

## Úrskurður yfirséttanefndar

- Rekstrarkostnaður
- Duldar arðgreiðslur
- Málsmeðferð

Úrskurður nr. 191/2019

Gjaldár 2013-2018

Lög nr. 90/2003, 7. gr. A-liður 1. tölul. 1. mgr., 11. gr. 2. mgr., 31. gr. 1. tölul. 1. mgr., 50. gr. 1. tölul., 96. gr. Lög nr. 37/1993, 10. gr., 13. gr., 22. gr. Reglugerð nr. 483/1994, 3. gr. 6. mgr. og 7. mgr., 6. gr. c-liður, d-liður og e-liður.

Í máli þessu var fjallað um frádráttarbærni rekstrarkostnaðar í skattskilum kæranda, sem var einkahlutafélag um fasteignasölu. Var um að ræða gjaldfærðan kostnað vegna ýmiss konar útgjalda, þar með talið vegna ferðalaga, aksturs, námskeiða, íþróttaiðkunar, veitinga og gjafa til viðskiptavina. Var kröfum kæranda um frádrátt vegna þessara útgjalda að mestu leyti hafnað. Þá voru breytingar ríkisskattstjóra á skattskilum kæranda, sem leiddu af þeirri ákvörðun hans að færa starfsmanni kæranda, sem jafnframt

var eigandi félagsins, til skattskyldra tekna laun vegna óheimillar úthlutunar verðmæta úr félaginu, að mestu látnar standa óhaggaðar. Sjá einnig úrskurð nr. 192/2019.

Ár 2019, miðvikudaginn 4. desember, er tekið fyrir mál nr. 56/2019; kæra A ehf., dags. 11. mars 2019, vegna álagningar opinberra gjalda gjaldárin 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 og 2018. Í málinu úrskurða Ólafur Ólafsson, Anna Dóra Helgadóttir og Bjarnveig Eiríksdóttir. Upp er kveðinn svofelldur

*ú r s k u r ð u r :*

I.

Með kæru, dags. 11. mars 2019, hefur umboðsmaður kæranda skotið til yfirséttanefndar úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 13. desember 2018, um endurákvörðun opinberra gjalda kæranda gjaldárin 2013 til 2018. Með úrskurði

Þessum lækkaði ríkisskattstjóri tilgreinda gjaldaliði í skattskilum kæranda gjaldárin 2013, 2014 og 2015 um samtals 2.499.431 kr. fyrsta árið, 3.600.934 kr. annað árið og 3.546.919 kr. þriðja árið, en hækkaði frádráttarbær laun um sömu fjárhæðir umrædd ár vegna gjaldfærslu úthlutunar verðmæta til eiganda sem launa, sbr. 1. og 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Jafnframt hækkaði ríkisskattstjóri gjaldstofn til tryggingagjalds nefnd gjaldár um sömu fjárhæðir. Ríkisskattstjóri færði kæranda til gjalda hækkun tryggingagjalds 194.706 kr. gjaldárið 2013, 276.912 kr. gjaldárið 2014 og 269.212 kr. gjaldárið 2015. Af framangreindum breytingum leiddi hækkun á yfirfæranlegu tapi kæranda úr 4.227.713 kr. í 4.422.419 kr. gjaldárið 2013, úr 7.997.000 kr. í 8.468.618 kr. gjaldárið 2014 og úr 11.766.657 kr. í 12.507.487 kr. gjaldárið 2015. Ríkisskattstjóri tilkynnti með úrskurði sínum einnig um breytingar á yfirfæranlegu tapi gjaldárin 2016 og 2017, sem af þessu leiddi, svo og um niðurfellingu tekjuskattsstofns og ákvörðun yfirfæranlegs taps gjaldárið 2018 af sömu ástæðu.

Í kæru til yfirskattanefndar er þess krafist að úrskurður ríkisskattstjóra verði felldur úr gildi. Þá er þess krafist að kæranda verði úrskurðaður málskostnaður til greiðslu úr ríkissjóði.

## II.

Kærandi er einkahlutafélag sem hefur samkvæmt samþykktum sínum frá árinu 2010 að tilgangi ráðgjafarþjónustu, kaup og sölu á hlutabréfum og fasteignum auk lánastarfsemi og annan skyldan rekstur. Rekstrartekjur félagsins á árunum 2012, 2013 og 2014 voru sölubóknun vegna milligöngu um fasteignaviðskipti og námu þær 18.227.516 kr. fyrsta árið, 18.191.986 kr. annað árið og 19.369.472 kr. þriðja árið. Eini starfsmaður kæranda í fullu starfi á umræddum tíma var B. B og eiginmaður hennar, C, voru jafnframt eigendur alls hlutfjár í kæranda.

Meðal gagna málsins eru hreyfingalistar bókhalds kæranda vegna rekstraráranna 2012, 2013, 2014 og 2015, ásamt fylgiskjölum bókhalds rekstrarárin 2013 og 2014. Í málinu liggja fyrir fyrirspurnarbréf ríkisskattstjóra

til kæranda, dags. 7. september 2015, 6. október 2015, 7. mars 2016, 31. mars 2016, 31. október 2016, 10. febrúar 2017, 1. mars 2017, 25. ágúst 2017, 22. september 2017, 2. nóvember 2017, 21. nóvember 2017 og 7. júní 2018, svo og svarbréf kæranda, dags. 11. september 2015, 2. nóvember 2015, 8. mars 2016, 29. janúar 2018, 30. janúar 2018 og 21. ágúst 2018, auk tölvupóstsamskipta milli ríkisskattstjóra og kæranda á tímabilinu 29. júní til 21. september 2018. Einnig eru meðal málgagna bréf ríkisskattstjóra til B og C, dags. 2. desember 2017, 21. nóvember 2017 og 19. janúar 2018. Í framhaldi af þessum bréfaskiptum og annarri upplýsingaöflun boðaði ríkisskattstjóri kæranda með bréfi, dags. 8. október 2018, endurákvörðun áður álagðra opinberra gjalda félagsins gjaldárin 2013 til 2018 með tilliti til tilgreindra breytinga sem ríkisskattstjóri hugðist gera á skattskilum kæranda.

Með bréfi umboðsmanns kæranda, dags. 26. október 2018, var fyrirhuguðum breytingum ríkisskattstjóra mótmælt. Með úrskurði um endurákvörðun, dags. 13. desember 2018, hratt ríkisskattstjóri hinum boðuðu breytingum í framkvæmd, þó með nokkrum frávikum frá því sem boðað hafði verið, og endurákvörðaði opinber gjöld kæranda gjaldárin 2013 til 2018 til samræmis, sbr. 1. og 5. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003. Lutu breytingar ríkisskattstjóra annars vegar að lækkun gjaldfærðs rekstrarkostnaðar í skattskilum kæranda og hins vegar að hækkun gjaldfærðra launa starfsmanns og annars eiganda kæranda, B, ásamt hækkun tryggingagjaldsstofns.

#### *A. Lækkun gjaldfærðs rekstrarkostnaðar.*

Með úrskurði sínum um endurákvörðun, dags. 13. desember 2018, lækkaði ríkisskattstjóri tilgreinda gjaldaliði í skattskilum kæranda fyrir rekstrarárin 2012, 2013 og 2014 vegna útgjalda sem ríkisskattstjóri taldi að kærandi hefði ekki sýnt fram á að væru frádráttarbær frá tekjum félagsins sem rekstrarkostnaður á þeim grundvelli sem þau voru færð, sbr. 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. og ákvæði reglugerðar nr. 483/1994,

um frádrátt frá tekjum af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi. Jafnframt kom fram að ríkisskattstjóri taldi hér í öllum tilvikum vera um að ræða persónuleg útgjöld B, hluthafa í kæranda og starfsmanns félagsins.

### *1. Endurmenntun og námskeið.*

Gjaldfærður kostnað vegna endurmenntunar og námskeiða í skattskilum kæranda rekstrarárin 2012, 2013 og 2014 nam 384.000 kr. fyrsta árið, 131.250 kr. annað árið og 67.915 kr. þriðja árið. Fyrsta árið voru m.a. gjaldfærð námskeiðsgjöld 353.485 kr. vegna námskeiðs til löggildingar fasteignasala og greiðsla til D að fjárhæð 29.900 kr. vegna námskeiðs fyrir starfsmann kæranda. Gjaldfærður kostnaður annað árið var vegna námskeiðs til löggildingar fasteignasala og þriðja árið vegna námskeiðs sem dóttir hluthafa kæranda sótti í leiðtogaþjálfun á vegum Dale Carnegie.

Af hálfu kæranda kom fram í svarbréfi, dags. 21. ágúst 2018, að starfsmaður kæranda, B, hefði aflað sér réttinda til starfa sem löggiltur fasteignasali á umræddum árum. Greiðsla kæranda á kostnaði við nám hennar hefði verið hluti af starfskjörum hennar, enda myndi löggildingin auka tekjumöguleika kæranda. Námskeið hjá D hefði falið í sér andlega endurhæfingu. Hefðu eigendur kæranda talið eðlilegt að greiða þann kostnað, enda mikilvægt að starfsmaður kæranda væri í góðu jafnvægi. Gjaldfærsla námskeiðs í leiðtogaþjálfun hefði verið mistök og var óskað eftir að gjaldfærslan yrði bakfærð. Í andmælabréfi kæranda, dags. 26. október 2018, var mótmælt áformuðum breytingum vegna námskeiðs B til löggildingar fasteignasala. Var tekið fram að vegna nýrra laga um starfsemi fasteignasala væri gerð krafa um löggildingu til þess að heimilt væri að starfa við sölu fasteigna. Hefði kærandi því orðið að gera kröfu um löggildingu til að geta aflað teknanna.

Ríkisskattstjóri felldi niður umræddan kostnað 353.485 kr. rekstrarárið 2012 og 131.250 kr. rekstrarárið 2013 vegna námskeiðs til löggildingar fasteignasala, greiðslu til D að fjárhæð 29.900 kr. rekstrarárið 2012 vegna námskeiðs fyrir starfsmann kæranda og 67.915 kr. rekstrarárið 2013 vegna námskeiðs í leiðtogaþjálfun. Í úrskurði ríkisskattstjóra kom fram að samkvæmt 7. mgr. 3.

gr. reglugerðar nr. 483/1994 teldist til frádráttarbærs rekstrarkostnaðar útgjöld vegna námskeiða sem beint tengdist starfi. Yrði að skilja ákvæðið á þann veg að tengsl þyrftu að vera milli starfs og þess námskeiðs sem sótt væri auk þess sem almennt þyrfti að vera um tengsl við tekjuöflun að ræða. Í skattframkvæmd hefði almennt verið litið svo á að kostnaður vegna viðbótarnáms eða náms til öflunar starfsréttinda væri ekki frádráttarbær rekstrarkostnaður. Sama ætti við um námskeið þar sem aflað væri almennrar þekkingar, svo sem mála- eða tölvukunnáttu. Vísaði ríkisskattstjóri máli sínu til stuðnings til úrskurða yfirséttanefndar nr. 258/2005 og 89/2005. Vegna röksemda kæranda fyrir gjaldfærslu náms til löggildingar fasteignasala tók ríkisskattstjóri fram að starfsmaður kæranda, B, hefði aflað sér tilgreindra starfsréttinda á árunum 2012 og 2013 og þannig nokkru áður en breytingar með lögum nr. 70/2015, um sölu fasteigna og skipa, hefðu tekið gildi. Hefðu lagabreytingarnar því ekki áhrif á frádráttarbærni umrædds kostnaðar. Í þessu sambandi vísaði ríkisskattstjóri einnig til úrskurðar yfirséttanefndar nr. 403/1999. Með hliðsjón af framangreindu taldi ríkisskattstjóri ekki unnt að fallast á gjaldfærslu kostnaðar sem hefði hlotist af námi B, sem jafnframt væri eigandi að 50% hlut í kæranda, til löggildingar fasteigna- og skipasala. Virtist tilgreindur kostnaður fremur teljast til persónulegra útgjalda B. Þá taldi ríkisskattstjóri að kostnaður vegna námskeiðs sem hefði falið í sér „andlega endurhæfingu“ fyrir starfsmann kæranda og námskeið í leiðtogaþjálfun fyrir dóttur hluthafa kæranda tengdist ekki tekjuöflun félagsins með beinum hætti heldur teldist hann til persónulegra útgjalda hluthafa og starfsmanns kæranda, B.

## 2. Kaffikostnaður.

Gjaldfærður matar- og kaffikostnaður í bókhaldi og skattskilum kæranda nam 394.859 kr. rekstrarárið 2012, 1.356.658 kr. rekstrarárið 2013 og 450.718 kr. rekstrarárið 2014. Í bréfi umboðsmanns kæranda, dags. 21. ágúst 2018, var rakið að tekjur kæranda væru vegna þjónustu við sölu fasteigna. Hluti gjaldfærðs kostnaðar ætti rætur að rekja til óreglulegs vinnutíma, en þjónusta

kæranda við sýningu og sölu fasteigna væri oft innt af hendi utan hefðbundins vinnutíma. Þar sem starfsmaður kæranda væri á föstum launum og fengi ekki greitt sérstaklega fyrir næturvinnu hefði kærandi oft greitt matarkostnað. Enn fremur væri stundum boðið upp á kaffiveitingar við sýningu eigna og hefði slíkur kostnaður verið gjaldfærður undir þessum lið. Í andmælabréfi umboðsmanns kæranda, dags. 26. október 2018, voru þessar skýringar áréttáðar.

Ríkisskattstjóri lækkaði þennan gjaldalið um 194.859 kr. fyrsta árið, 1.156.658 kr. annað árið og 250.718 kr. þriðja árið. Til stuðnings breytingum sínum tók ríkisskattstjóri fram að kaffiveitingar á vinnutíma gætu talist til frádráttarbærs kostnaðar samkvæmt 31. gr. laga nr. 90/2003, enda væri um að ræða útgjöld sem almennt féllu þar undir, svo sem kaffi, te og aðra sambærilega drykki ásamt kaffibrauði. Við skoðun á bókhaldi kæranda virtist umræddur gjaldaliður hins vegar að verulegu leyti vera vegna kaupa á mat á skyndibitastöðum og veitingastöðum sem og vegna innkaupa í matvörubúðum. Stór hluti gjaldfærðs kostnaðar væri fæðiskostnaður utan hefðbundins vinnutíma. Ekki yrði séð af launamiðum að starfsmönnum kæranda hefðu verið reiknuð hlunnindi vegna fæðiskostnaðar, en skilyrði fyrir frádráttarbærni kostnaðar af þessu tagi væri að hlunnindin hefðu verið gefin upp á launamiða, sbr. 2. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 5. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 483/1994. Hjá kæranda hefði verið einn starfsmaður í fullu starfi á árunum 2012, 2013 og 2014, þ.e. B, sem jafnframt væri eigandi að kæranda til jafns á móti eiginmanni sínum. Auk B hefði einn starfsmaður, E, verið í hlutastarfi um nokkurra mánaða skeið á árunum 2012 og 2013. Með hliðsjón af launum E væri ljóst að starfshlutfall E hefði verið lágt. Hefði B verið eini starfsmaður kæranda á árinu 2014. Taldi ríkisskattstjóri að umræddur gjaldaliður fæli í sér persónulegan kostnað nefnds eiganda kæranda að því leyti sem ekki teldist almennt eðlilegur kaffikostnaður starfsfólks. Þætti hæfilegt að miða gjaldfærðan kostnað vegna kaffihressingar starfsmanna kæranda auk tilfallandi kostnaðar vegna vinnu fram eftir kvöldi við 200.000 kr. á hverju ári, enda hefði ekki af hálfu kæranda verið sýnt fram á það með gögnum eða upplýsingum að réttara væri að miða við aðra fjárhæð.

