

LANDSRÉTTUR

Dómur fimmtudaginn 28. maí 2026.

Mál nr. 572/2025:

A

(Hörður Felix Harðarson lögmaður)

gegn

íslenska ríkinu

(Gunnlaugur Úlfsson lögmaður)

Lykilorð

Stjórnvaldsákvörðun. Skattur. Tekjuskattur. Fjárskipti. Kaupsamningur. Skuldskeyting. Sönnun.

Útdráttur

Með hinum áfrýjaða dómi var Í sýknað af kröfu A um að felldir yrðu úr gildi úrskurðir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar þar sem opinber gjöld A fyrir gjaldárið 2015 voru endurákvörðuð. Laut ágreiningur aðila að skattalegri meðferð á yfirfærslu fasteignar úr einkahlutafélaginu E, sem var í eigu A og þáverandi eiginkonu hennar, til þeirra beggja og að 27 milljóna krónu greiðslu til A samkvæmt samkomulagi um skilnað og skilnaðaruppgjör. Töldu skattýfirvöld að um ólögmeta og endurgjaldslausu úthlutun verðmeta úr félaginu hefði verið að ræða sem bæri að skattleggja sem tekjur hjá A. Í dómi Landsréttar var rakið að samkvæmt orðum sínum fól kaupsamningur um framangreinda fasteign ekki í sér endurgjald en A byggði á því að kaupverð hefði verið greitt með yfirtöku á skuldum E ehf. vegna fasteignarinnar og að fyrrverandi eiginkona A hefði tekið þær yfir við skilnað þeirra. Taldi Landsréttur engin samtímagögn sýna fram á þá skuldskeytingu og lægi meðal annars fyrir að fyrrverandi eiginkona A teldi skuldina ekki fram á skattaframtölum sínum auk þess sem fyrir lægi innheimtubrэф sem beint væri að E ehf. en ekki henni. Þá vísaði Landsréttur til þess varðandi greiðslu til A samkvæmt samkomulagi um skilnað og skilnaðaruppgjör að málatilbúnaður A byggdist á því að þeir samningar sem á reyndi í málinu þýddu annað en það sem þeir mæltu berum orðum fyrir um. Í ljósi þess og þeirrar rannsóknar og gagna sem fyrir lögju væri óhjákvæmilegt, í því máli sem hér væri rekið, að A bæri að nokkru leyti sönnunarbyrði fyrir staðhæfingum sínum. Að þessum athugasemdum gættum staðfesti Landsréttur hinn áfrýjaða dóm um sýknu Í af kröfum A með vísan til forsendna.

Dómur Landsréttar

Mál þetta dæma landsréttardómararnir Eiríkur Jónsson, Jón Höskuldsson og Símon Sigvaldason.

Málsmeðferð og dómkröfur aðila

- 1 Áfrýjandi skaut málinu til Landsréttar 25. júlí 2025. Áfrýjað er dómi Héraðsdóms Reykjavíkur 10. júlí 2025 í málinu nr. E-[...]/2021.
- 2 Áfrýjandi krefst þess að felldur verði úr gildi úrskurður ríkisskattstjóra 2. júlí 2020 um endurákvörðun opinberra gjalda áfrýjanda gjaldárið 2015. Jafnframt er þess krafist að felldur verði úr gildi úrskurður yfirskattanefndar nr. 111/2021 frá 23. júní 2021 en með honum hafnaði yfirskattanefnd að framangreindur úrskurður ríkisskattstjóra yrði felldur úr gildi. Þá krefst áfrýjandi málskostnaðar í héraði og fyrir Landsrétti.
- 3 Stefndi krefst þess að hinn áfrýjaði dómur verði staðfestur auk málskostnaðar fyrir Landsrétti.

Niðurstaða

- 4 Með hinum áfrýjaða dómi var stefndi sýknaður af kröfu áfrýjanda um að úrskurðir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar, þar sem opinber gjöld áfrýjanda fyrir gjaldaárið 2015 voru endurákvörðuð, yrðu felldir úr gildi. Lýtur ágreiningur aðila að yfirfærslu fasteignar að G úr einkahlutafélaginu E, sem var í eigu áfrýjanda og þáverandi eiginkonu hennar, til þeirra beggja, sbr. kaupsamning og afsal 30. júní 2014, og að 27 milljóna króna greiðslu til áfrýjanda samkvæmt samkomulagi um skilnað og skilnaðarkjör 20. ágúst 2014. Skattyfirvöld komust að þeirri niðurstöðu að um endurgjaldslausu úthlutun verðmæta úr félaginu hafi verið að ræða sem bæri að skattleggja sem tekjur áfrýjanda. Í málinu byggir áfrýjandi einkum á því að úthlutun fasteignarinnar hafi ekki verið án endurgjalds þar sem skuldir vegna fasteignarinnar hafi verið yfirteknar og að fyrrnefnd greiðsla til áfrýjanda að fjárhæð 27 milljónir króna hafi ekki verð endurgjald fyrir hlut hennar í fasteigninni að G, heldur búshluti áfrýjanda við skipti á búi hennar og fyrrverandi eiginkonu.
- 5 Í kaupsamningi um fasteignina G, grein 2.2, segir að kaupverð eignarinnar „greiðist með þeim hætti að bókfærð skuld seljanda við kaupendur, sem nemur þessari fjárhæð, telst að fullu greidd.“ Eins og greinir í hinum áfrýjaða dómi liggur fyrir að seljandi fasteignarinnar, E ehf., stóð ekki í skuld við áfrýjanda eða fyrrum eiginkonu hennar. Samkvæmt orðum sínum fól samningurinn þannig ekki í sér endurgjald en áfrýjandi byggir á því að kaupverðið hafi verið greitt með yfirtöku á skuldum félagsins vegna fasteignarinnar og að fyrrverandi eiginkona hennar hafi tekið þær yfir við skilnað þeirra. Engin samtímagögn sýna fram á þá skuldskeytingu og meðal annars liggur fyrir að fyrrverandi eiginkona áfrýjanda taldi skuldina ekki fram á skattframtölum sínum auk þess sem fyrir liggur innheimtubréf vegna hluta skuldarinnar frá 27. janúar 2015, sem beint er að félaginu en ekki henni.
- 6 Hvað varðar 27 milljóna króna greiðsluna til áfrýjanda, sem um getur í samkomulagi áfrýjanda og fyrrum eiginkonu hennar, þá segir orðrétt í samkomulaginu: „Fasteignin G skal koma í hlut [fyrrverandi eiginkonu áfrýjanda] í stað greiðslu til [áfrýjanda] að fjárhæð 27.000.000.“ Þrátt fyrir að samningsákvæðið kveði samkvæmt þessu berum

orðum á um að greiðslan sé fyrir fasteignina byggir áfrýjandi á því að í reynd hafi greiðslan falið í sér endurgjald fyrir búshluta áfrýjanda.

- 7 Samkvæmt framangreindu byggist málatilbúnaður áfrýjanda á því að þeir samningar sem á reynir í málinu þýði annað en það sem þeir mæla berum orðum fyrir um. Í ljósi þess og þeirrar rannsóknar og gagna sem fyrir liggja er óhjákvæmilegt, í því einkamáli sem hér er rekið, að áfrýjandi beri að nokkru leyti sönnunarbyrði fyrir staðhæfingum sínum.
- 8 Með þessum athugasemdum verður hinn áfrýjaði dómur staðfestur með vísan til forsendna.
- 9 Rétt þykir að málskostnaður fyrir Landsrétti falli niður.

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði dómur skal vera óraskaður.

Málskostnaður fyrir Landsrétti fellur niður.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 10. júlí 2025.

Mál þetta, sem tekið dómtekið var 19. júní sl., er höfðað 1. desember 2021 af A, [...], á hendur íslenska ríkinu, [...], Reykjavík.

Stefnandi krefst þess að felldur verði úr gildi úrskurður ríkisskattstjóra frá 2. júlí 2020 um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda gjaldárið 2015 og úrskurður yfirskattanefndar nr. 111/2021 frá 23. júní 2021 þar sem yfirskattanefnd hafnaði kröfu stefnanda um að framangreindur úrskurður ríkisskattstjóra yrði felldur úr gildi. Þá krefst stefnandi málskostnaðar úr hendi stefnda.

Stefndi krefst aðallega sýknu af öllum kröfum stefnanda og málskostnaðar að mati dómsins en til vara að málskostnaður falli niður.

Með dómi Hæstaréttar í máli nr. 21/2024 voru dómur Landsréttar og héraðsdóms í máli þessu ómerktir og málinu vísað heim í hérað til löglegrar meðferðar.

I

Helstu málsatvik og yfirlit ágreiningsefna

Mál þetta varðar úrlausnir skattyfirvalda í máli stefnanda þar sem hún var talin hafa vantalið tekjur sem taldar voru til komnar vegna ólögmaettrar úthlutunar úr einkahlutafélagi í eigu hennar og þáverandi eiginkonu hennar, án nokkurs endurgjalds. Taldi ríkisskattstjóri hana hafa vanframtalið tekju- og útsvarstofn sinn um 42.500.000 krónur en yfirskattanefnd taldi hana hafa vanframtalið um 25.000.000 króna. Samhliða máli þessu var rekið sakamál fyrir dómstólum á hendur stefnanda og fyrrverandi eiginkonu hennar þar sem þeim voru gefin að sök meiriháttar skattalagabrot.

Rétt þykir samhengis vegna að gera hér nokkuð ítarlega grein fyrir atvikum málsins og forsögu þess og efni þeirra skjala sem fyrir liggja málinu. Stefnandi og þáverandi eiginkona hennar, B, stofnuðu ásamt C, [...] ríkisborgara, einkahlutafélagið D í febrúar 2009. Starfsemi félagsins mun hafa falist í fasteignaviðskiptum og voru stefnandi og B skráðar framkvæmdastjórar þess og höfðu hlutverki að gegna við daglegan rekstur félagsins. Þær voru auk þess eigendur að helmingi hlutfjár á móti C sem var stjórnarformaður félagsins. Stefnandi og B stofnuðu félagið E ehf. í apríl 2009 og áttu í því helmingshlut

hvor. Starfsemi E ehf. mun eingöngu hafa falist í kaupum og eignarhaldi íbúðarhúsnæðis sem stefnandi og B höfðu afnot af.

Í júní 2009 seldu þær og afsöluðu fasteign sinni að F [...] til félagsins E ehf. Með lánsamningi 29. apríl 2009 lánaði D ehf. E ehf. 195.000 bandaríkjadali á genginu 155, eða 30.225.000 krónur. Í samningnum kemur fram að væntanlegur arður stefnanda og B, samkvæmt eignarhlut þeirra í D ehf. upp að 195.000 dölum, gangi til greiðslu höfuðstóls lánsins, sem greiðist að öðru leyti eftir nánara samkomulagi. Þá segir að ef samstarfi við C ljúki vegna riftunar eða gjaldþrots eða með öðrum hætti áður en lánið sé að fullu greitt skuli eftirstöðvar þess falla niður. Skjalið er undirritað af stefnanda og B fyrir hönd félaganna beggja. Sama dag mun D ehf. hafa lagt 30.225.000 krónur til kaupanna. Kemur ýmist fram í gögnum að fjárhæðin hafi verið lögð inn á bankareikning stefnanda eða E ehf. Einnig liggur fyrir lánsamningur 8. apríl 2009 þess efnis að D ehf. láni stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar 195.000 bandaríkjadali. Er sambærilegt ákvæði í þeim samningi komi til þess að samstarfi við C ljúki.

Með kaupsamningi 29. apríl 2011 keypti E ehf. fasteign að G fyrir 88.000.000 króna. Skyldu 28.000.000 króna greiðast með afhendingu íbúðarinnar að F. Í ársreikningum E ehf. fyrir árin 2011 til og með 2013 voru 61.836.500 krónur skráðar sem lán til fasteignar- og íbúðarkaupa. Þá var í ársreikningum á sama tíma getið um skuld við lánardrottna að fjárhæð 29.725.000 krónur en skuldarinnar var ekki getið í ársreikningi félagsins fyrir árið 2014.

Samkvæmt kaupsamningi 30. júní 2014 keyptu stefnandi og B, þáverandi eiginkona hennar, fasteignina G af E ehf. Í honum segir að þær kaupi fasteignina af félaginu í jöfnum hlutföllum fyrir 85.000.000 króna en kaupverð greiðist „með þeim hætti að bókfærð skuld seljanda við kaupendur“ sem nemi framangreindri fjárhæð teljist að fullu greidd. Samkvæmt afsali sem dagsett er sama dag og þinglýst degi síðar afsalaði E ehf. stefnanda og B fasteigninni „í jöfnum hlutföllum“ og kom þar fram að kaupverðið væri að fullu greitt í samræmi við greiðslutilhögun í kaupsamningi.

Stefnandi og þáverandi eiginkona hennar skildu á árinu 2014. Viðmiðunardagur skiptanna var við samvistarslit 1. maí 2014 og samkomulag um skilnað og skilnaðarkjör er dagsett 20. ágúst sama ár. Fasteignin að Ger þar talin meðal eigna búsins, verðmæti hennar tilgreint 85.000.000 króna og stefnandi og þáverandi eiginkona hennar sagðar skráðir eigendur að jöfnu. Þá eru taldar upp ýmsar eignir búsins og verðmæti þeirra, þar á meðal innbú sem þó er ekki metið til fjár. Skuldir eru sagðar ýmsar lausaskuldir að fjárhæð 1.500.000 krónur. Samkvæmt 9. gr. samkomulagsins um skiptingu eigna og skulda er ritað yfir upphaflegan texta að fasteignin að G komi í hlut eiginkonunnar í stað 27.000.000 króna greiðslu til stefnanda. Áritunin er staðfest með upphafsstöfum þeirra tveggja auk fulltrúa sýslumanns. Upphaflegi textinn var á þá leið að fasteignin að G skyldi seld og hvor aðili fá helmingsandvirði í sinn hlut.

Í 9. gr. samkomulagsins er einnig kveðið á um að aðilar eigi áfram sinn hlut í félaginu D ehf. en félagið E ehf. skuli leyst upp. Þá skuli bifreið, vélsleði, bifhjól, torfæruhjól og hjólhýsi koma í hlut eiginkonunnar en persónulegum munum, innstæðum á bankareikningum, verðbréfum og annarri hlutafjäreign haldi hvor aðili fyrir sig. Þá segir að innbúi að G hafi verið skipt og að hvor aðili beri ábyrgð á lausaskuldum og ábyrgðum sem á þeirra nafni séu. Þá er í samningnum ákvæði um forsjá og ættleiðingu sonar aðila og meðlagsskyldu þess foreldris sem ekki hafi drenginn í lögheimili hjá sér. Jafnframt segir í samningnum að eiginkonan hafi staðið undir rekstri fasteignar aðila og verið búsett í frá samvistarslitum. Í greiðslu til jöfnunar hjúskapareigna felist uppgjör á rekstri fasteignarinnar og eigi hvorug kröfu á hina hvað það varði.

Með skiptayfirlýsingu 2. desember 2014 lýstu stefnandi og eiginkona hennar því yfir að með samkomulagi frá 20. ágúst 2014 hefði eiginkonan orðið ein eigandi fasteignarinnar að G. Mun hún hafa keypt aðra fasteign 10. desember 2014 og kaupverð hennar m.a. verið greitt með fasteigninni að G. Í kaupsamningi um þá fasteign kemur fram að samhliða væri gerður kaupsamningur milli stefnanda og eiginkonunnar þar sem sú síðarnefnda yrði þá ein eigandi fasteignarinnar að G.

Með kaupsamningi 20. desember 2014 keypti eiginkonan alla hluti stefnanda í E ehf. Þar segir m.a. að fasteignin G, sem sé í eigu félagsins og sem afsalað hafi verið til aðila samningsins, hafi orðið eign kaupanda B fyrir kaupsamning aðila í desember 2014 og að eiginkonan beri ein ábyrgð á skuldbindingum vegna ráðstafana á fasteign félagsins til aðila. Nafni félagsins E ehf. mun hafa verið breytt í H ehf. Mun

stefnandi hafa hætt störfum hjá félaginu D í tengslum við skilnaðinn og C keypt allt hlutfé stefnanda og B sama ár.

