



HÉRAÐSDÓMUR  
REYKJAVÍKUR

D Ó M U R

5. október 2023

Mál nr. E-4960/2021:

Stefnandi: Jóhann Halldórsson  
(*Halldór Jónsson lögmaður*)

Stefndi: Íslenska ríkið  
(*Ásta Sóllilja Sigurbjörnsdóttir lögmaður*)

Dómari: Arnaldur Hjartarson héraðsdómari

# D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 5. október 2023 í máli nr. E-4960/2021:

**Jóhann Halldórsson**

*(Halldór Jónsson lögmaður)*

**gegn**

**íslenska ríkinu**

*(Ásta Sóllilja Sigurbjörnsdóttir lögmaður)*

Mál þetta, sem var dómtekið 13. september 2023, var höfðað 8. október 2021.

Stefnandi er Jóhann Halldórsson, [...].

Stefndi er íslenska ríkið, Arnarholi í Reykjavík.

Endanlegar dómkröfur stefnanda eru aðallega þær að úrskurður ríkisskattstjóra 12. október 2017 í máli nr. 20161200266/15.4.4 og úrskurður yfirskattanefndar nr. 114/2018 frá 29. ágúst 2018, sem endurupptekinn var með úrskurði nr. 189/2019 frá 4. desember 2019, um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda gjaldárin 2013, 2014 og 2015, að öðru leyti en snertir ákvörðun um skattalegt gildi arðsúthlutunar að fjárhæð 21.103.280 krónur, verði felldir úr gildi. Þá er þess krafist að stefndi greiði stefnanda 66.302.788 krónur ásamt dráttarvöxtum frá 17. nóvember 2017 til greiðsludags, sbr. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu. Til vara krefst stefnandi þess að 25% álag samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra í máli nr. 20161200266/15.4.4 og úrskurði yfirskattanefndar nr. 114/2018, sbr. úrskurð yfirskattanefndar nr. 189/2019, verði fellt niður og að stefndi greiði stefnanda 12.789.860 krónur ásamt dráttarvöxtum frá 17. nóvember 2017 til greiðsludags, sbr. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001. Í báðum tilvikum er krafist málskostnaðar.

Stefndi krefst aðallega sýknu og málskostnaðar. Til vara er þess krafist að málskostnaður falli niður.

I

A

Mál þetta varðar ágreining stefnanda við skattyfirvöld um hvernig fara beri með greiðslur sem honum bárust á þriggja ára tímabili frá Angusí ehf., sem var einkahlutafélag í fullri eigu stefnanda. Var hann jafnframt framkvæmdastjóri og stjórnarmaður félagsins. Stefnandi byggir á því að um endurgjald hafi verið að ræða vegna sölu hans á fasteign til félagsins, en skattyfirvöld höfnuðu þeim málatilbúnaði og miðuðu við að um hefði verið að ræða óheimilar lánveitingar út úr félaginu, eins og nánar er rakið hér á eftir.

Aðdraganda málsins má rekja til þess að stefnandi átti í fasteignaviðskiptum á Ítalíu. Meðal þeirra viðskipta voru kaup hans á fasteign við A sumarið 2007.

Stefnandi kveðst hafa fjármagnað fasteignakaupin með láni frá dótturfélagi Landsbanka Íslands hf. í Lúxemborg. Mistök hafi átt sér stað við framtalsgerð hans þannig að upplýsingar um fasteignakaupin, lántöku til fjármögnunar eða síðari sölu hennar árið 2012 hafi ekki ratað inn á skattframtöl hans. Stefnandi lýsir því að leigutekjur hafi smátt og smátt tekið að tínast inn vegna fasteignarinnar. Hann hafi talið eignina geta orðið arðsama til framtíðar en þar sem eignasala hafi verið erfið á Ítalíu um þær mundir hafi hann ákveðið að selja eignina árið 2012 inn í félag sitt, Angus ehf.

Þess skal getið að stefndi mótmælir málavaxtalýsingu stefnanda sem órökstuddri og ósannaðri. Þá er því sérstaklega mótmælt að mistök við framtalsgerð hafi leitt til þess að upplýsingar um kaup stefnanda á fasteigninni og lántöku til fjármögnunar eða sölu hafi ekki ratað inn á skattframtöl stefnanda. Þvert á móti hafi stefnandi byggt á því á stjórnslustigi að hann ætti fjórar fasteignir á Ítalíu og hafi fært þær á fasteignamatsverði inn á skattframtöl og þar hafi birst ein fjárhæð sem væri heildarfasteignamat allra eignanna.

Til að sýna fram á að umrædd viðskipti hafi átt sér stað með þeim hætti sem stefnandi byggir á hefur hann meðal annars lagt fram lánssamning milli sín og dótturfélags Landsbankans í Lúxemborg, dags. 20. nóvember 2007, að fjárhæð 650.000 evrur, en þar kemur fram að lánið sé veitt til fasteignakaupa á Ítalíu. Þá hefur stefnandi lagt fram tryggingarbréf, sem hann veitti bankanum sama dag með veði í fasteign sinni á Íslandi. Loks hefur hann lagt fram kaupsamning, dags. 31. desember 2012, milli sín og Angusar ehf. um fasteignina að A.

Í umræddum kaupsamningi kemur fram að kaupverðið sé skilgreint og greitt í íslenskum krónum, en miðist við 660.000 evrur. Það sé því 112.068.000 krónur og greiðist annars vegar með jöfnun viðskiptaskuldar kaupanda við seljanda sem greitt hafi meðal annars andvirði áhvílandi veðskulda að fjárhæð 68.667.918 krónur hinn 18. október 2012. Eftirstöðvar kaupverðsins skuli greiddar fyrir árslok 2013, eftir atvikum með jöfnun viðskiptaskuldar annars vegar og staðgreiðslu hins vegar. Í niðurlagi sammingsins kemur fram að vegna gríðarlegs kostnaðar af þinglýsingu afsals í heimalandi eignarinnar hafi aðilar orðið ásáttir um að afsali vegna viðskiptanna verði ekki þinglýst, enda ábyrgist seljandi kaupanda allt hugsanlegt tjón sem af því gæti hlotist. Kaupsamningurinn er undirritaður af stefnanda og tveir vottar eru að rétttri dagsetningu, undirskrift og fjárræði.

Eins og áður greinir varðar mál þetta ágreining um skattalega meðferð greiðslna á þriggja ára tímabili til stefnanda frá Angus ehf. Greiðslurnar námu 68.667.918 krónum árið 2012, 30.409.336 krónum árið 2013 og 11.701.302 krónum árið 2014. Stefnandi hefur byggt á því að hér hafi ekki verið um að ræða óheimil lán úr félaginu

heldur greiðslu kaupverðs fasteignarinnar A á Ítalíu, sem stefnandi hafi selt Angusi ehf. árið 2012, sbr. fyrrgreindan kaupsamning.

Eins og nánar er rakið hér á eftir ákvað embætti ríkisskattstjóra í kjölfar bréfaskipta að endurákværða áður álögð opinber gjöld stefnanda gjaldárin 2013, 2014 og 2015 vegna fyrrnefndra greiðslna, sbr. úrskurð embættisins, dags. 12. október 2017. Úrskurðurinn snertir annars vegar þær greiðslur og hins vegar arðgreiðslu sem stefnandi fékk frá Angusi ehf. að fjárhæð 21.103.280 krónur, en ekki er uppi ágreiningur um síðarnefnda þáttinn í ákvörðunum skattfyrvalda.

Verður nú vikið nánar að úrskurðum skattfyrvalda í máli stefnanda.

## B

Rannsókn embættis ríkisskattstjóra hófst árið 2015 og beindist í upphafi að félaginu Angusi ehf. Í kjölfarið áttu sér stað þó nokkur bréfaskipti embættisins við félagið og síðar við stefnanda. Málsaðilar hafa ekki lagt fram bréfaskipti stefnanda og skattfyrvalda nema að mjög takmörkuðu leyti, en stefnandi deilir ekki um að efni bréfaskiptanna sé réttilega lýst í fyrirbyggjandi úrskurðum skattfyrvalda, sbr. ummæli lögmanns hans sem bókuð voru í þingbók í þinghaldi 13. september 2023.

Í úrskurði ríkisskattstjóra segir að málið varði réttmæti skattframtalsskila stefnanda vegna afhendingar verðmæta Angusar ehf., þ.e. einkahlutafélags í eigu stefnanda, til stefnanda á árunum 2012, 2013 og 2014. Niðurstaða embættisins var sú að greiðslur frá Angusi ehf. til stefnanda að fjárhæð 68.667.918 krónur árið 2012, 51.512.616 krónur árið 2013 og 11.701.302 krónur árið 2014 teldust óheimil lán til hluthafa einkahlutafélags í skilningi 1. mgr. 79. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög. Því bæri að fara með þær greiðslur sem skattskylda gjöf til stefnanda á þeim árum þar sem ekki yrði séð að hann hefði verið starfsmaður félagsins, sbr. 2. mgr. 4. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Þess skal getið að af fjárhæðinni 51.512.616 krónur vegna ársins 2013 voru 21.103.280 krónur vegna arðgreiðslu sem ekki var réttilega skráð, en stefnandi hefur, eins og þegar er rakið, ekki uppi fyrir dómi málsástæður gegn niðurstöðu skattfyrvalda um þann þátt í úrskurðum skattfyrvalda.

Í niðurstöðu ríkisskattstjóra fólst að hafnað var málatilbúnaði og skýringum stefnanda um áðurnefnda fasteign á Ítalíu, en hann hafði byggt á því að greiðslur til hans að fjárhæð 68.667.918 krónur árið 2012, 30.409.336 krónur árið 2013 og 11.701.302 krónur árið 2014 hefðu verið tilkomnar vegna sölu stefnanda á fasteigninni til félagsins. Röksemdir ríkisskattstjóra í þessum efnum voru þær að ráðstöfunin þætti óvenjuleg. Þannig yrði að teljast óvenjulegt að tveir innlendir aðilar hefðu kosið að eiga í viðskiptum með erlenda fasteign með þeim hætti sem raun bæri vitni, þ.e. að annar aðilinn afhenti hinum verulega fjármuni án þess að fara með þá afhendingu sem lið í kaupum á fasteign, heldur færi með afhendingu fjármunanna sem kröfu svo árum skipti,

á meðan hinn viðsemjandinn eignfærði fasteignina áfram á sínum skattframtölum og færði engar skuldir við viðsemjanda sinn vegna greiðslanna. Það sé ekki fyrr en aðilar séu inntir skýringa af hálfu embættisins á lánveitingum að fram komi skjöl sem eigi að gefa til kynna að í raun hafi verið um að ræða viðskipti þeirra á milli en ekki lánveitingar eins og færslur í ársreikningum og bókhaldi í öll þessi ár gefi til kynna. Þá þyki ekki trúverðug sú skýring stefnanda að gjaldeyrishöft hér á landi hafi torvelað viðskiptin og því hafi ekki verið minnst á þau í ársreikningum, enda um að ræða viðskipti milli innlendra aðila hér á landi. Enn síður sé trúverðugt að kostnaður erlendis vegna þinglýsinga hafi gefið tilefni til að fresta tilgreiningu umræddra viðskipta í ársreikningum og á skattframtölum, enda verulegir hagsmunir fólgnir í því að sá sem kaupir fasteign eignist hana og verði skráður eigandi hennar, enda mikilvægt gagnvart meðal annars stöðu fasteignaeiganda við þriðja mann, svo sem gagnvart opinberum aðilum, svo ekki sé minnst á hagsmuni sem felist í notkun eignarinnar og tekjum af henni, hvað sem líði trausti milli viðsemjenda.

