

D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 8. janúar 2008 í máli nr. E-762/2007:

Lovísa ehf

(Ásmundur G. Vilhjálmsson hdl.)

gegn

íslenska ríkinu

(Einar K. Hallvarðsson hrl.)

Mál þetta, sem dómtekið var að loknum munnlegum málflutningi 14. desember sl., er höfðað með stefnu, áritaðri af ríkislögmanni um nægilega birtingu og þingfest 30. janúar 2007.

Stefnandi er Lovísa ehf., Lækjartúni 5, Hólmavík, en stefndi er íslenska ríkið og er fjármálaráðherra stefnt fyrir þess hönd.

Dómkröfur

Endanlegar dómkröfur stefnanda eru:

Í fyrsta lagi að fá ómerkta með dómi þá ákvörðun skattstjóra Vestfjarðaumdæmis, dags. 6. apríl 2005, að hækka laun eiganda stefnanda, Más Ólafssonar, kt. 071062-4149, í skattskilum stefnanda rekstrarárið 2002 úr 2.381.000 krónum í 5.268.060 krónur, eða um 2.887.060 krónur.

Í öðru lagi að fá ómerkta með dómi úrskurð yfirskattanefndar nr. 174, dags. 21. júní 2006, um höfnun á kröfum stefnanda í kærumáli hans fyrir yfirskattanefnd vegna endurákvörðunar skattstjóra, sbr. ofansagt.

Þá krefst stefnandi málskostnaðar að skaðlausu, að mati dómsins.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda og að stefnanda verði gert að greiða honum málskostnað, að mati dómsins.

Málsatvik og ágreiningsefni

Stefnandi er einkahlutafélag og hefur með höndum útgerð Straums ST-65, sem er bátur undir 12 brúttórúmllestum að stærð.

Með bréfi 12. desember 2003 fór skattstjórinn í Vestfjarðaumdæmi fram á að stefnandi gerði grein fyrir gjaldfærðum launum að fjárhæð 2.381.000 krónur vegna eiganda félagsins, Más Ólafssonar, í rekstrarreikningi fyrir árið 2002, og vísaði í því sambandi til 2. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt og eignarskatt, og viðmiðunarflokks F(5) í auglýsingu ríkisskattstjóra nr. 4/2002, um reiknað endurgjald tekjuárið 2002, sem birt var í B-deild Stjórnartíðinda sem auglýsing nr. 39, 17. janúar 2002. Fram kom í bréfi skattstjóra að eftir þessum viðmiðunarflokki skyldi reiknað endurgjald ekki vera lægra en 40% af aflaverðmæti báts, en samkvæmt skattframtali stefnanda væri aflaverðmæti 13.170.149 krónur. Var óskað eftir skýringum á því hvers vegna stefnandi hefði greitt eiganda sínum lægri laun en kveðið væri á um í viðmiðunarreglum ríkisskattstjóra. Í bréfi skattstjóra var einnig spurst fyrir um fjölda sjómannadaga Más Ólafssonar á árinu 2002.

Í svarbréfi umboðsmanns stefnanda kom fram að félagið teldi tilfærð laun í samræmi við vinnuframlag við útgerðina. Már Ólafsson hefði verið ráðinn allt árið hjá félaginu, en að auki unnið smávegis annað í frítíma.

Á grundvelli 4. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 boðaði skattstjóri, með bréfi 23. mars 2004, endurákvörðun áður álagðra opinberra gjalda stefnanda gjaldárið 2003. Laut boðunin að hækkun reiknaðs endurgjalds vegna starfa Más Ólafssonar í þágu stefnanda, úr 2.381.000 krónum í 5.268.060 krónur, eða um 2.887.060 krónur, og kvaðst skattstjóri í þeim efnum miða við 40% af aflaverðmæti Straums ST-65, er næmi 13.170.149 krónum. Vísað var til viðmiðunarflokks F(5) í viðmiðunarreglum ríkisskattstjóra til ákvörðunar á reiknuðu endurgjaldi tekjuárið 2002, sbr. auglýsingu nr. 39/2002. Tók skattstjóri fram að breytingin myndi leiða til hækkunar á gjaldfærðum rekstrarkostnaði samkvæmt rekstrarreikningi fyrir tekjuárið 2002, enda teldist reiknað endurgjald til frádráttarbærs rekstrarkostnaðar, sbr. 3. mgr. 1. tl. 31. gr. laga nr. 90/2003. Þá var tekið fram að stefnanda bæri að greiða tryggingagjald af reiknuðu endurgjaldi, að viðbættu 6% framlagi í lífeyrissjóð. Þannig væri fyrirhugað að hækka tryggingagjald stefnanda gjaldárið 2003 um 150.993 krónur.