### 3. *Fatakostnaður.*

Rekstrarárið 2012 var gjaldfærður fatakostnaður að fjárhæð 490.661 kr. í bókhaldi og skattskilum kæranda. Í bréfi umboðsmanns kæranda, dags. 21. ágúst 2018, var bent á að þjónusta við sölu fasteigna byggi á trausti, enda sé oft um að ræða stærstu fjárfestingu hvers einstaklings. Legði kærandi því áherslu á að starfsmaður félagsins kæmi vel fyrir og hefði félagið í því skyni tekið þátt í fatakostnaði starfsmanns félagsins. Hefði kærandi lagt meira upp úr snyrtilegum fatnaði en merktum. Í andmælabréfi umboðsmanns kæranda, dags. 26. október 2018, voru þessar skýringar ítrekaðar.

Ríkisskattstjóri felldi þennan gjaldalið niður með úrskurði sínum. Af hálfu ríkisskattstjóra var rakið að um væri að ræða kaup á ýmsum fatnaði, m.a. Windsor jakka, skóm, buxum, dömutoppi og pilsu, í fataverslunum Boss búðinni, Sævari Karli, NTC, Herralagernum og Herragarðinum Smáralind. Í skattframkvæmd væri litið svo á að útgjöld til fatakaupa teldust persónuleg útgjöld sem ekki ættu undir frádráttarbæran rekstrarkostnað nema þegar um sérgreindan vinnufatnað væri að ræða sem einungis nýttist við þá vinnu sem stunduð væri. Taldi ríkisskattstjóri skýringar kæranda ekki benda til þess að kostnaður vegna fatakaupa hefði fallið til vegna kaupa á sérgreindum fatnaði sem einungis nýttist við vinnu starfsmanns kæranda fyrir félagið. Virtist fremur sem um persónulegan kostnað starfsmanns og hluthafa kæranda, B, væri að ræða. Þættu fylgiskjöl með bókhaldinu einnig styðja þá niðurstöðu.

### 4. *Annar starfsmannakostnaður.*

Gjaldfærður annar starfsmannakostnaður nam 262.857 kr. rekstrarárið 2012, 1.234.129 kr. rekstrarárið 2013 og 2.212.203 kr. rekstrarárið 2014. Í svarbréfi umboðsmanns kæranda, dags. 21. ágúst 2018, var bent á að þjónusta starfsmanns kæranda væri stærsta tekjulind félagsins. Því hefði verið lagt mikið upp úr því að hafa umhverfi starfsmannsins sem best og koma til móts við hann á sem flestan hátt. Undir þennan gjaldalið hefði verið fært það sem félli ekki undir aðra gjaldaliði. Hefði verið greitt fyrir ýmis aðföng til að efla starfsmanninn, ýmis afþreying, líkamsrækt o.fl. Í andmælabréfi umboðsmanns

kæranda, dags. 26. október 2018, var tekið fram að meðal gjaldfærðs kostnaðar væru útgjöld vegna ráðgjafar að fjárhæð 40.000 kr., kostnaður vegna Icelandair Hotels að fjárhæð 44.820 kr. og Borgarleikhússins að fjárhæð 23.800 kr. Ráðgjöf hefði verið til þess fallin að auka tekjur félagsins. Síðarnefndu reikningarnir hefðu verið vegna kostnaðar við skemmtanahald starfsmanna en ljóst væri að heimilt væri að gjaldfæra eðlilegan kostnað vegna skemmtana starfsmanna.

Ríkisskattstjóri felldi niður gjaldfærðan kostnað samkvæmt þessum lið í bókhaldi og skattskilum kæranda. Í úrskurði ríkisskattstjóra kom fram að um ræddi kaup á margs konar vörum og þjónustu, þar á meðal líkamsræktaráskrift, áskriftarkorti hjá Leikfélagi Reykjavíkur, miðum á tónleika fyrir þrjá, snyrtivörum, íþróttafatnaði, drykkjum á veitingahúsum, þjónustu augnlæknis, vörum í gleraugnaverslun og áfengi. Skilyrði fyrir frádráttarbærni kostnaðar af því tagi sem hér ætti í hlut væri að sýnt væri með ótvíæðum hætti fram á frádráttarbærni og tengsl kostnaðar við atvinnureksturinn. Til þess væri að líta að starfsmaður kæranda, B, væri ásamt eiginmanni sínum eigandi alls hlutafjár í kæranda. Þættu fyrirbyggjandi gögn og skýringar benda til þess að um persónulegan kostnað B væri að ræða. Aðeins hefði með almennum hætti verið vísað til þess að reikningur vegna ráðgjafar tengdist tekjuöflun kæranda. Þá væri komið fram að reikningar frá Icelandair Hotels og Borgarleikhúsinu væru vegna skemmtanahalds starfsmanna. Af því tilefni benti ríkisskattstjóri á að B hefði verið eini starfsmaður kæranda í fullu starfi. Yrði því að telja að tilvísuð útgjöld hefðu verið persónuleg útgjöld hennar en ekki útgjöld sem tengdust tekjuöflun kæranda.

#### **5. Aðkeyptur akstur leigubifreiða.**

Gjaldfærður aðkeyptur akstur í rekstrarreikningum kæranda var að fjárhæð 104.191 kr. rekstrarárið 2013 og 56.490 kr. rekstrarárið 2014. Í svarbréfi umboðsmanns kæranda, dags. 21. ágúst 2018, kom fram að kærandi hefði staðið straum af kostnaði við að koma starfsmanni sínum fljótt á milli staða, en það væri stór forsenda reksturs kæranda. Hluti kostnaðarins væri vegna leigu á



bifreið, en kærandi hefði lagt í kostnað við að ná eignum á landsbyggðinni í sölu. Einnig hefði kærandi greitt fyrir leigubifreiðar bæði við skemmtanahald starfsmanna og þegar starfsmaður hitti viðskiptavini utan hefðbundins vinnutíma. Allt hefði þetta verið gert í þeim tilgangi að auka tekjur kæranda. Í andmælabréfi umboðsmanns kæranda, dags. 26. október 2018, voru framangreindar skýringar ítrekaðar.

Samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra var þessi liður felldur niður. Af hálfu ríkisskattstjóra kom fram að hér væri að mestu um að ræða kostnað vegna aðkeypts aksturs leigubifreiða seint að kvöldi eða að nóttu til, en 40.201 kr. á árinu 2013 virtust vera vegna bílaleigubíls. Skýringar kæranda þættu mjög almennar og ekki sýna með fullnægjandi hætti fram á tengsl tilgreindra útgjalda við tekjuöflun félagsins, t.d. með vísan til sölu á tilgreindum fasteignum. Þá væri með almennum hætti vísað til þess að hluti kostnaðar tengdist skemmtanahaldi starfsmanna kæranda án þess að tilefni væru skýrð nánar. Var það mat ríkisskattstjóra að skýringar kæranda og fylgiskjöl með bókhaldi sýndu ekki fram á ótvíráð tengsl útgjaldanna við tekjuöflun kæranda. Bentu gögnin frekar til þess að um persónulegan kostnað B, hluthafa og starfsmanns kæranda, væri að ræða.

#### **6. Ferðakostnaður.**

Undir þessum gjaldalið voru færðar 616.917 kr. rekstrarárið 2012, 359.310 kr. rekstrarárið 2013 og 275.731 kr. rekstrarárið 2014. Í svarbréfi umboðsmanns kæranda, dags. 21. ágúst 2018, kom fram að ekki lægju fyrir nægilegar upplýsingar til þess að gefa skýringar á gjaldfærðum kostnaði rekstrarársins 2012. Væri nauðsynlegt að fá aðgang að bókhaldsgögnum félagsins til þess. Ferðakostnaður árið 2013 hefði allur fallið til vegna ferða til M-kaupstaðar og starfsemi kæranda þar ef undan væri skilin ferð til Boston en kostnaður vegna þeirrar ferðar hefði numið 249.590 kr. Kostnaður vegna Bostonferðar hefði ranglega verið færður undir þennan lið, en kostnaðurinn hefði með réttu átt heima undir lyklinum árshátíð og fl., enda hefði ferðin verið hugsuð sem árshátíð fyrir starfsmann kæranda. Kostnaður ársins 2014 væri tilkominn vegna

ferða til M-kaupstaðar og nágrennis og starfsemi félagsins á því svæði. Í andmælabréfi umboðsmanns kæranda, dags. 26. október 2018, var fyrirhuguðum breytingum ríkisskattstjóra mótmælt á þeim grundvelli að kærandi hefði haft umtalsverðar tekjur af tengslum sínum á M-kaupstað. Þá var óskað eftir að kostnaður vegna ferðar til Boston að fjárhæð 249.590 kr. á árinu 2013 yrði færður í gjaldaliðinn „Annar starfsmannakostnaður“. Var tiltekið að kostnaður tengdur ferðum til M-kaupstaðar hefði í sumum tilfellum skilað sér í tekjum og sumum ekki. Öll útgjöld ársins 2014 tengdust ferðum til og frá M-kaupstað.

Ríkisskattstjóri felldi umræddan ferðakostnað niður með úrskurði sínum. Fram kom í úrskurðinum að með hliðsjón af 6. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 483/1994 og úrskurði yfirskattanefndar nr. 164/2006 þætti kostnaður vegna ferðar B til Boston ekki geta talist árshátíðarkostnaður, enda hefði hún verið eini starfsmaður kæranda í fullu starfi og hluthafi í kæranda. Þá fælu skýringar kæranda í sér almenna skírskotun til þess að tilgangur með ferðum til M-kaupstaðar hefði verið að auka tekjur kæranda. Ekki hefði verið vísað til tengsla við sölu tilgreindra eigna á því landsvæði. Í andmælabréfi kæmi fram að kærandi hefði haft umtalsverðar tekjur af tengslum við M-kaupstað án nánari tilgreiningar eða staðfestingar á því með gögnum. Var það mat ríkisskattstjóra að skýringar væru of almennar og skýrðu ekki með fullnægjandi hætti rekstrarlegt tilefni hins gjaldfærða kostnaðar. Þá væru skýringarnar ekki studdar neinum gögnum. Tók ríkisskattstjóri fram að þótt ferðir, sem í eðli sínu væru orlofsferðir, væru nýttar að einhverju leyti í þágu rekstrar eða til hugmyndauðgi yrði kostnaður af slíkum ferðum ekki þar með frádráttarbær. Þar sem engin skýring hefði verið gefin á gjaldfærðum ferðakostnaði árið 2012 væri gjaldfærslu þess kostnaðar hafnað.

#### **7. Funda- og viðskiptakostnaður.**

Gjaldfærður funda- og viðskiptakostnaður í bókhaldi og skattskilum kæranda nam 683.064 kr. rekstrarárið 2013 og 682.129 kr. rekstrarárið 2014. Í svarbréfi umboðsmanns kæranda, dags. 21. ágúst 2018, var vísað til meðfylgjandi

hreyfingalista vegna umrædds reikningslykils og bent á að í flestum tilfellum væri um að ræða hlut starfsmanns félagsins í kostnaði sem félli til á fundum með viðskiptavinum félagsins. Færslur vegna funda með eigendum fasteignasölu væru merktar sérstaklega á hreyfingalistanum. Hefði kærandi tekið á sig fundarkostnað í þessi skipti. Í andmælabréfi umboðsmanns kæranda, dags. 26. október 2018, var fyrirhuguðum breytingum ríkisskattstjóra mótmælt með vísan til þess að tilgreindur kostnaður hefði verið veruleg forsenda fyrir tekjuöflun kæranda. Hefðu forsvarsmenn félagsins nýtt þessa leið til að opna leið að viðskiptum og gengið vel.

Ríkisskattstjóri lækkaði gjaldaliðinn um 483.064 kr. fyrra árið og 482.129 kr. síðara árið, enda þætti vera um að ræða persónulegan kostnað eiganda kæranda sem félagið hefði greitt. Ríkisskattstjóri tók fram að skýringar kæranda vegna fundahalda væru mjög almenns eðlis. Fram væri komið að í flestum tilfellum hefði kostnaðurinn verið hlutur starfsmanns kæranda í kostnaði á fundum með viðskiptavinum og í einhverjum tilfellum með eigendum fasteignasölu. Hins vegar hefði ekki verið gerð fullnægjandi grein fyrir einstökum tilefnum og tengslum aðila við reksturinn þannig að sjá mætti skýr tengsl kostnaðarins við tekjuöflunarstarfsemi. Framlögð bókhaldsgögn vegna þessara funda væru án tilvísana til tilefna. Vísaði ríkisskattstjóri í þessu sambandi til d- og e-liða 6. gr. reglugerðar nr. 483/1994. Út af fyrir sig væri ekki ágreiningur um þörf rekstrar kæranda fyrir kostnað af umræddum toga. Af framlögðum bókhaldsgögnum mætti sjá að kostnaðurinn fælist í miklum fjölda veitingahúsareikninga í hverjum mánuði á árunum 2013 og 2014. Þætti kostnaðurinn verulegur væri litið til hlutfalls af veltu og eðli rekstrarins, en um væri að ræða sölu til fárra aðila. Brýnt væri að fyrir lægju upplýsingar um tilefni einstakra reikninga, hverjir hefðu verið fundarmenn og fleira í þeim dúr svo sjá mætti tengsl kostnaðarins við tekjuöflun kæranda.

Vegna innsends lista vegna útgjalda á árunum 2011 og 2012 tók ríkisskattstjóri fram að þar væru skýringar eingöngu með tilvísun til fasteigna eða fyrirtækja. Skýringar á því hverjir hefðu notið útgjaldanna væru einnig ónákvæmar, t.d. í

sumum tilvikum aðeins vísað í fornafn einstaklinga eða fasteign og í öðrum tilvikum tekið fram að um gjöf til viðskiptavinar væri að ræða án þess að viðskiptavinur væri tilgreindur. Þá væru reikningar ekki auðkenndir með vísan til fylgiskjalanúmera í bókhaldi og engin gögn hefðu fylgt með listanum til staðfestingar á þeim upplýsingum sem þar kæmu fram. Fram kom hjá ríkisskattstjóra að starfsmaður kæranda, B, hefði sótt bókhald kæranda vegna rekstrarársins 2012 til ríkisskattstjóra 28. ágúst 2018 en ekki skilað því aftur þrátt fyrir beiðni embættisins. Með hliðsjón af framangreindu taldi ríkisskattstjóri innsendan lista ekki vera til þess fallinn að hafa áhrif á niðurstöðu málsins.