Niðurstaða ríkisskattstjóra var að ekki þætti á kaupsamningnum, dags. 31. desember 2012, byggjandi hvað varðaði hin ætluðu viðskipti með umrædda fasteign stefnanda á Ítalíu árið 2012 við mat á því hvort greiðslur Angusar ehf. til stefnanda á árunum 2012, 2013 og 2014 hefðu verið á grundvelli þeirra. Yrði ekki annað séð en að um lánveitingu til hluthafa hefði verið að ræða, eins og færslur í ársreikningum gæfu óneitanlega til kynna.

Með úrskurðinum var gjaldstofnum stefnanda gjaldárin 2013, 2014 og 2015 breytt til hækkunar, auk þess sem lagt var á hann 25% álag á þeirri forsendu að honum hefði mátt vera ljóst að um hefði verið að ræða óheimila lánveitingu frá einkahlutafélagi hans. Önnur rök stæðu ekki til þess að fallið væri frá álagsbeitingu. Með þessu hækkaði stofn stefnanda til tekjuskatts og útsvars um 68.667.918 krónur án álags vegna gjaldársins 2013, en álag á hækkun gjaldstofns var að fjárhæð 17.166.980 krónur. Upphaflega hafði stofn til tekjuskatts og útsvars numið 6.101.100 krónum en nam með ákvörðuninni 91.935.998 krónum. Hvað varðar gjaldárið 2014 þá hækkaði stofn stefnanda til tekjuskatts og útsvars um 51.512.616 krónur án álags, en álag á hækkun gjaldstofns var að fjárhæð 12.878.154 krónur. Upphaflega hafði stofn til tekjuskatts og útsvars numið 6.912.000 krónum en nam með ákvörðuninni 71.302.770 krónum. Hvað varðaði gjaldárið 2015 þá hækkaði stofn stefnanda til tekjuskatts og útsvars um 11.701.302 krónur án álags, en álag á hækkun gjaldstofns var að fjárhæð 2.925.326 krónur. Upphaflega hafði stofn til tekjuskatts og útsvars numið 6.912.000 krónum en nam með ákvörðuninni 21.538.628 krónum.

## C

Stefnandi kærði úrskurð ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar með bréfi, dags. 3. janúar 2018. Þar var þess aðallega krafist að úrskurður ríkisskattstjóra um endurákvörðun yrði felldur úr gildi. Til vara var gerð krafa um niðurfellingu álags. Þá var gerð krafa um greiðslu málskostnaðar úr ríkissjóði samkvæmt 2. mgr. 8. gr. laga nr. 30/1992 um yfirskattanefnd.

Mál stefnanda hlaut númerið 1/2018 hjá yfirskattanefnd en úrskurður nefndarinnar, dags. 29. ágúst 2018, hlaut númerið 114/2018. Með úrskurðinum hafnaði nefndin kröfum stefnanda, en hér verður einungis fjallað um þá úrlausn nefndarinnar sem laut að hinum umdeildu greiðslum til stefnanda frá félagi hans árin 2012, 2013 og 2014, en ekki áðurnefnda arðgreiðslu árið 2013, sem þegar er rakið að fellur utan ágreiningsefnis aðila.

Í úrskurði yfirskattanefndar kemur fram að í ársreikningum Angusar ehf. fyrir rekstrarárin 2011, 2012, 2013 og 2014 hafi verið færðar til eignar „Aðrar kröfur“ að fjárhæð 1.392.306 krónur fyrsta árið, 113.800.406 krónur annað árið, 186.667.466 krónur þriðja árið og 333.920.126 krónur fjórða árið. Í skattframtölum félagsins árin 2012, 2013, 2014 og 2015 hafi þessar fjárhæðir verið tilgreindar sem „Aðrar kröfur“ í reit 5080, annað árið þó með 113.087.116 krónur en 713.290 krónur hafi verið færðar í reit 5140, „Aðrar skammtímakröfur og fyrirframgreiddur kostnaður“.

Í tilefni óskar ríkisskattstjóra um sundurliðun og skýringar vegna þessa liðar í skattframtölunum hafi umboðsmaður Angusar ehf. upplýst með bréfi, dags. 9. nóvember 2015, að meðal greindra fjárhæða væri krafa að fjárhæð 68.667.918 kr. í árslok 2012 og 99.077.254 kr. í árslok 2013, sem færð sé á stefnanda og eiginkonu hans vegna kaupa félagsins á fasteignum af þeim tveimur. Nánar hafi komið fram að um væri að ræða fasteignir á Ítalíu. Angus ehf. hefði staðið straum af afborgunum af lánum og öðrum kostnaði sem tengdist þessum eignum frá því að félagið hefði skuldbundið sig til kaupanna. Ekki hefði verið hægt að ganga frá kaupunum fyrr en eftir afléttingu gjaldeyrishafta. Því hefðu greiðslur fyrir fasteignirnar verið færðar á biðreikning sem krafa á stefnanda og eiginkonu hans. Með bréfinu hafi meðal annars fylgt hreyfingalistar úr bókhaldi Angusar ehf. fyrir rekstrarárin 2012 og 2013. Þar hafi komið fram að 18. október 2012 hafi 68.667.918 krónur verið eignfærðar á bókhaldslykil 7610 (Biðreikningur) með skýringunni „Útb.“. Í bókhaldi fyrir árið 2013 hafi 30.409.336 krónur verið færðar til hækkunar inneigninni með færslu 31. desember 2013 með skýringunni „Úttektir 2013 v/fast. á Ítalíu“.

Vegna framhaldsfyrirspurnar ríkisskattstjóra hafi með svarbréfi umboðsmanns Angusar ehf., dags. 16. febrúar 2016, verið lagður fram kaupsamningur, dags. 31. desember 2012, um fasteignina að A, milli stefnanda sem seljanda og Angusar ehf. sem kaupanda. Ákvæði samningsins eru síðan rakin í úrskurðinum. Því næst segir að í bréfi

umboðsmanns Angusar ehf. hafi verið tekið fram að enginn kostnaður hefði verið gjaldfærður hjá félaginu vegna fasteignarinnar. Kaup félagsins á fasteigninni hefðu verið gerð í fjárfestingarskyni.

Frekari gögn hafi verið afhent ríkisskattstjóra með bréfi umboðsmanns Angusar ehf., dags. 18. apríl 2016, þar á meðal hreyfingalistar úr bókhaldi félagsins og yfirlit bankareiknings félagsins frá árunum 2011, 2012 og 2013. Fram hafi komið að umrædd fasteign hefði undanfarin misseri verið skráð á sölu en þó verið í útleigu á árinu 2015. Hvorki stefnandi né eiginkona hans, sem hefði búið á Ítalíu, hefðu nýtt fasteignina eftir söluna til Angusar ehf. Eignin hefði ekki verið í notkun þar til hún hefði farið í útleigu á árinu 2015.

Með bréfi, dags. 5. september 2016, hafi umboðsmaður Angusar ehf. greint frá því að á árinu 2014 hefðu verið greiddar 11.701.302 kr. til stefnanda til viðbótar fyrri greiðslum vegna kaupa fasteignar erlendis. Til svars við fyrirspurn ríkisskattstjóra um það með hvaða hætti gjaldeyrishöft hefðu hamlað viðskiptum með fasteignina hafi komið fram í svarbréfinu að til þess að hægt yrði að ganga endanlega frá kaupum á fasteigninni yrði að greiða ýmis gjöld á Ítalíu. Gjöld þessi næmu um 10% af kaupverði og gjaldeyrislöggjöf hamlaði því að félagið gæti keypt gjaldeyri til að greiða gjöldin. Því hefði verið ákveðið að haga málum með þeim hætti sem gert hefði verið. Ekki hefði verið óskað eftir undanþágu frá gjaldeyrislögum vegna viðskiptanna, enda væri það reynsla ráðgjafa félagsins að slíkri beiðni yrði hafnað. Til stuðnings skýringum stefnanda um útleigu fasteignarinnar á árunum 2015 og 2016 var útprentun af vefsíðu leigufyrirtækis. Frekari skýringar um útleigu eignarinnar fyrir atbeina leigufyrirtækisins hafi verið gefnar með bréfi umboðsmanns Angusar ehf., dags. 24. nóvember 2016. Fram hafi komið að um væri að ræða skammtímaleigu frá árinu 2015 og væri gerð grein fyrir leigutekjum í skattskilum félagsins, samtals 2.924.708 krónur. Leigusamningar hefðu verið gerðir við hvern og einn leigutaka, sbr. meðfylgjandi gögn, en eiginkona stefnanda væri þar tilgreind sem leigusali, enda ekki hægt að skrá fasteignina á Angus ehf. vegna gjaldeyrishafta.

Með bréfi til stefnanda, dags. 9. janúar 2017, hafi ríkisskattstjóri óskað eftir skýringum hans, meðal annars vegna greiðslna sem þessi þáttur málsins taki til. Í svarbréfi umboðsmanns stefnanda, dags. 6. febrúar 2017, hafi meðal annars komið fram að stefnandi hefði keypt fasteign á árinu 2007 til íbúðar fyrir fjölskyldu stefnanda og hefði kaupverð numið 550.000 evrum og kostnaður vegna kaupanna 30.320 evrum, sbr. afrit kaupsamnings sem fylgi bréfinu. Vegna þeirrar spurningar ríkisskattstjóra hvers vegna Angus ehf. hefði ekki keypt eignina upphaflega, heldur keypt hana af stefnanda, hafi verið tekið fram að fasteignamiðlari á svæðinu hefði lagt á það áherslu að fasteign yrði að vera skráð á stefnanda persónulega. Stefnandi og eiginkona hans hefðu einnig talið eðlilegt að eign, sem þau hefðu til persónulegra nota, væri í eigu þeirra sjálfra. Í

þeirra huga hefði eignin verið í sameign þeirra. Hafa yrði í huga að á þessum tíma hafi eiginkona stefnanda talist vera „erlendur aðili“ í skilningi íslenskra gjaldeyrisreglna, en stefnandi teldist vera „innlendur aðili“. Sala á fasteigninni erlendis hefði skapað skilaskyldu gjaldeyris, auk þess sem staða stefnanda og eiginkonu hans hefði getað skapað vandamál við sölu þótt stefnandi væri einn skráður eigandi. Eiginkona stefnanda hefði flutt úr eigninni í aðra íbúð og hefði þá legið beinast við að selja eignina til félags í þeirra eigu, eins og upphaflega hefði verið ráðgert, og hefja sölufarli í rólegheitum eða hafa leigutekjur af eigninni. Legið hefði í loftinu að gjaldeyrishöftum yrði aflétt haustið 2012. Því hefði verið ákveðið að selja eignina til félagsins en skráning hefði verið látin bíða formlegrar heimildar með afléttingu hafta. Þegar ljóst hafi orðið í desember 2012 að gjaldeyrishöftum yrði ekki aflétt hefði verið gerður formlegur samningur um söluna í því skyni að sýna Seðlabankanum í tilefni erindis þar um. Fyrirspurnum hefði verið beint til Seðlabankans um tilhögun slíkrar undanþágubeiðni og þeim svarað á þá lund að einfaldara væri að bíða þess að höftum yrði aflétt. Fasteignin hefði ekki verið nýtt af stefnanda eða eiginkonu hans frá því að hún var seld Angus ehf. þar til eignin hefði farið í útleigu á árinu 2015. Eignin hefði þarfnast viðhalds sem ráðist hefði verið í og eignin síðan verið sett í útleigu. Þá væri hún einnig auglýst á sölu.

Síðan er rakið í úrskurði yfirskattanefndar að ríkisskattstjóri hefði ekki fallist á skýringar stefnanda og ljóst væri að embættið hefði litið svo á að umræddur kaupsamningur hefði verið gerður til málamynda.