Með bréfi 7. apríl 2004 mótmælti umboðsmaður stefnanda ráðagerð skattstjóra um hækkun reiknaðs endurgjalds og launatengdra gjalda. Tekið var fram að engir kjarasamningar væru í gildi milli sjómanna og útgerða í smábátaflokki. Þá væri 40% hlutfall af aflaverðmæti alltof hátt launahlutfall í rekstri línubáts svo sem nánar var rökstutt. Enn fremur var rakið að enginn rekstrargrundvöllur væri fyrir hinni boðuðu launaákvörðun.

Skattstjóri felldi niður fyrrgreint boðunarbréf og boðaði stefnanda jafnframt að nýju breytingar á skattskilum félagsins gjaldárið 2003 á grundvelli 4. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003. Kvaðst skattstjóri hafa í hyggju að hækka þá fjárhæð sem ákvörðuð hefði verið eiganda stefnanda, Má Ólafssyni, sem reiknað endurgjald tekjuárið 2002 vegna vinnu í þágu stefnanda, til samræmis við þær fjárhæðir sem fram kæmu í viðmiðunarreglum ríkisskattstjóra, sbr. viðmiðunarflokk F(5), þ.e. úr 2.381.000 krónum í 5.268.060 krónur, eða um 2.887.060 krónur. Í bréfi skattstjóra

voru rakin fyrri bréfaskipti milli skattstjóra og umboðsmanns stefnanda og raktar ástæður þess að miða skyldi við viðmiðunarflokkinn F(5) í auglýsingu ríkisskattstjóra nr. 4/2002. Taldi skattstjóri að tilfærð laun Más Ólafssonar vegna vinnu hjá stefnanda væru langt innan þeirra marka sem fram kæmu í viðmiðunarreglunum. Að svo búnu gerði skattstjóri grein fyrir ákvæðum 2. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, þar sem kveðið væri á um skyldu þeirra er störfuðu við eigin atvinnurekstur eða starfsemi sem rekin væri í sameign með öðrum eða á vegum skyldra eða tengdra aðila, til að telja sér til tekna eigi lægra endurgjald fyrir starf sitt og hefðu þeir innt það af hendi fyrir óskyldan eða ótengdan aðila. Tók skattstjóri fram að ríkisskattstjóri hefði á grundvelli 3. málsliðar 1. mgr. 59. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 28. gr. laga nr. 133/2001, gefið út matsreglur um reiknað endurgjald vegna starfa á árinu 2002. Væri í 2. mgr. 59. gr., sbr. 4. mgr. sömu gr., að finna heimild fyrir skattstjóra til að hækka reiknað endurgjald þeirra sem færðu sér til tekna lægra endurgjald en áskilið væri í þeim reglum, um leið og skattstjóri rakti efni greindra ákvæða 59. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 28. gr. laga nr. 133/2001. Lágmark reiknaðs endurgjalds í flokki F(5) hefði á árinu 2002 verið 215.000 krónur (sic) á mánuði og 2.580.000 krónur (sic) á ári, þó eigi lægra en 40% af aflaverðmæti báts. Undir þann flokk féllu skipverjar á smábátum sem kjarasamningar tækju ekki til og hefði stefnandi ekki sýnt fram á að ákvarða bæri Má Ólafssyni lægra reiknað endurgjald en viðmiðunarreglur ríkisskattstjóra kvæðu á um. Jafnframt tók hann fram að ekkert hefði komið fram af hálfu félagsins sem gæfi til kynna að umfang og eðli starfsemi félagsins væri svo frábrugðið því sem miðað væri við í ákvörðun ríkisskattstjóra varðandi viðmiðunarfjárhæðir fyrir lágmark reiknaðs endurgjalds af raunverulegum tekjum fyrir skipverja á smábátum. Á grundvelli fyrrgreindra lagaákvæða var því boðað að reiknað endurgjald Más Ólafssonar vegna starfa hjá stefnanda á árinu 2002 yrði 5.268.060 krónur. Það teldist til frádráttarbærs rekstrarkostnaðar, sbr. 3. mgr. 1. tl. 31. gr. laga nr. 90/2003, og af því leiddi að gjaldfærður kostnaður í rekstrarreikningi stefnanda 2002 hækkaði til samræmis við hækkingu reiknaðs endurgjalds. Breytingin myndi enn fremur leiða til þess að stefnanda bæri að greiða tryggingagjald af hækkuðu endurgjaldi, að viðbættu 6% framlagi í lífeyrissjóð, sbr. ákvæði laga nr. 113/1990, um tryggingagjald, og laga nr. 129/1997, um skyldutryggingu lífeyrisréttinda og starfsemi lífeyrissjóða.