Forsaga málsins hjá skattfyrvöldum er sú að skattrannsóknarstjóri ríkisins tók til rannsóknar skattskil stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar vegna tekjuáranna 2011 til og með 2015 í kjölfar ábendinga sem embættinu bárust í janúar 2016. Rannsóknin mun hafa hafist 23. nóvember 2017 og lotið að viðskiptum stefnanda og fyrrum eiginkonu hennar og einkahlutafélaga á þeirra vegum með fasteignir. Var þar einkum horft til sölu þeirra 15. desember 2006 á fasteign að F sem þær höfðu síðan selt eigin einkahlutafélagi, E ehf., 30. júní 2009. Það félag hefði 29. apríl 2011 keypt fasteign að G fyrir 88.000.000 króna og svo selt stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar hana 30. júní 2014 fyrir 85.000.000 króna. Sýslumaður kyrrsetti nánar tilgreindar eignir stefnanda og B til tryggingar fullnustu krafna vegna væntanlegrar skattbreytingar og fjársekta.

Skýringar stefnanda og B hjá skattfyrvöldum voru þær að kaupin á G hefðu verið til komin vegna skilnaðar þeirra á sama ári. Skattrannsóknarstjóri taldi þess ekki sjást merki að þær hefðu innt af hendi greiðslur til E ehf. í tengslum við kaup fasteignarinnar eða yfirtekið skuldir félagsins vegna hennar. Lagður hefði verið fram kaupsamningur 30. júní 2014 vegna viðskiptanna þar sem fram kæmi að kaupverð eignarinnar, 85.000.000 króna, væri að fullu greitt með niðurfellingu skuldar seljanda við kaupendur. Um þá skuld kæmi hins vegar ekkert fram í skattskilagögnum eða öðrum gögnum málsins. Samtímagögn lægju því ekki fyrir um að stefnandi eða B hefðu lánað E ehf. nokkurt fé. Niðurstaða skattrannsóknarstjóra var að stefnandi hefði staðið skil á efnislega röngu skattframtali gjaldárið 2015 vegna tekjuársins 2014. Vanrækt hefði verið að telja fram tekjur sem hefðu verið til komnar með ólögum úthlutun úr einkahlutafélaginu E ehf. 30. júní 2014 þegar fasteigninni G var afsalað í jöfnum hlutföllum til stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar fyrir 85.000.000 króna án þess að endurgjald kæmi fyrir. Var vanframtalin úttekt stefndu talin nema 42.500.000 krónum.

Að lokinni rannsókn og gerð skýrslu framsendi skattrannsóknarstjóri 14. maí 2019 mál stefnanda ríkisskattstjóra til meðferðar á grundvelli 6. mgr. 2003 103. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, til endurákvörðunar opinberra gjalda. Með úrskurði 2. júlí 2020 hækkaði ríkisskattstjóri tekjuskatts- og útsvarstofn stefnanda gjaldárið 2015 um 42.500.000 krónur vegna ætlaðrar óheimillar úthlutunar fjármuna úr félaginu E ehf. á árinu 2014, sbr. 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 4. tölulið A-liðar 7. gr. sömu laga. Byggðist niðurstaðan á því að virða bæri afsal E ehf. á fasteign að G til stefnanda og B á árinu 2014 sem úthlutun fjármuna úr félaginu til þeirra þar sem ekkert endurgjald hefði komið fyrir fasteignina af þeirra hendi. Hafnaði ríkisskattstjóri þeim skýringum að kaupverð fasteignarinnar, 85.000.000 króna, hefði verið innt af hendi með skuldajöfnuði eða yfirtöku B á skuld E ehf. við C vegna fasteignaviðskipta.

Stefnandi kærði niðurstöðu ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar og krafðist þess að úrskurðurinn yrði felldur úr gildi eða álagning lækkuð. Var sú krafa m.a. á því byggð að við skilnað hennar og B á árinu 2014 hefði svo um samist að fasteignin að G kæmi alfarið í hlut eiginkonunnar sem jafnframt tæki yfir skuldir vegna fasteignarinnar samkvæmt samkomulagi um skilnað og skilnaðarkjör frá 20. ágúst 2014. Afsal fasteignarinnar til þeirra að jöfnu hefði einungis verið liður í fjárskiptum þeirra og því hefði aldrei staðið til að stefnandi eignaðist hlut í fasteigninni eftir skilnaðinn. Hafi stefnandi og B persónulega fengið lán frá C til fasteignakaupa á árunum 2009 og 2011 og eiginkonan yfirtekið skuld stefnanda vegna lánanna við skilnað þeirra á árinu 2014, sbr. fyrrgreint skilnaðarsamkomulag. Samkvæmt samkomulaginu hefði stefnda fengið 27.000.000 króna sem væri um helmingur af verðmæti innbús og lausafjár auk kostnaðar af framfærslu föstursonar þeirra. Í umfjöllun nefndarinnar kemur fram að í kæru sé tekið fram að í kjölfar kaupa E ehf. á fasteign af kæranda og B hafi félagið skuldað þeim andvirði fasteignarinnar. Yrði að ætla að hér væri vísað til kaupa E ehf. á eigninni að F af stefnanda og B á árinu 2009, sbr. hér að framan. Í tengslum við skilnað þeirra á árinu 2014 hafi fasteigninni síðan verið afsalað til þeirra gegn niðurfellingu á kröfu þeirra á hendur E ehf. Afsalið hafi aðeins verið liður í fjárskiptum þeirra og aldrei hafi þannig staðið til að stefnandi yrði eigandi að G, sbr. skilnaðarsamning sem beri þetta með sér.

Yfirskattanefnd kvað upp úrskurð sinn í máli stefnanda 23. júní 2021. Yfirskattanefnd taldi stefnanda ekki hafa sýnt fram á að hún og B hefðu persónulega verið skuldarar lána sem E ehf. hefðu verið veitt á árunum 2009 og 2011 vegna fasteignakaupa þeirra. Var m.a. bent á í því sambandi að hvorki

stefnandi né B hefðu gert grein fyrir lánunum eða kröfum á hendur E ehf. í skattframtölum sínum umrædd ár heldur hefðu lánin verið færð í ársreikningum og skattframtölum félagsins. Þá lægi fyrir að ekkert hefði verið greitt af lánunum og í skilnaðarsamningi stefnanda og B hafi lánanna í engu verið getið. Á hinn bóginn var fallist á með stefnanda að við mat á fjárhæð tekjufærslu vegna óheimillar úttektar hennar úr E ehf. yrði tekið mið af skilnaðarsamningi hennar og B, enda þóttu þær skýringar stefnanda að aldrei hefði staðið til að hún yrði eigandi að helmingshlut í eigninni eftir skilnað eiga sér allnokkra stoð í gögnum málsins. Þótti engum blöðum um það að fletta að hlutur stefnanda í þeim eignum, sem komu til skipta, hafi verið umtalsvert minni en hlutur B miðað við efni samkomulags þeirra um fjárskipti. Niðurstaða yfirskattanefndar var því sú að tekjufærsla ríkisskattstjóra vegna óheimillar úthlutunar úr E ehf. til stefnanda var lækkuð um 17.500.000 krónur frá því sem ríkisskattstjóri hafði ákveðið, þ.e. úr 42.500.000 krónum niður í 25.000.000 króna.

Í málinu krefst stefnandi ógildingar framangreindra úrlausna ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar.

Héraðssaksóknari gaf út ákæru 3. september 2020 á hendur stefnanda og fyrrverandi eiginkonu hennar þar sem þeim var gefið að sök að hafa ekki talið fram tekjur vegna ólögmatrar úthlutunar fasteignar 30. júní 2014 úr E ehf. sem hefði verið afsalað til þeirra án endurgjalds. Hefðu þær því vanframtalið tekju- og útsvarsstofn sinn að fjárhæð 42.500.000 krónur hvor. Samkvæmt ákæru voru brotin m.a. talin fela í sér meiriháttar skattalagabrot samkvæmt 1. mgr. 262. gr. og peningaþvætti samkvæmt 264. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940. Stefnandi og eiginkona hennar voru sakfelldar með dómi Héraðsdóms Reykjaness [...] 2021. Með dómi Landsréttar í máli nr. 216/2021 voru stefnandi og fyrrverandi eiginkona hennar sýknaðar af öllum kröfum ákæruvaldsins.

II

Málsástæður og lagarök stefnanda

Stefnandi telur að gögn málsins sýni með óyggjandi hætti að ekki sé stoð fyrir þeim ályktunum skattyfirvalda að um lögmatra úthlutun úr félaginu E ehf. hafi verið að ræða heldur einfaldlega lögmæt viðskipti þar sem félagið hafi afhent verðmæti en losnað á sama tíma undan skuldum sem reyndar hafi verið hærri fjárhæðar. Stefnandi byggir á því að greiðsla að fjárhæð 27.000.000 króna hafi ekki verið endurgjaldslaus afhending frá E ehf. heldur upphæð sem hún hafi fengið við skilnaðaruppgjör við fyrrum eiginkonu sína. Stefnandi bendir á að hjón geti ákveðið við uppgjör sín á milli að víkja frá helmingaskiptareglu án þess að leiði til þess að skattskylda stofnist, gildi einu hvort það sé gert með reiðufé eða á annan hátt með afhendingu eigna búans. Stefnandi hafi fengið 27.000.000 króna í sinn hlut við skiptin og hafi engan veginn borið að tekjufæra 42.500.000 krónur.

Ríkisskattstjóri hafi í úrskurði sínum lagt til grundvallar að stefnanda hafi verið úthlutað úr einkahlutafélagi helmingi í fasteign án endurgjalds og litið svo á að um væri að ræða skattskyldar úttektir samkvæmt 4. tölulið A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 2. málslíð 2. mgr. 11. gr. sömu laga. Með þessum hætti hafi stefnandi verið talin hafa vanframtalið tekju- og útsvarsstofn sinn að fjárhæð 42.500.000 krónur. Ríkisskattstjóri hafi komist að þessari niðurstöðu þrátt fyrir að ágreiningslaust hafi verið að stefnandi hafi ekki fengið nema 27.000.000 króna greiddar við skilnaðaruppgjör. Yfirskattanefnd hafi þó ekki talið unnt að tekjufæra 42.500.000 krónur hjá stefnanda, heldur hafi verið miðað við 25.000.000 króna. Stefnandi bendir á að liggja þurfi ljóst fyrir að fjármunum E ehf. hafi verið úthlutað endurgjaldslaust til hennar svo að um ólögmatra úthlutun verðmæta félagsins verði talið að ræða í skilningi laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög. Gögn málsins styðji ekki niðurstöðu skattyfirvalda.

Í málinu liggja fyrir kaupsamningur frá 30. júní 2014 milli annars vegar stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar og hins vegar E ehf. Í kaupsamningnum komi fram að kaupverð fasteignarinnar að G sé 85.000.000 króna og það sé greitt með því að bókfærð skuld félagsins, sem nemi andvirðinu, sé greidd, sbr. grein 2.2. Í því felist eðli málsins samkvæmt yfirtaka á umræddum skuldbindingum félagsins. Kaupverðið hafi því verið greitt með skuldskeytingu. Orðalag um greiðslutilhögun í 2. gr. kaupsamningsins til „bókfærðrar skuldar“ sé ónákvæmt þar sem félagið hafi ekki verið í skuld við stefnanda og B og geti því bara átt við skuldir félagsins E ehf. vegna fasteignarinnar að G. Ljóst sé af ársreikningum E ehf. fyrir árið 2014 að umrædd fasteign fari úr bókum félagsins en á sama tíma losni félagið undan skuldbindingum sem

nemi hærri fjárhæð, eða um 91.000.000 króna. Kröfurnar hafi vitanlega ekki fallið niður með einhverjum óútskýrðum hætti við þessa yfirfærslu.

Í úrskurði ríkisskattstjóra sé fullyrt að engin samtímagögn liggi fyrir um skuldaraskipti og samþykki kröfuhafa við þeim. Í úrskurði yfirskattaneftndar sé lögð áhersla á að stefnandi hafi ekki átt persónulega kröfu á félagið E ehf. Þá hafi yfirskattaneftnd lagt til grundvallar að stefnandi beri hallann af óvissu um verðmæti innbús. Engin rannsókn hafi farið fram af hálfu skattýfirvalda eða héraðssaksóknara á verðmæti eigna í búi stefnanda og B eða forsendum fjárskipta þeirra til að upplýsa málið. Skattýfirvöldum hafi borið að upplýsa málið með fullnægjandi hætti og leiðbeina hvaða gögn þau teldu vanta, væri það raunin. Sönnunarbyrði um að greiðsla til stefnanda vegna fjárskipta teljist til skattskyldra tekna hvíli á skattýfirvöldum.

Stefnandi bendir á að ársreikningar E ehf. beri það skýrt með sér að skuldir félagsins vegna fasteignakaupanna hafi farið úr bókum félagsins við sölu G. Í efnahagsreikningi E ehf. árið 2013 er fasteign að fjárhæð 83.298.451 króna færð til eignar og skuldir nema samtals 91.647.539 krónum. Í efnahagsreikningi félagsins árið 2014 eru engar skuldir til tilgreindar og engin fasteign heldur. Í efnahagsreikningi félagsins H ehf., áður E ehf., kemur fram í yfirliti yfir sjóðstreymi árið 2014 að fasteign er seld fyrir 85.000.000 króna og skuldir lækka um 86.251.771 krónu og að árið 2015 er engin fasteign tilgreind og engar skuldir heldur.

Þá liggi einfaldlega fyrir í málinu staðfesting þess að eigandi umræddra krafna veitti samþykki sitt fyrir skuldskeytingunni, auk þess sem hann hafi staðfest að lánin séu enn ógreidd, sbr. yfirlýsingu C frá 29. janúar 2020. Jafnframt liggi fyrir drög að lánssamningi milli umrædds C, undirrituð af honum, og B frá 27. desember 2017. Þá liggi enn fremur fyrir samtímagögn, þ.e. tölvupóstur stefnanda til endurskoðanda við undirbúning skattframtals 2015. Í þeim samskiptum komi skilmerkilega fram sá skilningur stefnanda og B að B yfirtæki skuldinar.

Jafnframt fái ekki staðist ályktun um að engar skuldir hafi fylgt við yfirfærslu fasteignarinnar með hliðsjón af fjárskiptum milli stefnanda og fyrrum eiginkonu hennar, B, sbr. samning þeirra 20. ágúst 2014. Stefnandi bendir á að í búinu hafi verið verðmætt innbú, auk fjölda ökutækja og annars lausafjár, sem að nær öllu leyti hafi komið í hlut B. Stefnandi hefði aldrei sætt sig við 27.000.000 króna greiðslu fyrir sinn búshluta hefði hún talið sig eiga skuldlausu fasteign að verðmæti 85.000.000 króna til helminga á móti fyrrum maka, auk hlutdeildar í innbúi og öðru lausafé. Óumdeilt sé í málinu að stefnandi fékk einungis 27.000.000 króna í sinn hlut við fjárskiptin. Stefnandi og B hafi báðar staðfest að B hafi við skiptin fengið innbú og auk þess ökutæki og annað lausafé. Stefnandi hafi verið skráður eigandi fasteignar að G í skamma stund. Hún hafi þó ekki haft nein afnot eða umráð fasteignarinnar eftir að skipt hafi verið um lása á eigninni 26. maí 2014, þ.e. mánuði áður en kaupsamningurinn hafi verið gerður. B hafi ein orðið eigandi fasteignarinnar á árinu 2014, sbr. skiptayfirlýsingu 2. desember 2014. Kaupsamningurinn hafi verið þáttur í skilnaðaruppgjöri þar sem gert hafi verið ráð fyrir að B tæki yfir fasteign og skuldir.

Skattýfirvöldum hafi ekki á nokkurn hátt tekist að vefengja kaupsamning vegna viðskiptanna þannig að virða beri hann sem einhvers konar málamyndagerning. Gögn málsins séu þvert á móti skýr um það að fasteignakaupin hafi átt sér stað með yfirtöku skulda. Þá séu engin efni til að draga í efa þær staðfestingar sem fyrir liggi frá kröfueigandanum. Staðhæfing um að fasteigninni hafi verið afsalað endurgjaldslaut sé því röng og hún ósönnuð. Hún sé jafnframt örökrétt enda hafi ekki verið efast um það í málinu að E ehf. hafi losnað undan skuldbindingum. Í þessu samhengi skipti ekki máli hvort lán hafi upphaflega verið veitt stefnanda persónulega eða ekki. Stefnandi og B hafi tekið umræddar skuldbindingar félagsins yfir með kaupsamningi. Af þessu leiði að afhending fasteignar að G árið 2014 geti ekki talist ólöglegt úthlutun fjármuna í skilningi laga nr. 138/1994 og þar af leiðandi ekki skattskyld í skilningi 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003. Stefnandi hafi því aldrei notið endurgjaldslausrar úthlutunar frá einkahlutafélagi.