Því næst er í úrskurðinum rakið að af hálfu ríkisskattstjóra hafi ýmis atriði verið dregin fram því til stuðnings að í raun hafi ekki komið til kaupa Angusar ehf. á fasteigninni með þeim hætti sem stefnandi haldi fram. Veigamest í þeim atriðum sé að hvorki stefnandi né Angus ehf. hafi hagað skattskilum sínum í samræmi við það að viðskiptin hafi farið fram. Bendi ríkisskattstjóri á að skattskilin beri engin merki um aðkomu Angusar ehf. að eigninni, hvort heldur eignarhaldi eða rekstri eignarinnar, fyrr en í skattskilum vegna tekjuársins 2015, en það hafi verið eftir að ríkisskattstjóri hefði leitað upplýsinga frá félaginu vegna greiðslna þess til stefnanda. Jafnframt hafi ríkisskattstjóri vísað til þess að ekkert hafi komið fram um skráningu Angusar ehf. sem eiganda fasteignarinnar í fasteignaskrá á Ítalíu, enda upplýst að viðeigandi skjölum hafi ekki verið þinglýst þar í landi. Einnig komi fram að ríkisskattstjóri telji greiðslutilhögun samkvæmt kaupsamningnum tortryggilega þar sem meira en helmingur kaupverðs hafi verið greiddur með skuldajöfnun við greiðslu sem þegar hefði verið innt af hendi svo og að ákvæði um greiðslu eftirstöðva kaupverðs séu óljós. Þá skírskoti ríkisskattstjóri til þess að ekki verði betur séð en að fasteignin hafi verið áfram í hendi stefnanda og eiginkonu hans og því ekki verið um að ræða neina breytta notkun í kjölfar hinna ætluðu viðskipta með fasteignina á árinu 2012.

Því næst segir í úrskurði yfirsattaneftndar að hvað fyrstneftnt atriði varði liggi fyrir að hvorki í skattframtölum stefnanda né Angusar ehf. árin 2013, 2014 og 2015 komi neitt fram um kaup einkahlutafélagsins á fasteign af stefnanda. Meðal eignarliða í skattframtölum stefnanda þessi ár séu fasteignir á Ítalíu. Samkvæmt því sem stefnandi hafi upplýst sé þar um að ræða fjórar fasteignir og muni þær vera taldar til eignar miðað við fasteignamatsverð. Ekki sé deilt um að þar á meðal sé umrædd fasteign. Í ársreikningum og skattframtölum Angusar ehf. vegna tekjuáranna 2012, 2013 og 2014 sé ekki gerð grein fyrir fasteign í eigu þess, annarri en lóð í tilteknu sveitarfélagi á Íslandi. Þá verði ekki að öðru leyti ráðið af ársreikningum og skattframtölum Angusar ehf. fyrrgreind ár að greiðslur félagsins til stefnanda á árunum 2012, 2013 og 2014, sem þessi þáttur málsins taki til, standi í tengslum við kaup þess á fasteign af stefnanda. Í ársreikningi Angusar ehf. fyrir rekstrarárið 2015 komi á hinn bóginn fram að greiddar hafi verið 110.778.556 kr. „upp í kaupverð fasteignar á Ítalíu“, svo og sé sama fjárhæð tilfærð í samanburðardálki vegna fyrra árs. Fasteign á Ítalíu sé þó ekki tilgreind sem eign í ársreikningnum frekar en í ársreikningum vegna fyrri ára. Í skattframtali stefnanda árið 2016 sé færð skuld í lið 5.5 (Aðrar skuldir og vaxtagjöld) að sömu fjárhæð með skýringunni „Angus ehf. v/greitt upp í söluverð fasteignar“. Tekið skuli fram að í málinu hafi ekkert verið vikið að skattskilum stefnanda á Ítalíu vegna sölu fasteignar þar í landi, en samkvæmt tvísköttunarsamningi milli Íslands og Ítalíu megi skattleggja hagnað af sölu fasteignar í samningsríkinu þar sem slík eign sé staðsett.

Fyrirliggjandi kaupsamning, dags. 31. desember 2012, verði að skilja þannig að afsal vegna eignarinnar skyldi gefið út samhliða samningsgerðinni. Afsalið, sem væntanlega hafi verið ætlað til þinglýsingar eða hliðstæðrar skráningar þar sem fasteignin sé staðsett, sé ekki meðal gagna málsins og verði ekki séð að það hafi verið látið ríkisskattstjóra í té. Óumdeilt sé að samkvæmt opinberri skráningu á Ítalíu hafi stefnandi talist eigandi fasteignarinnar allt það tímabil sem málið varði. Réttilega hafi komið fram bæði af hálfu stefnanda og ríkisskattstjóra að þinglýsing eða hliðstæð skráning kaupsamnings eða annars gernings um fasteignakaup sé ekki skilyrði þess að eigendaskipti teljist hafa orðið að hlutaðeigandi eign. Opinber skráning á eignayfirfærslu fasteignar horfi hins vegar til sönnunar um að eigendaskipti hafi orðið á þeim tíma sem hlutaðeigandi skjal kveði á um, sé álitamál um það. Ljóst sé að athugasemdir ríkisskattstjóra um skort á þinglýsingu hafi einkum lotið að þessu.

Af hálfu stefnanda sé byggt á því að þrátt fyrir tilgreiningar í skattskilum aðila hafi fasteignin verið seld Angusar ehf. á árinu 2012. Eins og fyrr greini liggi fyrir skriflegur samningur um kaup Angusar ehf. á umræddri fasteign, dags. 31. desember 2012. Allt að einu beri skýringar stefnanda með sér að hann telji kaupin hafa farið fyrr fram. Viðhorf stefnanda um sölundag eignarinnar séu þó ekki að fullu ljós. Í bréfi umboðsmanns stefnanda, dags. 6. febrúar 2017, komi fram að salan hafi farið fram fyrir

dagsetningu kaupsamnings 31. desember 2012. Þótt samningur hafi ekki verið gerður fyrr en þann dag hafi stefnandi látið Angusi ehf. eignina í té fyrr og þá þegar hafi legið fyrir staðfesting um kaupin. Um þetta sé vísað til 2. gr. kaupsamningsins. Það samningsákvæði megi skilja þannig að myndast hafi viðskiptaskuld félagsins við stefnanda vegna greiðslu hans á „andvirði áhvílandi veðskulda að fjárhæð ISK 68.667.918,- þann 18.10.2012“. Miðað við þetta orðalag og skýringar stefnanda virðist því byggt á því að kaupin hafi farið fram fyrir 18. október 2012 og félagið þá tekið yfir áhvílandi veðskuld, en stefnandi allt að einu greitt skuldina greindan dag og þá væntanlega með erlendum gjaldeyri, enda um að ræða skuld í evrum við banka í Lúxemborg. Þá hafi félagið sama dag endurgreitt stefnanda fjárhæðina, en fyrir liggi gögn um greiðslu umræddrar fjárhæðar þennan dag út af bankareikningi félagsins. Ákvæði kaupsamningsins um „viðskiptaskuld kaupanda við seljanda“, meðal annars sökum umræddrar greiðslu stefnanda, að því er ætla verður þann dag sem samningurinn teljist hafa verið gerður, sé þá í besta falli villandi. Auk þessa sé ákvæðið harla óljóst að því leyti að þar sé vísað almennt til viðskiptaskuldar, sem meðal annars stafi af greiðslu veðskuldarinnar, án þess að ákveðin heildarfjárhæð skulda stefnanda við félagið sé tiltekin. Samkvæmt því sé nokkuð í lausu lofti hverjar eftirstöðvar kaupverðsins hafi verið, en þær skyldi samkvæmt samningnum greiða fyrir árslok 2013. Af hálfu stefnanda sé byggt á því að greiðslur félagsins, sem um ræði í þessum þætti málsins, hafi verið vegna eftirstöðva kaupverðs. Samhliða hafi komið fram að stefnandi og eiginkona hans hafi staðið straum af kostnaði við endurbætur eða viðhald eignarinnar á árunum 2013 og 2014 og fengið útgjöldin endurgreidd frá Angusi ehf. Engar ákveðnar fjárhæðir hafi þó verið tilteknaðar í þessu sambandi. Samkvæmt þessu sé því enn ósvarað hvenær stefnandi telji meint fasteignaviðskipti hafa farið fram og þá nánar um samningskjör og um efndir þess sem um hafi verið samið, en miðað við skýringar stefnanda verði naumast stuðst við fyrirbyggjandi kaupsamning um þessi atriði. Í fyrrgreindu bréfi umboðsmanns stefnanda komi fram að kaupsamningurinn hafi verið færður í letur í því skyni að leggja hann fyrir Seðlabanka Íslands með beiðni um undanþágu frá gjaldeyrisreglum. Þessar upplýsingar stefnanda um ástæður fyrir gerð kaupsamningsins þyki til þess fallnar að draga enn frekar úr vægi hans í málinu.

Stefnandi telji að „líklegast“ megi skýra framangreinda tilhögun skattskila hans og einkahlutafélags hans með því að tímaskortur hafi valdið því að skattskil aðila hafi ekki verið skoðuð nógu gaumgæfilega. Einnig segi stefnandi óvissu hafa gætt um það hvernig gera hefði átt grein fyrir umræddum viðskiptum í skattskilunum. Af hálfu stefnanda hafi einnig komið fram að með framsetningu ársreikninga félagsins hafi verið leitast við að gefa glögga mynd af efnahag þess, sbr. 5. gr. laga nr. 3/2006 um ársreikninga. Hvað snerti sérstaklega það atriði að ekki hafi verið tilkynnt um eigendaskipti eignarinnar til opinberra aðila á Ítalíu hafi einnig komið fram ýmsar

skýringar af hálfu stefnanda. Í kaupsamningnum frá 31. desember 2012 sé tekið fram að vegna „gríðarlegs kostnaðar“ af þinglýsingu afsals í heimalandi eignarinnar hafi aðilar orðið ásáttir um að afsali vegna viðskiptanna verði ekki þinglýst. Við meðferð málsins hjá ríkisskattstjóra hafi komið fram hjá stefnanda að vegna takmarkana á gjaldeyrisviðskiptum samkvæmt lögum nr. 87/1992 um gjaldeyrismál hefði ekki verið unnt að millifæra fjármuni til greiðslu umrædds kostnaðar við eigendaskráningu á Ítalíu. Í bréfi umboðsmanns Angusar ehf. til ríkisskattstjóra, dags. 9. nóvember 2015, hafi þetta verið orðað svo að ekki væri hægt að „ganga endanlega frá kaupunum“ fyrr en eftir afléttingu gjaldeyrishafta. Loks segi í bréfi umboðsmanns stefnanda, dags. 12. maí 2017, að „að afar erfitt hafi verið að fá lögbókanda á svæðinu til þess að skrásetja sölu á fasteign til félags því að með slíku afsali sé unnt að komast hjá lögbókandagerð síðar, þ.e. með sölu á viðkomandi félagi“.