Umboðsmaður stefnanda mótmælti boðuðum breytingum með sömu rökum og fyrr. Jafnframt var sérstaklega mótmælt þeirri fullyrðingu skattstjóra að engin rök væru til annars en að miða við fulla lágmarksfjárhæð reiknaðs endurgjalds eftir viðmiðunarreglum ríkisskattstjóra. Þá voru ítrekuð sjónarmið um að viðmiðun við 40% af aflaverðmæti leiddi til alltof hás launahlutfalls í rekstri línubáts og að enginn rekstrargrundvöllur væri fyrir hinni boðuðu hækkingu reiknaðs endurgjalds.

Með úrskurði um endurákvörðun, dags. 6. apríl 2005, var boðaðri endurálagningu hrundið í framkvæmd í skattskilum stefnanda gjaldárið 2003. Samkvæmt því hækkuðu gjaldfærð laun í rekstrarreikningi stefnanda fyrir árið 2002 um 2.887.060 krónur. Þá hækkaði skattstjóri stofn stefnanda til tryggingagjalds um sömu fjárhæð vegna hækkingar á reiknuðu endurgjaldi eiganda stefnanda vegna vinnu hans á vegum stefnanda. Hækkaði tryggingagjald þannig um 150.993 krónur gjaldárið 2003. Hækking gjaldfærðs rekstrarkostnaðar vegna umræddra breytinga nam alls 3.038.053 krónum. Leiddu þessar breytingar til þess að hagnaður stefnanda fyrir skatta varð 23.664 krónur í stað 3.061.717 króna, og hreinar tekjur stefnanda til skatts þannig engar í stað 2.726.550 króna. Skattstjóri

rökstuddi ákvörðun sína í nefndum úrskurði og tók afstöðu til andmæla af hálfu stefnanda. Ítrekaði hann að ekki hefði verið sýnt fram á að umfang og eðli starfsemi stefnanda væri með þeim hætti að viðmiðunarreglur ríkisskattstjóra ættu ekki við.

Stefnandi kærði úrskurð skattstjóra til yfirskattanefndar með kæru 5. júlí 2005 og krafðist þess að úrskurðurinn yrði felldur úr gildi. Kröfugerð stefnanda fyrir yfirskattanefnd varðaði einnig ósk um leiðréttingu á skattskilum félagsins vegna gjaldfærslu á kvótaleigu, en þeim þætti var vísað til meðferðar skattstjóra. Að öðru leyti var kröfum stefnanda hafnað. Stefnandi kveðst ósáttur við niðurstöðu yfirskattanefndar þar sem hún geri það að verkum að ómögulegt sé fyrir hann að byggja upp fyrirtæki sitt. Því hafi honum verið nauðugur sá kostur að skjóta málinu til dómstóla í því skyni að fá skorið úr um lögmæti skattlagningarinnar.

Málsástæður stefnanda og lagarök

Aðalkröfu sína, um að ákvörðun skattstjóra Vestfjarðaðumdæmis frá 6. apríl 2005 um að hækka laun aðaleiganda stefnanda, Más Ólafssonar, í skattskilum stefnanda rekstrarárið 2002 úr 2.381.000 krónum í 5.268.060 krónur, eða um 2.887.060 krónur, verði ómerkt, byggir stefnandi umfram allt á því að viðmiðunarregla ríkisskattstjóra í auglýsingu nr. 4/2002, um reiknað endurgjald tekjuárið 2002, þess efnis að reiknað endurgjald þeirra sem stunda fiskveiðar á smábátum er kjarasamningar taki ekki til, skuli eigi vera lægra en 40% af aflaverðmæti báts, hafi ekki fullnægjandi lagastoð.