Með úrskurði yfirskattaneftndar nr. 111/2021 frá 23. júní 2021 hafi verið fallist á með stefnanda að aldrei hafi staðið til að hún yrði eigandi helmings fasteignarinnar að G. Við það eitt ætti úrskurður ríkisskattstjóra að vera ógildur enda standist forsendur hans ekki.

Stefnandi byggir á því að greiðslan hafi ekki verið endurgjald fyrir fasteign. Þegar hafi verið rakið að stefnandi hafi eingöngu fengið 27.000.000 króna í sinn hlut við skilnaðinn en ekki 42.500.000 krónur. Greiðslan hafi borist frá þáverandi eiginkonu hennar og í tengslum við skilnaðaruppgjör. Í stað þess að ógilda úrskurð ríkisskattstjóra hafi yfirs kattanevnd fallist á að lækka tekjufærslu vegna óheimillar úttektar úr E ehf. á árinu 2014 úr 42.500.000 krónum í 25.000.000 króna. Yfirs kattanevnd leggi til grundvallar að greiðsla fyrir hlut stefnanda í G hafi numið 25.000.000 króna. Þótt þessi niðurstaða yfirs kattanevndar sé vissulega skref í rétta átt gangi hún ekki upp. Greiðsla frá fyrrum eiginkonu stefnanda geti ekki með nokkru móti talist ólögmaet úthlutun úr einkahlutafélagi.

Í úrskurði ríkisskattstjóra sé mikið lagt upp úr orðalagi 9. gr. skilnaðarsamkomulags stefnanda og fyrrum eiginkonu hennar frá 20. ágúst 2014 eins og því hafi verið breytt af fulltrúa sýslumanns. Af hálfu ríkisskattstjóra hafi orðalagið verið túlkað með þeim hætti að greiðsla til stefnanda hafi verið endurgjald fyrir fasteign. Stefnandi hafni þessari túlkun. Ágreiningur sé því um túlkun samkomulagsins. Stefnandi bendir á að orðnotkun í áritun fulltrúa sýslumanns hafi ekki vakið athygli hennar á umræddum tíma. Greiðslan komi ekki „í stað“ fasteignarinnar heldur sé með öllu ótengd henni. Um ófullkomið skjal hafi verið að ræða sem hafi þurft að breyta enda hafi legið fyrir samkomulag um greiðsluna sem og að B héldi fasteigninni, skuldum á móti og öðrum eignum búsins.

Stefnandi bendir á að fyrrum eiginkonu hennar hefði borið að greiða stimpilgjald af skiptayfirlýsingu frá 2. desember 2014 við þinglýsingu hennar hefði 27.000.000 króna greiðsla alfarið verið vegna fasteignar, sbr. b-lið 6. gr. laga nr. 138/2013 um stimpilgjald. Skiptayfirlýsingin beri ekki með sér að greitt hafi verið stimpilgjald heldur eingöngu 2.000 króna gjald fyrir þinglýsingu. Sami starfsmaður sýslumanns og hafi breytt texta 9. gr. skilnaðarsamkomulagsins riti þá fjárhæð á skiptayfirlýsinguna. Með vísan til þess að breyting á orðalagi skilnaðarsamkomulags hafi verið gerð af fulltrúa sýslumanns og sýslumaður hafi ekki lagt á stimpilgjald sé sannað að skilningur samningsaðila hafi verið sá að 27.000.000 króna greiðsla B til stefnanda hafi ekki verið greiðsla vegna fasteignar. Túlkun ríkisskattstjóra á orðalagi skilnaðarsamkomulags standist því ekki. Stefnandi hafi með opinberum samtímagögnum sannað að greiðslan hafi verið vegna skilnaðaruppgjors.

Stefnandi bendir einnig á að samkomulagið hafi verið ófullkomið um aðra þætti. Þar hafi komið fram að þær myndu halda hvor sínum eignarhlut í D ehf., það hafi ekki staðið til og gerðist ekki, og að E ehf. yrði leyst upp sem hafi ekki verið gert. Ákvæði um forsjá, framfærslu og meðlagsskyldu hafi einnig verið rangt því ekki hafi komið til ættleiðingar heldur hafi drengurinn verið skráður í föstur hjá stefnanda og ekki um meðlagsskyldu að ræða. Þá hafi ákvæði um skiptingu innbús ekki beinlínis verið rangt en ekki komi fram að stefnandi hafi einungis haldið fáeinum persónulegum munum en B öllu innbúi að öðru leyti auk annarra lausafjármuna.

Yfirs kattanevnd efist um að innbú og lausafé hafi verið nokkurs virði án þess að til þess hafi verið nokkurt tilefni. Í málinu liggi fyrir gögn um hið gagnstæða. Þá liggi enn fremur fyrir að engin rannsókn hafi farið fram á verðmæti innbús eða lausafjár sem kom í hlut B við skiptin.

Stefnandi og B hafi í gegnum árin safnað mjög verðmætu innbúi. Í samræmi við það hafi innbú þeirra verið metið á 33.000.000 króna vegna innbústryggingar árið 2014. Meðal muna í innbúi hafi t.a.m. verið mjög dýr líkamsræktartæki, en B hafi áður [...], og stefnandi og B komið sér upp búnaði og aðstöðu sem hafi nægt [...]. Þá hafi verið fjöldi annarra verðmætra hluta í innbúinu. Auk innbúsins hafi B fengið í sinn hlut verðmæt ökutæki og lausafé, svo sem bifreið af tegundinni [...], [...]-snjósleða, [...]-fjór hjól, [...]-mótorkrosshjól, fjór hjólakerru, [...]-mótorkrosshjól, [...]-hjólhýsi, margvíslegan búnað sem tengdist þessum áhugamálum, veiðibúnað o.fl.

B hafi staðfest með framburði sínum við rannsókn málsins að hún hafi tekið við húsinu og skuldum. Þá hafi hún staðfest að hún skuldi C enn umræddar fjárhæðir. Hún hafi einnig staðfest að nær allt innbúið, auk annars verðmæts lausafjár, hafi komið í hennar hlut. Vísi stefnandi til yfirlits um innbú sem sé undirritað af B og staðfest af einstaklingum sem til hafi þekkt. Þessu til viðbótar hafi verið samkomulag um að B bætti stefnanda að nokkru kostnað vegna framfærslu föstursonar og þau óþægindi og það ómak sem hafi fylgt því að stefnandi hafi verið skilin eftir án húsnæðis, bifreiðar og innbús. Stefnandi hafi t.d. verið nauðsynlegt að leigja sér bifreið. Heildarkostnaður af leikskóla- og skólagjöldum

fóstursonar þeirra til 16 ára aldurs, sem stefnandi beri ein, nemi einn og sér um 4.600.000 krónum. Að mati stefnanda sé ljóst að umræddri fjárhæð hafi verið mjög í hóf stillt.

Skattfyrvöld geti ekki snúið sönnunarbyrði við líkt og gert sé í þessu máli. Það sé skattfyrvalda að sanna að þeir fjármunir sem stefnandi fékk í sinn hlut við fjárskipti vegna hjúskaparslita teljist til skattskyldra tekna. Stefnandi vekir athygli á því að ekki eigi við sömu sjónarmið og í málum er varða frádráttarheimildir frá skattskyldum tekjum þar sem gjaldanda beri að sanna frádráttarbærni. Auk þess beri skattfyrvöldum eins og öðrum stjórnvöldum að sjá til þess að mál sé nægilega upplýst í samræmi við 10. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Ríkisskattstjóri hafi ekki lagt mat á virði innbús. Yfirsattanefnd hafi talið hlut stefnanda í innbúi og lausafé vera 2.000.000 króna virði og dragi það frá 27.000.000 króna greiðslu B til stefnanda. Yfirsattanefnd virðist því hafa metið allt innbúið vera 4.000.000 króna virði án þess að séð verði á hverju það mat hafi verið byggt.

Í máli þessu leggi skattfyrvöld mikla áherslu á skjalagerð og opinberar skráningar en horfi alfarið fram hjá samtímagögnum vegna uppgjörnsins. Ljóst sé að stefnandi hafi átt að fá 27.000.000 króna greiðslu fyrir sinn búshluta við skilnað. Við fjárskiptin hafi verið miðað við að skuldir vegna fasteignar og virði hennar myndu mætast. B hafi átt að taka við eigninni og skuld sem henni tengdist. Með sama hætti hafi virði einkahlutafélagsins verið metið og engin sérstök greiðsla hafi þurft að koma frá B fyrir félagið, enda skuldir félagsins jafnháar og eignir þess. Það skipti stefnanda engu máli hvernig fasteigninni hafi verið ráðstafað enda hafi hún aldrei átt að fá hana í sinn hlut. Stefnandi hafi einungis fengið 27.000.000 króna greiðslu í sinn hlut við fjárskiptin sem hafi verið endurgjald fyrir verðmætt innbú, ökutæki, annað lausafé o.fl. Stefnandi hafi gert skilmerkilega grein fyrir þessari greiðslu við framtalsskil. Í öllu þessu ferli hafi stefnandi notið aðstoðar frá sérfræðingum, endurskoðendum og lögfræðingum, og talið og telji enn að efnislega hafi verið rétt frá öllu greint.

Stefndi leggi mikla áherslu á að ósannað sé að kröfuhafar hafi samþykkt skuldskeytinguna. Stefnandi bendir á að skattfyrvöld hafi ekki gert neinn reka að því að rannsaka málið hvað þetta varðar. Horft hafi verið á formsatriði umfram efni og fram hjá því að fjárskipti stefnanda og fyrrum eiginkonu hennar hafi tekið mið af skuldunum og að C hafi staðfest skuldskeytinguna, sbr. yfirlýsingu hans frá 29. janúar 2020 sem kom fram við rekstur sakamálsins og yfirlýsingu lögfræðings hans fyrir hans hönd frá 2. febrúar 2018 sem lögð var fram við rekstur málsins hjá skattfyrvöldum. Hafi skattfyrvöld talið skuldskeytinguna óljósa, t.d. varðandi tímamark, hefði þeim borið að leita allra leiða til að upplýsa þann þátt málsins og taka skýrslu af umræddum C.

Þá hafnar stefnandi vangaveltum í skýrslu skatranssóknarstjóra um að skjöl málsins hafi á sér „málamyndablæ“, að aldrei hafi staðið til að endurgreiða lán, ekki hafi verið um hefðbundið viðskiptalán að ræða og stofnað hafi verið til alls þessa til að komast hjá að greiða skatta, og telur þær að engu hafandi. Stefnandi vísi til þess að mögulega hafi verið um aða ræða gjöf, laun eða ólögmeta lánveitingu frá félagi en málið hafi bara ekki verið rekið á þeim grundvelli hjá skattfyrvöldum. Stefnandi vísi ítrekað til þess að ekkert hafi komið fram í ársreikningum félagsins E ehf. eða skattframtölum stefnanda og B um að skuldskeyting hafi átt sér stað. Þetta sé rangt. Ársreikningar séu skýrir um að félagið losni undan skuldbindingu og önnur gögn sem liggja fyrir séu skýr um að krafan sé enn til staðar og hafi ekki verið gefin eftir.

Stefnandi bendir á að hún og fyrrum eiginkona hennar hafi verið sýknaðar í sakamáli sem hafi verið höfðað gegn þeim vegna sömu atvika og hér séu til umfjöllunar, sbr. dóm Landsréttar í máli nr. 216/2021. Þar hafi í fyrsta lagi verið lagt til grundvallar að afsal fasteignarinnar að G hafi ekki verið án endurgjalds og því ekki falið í sér ólögmeta úthlutun úr einkahlutafélagi. Í öðru lagi að við fjárskiptin hafi fyrrum eiginkona stefnanda fengið fasteignina í sinn hlut gegn því að takast á hendur ábyrgð lánanna sem fasteigninni tengdust. Í þriðja lagi að stefnandi hafi við viðskiptin fengið í sinn hlut fjárgreiðslu sem hafi numið um helmingi verðmætis búans að öðru leyti og að teknu tilliti til framfærslu fóstursonar. Í fjórða lagi að engin rannsókn hafi farið fram sem miðaði að því að leiða í ljós verðmæti innbús eða annars lausafjár sem komið hafi til skipta við fjárslit þeirra. Dómur Landsréttar hafi réttaráhrif í þessu máli. Hæstiréttur hafi þó í dómi sínum í máli nr. 21/2024 áréttað að sýknudómar í sakamáli hafi ekki fullt sönnunargildi um málsatvik vegna ólíkrar kröfu um sönnun í sakamáli. Í málunum er samt tekist á um sömu atvikin. Stefnandi áréttar að stefnandi hafi ekki verið sýknuð í Landsrétti vegna skorts á saknæmi

heldur mats á atvikum máls. Sýkna byggði á því að ekki hefði verið sannað að stefnandi hefði í reynd notið skattskyldra tekna þannig að það væri yfir skynsamlegan vafa hafid.

Stefndi hafi hér fyrir dóminum ekki lagt fram nein gögn í málinu sem hnekki þeirri niðurstöðu Landsréttar í sakamálinu að afsal fasteignarinnar hafi ekki verið án endurgjalds og því ekki um ólögmeta úthlutun úr einkahlutafélaginu E ehf. á árinu 2014 að ræða sem tekjufæra beri sem laun. Auk þess beri gögn málsins skýrt með sér að ekki var um úthlutun úr félaginu að ræða. Stefnandi hafi einungis fengið 27.000.000 króna greiðslu við búskipti sem henni hafi ekki borið að greiða tekjuskatt af. Hún hafi gert grein fyrir greiðslunni vegna fjárskipta í skattframtali árið 2015. Bæði ríkisskattstjóri og yfirskattanefnd hafi lagt til grundvallar að greiðslan hafi verið ólögmet úthlutun úr einkahlutafélagi. Úrlausnir skattyfirvalda hafi verið reistar á þeirri röngu forsendu að fasteigninni hafi verið ráðstafað án endurgjalds. Forsendur fyrir endurákvörðunum skattyfirvalda hafi því verið rangar og stefndi hafi ekki sannað hið gagnstæða. Ógilda verði því úrskurði skattyfirvalda í samræmi við kröfur stefnanda.

III

Málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi kveður ágreining máls þessa snúast um það hvernig staðið hafi verið að yfirfærslu fasteignarinnar G til stefnanda og endurgjaldi vegna þess og þá helst um tvö atriði, annars vegar það hvort fasteigninni að G hafi verið úthlutað úr félaginu E ehf. án endurgjalds og hins vegar hvort greiðsla þáverandi eiginkonu stefnanda samkvæmt samkomulagi þeirra um skilnaðarkjör að fjárhæð 27.000.000 króna hafi verið endurgjald fyrir fasteignina eða, eins og stefnandi haldi fram, greiðsla fyrir innbú og framfærslu fóstursonar. Stefnandi telur niðurstöður skattyfirvalda hafa verið efnislega réttar og því beri að sýkna stefnda.

Hvað það atriði varðar hvort um endurgjaldslausu úthlutun fjármuna E ehf. sé að ræða, þá hafni stefndi alfarið þeim málsástæðum stefnanda að kaupverð fyrir fasteignina G hafi verið greitt með skuldskeytingu enda hafi stefnandi ekki sýnt fram á að svo hafi verið og engin samtímagögn styðji það. Það liggi fyrir að stefnandi hafi verið fyrirsvarsmáður E ehf. og eigandi helmings hlutafjár í félaginu. Ágreiningurinn snúi að þeirri ákvörðun skattyfirvalda að virða afsal D ehf. frá 30. júní 2014 á fasteigninni G í jöfnum hlutföllum til stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar sem óheimila úthlutun fjármuna úr félaginu þar sem ekkert endurgjald hafi komið fyrir fasteignina af hendi þeirra. Í kaupsamningi 30. júní 2014 segi að kaupverðið greiðist með þeim hætti að bókfærð skuld seljanda við kaupendur, sem nemi kaupverðinu, teljist að fullu greidd. Ekkert komi þar fram um að áhvílandi séu skuldir á eigninni sem stefnandi og fyrrum eiginkona hennar taki yfir.

