

# Héraðsdómur Reykjavíkur

Dómur 12. mars 2024

Mál nr. E-3701/2023:

**A**

(Halldór Jónsson lögmaður)

**gegn**

**íslenska ríkinu**

(Jóhanna Katrín Magnúsdóttir lögmaður)

## Dómur

- Mál þetta var höfðað með birtingu stefnu 8. júní 2023 og dómtekið að lokinni aðalmeðferð 16. febrúar 2024. Stefnandi er A, [...], [...]. Stefndi er íslenska ríkið, Arnarhvoli, Reykjavík.
- Stefnandi gerir aðallega þær kröfur að úrskurður ríkisskattstjóra 24. janúar 2019 um endurákvörðun áður álagðra opinberra gjalda gjaldárin 2011, 2012, 2013, 2014 og 2015 verði felldur úr gildi. Ennfremur er þess krafist að felldir verði úr gildi úrskurðir yfirskattanefndar nr. 197/2019 frá 11. desember 2019, nr. 57/2020 frá 1. apríl 2020 og nr. 19/2023 frá 1. febrúar 2023 að því marki sem hafnað var kröfum um ógildingu úrskurðar ríkisskattstjóra 24. janúar 2019. Þá er þess krafist að stefndi greiði stefnanda 3.886.372 kr. auk dráttarvaxta samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 frá 27. september 2022 til greiðsludags.
- Til vara er þess krafist að 25% álag samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra 24. janúar 2019 verði fellt niður. Þá gerir stefnandi kröfu um greiðslu málskostnaðar.
- Stefndi krefst sýknu auk málskostnaðar.

I

## Málavextir

- Með bréfi 17. febrúar 2016 var stefnanda tilkynnt að hafin væri rannsókn skattrannsóknarstjóra („SRS“) á skattskilum hans vegna tekjuáranna 2010 til 2013 á

grundvelli heimildar í 103. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Í bréfinu var óskað upplýsinga frá stefnanda um tengsl hans við sjö nánar tilgreind félög, þar af sex skráð á Bresku Jómfrúareyjum og eitt skráð í Panama. Þá var óskað eftir upplýsingum um eignarhald stefnanda á félögunum og önnur tengsl við þau. Skoðaðar voru greiðslur til stefnanda eða félaga í eigu hans frá þessum erlendu félögum eða öðrum erlendum félögum á umræddu tímabili og hreyfingar á erlendum bankareikningum í eigu stefnanda og framangreindra félaga. Umfang rannsóknarinnar var síðar aukið með því að tekjuárið 2014 var einnig tekið til skoðunar.

6. Þann 28. september 2017 óskaði skattrannsóknarstjóri eftir því við embætti tollstjóra að gerð yrði kyrrsetning á eignum stefnanda og eiginkonu hans til tryggingar væntanlegum viðbótarsköttum og sektargreiðslum að fjárhæð 153.000.000 kr.
7. Rannsókn skattrannsóknarstjóra lauk með skýrslu, dagsettri 27. október 2017. Í niðurstöðum hennar kemur m.a. fram að stefnandi hefði vanframtalið greiðslur vegna stjórnarlauna frá B A/S og C GmbH (hér eftir einnig nefnd [...] og [...]), samtals að fjárhæð 121.731.361 kr. vegna tekjuáranna frá 2010 til og með 2014. Þessar tekjur bæri að skattleggja samkvæmt 1. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt.
8. Með bréfi ríkisskattstjóra til stefnanda, dagsettu 19. október 2018, boðaði ríkisskattstjóri endurákvörðun á opinberum gjöldum stefnanda fyrir tekjuárin 2010 til og með 2014 á grundvelli rannsóknar skattrannsóknarstjóra að viðbættu 25% álagi samkvæmt heimild í 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003. Sú endurákvörðun kom síðan til framkvæmda með úrskurði ríkisskattstjóra 24. janúar 2019, þar sem skattstofnar voru hækkaðir fyrir umrædd tímabil í samræmi við niðurstöður úr skýrslu skattrannsóknarstjóra að viðbættu álagi.
9. Stefnandi kærði úrskurðinn til yfirskattanefndar sem með úrskurði 11. desember 2019 nr. 197/2019 lækkaði tekjuskatts- og útsvarstofn stefnanda fyrir gjaldárið 2011 um 5.075.140 kr., fyrir gjaldárið 2012 um 5.183.260 kr. og um 4.638.811 kr.

fyrir gjaldárið 2013, frá því sem kveðið var á um í úrskurði ríkisskattstjóra. Að öðru leyti var úrskurður ríkisskattstjóra staðfestur.

10. Með bréfi 16. janúar 2020 fór stefnandi fram á við yfirskattanefnd að úrskurðurinn frá 11. desember 2019 nr. 197/2019 yrði endurupptekinn. Með úrskurði nr. 57/2020 þann 1. apríl 2020 var kröfu um endurupptöku hafnað. Í úrskurðinum kemur m.a. fram að þótt ekki sé ástæða til að efast um að vegna rekstrarerfiðleika hafi rekstur hinna erlendu félaga um margt verið háður aðkomu helstu kröfuhafa hafi kærandi verið óbeinn eigandi beggja félaganna vegna eignarhalds á móðurfélaginu D hf. Ekkert í gögnum varpi ljósi á greiðslur til stefnanda þau ár sem um ræðir.
11. Ákæra var gefin út á hendur stefnanda 11. apríl 2019 þar sem stefnanda voru gefin að sök meiri háttar brot gegn skattalögum og fyrir peningabætti með því að hafa staðið efnislega skil á röngum skattframtölum, vegna tekjuáranna 2010 til og með 2014, með því að láta undir höfuð leggjast að telja fram á skattframtölum sínum tekjur að fjárhæð 121.731.361 kr. frá félögunum B A/S og C GmbH. Með bókun 17. janúar 2020 breytti ákæruvaldið sakargiftum í málinu til samræmis við niðurstöðu yfirskattanefndar frá 11. desember 2019.
12. Með dómi Héraðsdóms Reykjaness 6. maí 2020 nr. S-272/2019, var stefnandi sýknaður af kröfum ákæruvaldsins. Í sýknudómi héraðsdóms kom m.a. fram „að skýringar ákærða á þeim greiðslum sem hann fékk frá hinum erlendu félögum ganga ekki upp að öllu leyti. Að mati dómsins eru þær skýringar þó alls ekki haldlaugar [...] óvarlegt sé að slá því föstu að ákæruvaldinu hafi tekist að sanna gegn neitun ákærða, svo ekki verði véfengt með skynsamlegum rökum, að ákærði hafi gerst sekur um þá háttsemi sem honum er gefin að sök í ákæru“.
13. Ákæruvaldið áfrýjaði málinu til Landsréttar sem, með dómi 22. október 2021 nr. 337/2020, féllst á kröfu stefnanda um að vísa málinu frá dómi þar sem skilyrðum 1. mgr. 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmála Evrópu væri ekki fullnægt. Málin hefðu verið rekin samhliða hjá skattyfirvöldum annars vegar og héraðssaksóknara hins vegar í sjö mánuði en rekstur þeirra samtals tekið um fimm ár og átta mánuði. Málin hefðu þannig verið rekin samhliða um óverulegan hluta

heildarmálsmeðferðartímans. Af þeim sökum væri skilyrði um samþættingu í tíma við rekstur málanna ekki uppfyllt. Var sakargiftum á hendur stefnanda um meiri háttar brot gegn skattalögum því vísað frá héraðsdómi. Þá var jafnframt vísað frá héraðsdómi ákærulið um peningaþvætti þar sem talið var að hann fullnægði ekki áskilnaði c-liðar 1. mgr. 152. gr. laga nr. 88/2008. Í dómi Landsréttar um þennan þátt sagði:

14. „Í dómaframkvæmd hefur verið litið svo á að sakfelling fyrir frumbrot sé ekki skilyrði þess að sakfelld sé fyrir peningaþvætti samkvæmt 1. mgr. 264. gr. almennra hegningarlaga, [...]. Atvik voru með þeim hætti í þessum málum að frumbrotin, sem voru skattalagabrot, voru talin fullsönnuð, meðal annars með játningum þeirra sem í hlut áttu, auk þess sem fyrir lágu vissar upplýsingar í málunum um ráðstöfun ávinnings af brotunum [...]. Í þessu máli háttar ekki svo til. Þvert á móti hefur ákærði staðfastlega neitað að hafa framið þau brot gegn lögum nr. 90/2003 sem hann er ákærður fyrir. Þá hefur hann leitast við að gefa skýringar á skattskilum sínum með margvíslegum hætti, bæði fyrir skattyfirvöldum og fyrir dómi sem miða að því að sýna fram á að hann hafi ekki framið nein brot gegn lögum nr. 90/2003 eða lögum nr. 4/1995. [...] Með vísan til þessa sem og c-liðar 1. mgr. 152. gr. laga nr. 88/2008 um meðferð sakamála verður þessum lið ákærunnar einnig vísað frá héraðsdómi.“

15. Dómi Landsréttar var skotið til Hæstaréttar sem staðfesti niðurstöðu um frávísun málsins með dómi í máli nr. 46/2021 þann 2. mars 2022. Í dóminum var vísað til þess að málsmeðferð hjá skattyfirvöldum annars vegar og héraðssaksóknara hins vegar hefði ekki verið nægilega samþætt í tíma svo talið yrði fullnægt þeim skilyrðum sem fram hefðu komið í dómaframkvæmd Mannréttindadómstóls Evrópu um skýringu og beitingu 1. mgr. 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmála Evrópu. Varðandi ákærulið málsins fyrir peningaþvætti væri í engu lýst í hverju þær athafnir ákærða til viðbótar ætluðum brotum samkvæmt 1. ákærulið hefðu falist. Þá væru ætluð brot ekki afmörkuð í tíma með neinum hætti og engin sundurliðun um það fé sem ákærði átti að hafa nýtt með þessum hætti.

16. Með bréfi, dagsettu 30. mars 2022, fór stefnandi fram á það öðru sinni við yfirskattanefnd að úrskurður nr. 197/2019 yrði endurupptekinn. Með úrskurði 1. febrúar 2023 í máli nr. 19/2023 var fallist á endurupptöku úrskurðarins að því er varðaði greiðslur C GmbH til stefnanda að fjárhæð 5.802.050 kr. fyrir tekjuárið 2010 vegna sölu á bifreið til C GmbH. Að öðru leyti var beiðni um endurupptöku hafnað. Í niðurstöðu yfirskattanefndar er m.a. vísað til þess að ákærvaldinu hefði ekki tekist að axla þá sönnunarbyrði um sekt sem á því hvílir að lögum, sbr. 108. gr. laga nr. 88/2008 um meðferð sakamála. Í dóminum sé einungis að takmörkuðu leyti fjallað um sjálfstæðum hætti um efnisatriði málsins og skattaréttarleg álitaefni þess. „Að þessu gættu, forsendum og rökstuðningi dómsins og þess munar sem að lögum væri á sönnunarstöðu í skattamáli annars vegar og sakamáli hins vegar“, sbr. m.a. sjónarmið í Hrd. nr. 456/1997, yrði ekki talið að niðurstaða héraðsdóms gæfi sérstakt tilefni til endurupptöku.