#### 8. Gjafir og styrkir.

Rekstrarárið 2012 var gjaldfærður kostnað undir þessum lið að fjárhæð 550.752 kr. Í svarbréfi umboðsmanns kæranda, dags. 21. ágúst 2018, kom fram sú skýring á gjaldfærðum kostnaði að á þessum tíma hefði kærandi lagt mikið á sig til að skapa góð sambönd og að upplifun viðskiptavina væri góð. Í því skyni hefði mikið verið keypt af gjöfum fyrir viðskiptavini. Hefði líklega verið réttara að bóka tilgreindan kostnað undir lyklinum sölu- og markaðskostnaður heldur en gjafir og styrkir. Með andmælabréfi umboðsmanns kæranda, dags. 26. október 2018, voru framangreindar skýringar ítrekaðar.

Með úrskurði ríkisskattstjóra var gjaldaliður þessi felldur niður. Byggði ríkisskattstjóri á því að samkvæmt 1. tölul. 50. gr. laga nr. 90/2003 væri ekki heimilt að telja gjafir til frádráttarbærs rekstrarkostnaðar nema um væri að ræða tækifærisgjafir í fríðu til starfsmanna eða viðskiptavina og verðmæti þeirra ekki meira en almennt gerðist um slíkar gjafir. Þegar rætt væri um tækifærisgjafir til starfsmanna og viðskiptavina væri átt við hefðbundnar tilfallandi gjafir, svo sem jólagjafir, afmælisgjafir, brúðkaupsgjafir, starfsafmælisgjafir, gjafir vegna flutnings viðskiptamanns í nýtt húsnæði o.þ.h. Var það mat ríkisskattstjóra að skýring kæranda á gjaldfærslunni væri fremur almenn lýsing á gjafatílefni. Breytti engu í þessu sambandi hvort kostnaðurinn væri færður undir lykilinn gjafir og styrkir eða sölu- og markaðskostnaður. Tilvísunargjafir eða

kaupsamningsgjafir þættu kalla á formlega staðfestingu móttakanda slíkra gjafa þar sem innihald þeirra gæti líka talist til persónulegra útgjalda. Engar slíkar upplýsingar eða gögn hefðu komið fram sem sýndu tengsl kostnaðarins við tekjuöflun kæranda, en tekjur kæranda stöfuðu aðeins frá fáum aðilum á umræddum árum.

#### 9. Viðhald húsnæðis. Reikningslyklar 4150 og 4155.

Í bókhaldi og skattskilum kæranda var gjaldfærður viðhaldskostnaður húsnæðis með 285.627 kr. rekstrarárið 2013 og 416.157 kr. rekstrarárið 2014. Fyrri árið var gjaldfærður kostnaður m.a. vegna kaupa á pallaefni, furu- og grenistólpa og rúmdýnu, borvélar og leigu á tæki. Síðara árið voru m.a. gjaldfærð kaup á pallaefni frá byggingarvöruverslunum og trjáklippingarþjónusta. Í svarbréfi umboðsmanns kæranda, dags. 21. ágúst 2018, var rakið að kærandi hefði keypt eign að K-götu og hefði félagið í kjölfarið þurft að leggja út í verulegan kostnað við endurbætur á eigninni. Tekið hefði nokkurn tíma að endurgera íbúðina og hefðu fyrstu leigutekjur af eigninni fallið til í maí 2015. Í andmælabréfi umboðsmanns kæranda, dags. 26. október 2018, var tekið fram að kærandi hefði lagt í framkvæmdir sem hefðu aðeins nýst útleiguingu í umræddu húsnæði. Hefði verið farið í framkvæmdir í þeim tilgangi að aðskilja betur á milli eigna og til þess að leigutakar gætu verið meira út af fyrir sig. Jafnframt hefði verið farið í aðrar framkvæmdir og hefðu forsvarsmenn kæranda talið eðlilegt að kærandi tæki kostnað vegna þeirra framkvæmda á sig, en þau sem eigendur hins eignarhlutans að K-götu greiddu sjálf annan kostnað sem tengdist eigninni í staðinn. Hefðu þau alla tíð greitt hita og rafmagn af eign kæranda eða samtals 317.698 kr. á árunum 2013 og 2014. Hefði kærandi með réttu átt að greiða verulegan hluta þess kostnaðar.

Ríkisskattstjóri lækkaði gjaldfærðan kostnað vegna pallasmíði um 132.332 kr. á árinu 2013 eða úr 164.797 kr. í 32.465 kr. og um 75.001 kr. á árinu 2014 eða úr 93.401 kr. í 18.400 kr. og vegna garðræktar árið 2014 um áætlaða fjárhæð 63.541 kr. eða úr 79.130 kr. í 15.589 kr. Tók ríkisskattstjóri fram að í skýringum kæranda væri vísað til þess með almennum hætti að kostnaðurinn

væri vegna framkvæmda sem nýttust eignarhluta kæranda að K-götu og væri ætlað að tryggja leigjendum að fasteign kæranda meira næði. Þá hefði verið þarna um að ræða gjöld vegna annarra framkvæmda án þess að skýringar væru gefnar á þeim. Af fylgiskjölum bókhalds mætti ráða að á árinu 2014 hefði kostnaður að fjárhæð 79.130 kr. verið vegna garðræktar, svo sem trjáklippingar og kaupa á illgresislyfjum. Þá virtist töluverður kostnaður hafa fallið til vegna smíði á palli eða 164.797 kr. á árinu 2013 og 93.401 kr. á árinu 2014 svo sem nánar var sundurliðað. Fasteignin að K-götu væri með tvö fasteignanúmer, annars vegar íbúð í eigu kæranda sem teldist 19,7% af heildarfermetrafjölda fasteignarinnar og hins vegar íbúð í eigu hluthafa kæranda, B og C, sem teldist 80,3% af heildarfermetrafjölda eignarinnar. Var það mat ríkisskattstjóra að ekki hefði verið sýnt fram á að útgjöld undir umræddum lið tækju aðeins til eignar kæranda. Hefði ríkisskattstjóri því ákveðið að lækka gjaldfærslu kostnaðar vegna garðræktar og pallasmíði í hlutfalli við eignarhluta kæranda að K-götu, enda hefði ekki verið sýnt fram á að um frádráttarbæran rekstrarkostnað hefði verið að ræða að öllu leyti. Það sem umfram væri áætlaðan kostnað yrði að telja persónulegan kostnað hluthafa kæranda.

#### 10. Öryggisgæsla.

Gjaldfærður kostnaður kæranda vegna öryggisgæslu rekstrarárið 2014 nam 78.726 kr. Í bréfi umboðsmanns kæranda, dags. 21. ágúst 2018, var gefin sú skýring að kærandi hefði látið setja upp öryggisgæslu í tengslum við útleigu íbúðarinnar að K-götu og hefði öryggisgæsla verið innifalin í leigugreiðslum. Með andmælabréfi umboðsmanns kæranda, dags. 26. október 2018, var áréttað að um væri að ræða þjónustu sem væri hluti útleiguþjónustu kæranda. Þá væri hluti af starfskjörum B að kærandi greiddi tilgreindan kostnað við heimili hennar þar sem hún nýtti heimilið oft sem skrifstofu.

Ríkisskattstjóri lækkaði gjaldfærðan kostnað vegna öryggisgæslu árið 2014 um 63.191 kr. eða úr 78.726 kr. í 15.535 kr. Í úrskurði ríkisskattstjóra var tekið fram að samkvæmt fylgigögnum með bókhaldi kæranda væri um að ræða greiðslur vegna heimavarnar og vöktunar vegna K-götu. Fasteignin að K-götu

væri með tvö fasteignanúmer, annars vegar íbúð í eigu kæranda sem teldist 19,7% af heildarfermetrafjölda fasteignarinnar og hins vegar íbúð í eigu hluthafa kæranda, B og C, sem teldist 80,3% af heildarfermetrafjölda. Ekki yrði ráðið af greiðsluseðli vegna öryggisþjónustunnar að þjónustan tæki einungis til eignar kæranda. Þá benti ríkisskattstjóri á að engar leigutekjur verið vegna útleigu eignarinnar fyrr en í maí 2015. Hefði ekki verið sýnt fram á það með gögnum að öryggisgæsla væri hluti af útleigukjörum íbúðarinnar. Hefði ríkisskattstjóri því ákveðið að lækka gjaldfærslu kostnaðar vegna öryggisgæslu í hlutfalli við eignarhluta kæranda að K-götu, enda hefði ekki verið sýnt fram á að um frádráttarbæran rekstrarkostnað væri að ræða að öllu leyti. Það sem umfram væri áætlaðan kostnað bæri að telja persónuleg útgjöld hluthafa kæranda.

#### *B. Afhending verðmæta til eiganda.*

Í úrskurði ríkisskattstjóra var rakið að á grundvelli 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 hefði verið ákveðið að færa hluthafa kæranda og starfsmanni, B, til tekna sem laun samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 greiðslur kæranda að fjárhæð 2.499.431 kr. á árinu 2012, 3.600.934 kr. á árinu 2013 og 3.546.919 kr. á árinu 2014. Væri hér um að ræða allan þann kostnað sem ríkisskattstjóri felldi niður sem rekstrarkostnað kæranda, sbr. A-lið hér að framan, enda þætti vera um að ræða persónulegan kostnað hluthafans. Samhliða lækkun gjaldaliða um greindar fjárhæðir hækkaði ríkisskattstjóri frádráttarbæran launakostnað í skattframtölum kæranda árin 2013, 2014 og 2015 um sömu fjárhæðir. Í samræmi við hækkun gjaldfærðs launakostnaðar hækkaði ríkisskattstjóri tryggingagjaldsstofn kæranda um 2.499.431 kr. gjaldárið 2013, 3.600.934 kr. gjaldárið 2014 og 3.546.919 kr. gjaldárið 2015. Þá færði ríkisskattstjóri kæranda til gjalda hækkun tryggingagjalds 194.706 kr. í skattframtali árið 2013, 276.912 kr. í skattframtali árið 2014 og 269.212 kr. í skattframtali árið 2015.

### III.

Í kæru umboðsmanns kæranda til yfirskattanefndar, dags. 11. mars 2019, er þess krafist að úrskurður ríkisskattstjóra frá 13. desember 2018 verði felldur úr gildi. Er krafa kæranda byggð bæði á formlegum og efnislegum ástæðum.

Að því er snertir formhlið málsins kemur fram í kæru að málsmeðferð ríkisskattstjóra hafi brotið í bága við reglur um skyldu til rannsóknar máls, rökstuðnings ákvörðunar og veitingu andmælaréttar. Vegna þessara annmarka á málsmeðferð ríkisskattstjóra beri að ómerkja úrskurð embættisins.

Í fyrsta lagi hafi ríkisskattstjóri brotið þagnarskyldu með því að upplýsa um það í máli kæranda að tilefni þætti til að endurákvarða opinber gjöld B.

Í öðru lagi hafi ríkisskattstjóri ekki gætt reglna um rökstuðningsskyldu og andmælarétt kæranda. Bent er á að ríkisskattstjóra beri að rannsaka og upplýsa mál til þess að hægt sé að taka ákvörðun í málinu, sbr. 96. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, og 10. gr. stjórnisýslulaga nr. 37/1993. Þá beri ríkisskattstjóra að rökstyðja niðurstöðu sína, sbr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og 22. gr.

stjórnisýslulaga, auk þess sem gefa skuli kæranda færi á að tjá sig um málið áður en ákvörðun er tekin í málinu, sbr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og 13. gr.

stjórnisýslulaga. Til þess að kærandi geti nýtt andmælarétt þurfi rökstuðningur að koma fram í fyrirspurnarbréfum og eigi síðar en í boðunarbréfi. Um þetta er vísað nánar til fræðigreinar í Tíund, fréttablaði ríkisskattstjóra, frá apríl 1997

„Nýjar málsmeðferðarreglur skattalaga“. Þá er í kærinni vísað til úrskurðar yfirskattanefndar nr. 819/1996 sem staðfestur hafi verið með dómi Hæstaréttar

1997:385 en þar hafi gjaldfærslu kostnaðar samkvæmt nánar tilteknum

fylgiskjölum verið hafnað og hafi gjaldandi í því máli getað komið að

skýringum vegna þeirra. Í máli kæranda sé allt sett í einn hrærigraut. Skýrt

þurfi að koma fram í bréfum ríkisskattstjóra hvað hann telji óglögg eða

tortryggilegt, sbr. H 1958:268, H 1974:154 og úrskurði yfirskattanefndar nr.

787/1993 og 109/1999 þar sem athugasemdir hafi verið gerðar við skýrleika í

bréfum skattstjóra. Sé andmælaréttur ekki virtur nema skýrt komi fram í

rökstuðningi ríkisskattstjóra af hverju embættið telji tiltekinn kostnað ekki vera

frádráttarbæran og nægi ekki að vísa almennt í heiti eða númer reikningslykils



svo sem gert sé í máli kæranda. Í boðunarbréfi ríkisskattstjóra sé fjallað almennt um frádráttarliði án þess að tilgreina fylgiskjöl og af hverju kostnaður teljist ekki frádráttarbær samkvæmt 31. gr. laga nr. 90/2003. Er í þessu sambandi sérstaklega vísað til rökstuðnings ríkisskattstjóra varðandi kaffikostnað, annan starfsmannakostnað, funda- og viðskiptakostnað, gjafir og styrki og ferðakostnað vegna M-kaupstaðar.

Í þriðja lagi hafi ríkisskattstjóri ekki virt rannsóknarreglu, en hann hafi almenn orð um starfsmenn kæranda og fjalli síðan almennt um hvern gjaldalið og komist að þeirri niðurstöðu að í öllum tilvikum beri að færa einum starfsmanni og 50% eiganda kæranda til tekna sem laun þau gjöld sem ekki teldust frádráttarbær. Þannig kunni að háttá til að gjaldfærður kostnaður teljist hafa verið ólögmet úttekt úr félagi og beri að skattleggist hjá starfsmanni/hluthafa. Þurfi að rökstyðja slíka íþyngjandi ákvörðun ítarlega. Það sé hvorki gert í boðunarbréfi ríkisskattstjóra né úrskurði um endurákvörðun. Aðeins sé vísað til þess að svo virðist sem um persónulegan kostnað sé að ræða, en umræddur kostnaður ekki tilgreindur sérstaklega. Er bent á að kostnaður kunni að vera frádráttarbær í reikningsskilum þótt hann sé það ekki í skattskilum, en það valdi því ekki að um ólögmeta úttekt sé að ræða, enda sé ekki fjallað um það. Þá sé ekki heldur vikið að því í úrskurði ríkisskattstjóra hvort um kunni að vera að ræða venjulegt viðskiptalán, sbr. 79. gr. laga um einkahlutafélög.

Í umfjöllun kærunnar um efnisþátt málsins er áréttuð krafa um að breytingar ríkisskattstjóra á gjaldfærðum kostnaði verði felldar niður og að hækkun tryggingagjalds verði felld niður. Í kærinni er vikið að hverjum gjaldalið fyrir sig. Almennt er í þeirri umfjöllun gerð athugasemd við það að ríkisskattstjóri vísi ekki í rökstuðningi sínum til nánar tiltekinna fylgiskjala sem gert hafi kæranda erfitt fyrir með að koma að skýringum auk þess sem málið hafi ekki verið upplýst og rannsakað nægilega. Þá er því mótmælt að lækkun gjaldfærðs kostnaðar sé færð starfsmanni kæranda til tekna sem laun, enda sé ósannað að hún hafi notið meintra hlunninda.