Því næst segir í úrskurðinum að vegna skýringa stefnanda sé til þess að líta, sem ríkisskattstjóri hafi réttilega bent á, að málið varði viðskipti milli tveggja innlendra aðila. Eiginkona stefnanda hafi verið búsett á Ítalíu á umræddum tíma, en samkvæmt fyrirbyggjandi gögnum hvorki verið talin kaupandi að eigninni á árinu 2007 né seljandi samkvæmt kaupsamningnum frá 31. desember 2012. Verði ekki fallist á að greindar upplýsingar stefnanda um kostnað við eigendaskráningu erlendis og vandkvæði við öflun gjaldeyris til greiðslu þess kostnaðar, hvað sem líður réttmæti þeirra, feli í sér fullnægjandi ástæðu þess að bæði stefnandi og einkahlutafélag hans, sem taldist kaupandi eignarinnar, hafi með öllu látið hjá líða að geta um viðskiptin í skattframtölum sínum. Þá þykja skýringar stefnanda um tímaskort og óvissu um meðferð kaupanna í reiknings- og skattskilum á engan hátt geta staðist með tilliti til þess að mál stóðu með sama hætti um árabíl. Að því leyti sem skilja megi skírskotun stefnanda til 5. gr. laga nr. 3/2006 svo að sérstaklega hafi verið ákveðið að geta ekki um fasteignaviðskiptin í ársreikningum félagsins verði naumast talið að hún fái samrýmst skýringum hans um tímaskort og óvissu. Hvað sem því líði verði að taka undir með ríkisskattstjóra að ekki verði séð hvernig umrædd tilhögun hafi átt að gefa gleggri mynd en ella af stöðu félagsins eða stefnanda. Hafi stefnandi ekki heldur fært rök að því.

Í bókhaldi Angusar ehf. muni greiðslur sem málið varði hafa verið færðar á reikningslykil með heitinu „Biðreikningur“. Af hálfu stefnanda sé vísað til þessarar bókhaldsfærslu og því haldið fram að hún beri með sér að ekki hafi verið litið á greiðslurnar sem lán til hluthafa félagsins. Ekki sé unnt að fallast á þetta sjónarmið, enda geti færsla á svonefndan biðreikning í bókhaldi ekki staðið nema til bráðabirgða á meðan afstaða sé tekin til þess hvaða bókhaldsreikningur teljist eiga við um greiðslu, sbr. meðal annars 10. gr. laga nr. 145/1994 um bókhald. Raunin hafi orðið sú að í ársreikningum Angusar ehf. fyrir rekstrarárin 2012, 2013 og 2014 hafi umræddar greiðslur til stefnanda verið tilgreindar sem „Aðrar kröfur“, svo sem fram sé komið, en

ekki sem kaupverð fasteignar. Í svarbréfi til ríkisskattstjóra, dags. 9. nóvember 2015, komi fram að kröfur þessar væru á hendur stefnanda og eiginkonu hans og tengdust kaupum fasteignar af þeim.

Vegna umfjöllunar í málinu um notkun íbúðarinnar að A sé þess að geta að samkvæmt skýringum stefnanda hafi fjölskylda hans flutt til Ítalíu á árinu 2007 og búið í íbúðinni fram á vormánuði árið 2008 þegar stefnandi og eiginkona hans hafi fest kaup á annarri fasteign á sömu slóðum. Stefnandi hafi ekki gert sérstaka grein fyrir notkun íbúðarinnar frá þeim tíma og til ársloka 2012. Á vefsíðu leigufyrirtækis, sem vísað hafi verið til í bréfi til ríkisskattstjóra, dags. 5. september 2016, komi fram umsagnir dvalargesta í íbúðinni meðal annars frá árunum 2008, 2009, 2010 og 2011. Verði helst ráðið að íbúðin hafi á þessu tímabili verið í skammtímaútleigu til ferðamanna. Af hálfu stefnanda sé komið fram að frá árslokum 2012 og til ársins 2015, þ.e. á meintum eignarhaldstíma Angusar ehf., hafi hann eða fjölskylda hans ekki haft íbúðina til persónulegra nota. Sé að skilja að eignin hafi ekki verið í notkun af neinu tagi á þessu tímabili, heldur hafi verið unnið að viðhaldi eða endurbótum á eigninni þar til útleiga til ferðamanna hafi hafist á árinu 2015. Ekki hafi nánari upplýsingar komið fram um þessar viðhaldsframkvæmdir og ljóst sé að kostnaður vegna þeirra hafi ekki verið færður í bækur Angusar ehf. Þess skuli getið að á fyrrgreindri vefsíðu sé að finna umsagnir dvalargesta í íbúðinni bæði frá árunum 2013 og 2014, auk umsagna frá fyrri og síðari árum. Miðað við þetta hafi verið hliðstæð notkun á íbúðinni öll umrædd ár.

Að framan sé gerð grein fyrir skattskilum stefnanda og Angusar ehf. gjaldárin 2013, 2014 og 2015 að því leyti sem varði eignfærslu og aðrar tilgreiningar vegna umræddrar fasteignar. Af skattskilunum verði ekki ráðið að stefnandi hafi litið svo á við framtalsgerð þessi ár að hann hafi selt einkahlutafélagi sínu umrædda fasteign á árinu 2012.

Eins og fram sé komið hafi umrædd fasteign verið eignfærð í skattframtölum stefnanda þau ár sem mál þetta varði og raunar einnig eftir þann tíma. Þá liggi fyrir að ekkert komi fram um það í bókhaldsgögnum Angusar ehf. eða skattskilum félagsins fyrir þessi ár að félagið teljist hafa keypt umrædda eign á árinu 2012, svo sem stefnandi haldi fram, en samningur stefnanda við einkahlutafélag sitt þar að lútandi, dags. 31. desember 2012, hafi ekki verið færður í bækur félagsins. Ekki þyki trúverðugar skýringar stefnanda um ástæður þess að svo hafi til tekist þrátt fyrir að aðilar hafi talið eigendaskipti hafa farið fram. Þá verði ekki séð að neinar meginbreytingar hafi orðið á notkun fasteignarinnar í kjölfar hinna ætluðu viðskipta með eignina á árinu 2012. Viðskiptalegur tilgangur þeirra verði því að teljast óljós. Að þessu virtu og með tilliti til tengsla aðila þyki ekkert leggjandi upp úr framlögðum kaupsamningi, dags. 31. desember 2012, og sé þá einnig litið til þess hvernig efni hans og tilurð hafi verið farið, svo sem að framan greini. Því verði að telja að hinar umdeildu greiðslur Angusar ehf.

til stefnanda á árunum 2012, 2013 og 2014 að fjárhæð 68.667.918 kr. fyrsta árið, 30.409.336 kr. annað árið og 11.701.302 kr. þriðja árið hafi ekki verið gjaldkræfar sem endurgjald í fasteignaviðskiptum á þeim tíma sem þær fóru fram.

Ljóst sé að umræddar greiðslur Angusar ehf. til stefnanda á árunum 2012, 2013 og 2014 hafi ekki verið lögmæt úthlutun af fjármunum félagsins, sbr. 73. gr. laga nr. 138/1994, og sé því ekki heldur haldið fram af hálfu stefnanda að greiðslurnar falli undir það lagaákvæði. Greiðslurnar hafi verið tilgreindar sem útistandandi kröfur í ársreikningum og skattframtölum félagsins. Með vísan til þess og samkvæmt því sem að framan greini verði að telja að hinar umdeildu greiðslur félagsins til stefnanda hafi að öllu leyti verið lán í skilningi 1. mgr. 79. gr. laga nr. 138/1994. Stefnandi hafi verið fyrirvarsaður Angusar ehf. og eigandi alls hlutafjár í félaginu á greindum tíma. Af því leiði að umræddar greiðslur einkahlutafélagsins til hans hafi ekki verið heimilar að lögum sem lánveitingar til hans, enda þyki vafalaust að ekki hafi verið um venjuleg viðskiptalán að ræða, sbr. fyrrgreint ákvæði og lögskýringargögn með því. Samkvæmt því og eins og greiðslum þessum hafi verið farið að öðru leyti verði talið að efnislega beri að virða þær sem slíka afhendingu verðmæta sem um ræði í 1. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 (duldar arðgreiðslur).

Sérstaklega sé kveðið á um skattalega meðferð lánveitinga, sem óheimilar séu samkvæmt lögum nr. 2/1995 um hlutafélög og lögum nr. 138/1994, í 3. mgr. 1. töluliðar og 2. mgr. 4. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Ríkisskattstjóri hafi miðað við að umræddar úttektir teldust til skattskyldra tekna hjá stefnanda sem skattskyldar gjafir í skattframtölum árin 2013, 2014 og 2015, sbr. 2. mgr. 4. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Í kæru til yfirskattanefndar séu ekki gerðar sérstakar athugasemdir af þessu tilefni. Fyrir liggi að stefnandi hafi verið hluthafi og framkvæmdastjóri Angusar ehf. á umræddu tímabili, auk þess að sitja í stjórn félagsins. Skýra verði ákvæði 3. mgr. 1. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 til samræmis við 2. mgr. 11. gr. laganna þannig að fyrrnefnda ákvæðið taki til starfsmanns sem jafnframt sé hluthafi. Að þessu athuguðu og með samanburðarskýringu á 3. mgr. 1. töluliðar og 2. mgr. 4. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. og 2. mgr. 11. gr. þeirra laga, hafi almennt verið litið svo á að fara beri með úthlutun verðmæta sem launatekjur samkvæmt hinu fyrrnefnda ákvæði án tillits til þess hvort hluthafi, sem jafnframt sé starfsmaður, hafi í raun tilfært reiknuð laun frá félaginu. Í kæru umboðsmanns stefnanda til yfirskattanefndar sé ekki vikið að störfum stefnanda hjá Angusi ehf. Samkvæmt framansögðu liggi ekkert fyrir um vinnuframlag stefnanda í þágu félagsins á þeim árum sem málið varði. Að teknu tilliti til þessa og þar sem engin athugasemd sé gerð af hálfu stefnanda við þetta atriði þyki ekki ástæða til að hrófla við niðurstöðu ríkisskattstjóra hvað þetta varði. Þá þyki ekki efni til annars en að byggja á þeim fjárhæðum sem ríkisskattstjóri hafi lagt til

grundvallar, enda hafi ekkert nánar komið fram af hálfu stefnanda um tölulega þætti málsins. Tekjufærslur ríkisskattstjóra samkvæmt þessu kæruatriði standi því óhaggaðar.

Hvað varði varakröfu stefnanda um niðurfellingu álags beri að líta til þess að samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 megi ríkisskattstjóri bæta 25% álagi við áætlaða eða vantalda skattstofna séu annmarkar á framtali, sbr. 96. gr. sömu laga, eða einstakir liðir ranglega fram taldir. Bæti skattaðili úr annmörkum eða leiðrétti einstaka liði á framtali áður en álagning fari fram megi ríkisskattstjóri þó eigi beita hærra álagi en 15%. Samkvæmt 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 skuli fella niður álag samkvæmt lagagrein þessari ef skattaðili færi rök að því að honum verði ekki 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 sé til þeirra annmarka sem verið hafi á skattskilum stefnanda umrædd ár, þar sem engin grein hafi verið gerð fyrir skattskyldu greiðslna frá Angusí ehf., þyki ekki efni til að falla frá beitingu álags í tilviki stefnanda, enda þyki hvorki hafa verið sýnt fram á af hálfu stefnanda 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. Var kröfu stefnanda um niðurfellingu álags því hafnað. Loks var kröfu stefnanda um greiðslu málskostnaðar úr ríkissjóði hafnað.

## D

Með bréfi lögmanns stefnanda, dags. 9. júlí 2019, var farið fram á endurupptöku úrskurðar yfirkattanevndar. Mál stefnanda hlaut númerið 128/2019 hjá yfirkattanevnd en úrskurður nefndarinnar, dags. 4. desember 2019, hlaut númerið 189/2019. Beiðni um endurupptöku laut einungis að þeim þætti málsins sem varðaði ætluð viðskipti með umrædda fasteign á Ítalíu. Aðalkrafa stefnanda fyrir nefndinni var að fyrri úrskurður hennar yrði endurupptekinn og honum breytt á þann veg að ákvörðun ríkisskattstjóra um tekjufærslu varðandi umrædda fjárhæð yrði felld niður. Þá var krafist málskostnaðar. Varakrafa stefnanda var sú að umþrætt tekjufærsla tæki mið af 1. tölulið A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 en ekki 4. tölulið sama stafliðar, enda væri ljóst að tengsl stefnanda við félagið féllu þar undir. Í þessu tilviki væri óskað eftir því að álag yrði fellt niður.