17. Eftir úrskurði skattýfirvalda er hækkun á tekjuskattsstofni stefnanda eftirfarandi:

Gjaldár	Úrskurður RSK	Yskn 197/2019	Yskn 19/2023	Hækkun stofns
2011	16.082.480 kr -	5.075.140 kr -	5.802.050 kr	5.205.290 kr
2012	30.172.060 kr -	5.183.260 kr		24.988.800 kr
2013	55.635.906 kr -	4.638.811 kr		50.997.095 kr
2014	10.566.635 kr			10.566.635 kr
2015	9.274.280 kr			9.274.280 kr
<b>Samtals</b>	<b>121.731.361 kr -</b>	<b>14.897.211 kr -</b>	<b>5.802.050 kr</b>	<b>101.032.100 kr</b>

## II

### *Málsástæður stefnanda*

18. Stefnandi byggir kröfur sínar á því að niðurstöður ríkisskattstjóra um endurákvörðun áður álagðra opinberra gjalda gjaldárin 2011, 2012, 2013, 2014 og 2015 séu rangar þar sem að þær greiðslur hafi ekki verið laun stefnanda og því ekki skattskyldar tekjur. Því beri að fella úr gildi endurákvörðun ríkisskattstjóra og úrskurði yfirskattanefndar. Þær greiðslur sem endurákvörðunin varðar séu ekki stjórnarlaun eins og úrskurður ríkisskattstjóra byggist á, enda beri þær með engum hætti með sér að um stjórnarlaun sé að ræða.

19. Stefnandi vísar til þess að hann hafi frá upphafi rannsóknar haldið því fram að um sé að ræða tekjur J ehf. sem nýttar voru til að greiða stefnanda upp í kröfur hans við

það félag en að öðru leyti endurgreiðslu útlagðs kostnaðar vegna félaganna B A/S og dótturfélags þess C GmbH. Í úrskurði ríkisskattstjóra sé ekkert horft til þess að greiðslur frá B A/S og dótturfélags þess, C GmbH, voru ekki tilgreindar sem laun til stefnanda. Úrskurður ríkisskattstjóra er því ekki byggður á viðeigandi grundvelli. Stefnandi, eiginkona hans og tengd félög hafi lagt mun meira til samstæðunnar en það sem þau hafi fengið greitt frá henni.

20. Stefnandi byggir á því að dómur Héraðsdóms Reykjaness, dagsettur 6. maí 2020 nr. S-272/2019, sé bindandi fyrir ríkisskattstjóra og yfirskattanefnd að því er varðar efnisþætti um endurákvörðun opinberra gjalda. Málalíbúnaður ákærvaldsins í málinu byggði á niðurstöðum skattrannsóknarstjóra, ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar, sem héraðsdómur hafnaði í dómi sínum. Niðurstaða dómsins felur því í sér að ekki hafi verið sýnt fram á að stefnandi hafi vanframtalið tekjur sínar og er því andstæður niðurstöðu ríkisskattstjóra um endurákvörðun. Dómi Héraðsdóms Reykjaness hafi efnislega ekki verið hnekkkt af æðra dómi og því beri að leggja hann til grundvallar í málinu. Niðurstaða héraðsdóms hafi því sönnunargildi um þau málsatvik sem í honum greinir þar til hið gagnstæða sé sannað, sbr. meginreglu 4. mgr. 116. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála og 4. mgr. 186. gr. laga nr. 88/2008 um meðferð sakamála. Stjórnvöld séu bundin af efnislegri niðurstöðu héraðsdóms um sýknu stefnanda af ákæru um skattalagabrot og sönnunarmati héraðsdóms um efnisatriði málsins. Því beri að fella niður úrskurð ríkisskattstjóra um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda. Stefnandi vísar einnig til þess að í dómi Landsréttar sé gefið til kynna að þau gögn og upplýsingar sem lögð voru fyrir Landsrétt sýni að ákærvaldið hafi ekki hnekkkt þeim skýringum sem komið hafa fram á skattskilum stefnanda.

21. Stefnandi byggir á því að í dómi Héraðsdóms Reykjaness sé sérstaklega vikið að vitnisburði endurskoðanda stefnanda sem gaf skýrslu fyrir dóminum. Í dóminum segir m.a. að „skýringar ákærða á hinum umdeildu greiðslum fái slíka stoð í fram-  
burði vitnisins E og framlögðum gögnum að óvarlegt sé að slá því föstu að ákærvaldinu hafi tekist að sanna, gegn neitun ákærða svo ekki verði véfengt með skynsamlegum rökum, að ákærði hafi gerst sekur um þá háttsemi sem honum er gefin að sök í ákæru. Af þeirri niðurstöðu leiðir að sýkna ber ákærða“. Vitnisburður

endurskoðanda stefnanda hefur þannig verulega þýðingu við sönnun um það hvort skattskil stefnanda hafi verið með réttum hætti og hvort endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda fái staðist.

22. Stefnandi vísar til þess að hann hafi á árunum fyrir hrun fjármálakerfisins 2008 átt til helminga félagið D hf., kt. [...], ásamt viðskiptafélaga sínum. Það félag átti danskt eignarhaldsfélag, F ApS, sem aftur átti danska rekstrarfélagið B A/S. Síðastgreint félag átti síðan þrjú dótturfélög í Þýskalandi; C GmbH, [...], G GmbH, [...], og H GmbH, [...]. Landsbanki Íslands hf. (síðar LBI hf.) var lánveitandi og viðskiptabanki félagasamstæðunnar en auk þess voru félögin úti í viðskiptum við Sydbank í Danmörku. Við slitameðferð Landsbanka Íslands hf. tók Nýi Landsbankinn hf. (síðar Landsbankinn hf.) yfir kröfuréttindi á hendur B A/S og dótturfélögum þess en LBI hf. hélt áfram kröfum á hendur móðurfélaginu D hf.
23. Stefnandi og eiginkona hans hafi einnig átt franskt fasteignafélag, svokallað SCI (Société Civile Immobilière) I, sem var skráður eigandi fasteignar í Frakklandi. Það félag var fjármagnað að litlu leyti með eigin fé, sem var í eigu þeirra hjóna, en að langmestu leyti með láni frá þeim. Þetta félagsform sé þekkt í Frakklandi utan um eignarhald einstaklinga á hífýlum sínum.
24. Stefnandi vísar til þess að efnahagshrunið á árunum 2008 og 2009 hafi haft verulega neikvæð áhrif á [...]samstæðuna og því hafi þurft að endurskipuleggja fjármál samstæðunnar á árinu 2010 í samstarfi við LBI hf. LBI hf. gekk að veðum sínum og leysti til sín dönsku samstæðuna en seldi hana aftur til félags í eigu stefnanda, J ehf. LBI hf. lánaði J ehf. fyrir kaupunum en setti það skilyrði að stefnandi myndi færa inn í J ehf. nánar tiltekna eignir í því skyni að tryggja betur endurheimtu á láni LBI hf. til félagsins. Krafa stefnanda á hendur samstæðunni var framseld til LBI hf. ásamt áður nefndum hagsmunum í SCI I, samtals að fjárhæð 357.427.494 kr. miðað við þágildandi verðlag. LBI hf. tók síðan hagsmunina í franska félaginu upp í kröfur sínar og eignaðist þar með fasteignina til endursölu.
25. Náið samstarf var milli stefnanda, LBI hf. og Landsbankans hf. um hagsmuni samstæðunnar í Danmörku og Þýskalandi, enda hafði Landsbankinn hf. þá tekið við

lánasafni samstæðunnar. Fólst þetta samstarf m.a. í því að starfsmaður LBI hf., K, fylgdist með öllum fjármálum og átti sæti í stjórn J ehf. á tímabilinu frá 8. mars 2012 til 15. mars 2013. Eftir að J ehf. eignaðist F ApS og dótturfélög þess hófst vinna stefnanda við að endurreisa samstæðuna og leitast við að endurskapa nauðsynlegt traust. Í viðleitni sinni þurfti stefnandi gjarnan að hlutast sjálfur til um greiðslur fyrir eða vegna hinna erlendu félaga og gæta brýnna og mikilla hagsmuna þeirra. Að því leyti sem greitt var vegna vinnuframlags hans var það gert með ráðgjafarþóknun til J ehf. sem á móti greiddi upp í skuld við stefnanda. Stefnanda bar ekki að reikna sér endurgjald vegna þessarar vinnu í þágu J ehf., sbr. ákvæði 3. mgr. 58. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

26. Stefnandi vísar til þess að á árinu 2012 hafi verið reynt að styrkja efnahag B A/S með því að laða að nýja fjárfesta. Ein forsenda þess að fá nýja fjárfesta inn í félagið var að F ApS yrði í eigu nýs félags sem hefði ekki aðrar eignir eða skuldir innanborðs. Var L ehf. sett á stofn í því skyni og tók við eignarhlutum í F ApS í júní 2013. Stefnandi hafi lagt allt í sölurnar til þess að bjarga fyrirtækjunum og m.a. framseldu hann og eiginkona hans hluti í félaginu M hf., sem þau höfðu átt kauprétt á, til J ehf. Einn fjárfestir samdi við stefnanda og eiginkonu hans um að leggja L ehf. til 50.000.000 kr. í formi nýs hlutafjár með því skilyrði að ef ekki tækist að afla frekara hlutafjár fengi hann þetta framlag sitt til baka. Til tryggingar skuldbindingunni veitti J ehf. veð í hlutabréfum sínum í M hf. Ekki tókst að afla nægjanlegs fjár og var tryggingin afhent fjárfestinum í samræmi við þessa samninga. Framsal umræddra bréfa í M hf. var fært til lækkunar á víkjandi láni stefnanda á hendur J ehf. í reikningum félagsins sem staðfestir þannig að umrædd fjárhæð kom frá stefnanda og eiginkonu hans. Féð var nýtt í þágu B A/S og lagði stefnandi þannig með þessum hætti fram 50.000.000 kr. til félagsins. Til viðbótar þessu lögðu stefnandi og eiginkona hans fram fé til þess að greiða reikninga fyrir erlendu félögin en fengu þessi framlög greidd til baka þegar erlendu félögin áttu fé til þess. Á tímabilinu 1. júlí til 30. september 2013 lögðu stefnandi og eiginkona hans 75.000.000 kr. til samstæðunnar. Þar sem ekki hafi tekist að leysa rekstrarvanda félaganna hafi öll félögin í Danmörku og Þýskalandi verið lýst gjaldþrota á árinu 2014. Fyrirséð var að rannsókn yrði framkvæmd á rekstri hinna gjaldþrota félaga eins og venja er um gjaldþrot af þessari stærðargráðu. Var

stefnanda því ráðlagt að lýsa kröfu í þrotabúið í eigin nafni til þess að geta nýtt hana til skuldajafnaðar ef til þess kæmi að skiptastjóri myndi gera kröfu á hann persónulega.

27. Stefnandi vísar til þess að þann 15. desember 2014 hafi ríkisskattstjóri óskað eftir upplýsingum um tilhögun greiðslna til stefnanda. Með bréfi, dagsettu 29. desember 2014, svaraði KPMG ehf. fyrir hönd stefnanda og upplýsti um fyrirkomulag greiðslna, þ.e. að J ehf. hefði á árunum 2011 og 2012 fengið þjónustutekjur frá B A/S en féð rynni beint frá danska félaginu til stefnanda til lækkunar á skuld. Vegna ársins 2013 kom fram að um endurgreiddan útlagðan kostnað hefði verið að ræða. Engar athugasemdir voru gerðar við þessi svör sem studdust við samtímaheimildar og málið fellt niður, að því er virtist. Fyrir liggur að skattyfirvöldum var kunnugt um fyrirkomulag greiðslna úr þessari dönsku samstæðu til stefnanda, sbr. svarbréf KPMG ehf. til ríkisskattstjóra vegna fyrirspurnar, dagsett 29. desember 2014.