Samkvæmt stjórnarskrá Lýðveldisins Íslands megi engan skatt á leggja nema með lögum. Með lögum í þessu sambandi sé átt við lög sett af Alþingi. Stjórnvaldsfyrirmæli geti því aldrei verið skattlagningarheimild. Samkvæmt lögum um tekjuskatt séu þeir sem vinni við eigin atvinnurekstur, þar með talið einkahlutafélög sem þeir eigi meirihluta í, skyldir að reikna sér eigi lægri laun (endurgjald) en þeir hefðu notið hjá óskyldum aðila. Til að auðvelda mönnum þetta verk sé ríkisskattstjóra, nú fjármálaráðherra, í tekjuskattslögum falið að ákveða lágmarksendurgjald (laun). Við ákvörðun reiknaðs endurgjalds þessara aðila beri að hafa hliðsjón af raunverulegum tekjum fyrir sambærileg störf. Upplýsingar um það hvaða viðmið liggja lágmarkslaunum til grundvallar séu þó af skornum skammti í lögum. Frá upphafi muni þó hafa verið gengið út frá kjarasamningum aðila vinnumarkaðarins, svo sem beinlínis hafi verið tekið fram í þágildandi lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda. Einnig hafi verið höfð hliðsjón af rannsóknum kjararannsóknarnefndar og tekjuupplýsingum opinberra aðila, svo sem Hagstofu Íslands og forvera hennar, Þjóðhagsstofnun.

Í auglýsingu ríkisskattstjóra nr. 4/2002, um reiknað endurgjald tekjuárið 2002, sé fjallað um reiknað endurgjald sjómanna (skipstjóra, stýrimanna, vélstjóra og háseta) undir F-lið. Umræddur staflíður samanstandi af fimm tölulíðum og miðist reiknað endurgjald fjögurra þeirra fyrstu við kjarasamningslaun. Reiknað endurgjald samkvæmt fimmta líðnum sé jafnhátt þeim fjórða, og viðmiðun samkvæmt honum því kjarasamningslaun. Þar sem laun sjómanna miðist við aflahlut geti viðmiðunarlaun þeirra sem falli undir staflíði 1 til 4 breyst. Hið sama

eigi við um sjómenn á smábátum, sem kjarasamningar taki ekki til. Öfugt við hina sé þeim hins vegar gert að miða laun sín við 40% af aflaverðmæti, það er heildartekjum af útgerð. Telur stefnandi að reglu þessa skorti fullnægjandi lagastoð og sé um leið í engu samræmi við þá kjarasamningsviðmiðun sem gengið hafi verið út frá við ákvörðun reiknaðs endurgjalds. Af hálfu ríkisins sé reglan réttlætt með vísan til 1. gr. laga nr. 24/1986, um skiptaverðmæti og greiðslumiðlun innan sjávarútvegsins. Á þeim bátum sem sú viðmiðun taki til, séu áhafnarmedlimir hins vegar yfirleitt mun fleiri en á bátum eins og stefnandi geri út.

Þar sem 40% reglan hafi ekki stoð í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, áður lögum nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, byggir stefnandi á því að ekki sé heimilt að ganga út frá henni við ákvörðun launa hans.

Að áliti stefnanda setja fyrirmæli stjórnarskrárinnar, um að skattamálum skuli skipað með lögum, skorður við því hversu langt megi ganga í framsali lagasetningarvalds. Alþingi geti þannig ekki sett lög sem mæli svo fyrir að ákveðin stofnun eða fyrirtæki hafi heimild til að kveða á um skattstofna eða skatthlutföll, nema að fullnægðum afar ströngum skilyrðum. Í tekjuskattslögum segi aðeins að skattyfirvöld, ríkisskattstjóri, nú fjármálaráðherra, skuli við ákvörðun reiknaðs endurgjalds hafa hliðsjón af raunverulegum tekjum fyrir sambærileg störf. Hér séu engir, eða mjög litlir fyrirvarar gerðir, og því sé skattyfirvöldum í lófa lagt að ákveða skatt þeirra sem vinna við eigin atvinnurekstur að vild sinni. Fá slíkt ekki staðist, miðað við þær ströngu lögmatiskröfur sem gerðar séu til skatta. Þá sé ekki heldur unnt að horfa fram hjá því að verulega skorti á að 40% reglan fullnægi þeim skilyrðum sem almennt gildi um skatta, og þá sérstaklega því að skylt sé að leggja skatta á samkvæmt almennum sjónarmiðum og að gættri ákveðinni jafnræðisreglu. Samkvæmt því sé almennt bannað að taka einn hóp aðila út úr og skattleggja hann sérstaklega. Á sama hátt sé óheimilt að mismuna aðilum við skattlagningu. Bendir stefnandi á að engum, nema sjómönnum á bátum undir 12 brúttórúmllestum að stærð, sé gert að reikna sér endurgjald af veltu, og því ekkert tillit tekið til afkomu rekstrar. Að mati stefnanda sé engum vafa undirorpið að þetta feli í sér mismunun sem brjóti í bága við þau sjónarmið er liggja að baki skatthugtakinu. Jafnframt geri þetta kröfu um að skattalög séu skýr og ótvíræð.