Með beiðni stefnanda fylgdi yfirlýsing Guðmundar Snorrasonar endurskoðanda, dags. 9. maí 2019. Þar segir að tilefni yfirlýsingarinnar sé fyrirnefndur úrskurður yfirkattanevndar. Eftir því sem endurskoðandinn viti best, þá hafi stefnandi selt umrædda fasteign á Ítalíu til Angusar ehf. fyrir 660.000 evrur, en söluverðið hafi verið ákveðið í samræmi við niðurstöðu matsmanns. Í kjölfar sölunnar hafi verið ráðist í framkvæmdir á eigninni til að gera hana hæfa til útleigu og hafi kostnaður við þær framkvæmdir verið fjármagnaður með láni frá stefnanda. Endurskoðandinn hafi séð

kaupsamning um eignina, þ.e. þann samning, dags. 31. desember 2012, sem áður er getið. Framtalsgerð Angusar ehf. hafi farið fram á þeim grunni, enda hafi þá legið fyrir þeir samningar sem stofnað hafi verið til. Stefnandi hafi vísað til þess að hann hafi þurft að afla leyfis frá Seðlabanka Íslands til að geta þinglýst viðskiptunum og því hafi endurskoðandinn talið að töf kynni að verða á því að slíkt leyfi fengist. Því hafi endurskoðandinn talið rétt að færa fjárhæð viðskiptanna og framkvæmdakostnað á biðreikning þangað til skráð eignarhald skýrðist formlega. Vegna ályktana í úrskurði yfirsattanefndar telji endurskoðandinn rétt að geta þess að hann hefði aldrei fært lán félagsins til stefnanda og eiginkonu hans á biðreikning. Ályktun í úrskurðinum sé því röng að mati endurskoðandans. Hann telji að færsla umræddrar fjárhæðar á biðreikning á sínum tíma ætti að bera með sér að samningur um sölu fasteignarinnar byggji á samtímaheimild en sé ekki tilbúningur.

Yfirsattanefnd féllst ekki á að röksemdir stefnanda í málinu, þar á meðal tilvísun til fyrrgreindrar yfirlýsingar endurskoðandans, hrófluðu við ályktunum nefndarinnar í fyrri úrskurði hennar um eðli ætlaðra viðskipta stefnanda og Angusar ehf. Hafnaði nefndin því kröfu stefnanda um endurupptöku, að öðru leyti en því að nefndin féllst á að endurupptaka þann þátt úrskurðar nr. 114/2018 sem varðaði skattalega meðferð á greiðslum Angusar ehf. árin 2012, 2013 og 2014 þannig að greiðslurnar yrðu skattlagðar sem launatekjur stefnanda umrædd tekjuár, sbr. varakröfu hans í málinu. Ekki féllst nefndin á að fella bæri niður álag. Loks var kröfu stefnanda um málskostnað úr ríkissjóði hafnað.

## E

Hinn 31. mars 2022, þ.e. eftir að mál þetta var höfðað, fór stefnandi fram á endurupptöku úrskurðar nr. 114/2018 á nýjan leik fyrir yfirsattanefnd. Mál stefnanda hlaut númerið 59/2022 hjá yfirsattanefnd en úrskurður nefndarinnar, dags. 1. febrúar 2023, hlaut númerið 18/2023. Var meðferð málsins fyrir dómi frestað tímabundið að beiðni lögmanns stefnanda með samþykki lögmanns stefnda meðan beiðni var afdrifa málsins hjá yfirsattanefnd. Með úrskurði yfirsattanefndar hafnaði nefndin beiðni stefnanda um endurupptöku. Í úrskurðinum kemur fram að stefnandi byggji á því að komið hafi fram mikilvægar upplýsingar um málsatvik sem ekki hafi legið fyrir við fyrri meðferð málsins, þ.e. upplýsingar um að umrædd fasteign hafi í reynd aldrei verið tilgreind á skattframtölum stefnanda þau ár sem um ræði, þ.e. hvorki fyrir né eftir meinta sölu fasteignarinnar til Angusar ehf. árið 2012. Tilgreindar fasteignir stefnanda erlendis í skattframtölum stefnanda séu aðrar fasteignir hans á Ítalíu sem keyptar hafi verið á árinu 2006, þ.e. fasteignir að B og C. Í ljósi varna stefnda í dómsmálinu sem höfðað hafi verið sé rétt að veita skattyfirvöldum færi á að taka afstöðu til þessara sjónarmiða.

Í niðurstöðu úrskurðar yfirskattanefndar segir að beiðni stefnanda sé sett fram um þremur og hálfu ári eftir að úrskurður nr. 114/2018 hafi verið birtur, þ.e. að löngu liðnum ársfresti samkvæmt ákvæðum stjórnisýslulaga nr. 37/1993. Ekki hafi annað komið fram við fyrri meðferð málsins en að umrædd fasteign væri meðal þeirra erlendu fasteigna sem færðar hefðu verið í skattframtöl stefnanda árin 2013, 2014 og 2015, sbr. umfjöllun í fyrri úrskurði nr. 114/2018. Eins og þar sé rakið hafi stefnandi keypt fasteignina á árinu 2007 til íbúðar fyrir sig og fjölskyldu sína. Miðað við málsefnið og hvaðan upplýsingarnar komi verði ekki séð að tormeðki hafi verið á því að afla þessara upplýsinga mun fyrr þannig að greind tímamörk yrðu virt. Þá sé beiðni stefnanda ekki studd öðrum gögnum sem þyki til þess fallin að varpa nýju ljósi á eðli hinna umdeildu greiðslna Angusar ehf. til stefnanda á umræddu tímabili. Ekki verði talið að veigamiklar ástæður í skilningi 2. mgr. 24. gr. laga nr. 37/1993 styðji það að mál stefnanda verði endurupptekið að nýju. Var beiðni stefnanda því hafnað.

Engar skýrslutökur fóru fram fyrir dómi við aðalmeðferð málsins.

## II

Stefnandi byggir kröfur sínar á því að hann hafi selt umrædda fasteign sína að A til félagsins Angusar ehf. árið 2012, sbr. kaupsamning, dags. 31. desember 2012. Greiðslur sem runnið hafi til stefnanda frá Angusi ehf., samtals að fjárhæð 110.778.556 krónur, á árunum 2012, 2013 og 2014 hafi verið endurgjald fyrir fasteign en ekki tekjur á grundvelli 7. gr. laga nr. 90/2003 eins og ríkisskattstjóri og yfirskattanefnd telji. Af því leiði að fella beri úr gildi úrskurði ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar og fallast á kröfu stefnanda um endurgreiðslu ofgreiddra skatta.

Niðurstaða skattfyrvalda sé röng hvað varði sölu á fasteign stefnanda á Ítalíu til félags hans. Þrátt fyrir að skattframtöl stefnanda hafi ekki gefið nægilega til kynna að hann hefði átt viðskipti með umrædda fasteign breyti það ekki þeirri staðreynd að viðskiptin hafi átt sér stað og verið gerð í viðskiptalegum tilgangi. Viðskiptin hafi því ekki átt að hafa þau skattalegu áhrif sem niðurstaða skattfyrvalda feli í sér.

Stefnandi hafi ekki gert sér grein fyrir því að láðst hafi að tilgreina eignina A á skattframtölum hans fyrr en við undirbúning dómsmáls þessa. Það hafi komið honum í opna skjöldu þegar honum hafi orðið ljóst að skattframtöl hans hefðu verið jafn ónákvæm og raun bar vitni, auk þess sem hann hafi sjálfur ekki gert sér grein fyrir því að tilvísun til fasteigna á Ítalíu, sem þó hafi komið fram í skattframtölum hans árin 2013, 2014 og 2015, tækju ekki til fasteignarinnar að A. Í skattframtölum hafi verið vísað til fasteigna á Ítalíu í einu lagi og hafi stefnandi ranglega talið að þar væru allar fasteignirnar tilgreindar. Niðurstaða ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar byggji á sama misskilningi um þessar staðreyndir, enda hafi andmæli af hálfu stefnanda ekki gefið annað til kynna. Stefnandi hafi falið sérfræðingum að aðstoða við framtalsgerð og síðar

að liðsinna sér í samskiptum við skattyfirvöld vegna málsins og talið að framsetning gagna væri rétt. Hann hafi einfaldlega talið að það hefðu verið mistök að tilgreina eignarhald á A á skattframtölum sínum eftir söluna og leitaðist í málinu við að sýna fram á að þau mistök breyttu ekki þeirri staðreynd að salan hafði í raun átt sér stað.

Skattframtöl stefnanda árin 2008 til 2012 hafi verið röng að því leyti að ekki hafi verið getið um fasteignina að A eða lán til fjármögnunar þeirrar eignar á framtölunum. Skattframtöl stefnanda árin 2013, 2014 og 2015, þ.e. vegna áranna sem endurálagning ríkisskattstjóra taki til, hafi hins vegar verið rétt að þessu leyti, þ.e. ekki var þar getið fasteignarinnar að A sem eignar stefnanda. Eignin hafi enda á þessum tíma verið seld Angusi ehf. og því hafi framtöl tilgreindra ára verið rétt hvað varði tilgreiningu eignarinnar.

Stefnanda sé ljóst að honum hafi borið að gæta að því að skattframtöl hans væru rétt. Það breyti þó ekki ágreiningsmáli hans gagnvart skattyfirvöldum sem einskorðist við það hvort hann hafi í reynd selt Angusi ehf. fasteignina á árinu 2012 og hvort skattleggja beri greiðslur sem stefnandi hafi notið vegna sölunnar. Er þannig á því byggt að leggja verði til grundvallar hvað raunverulega hafi átt sér stað frekar en að líta til skattframtala stefnanda sem fyrir liggi að hafi verið röng á árunum fyrir 2013.

Stefnandi telji ómálefnalegt að viðskiptalegur tilgangur kaupanna sé dreginn í efa með þeim hætti sem skattyfirvöld hafi gert. Það sé alvanalegt að fasteignir sem ekki séu nýttar sem bústaðir eigenda séu í eigu einkahlutafélaga. Upphaflega hafi eignin verið nýtt fyrir fjölskyldu stefnanda en síðar hafi eignin verið nýtt til atvinnureksturs frá árinu 2010, þ.e. til útleigu.

Þinglýsing eða hliðstæð opinber skráning kaupsamnings sé ekki skilyrði þess að eigendaskipti hafi orðið í skattalegu tilliti, enda slíkum reglum ætlað að tryggja hagsmuni gagnvart grandlausum þriðja aðila. Í þessu samhengi skuli þó tekið fram að stefnandi hafi leitað eftir því að afla skráningar fyrir breyttu eignarhaldi fasteignarinnar á Ítalíu en verið synjað um slíkt af lögbókendum.

Í úrskurði yfirskattanefndar sé dregið í efa að gjaldeyrishöft hafi hamlað viðskiptum með fasteignina vegna þess að viðskiptin hafi verið milli tveggja íslenskra aðila. Hér gæti misskilnings um efni þeirra reglna sem í gildi hafi verið á þessum tíma. Viðskiptin hafi falið í sér uppgjör á láni í erlendum gjaldmiðli og þar með verið háð skilyrðum laga nr. 87/1992 og viðeigandi reglugerða. Stefnandi hafi átt í samskiptum við Seðlabanka Íslands vegna annarra fasteignaviðskipta stefnanda á Ítalíu á árinu 2011. Þau samskipti hafi gefið stefnanda sannanlega ástæðu til að ætla að sambærileg sjónarmið myndu ráða för um þá eign sem er til umfjöllunar í máli þessu, þ.e. að ekki yrði fallist á undanþágu frá gjaldeyrislögum vegna viðskiptanna.