28. Stefnandi vísar til þess að endurákvörðun ríkisskattstjóra, frá 24. janúar 2019, um að færa til skattskyldra tekna í skattframtölum stefnanda árin 2011, 2012, 2013, 2014 og 2015 greiðslur frá B A/S og C GmbH hafi byggst á því að þetta hafi verið laun vegna starfa stefnanda í þágu umræddra félaga. Ákæra í sakamáli á hendur stefnanda laut að sömu greiðslum og þær skýringar sem stefnandi bar fyrir dómi eiga því með sama hætti við varðandi úrskurði ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar.

29. Stefnandi byggir á því að hann hafi ítrekað óskað eftir því við rannsókn og meðferð mála hjá skattyfirvöldum, í því skyni að sannreyna sjónarmið hans, að rannsakað yrði og aflað frekari upplýsinga frá félögunum B A/S og C GmbH um þær greiðslur sem stefnanda bárust frá þessum félögum. Ekkert samræmi sé milli fjárhæða sem fram koma í þeim gögnum frá Danmörku, sem liggja fyrir, og þeirra fjárhæða sem niðurstaða um endurákvörðun byggir á. Þá liggur ótvírætt fyrir af hálfu félaganna að umræddar greiðslur teljast ekki tekjur stefnanda samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Rétt er að ítreka að við sakamálameðferð málsins var af hálfu stefnanda aflað mun ítarlegri gagna og skýringa en fram höfðu komið við meðferð ríkisskattstjóra. Stefnandi byggir á því að ríkisskattstjóri hafi brotið gegn 10. gr. stjórnisýslulaga nr. 37/1993 um skyldu til að rannsaka mál og

tryggja að það sé nægilega upplýst áður en ákvörðun er tekin. Þegar af þeirri ástæðu beri að fallast á kröfu stefnanda um að fella úr gildi úrskurð ríkisskattstjóra. Þar sem skortir á að litið sé til veigamikilla atriða við rannsókn málsins skortir einnig á að úrskurður ríkisskattstjóra sé rökstuddur með fullnægjandi hætti, sbr. 22. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993.

30. Stefnandi byggir á því að niðurstaða skattyfirvalda einskorðist við að umþrættar greiðslur til stefnanda hafi verið laun. Sé ekki sannað að um launagreiðslur sé að ræða beri að fella úrskurð ríkisskattstjóra úr gildi. Greiðslur þessara fyrirtækja hafi verið óreglulegar og á þeim séu aðrar skýringar. Hluti þeirra hafi ekki verið greiddur stefnanda heldur tilteknum lögaðilum. Ekkert í fyrirkomulagi þeirra bendi þannig til þess að um launagreiðslur til stefnanda hafi verið að ræða. Þvert á móti beri gögn frá danska og þýska félaginu, auk ársreikninga J ehf., með sér að greiðslurnar hafi ekki verið laun til handa stefnanda.

31. Stefnandi byggir á því að greiðslur sem inntar voru af hendi árið 2011, með athugasemdinni „management fee“, séu tilgreindar í ársreikningi B A/S fyrir árið 2011 undir kaflanum „Other external expenses“. Í skýringum með ársreikningnum kemur fram að með „other external cost“ sé átt við „[...] cost relating to production, distribution, sale, advertising, administration, premises, bad debts, operating lease expenses and similar expenses“. Af þessu verður beinlínis ráðið að um sé að ræða aðkeypta þjónustu en ekki stjórnarlaun eða annars konar laun. Engin gögn liggja fyrir í málinu um að þau félög, sem inntu greiðslurnar af hendi, hafi með einhverjum hætti tekið ákvörðun um, eða samþykkt, greiðslu stjórnarlauna á tímabili endurákvörðunar heldur liggur beinlínis fyrir að félögin hafi ekki greitt stefnanda laun. Ekkert liggja fyrir um að þær greiðslur, sem endurákvörðun ríkisskattstjóra lýtur að, hafi verið bókaðar undir þessum lið í ársreikningi B, enda eiga þær sér aðrar skýringar og voru í flestum tilvikum færðar sem greiðslur til J ehf. sem þóknunir eða endurgreiðsla á lánnum eða kostnaði.

32. Stefnandi mótmælir sérstaklega að stefnanda séu taldar til tekna greiðslur til SCI I í Frakklandi. Ekki hafi verið sýnt fram á að þessar greiðslur tilheyri honum persónulega þannig að um sé að ræða vanframtaldar persónulegar tekjur, sbr.

ákvæði 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Greiðslurnar hafi borist inn á bankareikning fasteignafélags í Frakklandi. Eins og að framan er rakið fól endurskipulagning [...]samstæðunnar og eignarhalds hennar m.a. í sér að stefnandi lagði fram eignir til J ehf. til að tryggja kröfur LBI hf. J ehf. var handhafi skuldabréfs á hendur franska félaginu en raunverulegir hagsmunir félagsins tilheyrðu í reynd LBI hf. sem leysti eignina til sín. Ekki hafi verið sýnt fram á að greiðslurnar hafi tilheyrt stefnanda persónulega og beri skattyfirvöld hallann af þeim sönnunarskorti.

33. Stefnandi mótmælir jafnframt að greiðslur til J ehf., sbr. greiðslur 23. september 2011 og 29. maí 2013, séu taldar stefnanda til tekna. Ekkert hafi komið fram í málinu sem renni stoðum undir það að greiðslurnar hafi tilheyrt stefnanda og geti talist tekjur hans.
34. Stefnandi byggir á því að það liggi fyrir að hann hafi lagt J ehf. til kröfur á hendur annars vegar C GmbH og hins vegar á hendur SCI I, samtals að fjárhæð 357.427.494 kr. á verðlagi í lok árs 2010. Hér hafi verið um persónulegt framlag stefnanda að ræða áður en rannsóknartímabilið hófst. Samkomulag var um að lánið viki fyrir öðrum kröfum en það hefur ekki áhrif á skattskyldu heldur varðar einungis einkaréttarlegt samkomulag við aðra kröfuhafa, þ.e. LBI hf. Fram til loka ársins 2014 hafi víkjandi lánið verið fært niður í 254.037.000 kr. eða um 103.400.000 kr. á tímabilinu. Lánið hafi verið fært niður á móti þeim greiðslum sem runnu til stefnanda samhliða því sem J ehf. bókfærði tekjur frá B A/S. Í skattframtali stefnanda var lánið einnig fært niður. Gögn málsins beri því skýrlega með sér að greiðslur til stefnanda hafi verið greiðslur upp í kröfu hans á hendur J ehf.
35. Stefnandi vísar til þess að ekkert samhengi eða aðrar skýringar séu á milli þeirra fjárhæða sem tilgreindar eru í ársreikningum eða bókhaldi hinna erlendu félaga og þeirra fjárhæða sem endurákvörðun varðar. Við endurákvörðun sé einungis horft til greiðslna inn á bankareikning stefnanda en horft sé framhjá öllum upplýsingum og gögnum sem stafa frá greiðanda.

36. Stefnandi vísar til eftirfarandi yfirlits yfir greiðslur sem runnu til stefnanda eða annarra aðila á einstökum árum sem endurákvörðun tekur til. Í eftirfarandi umfjöllun er að finna skýringar á einstökum greiðslum sem sýna að hafið er yfir skynsamlegan vafa að ekki er um að ræða launatekjur stefnanda.

37. Í eftirfarandi töflu er að finna yfirlit yfir þær greiðslur sem ríkisskattstjóri og yfirskattanefnd telja launagreiðslur til stefnanda á árinu 2010:

<i>Fylgiskjal SRS</i>	<i>Dags.</i>	<i>Fjárhæð</i>	<i>Mynt</i>	<i>ISK</i>	<i>Skýring greiðslu</i>	
11.3.	14.5.2010	EUR	10.000	1.634.200	B	
11.4.	7.6.2010	DKK	120.000	2.516.040	Overfort fra	B
11.5.	9.7.2010	DKK	50.000	1.055.050	Overforsel fra	F
Samtals				5.205.290		

38. Á árinu 2010 seldi stefnandi félaginu C GmbH bifreið af tegundinni Range Rover fyrir 50.000 evrur eða u.þ.b. 8.672.000 kr. miðað við gengi á þessum tíma. Fyrir liggur kaupsamningur, gögn um flutning bifreiðarinnar og tollafgreiðslu. Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 19/2023 var komist að þeirri niðurstöðu að tvær greiðslur, samtals að fjárhæð 5.802.050 kr., væru vegna bifreiðarinnar. Samkvæmt því hefur verið tekið tillit til greiðslu að fjárhæð 35.000 evrur fyrir bifreiðina en ekki 15.000 evra eða sem nemur 2.601.600 kr. sé miðað við gengi sem miðað var við á greiðslu fyrir bifreiðina 5. mars 2010 (173,4). Stefnandi byggði á því fyrir yfirskattanefnd að greiðslan 3. mars 2010 og þær greiðslur sem eftir standa í ofangreindu yfirliti mynduðu saman kaupverð bifreiðarinnar, sem sannanlega var afhent C GmbH, enda svara samanlagðar fjárhæðir til kaupverðs bifreiðarinnar.

39. Stefnandi vísar til þess að hann og LBI hafi unnið að því að færa eignarhald á F ApS og dótturfélögum þess frá D hf. og inn í J ehf. Í þeirri vinnu hafi þurft að gera upp nokkrar skammtímaskuldir sem stefnandi hafði milligöngu um milli dönsku félaganna og D hf. til að tryggja að aðrir en eigendur D hf. og LBI hf. myndu ekki bera tjón af félaginu. Þessi samskipti komi fram í ársreikningi D hf. fyrir árið 2010 og uppgjöri á VISA-skuldum D hf. Af ársreikningi B A/S fyrir árið 2011 má sjá að félagið hefur bókað 1.500.000 danskar krónur í management fee á árinu 2010 en ekkert bendir til þess að stefnandi hafi fengið þær greiðslur með einum eða öðrum hætti. Þetta ár átti hann aðeins helming félagsins á móti viðskiptafélaga sínum. Þá

kemur fram í ársreikningnum viðskiptaskuld við J ehf. að fjárhæð 326.000 danskar krónur eða jafnvirði 6.700.000 kr. miðað við gengi íslenskrar krónu í árslok 2010. Ekkert hefur komið fram um hreyfingar þessara viðskiptareikninga innan dönsku samstæðunnar. Það virðist þó ljóst að greiðslur frá dönsku samstæðunni hafi að hluta til verið endurgreiðsla viðskiptaláns en ekki launagreiðslur til stefnanda. Viðhlítandi rannsókn skattýfirvalda hefði varpað ljósi á þetta.

40. Stefnandi vísar til þess að að liggi fyrir staðfesting vegna B A/S og dótturfélaga þess, danskra skattýfirvalda og skiptastjóra samstæðunnar, að félögin greiddu ekki laun til stefnanda á endurákvörðunartímabilinu. Það sé því ekkert sem bendi til þess í gögnum málsins að um launatekjur hafi verið að ræða í skilningi 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, heldur hafi verið um að ræða greiðslu á kaupverði bifreiðar og greiðslu upp í kröfur D hf. og greiðslu þess félags til Landsbankans hf., kröfuhafa D hf.