Vegna námskostnaðar að fjárhæð 29.900 kr. kemur fram að námskeið fyrir starfsmann kæranda hjá D hafi verið þjálfun í sölu- og samningatækni. Hafi námskeiðið verið í beinum tengslum við starfsemi kæranda og öflun tekna. Þá er því mótmælt að námskeið til löggildingar fasteignasala hafi verið nám til öflunar starfsréttinda. Námið tengist starfinu beint, enda sé ekki rökbundin nauðsyn að taka próf þótt námskeið sé sótt né að sitja námskeið til að þreyta próf. Um hafi verið að ræða kostnað vegna námskeiðs til þess að viðhalda þekkingu á sviði fasteignaviðskipta og tengist það þannig starfinu beint. Er í kærinni vísað til úrskurðar ríkisskattane fndar nr. 1213/1979 og úrskurða yfirs kattane fndar nr. 317/2000, 60/2001 og 156/2003. Kostnaður vegna Dale Carnegie námskeiðs dóttur hluthafa kæranda hafi verið gjaldfærður fyrir mistök og hafi verið óskað eftir að sú gjaldfærsla yrði felld niður. Með hliðsjón af því að um hafi verið að ræða frádráttarbæran kostnað að öðru leyti komi ekki til álita að telja umræddar fjárhæðir til tekna hjá starfsmanni kæranda. Þá hefði starfsmaðurinn ekki notið námskeiðsins hjá Dale Carnegie og verði útgjöld vegna þess því ekki talin henni til tekna.

Ríkisskattstjóri tiltaki kaffikostnað að fjárhæð 394.859 kr. á árinu 2012, 1.356.658 kr. á árinu 2013 og 450.718 kr. á árinu 2014. Engin sundurliðun eftir fylgiskjölum hafi fylgt boðunarbréfi ríkisskattstjóra og hafi kærandi því ekki getað útskýrt hvern reikning eða kostnaðarlið fyrir sig, heldur aðeins komið að almennum skýringum. Hafi málið því ekki verið rannsakað sem skyldi, sbr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og 10. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993, auk þess sem andmælaréttur kæranda hafi ekki verið virtur. Af hálfu kæranda er sérstaklega mótmælt þeirri ákvörðun ríkisskattstjóra að færa lækkun gjaldfærðs kostnaðar starfsmanni kæranda, B, til tekna sem laun, enda hafi ekkert komið fram um að um hafi verið að ræða hlunnindi starfsmannsins. Hafi komið fram að veitingar hafi t.d. verið í boði við sýningar á húsum auk þess sem annar starfsmaður hafi starfað hjá kæranda. Hafi þessi þáttur málsins ekki verið rannsakaður sem skyldi. Þá hafi skýringar umboðsmanns kæranda gefið tilefni til rannsóknar á því hvort hluti gjaldfærðs kaffikostnaðar hafi verið risna eða viðskiptakostnaður. Beri því að fella breytingu ríkisskattstjóra á umræddum lið

niður auk þess sem rangt hafi verið og ólög mætt að hækka tekjur starfsmanns kæranda sem nam lækkun kostnaðar, enda ósannað að hún hafi notið meintra hlunninda.

Einnig tiltaki ríkisskattstjóri kaup á fatnaði í tilteknum búðum en geti ekki um kostnaðarliði og reikninga og hafi kærandi því ekki getað gefið nánari skýringar en gert hafi verið í bréfum frá 29. janúar og 21. ágúst 2018. Í þeim skýringum kæranda hafi verið rætt um áherslur í fatakaupum. Fatnaður hafi getað verið merktur. Ríkisskattstjóri hafi ekki leitast við að upplýsa neitt um það. Þá er því mótmælt að færa starfsmanni kæranda lækkun kostnaðarins til tekna sem laun, enda sé ósannað að hún hafi notið meintra hlunninda.

Ríkisskattstjóri segi um gjaldfærðan annan starfsmannakostnað á árunum 2012, 2013 og 2014 að við skoðun fylgiskjala megi ráða um kaup á margs konar vörum og þjónustu, snyrtivörum, íþróttafatnaði, drykkjum, miðum á tónleika fyrir þrjá, greiðslu til augnlæknis, gleraugnakaup og áfengiskaup. Fylgiskjölin hafi ekki verið listuð upp, heldur aðeins vísað til framangreinds með almennum hætti. Hafi enginn rökstuðningur fylgt áður en ákvörðun var tekin. Í bréfi, dags. 26. október 2018, hafi umboðsmaður kæranda bent á tiltekna liði sem árshátíð starfsmanna, en ríkisskattstjóri taki ekki afstöðu til þess. Ekki beri að færa starfsmönnum til tekna þá þætti sem taldir séu upp í 3. gr. reglugerðar nr. 483/1994, sbr. kafla 3.3 í leiðbeiningum ríkisskattstjóra frá 5. apríl 1996 svo sem nánar er rakið. Ríkisskattstjóri hafni að öllu leyti gjaldfærslu umrædds kostnaðar og hafi þá ekki hliðsjón af meðalhófsreglu skatta- og stjórn sýsluréttar, sbr. 12. gr. stjórn sýslulaga.

Enn fremur er því mótmælt í kærinni að ríkisskattstjóri hafi fellt niður allan gjaldfærðan aðkeyptan akstur leigubifreiða. Hafi ríkisskattstjóri aðeins gert grein fyrir kostnaðinum með almennum hætti án þess að fylgiskjöl hafi verið listuð upp. Hafi kærandi því aðeins getað svarað með almennum hætti. Ljóst sé að ferðir vegna fasteignasölu séu nauðsynlegar og sé því ekki hægt að fella

allan kostnað niður svo sem ríkisskattstjóri hafi gert. Þá er því mótmælt að færa starfsmanni kæranda lækkun kostnaðarins til tekna sem laun, enda sé ósannað að hún hafi notið meintra hlunninda.

Jafnframt er því mótmælt af hálfu kæranda að ríkisskattstjóri hafi fellt niður gjaldfærðan ferðakostnað á árunum 2012, 2013 og 2014 án þess að listuð hafi verið upp fylgiskjöl þannig að skýra mætti tiltekna kostnaðarliði. Fyrir liggir að um hafi verið að ræða kostnað vegna flugs og gistingar og hafi ferðirnar verið til M-kaupstaðar og Boston. Hafi kostnaður vegna Bostonferðar verið vegna árhátíðar starfsmanna. Þá hafi kærandi selt fasteignir í M-kaupstað og standist því ekki að synja öllum ferðakostnaði þangað. Þar sem fylgiskjöl hafi ekki verið listuð upp hafi skýringar kæranda verið almennar. Ríkisskattstjóri felli allan kostnað niður og standist það ekki meðalhófsreglu 12. gr. stjórnisýslulaga nr. 37/1993. Þá er því mótmælt að færa starfsmanni kæranda lækkun kostnaðarins til tekna sem laun, enda sé ósannað að hún hafi notið meintra hlunninda.

Ríkisskattstjóri hafi óskað skýringa á gjaldfærðum funda- og viðskiptakostnaði en gjaldaliðurinn hafi ekki verið vefengdur með upptalningu fylgiskjala.

Ríkisskattstjóri hafi ekki dregið þörf rekstrar fyrir slíkan kostnað í efa, en talið gjaldfærðan kostnað of háan án þess að vísa til tiltekinnna reikninga í því sambandi. Þá hafi ríkisskattstjóri talið rétt að telja starfsmanni og hluthafa kæranda lækkunina til tekna í samræmi við 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003. Telji kærandi málið alveg óupplýst að þessu leyti og sé mótmælt þeirri ákvörðun að líta á lækkun gjaldfærðs kostnaðar sem ólögmeta úttekt úr kæranda.

Einnig er mótmælt þeirri ákvörðun ríkisskattstjóra að fella niður gjaldfærðan kostnað vegna gjafa og styrkja á árinu 2012, enda hafi ríkisskattstjóri ekki vefengt kostnaðinn með vísan til fylgiskjala. Ljóst sé að fasteignasalar beri útgjöld vegna gjafakostnaður, svo sem alkunna sé meðal fasteignakaupenda.

Standist ekki meðalhófsreglu að fella kostnaðinn niður í heild sinni. Þá standist ekki að telja fjárhæðina til tekna hjá starfsmanni kæranda. Byggi sú ákvörðun ekki á lögmatum og málefnalegum sjónarmiðum.

Enn fremur er gerð athugasemd við lækkun gjaldfærðs kostnaðar vegna viðhalds húsnæðis. Er sérstaklega tiltekið að ríkisskattstjóri hafi hlutfallað gjaldfærðan kostnað en þó hafnað öllum kostnaði vegna pallasmíði án sérstakrar rannsóknar. Þá hafi niðurfelldur kostnaður verið talinn til hækkunar á launum starfsmanns kæranda. Er tekið fram að pallasmíðin hafi í raun verið efniskostnaður vegna girðingar á lóðarmörkum. Hafi verið talið rétt að íbúðin bæri þann kostnað, enda verði girðingin til þess að auka gæði íbúðarinnar sem sé í kjallara þess enda fasteignarinnar sem snúi að næsta húsi. Þá er því mótmælt að færa starfsmanni kæranda lækkun kostnaðarins til tekna sem laun, enda sé ósannað að hún hafi notið meintra hlunninda.

Loks er í kærinni mótmælt lækkun gjaldfærðs kostnaðar vegna öryggisgæslu og jafnframt hækkun tekna starfsmanns kæranda um sömu fjárhæð. Byggir kærandi á hliðstæðum sjónarmiðum og að framan er rakið um aðra liði.

#### IV.

Með bréfi, dags. 21. maí 2019, hefur ríkisskattstjóri lagt fram umsögn um kærana. Er þess krafist af hálfu ríkisskattstjóra að hinn kærði úrskurður verði staðfestur með vísan til forsendna hans, enda hafi ekki komið fram nein þau gögn eða málsástæður varðandi kæruefnið sem gefi tilefni til breytinga á ákvörðun ríkisskattstjóra. Í tilefni af athugasemdum í kæru um málsmeðferð ríkisskattstjóra er tekið fram að miðað við svör umboðsmanns kæranda á fyrri stigum málsins verði ekki annað séð en að hann hafi áttað sig að fullu á framsetningu ríkisskattstjóra og því um hvaða rekstrarkostnað og fylgiskjöl væri að ræða hverju sinni og því notið fulls andmælaréttar þegar hann andmælti fyrirhugaðri endurákvörðun ríkisskattstjóra með bréfi, dags. 26. október 2018. Þá hafi kæranda almennt ekki getað dulist hvaða fylgiskjöl var um að ræða hverju sinni rekstrarárin 2013 og 2014 þegar heilu gjaldaliðirnir hafi verið felldir niður, en bókhald félagsins hafi hins vegar verið í ólestri vegna

rekstrarársins 2012 að því leyti að því fylgdi ekki hreyfingalisti með upplýsingum um hvaða fylgiskjöl tilheyrðu einstökum gjaldaliðum. Verði það að teljast á ábyrgð kæranda. Öll fylgiskjöl málsins stafi frá kæranda sem sé félag alfarið í eigu B og eiginmanns hennar. Ríkisskattstjóri hafi byggt ákvarðanir sínar á þeim fylgiskjölum auk annarra framlagðra gagna og upplýsinga frá félaginu og B. Það að ríkisskattstjóri hafi hafnað frádráttarbærni heilu gjaldaliðanna breyti ekki framangreindu að mati ríkisskattstjóra, enda öll fylgiskjöl gjaldaliðar undir hverju sinni og forsvarsmönnum kæranda ekki getað dulist um hvaða fylgiskjöl væri að ræða. Í því eina tilviki sem ekki hafi verið vísað til gjaldaliðar í heild sinni hafi ríkisskattstjóri sérstaklega tiltekið þau fylgiskjöl sem í hlut áttu, sbr. lækkun gjaldfærðs kostnaðar við viðhald húsnæðis.

Jafnframt er í umsögn ríkisskattstjóra fjallað um þá ákvörðun embættisins að telja umrædd útgjöld, sem felld voru niður sem rekstrarkostnaður kæranda, til tekna hjá B. Einnig víkur ríkisskattstjóri í umsögn sinni sérstaklega að gjaldaliðunum Kaffikostnaður, Fatakostnaður, Aðkeyptur akstur leigubifreiða, Ferðakostnaður, Gjafir og styrkir og Viðhald húsnæðis. Áréttar ríkisskattstjóri að af hálfu kæranda hafi ekki verið sýnt fram á frádráttarbærni útgjalda sem færð hafi verið undir þessa gjaldaliði og sem ríkisskattstjóri hafi ekki fallist á.

Með bréfi yfirs kattane fndar, dags. 21. maí 2019, var kæranda sent ljósrít af umsögn ríkisskattstjóra í málinu og félaginu gefinn kostur á að tjá sig um umsögnina og leggja fram gögn til skýringar. Gefinn var 20 daga svarfrestur. Engar athugasemdir hafa borist.

## V.

Kæruefni máls þessa varðar annars vegar lækkun ríkisskattstjóra á gjaldfærðum rekstrarkostnaði í skattskilum kæranda gjaldárin 2013, 2014 og 2015, sbr. 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sem ríkisskattstjóri ákvað með hinum kærða úrskurði, dags. 13. desember 2018, og hins vegar er deilt um breytingar á skattskilum kæranda sem leiddu af þeirri ákvörðun ríkisskattstjóra að telja eiganda og framkvæmdastjóra kæranda, B, til tekna sem laun óheimila

úthlutun af fjármunum félagsins (dulinn arð) á árunum 2012, 2013 og 2014, sbr. 1. og 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, sbr. úrskurð ríkisskattstjóra um endurákvörðun í máli B, dags. 13. desember 2018. Af þeim sökum hækkaði ríkisskattstjóri gjaldfærslu launakostnaðar í skattskilum kæranda greind gjaldár, auk hækkunar tryggingagjaldsstofns og tryggingagjalds, en hækkun þess gjalds kom jafnframt til gjalda í skattskilum kæranda. Tekið skal fram að nefndur úrskurður í máli B er til meðferðar fyrir yfirs kattane fnd samhliða máli kæranda, en kærumálin eru rekin af sama lögmanninum.

Í kæru til yfirs kattane fndar er þess krafist að framangreindar breytingar á skattskilum kæranda gjaldárin 2013, 2014 og 2015 verði felldar úr gildi, ásamt afleiddum breytingum á skattframtölum árin 2016, 2017 og 2018. Er krafan bæði byggð á formlegum og efnislegum rökum.

#### *Um málsmeðferð ríkisskattstjóra.*

Að því er varðar formhlið málsins er byggt á því af hálfu kæranda að slíkir annmarkar séu á málsmeðferð ríkisskattstjóra að það eigi að valda ómerkingu á úrskurðinum í heild sinni. Er því haldið fram í fyrsta lagi að ríkisskattstjóri hafi brotið þagnarskyldu með því að upplýsa um það í máli kæranda að tilefni þætti til að endurákværða opinber gjöld B. Í öðru lagi telur kærandi að ríkisskattstjóri hafi ekki séð til þess að atvik væru nægjanlega upplýst og því hafi rannsóknarregla stjórnsluréttarins ekki verið virt. Í þriðja lagi hafi rökstuðningi ríkisskattstjóra verið ábótavant og hafi kærandi ekki notið fulls lögboðins andmælaréttar.