Í öðru lagi byggir stefnandi á því að umrædd 40% regla brjóti gegn meðalhófsreglu stjórnsýslunnar. Miðist reglan við bestu hugsanlegu aðstæður um borð og þá þannig að útgerðarmaður eigi bát sinn nokkurn veginn skuldlausan og gangi að úthlutuðum aflaheimildum. Hins vegar sé ekkert hugsað út í það að aðili þurfi að kaupa sér beitu.

Í þriðja lagi rökstyður stefnandi kröfur sínar með því að skattstjóri hafi ekki tekið tillit til skýringa hans á því hvers vegna reiknað endurgjald Más Ólafssonar tekjuárið 2002 hafi verið lægra en viðmiðunarreglur ríkisskattstjóra kveði á um. Skýringar stefnanda hafi enga umfjöllun hlotið, en þess í stað hafi skattstjóri einblínt á þá viðmiðunarreglu ríkisskattstjóra um að laun Más Ólafssonar skyldu að lágmarki teljast 40% af aflaverðmæti. Samkvæmt tekjuskattslögum sé skattstjóra þó heimilt að fallast á lægra endurgjald en viðmiðunarreglur kveði á um, enda liggja fyrir fullnægjandi skýringar og rökstuðningur frá skattaðila, svo sem um eðli starfs hans og starfsemi fyrirtækisins, svo og afkomu rekstrar og fjármagn bundið í starfseminni, sbr. 2. og 3. málslíður 2. mgr. 58. gr. laga nr. 90/2003.

Stefnandi bendir á að samkvæmt upplýsingum Fiskistofu hafi Straumur ST-65 landað 44 sinnum línuafli árið 2002. Því til viðbótar voru landanir vegna grásleppu um 20. Að baki hverri löndun á línuafli standi einn dagur á sjó. Um tveggja mánaða vinna liggi því að baki tekjunum vegna línuafllans og sé þessu eins farið um grásleppuveiðina, hún jafngildi um eins mánaðar vinnu. Samkvæmt því hafi stefnandi stundað veiðar á sjó í um þrjú mánuði árið 2002. Með beitningu, sem stefnandi telur að jafngildi tveggja mánaða vinnu, nemi vinna Mús Ólafssonar því um fimm mánaða vinnu, eða um 42% af fullu ársstarfi. Samkvæmt því hafi Mús Ólafsson, aðaleigandi stefnanda, ekki verið í fullu starfi hjá stefnanda. Gildi það jafnvel þótt tekið sé tillit til viðhalds og eftirlits með báti stefnanda. Þrátt fyrir það sé reiknað endurgjald hans ákveðið eins og hann hafi verið í fullu starfi við sjómennsku, þótt fyrir liggi að Mús hafi verið í blönduðu starfi, þar sem launakjörin hafi verið mjög ólík.