### 2011

<b>Greiðslur</b>						
<i>Fylgiskjal SRS</i>	<i>Dags.</i>	<i>Fjárhæð</i>	<i>Mynt</i>	<i>ISK</i>	<i>Skýring greiðslu</i>	
11.7.	27.4.2011	DKK	250.000	5.509.000	Overforsel fra <table border="1"><tr><td>B</td></tr></table>	B
B						
11.8.	2.8.2011	DKK	150.000	3.309.300	Overforsel fra <table border="1"><tr><td>B</td></tr></table>	B
B						
11.9.	31.8.2011	DKK	150.000	3.291.300	<table border="1"><tr><td>c</td></tr></table> GmbH	c
c						
11.10.	12.10.2011	DKK	100.000	2.131.600	Overforsel fra <table border="1"><tr><td>B</td></tr></table>	B
B						
11.11.	2.11.2011	EUR	10.000	1.579.900	FRA <table border="1"><tr><td>B</td></tr></table> A/S	B
B						
11.12.	13.12.2011	EUR	10.000	1.578.800	<table border="1"><tr><td>B</td></tr></table> A/S	B
B						
Fylgiskjal 26				<b>17.399.900</b>		
<b>Greiðslur til J ehf.</b>						
21.1.	23.9.2011	EUR	20.000	<b>3.180.000</b>	Overforsel fra <table border="1"><tr><td>B</td></tr></table> A/S	B
B						
Fylgiskjal 26						
<b>Greiðsla til J ehf. stemmir við bókhald</b>					<table border="1"><tr><td>B</td></tr></table> A/S	B
B						
13.103.	21.9.2011		20.000			
<b>Greiðslur vegna Frakklands</b>						
20.1.	16.3.2011	EUR	2.500	402.175	Skyldig management fee	
20.1.	24.4.2011	EUR	5.000	820.750	Skyldig management fee	
20.1.	14.6.2011	EUR	2.500	413.325	Skyldig management fee	
20.1.	21.9.2011	EUR	5.000	796.300	Skyldig management fee	
20.1.	7.11.2011	EUR	8.500	1.338.070	Skyldig management fee	
20.1.	13.12.2011	EUR	4.000	633.080	Skyldig management fee	
13.103.	2011		27.500	<b>4.403.700</b>	Skyldig management fee	

Alls greiðslur		24.983.600
Greiðsla greidd í des 2011 / barst í jan 2012		2.561.160
Samtals		27.544.760
Tekjufært í ársreikningi	J ehf.	27.595.000

Samtals		27.544.760
Greitt beint til	J (fskj. 21.1)	-3.180.000
Greiðsla greidd í des 2011 / barst í jan 2012		-2.561.160
Greitt til stefnanda		21.803.600

Lækkun á víkjandi láni frá stefnanda til	J ehf.	21.208.000
--	--------	------------

41. Stefnandi vísar til þess að í ársreikningi J ehf. árið 2012 komi fram að J ehf. hafi tekjufært 27.595.000 kr. vegna þjónustutekna frá samstæðunni á árinu 2011. Sú tekjufærsla komi heim og saman við greiðslur sem endurákvörðun ríkisskattstjóra hafi tekið til, þ.m.t. greiðslu sem innt var af hendi í árslok 2011 en barst á bankareikning stefnanda í byrjun árs 2012. Stefnandi hafi, þessu til samræmis, fært lækkun á víkjandi láni 21.208.000 kr., á árinu 2012, og J ehf. tilgreint greiðslu upp í víkjandi lán 21.208.000 kr. Af framangreindu megi sjá að J ehf. hafi tekjufært allar greiðslur sem endurákvörðun vegna ársins 2011 taki til. Skattyfirvöld hafa ekki gert reka að því að endurupptaka skattframtöl J ehf. vegna þessa máls.

42. Stefnandi byggir á því að sú greiðsla sem rann til stefnanda stemmi við þá fjárhæð sem krafa hans á hendur J ehf. hafi verið færð niður um en fjárhæðir umfram það sem ríkisskattstjóri lagði til grundvallar hafi átt sér skýringar í uppgjöri á milli J ehf. og B A/S og séu stefnanda óviðkomandi enda hafi hann ekki notið þeirra á nokkurn hátt.

43. Stefnandi hafnar því að fara eigi með greiðslu til J ehf., dagsetta 23. september 2011, sem greiðslu til stefnanda enda hafi hann ekki fengið umrædda greiðslu í hendur. B A/S bókaði 1.500.000 danskar krónur í management fee á árinu 2011, en ekkert bendi til þess að stefnandi hafi fengið þær greiðslur með einum eða öðrum hætti. Í ársreikningi fyrir árið 2011 kemur fram viðskiptaskuld við J ehf. að fjárhæð 60.000 danskar krónur, eða jafnvirði 1.300.000 kr. miðað við gengi íslenskrar krónu í árslok 2011, og hafði þá lækkað milli ára um 266.000 danskar krónur, líklega með

greiðslum. Ekki liggja fyrir í málinu hreyfingar á viðskiptareikningi J ehf. eða annarra tengdra aðila.

44. Stefnandi vísar eins og áður til þess að fyrir liggja staðfesting félagsins sjálfs, danskra skattfirvalda og skiptastjóra samstæðunnar um að félögin hafi ekki greitt laun til stefnanda á þessum tíma. Ekkert í gögnum málsins bendi til þess að um launatekjur hafi verið að ræða í skilningi 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, heldur hafi verið um að ræða þóknanir sem tekjufærðar hafa verið á Íslandi í bókhaldi J ehf.

2012

<b>Greiðslur</b>							
<i>Fylgiskjal SRS</i>	<i>Dags.</i>	<i>Fjárhæð</i>	<i>Mynt</i>	<i>ISK</i>	<i>Skýring greiðslu</i>		
11.13.	3.1.2012	DKK	120.000	2.561.160	Overforsel fra	B	
11.14.	27.1.2012	DKK	100.000	2.172.300	B	A/S	
11.15.	6.2.2012	DKK	50.000	1.084.800	fra	B	A/S
11.16.	5.3.2012	DKK	125.000	2.796.750	Overforsel fra	B	A/S
11.17.	2.4.2012	EUR	25.000	4.210.000	Overforsel fra	B	A/S
11.18.	13.4.2012	EUR	10.000	1.667.200	Overforsel fra	B	
11.19.	2.5.2012	EUR	15.000	2.473.350	Overforsel fra	B	
11.20.	14.5.2012	EUR	15.000	2.440.500	Overforsel fra	B	
11.21.	1.6.2012	EUR	10.000	1.608.800	Overforsel fra	B	
11.22.	6.6.2012	EUR	15.000	2.417.550	Overforsel fra	B	
11.23.	19.6.2012	EUR	15.000	2.370.150	Overforsel fra	B	
11.24.	3.7.2012	EUR	10.000	1.573.900	Overforsel fra	B	
11.25.	10.7.2012	EUR	10.000	1.573.400	Overforsel fra	B	
11.26.	27.7.2012	EUR	15.000	2.251.950	MANAGEMENTFEE		
11.27.	5.9.2012	EUR	15.000	2.312.400	Overforsel fra	B	
11.28.	12.9.2012	EUR	30.000	4.702.800	Overforsel fra	B	
11.29.	5.11.2012	EUR	20.000	3.251.200	Overforsel fra	B	A/S
11.30.	3.12.2012	EUR	10.000	1.632.200	Overforsel fra	B	A/S
11.31.	13.12.2012	EUR	20.000	3.308.600	Overforsel fra	B	A/S
94				<b>46.409.010</b>			

<b>Greiðslur vegna Frakklands</b>				
20.1.	17.1.2012	EUR	2.000	318.040
20.1.	21.3.2012	EUR	2.000	332.360
20.1.	25.4.2012	EUR	2.500	415.225
20.1.	21.6.2012	EUR	3.000	473.700
20.1.	24.8.2012	EUR	3.000	451.350
20.1.	9.10.2012	EUR	4.000	630.720
20.1.	30.10.2012	EUR	7.000	1.151.290
20.1.	6.12.2012	EUR	5.000	815.400
13.104.			28.500	<b>4.588.085</b>
Alls greiðslur				<b>50.997.095</b>
Að frádreginni greiðslu í janúar 2012, greidd í desember 2011				<b>48.435.935</b>
Tekjufærsla J ehf. frá B				<b>39.941.000</b>

45. Stefnandi vísar til þess að J ehf. hafi tekjufært 39.941.000 kr. vegna þjónustutekna frá samstæðunni á árinu 2012, sem komi heim og saman við upplýsingar frá samstæðunni og ársreikning. Taka þurfi tillit til greiðslu sem innt var af hendi í árslok 2011 en barst á bankareikning stefnanda í byrjun árs 2012. Stefnandi hafi ekki fært lækkun á víkjandi láni vegna þessa árs og J ehf. hafi tilgreint óbreytta fjárhæð víkjandi láns milli ára. J ehf. hafi hins vegar tilgreint lán til stefnanda í ársreikningi að fjárhæð 33.580.000 kr. vegna úttektar hans úr félaginu. Þetta sýnir að greiðslur sem bárust stefnanda hafi ekki verið laun heldur lán sem fært var til bókar í J ehf.

46. Stefnandi vísar til þess að F ApS hafi bókfært til J ehf. alls 1.211.150 danskar krónur upp í kröfur á árinu 2012, sem svari til 27.565.774 kr. miðað við áramóttagengi danskrar krónu gagnvart íslenskri krónu. Ekki sé að finna í gögnum málsins upplýsingar um viðskiptastöðu J ehf. gagnvart samstæðunni, líkt og gert var í árslok 2010 og 2011, þannig að ekki sé unnt að álykta nokkuð um greiðsluflæði eða stöðu viðskiptakrafna. Samkvæmt rannsókn skattrannsóknarstjóra og héraðssaksóknara virðist þessi bókfærða fjárhæð ekki hafa verið greidd á árinu 2012 nema e.t.v. að litlum hluta. Af þessu verði hins vegar ekki dregin önnur ályktun en að hluti greiðslna frá dönsku samstæðunni til Íslands hafi verið endurgreiðsla viðskiptaskulda. Stefnandi hafnar því að um sé að ræða launatekjur hans.

47. Stefnandi byggir á því að miðað við þau gögn, sem þó liggi fyrir í málinu sé rétt að miða við að viðskiptastaða J ehf. hjá samstæðunni hafi verið jákvæð um áramót 2012, enda þótt fullkomin töluleg óvissa sé um þá stöðu. Í ársreikningi J ehf. vegna ársins 2012 hafi krafa á samstæðuna úti í Danmörku hækkað um 18.024.000 kr. milli ára en þar kann skýring að vera veiking íslensku krónunnar gagnvart þeirri dönsku. J ehf. hefur þannig, að því er virðist, ekki lækkað kröfu á samstæðuna úti í takt við það sem fært er í bækur B A/S. Óvissa er því um það í málinu að hve miklu leyti umrædd fjárhæð, þ.e. 1.211.150 danskar krónur (27.565.774 kr.), hafi verið innt af hendi á árinu 2012 og hversu mikið var greitt síðar og hver hafi verið staða viðskiptaskuldar B A/S við J ehf. á þessum tíma. Hvað sem því líður, þá hafnar stefnandi því að greiðslur til hans hafi falið í sér launatekjur.

48. Stefnandi vísar til þess að B A/S bókaði 1.614.000 danskar krónur í management fee á árinu 2012. Ekkert bendir til þess að stefnandi hafi fengið allar þær greiðslur með einum eða öðrum hætti. Eins og áður liggja fyrir staðfestingar um að félögin hafi ekki greitt laun til stefnanda á þessum tíma og ekkert í gögnum málsins bendir til að um launatekjur hafi verið að ræða í skilningi 1. tölul. 1. mgr. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, heldur endurgreiðsla kostnaðar eða færslur á viðskiptareikningi hjá J ehf.