Athugasemdir í kæru sem lúta að meintu broti á þagnarskyldu virðast vísa til þess að greint var frá því í úrskurði ríkisskattstjóra að tiltekinn kostnaður, sem gjaldfærður var í bókhaldi og skattskilum kæranda, væri að áliti embættisins persónuleg útgjöld B, eiganda 50% hlutar í kæranda, sem tilefni þætti til að færa henni til tekna sem laun samkvæmt 1. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 á þeim forsendum að um dulinn arð væri að ræða, sbr. 1. og 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003. Með því að ríkisskattstjóri taldi að úthlutunin kæmi til tekna hluthafans sem launatekjur bæri að hækka gjaldfærslu launakostnaðar í

skattskilum kæranda. Meint þagnarskyldubrot lýtur samkvæmt þessu að því að kæranda hafi verið skýrt frá málefnum hluthafa félagsins. Teldist þetta eiga við rök að styðjast væri með upplýsingunum brotið gegn rétti hluthafans en ekki kæranda. Þegar af þeirri ástæðu er vandséð að tilefni væri til ómerkingar á úrskurði ríkisskattstjóra í máli kæranda þótt fallist yrði á sjónarmið í kærðu. Hvað þessa viðbáru varðar að öðru leyti er til þess að líta að kærandi, sem er einkahlutafélag, var alfarið í eigu hjónanna B og C á þeim árum sem um ræðir. Hjónin voru bæði í stjórn félagsins árið 2012 en C var einn stjórnarmaður á árunum 2013 og 2014 svo og var C skráður framkvæmdastjóri félagsins árin 2012 til 2014. B var eini starfsmaður félagsins í fullu starfi á umræddum árum. Vegna framangreindra tengsla milli B og kæranda og hversu samofin mál þeirra eru getur ekki talist athugavert að í úrskurði ríkisskattstjóra væri getið um meinta úttekt hennar úr félaginu og hvernig litið væri á hana í skattalegu tilliti. Verður krafa kæranda ekki tekin til greina á þeim grundvelli sem hér um ræðir.

Að öðru leyti en að framan greinir taka viðbáru kæranda um annmarka á málsmeðferð ríkisskattstjóra til þess að ekki hafi verið gætt að reglum um rannsókn máls, andmælarétt kæranda og rökstuðning úrskurðar ríkisskattstjóra. Hvað snertir hið fyrstnefnda lúta viðbáru kæranda að því atriði að ekki hafi verið rannsakað sérstaklega af hálfu ríkisskattstjóra hvort útgjöld sem ekki voru viðurkennd til frádráttar sem rekstrarkostnaður kæranda ættu jafnframt að koma til tekna hjá hluthafa kæranda sem ólögmæt úttekt verðmæta úr félaginu. Er bent á að þetta tvennt þurfi ekki að fara saman. Samkvæmt þessu varðar þessi meinti annmarki á málsmeðferð ríkisskattstjóra út af fyrir sig ekki þær breytingar sem ríkisskattstjóri gerði á skattskilum kæranda vegna ætlaðs ófrádráttarbærs kostnaðar, heldur breytingar ríkisskattstjóra á skattframtölum hluthafa kæranda vegna færslu umræddra greiðslna félagsins til tekna í þeim framtölum.



Aðfinnslur kæranda hvað snertir brot á andmælarétti kæranda og skort á rökstuðningi ríkisskattstjóra hverfast um það að ekki hafi verið gætt að því af hálfu ríkisskattstjóra að lista upp með tilvísun til fylgiskjala í bókhaldi kæranda fyrir rekstrarárin 2012, 2013 og 2014 þau útgjöld kæranda sem ríkisskattstjóri taldi ekki unnt að fallast á sem rekstrarkostnað félagsins á þeim grundvelli sem þau voru færð í bókhaldinu. Telur kærandi að af þessu leiði bæði það að félagið hafi ekki fengið tjáð sig nægilega um útgjöld sem vefngd voru og hitt að ríkisskattstjóri hafi ekki rökstutt niðurstöðu sína með fullnægjandi hætti með tilvísun til einstakra fylgiskjala.

Vegna málsástæðna kæranda um annmarka á málsmeðferð ríkisskattstjóra – bæði hvað snertir rannsókn málsins, möguleika kæranda til andmæla og rökstuðning hins kærða úrskurðar – er rétt að rekja gang málsins frá því að það hófst með fyrirspurnarbréfi ríkisskattstjóra til kæranda, dags. 7. september 2015, sbr. ítrekun fyrirspurnarinnar með bréfi, dags. 6. október 2015. Með bréfum þessu beindi ríkisskattstjóri því til kæranda að leggja fram gögn og skýringar m.a. vegna kaupa félagsins á fasteigninni að K-götu, svo og skyldi félagið láta í té bókhald og öll bókhaldsgögn vegna rekstraráranna 2011, 2012 og 2013, þ.m.t. öll fylgiskjöl. Umbeðin bókhaldsgögn fylgdu ekki svarbréfi umboðsmanns kæranda, dags. 11. september 2015, sem mun hafa borist ríkisskattstjóra með tölvupósti 2. nóvember 2015. Í framhaldi af þessu áréttaði ríkisskattstjóri ítrekað beiðni sína um afhendingu bókhaldsgagna kæranda vegna nefndra ára og fór jafnframt fram á að fá afhent bókhald og bókhaldsgögn vegna rekstrarársins 2014, sbr. tölvupóstsamskipti við umboðsmann kæranda sem rakin eru í úrskurði ríkisskattstjóra. Bókhaldsgögn, þ.e. fylgiskjöl bókhalds, voru afhent ríkisskattstjóra 27. júlí 2016 vegna áranna 2011 og 2012 og 17. ágúst 2016 vegna áranna 2013 og 2014. Með bréfi, dags. 31. október 2016, fór ríkisskattstjóri enn fram á að tiltekna upplýsingar og gögn yrðu látin í té vegna fasteignar félagsins. Auk þess óskaði ríkisskattstjóri eftir að fá afhent bókhald og bókhaldsgögn kæranda fyrir rekstrarárið 2015. Beiðni þessa ítrekaði ríkisskattstjóri í fjörgang, sbr. bréf, dags. 10. febrúar 2017, 1. mars 2017, 25. ágúst 2017 og 22. september 2017. Í framhaldi af þessu

beindi ríkisskattstjóri fyrirspurn til eigenda kæranda, B og C, með bréfi, dags. 19. janúar 2018, sama efnis og í síðastnefndum bréfum til kæranda, og var henni svarað og hluti umbeðinna gagna lagður fram með bréfi umboðsmanns þeirra, dags. 29. janúar 2018. Með bréfi til kæranda, dags. 7. júní 2018, óskaði ríkisskattstjóri eftir skýringum vegna allmargra gjaldaliða í bókhaldi kæranda og rökstuðningi kæranda fyrir því að þessir kostnaðarliðir gætu talist frádráttarbær kostnaður í skilningi 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003. Auk annarra liða, sem ekki er vikið að í úrskurði ríkisskattstjóra, laut fyrirspurnin að gjaldaliðunum „Endurmenntun og námskeið“, „Kaffikostnaður“, „Fatakostnaður“, „Annar starfsmannakostnaður“, „Aðkeyptur akstur leigubifreiða“, „Ferðakostnaður“, „Funda- og viðskiptakostnaður“, „Gjafir og styrkir“, „Viðhald húsnæðis“, „Rekstrarkostn K“ og „Öryggisgæsla“. Að því er varðaði húsnæðiskostnað („Viðhald húsnæðis“ og „Rekstrarkostn K“) kom fram að óskað væri skýringa varðandi tilgreind útgjöld árin 2013 og 2014 vegna kaupa á pallaefni, furu- og grenistólpa, rúmdýnu, borvél og tækjaleigu fyrra árið og kaup á pallaefni og garðvinnu síðara árið. Um alla aðra liði tók fyrirspurn ríkisskattstjóra til allra útgjalda sem færð hefðu verið undir nefnda gjaldaliði í bókhaldi hlutaðeigandi ár. Í niðurlagi fyrirspurnarbréfsins tók ríkisskattstjóri fram að kærandi gæti fengið bókhaldsgögn félagsins afhent vegna vinnu við að svara bréfinu. Gögnin þyrftu síðan að berast embættinu aftur með svarbréfi. Með svarbréfi umboðsmanns kæranda, dags. 21. ágúst 2018, voru lagðar fram skýringar vegna umspurðra gjaldaliða. Í bréfinu kom fram að umboðsmaðurinn hefði ekki aðgang að bókhaldi kæranda fyrir rekstrarárið 2012. Væri spurningum vegna þess árs svarað eftir bestu getu en óskað væri eftir því að fá aðgang að bókhaldsgögnum til að geta svarað betur fyrir það ár. Samkvæmt gögnum málsins sótti starfsmaður kæranda, B, bókhaldsgögn kæranda vegna rekstrarársins 2012 á starfsstöð ríkisskattstjóra 28. ágúst 2018. Jafnframt veitti ríkisskattstjóri kæranda viðbótarfrest til 30. september 2018 til að veita nánari

svör vegna rekstrarársins 2012. Engin frekari gögn voru lögð fram eða skýringar gefnar af hálfu kæranda vegna nefnds fyrirspurnarbréfs ríkisskattstjóra innan svarfrestsins.

Með bréfi, dags. 8. október 2018, boðaði ríkisskattstjóri kæranda hinar kærðu breytingar á skattframtölum félagsins árin 2013, 2014 og 2015 og afleiddar breytingar á skattframtölum árin 2016, 2017 og 2018. Af hálfu kæranda var boðuðum breytingum mótmælt með bréfi umboðsmanns félagsins til ríkisskattstjóra, dags. 26. október 2018. Ríkisskattstjóri hratt boðuðum breytingum að mestu leyti óbreyttum í framkvæmd með úrskurði um endurákvörðun, dags. 13. desember 2018. Var lækkun ríkisskattstjóra á gjaldfærðum rekstrarkostnaði í rekstrarreikningum kæranda fyrir árin 2012, 2013 og 2014 byggð á því að ríkisskattstjóri taldi kæranda ekki hafa sýnt fram á að um væri að ræða frádráttarbæran rekstrarkostnað samkvæmt 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003. Ályktaði ríkisskattstjóri að gjaldfærður hefði verið persónulegur kostnaður hluthafa kæranda.

Samkvæmt 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003 er heimilt að draga rekstrarkostnað frá tekjum lögaðila og þeim tekjum manna sem stafa af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi, „það er þau gjöld sem eiga á árinu að ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við ... og það sem varið er til tryggingar og viðhalds á eignum þeim er arð bera í rekstrinum“. Það ber undir skattaðila að sýna fram á að skilyrðum frádráttar samkvæmt ákvæðinu sé fullnægt, sbr. m.a. dóma Hæstaréttar Íslands frá 30. janúar 1997 (H 1997:385) og 20. febrúar 1997 (H 1997:759). Almennur kostnaður vegna heimilis og fjölskyldu og annarra persónulegra þarfa er ekki frádráttarbær.

Ríkisskattstjóra bar að sjá til þess að málið væri nægjanlega upplýst áður en hann tók ákvörðun í því, sbr. 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og rannsóknarreglu 10. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993. Þá ber þess að geta að í 1. mgr. 94. gr. laga nr. 90/2003 er mælt fyrir um upplýsingaskyldu gagnvart skattyfirvöldum og hvílir skylda þessi á öllum aðilum bæði framtalsskyldum og öðrum og skiptir ekki máli hvort upplýsingarnar varða þann aðila, sem

beiðninni er beint til, eða þau skipti annarra aðila við hann, sem hann getur veitt upplýsingar um og varða skattlagningu þeirra aðila eða eftirlit með eða rannsókn á henni. Á þessum ákvæðum byggðist krafa ríkisskattstjóra um framlagningu gagna og skýringa af hendi kæranda, sbr. m.a. bréf ríkisskattstjóra, dags. 7. september 2015, 31. október 2016 og 7. júní 2018, og þargreindar lagatilvísanir. Á þessum grundvelli og að öðru leyti í samræmi við rannsóknarreglu bar kæranda að leggja sitt af mörkum til að upplýsa málið. Þá verður að hafa í huga að eins og að framan greinir bar kæranda að sýna fram á frádráttarbærni þeirra útgjalda sem félagið færði til frádráttar tekjum sínum. Vegna athugasemda kæranda, sem einkum lúta að því að ríkisskattstjóri hafi ekki tilgreint með nægilega skýrum hætti þau útgjöld félagsins sem hann taldi ekki frádráttarbær með þeim hætti sem þau voru færð í bókhaldinu, skal tekið fram að vefenging ríkisskattstjóra laut í flestum tilvikum að fjárhæð ákveðinna gjaldaliða í heild sinni samkvæmt fyrirliggjandi rekstrarreikningum kæranda og hreyfingalistum bókhalds félagsins, þ.e. öllum útgjöldum sem færð voru undir hlutaðeigandi gjaldaliði. Verður ekki annað séð en að tilvísun til þessara liða hafi verið nægjanlega skýr til þess að kæranda hafi verið unnt að gefa skýringar á þeim útgjöldum sem um ræddi og færa rök að frádráttarbærni þeirra. Við þær aðstæður sem hér greinir, sem ekki eru með sama hætti og í þeim úrskurðum yfirs kattane fndar sem vísað er til í kæru, var því engin rökbundin nauðsyn til þess að sundurliða útgjöldin með tilliti til einstakra fylgiskjala til þess að kærandi gæti lagt fram skýringar af sinni hálfu. Aðeins í tilviki gjaldfærðs kostnaðar vegna fasteignar kæranda beindist málarekstur ríkisskattstjóra að hluta viðkomandi gjaldaliða. Þau útgjöld voru sérstaklega tilfærð af hálfu ríkisskattstjóra í bréfum hans og hefur kærandi ekki gert athugasemdir við framsetningu ríkisskattstjóra hvað þessa liði varðar.

Samkvæmt því sem hér hefur verið rakið verður ekki fallist á það með kæranda að fyrirspurnar- og boðunarbréf ríkisskattstjóra hafi verið svo óskýr að tálmað hafi möguleikum kæranda til að gefa skýringar eða andmæla boðuðum breytingum. Svarbréf umboðsmanns kæranda, dags. 21. ágúst 2018 og 26. október 2018, bera ekki heldur annað með sér en að fyrirvarsmenn félagsins

hafi getað glöggvað sig á forsendum ríkisskattstjóra, þó að því frátöldu sem greinir í fyrirnefnda bréfinu um rekstrarárið 2012, en úr því var bætt af hálfu ríkisskattstjóra með afhendingu bókhaldsgagna vegna þess árs. Ekki verður heldur séð að rökstuðningi ríkisskattstjóra hafi verið áfátt, svo sem haldið er fram af hálfu kæranda, þannig að ómerkja beri breytingar ríkisskattstjóra að neinu leyti af þeim sökum.