Auk eðlis starfs og starfsemi telur stefnandi að skattstjóra beri að taka tillit til afkomu rekstrar við hækkun á framtöldu reiknuðu endurgjald. Með afkomu rekstrar í þessu sambandi sé átt við hagnað eftir skatta. Þetta sé því sú stærð sem eftir standi þegar tillit hafi verið tekið til alls þess kostnaðar, þar með talið opinberra gjalda ársins. Þótt reiknað endurgjald sé umfram allt reiknuð stærð sé ekki unnt að horfa fram hjá því að fyrirtæki verði að eiga peninga fyrir því. Fyrir skatta hafi afkoma stefnanda verið jákvæð um 3.061.717 krónur. Eftir hækkun skattstjóra á reiknuðu endurgjaldi stefnanda um 2.887.060 krónur, að viðbættu 150.993 króna tryggingagjaldi, standi aðeins eftir 23.664 krónur af þeirri upphæð. Að teknu tilliti til 6% mótframlags atvinnurekanda í lífeyrissjóð, 173.224 krónum, verði afkoma rekstrar fyrir skatta neikvæð um 149.560 krónur. Telur stefnandi að á vissan hátt megi segja að honum sé því gert að greiða skatt af neikvæðum tekjum, sem ekki fái staðist samkvæmt íslenskum skattalögum. Að auki bendir hann á að samkvæmt ársreikningi stefnanda sé gengishagnaður vegna erlendra lána 2.099.322 krónur. Lánin hafi verið tekin árið 2001, sem þýði að 11/12 hluti heildarteknanna sé óinnleystur í árslok 2002. Endurskoðandi stefnanda hafi reiknað út innleystan gengishagnað ársins 2002 og nemi hann 74.848 krónum. Endurákvörðun skattstjóra, að teknu tilliti til tryggingagjalds og mótframlags í lífeyri af hinum hækkuðu launum, hafi því ekki aðeins valdið tapi að fjárhæð 149.560 krónum, heldur 2.192.800 krónum. Þá bendi orðlag 3. málslíðar 2. mgr. 58 gr. tekjuskattslaga, þar sem fjallað sé um afkomu og fjármagn bundið í rekstri, til þess að skattaðili eigi rétt á ákveðnum arði af fjárfestingu sinni. Því sé ekki unnt að ákveða reiknað endurgjald svo hátt að hagnaður af rekstri nemi lægri fjárhæð en sanngjarnt og eðlilegt sé að miða við að fjármagnið, sem bundið sé í rekstrinum, gefi af sér í arð. Í úrskurði skattstjóra sé ekkert tillit tekið til þessa arðssjónarmiðs. Í því sambandi bendir stefnandi á að hann hafi verið að byggja upp fyrirtæki sitt með kaupum á aflaheimildum. Samkvæmt ársreikningi hafi eigið fé hans numið um 2,7 milljónum króna. Miðað við 9% ársávöxtun eigin fjár, sem stefnandi álitur hóflega reiknað, hafi hann því átt rétt á að fá um 250.000 krónur greiddar sem arð. Hækkanir skattstjóra á reiknuðu endurgjaldi og tryggingagjaldi hjá aðaleiganda stefnanda valdi því að eigið fé verði neikvætt, sem þýði að stefnandi hafi 0 krónur í arð af fjárfestingu sinni. Þá taki skattstjóri heldur ekkert tillit til þeirrar áhættu sem fylgi rekstri stefnanda. Til að geta stundað atvinnurekstur sinn hafi stefnandi þurft að stofna til skuldbindinga sem nemi á aðra milljón króna á ári. Þessar skuldbindingar hverfi ekki þótt afli dragist saman, eða hverfi jafnvel alveg. Óhjákvæmilegt sé því fyrir stefnanda að eiga jafnan nokkurt fé í sjóði til að mæta

þeim.

Heldur stefnandi því fram að með því að virða að vettugi fyrirleggjandi upplýsingar og taka ekki tillit til eðlis starfs og starfsemi, afkomu rekstrar og fjármagns bundnu í rekstri, hafi skattstjóri ekki farið að réttum lögum við endurákvörðun sína. Dóminum beri því að ómerkja endurákvörðunina.

Í fjórða lagi byggir stefnandi á því að 40% reglan valdi því að stefnandi geti þurft að greiða skatt af neikvæðum tekjum. Það leiði til eignaupptöku, sem stríði gegn friðhelgi eignarréttarins. Fyrir skatta hafi stefnandi átt 3.016.717 krónur til að greiða tekjuskatt og eignarskatt. Eftir hækkun reiknaðs endurgjalds og tryggingagjalds standi aðeins eftir 23.664 krónur af þeirri upphæð. Að viðbættu mótframlagi í lífeyrissjóð, sem stefnandi sé skyldur að inna af hendi, breytist talan í tap að fjárhæð 149.560 krónur. Tapið hækki svo í 2.192.800 krónur, sé horft fram hjá þeim hluta gengishagnaðarins sem ekki sé raunverulegur. Stefnandi geti aðeins fjármagnað þessar álögur með því að taka lán eða selja eignir. Eignirnar séu hins vegar undirstaða tekjuöflunarinnar. Neyðist stefnandi til að selja þær verði hann að hætta atvinnurekstri. Að mati stefnanda jafngildi slíkt eignaupptöku af hálfu hins opinbera. Í raun sé því verið að neyða stefnanda til að hætta útgerð sinni.