2013

<b>Greiðslur</b>							
<i>Fylgiskjal SRS</i>	<i>Dags.</i>	<i>Fjárhæð</i>	<i>Mynt</i>	<i>ISK</i>	<i>Skýring greiðslu</i>		
11.32.	4.1.2013	15.000	EUR	2.527.650	Overforsel fra	B	A/S
11.33.	25.11.2013	10.000	EUR	1.641.100	Overforsel fra	B	
11.34.	30.12.2013	15.000	EUR	2.382.450	Overforsel fra	B	
				<b>6.551.200</b>			
<b>Greiðslur til</b>							
	<b>J</b>						
21.2.	29.5.2013	12.000	EUR	<b>1.906.560</b>	Pa foranledning af	A	
<b>Greiðslur til Frakklands</b>							
20.1.	9.1.2013	2.500	EUR	421.400	ekki skýring		
20.1.	15.3.2013	2.000	EUR	325.320	ekki skýring		
20.1.	7.5.2013	2.500	EUR	380.425	ekki skýring		
20.1.	27.6.2013	2.500	EUR	401.900	ekki skýring		
20.1.	21.8.2013	2.500	EUR	401.000	ekki skýring		
20.1.	13.11.2013	1.000	EUR	164.550	ekki skýring		
				<b>2.094.595</b>			
<b>Alls greiðslur</b>				<b>10.566.635</b>			

49. Stefnandi vísar til þess að hann og eiginkona hans greiddu á tímabilinu 1. júlí 2013 til 30. september 2013 samtals 25.000.000 kr. sem nýttar voru í þágu samstæðunnar með það fyrir augum að féð yrði endurgreitt þegar losnaði um fjármuni erlendis. Auk þess lögðu þau J ehf. til andvirði veðs að fjárhæð 50.000.000 kr. til að mæta framlagi utanaðkomandi fjárfestis sem nýtt var í sama skyni. Hér er um verulega hærri fjárhæðir að ræða en þær sem stefnandi móttók eftir 1. júlí 2013. Umræddur fjárfestir gekk að veðinu á árinu 2014 og var framsal hlutanna til hans fært til lækkunar á víkjandi láni stefnanda á því ári.

50. Stefnandi vísar til þess að þær 25.000.000 kr. sem greiddar voru samkvæmt framan- greindu hafi verið greiddar í tvennu lagi. Fyrri greiðslan frá stefnanda og eiginkonu hans, þann 1. júlí 2013 að fjárhæð 10.000.000 kr., var færð í bækur L ehf. Aðrar greiðslur voru færðar í gegnum þeirra persónulegu reikninga. Þannig er skuld L ehf. við hluthafa í ársreikningi félagsins tilgreind 10.000.000 kr. Önnur bein framlög frá stefnanda og eiginkonu hans, 15.000.000 kr. á því tímabili sem um ræðir, eru því beint útlagt fé á móti kostnaði. Stefnandi og eiginkona hans lögðu því meira fé persónulega beint til samstæðunnar en þau fengu greitt til baka á árinu og því geti ekki verið um skattskyldar tekjur að ræða.

51. Stefnandi vísar til þess að óvissa hafi verið um viðskiptastöðu J ehf. gagnvart B A/S í árslok 2012. J ehf. hafi ekki fært þjónustutekjur frá samstæðunni á árinu 2013 en hins vegar liggur fyrir að skuld J ehf. við stefnanda lækkaði um 31.746.000 kr. Það virðist því vera samræmi á meðferð kröfu stefnanda á hendur J ehf. vegna greiðslna sem bárust honum án tillits til þess hvort greiðsla frá [...] samstæðunni hafi verið þóknun eða greiðsla upp í skuld.
52. Stefnandi hafnar því að fara eigi með greiðslu til J ehf., , sem greiðslu til stefnanda enda hafi stefnandi ekki fengið umrædda greiðslu í hendur og engin gögn styðji að greiðsla til J ehf. hafi talist launagreiðsla til stefnanda. B A/S bókaði 1.500.000 danskar krónur í management fee á árinu 2013, en ekkert bendi til þess að stefnandi hafi fengið þær greiðslur með einum eða öðrum hætti. Fyrir liggur staðfesting félagsins sjálfs, danskra skattyfirvalda og skiptastjóra samstæðunnar um að félögin hafi ekki greitt laun til stefnanda á þessum tíma og ekkert bendir til þess í gögnum málsins að um launatekjur hafi verið að ræða í skilningi 1. tölul. 1. mgr. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, heldur endurgreiðslu útlagðs kostnaðar.

#### 2014

<b>Greiðslur</b>						
bls í gögnum	dags.	Fjárhæð	Mynt	ISK	Skýring greiðslu	
11.35.	17.2.2014	10.000	EUR	1.549.900	Overforsel fra	B
11.36.	11.3.2014	10.000	EUR	1.551.400	Overforsel fra	B
11.37.	14.4.2014	5.000	EUR	773.200	Overforsel fra	B
11.38.	12.5.2012	5.000	EUR	776.450	Overforsel fra	B
11.39.	9.7.2014	10.000	EUR	1.547.900	Overforsel fra	B
11.40.	20.8.2014	10.000	EUR	1.541.400	Overforsel fra	B
11.41.	11.9.2014	5.000	EUR	764.950	Overforsel fra	B
11.42.	30.10.2014	4.000	EUR	615.160	Overforsel fra	B
				<b>9.120.360</b>		
<b>Greiðslur til Frakklands</b>						
20.1.	10.6.2014	1.000	EUR	153.920		

53. Stefnandi vísar til þeirra sjónarmiða og skýringa sem fram koma vegna ársins 2013. Óvissa sé um viðskiptastöðu J ehf. gagnvart B A/S í árslok 2012, enda liggja fyrir að J ehf. hafi ekki fært þjónustutekjur frá samstæðunni á árinu 2014. Hins vegar lækkaði víkjandi skuld við stefnanda um 50.437.000 kr., samkvæmt ársreikningi.

54. Stefnandi vísar til þess að í gögnum málsins megi sjá að B A/S hafi bókað 1.375.000 danskar krónur í management fee á árinu 2013. Ekkert bendi til þess að stefnandi hafi fengið þær greiðslur með einum eða öðrum hætti. Fyrir liggja staðfesting félagsins sjálfs, danskra skattýfirvalda og skiptastjóra samstæðunnar um að félagin hafi ekki greitt laun til stefnanda á þessum tíma. Ekkert bendi til þess í gögnum málsins að um launatekjur stefnanda hafi verið að ræða í skilningi 1. tölul. 1. mgr. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, heldur endurgreiðslu útlagðs kostnaðar.
55. Stefnandi byggir á því að samkvæmt framangreindu hafi legið fyrir fullnægjandi skýringar á öllum þeim greiðslum sem endurákvörðun ríkisskattstjóra taki til og sýnt hafi verið fram á að ekki sé um að ræða greiðslur sem hafi runnið til stefnanda eða honum hafi borið að gera grein fyrir í skattframtölum. Ekki sé því um vanframtaldar tekjur að ræða og því beri að fella úr gildi endurákvörðun ríkisskattstjóra um opinber gjöld stefnanda.
56. Krafa stefnanda að fjárhæð 3.886.372 kr. vegna kostnaðar við meðferð skattamáls stefnanda byggir á 2. mgr. 8. gr. laga nr. 30/1992 um yfirskattanefnd. Samkvæmt ákvæðinu geti yfirskattanefnd úrskurðað greiðslu málskostnaðar úr ríkissjóði, að hluta eða öllu leyti, enda hafi kærandi haft uppi slíka kröfu við meðferð málsins, um sé að ræða kostnað sem eðlilegt var að hann stofnaði til vegna meðferðar málsins og ósanngjarnt væri að hann bæri þann kostnað sjálfur. Yfirskattanefnd voru látin í té gögn um útlagðan kostnað vegna málsins fyrir stjórnvöldum, samtals að fjárhæð 10.550.164 kr. Sú fjárhæð hefur í dómkröfu verið lækkuð m.t.t. kostnaðar sem féll til við rekstur sakamáls á hendur stefnanda sem að hluta til var greiddur úr ríkissjóði. Eðlilegt var að stofnað væri til umrædds kostnaðar vegna málsins. Sé komist að þeirri niðurstöðu að endurákvörðun skatta stefnanda hafi verið röng og ákvarðanir yfirskattanefndar rangar á stefnandi, samkvæmt framangreindu ákvæði, rétt á að fá kostnað sinn greiddan. Krafa um dráttarvexti miðast við þann tíma sem krafan var endanlega sett fram fyrir nefndinni, sbr. 3. mgr. 5. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu.

### *Málsástæður stefnda*

57. Stefndi byggir á því að þær greiðslur sem hér um ræðir séu tilkomnar vegna starfa fyrir félögin B A/S og C GmbH, nánar tiltekið stjórnarlaun eða management fee. Greiðslurnar tilheyri stefnanda persónulega, enda sé verið að greiða fyrir vinnuframlag hans.
58. Stefndi vísar til þess að skattyfirvöld séu við skattlagningu ekki bundin af formbúnaði og skipan sem skattaðilar hafa sett um umsvif sín ef sýnt þykir að til hans sé stofnað með því meginmarkmiði að víkjast undan réttum skattgreiðslum. Skattyfirvöld geti við þær aðstæður virt ráðstafanir skattaðila að vettugi og þess í stað hagað skattálagningu í samræmi við raunveruleg atvik. Þótt ráðstafanir séu gerðar út frá skattalegum sjónarmiðum að einhverju leyti feli það ekki í sér sjálfkrafa brot á skattreglum heldur þurfi að leggja sjálfstætt mat á það hverju sinni hvort atvik hafi verið með þeim hætti að tilgreind lagaregla taki til þeirra. Í dóma- og úrskurðarframkvæmd í skattamálum hafi verið fallist á að skattyfirvöldum sé heimilt að framkvæma slíkt mat og hafi þau þá ekki verið bundin við mat skattaðila á sömu atvikum. Skattyfirvöld hafi þurft í vissum tilvikum að sýna fram á að skattaðili hafi hagað einkaréttarlegum ráðstöfunum sínum þannig að komast mætti hjá lögum skattlagningu, t.d. með málamyndagerningi sem ekki væri ætlað að hafa gildi samkvæmt efni sínu eða óvenjulegum samningi við annan skattaðila, gerðum með það fyrir augum að sniðganga tiltekna sköttunarreglu, sbr. 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2023 um tekjuskatt. Í öðrum tilvikum kunni hins vegar að reyna beint á greiningu á efni tiltekins gernings þannig að grafist sé fyrir um það hvert efni hans sé í raun og veru. Heiti gerningsins ráði ekki úrslitum ef það er annað en efnið gefur til kynna. Skattyfirvöldum beri því að líta heildstætt á gerninga og grafast fyrir um hver sér raunverulegur tilgangur og efni þeirra. Þessi beiting raunveruleikareglu sé rótgróin í dómum Hæstaréttar.
59. Stefndi vísar jafnframt til þeirra sjónarmiða að hvort sem er einstaklingar eða lög- aðilar sem fá fjármuni í sínar hendur, svo sem inn á bankareikninga sína, verði að geta gert þar til bærum yfirvöldum grein fyrir uppruna þeirra og síðan ráðstöfun þeirra sé eftir því leitað með réttmætum hætti. Geti þeir það ekki megi þeir búast við viðbrögðum í samræmi við gildandi lög og reglur á hverjum tíma.