Stefndi tekur fram að rannsókn skattrannsóknarstjóra hafi leitt í ljós að E ehf. fjármagnaði kaupin á fasteigninni að F með láni frá félaginu D ehf. sem stefnandi og þáverandi eiginkona hennar hafi verið í forsvari fyrir sem framkvæmdastjórar og átt helming í félaginu á móti C. Í gögnum málsins sé að finna tvo lánessamninga sem skattrannsóknarstjóri taldi eiga við um þetta lán. Annars vegar er um að ræða lánessamning frá 8. apríl 2009 þar sem lántakar eru stefnandi og fyrrverandi eiginkona hennar og lánveitandi er D ehf. og hins vegar er um að ræða lánessamning frá 29. apríl 2009 þar sem félagið E ehf. er lán taki og lánveitandi D ehf. Skattrannsóknarstjóri gekk út frá því að lánið frá D ehf. hefði verið veitt til E ehf. en ekki stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar persónulega og það hefði þeim ekki getað dulist enda í fyrirsvari fyrir bæði félögin. Ályktun skattrannsóknarstjóra byggði á því í fyrsta lagi að lánsfjárhæðin í samningnum við E ehf. kom heim og saman við upplýsingar í ársreikningum félagsins D ehf. fyrir rekstrarárin 2009–2013. Í öðru lagi hafi verið bent á að vegna stöðu stefnanda og fyrrverandi eiginkonu hennar innan D ehf. hefði félaginu ekki verið stætt á að lána þeim umrædda fjárhæð persónulega vegna ákvæða 79. gr. laga um einkahlutafélög. Í þriðja lagi var vísað til þess að hvorki stefnandi né fyrrum eiginkona hennar hefðu tilgreint umrætt lán sem persónulegt lán í sínum skattskilum. Taldi skattrannsóknarstjóri því að gögn málsins bæru ótvírætt með sér að D ehf. hefði veitt E ehf. lánið sem varið var til kaupa á Fog engu breytti um þessa ályktun þótt fjárhæðinni hefði verið ráðstafað inn á reikning stefnanda.

Í lok apríl 2011 hafi félagið E ehf. keypt fasteignina að G fyrir 88.000.000 króna og greitt fyrir þá fasteign með því að setja fasteignina að F upp í kaupin fyrir 28.000.000 króna og með greiðslu að fjárhæð

60.000.000 króna. Sú peningagreiðsla hafi verið fjármögnuð með láni frá C að fjárhæð tæpar 62.000.000 króna sem lagðar voru inn á reikning E ehf. Ekki liggi fyrir neinn lánsamningur vegna þess láns. Skattrannsóknarstjóri byggði á því lánið hefði verið veitt E ehf. og horft til eftirfarandi atriða: Í fyrsta lagi hafi skuldin eða umrædd lánveiting að fjárhæð 62.000.000 króna verið tilgreind í ársreikningum E ehf. vegna rekstraráranna 2011–2013 sem skuld vegna íbúðarkaupna. Í öðru lagi var bent á að umrætt lánsfé hafi verið nýtt til kaupa félagsins E ehf. á húseigninni að G. Í þriðja lagi hafi ekki legið fyrir nein samtímagögn um að stefnandi og fyrrum eiginkona hennar væru formlegir skuldarar umrædds láns enda ekkert um það í skattframtölum þeirra vegna tekjuáranna 2011–2013. Í fjórða lagi var vísað til þess að hvergi hefði komið fram í reikningsskilum eða bókhaldi E ehf. á þessum árum að stefnandi og fyrrum eiginkona hennar hefðu fengið umrætt lán frá C og framlánað það til félagsins. Skattrannsóknarstjóri tók m.a. fram að ef raunin hefði verið sú að lánin tvö sem færð voru í reikningum E ehf. hefðu verið veitt af stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar eða þá yfirtekin af þeim ætti það að sjást með skýrum hætti í bókhaldi félagsins og ekki síður í frumgögnum þess, með vísan til 8. gr. laga nr. 145/1994 um bókhald og 53. gr. laga nr. 3/2006 um ársreikninga.

Í skýrslu skattrannsóknarstjóra hafi verið leiddar líkur að því að tilvist einkahlutafélagsins E og tilvist skulda félagsins frá 2009 og 2011 hefðu yfir sér verulegan málamyndablæ og í því samhengi bent á að einu umsvif félagsins frá stofnun og þar til stefnandi og eiginkona hennar skildu hafi falist í eignarhaldi á húseign sem þær nýttu til búsetu, fyrst F og svo G. Skattrannsóknarstjóri taldi einnig líkur á því að bæði lánin ættu sér sömu forsendur, nánar tiltekið hafi verið um að ræða endurgjald fyrir vinnuframlag stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar í þágu D ehf. og C með það að markmiði að halda þeim tekjum leyndum fyrir skattfyrvöldum. Skattrannsóknarstjóri hafi í þessu samhengi litið til eftirfarandi atriða: Í fyrsta lagi var bent á að hvergi sæi þess stað að lánin 2009 eða 2011 hefðu verið greidd niður, hvorki að hluta né í heild. Í öðru lagi var bent á að sá lánsamningur sem hafi legið til grundvallar lánveitingu D ehf. til E ehf. vorið 2009 hafi verið óvenjulegur og verulega frábrugðinn því sem almennt gerðist í viðskiptum og á milli tengdra aðila. Lánið hafi verið vaxtalaust og átt að greiða upp með væntanlegum arði en að öðru leyti eftir nánara samkomulagi. Þá hafi verið ákvæði um að ef samstarfi við C eða D ehf. lyki áður en lánið væri fullgreitt skyldu eftirstöðvar lánsins falla niður og lánsamningurinn þannig ógiltur. Stefnandi hafi hætt störfum hjá D ehf. árið 2014. Í þriðja lagi hafi skattrannsóknarstjóri til stuðnings því að bæði lánin hefðu verið veitt á sömu forsendu vísað til tölvupósts stefnanda 17. apríl 2011 til C. Í skýrslunni segi að í tölvupóstinum hafi verið velt upp þeim möguleika að nýtt lán sem eftir væri leitað yrði, með sama hætti og fyrra lán sem var tekið vegna F, talið fyrirframgreiðsla vegna launa þeirra og framtíðarhagnaðar hjá D ehf. og yrði farið eins að og varðandi F sem myndi klárast í júní (2011) og þá gætu þær frá júní byrjað að borga fyrir fasteignina og tekið hálf laun sín og myndi þá taka 5,5 (svo) ár að greiða lánið niður. C hafi svarað daginn eftir og kveðist munu millifæra tiltekna fjárhæð sem hann og gerði. Liggur því ekki annað fyrir en að lánið frá 2011 hafi verið veitt á sömu eða hliðstæðum forsendum og með sömu kjörum og lánið frá 2009 og E ehf. lántakandi í báðum tilvikum. Stefnandi og fyrrum eiginkona hennar hafi því ekki verið persónulegir skuldarar þegar þær hafi fengið fasteigninni afsalað til sín frá E ehf. árið 2014, sbr. kaupsamning frá 30. júní 2014 og afsal sama dag, en í kaupsamningnum hafi kaupverð verið sagt að fullu greitt með þeim hætti að bókfærð skuld seljanda við kaupendur teljist að fullu greidd. Þá komi ekki fram í þessum skjölum um áhvílandi skuldir á eigninni sem þær yfirtaki.

Í samræmi við þetta hafi það verið afstaða yfirskattanefndar að stefnandi hefði ekki sýnt fram á að eigninni hefði verið afsalað með skuldskeytingu þannig að þær hefðu tekið yfir áhvílandi skuld enda engin samtímagögn sem styðji þá yfirlýsingu. Þá hafi E ehf. heldur ekki staðið í neinni skuld við stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar og því engin krafna fyrir hendi á hendur félaginu. Það að skuldirnar hafi farið úr bókum félagsins E ehf. segi ekkert um yfirtöku stefnanda og fyrrverandi eiginkonu hennar á þessum skuldum. Þá sé þessa ekki getið í skilnaðarsamkomulagi þeirra, kaupsamningi eða öðrum gögnum sem tengdust fjárskiptum þeirra. Það að gögnin séu þögnul um þetta bendi til þess að skuld hafi ekki verið til staðar.

Niðurstaða yfirskattanefndar um að stefnandi hafi fengið fasteignina endurgjaldslaut út úr félaginu sé rökrétt eða í það minnsta sé ekkert í málinu sem bendi til þess að endurgjald hafi komið fyrir

hana. Staðan sé sú að stefnanda hafi ekki tekist að sýna fram á að hún og fyrrum eiginkona hennar hafi persónulega verið skuldarar lána sem veitt voru félagi þeirra, E ehf., á árunum 2009 og 2011 vegna fasteignakaupa þeirra. Stefnandi hafi enga grein gert fyrir lánunum eða kröfum á hendur E ehf. í skattframtölum sínum umrædd ár. Lánin hafi verið færð í ársreikningum og skattframtölum E ehf. Í málinu liggi ekkert fyrir um að greitt hafi verið af lánunum og í samtímagögnum eins og skilnaðarsamningi stefnanda og fyrrum eiginkonu hennar hafi lánanna ekki verið getið. Þetta hafi rennt stoðum undir þær grunsemdir skattyfirvalda að skuldirnar hafi ekki verið raunverulegar heldur til komnar í því skyni að koma undan skattskyldu launatekjum þeirra fyrir vinnu í þágu C og félags honum tengdum. Það sé í þessu ljósi sem stefnandi beri sönnunarbyrði um að greiðsla að fjárhæð 27.000.000 króna sem skýrt kom fram í samningi um skilnaðarkjör væri vegna fasteignarinnar. Það að stimpilgjald hafi ekki verið greitt skipti engu máli, hafi líklega bara verið mistök og breyti ekki skattskilum þeirra.

Verðmæti þeirra eigna sem til skipta komu við hjúskaparslit stefnanda hafi verið tilgreind í samkomulaginu sem framvísað hafi verið af stefnanda hjá hinu opinbera. Í samningnum hafi komið skýrt fram að fyrrverandi eiginkona stefnanda skyldi greiða henni 27.000.000 króna fyrir fasteignina. Í samkomulaginu hafi verið ákvæði um skiptingu innbús og mat lagt á verðmæti þess og jafnframt hvernig skyldi skipta kostnaði vegna framfærslu föstursonar. Sönnunarbyrði um réttmæti síðar framkominna staðhæfinga um allt aðra skiptingu og allt önnur og meiri verðmæti í innbúi auk framfærsluskuldbindingar sem eigi sér enga stoð í skilnaðarsamningnum hvíli, hvað skattþáttinn varði, á stefnanda.

Þá verði að hafa í huga að við meðferð málsins hjá skattrannsóknarstjóra hafi því verið haldið fram af stefnanda eða B að hlutur stefnanda væri vegna framfærslu barns. Þetta hafi ekki komið fram í skýrslutökum þeirra og ekki í andmælabréfi lögmanns stefnanda. Um hreina eftirráskýringu sé að ræða. Þá verði að líta til þess að í framburði B hjá skattrannsóknarstjóra lýsi hún því að innbúi hafi verið jafnt skipt sem er í samræmi við það sem fram kemur í skilnaðarsamkomulaginu.

Jafnvel þótt litíð yrði svo á að stefnandi og B hafi yfirtekið skuldir félagsins liggi ekkert fyrir um á hvaða tímamarki. Raunar beri gögn málsins með sér að E ehf. hafi verið krafín um greiðslu árið 2015 sem styðji það að þær hafi ekki yfirtekið neinar skuldir í samræmi við kaupsamninginn og afsalið. Tölvupóstsamskipti í tengslum við þá innheimtu bendi til þess að innheimtan hafi verið til málamynda og gerð í þeim tilgangi að fela þessa kröfu og taka hana úr bókhaldi D ehf. Svo hverfi þessi krafa úr bókhaldi E ehf. Þessu svipi til þess að félagið hafi lánað þeim fyrir andvirði fasteignarinnar fyrst lánið var enn inni í félaginu sem sé bara ólöglegt. Stefndi bendir þessu til stuðnings einnig á það að laun eiginkonunnar fyrrverandi hafi hækkað um 50% um leið og þessi lán voru farin út úr bóku E ehf. 2014 sem bendir til þess að einhvers konar launagreiðsla hafi verið fölgín í þessum lánunum.

Í skýrslu skattrannsóknarstjóra hafi verið ályktað að af 27.000.000 króna greiðslu hafi 25.800.000 krónur verið vegna hlutar stefnanda í húsinu en 1.200.000 krónur verið greiðsla til hennar vegna hlutar hennar í ökutæki og hjólhýsi sem eiginkonan fyrrverandi hafi fengið við skilnaðinn.

Í úrskurði yfirskattanefndar í máli stefnanda hafi verið tekið mið af skilnaðarsamningi stefnanda við mat á fjárhæð tekjufærslu vegna óheimillar úttektar stefnanda úr E ehf. Þannig hafi verið talið sýnt að ekki hafi staðið til að stefnandi yrði eigandi að helmingshlut í fasteigninni eftir skilnað. Hlutur stefnanda í þeim eignum sem komu til skipta hafi verið umtalsvert lægri en hlutur fyrrum eiginkonu hennar. Tekjufærsla stefnanda hafi því verið lækkuð úr 42.500.000 krónum í 25.000.000 króna. Yfirskattanefnd taki í sínum úrskurði tillit til verðmætis vélsleða. Í úrskurðinum komi fram að afar takmarkaðra gagna njóti um raunverulegt verðmæti innbús með tilliti til aldurs og ástands og benti nefndin á að ekki yrði litíð til kaupverðs nýrra muna eins og stefnandi virðist halda fram í málinu. Stefndi taki undir þessa niðurstöðu yfirskattanefndar og það sé afstaða stefnda að stefnanda hafi ekki tekist að sýna fram á að greiðsla að fjárhæð 27.000.000 króna hafi að öllu leyti verið fyrir innbú og framfærslu enda eigi sú staðhæfing sér enga stoð í samtímagögnum. Stefnanda hafi verið í lófa lagið að leggja fram slík gögn með skilnaðarsamningi en það hafi ekki verið gert og af því verði stefnandi að bera hallann. Fullyrðingum stefnanda um að greiðslan hafi verið fyrir innbú og framfærslu sé því hafnað nema að því leyti sem yfirskattanefnd hafi fallist á að miða mætti við að 2.000.000 króna hefðu komið í hlut stefnanda sem endurgjald fyrir lausafjarmuni.

Við skilnað hafi fyrrum eiginkona stefnanda fengið fasteignina í sinn hlut en samkvæmt skilnaðarsamkomulagi hafi stefnandi fengið 27.000.000 króna fyrir fasteignina í sinn hlut. Stefnandi haldi því fram að þetta hafi ekki verið greiðsla fyrir fasteign heldur fyrir innbú og framfærslu fóstursonar. Engu að síður standi í samkomulaginu að G komi í hlut B í stað greiðslu til stefnanda að fjárhæð 27.000.000 króna. Orðalagið bendi ekki til þess að þetta hafi verið endurgjald fyrir innbú heldur endurgjald fyrir helmingshlut í fasteign sem stefnandi hafi gefið eftir.

Stefndi bendir á að þann [...] 2021 hafi Héraðsdómur Reykjaness komist að þeirri niðurstöðu að stefnandi og fyrrum eiginkona hennar hafi fengið fasteignina G frá E ehf. án þess að hafa greitt fyrir hana. Ekki hafi verið talið mögulegt að leggja til grundvallar að stefnandi hafi átt kröfu á hendur E ehf., eiganda fasteignarinnar, sem hægt væri að líta á sem endurgjald fyrir eignina.

Þann 8. apríl 2022 hafi svo fallið dómur í Landsrétti í máli stefnanda og fyrrum eiginkonu hennar. Í málinu hafi þær verið ákærðar fyrir meiriháttar brot gegn skattalögum og fyrir peningabætti með því að hafa staðið skil á efnislega röngum skattframtölum gjaldárið 2015 vegna tekjuársins 2014. Í dóminum komi fram að ekki hafi tekist sönnun um að þær hafi gerst sekar um þá refsiverðu háttsemi sem þeim var gefin að sök í ákæru. Þannig hafi ekki verið sýnt fram á svo hafið væri yfir skynsamlegan vafa að afsal E ehf. á G hafi verið án endurgjalds og þannig falið í sér ólögmeta úthlutun úr félaginu. Lagt hafi verið til grundvallar að fyrrum eiginkona stefnanda hafi fengið fasteignina í sinn hlut gegn því að takast á hendur ábyrgð á greiðslu lána sem fasteigninni tengdust og að við skiptin hafi stefnandi fengið í sinn hlut fjárgreiðslu sem nam um helmingi verðmætis búans að öðru leyti, að teknu tilliti til framfærslu fóstursonarins. Þær hafi því verið sýknaðar.