Fyrir liggi kaupsamningur á milli stefnanda og Angusar ehf. um kaup á fasteign í október 2012, sem undirritaður hafi verið í lok ársins. Kaupsamningurinn sé þannig

formgerður, undirritaður og vottaður af lögmanni og fyrrum viðskiptafélaga stefnanda. Einnig liggja fyrir yfirlýsing endurskoðanda um að ársreikningur Angusar ehf. árið 2012 hafi tekið mið af þessum viðskiptum, enda þótt hann hafi ekki talið heimilt að eignfæra fasteignina hjá félaginu á sama tíma. Loks liggja fyrir að fasteignarinnar að A hafi eigi verið getið á framtölum stefnanda þvert á það sem úrskurðir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar byggja á.

Ekki liggja annað fyrir en að kaupverð fasteignarinnar hafi verið eðlilegt. Í því felist að viðskiptin sem slík hafi undir engum kringumstæðum falið í sér „úthlutun verðmæta“ samkvæmt 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, sbr. einnig XII. kafla laga nr. 138/1994.

Grundvallarforsenda í niðurstöðu ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar sé að stefnandi og Angus ehf. hafi ekki hagað skattskilum sínum í samræmi við að um sölu hafi verið að ræða. Þrátt fyrir að framsetning í skattframtölum hefði mátt vera skýrari og vandaðri af hálfu stefnanda leiði það ekki sjálfkrafa til þess að skattleggja beri greiðslur sem tekjur. Þvert á móti hafi framsetning verið fullnægjandi með tilliti til þess hvernig í raun hafi borið að skattleggja þær greiðslur sem um ræði, þ.e. sem sölu fasteignar sem ekki hafi leitt til sérstakrar skattskyldu. Greiðslur sem mál þetta snúi að hafi síðan allar farið til lækkunar á skuldum sem til hafi verið komnar vegna sömu fasteignar. Greiðslurnar hafi þannig á engan hátt leitt til eignaukningar hjá stefnanda eða tekna honum til handa.

Í úrskurði ríkisskattstjóra sé á því byggt að fasteignin hafi áfram verið tilgreind eign stefnanda á skattframtölum árin 2012 til 2015. Þetta sé rangt eins og áður hafi verið rakið. Í úrskurði yfirskattanefndar sé lögð rík áhersla á þetta atriði. Stefnandi árétti að honum hafi sjálfum ekki verið ljóst fyrr en við undirbúning þessa máls að þessi grundvallarforsenda skattyfirvalda væri röng.

Í rökstuðningi ríkisskattstjóra sé ítrekað á því byggt að kaupandi eignarinnar fari með „afhendingu fjármunanna sem kröfu svo árum skipti, á meðan hinn viðsemjandinn eignfærir fasteignina áfram á sínum skattframtölum og færir engar skuldir við viðsemjanda sinn vegna greiðslanna“. Skattframtöl stefnanda eftir að salan hafi farið fram hafi því verið rétt að þessu leyti, þ.e. eignarinnar var ekki getið sem eignar stefnanda, eins og áður segi. Að því er varði bókhald Angusar ehf., þá hafi þessara viðskipta verið getið með þeim hætti að þau hafi verið færð á biðreikning samkvæmt ákvörðun endurskoðanda. Færsla á biðreikning vísi til þess að um sé að ræða færslu vegna viðskipta þar sem endurgjald komi í staðinn en staðfesting á skráningu skorti. Ef um lán hefði verið að ræða hefði færslan verið bókuð sem lán. Í bókhaldi Angusar ehf. hafi aðrar kröfur verið bókaðar með þeim hætti, meðal annars lán til tengdra aðila. Af bókhaldi félagsins megi því ráða að öðruvísi hafi verið farið með umræddar færslur. Eins og málum hafi verið háttáð og með tilliti til þess að ekki hafi verið unnt að ljúka

formlegri skráningu eignarinnar á nafn félagsins hafi verið gengið frá bókhaldi með þessum hætti. Það hafi verið gert af sérfræðingum sem stefnandi hafi notið aðstoðar frá við frágang bókhalds og framtala.

Látið sé að því liggja í úrskurði ríkisskattstjóra að ýmislegt hafi verið óvenjulegt við viðskiptin sem geri þau ótrúverðug, meðal annars greiðslufyrirkomulag og fyrirkomulag afhendingar. Á sama tíma þyki ríkisskattstjóra tengsl stefnanda og félagsins draga úr trúverðugleika. Stefnandi bendi á að vegna tengsla á milli hans og félagsins hafi verið unnt að hafa fyrirkomulag greiðslna og afhendingu með þeim hætti sem raun ber vitni. Því sé ekkert tortryggilegt við þetta fyrirkomulag, einmitt vegna tengsla aðila.

Fjárfrafa í aðalkröfu feli í sér endurgreiðslu þess hluta endurákvörðunar skatta sem varði greiðslur vegna fasteignarinnar að A. Í varakröfu sé krafist endurgreiðslu þess hluta greiðslunnar sem varði 25% álag.

### III

Eins og áður segir mótmælir stefndi málavaxtalýsingu stefnanda sem órökstuddri og ósannaðri. Þá er því sérstaklega mótmælt að mistök við framtalsgerð hafi orðið til þess að upplýsingar um kaup stefnanda á umræddri fasteign og lántöku til fjármögnunar eða sölu hafi ekki ratað inn á skattframtal stefnanda.

Stefndi vísi til þess að stefnandi hafi breytt um afstöðu að því er varðar skráningu fasteignarinnar í skattframtölum hans 2013, 2014 og 2015 og sé því nú haldið fram að eignin hafi aldrei verið tilgreind í greindum skattframtölum stefnanda og gangi stefnandi því út frá því að þessi forsenda sé röng í hinum umdeildu úrskurðum skattyfirvalda í máli stefnanda. Þessari málsástæðu sé mótmælt enda hafi henni aldrei verið haldið fram þegar málið var til meðferðar hjá ríkisskattstjóra og yfirskattanefnd. Því hafi skattyfirvöldum ekki gefist færi á því að taka afstöðu til málsástæðunnar. Það verði að telja afar langsótt að dómstólar geti endurskoðað stjórnvaldsákvarðanir þær sem stefnandi krefjist ógildingar á, á grundvelli málsástæðu sem ekki var höfð uppi þegar málið var til meðferðar hjá stjórnvöldum.

Stefndi telji ekkert tilefni til ógildingar framangreindra úrskurða og vísi í því samhengi til forsendna úrskurðanna sem krafist sé ógildingar á. Að auki sé á það bent að óþarfi sé að krefjast bæði ógildingar á úrskurði ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar þar sem úrskurður ríkisskattstjóra hafi verið kærður til yfirskattanefndar sem komist hafi að sömu efnislegu niðurstöðu og ríkisskattstjóri í málinu.

Stefnandi haldi því fram að hann hafi ekki gert sér grein fyrir því að láðst hefði að tilgreina eignina að A á skattframtölum hans fyrr en við undirbúning dómsmáls þessa. Tilvísun til fasteigna á Ítalíu í einu lagi í skattframtölum árin 2013, 2014 og 2015 ætti ekki við um fasteignina að A. Haldi stefnandi því þannig fram að hann hafi, á fyrri

stigum málsins, ranglega talið að tilvísun þessi næði til fasteignarinnar að A. Þá haldi stefnandi því fram að úrskurðir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar í máli hans byggi á sama misskilningi. Af hálfu stefnda sé því alfarið hafnað að niðurstaða skattyfirvalda í máli stefnanda hafi byggt á þessum misskilningi enda ekki um neinn misskilning að ræða. Með hinni nýju málsástæðu sé í stefnu vikið alveg frá því sem stefnandi hafði áður haldið fram gagnvart skattyfirvöldum, sem var að hin umdeilda ítalska fasteign hafi enn verið skráð í skattframtöl stefnanda þrátt fyrir sölu hennar árið 2012. Í þessu sambandi megi meðal annars vísa orðrétt til þess sem fram komi í svarbréfi umboðsmanns stefnanda til ríkisskattstjóra, dags. 6. febrúar 2017: „Til svars við þessari spurningu ríkisskattstjóra skal þess fyrst getið að gjaldandi færir eignir sínar á Ítalíu á skattframtöl á fasteignamatsverði. Rétt er að geta þess að gjaldandi átti umrædd ár fjórar fasteignir á Ítalíu og sú fjárhæð sem tilgreind er á skattframtölum er heildarfasteignamat allra eignanna.“ Yfirskattanefnd hafi lagt þessa afstöðu stefnanda til grundvallar í úrskurði nr. 114/2018.

Stefnandi haldi því nú fram að um sé að ræða tvær fasteignir en ekki fjórar og sé eignin að A ekki þeirra á meðal. Að mati stefnda sé þessi síðbúna fullyrðing stefnanda ótrúverðug. Verði í því sambengi að líta til þess að stefnandi leggi ekki fram nein gögn, svo sem gögn um fasteignamat, til að varpa ljósi á það að um sé að ræða tvær fasteignir en ekki fjórar. Þá styðji samtímagögn ekki þessa nýju málsástæðu stefnanda. Í ársreikningum og skattframtölum félagsins Angusar ehf. vegna árána 2013, 2014 og 2015 hafi ekki verið gerð grein fyrir fasteign í eigu þess. Jafnframt verði ekki ráðið af ársreikningum og skattframtölum félagsins að greiðslur þess til stefnanda standi í tengslum við kaup þess á fasteigninni af stefnanda.

Í þessu sambandi sé bent á færslu í ársreikningi félagsins Angusar ehf. 2015 og færslu í skattframtali stefnanda 2016 þar sem fyrst sé vísað til fasteignarinnar á Ítalíu en um sé að ræða gögn sem til urðu eftir að ríkisskattstjóri hóf athugun á máli stefnanda. Í tengslum við framtals- og ársreikningsskil félagsins Angusar ehf. megi benda á að í samræmi við lög um ársreikninga nr. 3/2006 séu stjórnendur ábyrgir fyrir því að ársreikningar séu í samræmi við lög og reglur.

Að mati stefnda sé ekki eingöngu hægt að byggja á kaupsamningi um fasteignina að A heldur verði að líta til þess sem raunverulega hafi átt sér stað og leggja heildarmat á aðstæður. Um hafi verið að ræða viðskipti milli tengdra aðila. Þá vísist til þess að stefnandi hafi samkvæmt opinberri skráningu á Ítalíu verið eigandi fasteignarinnar allt það tímabil sem um ræði. Opinber skráning skipti máli við mat á aðstæðum þrátt fyrir að slík skráning hafi, ein og sér, ekki nauðsynlega úrslitaáhrif við mat á eignarhaldi. Þá hafi viðhorf stefnanda til söludags eignar ekki verið að fullu ljós en greiðslur til stefnanda hafi átt sér stað nokkru áður en kaupsamningur hafi verið undirritaður. Engar fjárhæðir hafi verið tilteknaðar vegna kostnaðar stefnanda og

eiginkonu hans vegna viðhalds og endurbóta eignarinnar á árunum 2013 og 2014. Þá þyki þær skýringar að kaupsamningurinn hafi verið gerður til að leggja hann fyrir Seðlabanka Íslands vegna gjaldeyrisreglna til þess fallnar að draga enn frekar úr vægi hans í málinu.

Því sé einnig hafnað að yfirlýsing endurskoðanda, sem lögð hafi verið fram á síðari stigum málsins og tengist beiðni um endurupptöku, breyti einhverju hvað varði heildarmat á því hvort fasteignaviðskipti hafi átt sér stað.