60. Stefndi hafnar því að atvik málsins séu með þeim hætti að byggt verði á þeirri tilhögun sem upp var sett í bókum þeirra erlendu og innlendu lögaðila sem tengjast greiðslunum sem um ræðir. Staðfesting frá Danmörku um að engin forstjóraun (e. directors fees) hafi verið greidd úr B A/S og C GmbH og ekki hafi verið fyrir hendi „consultancy arrangement“ við J ehf. og að greiddar hafi verið „consultancy fees“ um skeið hafi enga þýðingu fyrir málið. Stefndi vísar til þess að í vitnisburði E endurskoðanda komi fram að stefnandi hefði ákveðið að færa greiðslurnar sem þjónustutekjur en ekki sem laun. Tilgangurinn að baki þessa fyrirkomulags hafi verið sá að forðast skattgreiðslur í Danmörku. Samkvæmt 16. gr. Norðurlandasamnings til að komast hjá tvísköttun, sbr. auglýsingu nr. 11 frá 5. maí 1997, megi skattleggja stjórnarlaun og annað svipað endurgjald sem aðili heimilisfastur fær fyrir setu í stjórn eða stjórnarígildi í öðru samningsríki í síðarnefnda ríkinu. Með því að fyrir liggur að greiðslurnar voru ekki skattlagðar í Danmörku og ekki hefur af hálfu danskra skattýfirvalda verið hlutast til um skattlagningu þeirra þar í landi er skattlagningarréttur fyrir hendi hér á landi á grundvelli heimilisfesti stefnanda.

61. Stefndi vísar til þess að sönnunarkröfur séu ekki þær sömu í sakamáli vegna skattalagabrota og í máli vegna endurákvörðunar skatta. Þessi munur á sönnunarstöðu hafi komið fram með skýrum hætti í niðurstöðum dómstóla, sbr. Hrd. 1998:268. Í sakamáli hvílir sönnunarbyrðin að öllu leyti á ákærvaldinu. Í skattamáli ber skattgreiðanda að sýna fram á að rekstrarkostnaður sé frádráttarbær. Þótt ekki hafi tekist að sanna fyrir héraðsdómi að um meiri háttar brot gegn skattalögum hafi verið að ræða hafi það ekki í för með sér að falla eigi frá endurákvörðun opinberra gjalda hjá skattýfirvöldum. Dómur í refsímáli sé ekki bindandi fyrir skattýfirvöld.

62. Stefndi byggir á því að vitnisburður endurskoðanda stefnanda snúi einkum að því formi sem greiðslurnar, sem um ræðir, voru færðar í og ætla verður að endurskoðandinn hafi sjálfur meira og minna annast um. Vægi lýsinga hans á réttmæti þeirrar tilhögunar markist af þessari stöðu hans. Framburður endurskoðandans geti ekki veitt neinn frekari styrk en þann sem í tilvist þeirra er fólgin. Meginatriðið er að sá formbúnaður sem komið var á ráði ekki úrslitum um hvernig farið var með

greiðslurnar hvað skattálagningu varðar. Það komi hins vegar skýrt fram í vitnisburði endurskoðandans að sú uppsetning sem komið var á við að ráðstafa fé frá erlendu félögum til stefnanda hafi miðað að því að hann gæti náð út úr þeim peningum án þess að sæta skattlagningu í Danmörku.

63. Stefndi vísar til þess að í málatilbúnaði stefnanda komi það skýrt fram að af hálfu stefnanda hafi verið um vinnuframlag að ræða í þágu hinna erlendu félaga og að fyrir það vinnuframlag hafi verið greidd ráðgjafarþóknun til J ehf. Sú staðreynd að stefnandi hafi gert kröfu í þrotabúið í eigin nafni vegna vinnuframlags verði ekki virt að vettugi á þeim grundvelli að þar hafi verið um að ræða varúðarráðstöfun af hálfu stefnanda vegna mögulegra krafna skiptastjóra á hendur honum. Slík kröfugerð felur í sér afdráttarlausu yfirlýsingu um að sá sem hana setur fram hafi sjálfur lagt fram þá vinnu sem um ræðir, sem honum sjálfum beri að fá greidda. Þessi kröfugerð stefnanda er ósamrýmanleg þeim viðbárum hans að það hafi verið J ehf. sem staðið hafi að þeirri þjónustu sem látin var í té.

64. Stefndi byggir á því að fyrirspurnarbréf ríkisskattstjóra frá 15. desember 2014 hafi enga þýðingu í málinu. Skattransóknarstjóri ríkisins sé sjálfstæður rannsóknaraðili og taki ákvarðanir sínar um skattransóknir og tilhögun þeirra óháð afstöðu ríkisskattstjóra. Afstaða ríkisskattstjóra um að hafast ekki frekar að eftir að hafa fengið svar við útsendri fyrirspurn komi því ekki í veg fyrir að skattransóknarstjóri taki skattskilin til rannsóknar. Þá feli það ekki í sér endanlega eða bindandi viðurkenningu af hálfu ríkisskattstjóra á rétttri meðferð hinna umspurðu greiðslna að hann hafi ekki fylgt umræddu fyrirspurnarbréfi eftir í framhaldi af svari KPMG.

65. Stefndi vísar til þess að ekki hafi á neinu stigi málsins verið byggt á því af hálfu skattyfirvalda að hin dönsku félög hafi fært greiðslur þær sem um ræðir sem laun í sínum bókum. Þvert á móti hefur grundvöllur að niðurstöðum rannsóknar skattransóknarstjóra ríkisins og endurákvörðun ríkisskattstjóra frá upphafi verið sá að búningur sá sem tiltekna greiðslur voru færðar í af hendi þeirra aðila sem þær reiddu fram og þess er við tók að formi til verði ekki tekinn gildur varðandi mat á eðli greiðslnanna. Eins og háttað var eignarráðum yfir öllum þeim félögum sem komu við sögu í tengslum við þær greiðslur sem málið varða hafi það verið í valdi

stefnanda að haga formlegri meðferð félaganna á þessum greiðslum að vild sinni, enda hafi hann ákveðið þá framkvæmd sem var viðhöfð. Skattfyrirvöld séu ekki bundin af þeim formbúnaði sem aðilar setja um fjárhagsráðstafanir sínar ef raunverulegt eðli ráðstafana er með öðrum hætti en þeim sem ytra form ber með sér ef til þess hefur verið stofnað í því skyni að komast undan skattheimtu, sérstaklega þegar um er að ræða nán tengsl aðila, hvað þá ef sami einstaklingur hefur tögl og haldir á öllum stigum, sbr. grunnreglu 57. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt.

66. Stefndi dregur ekki í efa að frá upphafi hafi stefnandi ætlað sér að viðhafa þá tilhögun að þóknatekjur sem inntar voru af hendi úr dönsku samstæðunni til Íslands tilheyrðu félagi í hans eigu, J ehf., og eftir atvikum greiddar honum upp í kröfur hans á hendur J ehf. Sá formbúnaður verður hins vegar ekki talinn hafa þýðingu við mat á raunverulegu eðli þeirra greiðslna sem um ræðir. Það var því ekki tilefni til að kanna sérstaklega ársreikninga eða bókhald J ehf. Niðurstaðan byggir á því að það fái ekki staðist að maður leggi fram vinnu sem félag í hans eigu innheimtir greiðslur fyrir sem renna þó jafnvel beint til hans án viðkomu í félaginu og kalli þær greiðslur endurgreiðslur á fé sem hann eigi inni hjá félaginu.

67. Stefndi hafnar því að ágallar séu á stjórnarsýslulegri meðferð málsins. Varðandi endurákvörðun hafi það ekki verið sá búningur sem greiðslur voru færðar í sem hafði afgerandi áhrif við mat á eðli þeirra. Því var ekki tilefni til frekari rannsóknar af hálfu skattrannsóknarstjóra og að sama skapi ekki tilefni til að ríkisskattstjóri hlutaðist til um frekari rannsókn. Að baki rannsóknarreglunni liggi einnig það sjónarmið að stefnanda beri að leggja sitt af mörkum til að upplýsa málið. Stefnandi hafi haft fjölmörg tækifæri til þess að leggja fram gögn og upplýsingar um málavexti. Stefndi hafi séð til þess að málið væri nægjanlega upplýst samkvæmt 10. gr. laga nr. 37/1993 og ákvarðanir rökstuddar með fullnægjandi hætti, sbr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og 22. gr. laga nr. 37/1993.

68. Stefndi byggir á því að stefnandi hafi ekki sýnt fram á að ekki sé um vanframtaldar tekjur að ræða, þ.e. greiðslur sem runnið hafi til stefnanda og honum borið að gera grein fyrir á skattframtölum. Stefnandi hefur gefið þær skýringar að félögin hafi skuldað honum peninga. Greiðslurnar hafi verið óreglulegar og á þeim skýringar og

hluti þeirra sé ekki greiddur stefnanda heldur lögaðilanum. Fyrir liggur að þær greiðslur sem reiddar voru fram voru endurgjald fyrir vinnuframlag stefnanda í þágu erlendu félaganna. Ekkert hefur komið fram sem ber með sér að stefnandi hafi í þeim störfum sínum fyrir þessi félög í raun eða jafnvel aðeins að formi staðið að verki sem seljandi þjónustu þannig að greiðslurnar verði í hans hendi skoðaðar sem greiðslur er falli undir B-lið 7. gr. laga nr. 90/2003. Í ljósi þess og samkvæmt því sem fram kemur í þjónustusamningi, dagsettum 1. maí 2013, og kröfu stefnanda í þrotabú vegna innistandandi launa er einboðið að um hljóti að vera að ræða tekjur samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Aðrir töluliðir A-liðar 7. gr. koma ekki til greina. 1. töluliður A-liðar vísar til endurgjalds fyrir hvers konar vinnu, starf eða þjónustu. Þá gefa lýsingar stefnanda ekki annað til kynna en að um hafi verið að ræða störf sem almennt falla undir verksvið stjórnarmanna eða stjórnenda félaga.

69. Stefndi byggir á því að þótt tekjur sem málið varða verði með fullri vissu taldar falla undir 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 0/2003 og það geri tekjur skattfrjálsar að vafi geti leikið á því hvaða undirliður 7. gr. laga nr. 90/2003 eigi við um þær. Tekjuhugtakið samkvæmt þessari grein sé afar rúmt, sbr. upphafsákvæði hennar og 9. tölul. C-liðar. Þá verður sá sem sannanlega hefur mótttekið verðmæti sem teljast til tekna að sýna fram á að um sé að ræða tekjur sem sæti ekki almennri skattlagningu, sbr. meginreglur skattaréttarins um sönnunarbyrði varðandi undantekningar frá almennum reglum. Röksemdir stefnanda um það með hvaða hætti greiðslur séu tilgreindar í ársreikningum hinna erlendu félaga og að ekki hafi verið tekin ákvörðun um greiðslu stjórnarlauna hjá þeim breyti engu um skattalega meðferð þeirra tekna.

70. Stefndi vísar til þess að stefnandi hafi veitt misvísandi upplýsingar varðandi greiðslur á bankareikninga í Frakklandi. Við skýrslugjöf hjá skattrannsóknarstjóra kannaðist hann við greiðslurnar og sagði að þeim hefði verið ráðstafað til að greiða skuldir og kostnað vegna húseignar hans í Frakklandi. Í kæru til yfirskattanefndar hafi hann hins vegar haldið því fram að þessar greiðslur hefðu tengst kröfu stefnanda á hendur J ehf. sem innheimt hefði þóknun hjá hinum erlendu félögum og tekjufært hana. Gögn málsins beri ekki annað með sér en að greiðslur hafi runnið til

að standa undir persónulegum útgjöldum stefnanda sem er í samræmi við persónulegan framburð hans við skýrslutöku. Engin gögn hafa verið lögð fram því til stuðnings að umrædd húseign hafi verið í eigu J ehf.