Stefndi telur dóm Landsréttar í sakamálinu ekki hafa áhrif á gildi úrskurða skattyfirvalda um endurákvörðun skatts hjá stefnanda enda allt önnur sjónarmið sem liggja til grundvallar endurákvörðun skatta en þegar einstaklingi sé gerð refsing vegna vanframtalinna tekna. Um sönnun sektar í sakamálu gildi mun strangari reglur en varðandi sönnun í einkamálu og beri að skýra allan vafa sökunaut í hag. Í dómi Landsréttar komi fram að skjallæg gögn sem líti að lánveitingum D ehf. og C til E ehf. séu fátækleg og að ekki verði séð að gengið hafi verið formlega frá skuldaraskiptum vegna lánanna við kröfuhafa í kjölfar afsals eignarinnar frá E ehf. til stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar. Lánanna hafi ekki verið getið í skattframtali eiginkonunnar eftir þá eignayfirfærslu þótt hún hafi átt að hafa yfirtekið ábyrgð á greiðslu þeirra í kjölfar afsalsins og þá sé ágreiningslaust að aldrei hafi verið greitt af lánunum. Þær hafi svo verið sýknaðar þar sem ekki hafi verið talið hafið yfir skynsamlegan vafa að atvik hafi verið með þeim hætti sem ákæra byggðist á. Landsréttur hafi gert afar stranga sönnunarkröfu í sakamálinu.

Svigrúm skattyfirvalda til að endurákvörða tekjur á grundvelli ákvæða 96. gr. laga nr. 90/2003 sé rúmt. Skattaðilar verði að bera hallann af því að geta ekki sýnt fram á að fengin verðmæti hafi ekki verið tekjur í þeirra hendur. Þessi sjónarmið verði að leggja til grundvallar varðandi sönnun í þessu máli og ekki hægt að halda því fram að sömu sjónarmið eigi að gilda og um sönnun í sakamálinu. Í sakamálinu hvíli sönnunarbyrðin á ákærvaldinu, m.a. varðandi það að rannsaka verðmæti innbús, eins og Landsréttur byggja á, en það sama gildi ekki í endurákvörðunarmáli eins og þessu þar sem gögn málsins beri ekki með sér að um greiðslur fyrir innbú hafi verið að ræða.

Hvað varði greiðslu til stefnanda frá fyrrum eiginkonu hennar samkvæmt skilnaðarsamningi, þá sé það ítarlega rakið í skýrslu skattrannsóknarstjóra, úrskurði ríkisskattstjóra og úrskurði yfirskattanefndar hver aðdragandi þess hafi verið að fasteignin að G komst í hendur stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar síðla árs 2014. Niðurstöður skýrslu skattrannsóknarstjóra, úrskurðar ríkisskattstjóra, úrskurðar yfirskattanefndar og dóms Héraðsdóms Reykjaness séu allar á einn veg um að stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar hafi verið afhent endurgjaldslaust verðmæti úr eigin einkahlutafélagi, E ehf., í formi fasteignarinnar að G, sem þær hafi látið hjá líða að gera grein fyrir í skattframtölum sínum gjaldárið 2015.

Í skýrslu skattrannsóknarstjóra og úrskurði ríkisskattstjóra hafi niðurstaðan verið sú að stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar hafi verið afhent íbúðarhúsnæðið að jöfnu og verðmæti þeirrar afhendingar talið nema 42.500.000 krónum hjá hvorri um sig. Yfirskattanefnd hafi aftur á móti talið að ekki yrði með öllu daufheyrst við skýringum stefnanda þess efnis að einungis 25.000.000 króna hafi komið í hennar hlut

við hjúskaparslitin. Það væri í samræmi við fjárskiptasamning þeirra, sem gerður hafi verið eftir að íbúðarhúsnæðið að G var fært frá E ehf. til stefnanda og B í jöfnum hlutföllum.

Stefnanda hafi, á fyrri stigum við málsmeðferð skattyfirvalda, ekki tekist að sýna fram á að endurgjald hafi komið fyrir hina umdeildu fasteign. Þá sé ekkert nýtt í stefnu sem hnekki niðurstöðu yfirskattanefndar og, eftir atvikum, úrskurði ríkisskattstjóra um þetta mat. Ekki heldur hér fyrir dómnum.

Í fjárskiptasamningi frá 20. ágúst 2014 komi fram að fasteignin að G komi í hlut fyrrum eiginkonu stefnanda gegn greiðslu til stefnanda að fjárhæð 27.000.000 króna. Þannig sé því alfarið hafnað að sönnunarbyrði hafi verið snúið við í máli þessu. Hafi ætlan stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar verið að haga fjárskiptum sínum með öðrum hætti hefði þeim verið í lófa lagið að haga samkomulagi vegna skilnaðar í samræmi við það, ekki síst í ljósi þess að stefnandi hafi í öllu ferlinu notið aðstoðar frá endurskoðendum og lögfræðingum, eins og fram komi í stefnu.

Mótmælt sé fullyrðingu stefnanda um að yfirskattanefnd hafi ekki rannsakað verðmæti innbús eða lausafjár sem kom í hlut fyrrum eiginkonu stefnanda við skiptin. Eins og fram komi í úrskurði yfirskattanefndar nr. 111/2021 hafi afar takmarkaðra gagna notið við í málinu um raunverulegt verðmæti innbús með tilliti til aldurs og ástands og í því sambandi hafi ekki verið hægt að líta til kaupverðs nýrra muna. Stefnandi verði sjálf að bera hallann af því að hafa ekki sýnt fram á raunverulegt verðmæti muna. Af hálfu stefnda sé því hafnað að greiðslan til stefnanda samkvæmt skilnaðarsamningi hafi, að öllu leyti, verið vegna innbús, lausafjár og framfærslu barns. Þá sé gögnum sem stefnandi leggi nú fram undir rekstri þessa dómsmáls um verðmæti lausafjár hafnað enda gefi þau ekki raunhæfa mynd af virði muna.

Því sé alfarið hafnað að líta beri til fjárhæðar sem innbústrygging tryggir enda feli slík trygging ekki í sér mat á raunverulegu verðmæti innbús. Það sé kaupandi vátryggingar sem ákveði jafnan fyrir hve háa fjárhæð hann vilji tryggja innbú sitt og iðgjöld taki svo mið af þeirri fjárhæð. Þá feli sú staðreynd að ekki hafi verið greitt stimpilgjald af fjárhæðinni ekki í sér að greiðslan hafi ekki verið endurgjald fyrir fasteignina. Þá sé hafnað þessari nýju málsástæðu stefnanda sem ekki sé fjallað um í úrskurði yfirskattanefndar nr. 111/2021.

Við skoðun á framlögðum gögnum stefnanda, m.a. lista stefnanda um verðmæti innbús, sjáist glögglega að hún verðmeti einstaka muni of hátt. Þá beri listi stefnanda með sér að munir séu metnir á verði nýrra hluta en það sé alveg ljóst að endursöluvirði notaðs lausafjár sé jafnan langt undir kaupverði nýrra muna.

Bifreiðin [...] sé samkvæmt stefnanda verðmetin á 4.000.000 króna en í skattframtali stefnanda komi fram að bifreiðin hafi verið keypt af D ehf. á árinu 2013 fyrir 1.200.000 krónur. [...]vélsleði [...] sé samkvæmt stefnanda metinn á 3.000.000 króna en samkvæmt skattframtali á 500.000 krónur. Hjólhýsi [...] sé metið af stefnanda á 500.000 krónur en samkvæmt skattframtali á 50.000 krónur. Þungt bifhjól [...] sé samkvæmt stefnanda að verðmæti 1.450.000 krónur en samkvæmt skattframtali sé hjólið metið á 1.090.000 krónur. Torfæruhjól [...] sé samkvæmt stefnanda metið á 1.300.000 krónur en var samkvæmt skattframtali á 200.000 krónur. Engar breytingar séu skráðar á ökutækin í ökutækjaskrá. Ökutæki stefnanda hafi á sínum tíma verið keypt fyrir rétt um 3.000.000 króna en verðmat stefnanda á sömu ökutækjum sé rúmar 11.000.000 króna. Við þetta sé því að bæta að verðmat stefnanda á persónulegum munum sé langt úr hófi fram. Fyrir utan ökutæki megi nefna sem dæmi barnadót og barnaföt sem metin séu á 700.000 krónur og ýmsan fatnað frá framleiðendum þekktra merkjavara sem metinn er á 6.500.000 krónur.

Við nefndan lista sé það einnig að athuga að hann hafi verið gerður löngu eftir að fjárskipti stefnanda og fyrrum eiginkonu hennar fóru fram. Hann hafi ekki verið fylgiskjal með fjárskiptasamningi þeirra við hjúskaparslitin 20. ágúst 2014. Þá fái verðmat eigna ekki staðist. Auk þess sé rétt að geta þess að í málinu liggur fyrir listi um verðmæti innbús stefnanda sem hafi verið að finna í skýrslu skattransóknarstjóra. Þar sé verðmæti innbús, þar með talin ökutæki og líkamsræktartæki, metið á 23.294.000 krónur sem sé önnur fjárhæð en fram komi á þeim lista sem lagður hafi verið fram með stefnu.

Þá sé því hafnað að miða við að fjárhæðin sem kom í hlut stefnanda við skilnað hafi átt að standa straum af framfærslu sonar stefnanda og fyrrum eiginkonu hennar enda komi fram í samkomulagi um skilnað að foreldrar muni standa straum af þeim kostnaði að jöfnu.

Að virtum þeim athugasemdum sem gerðar hafi verið við listann, og með vísan til fyrirbyggjandi upplýsinga í fjárskiptasamningnum sem sé samtímagagn í málinu, telji stefndi enga forsendu til þess að ætla að innbú stefnanda hafi numið hærri fjárhæð en yfirskattanevnd hafi þegar áætlað, eða 2.000.000 króna. Sé ekkert tilefni til þess að fallast á hugmyndir stefnanda um verðmat á innbúi.

Með vísan til alls framangreinds byggir stefndi á því að ekkert bendi til þess að úrskurður yfirskattanevndar nr. 111/2021 í máli stefnanda hafi verið efnislega rangur eða byggt á ófullnægjandi rannsókn. Því beri að sýkna stefnda af kröfu stefnanda um ógildingu úrskurðarins. Verði það niðurstaða dómsins að ógilda úrskurð yfirskattanevndar, þar sem ekki sé hægt að líta svo á að greiðsla að fjárhæð 25.000.000 króna hafi verið greiðsla fyrir fasteignina G heldur hafi verið um að ræða greiðslu fyrir innbú og lausafé, stendur eftir að stefnandi fékk helmingshlut í fasteigninni endurgjaldslaust og því beri að staðfesta úrskurð ríkisskattstjóra frá 2. júlí 2020.

Stefndi tekur fram að það leiði af 77. gr. stjórnarskrárinnar og almennum jafnræðisreglum að skattskylda eigi að ráðast af raunverulegum atvikum samkvæmt gildandi reglum á hverjum tíma og sé skattyfirvöldum ætlað að leggja sjálfstætt mat á hvort einkaréttarlegir gerningar hafi í raun leitt til einhverra þeirra aðstæðna sem byggt verði á við skattlagningu og hafi það verið staðfest í dómum Hæstaréttar.

Ætlað endurgjald fyrir fasteignina að G sem E ehf. afsalaði til stefnanda og fyrrverandi eiginkonu hennar var ekki greitt með því að þær felldu niður kröfur á hendur félaginu enda kom hvorki fram í bókhaldi né reikningum félagsins að þær hefðu átt slíka kröfu né í persónulegum framtölum þeirra. Í bókhaldi og reikningum félagsins kom ekki fram að þær hefðu átt slíka kröfu á félagið.

Þess vegna beri stefnandi sönnunarbyrði fyrir því að greiðslu 27.000.000 króna frá fyrrum eiginkonu til hennar við fjárskiptin hafi ekki verið ætlað að koma fyrir hlut stefnanda í fasteigninni. Sú sönnun hafi ekki lánast stefnanda í þessu máli enda í andstöðu við fyrirbyggjandi gögn og engu breyti þótt stefnandi hafi verið sýknuð í sakamálinu.

Stefndi bendir einnig á að markmiðið með setningu 2. mgr. 11. gr. tekjuskattslaga hafi einkum verið að koma í veg fyrir ólögmdæta úthlutun fjár úr félögum í formi lána. Þá falli endurgreiðsla úttektar ekki niður þá skattskylda sem ákvæðið mæli fyrir um, sbr. dóm Hæstaréttar í máli nr. 153/2012. Það að hluthafi sem fái afhent verðmæti úr félagi en takist síðar á hendur að greiða skuld fyrir félagið getur ekki leitt til þess að verðmætaafhendingin falli burt sem skattskyldar tekjur. Ef engin gögn séu þannig til staðar sem sýna að meint skuldayfirtaka hafi í raun átt sér stað samhliða afhendingu verðmætanna leiði það af sönnunarstöðu að það hvíli á viðkomandi skattaðila að sýna fram á að svo hafi þó verið, vilji hann á því byggja. Í þessu máli hafi ekkert komið fram sem sýni að samhliða samtímis afsali húseignarinnar að G hafi stefnandi eða B í raun tekið á sig skuldir vegna hennar. Þegar litið er á skýrslu þeirra hjá skattrannsóknarstjóra megi sjá að framburður þeirra hefur breyst varðandi þessar 27.000.000 króna, ýmist að þetta hafi verið yfirtaka eða eftirgjöf skulda eða vegna innbús eða framfærslu sonar. Sjónarmið stefnanda fái einfaldlega ekki stoð í gögnum málsins. Hluthafar í félögum geti ekki gengið um félögin eins og þeim sýnist.

Stefnanda beri að sanna hvernig þessi 27.000.000 króna greiðsla hafi verið til komin þegar það liggir fyrir skilnaðarsamkomulag sem segi að þetta sé greiðsla fyrir fasteignina. Listi yfir innbú, tæki og verðmæti á þeim tíma sem hann er unninn sé fjarstæðukenndur og hafi staðið upp á stefnanda að sýna fram á hvernig þessar eignir komu til.

Stefndi tekur að lokum fram að Hæstiréttur hafi áréttað það í dómi sínum í máli nr. 21/2024 að sýknudómur í sakamáli hafi ekki fullt sönnunargildi í einkamáli vegna mismunandi sönnunarreglna. Sjónarmið stefnanda í þessu máli vegna úrlausna skattyfirvalda og fullyrðingar hennar um að atvik hafi verið með tilteknum hætti fái ekki stoð í samtímagögnum heldur feli í sér eftiráskýringar og séu viðbrögð við rannsókn skattyfirvalda á skattskilum stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar. Þá séu þessi sjónarmið beinlínis í andstöðu við þau gögn sem þó liggja fyrir. Endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda fór fram í kjölfar rannsóknar skattrannsóknarstjóra ríkisins á skattskilum stefnanda vegna tekjuáranna 2011–2015 sem lauk með skýrslu embættisins 4. febrúar 2019. Í skýrslu skattrannsóknarstjóra, sem nú liggja fyrir í málinu en gerði það ekki við fyrri meðferð málsins fyrir dómnum, sé hinum ýmsu sjónarmiðum stefnanda

hafnað með rökstuddum hætti. Niðurstaða skattyfirvalda sé bæði rökrétt og efnislega rétt og því beri að sýkna stefnda af kröfum stefnanda.

IV

Niðurstaða

Í máli þessu krefst stefnandi ógildingar á úrskurði ríkisskattstjóra frá 2. júlí 2020 og úrskurði yfirskattanefndar frá 23. júní 2021 þar sem talið var að hún hefði staðið skil á efnislega röngu skattframtali fyrir gjaldárið 2015 vegna tekjuársins 2014 með því að vantelja tekjur sem hafi verið til komnar vegna ólögðmætrar úthlutunar úr félaginu E ehf. við afsal fasteignarinnar að G, án nokkurs endurgjalds. Með þessu var stefnandi talin hafa vanframtalið tekju- og útsvarsstofn sinn um 42.500.000 krónur samkvæmt niðurstöðu ríkisskattstjóra en um 25.000.000 króna samkvæmt niðurstöðu yfirskattanefndar.