Samkvæmt framansögðu verður ekki talið að neinir þeir annmarkar hafi verið á rannsókn málsins og rökstuðningi af hendi ríkisskattstjóra þannig að ómerkja beri hinn kærða úrskurð um endurákvörðun af þeim sökum í heild sinni. Víkur þá að efnisþætti málsins.

#### *Um lækkun gjaldfærðs rekstrarkostnaðar.*

Breytingar ríkisskattstjóra á gjaldfærðum rekstrarkostnaði kæranda tóku til allmargra gjaldaliða í rekstrarreikningum kæranda fyrir rekstrarárin 2012, 2013 og 2014. Svo sem fram hefur komið leit ríkisskattstjóri svo á að kostnaður sem hér um ræðir væri persónulegur kostnaður eiganda og starfsmanns kæranda, B, sem virða bæri sem tekjur B af hlutareign í kæranda og tekjufæra hjá henni sem laun samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr., sbr. 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003. Heimilaði ríkisskattstjóri jafnframt til frádráttar sömu fjárhæðir í skattskilum kæranda sem launagreiðslur. Hér á eftir verður tekin afstaða til frádráttarbærni umræddra liða á þeim grundvelli sem gjaldfærsla þeirra í rekstrarreikningunum var byggð á samkvæmt skýringum kæranda.

#### *1. Endurmenntun og námskeið.*

Ágreiningur samkvæmt þessum kærulið varðar niðurfellingu ríkisskattstjóra á gjaldfærðum kostnaði vegna endurmenntunar og námskeiða rekstrarárin 2012, 2013 og 2014 að fjárhæð 383.385 kr. fyrsta árið, 131.250 kr. annað árið og 67.915 kr. þriðja árið. Gjaldfærður námskeiðskostnaður að fjárhæð 29.900 kr. árið 2012 var vegna námskeiðs á vegum D og kostnaður að fjárhæð 353.485 kr. sama ár var vegna námskeiðs til löggildingar fasteignasala. Kostnaður á árinu 2013 að fjárhæð 131.250 kr. var vegna námskeiðs til löggildingar fasteignasala.

Starfsmaður kæranda og hluthafi, B, sótti bæði þessi námskeið. Kostnaður að fjárhæð 67.915 kr. á árinu 2014 var vegna námskeiðs hjá Dale Carnegie sem dóttir hluthafa félagsins sótti. Ekki er deilt um að síðastnefnd útgjöld hafi verið óviðkomandi kæranda og unir kærandi niðurfellingu ríkisskattstjóra vegna þeirra.

Í úrskurðaf framkvæmd hefur verið litið svo á að kostnaður vegna námskeiða starfsmanna eða sjálfstætt starfandi manna geti talist falla undir frádráttarbæran rekstrarkostnað, sbr. 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, enda sé gerð fullnægjandi grein fyrir þeim námskeiðum sem sótt eru og tengslum þeirra við tekjuöflun rekstraraðila. Samkvæmt 7. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 483/1994 telst til rekstrarkostnaðar kostnaður við námskeið sem tengjast starfinu beint. Tekur það m.a. til námskeiða sem ætluð eru til viðhalds menntun í starfsgrein viðkomandi aðila og til þess að fylgjast með nýjungum í starfsgreininni. Almennt verður hins vegar að líta svo á að útgjöld vegna viðbótarnáms eða náms til öflunar starfsréttinda séu ekki frádráttarbær, sbr. m.a. úrskurð ríkisskattane fndar nr. 815/1987 og úrskurð yfirs kattane fndar nr. 403/1999.

Samkvæmt gögnum málsins greiddi kærandi kostnað vegna náms starfsmanns félagsins til undirbúnings prófi til löggildingar sem fasteignasali, sbr. 4. gr. laga nr. 99/2004, um sölu fasteigna, fyrirtækja og skipa, sbr. nú d-lið 1. mgr. 3. gr. laga nr. 70/2015, um sölu fasteigna og skipa. Verður því að telja að um sé að ræða kostnað við nám til öflunar starfsréttinda, sem meta verður persónulegan kostnað starfsmanns kæranda en ekki frádráttarbæran rekstrarkostnað, sbr. og fyrrgreindan úrskurð yfirs kattane fndar nr. 403/1999. Því er kröfu kæranda um gjaldfærslu umrædds kostnaðar hafnað.

Í boðunarbréfi sínu vísaði ríkisskattstjóri til þeirra skýringa kæranda vegna námskeiðs á vegum D að um hefði verið að ræða námskeið sem falið hefði í sér „andlega endurhæfingu“ fyrir starfsmann og hluthafa kæranda, B, sbr. bréf umboðsmanns kæranda, dags. 21. ágúst 2018, þar sem kom fram að eigendur kæranda teldu mikilvægt að starfsmaður félagsins væri í góðu jafnvægi. Kom fram að ríkisskattstjóri fengi ekki séð að námskeiðið tengdist tekjuöflun

kæranda með beinum hætti og yrði að telja útgjöld vegna þess til persónulegra útgjalda hluthafans. Í andmælabréfi umboðsmanns kæranda, dags. 26. október 2018, sem ritað var eftir að bókhaldsgögn kæranda vegna rekstrarársins 2012 höfðu verið afhent félaginu, var ekki vikið að þessum kostnaði, heldur eingöngu mótmælt boðaðri niðurfellingu kostnaðar við námskeið til öflunar réttinda til fasteignasölu. Í kæru til yfirskattanefndar kemur fram að námskeiðið hjá D hafi verið þjálfun í sölu- og samningatækni „til að ná betri samningum við viðskiptavinum og ná þóknunarprósentu upp ásamt að fjölga samningum“, svo sem þar segir. Hafi námskeiðið því verið í beinum tengslum við starfsemi kæranda og öflun tekna. Engin gögn fylgja kærinni til stuðnings þessum skýringum sem ekki fá samrýmst áður framkomnum upplýsingum og þeirri afstöðu sem ráðin verður af andmælabréfi. Að svo vöxnu þykir kærandi ekki hafa sýnt fram á frádráttarbærni þessara útgjalda. Kröfu um gjaldfærslu þeirra er því hafnað.

## 2. Kaffikostnaður.

Eins og fram er komið voru gjaldfærðar alls 394.859 kr. í rekstrarreikningi kæranda rekstrarárið 2012, 1.356.658 kr. rekstrarárið 2013 og 450.718 kr. rekstrarárið 2014 vegna kaffikostnaðar. Samkvæmt skýringum umboðsmanns í bréfum, dags. 21. ágúst 2018 og 26. október 2018, var um að ræða matarkostnað vegna óreglulegs vinnutíma starfsmanns kæranda auk þess sem stundum væri boðið upp á kaffiveitingar við sýningu eigna. Ríkisskattstjóri synjaði um gjaldfærslu þessa kostnaðar að öðru leyti en því að fallist var á frádrátt áætlaðrar fjárhæðar 200.000 kr. hvert rekstraráranna. Við mat á umræddri fjárhæð kvaðst ríkisskattstjóri líta til þess að B hefði verið eini starfsmaður félagsins í fullu starfi en auk hennar hefði verið einn starfsmaður í lágu starfshlutfalli árin 2012 og 2013. Tók ríkisskattstjóri fram í þessu sambandi að kaffiveitingar á vinnutíma gætu talist til frádráttarbærs kostnaðar, enda væri um það að ræða sem almennt falli þar undir, svo sem kaffi, te og aðra sambærilega drykki ásamt kaffibrauði. Gjaldfærður kostnaður virtist hins vegar að miklu leyti vera vegna kaupa á mat á skyndibitastöðum og veitingastöðum

sem og öðrum innkaupum í matvörubúðum. Væri stór hluti gjaldfærðs kostnaðar fæðiskostnaður utan hefðbundins vinnutíma en ekki væri að sjá af launauppgjöf kæranda að starfsmönnum félagsins hefðu verið reiknuð hlunnindi vegna fæðiskostnaðar, sbr. 2. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, sem væri skilyrði fyrir frádrætti kostnaðar af þessu tagi. Taldi ríkisskattstjóri að hér væri að verulegu leyti um að ræða persónulegan kostnað starfsmanns og hluthafa kæranda, B, en ekki hefðbundinn kaffikostnað sem félli undir 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003.

Í kæru til yfirs kattane fndar er einkum byggt á því að boðaðri lækkun gjaldfærðs kostnaðar hafi ekki fylgt sundurliðun eftir fylgiskjölum og hafi kærandi því aðeins getað komið að almennum skýringum. Hafi málið því ekki verið rannsakað sem skyldi, sbr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og 10. gr. stjórn sýslulaga nr. 37/1993 auk þess sem andmælaréttur kæranda hafi ekki verið virtur. Einnig er bent á að veitingar hafi t.d. verið í boði við sýningar á húsum auk þess sem annar starfsmaður hafi starfað hjá kæranda. Hafi þessi þáttur málsins ekki verið rannsakaður sem skyldi. Þá hafi fram komnar skýringar gefið tilefni til rannsóknar á því hvort hluti gjaldfærðs kaffikostnaðar hafi verið risna eða viðskiptakostnaður. Í kærinni er þess getið að ekkert sé komið fram um að hér ræði um hlunnindi starfsmanns kæranda.

Hér að framan hefur verið fjallað um viðbáru kæranda um annmarka á málsmeðferð ríkisskattstjóra sökum þess að fylgiskjöl hafi ekki verið listuð upp í boðunarbréfi hans. Eins og þar kemur fram verður ekki talið að neitt hafi bagað málsmeðferð ríkisskattstjóra að þessu leyti, en í því sambandi skal áréttað að vefenging ríkisskattstjóra tók til hlutaðeigandi gjaldaliðar í heild sinni og þar með allra fylgiskjala sem undir hann voru færð.

Þess er að geta varðandi þennan gjaldalið rekstrarárið 2013, sem sker sig frá öðrum árum hvað fjárhæð snertir, að hæsta einstaka gjaldfærslan er vegna kaupa á ... **pottasetti fyrir 785.000 kr.**, sbr. sölureikning frá N ehf., dags. 31.



október 2013. Ljóst má vera að það sem fram hefur komið í málinu um tilefni gjaldfærðs kaffikostnaðar getur ekki horft til skýringa á þessum eignakaupum. Verður ekki heldur séð að þau geti tengst rekstri kæranda á neinn hátt.

Að frátöldum kostnaði við kaup á nefndu pottasetti voru umþrætt útgjöld að verulegu leyti matarkaup á veitingastöðum og innkaup í matvörubúðum. Í því ljósi verður að fallast á með ríkisskattstjóra að kostnaður þessi falli naumast undir almennar kaffiveitingar á vinnutíma, sbr. 7. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 483/1994, um frádrátt frá tekjum af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi. Að því leyti sem um slík útgjöld hefur verið að ræða skal tekið fram að telja verður að frádráttarbærni kostnaðar vegna almennra kaffiveitinga á vinnustað vegna starfsfólks séu einhver takmörk sett. Er hér m.a. til þess litið að fæðishlunnindi starfsmanna teljast til skattskyldra tekna þeirra, sbr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, en öndverð regla hefur verið talin gilda um almennar kaffihressingar, sbr. 7. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 483/1994. Við mat á frádráttarbærri fjárhæð verður því að taka mið af því sem ætla verður um slíkan kostnað hjá rekstraraðilum almennt og með tilliti til starfsmannafjölda. Fram er komið að B var eini starfsmaður kæranda í fullu starfi en auk hennar var starfsmaður í hlutastarfi í lágu starfshlutfalli árin 2012 og 2013. Að þessu athuguðu þykja ekki efni til annars en að byggja á þeim fjárhæðum sem ríkisskattstjóri ákvarðaði sem frádráttarbæran kostnað vegna kaffihressingar.

Eins og ríkisskattstjóri tók fram í boðunarbréfi sínu hefur kærandi ekki fært starfsmanni sínum fæðishlunnindi til tekna. Umfjöllun í kæru til yfirs kattane fndar verður einnig að skilja þannig að kærandi telji ekki um slíkt að ræða. Í kæru er því hins vegar borið við að hluti gjaldfærðs kaffikostnaðar kunní að hafa verið risna eða viðskiptakostnaður. Vegna þeirrar athugasemdar skal áréttað að það ber undir skattaðila að sýna fram á að skilyrðum frádráttar samkvæmt 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003 sé fullnægt. Risna vegna atvinnurekstrar, þ.e. sá kostnaður sem lagt er í til að ljúka viðskiptum, afla nýrra viðskiptasambanda eða halda þeim við, telst til rekstrarkostnaðar samkvæmt 31. gr. laga nr. 90/2003, sbr. d-lið 6. gr. reglugerðar nr. 483/1994.

Samkvæmt nefndu reglugerðarákvæði þarf slíkur kostnaður þó að vera eðlilegur miðað við tilefni. Þá kemur fram að frádráttarbær risna þurfi að beinast að aðilum sem ekki starfa við fyrirtækið eða tengjast því með öðrum hætti, svo sem stjórnarmenn eða hluthafar, og að til staðfestingar risnukostnaði þurfi upplýsingar, m.a. um tilefni risnu, hverjir hennar nutu og tengsl þeirra við fyrirtækið, að liggja fyrir með aðgengilegum hætti. Af hálfu kæranda hefur einungis verið gerð almenn grein fyrir því að stundum hafi verið boðið upp á kaffiveitingar við sýningu og sölu eigna. Hefur hvorki verið leitast við að tengja tiltekin útgjöld við tilefni af þessu tagi né upplýst nánar um þau tilefni. Verður ekki talið að kærandi hafi með skýringum sínum sýnt fram á frádráttarbærni umræddra útgjalda á þeim grundvelli sem hér um ræðir.

### 3. Fatakostnaður.

Ágreiningur samkvæmt þessum lið lýtur að niðurfellingu ríkisskattstjóra á gjaldfærðum fatakostnaði í ársreikningi kæranda fyrir rekstrarárið 2012 að fjárhæð 490.661 kr. Í úrskurði ríkisskattstjóra kemur fram að samkvæmt fylgiskjölum bókhalds hafi verið um að ræða m.a. kaup á Windsor jakka, skóm, buxum, dömutoppi, pilsu o.fl. í ýmsum fataverslunum.

Í kæru til yfirskattanefndar er vísað til þess að kærandi hafi ekki getað gefið nánari skýringar en gert hafi verið þar sem ríkisskattstjóri hafi eingöngu tilgreint kaup á fatnaði í tilteknum búðum en ekki tiltekið kostnaðarliði og reikninga. Séu annmarkar á rannsókn ríkisskattstjóra á málinu. Á þetta er ekki fallist, sbr. umfjöllun um hliðstæða viðbáru hér að framan.