71. Stefndi vísar til þess að yfirskattanefnd hafi með vísan til þeirra gagna sem lögð voru fram við beiðni um endurupptöku úrskurðar nr. 197/2019, sbr. úrskurð nr. 19/2023 frá 1. febrúar 2023, fallist á að greiðslur að fjárhæð 5.802.050 kr. frá félaginu C GmbH á árinu 2010 væri greiðsla til stefnanda vegna sölu á bifreið hans til félagsins. Það fái ekki staðist að 2.601.600 kr. sem svarar til 15.000 evra standi eftir af kaupverðinu. Hvorki samanlögð fjárhæð hinna þriggja inngreiðslna sem eftir standa, 5.205.290 kr., né nokkur hinna einstöku greiðslna sem eftir standa, geti svarað til hinna meintu eftirstöðva enda þótt greiðsla með fjárhæðinni 2.516.040 kr. þann 7. júní fari nokkuð nærri. Það sé hins vegar ekki ljóst hvort þessi greiðsla sé runnin frá C GmbH og ekki verður séð að um aðrar fjárhæðir sé að ræða en þær sem fallist var á í úrskurði yfirskattanefndar nr. 19/2023. Með vísan til þessa og þess óskýrleika og þeirra mótsagna sem komi fram í málatilbúnaði í stefnunni ber að mati stefnda að hafna kröfum um að frekara tillit verði tekið til greiðslna sem snert geta sölu hinnar umræddu bifreiðar.

72. Stefndi vísar til þess að þegar einstaklingar eða lögaðilar hafi fengið fjármuni inn á bankareikninga sína sé það þeirra, í þessu tilviki stefnanda, að sanna að hluti þeirra sé tilkominn vegna endurgreiðslu viðskiptaskulda dönsku félaganna við J ehf. sem þau hafi greitt beint inn á bankareikning stefnanda, sem þangað komnar hafi verið greiðsla J ehf. á skuld við stefnanda. Ekkert hafi komið fram í málinu sem sýni fram á að sú sé raunin, hvorki varðandi 2010 né önnur ár sem málið varðar. Vegna orða um viðhlítandi rannsókn vísar stefndi til þess að sönnunarkröfum og sönnunarbyrði sé á engan veginn eins varið hvað endurákvarðanir varðar og þegar um er að ræða meinta saknæma háttsemi.

73. Stefndi byggir á því að það eitt að ekki hafi verið haggð við skattskilum J ehf. vegna þeirra ára sem um ræðir geti ekki leitt til ógildingar á úrskurði ríkisskattstjóra. Greiðsla B A/S til J ehf. á árinu 2011 að fjárhæð 3.180.000 eða sem nam 20.000 evrum og önnur á árinu 2013 að fjárhæð 1.906.560 eða sem nam

12.000 evrum þann 29. maí 2013 hefur samkvæmt skýringum stefnanda sjálfs við skýrslutöku hjá skattrannsókunarstjóra verið færðar sem management fee í bókum B A/S og byggðar á þjónustusamningi milli stefnanda og hins þýska dótturfélags. Um sé að ræða greiðslur sem tilheyri honum sjálfum en ekki J ehf., enda hefur stefnandi, sem ber sönnunarbyrðina, ekki sýnt fram á að þessar greiðslur hafi ekki runnið til hans og að um sé að ræða endurgreiðslu láns eða útlagðs kostnaðar.

74. Stefndi byggir á því að tilhögun og uppsetning í bókhaldi þeirra félaga sem mál þetta varðar og öll voru undir eignarráðum stefnanda verði ekki talin hafa afgerandi þýðingu varðandi skilgreiningu fjárfærslanna sem eru málinu viðkomandi. Tekjufærslur hjá J ehf. vegna þjónustutekna frá samstæðunni, bókfærðar greiðslur F ApS til J ehf. á árinu 2012 og viðskiptastaða J ehf. um áramót ráði ekki úrslitum um mat á skattgreiðslum stefnanda. Úttekt stefnanda úr J sem ekki fer fram með þeim hætti að hún rúmist innan heimilda laga nr. 138/1998 um einkahlutafélög, til greiðslu arðs, verður talin til tekna samkvæmt 7. gr. laga nr. 90/2003 um einkahlutafélög, sbr. 2. mgr. 11. gr. sömu laga. Þess sér ekki stað í skattframtölum stefnanda eða öðrum gögnum málsins að stefnandi hafi á árinu 2012 fengið greiddan arð frá J ehf. Þá fær ekki staðist að hægt sé að hafna úrskurðaðri tekjufærslu vegna ársins 2012 með vísan til þeirrar greiðslu viðskiptaskuldarinnar sem samkvæmt því sem segir í stefnunni virðist ekki hafa verið greidd á árinu 2012 nema að hluta. Það sé stefnanda að sýna fram á að ekki eigi að telja greiðslurnar sem bárust inn á reikning hans sem tekjur. Fullyrðingar hans um að ekki eigi að telja þær til tekna duga ekki.

75. Stefndi vísar til þess að það liggja fyrir í gögnum málsins að fé var ráðstafað inn á bankareikning stefnanda og að öll sú tilhögun sem um var rætt í því samhengi miðaði að því að stefnandi næði fé út úr samstæðunni í Danmörku án þess að þurfa að greiða skatt af þeim fjárhæðum, enda þótt þær væru greiðsla fyrir þjónustu, fólagna í vinnuframlagi hans.

76. Stefndi vísar til þess að rekstur erlendis hafi farið í þrot og vandséð að stefnandi og eiginkona hans sem lögðu fjármuni til rekstursins hafi átt skýlausan rétt til endurgreiðslu þess fjár sem þau lögðu til hans. Hins vegar liggur fyrir og kemur fram hjá endurskoðanda stefnanda í skýrslutöku hjá lögreglu að þeirri tilhögun sem

þar er lýst var komið á til að ná einhverju fé út úr rekstri félaganna. Einmitt vegna eðlis þessara útgreiðslna sem var samfara greindri tilhögun, þ.e. að krefjast gjalds fyrir þjónustu fóligna í vinnuframlagi, var talið að um tekjur stefnanda hefði verið að ræða.

77. Stefndi byggir á því að varakrafa stefnanda varðandi álag sé vanreifuð og beri að vísa henni frá eða sýkna af þeim ástæðum. Þá er kröfu stefnanda vegna vinnu hjá skattyfirvöldum hafnað og dráttarvaxtakröfu sömuleiðis. Meginreglan er sú að kostnaður við vinnu vegna stjórnarsýslumála er almennt ekki greiddur, auk þess sem stefnandi hefur fengið tildæmdan málskostnað á öllum stigum málsins áður.

78. Að öðru leyti er vísað til fyrirliggjandi úrskurða ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar.

#### IV

##### *Niðurstaða*

79. Ágreiningur þessa máls lýtur að því hvort stefnandi geti fengið vinnu sína sem hann sannanlega innti af hendi fyrir dönsku félögin B A/S og dótturfélag þess, C GmbH, greidda með þeim hætti að þau yrðu greidd til einkahlutafélagsins J ehf. sem skuldaði stefnanda verulegar fjárhæðir og þetta félag hafi getað notað þær þóknatekjur sem það fékk vegna vinnu stefnanda til þess að greiða niður skuldir einkahlutafélagsins J ehf. við stefnanda, án þess að það leiði til skattgreiðslna. Þá er deilt um hvaða áhrif niðurstaða úr sakamáli, þar sem stefnandi var sýknaður af ákæru, eigi að hafa á niðurstöður skattyfirvalda, hvort söluverð bifreiðar og ýmsar endurgreiðslur til stefnanda hafi að öllu leyti skilað sér til lækkunar á skattstofni og loks hvort endurákvörðunin hafi brotið gegn stjórnarsýslulegri meðferð, einkum rannsóknarskyldu og fullnægjandi rökstuðningi.

##### *Niðurstöður dómstóla í sakamáli*

80. Samkvæmt 108. gr. laga nr. 88/2008 hvílir sönnunarbyrði um sekt ákærða og atvik, sem telja má honum í óhag, á ákærvaldinu. Sönnunarbyrði í því sakamáli sem stefnandi var sýknaður af, með dómi Héraðsdóms Reykjaness nr. S-272/2019 frá 6. maí 2020, miðaði að því að sanna að stefnandi hefði af ásetningi eða stórfelldu gáleysi gerst sekur um meiri háttar brot gegn tekjuskattslögum eins og lagt var upp

með samkvæmt ákæru. Það eitt að stefnandi sé sýknaður af slíkri ákæru hefur ekki sjálfkrafa í för með sér að frekari skoðun á skattskilum og hugsanleg endurákvörðun opinberra gjalda sé þar með úr sögunni. Í niðurstöðu héraðsdóms, sem hvorki sætti efnislegru umfjöllun í Landsrétti né Hæstarétti, segir m.a. að skýringar ákærða á þeim greiðslum sem hann fékk frá hinum erlendu félögum gangi ekki upp að öllu leyti. Þá er einungis að takmörkuðu leyti fjallað um skattaleg álitæfni í dóminum. Að þessu virtu verður ekki fallist á að úrskurður ríkisskattstjóra um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda verði felldur niður af þeirri ástæðu að stefnandi hafi verið sýknaður í framangreindu sakamáli.

#### *Ákvörðun um endurákvörðun röng og ágallar á stjórnarsýslulegri meðferð*

81. Samkvæmt 96. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003 skulu skattyfirvöld sjá til þess að mál sé nægjanlega upplýst áður en ákvörðun er tekin í því, sbr. einnig 10. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993. Skattyfirvöld hafa ríkar heimildir til þess að afla gagna um málsatvik, bæði hjá framteljanda og öðrum, sbr. 94. gr. laga nr. 90/2003. Rannsókn skattyfirvalda hefur miðast að því að upplýsa um þá tilhögun sem viðhöfð var varðandi greiðslu þóknana fyrir vinnuframlag stefnanda í þágu samstæðunnar og þá um leið hvort hún hafi verið með þeim hætti að hún feli í sér vanframtaldar skattskyldar tekjur hjá stefnanda. Máltilbúnaður skattyfirvalda hefur aldrei byggst á því að B A/S og C GmbH hafi fært þær greiðslur sem um ræðir sem laun í sínum bókum. Verður því ekki fallist á þá málsástæðu stefnanda að rannsókn sé áfátt þar sem ekki hafi verið aflað frekari upplýsinga frá félögunum B A/S og C GmbH.

82. Að því var varðar aðrar greiðslur vegna húsnæðis í Frakklandi kom fram í skýrslutöku stefnanda fyrir dómi og er jafnframt rakið í dómi Héraðsdóms Reykjaness í máli nr. S-272/2019 að greiðslur að fjárhæð 11.240.300 kr. hafi verið lagðar inn á bankareikning í eigu stefnanda í Frakklandi. Það skiptir ekki máli í þessu sambandi þó að þessir fjármunir hafi runnið til greiðslu skulda og kostnaðar vegna húseignar í eigu félags sem hann og eiginkona hans áttu í Frakklandi á þessum tíma, þar sem kröfur á hendur því félagi hafi verið veðsettar LBI hf. Þessar fjárhæðir voru stefnanda til ráðstöfunar en hann var á þessum tíma eigandi félags sem átti fasteign í Frakklandi. Breytir engu þótt kröfur á hendur því félagi hafi verið veðsettar LBI hf. Stefnandi hefur allt að einu þurft að standa straum af kostnaði við fasteignina á

þeim tíma sem hún var í eigu hans og jafnframt haft afnot af henni á sama tíma, a.m.k. liggja ekki fyrir gögn um annað.