Málsástæður stefnanda í máli þessu eru í grunninn tvíþættar. Annars vegar lúta þær að því að úthlutun fasteignarinnar að G hafi ekki verið endurgjaldslaus þar sem skuldir vegna fasteignarinnar hafi verið yfirteknar sem hafi falið í sér endurgjald og hins vegar að því að greiðsla eiginkonu stefnanda að fjárhæð 27.000.000 króna hafi ekki verið endurgjald fyrir hlut stefnanda í fasteigninni G, heldur búshluti stefnanda við skiptin. Stefnandi byggir á því að úrskurðir skattyfirvalda séu efnislega rangir þar sem í þeim sé byggt á þeirri röngu forsendu að afsal fasteignarinnar til hennar hafi falið í sér ólögðmæta úthlutun úr einkahlutafélagi þegar hún hafi í raun einungis verið greiðsla við fjárslit vegna skilnaðar. Þá hafi skattyfirvöld ekki sinnt rannsóknarskyldu sinni hvað varðar verðmæti innbús. Af þessum ástæðum beri að ógilda fyrrgreindar úrlausnir skattyfirvalda. Auk þess styður stefnandi kröfu sína við það að hún og fyrrum eiginkona hennar hafi verið sýknaðar af öllum ákæruatriðum með dómi Landsréttar 8. apríl 2022 í máli nr. 216/2021 sem snúist hafi um sömu atriði og sömu málsatvik og verið hafi til umfjöllunar hjá skattyfirvöldum og í máli þessu.

Stefndi mótmælir framangreindum sjónarmiðum stefnanda og byggir á því að úrskurðir skattyfirvalda séu efnislega réttir og þá hafi engir annmarkar verið á meðferð máls stefnanda. Sjónarmið stefnanda fái ekki stoð í samtímagögnum málsins og séu raunar einnig í beinni andstöðu við þau. Skattyfirvöld hafi því réttilega komist að þeirri niðurstöðu í máli stefnanda að fasteigninni að G hafi verið afsalað til hennar án endurgjalds þar sem ekki hafi verið unnt að líta svo á að greiðsla hafi átt sér stað með ætlaðri yfirtöku þáverandi eiginkonu stefnanda á skuldum félagsins tengdum fasteigninni. Greiðsla til stefnanda hafi verið endurgjald vegna fasteignarinnar sem stefnandi hafi vanframtalið sem tekjur, en ekki greiðsla fyrir innbú og framfærslu fóstursonar líkt og stefnandi haldi fram. Þá telur stefndi að sýknudómur í máli Landsréttar nr. 216/2021 hafi ekki þau áhrif sem stefnandi gangi út frá. Ljóst sé að allt aðrar sönnunarkröfur eigi við í máli þessu um úrlausnir skattyfirvalda en í sakamálinu. Þá komi sýknudómur í sakamáli ekki í veg fyrir endurákvörðun skatta og gjalda skattaðila.

Eins og að framan greinir voru stefnandi og fyrrum eiginkona hennar sýknaðar með dómi Landsréttar frá 8. apríl 2022 í máli nr. 216/2021 af ákæru um meiriháttar brot gegn skattalögum og um peningabætti með því að hafa staðið skil á efnislega röngum skattframtölum gjaldárið 2015 vegna tekjuársins 2014. Samkvæmt A. kafla ákæru var þeim gefið að sök að hafa látið undir höfuð leggjast að telja fram tekjur sem hafi verið tilkomnar vegna ólögðmætrar úthlutunar, sbr. XII. kafla laga nr. 138/1994, úr einkahlutafélagi þeirra E ehf. 30. júní 2014, sem hafi verið í eigu þeirra beggja að jöfnu. Í málinu byggði ákæruvaldið á því að hin ólögðmæta úthlutun hefði átt sér stað með því að fasteigninni að G, að virði 85.000.000 króna, hafi verið afsalað sameiginlega af stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar, fyrir hönd félagsins til þeirra beggja í jöfnum hlutföllum, án endurgjalds. Með þessu hafi þær vantalið tekjuskatts- og útsvarsstofn sinn um 42.500.000 krónur hvor um sig og komist hjá því að greiða tekjuskatt og útsvar, stefnandi að fjárhæð 19.022.066 krónur og fyrrum eiginkona hennar að fjárhæð 19.267.168 krónur. Var háttsemin talin varða við 1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940, sbr. 1. mgr. 109. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og 2. mgr. 22. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga. Þá var þeim gefið að sök í B. kafla ákærunnar að hafa aflað sér ávinnings af brotum samkvæmt A. kafla ákærunnar og sú háttsemi talin varða við 1. mgr., sbr. 2. mgr., 264. gr. laga nr. 19/1940.

Í dómi Landsréttar var rakið að sakargiftir á hendur ákærðu í málinu væri að rekja til ráðstöfunar þeirra með kaupsamningi 30. júní 2014 og afsali sama dag vegna fasteignarinnar að G. Í kaupsamningnum kæmi fram að einkahlutafélag ákærðu, E ehf., seldi þeim fasteignina í jöfnum hlutföllum fyrir 85.000.000 króna sem greiddist með þeim hætti að „bókfærð skuld seljanda við kaupendur“ að sömu fjárhæð teldist að fullu greidd. Í afsalinu segði að kaupverð fasteignarinnar væri að fullu greitt í samræmi við greiðslutilhögun í kaupsamningi. Var talið ágreiningslaust að félagið E ehf. hefði ekki staðið í skuld við ákærðu og því hafi ekki getað verið um það að ræða að kaupverð fasteignarinnar væri greitt með þeim hætti sem greindi í kaupsamningnum frá 30. júní 2014. Vörn ákærðu í málinu hefði verið á því reist að orðalag hefði verið ónákvæmt að þessu leyti en að kaupverðið hefði átt að greiða með því að yfirtekin væru lán E ehf. sem félaginu hefði verið veitt vegna fasteignakaupa stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar annars vegar 29. apríl 2009 frá D ehf. að fjárhæð 30.225.000 krónur og hins vegar 19. apríl 2011 frá C að fjárhæð 61.836.500 krónur. Taldi Landsréttur að ekki hefði verið sýnt fram á, svo hafið væri yfir skynsamlegan vafa, að ákærðu væru sekar um þá refsiverðu háttsemi sem þeim hefði verið gefin að sök í ákæru, þ.e. að afsal E ehf. á fasteigninni að G þann 30. júní 2014 hefði verið án endurgjalds og þannig falið í sér ólögmdæta úthlutun úr félaginu sem þær hefðu vanrækt að telja sér til tekna í skattframtölum sínum. Yrði lagt til grundvallar að við fjárskiptin hefði eiginkona stefnanda fengið fasteignina í sinn hlut gegn því að takast á hendur ábyrgð á greiðslu lánanna sem fasteigninni tengdust. Jafnframt að stefnandi hefði við skiptin fengið í sinn hlut fjárgreiðslu sem hafi numið um helmingi verðmætis búans að öðru leyti og að teknu tilliti til framfærslu fóstursonar þeirra.

Í dómi Hæstaréttar í máli nr. 21/2024 þar sem dómur Landsréttar frá 1. mars 2024 og dómur héraðsdóms frá 23. nóvember 2022 voru ómerktir og málinu vísað heim í hérað, er áréttað að þrátt fyrir hina almennu reglu um sönnunargildi dóma í einkamálum og sakamálum um þau málsatvik sem í þeim greini sé til þess að líta að um sönnun í sakamálum gildi önnur sjónarmið og strangari kröfur en í einkamálum. Vegna þeirra grundvallarreglna og fyrirmæla í lögum um meðferð sakamála sem ætlað sé að tryggja réttaröryggi sakaðra manna bindi niðurstaða í sakamáli um hvort sönnun um atvik sem lýst sé í ákæru sé fram komin ekki hendur dómara í einkamáli þar sem aðrar sönnunarreglur gildi. Í málinu sé deilt um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda. Séu skattyfirvöld í þeim efnum bundin við fyrirmæli stjórnarsýslulaga nr. 37/1993, þar á meðal um rannsóknarskyldu og andmælarétt sem eigi að tryggja réttaröryggi skattþegns. Í rannsóknarreglu stjórnarsýsluréttar felist hins vegar ekki að sönnunarbyrði um atvik hvíli að öllu leyti á stjórnvaldi hliðstætt því sem gildi um sönnunarbyrði í sakamáli. Þá komi sýkna af kröfu um refsingu ekki í veg fyrir endurákvörðun skatta og opinberra gjalda, sbr. 108. gr. a laga nr. 90/2003.

Samkvæmt 108. gr. laga nr. 88/2008 um meðferð sakamála hvílir sönnunarbyrði um sekt ákærða og atvik sem telja má honum í óhag, á ákæruvaldinu. Sönnunarbyrði í því sem sakamáli sem stefnandi og fyrirverandi eiginkona hennar voru sýknaðar af í Landsrétti nr. 216/2021 lagði þær skyldu á ákæruvaldið að sanna að ákærðu hefðu af ásetningi og stórkostlegu gáleysi gerst sekar um meiriháttar brot gegn tekjuskattslögum og almennum hegningarlögum eins og lagt var upp með í ákæru. Sú sönnun tókst ekki en það hefur ekki sjálfkrafa í för með sér að frekari skoðun á skattskilum og hugsanleg endurákvörðun opinberra gjalda komi þar með ekki til frekari skoðunar eða álita. Í dómi Landsréttar í máli nr. 216/2021 var sérstaklega tekið fram að skjallæg gögn um þær lánveitingar sem um ræddi væru fremur fátækleg og ekki hefði verið gengið formlega frá skuldaraskiptum vegna lánanna við kröfuhafa í kjölfar afsals á fasteigninni að G frá E ehf. til ákærðu. Þá hefði lánanna heldur ekki verið getið í skattframtali eiginkonunnar eftir þá eignayfirfærslu en samkvæmt henni hefði hún yfirtekið ábyrgð á greiðslu þeirra í kjölfar afsalsins. Einnig væri ágreiningslaust að aldrei hefði verið greitt af lánunum. Væri skuld E ehf. við D ehf. að fjárhæð 30.225.000 krónur enn skráð í bækur D ehf. en væri þar varúðarfærð. Þá var vísað til yfirlýsingar lögmanns C 2. febrúar 2018 um hann hefði 19. apríl 2011 veitt E ehf. lán að fjárhæð 61.836.500 krónur í tengslum við fasteignakaup ákærðu og yfirlýsingar C 29. janúar 2020 til héraðssaksóknara þar sem fram kæmi að hann eða lögaðili í hans eigu hefði veitt ákærðu lán 2009 og 2011 vegna fasteignakaupa þeirra. Í málinu er einungis að takmörkuðu leyti fjallað um skattaleg álitaefni. Að framangreindu virtu verður ekki fallist á að úrskurðir skattyfirvalda í máli þessu verði felldir úr gildi af

þeirri ástæðu að stefnandi hafi verið sýknuð í áðurnefndu sakamáli. Kemur ágreiningur aðila hér fyrir dómnum, þýðing og túlkun fyrirbyggjandi gagna til úrlausnar á grundvelli sönnunarreglna einkamálaréttarfars.

Stefnandi telur málið allt vera ranglega rakið til atburðarásar sem hafi hafist fyrri hluta árs 2014 er hún og þáverandi eiginkona hennar hafi ákveðið að skilja að skiptum. Skattyfirvöld hafi einhverra hluta vegna kosið að horfa eingöngu til forms en ekki efnis þeirra gerninga sem legið hafi fyrir og litið fram hjá gögnum og augljósum staðreyndum sem hafi stutt það að greiðsla til hennar hafi einungis falið í sér uppgjör við skilnað en ekki ólögsmæta úthlutun úr einkahlutafélagi. Stefnandi bendir á að orðalag í kaupsamningi 30. júní 2014 um eignina að G hafi ekki verið nákvæmt en það hafi komið til af því að stefnandi og þáverandi eiginkona hennar hafi ávallt litið svo á að þær hefðu, fyrir velvilja C, fengið persónulegt lán frá honum eða D ehf. til fasteignakaupa sem hafi verið fært inn í félagið E ehf. sem skuld félagsins eins og sjá megi í bókum þess. Stefnandi leggur áherslu á að skuldin hafi þó aldrei fallið niður og að við fjárskiptin hafi þáverandi eiginkona stefnanda tekið hana yfir. Kaupin á G af E ehf. árið 2014 gegn niðurfellingu skulda félagsins við stefnanda og fyrrum eiginkonu hennar hafi eingöngu verið liður í skilnaðarsamkomulagi þeirra og aldrei hafi komið til þess að stefnandi fengi helming andvirðis eignarinnar. Með því að endurákvarða skattstofn stefnanda vegna þessa sé henni gert að greiða skatt af fjármunum sem hún hafi aldrei fengið í sinn hlut.

Stefndi hefur lagt áherslu á að hvergi í gögnum málsins sé að finna staðfestingu á því að stefnandi og þáverandi eiginkona hennar hafi persónulega fengið lán til fasteignakaupa á árinu 2009 hjá D ehf. og aftur á árinu 2011 frá C. Aftur á móti liggi ljóst fyrir að á árinu 2009 hafi E ehf. keypt fasteignina F af þeim og fengið til þess lán frá D ehf. að fjárhæð 29.711.039 krónur, svo sem fram komi í lánsamningi og ársreikningum félaganna beggja. Á árinu 2011 hafi E ehf. svo keypt G og greitt fyrir með andvirði F og viðbótarláni frá C að fjárhæð 61.836.500 krónur sem lagt hafi verið inn á E ehf. og fært í ársreikninga þess félags. Á árinu 2014 hafi G verið afsalað til stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar án þess að skuldir hafi fylgt fasteigninni eða að greitt hafi verið fyrir með öðru gagnjaldi. Þess sjái engan stað í framtalsgögnum gjaldanda og þáverandi eiginkonu hennar eða í ársreikningum eða bókhaldi félaganna beggja að þær hafi verið hinir raunverulegu skuldarar lánanna eða að þau hafi verið framlánuð til E ehf. Stefnandi telur því að stefnanda hafi ekki, hvorki meðan mál hennar var til meðferðar hjá skattyfirvöldum né hér fyrir dómnum, lánast sönnun þess að hún og þáverandi eiginkona hennar hafi verið raunverulegir skuldarar lánanna enda liggi engin samtímagögn fyrir þar að lútandi og sé sú staðhæfing stefnanda raunar í andstöðu við gögn sem þó liggi fyrir.

Rétt þykir að huga hér að fyrirbyggjandi gögnum í málinu. Í máli þessu liggja fyrir tveir lánsamningar frá apríl 2009. Í þeim fyrri, sem dagsettur er 8. apríl 2009 en dagsetningin 15. apríl 2009 rituð við undirritun C, lánar félagið D ehf. stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar 195.000 bandaríkjadali. Ekki eru í samningnum ákvæði um tilhögun endurgreiðslu en fram kemur að verði C af einhverjum ástæðum ekki lengur hluti félagsins séu þær ekki skuldbundnar á nokkurn hátt til að endurgreiða lánið og D ehf. eigi enga kröfur á hendur þeim. Í þeim síðari, sem er dagsettur 29. apríl 2009, lánar D ehf. félaginu E ehf. 195.000 bandaríkjadali á genginu 155, eða 30.225.000 krónur. Í samningnum kemur fram að væntanlegur arður stefnanda og B, samkvæmt eignarhlut þeirra í D ehf. upp að 195.000 dölum, gangi til greiðslu höfuðstóls lánsins, sem greiðist að öðru leyti eftir nánara samkomulagi. Þá segir að ef samstarfi við C ljúki vegna riftunar eða gjaldþrots eða með öðrum hætti áður en lánið sé að fullu greitt skuli eftirstöðvar þess falla niður. Skjalið er undirritað af stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar fyrir hönd félaganna beggja.

Fyrir liggur að E ehf. keypti 30. júní 2009 F af stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar og fékk til þess lán frá D ehf. að fjárhæð 29.711.039 krónur. Í úrlausnum skattyfirvalda kemur fram að þetta komi fram í ársreikningum félaganna tveggja. Þá liggur fyrir að á árinu 2011 keypti E ehf. G og greiddi fyrir með andvirði F og viðbótarláni frá C sem mun hafa verið lagt inn á reikning félagsins og fært í ársreikning þess það ár. Þannig er fram komið að árið 2014 átti félagið E ehf. fasteign að G og er fasteignin færð félaginu til eignar í bókum þess. Þá er einnig fram komið að E ehf. skuldaði 91.647.539 krónur í upphafi árs 2014. Samkvæmt ársreikningi félagsins árið 2013 voru skuldir vegna lánardrottna 29.711.039 krónur

árið 2013 og 29.607.476 krónur árið 2012. Skuldir vegna fasteignakaupa námu 61.836.500 krónum bæði árið 2012 og 2013. Í lok árs 2014 er þessarar eignar og þessara skulda ekki lengur getið í ársreikningi félagsins og í sjóðstreymi má sjá að skuldir lækka á árinu 2014 um 85.251.771 krónu og seld er fasteign fyrir 85.000.000 króna.