Útgjöld vegna fatnaðar eru þess eðlis að almennt verður að miða við að um sé að ræða persónuleg útgjöld og óviðkomandi tekjuöflun í atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi, nema sýnt sé fram á annað. Í tilviki kæranda þykir sýnt að um er að ræða fatnað sem hafa mætti að fullu til persónulegra nota. Raunar hefur öðru ekki verið haldið fram af hálfu kæranda, en í bréfi umboðsmanns kæranda, dags. 21. ágúst 2018, var greint frá því að kærandi legði mikið upp úr því að starfsmaður/menn félagsins kæmu vel fyrir og væri því lagt meira upp úr snyrtilegum fatnaði en merktum fatnaði. Tekið skal fram að ekkert í þessum

skýringum gefur tilefni til að ætla að sérstakar merkingar hafi verið á hinum keyptu flíkum, svo sem ýjað er að í kæru. Þykir kærandi með skýringum sínum ekki hafa sýnt fram á að um hafi verið að ræða frádráttarbæran rekstrarkostnað samkvæmt 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003.

#### 4. Annar starfsmannakostnaður.

Ríkisskattstjóri hafnaði frádráttarbærni kostnaðar undir þessum lið að fjárhæð 262.857 kr. rekstrarárið 2012, 1.234.129 kr. rekstrarárið 2013 og 2.212.203 kr. rekstrarárið 2014. Kom fram hjá ríkisskattstjóra að athugun fylgiskjala leiddi í ljós að um væri að ræða kaup á margs konar vörum og þjónustu, sem ríkisskattstjóri taldi persónuleg útgjöld hluthafa og starfsmanns kæranda, þar á meðal líkamsræktaráskrift, áskriftarkort hjá Leikfélagi Reykjavíkur, aðgangsmiða á tónleika fyrir þrjá, snyrtivörur, fatakaup, drykki á veitingahúsum, augnlæknaþjónustu, innkaup í gleraugnaverslun og áfengiskaup.

Auk viðbáru um annmarka á málsmeðferð ríkisskattstjóra, hliðstæðrar og þegar hefur verið tekin afstaða til hér að framan, er fundið að því í kæru til yfirsattanefndar að ríkisskattstjóri fjalli í úrskurði sínum ekki um þá ábendingu umboðsmanns kæranda í bréfi, dags. 26. október 2018, að tiltekin útgjöld hafi tengst árshátíð starfsmanna kæranda. Er tekið fram í kærinni að ekki beri að færa starfsmönnum til tekna útgjöld sem tilgreind séu í 3. gr. reglugerðar nr. 483/1994, sbr. leiðbeiningar ríkisskattstjóra frá 5. apríl 1996. Hafi ríkisskattstjóri ekki gætt meðalhófs með þeirri ákvörðun að hafna gjaldfærslu alls umrædds kostnaðar.

Af þessu tilefni skal tekið fram að kostnaður vegna skemmtana starfsmanna, þar á meðal vegna árshátíðar, jólagleði og starfsmannaferða, getur talist til frádráttarbærs rekstrarkostnaðar, enda hefur kostnaður af þessu tagi lengi verið viðurkenndur sem slíkur í skattfrankvæmd. Í reglugerð nr. 483/1994 er tekið fram í 6. mgr. 3. gr. að til rekstrarkostnaðar teljist kostnaður við árshátíð, jólagleði og sambærilegar samkomur svo og starfsmannaferðir, enda séu samkomur þessar og ferðir fyrir starfsfólk almennt og kostnaður hæfilegur

miðað við einstök tilefni og heildstætt á rekstrarárinu. Fyrir liggur að annar eigandi kæranda, B, var eini starfsmaður kæranda í fullu starfi en auk hennar var starfsmaður með lágu starfshlutfalli á árunum 2012 og 2013. Verður því að taka undir með ríkisskattstjóra að útgjöld vegna skemmtanahalds, svo sem vegna hótलगistingar hjá Icelandair Hotels og áskriftarkort hjá Leikfélagi Reykjavíkur, miðar á tónleika fyrir þrjá og kaup á drykkjum á veitingahúsum, geti ekki talist kostnaður af því tagi sem um ræðir í 6. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 483/1994. Samkvæmt framansögðu er ekki fallist á að umrædd útgjöld geti talist frádráttarbær rekstrarkostnaður í skilningi 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003.

Vegna gjaldfærslu kostnaðar vegna íþróttaiðkunar skal tekið fram að kostnaður vegna íþróttaiðkunar starfsfólks hefur í úrskurðaf framkvæmd ekki verið talinn falla undir frádráttarbæran rekstrarkostnað samkvæmt 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, sbr. úrskurð yfirs kattane fndar nr. 472/1997. Þá tekur ákvæði 7. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 483/1994, þar sem fram kemur að kostnaður við almenna fyrirbyggjandi heilbrigðisþjónustu og almenna heilsubótaraðstöðu teljist til rekstrarkostnaðar, ekki til umræddra útgjalda kæranda, enda verður ákvæði þetta ekki skýrt rýmri skýringu en felst í beinu orðalagi þess, sbr. og úrskurð yfirs kattane fndar nr. 1186/1998. Tekið skal fram að kærandi hefur ekki haldið því fram að félagið hafi talið viðkomandi starfsmanni umrædd útgjöld til tekna. Er því ekki fallist á að útgjöld vegna líkamsræktaráskriftar og íþróttafatnaðar geti talist frádráttarbær rekstrarkostnaður í skilningi 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003.

Hvað snertir gjaldfærðan kostnað undir þessum lið að öðru leyti, þar á meðal vegna fatakaupa, sálfræðiþjónustu, þjónustu augnlæknis og vegna gleraugnakaupa, verður tekið undir það með ríkisskattstjóra að kærandi hafi ekki sýnt fram á að um frádráttarbæran rekstrarkostnað sé að ræða, enda hefur kærandi enga viðhlítandi grein gert fyrir þessum útgjöldum.

*5. Aðkeyptur akstur leigubifreiða.*

Deilt er um þá ákvörðun ríkisskattstjóra að fella niður gjaldfærðan kostnað undir þessum lið að fjárhæð 104.191 kr. rekstrarárið 2013 og 56.490 kr. rekstrarárið 2014. Byggði ríkisskattstjóri á því að kærandi hefði ekki sýnt fram á að þessi útgjöld væru vegna tekjuöflunar félagsins. Gjaldfærður kostnaður að fjárhæð 40.201 kr. á árinu 2013 virtist vera vegna bílaleigubíls en annar kostnaður væri vegna leigubifreiða seint að kvöldi eða að nóttu til.

Við meðferð málsins hjá ríkisskattstjóra komu fram þær skýringar kæranda að félagið hefði staðið straum af kostnaði við að koma starfsmanni sínum fljótt á milli staða í rekstrarlegum tilgangi. Kærandi hefði lagt í kostnað við að fá eignir í M-kaupstað í sölu. Bifreið hefði verið tekin á leigu tímabundið meðan starfsmaðurinn hefði unnið fyrir kæranda í M-kaupstað. Þá hefði kærandi greitt fyrir leigubifreiðar bæði í tengslum við skemmtanahald starfsmanna og þegar starfsmaður hitti viðskiptavini utan hefðbundins vinnutíma. Í kæru til yfirséðanefndar er því mótmælt að ríkisskattstjóri hafi felld niður allan gjaldfærðan aðkeyptan akstur leigubifreiða, en ljóst sé að við fasteignasölu sé ferðakostnaður nauðsynlegur og sé því ekki hægt að fella allan kostnað niður svo sem ríkisskattstjóri hafi gert.

Vegna umfjöllunar í kæru til yfirséðanefndar um akstursþarfir í rekstri kæranda er þess að geta að starfsmaður kæranda hafði afnot af bifreið á vegum félagsins sem ætla verður að hafi verið nýtt við almennar akstursnauðsynjar í rekstrinum. Verður hinn umþrætti leigubifreiðakostnaður ekki skýrður með vísan til akstursþarfa kæranda almennt, hvað þá þegar litið er til þess hvernig útgjöldum þessum var farið samkvæmt því sem kemur fram í úrskurði ríkisskattstjóra. Að því leyti sem útgjöldin stafa af skemmtanahaldi starfsmanns kæranda verður ekki fallist á að um frádráttarbæran rekstrarkostnað kæranda sé að ræða, svo sem greinir hér að framan um starfsmannakostnað. Þá hefur komið fram af hálfu kæranda að kostnaður vegna leigubifreiða skýrist af því að fundað hafi verið með viðskiptamönnum utan hefðbundins vinnutíma. Þrátt

fyrir tilefni af hálfu ríkisskattstjóra hefur ekki verið gerð nein nánari grein fyrir þessum tilvikum. Verður ekki fallist á að með þessum skýringum hafi verið sýnt fram á frádráttarbærni nefndra útgjalda.

Víkur þá að kostnaði vegna bílaleigubifreiðar sem umboðsmaður kæranda kvað vera vegna viðskipta í M-kaupstað. Ekki verður dregið í efa að kærandi hafi í einhverjum tilvikum haft tekjur af milligöngu um fasteignaviðskipti í M-kaupstað eða öðrum stöðum á landinu utan höfuðborgarsvæðisins. Þrátt fyrir ærið tilefni hefur kærandi ekki gert neina grein fyrir umfangi þess þáttar í starfseminni eða leitast við að tengja útgjaldatilefni við einstakar fasteignir sem kærandi hafði á söluskrá. Við athugun bókhaldsgagna kæranda, þar á meðal sölureikninga félagsins, verður ekki séð að inntökur/sölur eigna utan Reykjavíkur og nágrennis geti hafa verið umtalsverður þáttur í starfsemi kæranda. Allt að einu leiðir af þessu að því verður ekki alfarið hafnað, svo sem ríkisskattstjóri hefur gert, að samgöngukostnaður hafi fallið til vegna ferða utan höfuðborgarsvæðisins. Eins og málið liggur fyrir samkvæmt framansögðu þykir rétt að taka kröfu kæranda til greina um þennan kostnað að fjárhæð 40.201 kr. rekstrarárið 2013.

Að öðru leyti þykir ekki grundvöllur til að taka til greina kröfu kæranda um gjaldfærslu kostnaðar samkvæmt þessum gjaldalið í heild eða að hluta.

#### *6. Ferðakostnaður.*

Ríkisskattstjóra felldi niður gjaldfærðan ferðakostnað í rekstrarreikningum kæranda að fjárhæð 616.917 kr. rekstrarárið 2012, 359.310 kr. rekstrarárið 2013 og 275.731 kr. rekstrarárið 2014. Af hálfu kæranda hafa engar skýringar komið fram um útgjaldatilefni á árinu 2012. Hvað snertir þennan lið rekstrarárin 2013 og 2014 kom fram í svarbréfum kæranda til ríkisskattstjóra að ferðakostnaður fyrra árið væri m.a. vegna ferðar B, hluthafa og starfsmanns kæranda, til Boston. Þetta hefði verið árshátíðarferð sem réttara hefði verið að bókfæra sem starfsmannakostnað. Að öðru leyti væri allur kostnaðurinn vegna flugferða til M-kaupstaðar og gistingar, sbr. bréf til ríkisskattstjóra, dags. 21. ágúst 2018, þar sem einnig kom fram að tilgangur með ferðum til

M-kaupstaðar hefði verið að efla starfsemi kæranda á því landsvæði. Í kæru til yfirskattanefndar eru áréttaðar skýringar um árshátíðarferð til Boston. Einnig er bent á að kærandi hafi haft tekjur af sölu fasteigna í M-kaupstað og sé forkastanlegt að synja öllum ferðakostnaði þangað. Að öðru leyti er því borið við að annmarkar séu á málsmeðferð ríkisskattstjóra þar sem einstök fylgiskjöl hafi ekki verið tilgreind vegna gjaldaliðarins. Hvað þá viðbáru snertir vísast til umfjöllunar hér að framan vegna annarra gjaldaliða.

Samkvæmt c-lið 6. gr. reglugerðar nr. 483/1994 telst ferðakostnaður í þágu atvinnurekstrar til rekstrarkostnaðar. Kemur fram í greindu reglugerðarákvæði að til staðfestingar á ferðakostnaði þurfa upplýsingar m.a. um tilgang ferðar, þátttakendur og fjölda ferðadaga að liggja fyrir með aðgengilegum hætti.

Ekki verður talið að fram komnar skýringar um **árshátíðarferð til Boston** eða ferðir til M-kaupstaðar geti átt við útgjöld að fjárhæð 35.880 kr. á árinu 2013 vegna gistingar á Ion Hoteli. Þá er með þessum skýringum litið framhjá útgjöldum að fjárhæð 65.102 kr. árið 2014 vegna vörukaupa, veitinga og leigubifreiðar í Kaupmannahöfn. Hafa engar skýringar komið fram vegna þessara útgjalda. Verður að ganga út frá því að þau varði ekki tekjuöflun kæranda.

Að því er tekur til ferðar starfsmanns kæranda til Boston á árinu 2013 er þess að geta að ráðið verður af bókhaldsgögnum félagsins að færsla í bækur þess hafi verið byggð á því að um væri að ræða ferð á ráðstefnu á vegum samtakanna „National Association of Realtors“. Þessu hefur hins vegar ekki verið haldið fram af hálfu kæranda í málinu, hvorki í skýringum til ríkisskattstjóra né í kæru til yfirskattanefndar, auk þess sem ekki verður séð af tiltækum upplýsingum af vef nefndra samtaka að nein samkoma á þeirra vegum hafi verið á þeim tíma sem ferðin stóð. Verður því að taka afstöðu til kröfu kæranda um gjaldfærslu ferðakostnaðar á grundvelli framkominna skýringa um „árshátíðarferð“. Með vísan til niðurstöðu hér að framan um önnur útgjöld kæranda sem felld hafa verið undir kostnað af þessu tagi, sbr. lið 4 um

starfsmannakostnað, verður ekki talið að um sé að ræða slíkan kostnað sem greinir í 6. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 483/1994. Er því ekki fallist á að umrædd útgjöld vegna ferðar til Boston geti talist frádráttarbær rekstrarkostnaður.

Víkur þá að útgjöldum vegna ferða til M-kaupstaðar sem kærandi kveður vera vegna sölustarfa á vegum kæranda. Þrátt fyrir áskorun ríkisskattstjóra með bréfi, dags. 7. júní 2018, hefur kærandi ekki greint með skilmerkilegum hætti frá tilgangi með einstökum ferðum til M-kaupstaðar. Með því að gengið verður út frá því kærandi hafi haft tekjur af milligöngu um fasteignaviðskipti í M-kaupstað og eftir atvikum víðar utan Reykjavíkur og nágrennis, sbr. umfjöllun um þetta í lið 5 hér að framan, þykir verða að gera ráð fyrir að einhver kostnaður hafi fallið til vegna ferðalaga milli starfsstöðvar kæranda í Reykjavík og viðkomandi staða. Að svo vöxnu þykir mega fallast á gjaldfærðan ferðakostnað árin 2013 og 2014 að öðru leyti en fjallað hefur verið um hér að framan, þ.e. með 73.840 kr. fyrra árið og 210.629 kr. síðara árið. Kærandi hefur sem fyrr segir enga grein gert fyrir gjaldfærðum ferðakostnaði 616.917 kr. rekstrarárið 2012. Allt að einu verður að ætla að á því ári hafi fallið til einhver frádráttarbær útgjöld af sama tagi og síðari tvö árin. Eins og málið liggur fyrir verður frádráttarbær fjárhæð þó ekki ákvörðuð nema að álitum. Að því athuguðu sem ráðið verður af fyrirliggjandi gögnum um þetta verður fallist á gjaldfærslu ferðakostnaðar rekstrarárið 2012 með 250.000 kr.