83. Að því er varðar aðrar greiðslur gekk rannsókn skattfirvalda að verulegu leyti út á það að kalla eftir upplýsingum og gögnum um það hvort stefnandi hefði persónulega staðið straum af útgjöldum B A/S og C GmbH. Þar sem slík gögn voru ekki lögð fram var ekki fallist á að greiðslurnar væru endurgreiðsla á útlögðum kostnaði stefnanda.
84. Þá verður ekki fallist á að það feli í sér endanlega eða bindandi viðurkenningu af hálfu ríkisskattstjóra þótt hann hafi ekki fylgt eftir fyrirspurnarbréfi frá 15. desember 2014, enda getur skattrannsóknarstjóri að eigin frumkvæði samkvæmt 2. mgr. 103. gr. laga nr. 90/2002 hafið rannsókn á hverju því atriði er varðar skatta samkvæmt lögnum.
85. Með vísan til þess sem hér hefur verið rakið verður ekki fallist á að þeir ágallar séu á stjórnarsýslulegri meðferð málsins sem eigi að leiða til þess að ógilda endurákvörðun skattfirvalda. Hefur ekki verið sýnt fram á að brotið hafi verið gegn 10. gr., 22. gr. eða öðrum reglum stjórnarsýslulaga við meðferð málsins.

#### *Skattaleg meðferð á umræddum greiðslum tekjuárin 2010 til 2014*

86. Samkvæmt 7. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003 teljast skattskyldur tekjur í skilningi laganna hvers konar gæði, arður, laun og hagnaður sem skattaðila hlotnast og metin verða til peningaverðs og skiptir ekki máli hvaðan þær stafa eða í hvaða formi þær eru. Dómstólar hafa staðfest að lögð er rúm túlkun í tekjuhugtak 7. gr. laganna, sbr. t.d. Hrd. 318/2016, og í ákvæðinu sjálfu eru talin upp í dæmaskyni ýmiss konar verðmæti sem falla undir hugtakið.
87. Samkvæmt 57. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003 telst það skattaðila til tekna ef hann hefur samið um skipti sín í fjármálum á þann hátt sem er verulega frábrugðinn því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum. Verðmæti sem án slíkra samninga hefðu runnið til skattaðilans en gera það ekki skulu teljast honum til tekna.

88. Í skýrslutöku fyrir dómi kom fram að stefnandi var frá upphafi stjórnarformaður danska félagsins B A/S og C GmbH. Á því tímabili sem hér um ræðir, þ.e. árunum 2010 til 2014, innti stefnandi af hendi umtalsverða vinnu fyrir félögin, m.a. við endurskipulagningu og öflun nýrra fjárfesta og tók jafnframt að sér framkvæmdastjórn hjá danska félaginu B A/S á árinu 2013. Í málinu liggur fyrir skriflegur þjónustusamningur milli stefnanda og þýska félagsins C GmbH með gildistíma frá 1. september 2013, sem gerir ráð fyrir að stefnandi eða félag sem hann tilgreini fái greiddar 1.500.000 danskar krónur árlega í þóknunatekjur. Stefnandi skýrði frá því í skýrslutöku fyrir dómi að með þessum samningi hefði verið formgerð sú vinna sem hann hefði látið félaginu í té og það greiðslufyrirkomulag sem var viðhaft. Ástæða þess að J ehf. hafi ekki verið nefnt sérstaklega hafi verið sú að ákveðið hafi verið að halda því opnu að önnur félög en J ehf. kynnu að taka við slíkri greiðslu.
89. Í skýrslutöku yfir E hjá héraðssaksóknara 7. nóvember 2018 sem liggur fyrir í málinu kemur fram að „af því að þetta hefðu ekki verið laun til A, þar sem þá hefði þetta verið fært sem laun í Danmörku og skattlagningin verið þar, þá var eðlilegt að færa þetta sem þóknunartekjur“ hjá J ehf. sem var eigandi B A/S á þessum tíma. Í skýrslutöku fyrir dómi og í gögnum málsins kom fram að aflað hefði verið yfirlits frá fjármálastjóra danska félagsins yfir þær greiðslur sem inntar voru af hendi, sem síðan hefðu verið reiknaðar yfir í íslenskar krónur og tekjufærðar hjá J ehf. og færðar til lækkunar á víkjandi láni sem stefnandi átti á hendur J ehf. Þessar greiðslur hafi ýmist verið greiddar til J ehf. eða beint inn á reikning stefnanda.
90. Stefnandi var stjórnarformaður B A/S á því tímabili sem málið varðar og óbeinn eigandi félagsins vegna eignaraðildar að móðurfélaginu D hf., þ.e. eiginkona hans sem eigandi alls hlutafjár í J ehf. og stefnandi sem framkvæmdastjóri og stjórnarmaður í félaginu. Ráðstafanir stefnanda á þessum tíma í þágu þessara félaga voru þó mjög háðar Landsbankanum hf. og LBI hf. en ekki verður séð að það hafi skipt þessa aðila, eða erlendu félögin B A/S eða C GmbH, einhverju máli hvaða fyrirkomulag var viðhaft við útfærslu á stjórnendalaunum til stefnanda. Verður að fallast á það með skattyfirvöldum að stefnandi geti ekki komist hjá skattgreiðslum með því að semja á þann hátt að launagreiðslur fyrir persónulegt vinnuframlag í

þágu samstæðunnar, sem ella hefðu runnið til stefnanda, sbr. 1. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, greiðist til einkahlutafélags í eigu stefnanda og eiginkonu hans og komi til lækkunar á skuldum þess félags gagnvart stefnanda. Með þessum samningum var komið í veg fyrir að þessi verðmæti rynnu til stefnanda og mynduðu skattstofn hjá stefnanda annað hvort hér á landi eða í Danmörku sem er í andstöðu við grunnreglu 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003. Verður því fallist á að skattyfirvöldum hafi verið heimilt að líta framhjá því í skattalegu tilliti að launagreiðslurnar voru látnar falla einkahlutafélaginu J ehf. í skaut og verið heimilt að hækka skattstofn stefnanda á umræddu tímabili sem nam þessum fjárhæðum. Í gögnum málsins kemur fram að þessar þjónustutekjur námu 27.594.880 kr. á tekjuárinu 2011 og 39.941.405 kr. á tekjuárinu 2012. Í skýrslutökum fyrir dómi kom fram hjá stefnanda að öll árin hefðu borist þóknaratekjur frá erlendu félögunum, en greiðsluflæðið hefði snúist við í lokin.

91. Stefnandi hefur jafnframt byggt á því að hinar umdeildu greiðslur séu að hluta til endurgreiðsla útgjalda sem hann hafi staðið straum af í þágu hinna erlendu félaga. Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 19/2023 er rakið að skýring á einni greiðslunni á tekjuárinu 2010 sé vegna sölu á Range Rover bifreið og fylgir beiðni stefnanda um endurupptöku afrit af kaupsamningi og gögn um flutning bifreiðarinnar til Þýskalands. Í úrskurði nr. 19/2023 er fallist á endurupptöku úrskurðar yfirskattanefndar nr. 197/2019 að því er snertir þennan þátt málsins og lækkun á tekjufærslu um. 5.802.050 kr. Afrit af umræddum kaupsamningi er lagt fram í þessu máli. Í kaupsamningnum kemur fram að kaupverð bifreiðarinnar er 50.000 evrur. Kaupsamningurinn er ódagsettur, en í úrskurði yfirskattanefndar nr. 197/2019 er vísað til greiðslna dagana 5. mars og 26. október 2010. Miðað við gengi evru 5. mars 2010 er kaupverð bifreiðarinnar 8.698.500 kr. en einungis er tekið tillit til lækkunar á 5.802.050 kr. í úrskurði yfirskattanefndar nr. 19/2023, sem svarar til u.þ.b. 35.000 evra. Þessi lækkun á tekjufærslu er því röng og í andstöðu við fyrirbyggjandi gögn. Verður endurákvörðun fyrir gjaldárið 2011 vegna tekjuársins 2010 því felld úr gildi.

92. Að því er varðar aðrar greiðslur, þá liggja ekki fyrir nein gögn um það að stefnandi hafi persónulega greitt kostnað vegna útgjalda B A/S og C GmbH á umræddu

tímabili. Engin krafa á hendur B A/S og C GmbH er tilgreind í skattframtölum stefnanda á þessum tíma. Fyrirliggjandi gögn benda til þess að einkahlutafélaginu L ehf. í eigu stefnanda og eiginkonu hans, sem stofnað var á árinu 2013, hafi verið ætlað að koma að endurreisn erlendu félaganna og að það hafi lagt út ýmsan kostnað vegna þeirra. Í gögnum málsins kemur jafnframt fram að stefnandi hafi lagt félaginu til 5.000.000 kr. og eiginkona hans 20.000.000 kr, auk þess sem félag í eigu stefnanda hafi sett hluti í félaginu M hf. að handveði til tryggingar 50.000.000 kr. greiðslu til L ehf. Þetta fjármagn hafi síðan verið nýtt til þess að greiða ýmsan kostnað við hráefnaöflun o.fl. fyrir B A/S. L ehf. er einkahlutafélag sem er háð ströngum skilyrðum um lánveitingar og úthlutun verðmæta til hluthafa. Engar greiðslur frá B A/S eða C GmbH runnu til L ehf. heldur fóru þær inn á bankareikning stefnanda og er ekkert í gögnum málsins sem styður að þessar greiðslur hafi átt að vera endurgreiðsla á lánveitingum stefnanda til L ehf. Sá rekstur sem L ehf. var stofnað til styðja við fór í gjaldþrot og reyndist ófær um að endurgreiða það fjármagn sem L ehf. hafði lagt til. Verður ekki fallist á að stefnandi hafi sýnt fram á að þær greiðslur sem bárust inn á reikning hans hafi verið endurgreiðsla á lánveitingum L ehf. til B A/S og C GmbH. Verður því að hafna því að umræddar greiðslur hafi verið endurgreiðsla á útlögðum kostnaði.

#### *Álag*

93. Samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 er heimilt að bæta 25% álagi við áætlaða eða vantalda skattstofna séu annmarkar á framtali, sbr. 96. gr., eða einstakir liðir ranglega fram taldir. Þegar litið er til þeirra annmarka sem voru á skattskilum stefnanda umrædd ár eru ekki fyrir hendi þau skilyrði sem rakin eru í 3. mgr. 108. gr. laganna til þess að falla frá álagi.

#### *Fjárfrafa vegna málskostnaðar*

94. Að því er varðar fjárkröfu vegna málskostnaðar er vísað til þeirrar niðurstöðu málsins að ekki er fallist á að endurákvörðun skattyfirvalda hafi verið röng nema að því er varðar gjaldárið 2011 sem lýtur einungis að óverulegum hluta kröfunnar. Með vísan til þessa og þeirrar meginreglu að menn verði sjálfir að bera kostnað af málarekstri sínum fyrir stjórnvöldum þykja ekki efni til þess að verða við kröfu stefnanda hvað þetta varðar og er henni hafnað.

95. Rétt þykir að málskostnaður falli niður.

96. Af hálfu stefnanda flutti málið Halldór Jónsson lögmaður. Af hálfu stefnda flutti málið Jóhanna Katrín Magnúsdóttir lögmaður.

97. Helgi Sigurðsson héraðsdómari kveður upp dóm þennan. Málinu var úthlutað til dómara 2. október sl.

### **Dómsorð:**

Endurákvörðun álagðra opinberra gjalda stefnanda samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra 24. janúar 2019 vegna gjaldársins 2011 er felld úr gildi. Stefndi er sýknaður af öðrum kröfum stefnanda.

Málskostnaður fellur niður.

Helgi Sigurðsson