Meðal gagna málsins er tölvupóstur stefnanda til C frá 17. apríl 2011 þar sem hún lýsir áformum um kaup á fasteigninni að G. Þar kemur fram að gert sé ráð fyrir því að 62.000.000 króna verði greiddar fyrir eignina auk greiðslu sem komi fyrir F sem sé metin á 26.000.000 króna. Þá segir að hún og þáverandi eiginkona hennar muni „taka þetta sem fyrirframgreiðslu á laun/framtíðarhagnað vegna D og gera þetta síðan á sama hátt og þegar við keyptum íbúðina að F sem muni klárast í júní. Við getum þá byrjað að borga húsið frá júnímánuði og munum taka hálf laun en þetta tekur 5,5 (svo) ár“. Þá kemur fram að stefnandi spyrji hvort það sé mögulegt fyrir C að millifæra á reikning þeirra í nafni E ehf. sem sé sameiginlegur reikningur þeirra tveggja. Fyrir liggur að degi síðar greiddi C 61.836.500 krónur inn á reikning E ehf. Þá liggur fyrir tölvupóstur stefnanda til lögmanns fyrrum eiginkonu sinnar 27. nóvember 2014 þar sem segir að eitt sem hann megi „bæta við afsalssamninginn minn er að í framhaldi við það að B taki við að semja um lánið og þá mun hún einnig semja um óklárud skattamál ef einhver“. Í gögnum málsins er einnig að finna tölvupóst endurskoðanda D ehf. og E ehf. frá 21. janúar 2015 til lögmanns C og framkvæmdastjóra D ehf. varðandi fyrirætlanir um að flytja 30.000.000 króna skuld E ehf. úr bókum D ehf. yfir til annars félags í eigu C. Spyrjist skattyfirvöld fyrir um málið verði að svara þeim sannleikanum samkvæmt. Þá verði að grípa til einhverra aðgerða til að endurheimta upphæðina frá stefnanda og fyrrum eiginkonu hennar, t.d. innheimtubréf, svo að það líti út fyrir að menn séu bjartsýnir um endurgreiðslu. er í gögnum málsins að finna afrit af innheimtubréfi lögmannsstofu til E ehf. frá 27. júní 2015 þar sem fram kemur að félagið I ehf. hafi falið lögmannsstofunni að innheimta kröfu á hendur félaginu að fjárhæð 30.000.000 króna en félagið hafi eignast kröfuna með framsali frá D ehf.

Jafnframt liggja fyrir tölvupóstsamskipti stefnanda við endurskoðanda 26. febrúar 2015 vegna gerðar skattskýrslu fyrir árið 2014 þar sem fram kemur „að B tekur við öllum skuldum félagsins og þá hans líka ([...]) það vorum við búin að semja um og hún verður í sambandi við hann með það svo það leysist allt saman“. Þá áréttar stefnandi í tölvupósti til endurskoðandans 8. mars 2015 að „B kaupir mig hins vegar út úr E ehf. [...] Þar með yfirtekur hún allar skuldbindingar félagsins og lán til (svo) C sem hún tekur ábyrgð á að semja um og gera skil á“.

Þá liggur fyrir yfirlýsing lögmanns C fyrir hans hönd frá 2. febrúar 2018 þar sem staðfest er að 19. apríl 2011 hafi hann veitt lán að fjárhæð 61.836.500 krónur sem hafi verið millifært inn á bankareikning E ehf. Einnig er meðal gagna málsins svar C frá 29. janúar 2020, sem mun hafa verið aflað við rannsókn sakamálsins, að því er virðist vegna fyrirspurnar um millifærslu að fjárhæð 61.836.500 þann 19. apríl 2011 inn á reikning H ehf. (áður E ehf.) og að fjárhæð 30.225.000 krónur inn á bankareikning stefnanda 29. apríl 2009. Þar kemur fram að lánin séu enn ógreidd og að hann hafi átt í samskiptum við fyrrum eiginkonu stefnanda um uppgjör þeirra. Reynt hafi verið að koma á áætlun um endurgreiðslu fjárins og hafi fyrrum eiginkona stefnanda gert tillögu um fulla endurgreiðslu með tilfærslu á eignarhaldi húsnæðis hennar. Af þessu hafi þó ekki orðið því athugun hafi leitt í ljós að verð eignarinnar hafi ekki staðið undir láninu þar sem íslensk stjórnvöld hefðu gert kröfu í það. Meðal gagna málsins er samningur milli C sem lánveitanda og fyrrum eiginkonu stefnanda persónulega sem lántaka frá 27. desember 2017 sem felur í sér ráðagerð um uppgjör láns frá apríl 2011 að fjárhæð 61.836.500 krónur sem hann hafi veitt þeim. Skjalið er eingöngu undirritað af C.

Samkvæmt 1. málslíð 1. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 telst til arðs af hlutum og hlutabréfum í félögum, sem um ræðir í 1. tölulíð 1. mgr. 2. gr. laganna, auk venjulegrar arðgreiðslu, sérhver afhending verðmæta til hlutareiganda með takmarkaða eða ótakmarkaða ábyrgð eða hluthafa er telja verður sem tekjur af hlutareign þeirra í félaginu. Í 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 er tekið fram að úthlutun verðmæta samkvæmt 1. mgr. til hluthafa eða hlutareiganda sem jafnframt er starfsmaður félags, eða tengds félags, teljist vera laun samkvæmt 1. tölulíð A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 ef hún er óheimil samkvæmt lögum um hlutafélög eða lögum um einkahlutafélög. Ef úthlutun til annarra en starfsmanna er óheimil samkvæmt lögum um hlutafélög eða einkahlutafélög skuli skattleggja úthlutunina sem tekjur samkvæmt 4. tölulíð A-

liðar 7. gr. Samkvæmt 3. mgr. 1. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 er mælt svo fyrir að lán til starfsmanna sem óheimil eru samkvæmt lögum um hlutafélög og lögum um einkahlutafélög teljist til tekna sem laun. Ennfremur er í 2. mgr. 4. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 tekið fram að til skattskyldra gjafa teljist lán til hluthafa og stjórnarmanna sem óheimil séu samkvæmt lögum um hlutafélög og lögum um einkahlutafélög.

Eins og áður er fram komið var það afstaða skattyfirvalda að stefnandi hefði skilað efnislega röngu skattframtali árið 2015 vegna gjaldársins 2014 með því að vanrækja að telja fram tekjur sem hefðu verið tilkomnar með ólögumætri úthlutun úr E ehf. Þegar fasteigninni G var afsalað í jöfnum hlutföllum til stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar fyrir 85.000.000 króna án endurgjalds. Ríkisskattstjóri taldi vantaldar tekjur hafa numið helmingi andvirðis eignarinnar eða 42.500.000 krónum. Yfirskattanevnd horfði til verðmætis innbús við fjárlit aðila samkvæmt skilnaðarsamkomulagi, en taldi stefnanda þó verða að bera hallann af takmörkuðum gögnum um raunverulegt verðmæti þess, og taldi vantaldar tekjur hafa numið 25.000.000 króna. Lækkaði yfirskattanevnd því tekjuskatts- og útsvarsstofn stefnanda gjaldárið 2015 um 17.500.000 krónur frá því sem ríkisskattstjóri hafði ákveðið.

Yfirskattanevnd lagði mat á það á grundvelli fyrirliggjandi gagna hvort stefnandi hefði sjálf verið skuldari þeirra lána sem tekin voru vegna fasteignakaupa á árunum 2009 og 2011 eða á öðrum grundvelli borið persónulega ábyrgð á greiðslu þeirra, eins og haldið hefði verið fram í kærnu til nefndarinnar. Yrði ekki talið að stefnandi hefði borið ábyrgð á greiðslu skuldarinnar taldi nefndin þó engu að síður nauðsynlegt að huga að því hvort yfirtaka skuldarinnar hefði farið fram við kaup stefnanda og eiginkonunnar á G af E ehf. á árinu 2014. Þá taldi nefndin að málatilbúnaður stefnanda yrði skilinn svo að af hennar hálfu væri jafnframt byggt á því, yrði niðurstaðan sú að umrædd lán hefðu tilheyrt E ehf. en ekki stefnanda og eiginkonunni, að í reynd hafi fasteignin að G ekki komið í hlut stefnanda við skilnað þeirra á því ári heldur runnið að öllu leyti til eiginkonunnar og að af þeim sökum gæti ekki komið til tekjufærslu í skattskilum stefnanda vegna hins umdeilda afsals eignarinnar í aðdraganda skilnaðarins þar sem greiðsla að fjárhæð 27.000.000 króna hefði runnið til hennar vegna fjárskiptanna.

Að mati dómsins byggði yfirskattanevnd réttilega á því í málinu að umrædd lán hefðu verið veitt E ehf. en ekki stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar enda var það í samræmi við fyrirliggjandi gögn sem fyrr eru rakin. Eins og segir svo nánar í úrskurðinum gat því ekki komið til þess að litið væri svo á að kaupverð fasteignarinnar að G hefði, við afsal E ehf. á eigninni til þeirra á árinu 2014, verið greitt með skuldajöfnuði við kröfu þeirra á hendur félaginu vegna lánanna, enda engri slíkri kröfu til að dreifa. Yfirskattanevnd benti á að lánið frá D ehf. árið 2009 hefði verið fært í ársreikninga og skattframtöl beggja félaga. Hvað varðaði lánið frá 2011 lægi ekki fyrir neinn samningur um það lán en lánsfjárhæðin hefði verið lögð inn á bankareikning E ehf. og gerð grein fyrir láninu í ársreikningum og skattframtölum félagsins fyrir rekstrarárin 2011, 2012 og 2013. Stefnandi og þáverandi eiginkona hennar hefðu á hinn bóginn ekki gert grein fyrir lánunum frá D ehf. eða C í skattframtölum sínum. Þá hefði heldur engin grein verið gerð fyrir kröfum á hendur E ehf. í skattframtölum þeirra og í ársreikningum félagsins voru engar skuldir við eigendur tilfærðar. Benti yfirskattanevnd á að krafa stefnanda um ógildingu úrskurðar ríkisskattstjóra yrði ekki tekin til greina á þeim forsendum að endurgjald hefði komið fyrir fasteignina af hendi stefnanda í formi niðurfellingar á skuld E ehf. við hana. Dómurinn telur þessa ályktun vera í samræmi við þau gögn sem liggja fyrir í málinu. Engin gögn í málinu bentu til þess að félagið hefði verið í skuld við stefnanda og eiginkonu hennar.

Yfirskattanevnd tók einnig fram við mat á skýringum stefnanda á lánunum að ekkert hefði komið fram í málinu um að nokkuð hefði verið greitt af lánunum, hvorki fyrir né eftir afsal fasteignarinnar að G til stefnanda og B vorið 2014. Þá væri lánanna að engu getið í skilnaðarsamningi þeirra í ágúst 2014 og engin gögn lægju fyrir um þau skuldaraskipti sem stefnandi teldi hafa farið fram í tengslum við skilnaðinn eða viðbrögð kröfuhafa við þeim. Hafnaði nefndin því að tölvupóstur stefnanda til löggitls endurskoðanda 1. desember 2014 hefði nokkra þýðingu í þessu sambandi og yrði ekki dregin af honum sú ályktun að lánið hafi verið veitt stefnanda og B persónulega. Þá vísaði nefndin einnig til innheimtubrúfs lögmennsstofu fyrir hönd I ehf. á hendur E ehf. 27. janúar 2015 þar sem skorað var á E ehf. að greiða kröfu að fjárhæð 30.000.000 króna sem I hefði eignast með framsali frá D ehf. en bæði félögin voru í að mestu í eigu C.

Dómurinn telur þessar ályktanir yfirskattanefndar rökréttar en auk þess tekur dómurinn fram að yfirlýsing C 29. janúar 2020 breytir ekki þessari ályktun og heldur ekki yfirlýsing lögmanns C fyrir hans hönd 2. febrúar 2018 enda ekki um samtímagögn að ræða. Verður því ekki séð að skýrslutaka af C hjá skattyfirvöldum hefði varpað skýrara ljósi á atvik málsins eða breytt ofangreindri ályktun þeirra eins og stefnandi hefur byggt á fyrir dómnum. Breyta framangreindri ályktun heldur ekki síðari tíma yfirlýsingar um að skuldin sé enn fyrir hendi. Benda gögn málsins um innheimtu láns á árinu 2015 á hendur E ehf. ekki til þess að yfirtaka lána hafi átt sér stað.

Í úrskurði sínum fjallar nefndin einnig um ákvæði skilnaðarsamnings stefnanda og eiginkonu hennar frá 20. ágúst 2014. Þar komi fram að fasteignin að G sé talin með eignum búans að verðmæti um það bil 88.000.000 króna, sbr. 7. gr. samningsins. Fyrir liggir í gögnum málsins að við kaup fyrrum eiginkonu stefnanda á fasteign að J, í desember 2014 hafi kaupverð eignarinnar 109.500.000 krónur, að mestu verið greitt með fasteigninni að G sem metin hafi verið á 99.500.000 krónur í viðskiptunum. Í skilnaðarsamningnum séu aðrar eignir búans tilgreindar hlutfé í D ehf. að nafnvirði 2.000.000 króna verðbréfaeign að verðmæti um það bil 3.600.000 króna, tilgreindir lausafjármunir (bifreið, vélsleði, tvö bifhjól, torfæruhjól og hjólhýsi) að verðmæti 3.400.000 krónur og bankainnstæður um það bil 380.000 krónur. Auk þessa sé tilgreint verðlaust hlutfé í E ehf. og innbú að G án þess að lagt sé mat á verðmæti þess í samningnum. Um hlutfé komi fram í 9. gr. samningsins að aðilar eigi áfram sinn hlut í D ehf., en E ehf. skuli „leyst upp“. Bifreið ásamt vélsleða, bifhjólum, torfæruhjóli og hjólhýsi komi í hlut eiginkonunnar en persónulegum munum, innstæðum á bankareikningum, verðbréfum og annarri hlutafjäreign haldi hvor aðili fyrir sig. Tekið er fram að innbúi G hafi verið skipt. Einu skuldir búans séu taldar ýmsar lausaskuldir að fjárhæð um það bil 1.500.000 krónur og segi í 9. gr. að hvor aðili beri ábyrgð á þeim lausaskuldum og ábyrgðum sem á þeirra nafni séu.

Af hálfu stefnanda var því haldið fram að afsal E ehf. á helmingshlut í G til stefnanda í júní 2014 hefði aðeins verið liður í fjárskiptum hennar og eiginkonu hennar vegna skilnaðar þeirra þá um vorið og að aldrei hafi staðið til að stefnandi yrði eigandi að helmingshlut í eigninni. Fram kemur í skýrslu skattranssóknarstjóra að fyrrverandi eiginkona stefnanda hafi innt af hendi umsamda greiðslu að fjárhæð 27.000.000 króna til stefnanda í desember 2014.