Í fimmta lagi bendir stefnandi á að úrskurður skattstjóra sé efnislega rangur í nokkrum veigamiklum atriðum. Þannig gangi skattstjóri út frá því að tryggingagjald stefnanda skuli vera 5,23% þótt það eigi að vera 5,88%. Þá sé algerlega horft fram hjá þeirri staðreynd að hækkun reiknaðs endurgjalds aðaleiganda stefnanda, Más Ólafssonar, valdi 10% hækkun greiðslu lífeyrisiðgjalda, 6% mótframlagi og 4% launþegaiðgjaldi. Er skattstjóri hrinti endurákvörðun sinni í framkvæmd árið 2005 hafi legið fyrir að hækkun reiknaða endurgjaldsins, launanna, hafði ekki verið greidd. Eðlilegt hefði því verið að færa það til skuldar í efnahagsreikningi stefnanda og jafnvel vaxtareikna það. Eigi þetta ekki hvað síst við vegna þess að inneignir hluthafa hjá hlutafélögum, er þeir eiga meirihluta í, hafi valdið ágreiningi í skattfrankvæmd. Í úrskurði skattstjóra sjáist þess hins vegar hvergi merki að neitt af þessu hafi verið gert. Engar leiðbeiningar sé þar heldur að finna til stefnanda um að hann geti sent inn leiðréttá ársreikninga þar sem tillit sé tekið til þessa. Vegna þessa er það mat stefnanda að úrskurður skattstjóra sé haldinn svo miklum annmörkum að skylt sé að ómerkja hann.

Í sjötta lagi byggir stefnandi á því að mál hans hafi ekki hlotið réttláta málsmeðferð í skattkerfinu. Í orði kveðnu sé yfirsattanefnd óháður úrskurðaraðili, en líti engu að síður oft á það sem hlutverk sitt að treysta grundvöll skattákvæðana sem ekki byggist sérstaklega á lögum, heldur umfram allt ákvörðunum skattyfirvalda, fjármálaráðherra eða ríkisskattstjóra, hverju sinni. Telur stefnandi að þetta mál sé dæmi um það. Til grundvallar skattákvörðun liggi reglur um reiknað endurgjald sem ríkisskattstjóri, nú fjármálaráðherra, setji, og sé engar upplýsingar að finna í þeim um það á hvaða grundvelli þær byggist. Þrátt fyrir það hljóti reglurnar enga efnislega umfjöllun hjá yfirsattanefnd og sé úrskurður skattstjóra einfaldlega stimplaður. Sé það bagalegt, þar eð ákvarðanir yfirsattanefndar hafi mikið vægi í dómaframkvæmd, og veki um leið tortryggni í garð nefndarinnar vegna tengsla hennar við æðsta yfirmann skattamála, fjármálaráðherra.

Kröfu sína um að úrskurður yfirskattanefndar nr. 174, dags. 21. júní 2006, verði ómerktur, reisir stefnandi á sömu málsástæðum og getur hér að ofan. Þar sem yfirskattanefnd hafi hafnað kröfu stefnanda um ómerkingu á hækkun skattstjóra á reiknuðu endurgjaldi Más Ólafssonar, aðaleiganda stefnanda, sé nauðsynlegt að krefjast ógildingar á úrskurði hennar.

Stefnandi kveðst einkum byggja aðalkröfur sínar á þeim ákvæðum stjórnarskrárinnar sem fjalli um skatta, annars vegar 40. gr., sem kveði svo á að engan skatt megi leggja á nema samkvæmt lögum og hins vegar 77. gr., er mæli svo fyrir að skattamálum skuli skipað með lögum, þar með talið að óheimilt sé að framselja skattlagningarvald til stjórnvalds. Nánar tiltekið byggir stefnandi á lögmetisreglunni við skattlagningu.

Þar sem ákvörðun endurgjaldsins leiði til skatts af neikvæðum tekjum, telur stefnandi álitamál hvort ekki sé um eignarupptöku að ræða, sem stríði gegn friðhelgi eignarréttarins, sbr. 72. gr. stjórnarskrárinnar.

Að öðru leyti vísar stefnandi til 2. mgr. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 58. gr. þeirra, eins og henni var breytt með lögum nr. 133/2001. Áður voru þessi ákvæði í 2. mgr. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. 59. gr. þeirra. Einnig er bent á 6. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, eins og hún var áður en henni var breytt með lögum nr. 133/2001.

Krafa um greiðslu málskostnaðar byggist á 1. tl. 130. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála. Um lagarök fyrir virðisaukaskatti vísast hins vegar til 1. gr. laga nr. 50/1988.

Málsástæður stefnda og lagarök

Til stuðnings sýknukröfu byggir stefndi á því að úrskurður yfirskattanefndar í máli stefnanda sé í samræmi við lög og að engar ástæður séu fram komnar sem leitt geti til ógildingar hans. Sama eigi við um endurákvörðun skattstjóra frá 6. apríl 2005, sem stefnandi krefjist ómerkingar á.