Hafa verði hliðsjón af því við heildarmat á aðstæðum öllum í þessu máli að stefnandi sjálfur sé hæstaréttarlögmaður og hafi notið aðstoðar löggilts endurskoðanda. Þegar einstaklingur í slíkri stöðu eigi í hlut geti vöntun upplýsinga í skattskilagögnum ekki skýrst af vanþekkingu. Verði því að telja þessa nýju málsástæðu, sem ekki hafi komið fram þegar mál stefnanda hafi verið til meðferðar hjá skattyfirvöldum, afar ótrúverðuga.

Stefndi hafni því að hafa dregið viðskiptalegan tilgang kaupanna í efa á ómálefnalegan hátt. Ekki verði séð að neinar meginbreytingar hafi orðið á notkun fasteignarinnar að A í kjölfar hinna ætluðu viðskipta með eignina á árinu 2012. Því verði að telja að viðskiptalegur tilgangur þeirra sé í það minnsta óljós. Rétt sé að taka fram að af hálfu stefnda hafi ekki verið á því byggt að kaupverð fasteignarinnar hafi verið óeðlilegt.

Stefndi hafni því að færsla fjármuna á biðreikning í bókhaldi Angusar ehf. sé staðfesting þess að ekki hafi verið um að ræða lán. Eins og fram komi í úrskurði yfirkattanefndar nr. 114/2018 bendi greiðsla á biðreikning aðeins til þess að færslan sé til bráðabirgða á meðan afstaða sé tekin til þess hvaða bókhaldsreikningur eigi við um greiðsluna, sbr. meðal annars 10. gr. laga nr. 145/1994 um bókhald. Raunin hafi orðið sú að umræddar greiðslur til stefnanda voru tilgreindar sem „Aðrar kröfur“ en ekki sem kaupverð fasteignar.

Stefnandi byggi á því að vegna tengsla aðila, þ.e. stefnanda og félagsins, hefði verið unnt að hafa fyrirkomulag greiðslna og afhendingu með þeim hætti sem varð. Af hálfu stefnda sé bent á að viðskipti milli tengdra aðila verði að vera utan armslengdar.

Varakröfu stefnanda um niðurfellingu álags sé mótmælt en stefnandi færi engin rök fyrir kröfunni. Engu að síður vísi stefndi til rökstuðnings fyrir álagi í úrskurði ríkisskattstjóra frá 12. október 2017 og í úrskurði yfirkattanefndar nr. 189/2019 til stuðnings sýknukröfu.

Vaxtakröfur stefnanda séu órökstuddar og þeim mótmælt sem of háum.

Að öðru leyti en að framan greini sé málsástæðum stefnanda mótmælt sem órökstuddum og ósönnuðum. Því beri að sýkna stefnda af kröfum stefnanda.

## IV

### A

Mál þetta varðar ágreining um skattalega meðferð greiðslna á þriggja ára tímabili til stefnanda frá Angusi ehf., en það félag var að öllu leyti í eigu stefnanda. Greiðslurnar námu, eins og áður segir, 68.667.918 krónum árið 2012, 30.409.336 krónum árið 2013 og 11.701.302 krónum árið 2014. Stefnandi hefur byggt á því að hér hafi ekki verið um að ræða óheimilar lánveitingar til hans úr félaginu heldur greiðslu kaupverðs fasteignarinnar að A á Ítalíu, sem stefnandi hafi selt félaginu árið 2012. Eins og þegar er rakið hér að framan féllust skattyfirvöld ekki á þann skilning og beitti embætti ríkisskattstjóra heimild 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 til að endurávarða opinber gjöld stefnanda fyrir gjaldárin 2013, 2014 og 2015 með úrskurði, dags. 12. október 2017. Í þeirri ákvörðun fólst að greiðslurnar teldust óheimil lán til hluthafa einkahlutafélags í skilningi 1. mgr. 79. gr. laga nr. 138/1994. Því bæri að fara með þær greiðslur sem skattskyldar gjafir til stefnanda þar sem ekki yrði séð að hann hefði verið starfsmaður félagsins, sbr. 2. mgr. 4. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Jafnframt beitti ríkisskattstjóri 25% álagi, sbr. 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003.

Þessa stjórnvaldsákvörðun kærði stefnandi til yfirskattanefndar, sem hafnaði kröfum stefnanda með úrskurði nr. 114/2018, dags. 29. ágúst 2018. Ítarlega er fjallað um rökstuðning nefndarinnar hér að framan en kjarninn í þeim rökstuðningi laut að því álitaefni hvort Angus ehf. hefði í reynd keypt umrædda fasteign stefnanda árið 2012. Niðurstaða nefndarinnar varð sú að svo væri ekki og taldi nefndin ekkert leggjandi upp úr kaupsamningi, dags. 31. desember 2012.

Að kröfu stefnanda var úrskurður nefndarinnar endurupptekinn að hluta og nýr úrskurður kveðinn upp 4. desember 2019, sbr. úrskurð nefndarinnar nr. 189/2019. Ekki var talið tilefni til endurupptöku fyrri úrskurðarins hvað varðaði það álitaefni hvort ætluð fasteignaviðskipti stefnanda á Ítalíu hefðu í reynd átt sér stað. Þó var fallist á varakröfu stefnanda um að umræddar greiðslur til hans yrðu skattlagðar sem launatekjur tekjuárin 2012, 2013 og 2014 í stað þess að teljast skattskyldar gjafir.

Upphaflegar dómkröfur stefnanda miðuðu aðallega við ógildingu framangreindra þriggja úrskurða í heild sinni, en endanlegar dómkröfur taka mið af því að úrskurðirnir vörðuðu einnig arðgreiðslu til stefnanda árið 2013 að fjárhæð 21.103.280 krónur, sem ekki var réttilega skráð, en stefnandi hefur ekki uppi fyrir dómi málsástæður gegn niðurstöðu skattyfirvalda um þann þátt stjórnsýslumálsins. Er því í reynd aðeins um að ræða kröfu um ógildingu úrskurðanna að hluta. Samhliða ógildingarkröfu stefnanda fer hann fram á endurgreiðslu þeirra opinberu gjalda sem hann byggir á að honum hafi ranglega verið gert að greiða á grundvelli framangreindra úrskurða.

Með fyrrgreindum úrskurði yfirskattanefndar nr. 114/2018 hafnaði nefndin því, eins og áður segir, að fella úr gildi úrskurð ríkisskattstjóra og staðfesti því í reynd niðurstöðu hins lægra setta stjórnvalds. Aftur á móti tók þessi stjórnvaldsákvörðun yfirskattanefndar síðar breytingum með úrskurði nefndarinnar nr. 189/2019 um að endurupptaka bæri hinn fyrri úrskurð nefndarinnar að hluta. Við þessar aðstæður er ekki tilefni til að vísa frá dómi af sjálfsdáðum aðalkröfu stefnanda að því marki sem hún snýr að úrskurði ríkisskattstjóra, sbr. til hliðsjónar dóm Landsréttar 9. júní 2023 í máli nr. 182/2022.

## B

Samkvæmt 73. gr. laga nr. 138/1994 er óheimilt að úthluta af fjármunum einkahlutafélaga til hluthafa nema farið sé eftir reglum um úthlutun arðs ellegar að það sé gert vegna lækkunar hlutafjár eða varasjóðs eða vegna félagsslita. Þá er í 1. mgr. 79. gr. sömu laga lagt bann við því að einkahlutafélög veiti hluthöfum lán eða tryggingar, en þessi regla tekur þó ekki til venjulegra viðskiptalána.

Samkvæmt 3. mgr. 1. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 teljast lán til starfsmanna, sem eru óheimil samkvæmt lögum nr. 138/1994, til tekna sem laun og eru skattskyld sem slík. Þá er í 11. gr. laga nr. 90/2003 mælt fyrir um að úthlutun verðmæta til hluthafa, sem er óheimil samkvæmt lögum nr. 138/1994, teljist til launa samkvæmt 1. tölulið A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 sé hluthafinn jafnframt starfsmaður félagsins, en ella samkvæmt 4. tölulið A-liðar 7. gr. laganna.

Eftir að úrskurður yfirskattanefndar nr. 114/2018, dags. 29. ágúst 2018, var endurupptekinn að hluta með úrskurði nefndarinnar nr. 189/2019, dags. 4. desember 2019, er ágreiningslaust að líta ber á stefnanda sem starfsmann Angusar ehf. í skilningi 1. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 11. gr. sömu laga. Eftir stendur þó ágreiningur aðila um hvernig virða beri í skattalegu tilliti umræddar greiðslur Angusar ehf. til stefnanda árin 2012, 2013 og 2014, þ.e. hvort um sé að ræða greiðslur vegna sölu á fasteign eða óheimilar lánveitingar einkahlutafélags, sem skattleggja beri sem launagreiðslur.

## C

Stefnandi byggir á því að málsatvik séu önnur en hann lagði sjálfur upp með á stjórnarsýslustigi. Nánar tiltekið byggir hann á því að við undirbúning dómsmálsins hafi hann áttað sig á því að tilvísun til fasteigna á Ítalíu í einu lagi í skattframtölum hans árin 2013, 2014 og 2015 ætti ekki við um fasteignina að A. Því byggji úrskurðir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar í máli hans á misskilningi.

Áður en lengra er haldið ber að hafna þeim málatilbúnaði stefnda að útilokað sé að fella stjórnvaldsákvæðanir úr gildi á grundvelli málsástæðu sem einstaklingur ber fyrst upp í dómsmáli, en ekki var áður reifuð á stjórnslustigi.

Hvað sem þessu líður þá hefur stefndi að auki mótmælt framangreindri staðhæfingu stefnanda um málsatvik sem rangri og ósannaðri. Í því samhengi vísar stefndi orðrétt til þess sem fram kom í svarbréfi umboðsmanns stefnanda til embættis ríkisskattstjóra, dags. 6. febrúar 2017. Embættið hafði spurt stefnanda sérstaklega út í eignfært verð umræddrar fasteignar á Ítalíu í skattframtölum stefnanda og breytingar á fjárhæð í þeim efnunum. Ekki er uppi ágreiningur um að spurningunni svaraði umboðsmaður stefnanda á þá leið að stefnandi færði „eignir sínar á Ítalíu á skattframtöl á fasteignamatsverði“. Þá sagði í svarinu að rétt væri að geta þess að stefnandi hefði umrædd ár átt fjórar fasteignir á Ítalíu og sú fjárhæð sem tilgreind væri á skattframtölum væri „heildarfasteignamat allra eignanna“.

Nokkur ólíkindabragur er á staðhæfingu stefnanda um að hann hafi ekki gert sér grein fyrir því að láðst hafi að tilgreina eignina að A á skattframtölum hans fyrr en við undirbúning dómsmálsins, enda er hann löglærður og laut stjórnslumálið sérstaklega að umræddri fasteign og var til meðferðar hjá ríkisskattstjóra og síðar tvívegis fyrir yfirsattanefnd áður en hann höfðaði mál þetta. Í öllu falli ber hann, í ljósi mótmæla stefnda, sönnunarbyrðina fyrir staðhæfingu sinni um að málsatvik hafi verið önnur en hann lagði sjálfur upp með að þessu leyti á stjórnslustigi.

Stefnandi hafði því ærið tilefni og var raunar í lófa lagið að bregðast við fyrrgreindum mótmælum stefnda með framlagningu gagna undir rekstri málsins, svo sem um eignarhald sitt á umræddum fasteignum á Ítalíu og um fasteignamat þeirra. Það hefur hann aftur á móti alfarið látið undir höfuð leggjast. Er því óhjákvæmilegt að telja umþætta staðhæfingu hans ósannaða. Við þeirri niðurstöðu hróflar ekki tölvubréf endurskoðanda stefnanda 12. desember 2019 þar sem fram koma vangaveltur um skattframtöl stefnanda án þess að nánar sé þar rakið nákvæmlega hvaða fasteignir um sé að ræða eða hvert fasteignamat þeirra hafi verið.