Yfirskattanefnd taldi að þegar litið væri til fyrirliggjandi upplýsinga í málinu um verðmæti fasteignarinnar að G og tilhögun fjárskipta stefnanda og fyrrverandi eiginkonu hennar vegna skilnaðar þeirra á árinu 2014 væri ekki neinum blöðum um það að fletta að hlutur stefnanda í þeim eignum, sem komu til skipta samkvæmt skilnaðarsamningi, væri umtalsvert minni en hlutur eiginkonunnar væri tekið mið af efni samningsins sjálfs. Bifreið, bifhjól, vélsleði og torfæruhjól komu í hlut eiginkonunnar, en verðmæti þeirra eigna var talið nema rúmum 3.000.000 króna í samningi um skilnaðarkjör. Þá tók nefndin fram að stefnanda og fyrrum eiginkonu hennar hefði ekki borið saman um það við skýrslutökur hvernig skiptingu innbús að G hefði verið háttáð. Greindi stefnandi frá því að nánast allt innbú hefði komið í hlut eiginkonunnar en við skýrslutöku af eiginkonunni 22. nóvember 2018 hefði komið fram að innbú hefði verið skipt nokkurn veginn jafnt. Stefnandi og fyrrverandi eiginkona hennar hefðu hins vegar verið á einu máli um að talsvert verðmæti hefði verið fólgið í innbúinu. Í kæru fyrrverandi eiginkonu stefnanda til yfirskattanefndar, 1. október 2020, vegna endurákvörðunar ríkisskattstjóra á áður álögðum opinberum gjöldum hennar gjaldárið 2015, kæmi á hinn bóginn fram að innbú hafi að mestu leyti runnið til hennar. Hvað sem þessu líði þætti fjarstæðukennt að eftirgjöf stefnanda af tilkalli sínu til eigna við fjárslitin gæti skýrst nema að litlu leyti af hlutdeild hennar í innbúi. Með vísan til þessa, og að virtum framburði stefnanda og B við skýrslutökur hjá skattranssóknarstjóra að öðru leyti, taldi nefndin mega fallast á kröfu stefnanda um lækkun tekjufærslu vegna óheimillar úttekta úr E ehf. á árinu 2014 og taka í því sambandi mið af skilnaðarsamningi frá 20. ágúst 2014.

Í úrskurðinum er nánar um framangreint vísað til þess að í skýrslu skattranssóknarstjóra ríkisins sé m.a. vikið að ákvörðun skattskyldra tekna stefnanda vegna óheimillar úthlutunar úr E ehf. miðað við hlutdeild stefnanda í G samkvæmt því sem skilnaðarsamningur bærir með sér, þ.e. miðað við greiðslu til hennar að fjárhæð 27.000.000 króna og væri dregin sú ályktun í skýrslunni að þar af hafi greiðsla fyrir hlut stefnanda í fasteigninni numið 25.800.000 krónum og sé þá litið svo á að mismunur fyrrgreindra fjárhæða

eða 1.200.000 krónur hafi verið greiðsla til stefnanda fyrir bifreið, bifhjól, torfæruhjól og hjólhýsi að verðmæti 2.400.000 krónur sem komu í hlut eiginkonunnar. Ekki sé ljóst af umfjöllun skattrannsóknarstjóra af hvaða ástæðum litið sé í þessu efni fram hjá vélsleða að verðmæti 500.000 krónur sem sömuleiðis hafi runnið til eiginkonunnar samkvæmt samkomulaginu. Þá sé ljóst að við mat skattrannsóknarstjóra í þessu sambandi sé ekkert tillit tekið til verðmætis innbús, en í skýrslunni sé tekið fram að af ákvæðum skilnaðarsamningsins verði ekki séð að B hafi leyst til sín annað lausafé búsins. Þá er vísað til þess að í skilnaðarsamningi komi fram að innbúi hafi verið skipt og hvor aðili um sig hafi haldið persónulegum munum. Í ljósi þess sem fram væri komið af hálfu stefnanda um tildrög samvistarslita vorið 2014 þygi þó ekki mega daufheyrast með öllu við skýringum hennar í þessum efnum. Afar takmarkaðra gagna njóti í málinu um raunverulegt verðmæti innbús með tilliti til aldurs og ástands og í því sambandi verði ekki litið til kaupverðs nýrra muna. Verði stefnandi að bera hallann af þeirri óvissu. Að framangreindu virtu yrði byggt á því að greiðsla fyrir hlut stefnanda í G, sem leggja ber til grundvallar tekjufærslu dulins arðs, hafi numið 25.000.000 króna. Með vísan til þessa lækkaði hin kærða tekjufærsla ríkisskattstjóra vegna óheimillar úthlutunar úr E ehf. til kæranda á árinu 2014 úr 42.500.000 krónum í 25.000.000 króna. Að öðru leyti væri kröfum stefnanda hafnað. Var því að meginstefnu til ekki fallist á málalíbúnað stefnanda fyrir nefndinni.

Samkvæmt 96. gr. laga nr. 90/2003 skulu skattyfirvöld sjá til þess að mál sé nægjanlega upplýst áður en ákvörðun er tekin í því, sbr. einnig 10. gr. laga nr. 37/1993. Skattyfirvöld hafa ríkar heimildir til að afla gagna um málsatvik, bæði hjá framteljanda og öðrum, sbr. 94. gr. laga nr. 90/2003. Stefnandi hefur fyrir dóminum á því byggt að rannsókn skattyfirvalda að þessu leyti hafi verið ábótavant. Á þetta getur dómurinn ekki fallist. Talið verður að rannsókn skattyfirvalda hafi miðast við að upplýsa um þá tilhögun sem viðhöfð var við afhendingu fasteignar út úr félaginu Valgló ehf. og hvernig líta bæri á og fara með greiðslu til stefnanda að fjárhæð 27.000.000 króna. Skattyfirvöld á báðum stigum lögðu mat á framlögð gögn og tengsl þeirra. Þá er ljóst samkvæmt framangreindri umfjöllun í úrskurði yfirséðanefndar um innbú að nefndin lagði mat á verðmæti þess við umfjöllun um mál stefnanda og tók að nokkru tillit til sjónarmiða stefnanda og gagna þar að lútandi. Fellist dómurinn á það mat yfirséðanefndar sem fram kemur í úrskurði hennar en hafnar að öðru leyti sjónarmiðum stefnanda hvað þetta varðar. Ljóst var að ekki gat komið til þess að horft yrði til verðgildis nýrra lausafjármuna og nýrra sambærilegra verðmæta við mat á innbúinu auk þess sem ekki verður séð að um samtímagögn hafi verið að ræða heldur síðar til komnar samantektir stefnanda og þáverandi eiginkonu hennar um verðmæti innbús og lausafjármuna. Slík gögn voru ekki fylgiskjal með fjárskiptasamningi þeirra árið 2014. Þá gat heldur ekki komið til þess að litið yrði til þeirrar fjárhæðar sem innbústrygging tryggir. Framlögð gögn í máli þessu breyta ekki þessari niðurstöðu. Verður að hafna því að greiðslan til stefnanda samkvæmt skilnaðarsamningi hafi, að öllu leyti, verið vegna innbús, lausafjár og framfærslu barns og fallist á niðurstöðu yfirséðanefndar sem taldi ekki forsendu til þess að ætla að innbú stefnanda hefði numið hærri fjárhæð en 2.000.000 króna. Þá verður heldur ekki séð að leiðbeiningum skattyfirvalda hafi verið áfátt hvað framangreint varðar. Er því hafnað sjónarmiðum stefnanda um að einhverjir ágallar á stjórnýslulegri með málsins hjá skattyfirvöldum eigi að leiða til ógildingar umræddra ákvarðana. Dómurinn tekur fram að ekki verður talið að atvik séu að þessu leyti sambærileg þeim sem um var fjallað í dómi Hæstaréttar í máli nr. 590/2017 sem stefnandi hefur vísað til.

Eins og fram er komið liggur fyrir í gögnum málsins að E ehf. seldi stefnanda og eiginkonu hennar G á 85.000.000 króna samkvæmt grein 2.1 í kaupsamningi þar að lútandi frá 30. júní 2014 og samkvæmt afsali sama dag og hefur stefnandi haldið því fram að endurgjald fyrir fasteignina hafi falist í yfirtöku skuldbindinga sem fylgdu fasteigninni. Dómurinn tekur fram að í kaupsamningnum er í grein 2.2 kveðið á um að kaupverðið sé greitt „með þeim hætti að bókfærð skuld seljanda við kaupendur, sem nemur þessari fjárhæð, telst að fullu greidd“. Fyrir liggur að félagið E ehf. var ekki í skuld við stefnanda og fyrrum eiginkonu hennar. Hvorki kom það fram í ársreikningum félagsins né persónulegum framtölum þeirra. Gat því ekki verið um það að ræða að endurgjaldið fælist í eftirgjöf lána stefnanda og fyrrum eiginkonu hennar sem þær hefðu veitt E ehf. Þá liggur ekkert fyrir í málinu um að stefnandi og fyrrum eiginkona hennar hafi verið persónulegir skuldarar lána sem tengdust fasteigninni. Engin slík lán voru tilgreind í persónulegum

framtölum þeirra. Áform sem orðuð eru í tölvupósti stefnanda 17. apríl 2011 til C varðandi lánveitingu og greiðslutilhögun getur að mati dómsins ekki verið þeirri staðhæfingu til stuðnings, heldur raunar þvert á móti, enda voru lánin veitt E ehf. og færð í bækur þess félags eins og áður er fram komið. Verður að fallast á niðurstöður skattyfirvalda hvað þetta varðar eins og rakið hefur verið.

Stefnandi hefur á því byggt að orðalag sammingsins sé ónákvæmt og að „með bókfærðri skuld“ hafi verið átt við skuldir sem tengdust fasteigninni og sem fyrrum eiginkona hennar hefði yfirttekið við fjárskipti þeirra sem og fasteignina sjálfa. Þessi staðhæfing fær ekki stoð í gögnum málsins og innheimta láns úr hendi E í byrjun árs 2015 styður það að skuldir E ehf. vegna fasteignarinnar hafi ekki verið yfirteknar. Auk þess bendir dómurinn á að í skilnaðarsamningi aðila 20. ágúst 2014 var fasteignin að G talin meðal eigna búans og stefnandi og eiginkona hennar sagðar skráðir eigendur að jöfnu. Þá eru taldar upp ýmsar eignir búans og verðmæti þeirra, þar á meðal innbú sem þó er ekki metið til fjár. Samkvæmt 9. gr. samkomulagsins um skiptingu eigna og skulda kemur fram að fasteignin að G „skal koma í hlut B í stað greiðslu til A að fjárhæð 27.000.000 króna“. Er þessi texti ritaður yfir upphaflegan texta sem sjá má af skjalinu að var á þá leið að fasteignin að G skyldi sold og hvor aðili fengi helmingsandvirði í sinn hlut.

Gegn skýrum samtímagögnum sem að framan eru rakin hefur stefnandi því ekki sýnt fram á að endurgjald hafi komið fyrir fasteignina, hvernig sem á það er litið. Þá er óhjákvæmilegt annað en að líta svo á að greiðsla til stefnanda við fjárskiptin hafi falið í sér greiðslu fyrir hennar hlut í fasteigninni samkvæmt skýru ákvæði í skilnaðarsamkomulagi hennar og þáverandi eiginkonu hennar og þannig verið um ólögmdæta úthlutun úr einkahlutafélagi að ræða þar sem afhending fasteignarinnar úr félaginu var án endurgjalds. Dómurinn telur að það sem lagt er upp með af hálfu stefnanda í lýsingum hennar í tölvupósti til lögmanns fyrrverandi eiginkonu sinnar 27. nóvember 2014 og til endurskoðanda síns 26. febrúar og 8. mars 2015 geti ekki breytt þessari ályktun. Síðari tíma yfirlýsingar C og lögmanns fyrir hans hönd um tilurð lána og tilvist skulda breyta ekki þessari ályktun. Þá fá sjónarmið stefnanda um að ekki hafi verið greitt stimpilgjald af fjárhæðinni, og greiðslan hafi því ekki verið endurgjald fyrir fasteign, ekki breytt túlkun skilnaðarsammingsins og annarra gerninga sem liggja fyrir í málinu. Hefur stefnandi ekki sýnt fram á að umrædd greiðsla hafi verið fyrir annað en hennar hlut í fasteigninni og þá ekki yfirtaka eða eftirgjöf á skuld.

Dómurinn tekur fram að skattyfirvöld leggja sjálfstætt mat á hvort einkaréttarlegir gerningar hafi í raun leitt til þeirra aðstæðna sem byggt verður á við skattlagningu. Hefur þetta verið staðfest í dómaframkvæmd, sbr. m.a. dóma Hæstaréttar í málum nr. 320/2015, nr. 321/2005 og nr. 456/1997. Með vísan til alls framangreinds er það niðurstaða dómsins að skattyfirvöld hafi réttilega komist að þeirri niðurstöðu að afsal fasteignarinnar að G án endurgjalds hefði falið í sér ólögmdæta úthlutun úr einkahlutafélagi, sbr. 73. gr. laga nr. 138/1994, enda báru samtímagögn ekki með sér að kröfuhafar hefðu samþykkt skuldaraskipti, auk þess sem ekkert hafði komið fram sem leiddi í ljós að samhliða eða samtímis afsalinu hefði fyrrverandi eiginkona stefnanda tekið á sig skuldir eða gengist í ábyrgð vegna lána félagsins. Þá voru þær forsendur skattyfirvalda að félagið E ehf. hefði ekki verið í skuld við stefnanda og eiginkonu hennar sem greidd hefði verið með yfirtöku fasteignarinnar og að stefnandi og eiginkona hennar hefðu ekki verið persónulegir skuldarar umræddra lána, í samræmi við gögn málsins. Skattyfirvöld komust því einnig réttilega að þeirri niðurstöðu að greiðsla til stefnanda hefði í raun verið endurgjald fyrir fasteign sem afhent hefði verið úr félaginu með ólögmdætum hætti. Staðhæfingar stefnanda um að afsal fasteignarinnar að G til hafi ekki falið í sér úthlutun úr einkahlutafélagi án endurgjalds áttu sér ekki stoð í gögnum málsins. Skattyfirvöld höfðu leitað eftir útskýringum af hálfu stefnanda og þær skýringar sem voru gefnar fengu ekki staðist og byggðust á stórum hluta á síðar til komnum gögnum en ekki samtímagögnum. Við svo búið var ljóst að sú sönnunarbyrði hvíldi á stefnanda að sýna fram á staðhæfingar sínar í málinu, þ.e. að greiðslu þáverandi eiginkonu hennar við fjárskipti þeirra hafi ekki verið ætlað að koma fyrir hlut hennar í fasteigninni. Verður ekki talið að skattyfirvöld hafi beitt sönnunarreglum á kostnað rannsóknarreglu eins og stefnandi hefur haldið fram. Að mati dómsins eru engir annmarkar, form- eða efnislegir, á úrlausnum skattyfirvalda sem leitt geta til ógildingar þeirra.

Hér fyrir dóminum hefur stefnandi í samræmi við þær sönnunarreglur sem um málið gilda að mati dómsins ekki sýnt fram á að atvik hafi verið með öðrum hætti en byggt var á í úrskurðum skattyfirvalda í

máli hennar, rakin hafa verið og fá skýrlega stoð í gögnum málsins. Verður því ekki fallist á þau sjónarmið stefnanda að úthlutun fasteignarinnar úr félaginu E ehf. hafi ekki verið endurgjaldslaus þar sem skuldir hafi verið yfirteknar og það falið í sér endurgjald, eða að greiðsla til stefnanda hafi einungis verið greiðsla við fjárskipti vegna innbús og framfærslu fóstursonar en ekki endurgjald fyrir hennar hlut í fasteigninni. Fá sjónarmið stefnanda ekki stoð í gögnum málsins og verður að fallast á niðurstöðu skattýfirvalda í máli hennar. Dómurinn áréttar að yfirskattanefnd lagði mat á verðmæti innbús eins og áður er fram komið og þau gögn sem liggja fyrir í málinu leiða ekki til þess að því mati verði haggð. Þegar horft er til samkomulags stefnanda og eiginkonu hennar um skilnað og skilnaðarkjör frá 20. ágúst 2014 breyta gögn um greiðslu stefnanda á gjöldum vegna fóstursonar ekki mati á umræddri greiðslu til hennar og ekki heldur gögn vegna kostnaðar stefnanda af bílaleigubíl.

Skattýfirvöldum var því rétt að færa stefnanda til tekna umrædda fjárhæð á grundvelli 4. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 2. mgr. 11. gr. sömu laga, og við mat á þeirri fjárhæð að taka mið af skilnaðarsamningi stefnanda og fyrrverandi eiginkonu hennar, eins og gert var í úrskurði yfirskattanefndar.

Í samræmi við allt framangreint verður fallist á sjónarmið stefnda í málinu og hann sýknaður af kröfum stefnanda um ógildingu úrskurða skattýfirvalda í máli hennar. Þrátt fyrir úrslit málsins þykir rétt að málskostnaður milli aðila verði látinn niður falla.

Hólmfríður Grímsdóttir héraðsdómari kveður upp dóm þennan. Af hálfu stefnanda flutti málið Jón Örn Árnason lögmaður og af hálfu stefnda Jóhanna Katrín Magnúsdóttir lögmaður.

Dómsorð:

Stefndi, íslenska ríkið, er sýkn af kröfum stefnanda, A.

Málskostnaður fellur niður.