#### *7. Funda- og viðskiptakostnaður.*

Eins og fram er komið var það mat ríkisskattstjóra að ekki væri unnt að líta svo á að öll gjaldfærð útgjöld kæranda undir þessum lið á árunum 2013 og 2014 gæti talist frádráttarbær rekstrarkostnaður og áætlaði ríkisskattstjóri frádráttarbæran kostnað 200.000 kr. hvort ár. Lækkaði gjaldfærð fjárhæð þannig um 483.064 kr. rekstrarárið 2013 og um 482.129 kr. rekstrarárið 2014. Í úrskurði ríkisskattstjóra kom fram að ekki væri ágreiningur um þörf rekstrar kæranda fyrir kostnað af þeim toga sem hér greinir. Hins vegar þætti ekki hafa verið gerð fullnægjandi grein fyrir einstökum útgjaldatilefnum, en um væri að ræða mikinn fjölda veitingahúsareikninga í hverjum mánuði árin 2013 og 2014.



Væru útgjöldin verulega há bæði með tilliti til hlutfalls af veltu og eðlis starfsemi kæranda. Af skýringum kæranda yrði ráðið að í flestum tilfellum væru útgjöldin hlutur starfsmanns kæranda í kostnaði á fundum með viðskiptavinum og í einhverjum tilfellum með eigendum fasteignasölu. Ekki hefði þó verið upplýst um tilefni einstakra reikninga, hverjir hefðu verið fundarmenn og önnur atriði til að sjá mætti tengsl kostnaðarins við tekjuöflunarstarfsemi kæranda.

Í kæru til yfirs kattane fndar er bent á að ríkisskattstjóri hafi ekki dregið í efa þörf rekstrar fyrir funda- og viðskiptakostnað en talið gjaldfærðan kostnað of háan án þess þó að vísað sé til sérstakra reikninga í því sambandi. Sé málið alveg óupplýst og sé því mótmælt að umrædd lækkun sé talin B til tekna sem ólög mæt úttekt, enda sé ósannað að hún hafi notið meintra hlunninda.

Samkvæmt e-lið 6. gr. reglugerðar nr. 483/1994 telst til rekstrarkostnaðar samkvæmt 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003 kostnaður vegna funda sem beinlínis tengjast atvinnurekstrinum, svo sem kostnaður vegna aðalfunda, hluthafafunda og stjórnarfunda, enda sé kostnaður eðlilegur miðað við tilefni. Risna vegna atvinnurekstrar, þ.e. sá kostnaður sem lagt er í til að ljúka viðskiptum, afla nýrra viðskiptasambanda eða halda þeim við, telst og til rekstrarkostnaðar samkvæmt 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, sbr. d-lið 6. gr. reglugerðar nr. 483/1994. Samkvæmt síðastnefndu reglugerðarákvæði þarf slíkur kostnaður þó að vera eðlilegur miðað við tilefni. Þá kemur fram að frádráttarbær risna þurfi að beinast að aðilum sem ekki starfa við fyrirtækið eða tengjast því með öðrum hætti, svo sem stjórnarmenn eða hluthafar, og að til staðfestingar risnukostnaði þurfi upplýsingar m.a. um tilefni risnu, hverjir hennar nutu og tengsl þeirra við fyrirtækið að liggja fyrir með aðgengilegum hætti.

Skýringar um kostnað vegna funda með eigendum tilgreindrar fasteignasölu þykja ekki gefa tilefni til að ætla að um slíkan kostnað sé að ræða sem um ræðir í e-lið 6. gr. reglugerðar nr. 483/1994, enda hefur því út af fyrir sig ekki verið haldið fram af hálfu kæranda. Að því leyti sem byggt er á því af hálfu kæranda

að um risnukostnað sé að ræða verður að taka undir það með ríkisskattstjóra að af hálfu kæranda hafa takmarkaðar upplýsingar komið fram um einstök risnutilefni, að hverjum risna beindist í einstökum tilvikum og hver tengsl þeirra væru við kæranda. Verður þannig ekki talið að kærandi hafi sýnt fram á frádráttarbærni umræddra útgjalda sem funda og viðskiptakostnaðar með hærri fjárhæðum en ríkisskattstjóri áætlaði.

#### 8. Gjafir og styrkir.

Ríkisskattstjóri felldi niður gjaldfærðan kostnað samkvæmt þessum lið að fjárhæð 550.752 kr. í rekstrarreikningi kæranda fyrir rekstrarárið 2012. Féllst ríkisskattstjóri ekki á að kærandi hefði með framkomnum skýringum um gjafir til viðskiptavina sýnt fram á að um frádráttarbæran rekstrarkostnað væri að ræða. Í þessu sambandi benti ríkisskattstjóri m.a. á að á umræddum árum stöfuðu tekjur kæranda frá fáum aðilum.

Í kæru til yfirs kattane fndar er breytingu ríkisskattstjóra hvað varðar þennan gjaldalið mótmælt á þeim forsendum að alkunna sé að rekstur fasteignasala hafi í för með sér kostnað vegna gjafa til viðskiptavina. Standist ekki meðalhófsreglu að fella gjaldfærða fjárhæð niður í heild sinni.

Með bréfi, dags. 7. júní 2018, lagði ríkisskattstjóri fyrir kæranda að sýna fram á að gjaldfærður kostnaður samkvæmt framangreindum lið væri frádráttarbær. Í svarbréfi umboðsmanns kæranda, dags. 21. ágúst 2018, komu ekki fram aðrar skýringar en að starfsmaður kæranda hefði á þessum tíma lagt mikið á sig til að skapa góðar tengingar út á markaðinn og stuðla að því að upplifun viðskiptavina félagsins yrði góð. Hefði því verið keypt mikið af gjöfum fyrir viðskiptavini. Í bréfinu var þess getið að umboðsmaðurinn teldi sig þurfa aðgang að bókhaldi félagsins til að gera nánari grein fyrir einstökum gjaldfærslum. Í kjölfarið afhenti ríkisskattstjóri kæranda bókhaldsgögn félagsins fyrir árið 2012, svo sem áður hefur verið rakið. Þrátt fyrir áskorun ríkisskattstjóra og frestveitingu í tölvupósti 21. september 2018 til að leggja fram gögn og frekari upplýsingar gerði kærandi enga nánari grein fyrir umræddum kostnaði. Þá kom ekkert frekar fram um gjafir þessar í tilefni af

boðunarbréfi ríkisskattstjóra. Það sem tiltekið er um þessi útgjöld í kæru til yfirsattanefndar felur ekki í sér neinar skýringar sem ekki lágu áður fyrir. Tekið skal fram að þótt fallist yrði á að tíðkanlegt sé að fasteignasalar afhendi viðskiptavinum sínum gjafir, svo sem í tilefni kaupsamningsgerðar, getur það ekki leyst hlutaðeigandi aðila, í þessu tilviki kæranda, undan því að varpa nauðsynlegu ljósi á slík útgjöld til að fallast megi á frádrátt kostnaðar vegna þeirra frá rekstrartekjum. Kærandi hefur ekki lagt fram neinar upplýsingar af þessu tagi, þar á meðal um verðmæti sem afhent voru og viðtakendur þeirra í einstökum tilvikum, og verður því að hafna kröfu félagsins hvað þetta kæruatriði varðar.

#### 9. Viðhald húsnæðis. Rekstrarkostnaður K-götu.

Kæruefni samkvæmt þessum lið varðar lækun ríkisskattstjóra á gjaldfærðum kostnaði vegna íbúðarhúsnæðis að K-götu. Ríkisskattstjóri lækkaði gjaldfærðan rekstrarkostnað kæranda samkvæmt þessum lið um 132.332 kr. rekstrarárið 2013 eða úr 164.797 kr. í 32.465 kr. og um 75.001 kr. á árinu 2014 eða úr 93.401 kr. í 18.400 kr. vegna ýmissa vörukaupa, einkum útgjalda við kaup á **pallaefni**. Þá lækkaði ríkisskattstjóri gjaldfærslu vegna **garðræktar** rekstrarárið 2014 um 63.541 kr. eða úr 79.130 kr. í 15.589 kr. Vísaði ríkisskattstjóri til þess að fasteignin að K-götu væri með tvö fasteignanúmer, annars vegar íbúð í eigu kæranda sem teldist 19,7% af heildarfermetrafjölda fasteignarinnar og hins vegar íbúð í eigu hluthafa kæranda, B og C, sem teldist 80,3% af heildarfermetrafjölda eignarinnar. Var það mat ríkisskattstjóra að ekki hefði verið sýnt fram á að umrædd útgjöld tækju aðeins til eignar kæranda og heimilaði ríkisskattstjóri aðeins gjaldfærslu sem svaraði til hlutfalls eignarhluta kæranda af eigninni allri.

Af hálfu kæranda er breytingu ríkisskattstjóra mótmælt á þeim grundvelli að kostnaður, sem talinn hafi verið vegna smíði á palli við íbúðarhúsið, hafi í raun verið efniskostnaður vegna girðingar á lóðarmörkum. Hafi verið talið rétt að íbúð kæranda bæri þann kostnað, enda sé girðingin til þess að auka gæði íbúðarinnar sem sé í kjallara þess enda fasteignarinnar sem snúi að næsta húsi.

Samkvæmt því sem fram er komið eru hin umdeildu útgjöld vegna girðingar á lóðamörkum hússins að K-götu og umhirðu garðs. Í húsinu eru tvær íbúðir (fasteignahlutar). Lóð er á hinn bóginn sameiginleg. Kostnaður við girðingu á lóðamörkum og útgjöld vegna umhirðu lóðar verður því að teljast tilheyrja báðum eignarhlutunum í húsinu. Verður samkvæmt því að telja réttmætt að ríkisskattstjóri hafi skipt umræddum útgjöldum með þeim hætti sem gert var, sbr. til hliðsjónar viðhorf í H 1997:759. Kröfu kæranda um breytingu á úrskurði ríkisskattstjóra að þessu leyti er því hafnað.

#### *10. Öryggisgæsla.*

Deilt er um lækkun ríkisskattstjóra á gjaldfærðum kostnaði vegna öryggisgæslu rekstrarárið 2014 um 63.191 kr. eða úr 78.726 kr. í 15.535 kr. eða í réttu hlutfalli við eignarhluta kæranda í fasteigninni að K-götu. Í úrskurði ríkisskattstjóra kom fram að ekki yrði ráðið af greiðsluseðli fyrir þjónustuna að umræddur kostnaður hefði aðeins verið vegna eignarhluta kæranda í fasteigninni en ekki allrar eignarinnar. Þá benti ríkisskattstjóri á að engar leigutekjur hefðu borist vegna útleigu eignarinnar fyrr en í maí 2015 auk þess sem ekki hefði verið sýnt fram á það með gögnum að öryggisgæsla væri hluti af útleigukjörum íbúðarinnar.

Ekkert kemur fram í kæru til yfirskattanefndar sem gefur tilefni til að hnekkja þessari ákvörðun ríkisskattstjóra, sem er í samræmi við sjónarmið í H 1997:759, og verður hún því látin standa óhöggud.

#### *Tryggingagjald.*

Í kæru til yfirskattanefndar gerð krafa um niðurfellingu hækkunar tryggingagjalds, enda sé hækkun launa starfsmanns kæranda röng og ólögmæt bæði að formi og efni.

Þetta kæratriði varðar breytingar ríkisskattstjóra samkvæmt hinum kærða úrskurði um endurákvörðun, dags. 13. desember 2018, er ríkisskattstjóri taldi leiða af þeirri ákvörðun sinni að telja eiganda kæranda og starfsmanni, B, til tekna óheimila úthlutun af fjármunum kæranda á árunum 2012, 2013 og 2014,

sbr. úrskurð ríkisskattstjóra um endurákvörðun í máli B, dags. 13. desember 2018. Af þessum sökum færði ríkisskattstjóri B til tekna 2.499.431 kr. í skattframtali hennar árið 2013, 3.600.934 kr. í skattframtali árið 2014 og 3.546.919 kr. í skattframtali árið 2015 sem laun samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003., sbr. 2. mgr. 11. gr. sömu laga. Með hinum kærða úrskurði hækkaði ríkisskattstjóri gjaldfærslu launakostnaðar í skattskilum kæranda gjaldárin 2013, 2014 og 2015 vegna umræddra greiðslna auk þess sem hann endurávarðaði tryggingagjaldsstofn kæranda og tryggingagjald, en hækkun þess gjalds kom jafnframt til gjalda í skattskilum kæranda. Hækkun tryggingagjaldsstofns kæranda af þessum sökum nam 2.499.431 kr. gjaldárið 2013, 3.600.934 kr. gjaldárið 2014 og 3.546.919 kr. gjaldárið 2015 kr. og hækkun tryggingagjalds nam 194.706 kr. gjaldárið 2013, 276.912 kr. gjaldárið 2014 og 269.212 kr. gjaldárið 2015.

Samkvæmt úrskurði yfirskattanefndar nr. 192/2019, sem kveðinn er upp í dag í kærumáli B, standa greindar breytingar ríkisskattstjóra á skattframtölum B óhaggaðar að öðru leyti en því að tekjufærðar fjárhæðir lækka um 250.000 kr. í skattframtali árið 2013, um 114.041 kr. í skattframtali árið 2014 og um 210.629 kr. í skattframtali árið 2014. Af þessu leiðir að launakostnaður í skattskilum kæranda lækkar samsvarandi svo og lækkar tryggingagjaldsstofn kæranda um 250.000 kr. gjaldárið 2013, 114.041 kr. gjaldárið 2014 og 210.629 kr. gjaldárið 2015. Einnig leiðir af niðurstöðunni að hækkun rekstrarkostnaðar kæranda vegna gjaldfærslu tryggingagjalds lækkar um 19.475 kr. gjaldárið 2013, um 8.770 kr. gjaldárið 2014 og um 15.987 kr. gjaldárið 2016.

#### *Um málskostnað.*

Umboðsmaður kæranda hefur gert kröfu um að kæranda verði úrskurðaður málskostnaður til greiðslu úr ríkissjóði samkvæmt 2. mgr. 8. gr. laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd, með áorðnum breytingum. Samkvæmt úrslitum málsins, sem gengið hefur gegn kæranda í öllum meginatriðum, eru ekki lagaskilyrði til að ákvarða kæranda málskostnað á grundvelli framangreinds lagaákvæðis. Kröfu þess efnis er því hafnað.

*Ú r s k u r ð a r o r ð :*

Gjaldfærsla vegna aðkeypts aksturs og ferðakostnaðar hækkar um 250.000 kr. rekstrarárið 2012, 114.041 kr. rekstrarárið 2013 og 210.629 kr. rekstrarárið 2014. Gjaldfærsla vegna launa og tryggingagjalds lækkar um 269.475 kr. rekstrarárið 2012, 122.811 kr. rekstrarárið 2013 og 226.616 kr. rekstrarárið 2014. Tryggingagjaldsstofn lækkar um 250.000 kr. gjaldárið 2013, 114.041 kr. gjaldárið 2014 og 210.629 kr. gjaldárið 2015. Að öðru leyti er kröfum kæranda hafnað.