Hér skal þess loks getið að jafnvel þótt dómurinn teldi breytta málavaxtalýsingu stefnanda fá staðist um efni skattframtala hans, þá nægði slíkt ekki að mati dómsins til að hrekja þá niðurstöðu yfirsattanefndar að ekki væri unnt að leggja til grundvallar málatilbúnað stefnanda um sölu fasteignarinnar að A til einkahlutafélags hans árið 2012. Í þeim efnunum skiptir mestu máli að mati dómsins að jafnvel þótt litið væri svo á að fasteignin væri ekki tilgreind á skattframtölum stefnanda þá er ljóst að hvorki fyrirbyggjandi gögn um skattskil stefnanda né gögn um skattskil og ársreikninga Angusar ehf. bera með sér að ætluð fasteignaviðskipti árið 2012 hefðu átt sér stað fyrr en eftir að rannsókn skattfyrivalda á málinu hófst árið 2015. Nánar tiltekið var fyrst vikið að sölu fasteignarinnar í skattframtali stefnanda sem skilað var árið 2016 og síðan

aftur í framtali næsta árs. Fyrst var vikið að kaupum Angusar ehf. á fasteigninni í ársreikningi félagsins fyrir rekstrarárið 2015, dags. 6. október 2016, og skattframtali félagsins sem skilað var 7. október 2016. Hvað nánar varðar ársreikninga Angusar ehf. þá var fasteignin ekki eignfærð hjá félaginu og þrátt fyrir þann málatilbúnað stefnanda að hér væri um fjárfestingareign til útleigu að ræða liggur ekkert fyrir um leigutekjur Angusar ehf. af eigninni fyrir en í ársreikningi fyrir rekstrarárið 2015. Ársreikningar eða önnur gögn málsins bera heldur ekkert með sér um að Angus ehf. hafi borið neinn kostnað af eignarhaldinu fyrir þann tíma, svo sem í formi viðhalds eða með greiðslu fasteignagjalda. Fyrir yfirskattanefnd byggði stefnandi á því að hann og eiginkona hans hefðu staðið straum af kostnaði við endurbætur og viðhald fasteignarinnar árin 2013 og 2014 og fengið þann kostnað endurgreiddan. Engin gögn, svo sem kvittanir, liggja fyrir um þetta og, eins og rakið er í úrskurði yfirskattanefndar nr. 114/2018, hafa engar fjárhæðir verið tilteknaðar í þessum efnunum.

Þess skal raunar getið að við málflutning mótmælti lögmaður stefnanda tilvísun lögmanns stefnda til þess að Angus ehf. hefði ekki borið kostnað af eignarhaldi á fasteigninni sem nýrri málsástæðu sem of seint væri fram komin. Ekki er unnt að fallast á þetta með stefnanda, enda er málatilbúnaður stefnda skýr um að byggt sé á því að umrædd fasteignaviðskipti árið 2012 hafi í reynd ekki átt sér stað og að það megi meðal annars ráða af ársreikningum Angusar ehf.

Stefnandi byggir á því að hann hafi átt í tilteknum samskiptum við Seðlabanka Íslands vegna annarra fasteignaviðskipta á Ítalíu árið 2011 og að þau samskipti hafi gefið stefnanda ástæðu til að ætla að ekki fengist undanþága frá gjaldeyrislögum vegna viðskiptanna með fasteignina að A. Engin gögn liggja fyrir í málinu um slík samskipti og engin vitni voru leidd til að bera um samskiptin. Í stefnu greinir að viðskiptin hafi falið í sér uppgjör á láni í erlendum gjaldmiðli og þar með verið háð skilyrðum laga nr. 87/1992 og viðeigandi reglugerða, en í hinum umþrætta kaupsamningi, dags. 31. desember 2012, kemur fram að kaupverðið sé „skilgreint og greitt í íslenskum krónum“ og að stefnandi hafi þegar greitt áhvílandi veðskuldir 18. október 2012. Þá byggði stefnandi á stjórnarsýslustigi á því að forsenda þess að endanlega mætti ganga frá kaupum á fasteigninni væri að greiða þyrfti ýmis gjöld á Ítalíu, sem næmu um 10% af kaupverði, og að gjaldeyrislöggjöf hamlaði því að félagið gæti keypt gjaldeyri til að greiða gjöldin. Eins og áður greinir hefur stefnandi aftur á móti viðurkennt með málatilbúnaði sínum að þinglýsing eða hliðstæð opinber skráning á Ítalíu hafi ekki verið skilyrði eignayfirfærslu fasteignarinnar. Í þessum efnunum telst stefnandi því ekki hafa hnekktt þeirri röksemdafærslu yfirskattanefndar, sem þegar er rakin, um að málatilbúnaður stefnanda hvað gjaldeyrishöft varðar fær ekki staðist.

Hvað varðar sjálfan kaupsamninginn er fram komið að skattyfirvöld töldu ekkert upp úr honum leggjandi. Þær efasemdir skattyfirvalda samræmast því sem áður er rakið

um upplýsingar um skattframtöl og ársreikninga í málinu, sem bera ekki með sér að stefnandi eða Angus ehf. hafi talið fasteignina hafa færst yfir til félagsins eða að það hafi komið fram sem eigandi með því að hafa tekjur af eigninni eða bera kostnað af eignarhaldinu.

Fram er þannig komið að skattyfirvöld vefengdu kaupsamning, dags. 31. desember 2012, milli stefnanda og Angusar ehf. Í því skyni að freista þess að hnekkja þessari ályktun skattyfirvalda átti stefnandi þess meðal annars kost að leiða fyrir dóm vott að undirskriftinni, en annar þeirra tveggja mun enn vera á lífi. Það hefur stefnandi aftur á móti ekki gert.

Ekki er ágreiningur um það að þinglýsing eða hliðstæð opinber skráning kaupsamnings er ekki skilyrði þess að eigendaskipti eigi sér stað, þar á meðal í skattalegu tilliti, en gögn málsins, að kaupsamningnum undanskildum, benda í aðra átt en kaupsamningurinn. Þá er sú staðhæfing stefnanda í stefnu málsins að hann hafi leitað eftir því að afla skráningar fyrir breyttu eignarhaldi fasteignarinnar á Ítalíu en verið synjað um slíkt af lögbókendum með öllu óstudd gögnum, en eins og áður segir mótmælir stefndi málavaxtalýsingu stefnanda sem ósannaðri.

Allt þetta grefur undan trúverðugleika málalíbúnaðar stefnanda, meðal annars um þann kaupsamning, dags. 31. desember 2012, sem hann lagði fyrir skattyfirvöld, og fellst dómurinn á þá niðurstöðu yfirskattanefndar að ekkert sé upp úr umræddu skjali leggjandi við úrlausn málsins. Ekki hróflar það við framangreindri niðurstöðu hvaða kaupverð var tilgreint í kaupsamningnum, dags. 31. desember 2012, enda snýr ágreiningur aðila ekki að því hvort sú fjárhæð hafi verið eðlileg heldur því hvort viðskiptin hafi í reynd átt sér stað. Við framangreindri niðurstöðu dómsins hróflar loks ekki yfirlýsing endurskoðanda stefnanda, dags. 9. maí 2019, um að eftir því sem hann best viti hafi sala á fasteigninni átt sér stað, en ekkert kemur fram um það í skjalinu hvenær nákvæmlega endurskoðandinn hafi séð hinn umdeilda kaupsamning og ekki var hann leiddur fyrir dóm til að veita nánari skýringar á yfirlýsingunni. Þá eru ummæli í yfirlýsingunni um færslu á biðreikning ekki sönnun fyrir því að salan hafi átt sér stað og fellst dómurinn á rökstuðning yfirskattanefndar að þessu leyti, þar á meðal um að ekki verði séð hvernig umrædd tilhögun hafi átt að gefa gleggri mynd en ella af stöðu félagsins eða stefnanda.

Samandregið telst stefnandi með málalíbúnaði sínum ekki hafa fært haldbær rök fyrir því að að fella beri umþrætta úrskurði skattyfirvalda úr gildi að hluta, líkt og hann miðar aðalkröfu sína við. Þvert á móti fellst dómurinn á réttmæti úrskurðar yfirskattanefndar nr. 114/2018, dags. 29. ágúst 2018, eins og hann stendur eftir endurupptöku að hluta með úrskurði nefndarinnar nr. 189/2019, dags. 4. desember 2019, þar á meðal um það að greiðslur sem runnu til stefnanda frá Angusi ehf., samtals að fjárhæð 110.778.556 krónur, á árunum 2012, 2013 og 2014 hafi ekki verið endurgjald

fyrir fasteign, heldur óheimilar lánveitingar og þar með tekjur í skilningi 1. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Þegar af þessari ástæðu ber að hafna aðalkröfu stefnanda, en krafa hans um endurgreiðslu þeirra opinberu gjalda, sem hann byggir á að honum hafi ranglega verið gert að greiða á grundvelli úrskurðanna, stendur að þessu leyti í órjúfanlegu samhengi við kröfu hans um ógildingu úrskurðanna að hluta. Ber því að sýkna stefnda af aðalkröfu stefnanda.

## D

Eftir stendur þá varakrafa stefnanda, en með henni krefst hann þess að 25% álag verði fellt niður og endurgreitt stefnanda ásamt dráttarvöxtum. Skilja ber málatilbúnað stefnanda á þann veg að ekki séu forsendur fyrir því að beita hann 25% álagi þar sem hann hafi ekki gert sér grein fyrir mistökum við framtalsgerð fyrr en við undirbúning dómsmálsins og að hann hafi falið sérfræðingum að aðstoða við framtalsgerð og síðar að liðsinna sér í samskiptum við skattýfirvöld vegna málsins og talið að framsetning gagna væri rétt.

Í úrskurði ríkisskattstjóra frá 12. október 2017 var 25% álagi beitt gagnvart stefnanda á þeirri forsendu að honum hefði mátt vera ljóst að um óheimila lánveitingu hefði verið að ræða frá einkahlutafélagi hans. Önnur rök stæðu ekki til þess að fallið væri frá álagsbeitingu. Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 114/2018, dags. 29. ágúst 2018, var talið að stefnandi hefði hvorki sýnt fram á að atvikum væri svo farið að 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 ætti við þannig að fella bæri álagið niður né að tilefni væri til að falla frá álagsbeitingu að öðru leyti. Var kröfu um niðurfellingu álags því hafnað. Ekki var fallist á endurupptöku hvað þennan þátt stjórnsýslumálsins varðaði í síðari úrskurði nefndarinnar nr. 189/2019, dags. 4. desember 2019.

Að mati dómsins telst stefnandi, sem er eins og áður segir löglærður, ekki hafa hnekkð röksemdum skattýfirvalda í tengslum við álagsbeitingu í málinu. Ber því jafnframt að sýkna stefnda af varakröfu stefnanda.

Með hliðsjón af þessum málsúrslitum, og með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, verður stefnandi dæmdur til að greiða stefnda málskostnað, sem þykir hæfilega ákveðinn 950.000 krónur.

Af hálfu stefnanda flutti málið Halldór Jónsson lögmaður.

Af hálfu stefnda flutti málið Ásta Sóllilja Sigurbjörnsdóttir lögmaður.

Arnaldur Hjartarson héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

**D Ó M S O R Ð:**

Stefndi, íslenska ríkið, er sýkn af kröfum stefnanda, Jóhanns Halldórssonar.  
Stefndi greiði stefnanda 950.000 krónur í málskostnað.

Arnaldur Hjartarson