Stefndi reisir kröfu sína einkum á 2. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 21. grein laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga, vegna útsvars. Samkvæmt þeim ákvæðum beri manni sem vinni við eigin atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi að telja sér til tekna eigi lægra endurgjald fyrir starf sitt og hefði hann innt það af hendi fyrir óskyldan aðila. Sama gildi um vinnu við atvinnurekstur eða starfsemi sem rekin sé í sameign með öðrum og einnig um vinnu manns við atvinnu lögaðila þar sem hann er ráðandi aðili vegna eignar- eða stjórnunaraðildar. Þá vísist til 6. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, þar sem fjallað sé um meðferð reiknaðs endurgjalds við staðgreiðslu, sbr. 4. og 5. gr. þeirra laga. Tilfært reiknað endurgjald í framtali geti sætt véfengingu skattstjóra samkvæmt 58. gr. tekjuskattslaga. Samkvæmt sömu grein setji fjármálaráðherra árlega við upphaf tekjuárs reglur um reiknað endurgjald, að

fengnum tillögum ríkisskattstjóra. Við ákvörðun lágmarksendurgjalds beri að hafa hliðsjón af raunverulegum tekjum fyrir sambærileg störf. Aðeins megi víkja frá viðmiðunarreglum, til lækkunar á endurgjaldi frá því sem þar sé ákveðið, færi skattaðili fram viðhlítandi gögn eða rökstuðning sem réttlætt geti slíka ákvörðun. Byggir stefndi á því að stefnandi hafi ekki fært fram slíkan rökstuðning eða gögn, hvorki fyrir skattyfirvöldum né í máli þessu.

Stefndi mótmælir þeirri málsástæðu stefnanda að viðmiðunarregla ríkisskattstjóra, þess efnis að reiknað endurgjald þeirra sem stundi fiskveiðar á smábátum og kjarasamningar taki ekki til skuli eigi vera lægra en 40% af aflaverðmæti báts, hafi ekki lagastoð. Bendir hann á að með lögum nr. 133/2001, um breyting á lögum nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, nú lög nr. 90/2003, um tekjuskatt, hafi ríkisskattstjóra verið falið að setja reglur um lágmark reiknaðs endurgjalds og komi þar fram að hafa skuli hliðsjón af raunverulegum tekjum fyrir sambærileg störf. Með lögnum hafi einnig verið gerðar breytingar á ákvæðum um reiknað endurgjald í atvinnurekstri, í því skyni að styrkja frekar þá framkvæmd. Í kjölfarið hafi viðmiðunarreglur um reiknað endurgjald verið teknar til gagngerðrar endurskoðunar hjá ríkisskattstjóra fyrir skattárið 2002. Auk almennrar hækkunar viðmiðunarfjárhæða hafi einstakir flokkar hækkað m.t.t. fyrirliggjandi upplýsinga frá kjarakönnunum kjararannsóknarnefnda ASÍ/SA annars vegar og hins vegar opinberra starfsmanna. Meðal þeirra flokka sem tekið hafi breytingum var flokkur sjómanna, þ.e. flokkur F, en viðmiðunarflokkum þeirra var fjölgað úr þremur í fimm. Í fyrstu fjóra flokkana, F(1) – F(4), falli skipstjórar, stýrimenn og vélstjórar, matsveinar og bátsmenn og síðast hásetar. Í flokk F(5) falli loks skipverjar á smábátum, sem kjarasamningar taki ekki til. Tekið sé fram að við skil á staðgreiðslu sé heimilt að miða við fjárhæðir í framangreindum flokkum, en á framtali skuli reiknað endurgjald ekki vera lægra en viðmiðun við aflaverðmæti tilgreini. Við F(5) sé tekið fram að reiknað endurgjald og greidd laun samtals skuli ekki vera lægri en 40% af aflaverðmæti bátsins.

Stefndi bendir á að sjómenn, ólíkt öðrum starfsstéttum, taki laun sín sem hlutfall af aflaverðmæti í stað fastra launa samkvæmt kjarasamningum. Reglur um reiknað endurgjald byggist á því að endurgjaldið sé ákveðið fyrir rekstrarárið í upphafi rekstartímabils, en ekki við skil á staðgreiðslu. Á stefnanda hvíli sú skylda að áætla tekjur sínar og skila staðgreiðslu af þeim reglulega, í stað þess að reikna út aflahlutdeild hvers mánaðar og greiða í samræmi við hana. Þar sem ekki sé hægt að vísa til tiltekinna fjárhæða í kjarasamningum sjómanna, hafi ríkisskattstjóri (nú fjármálaráðherra) því orðið að gefa út viðmiðunarfjárhæðir eftir öðrum forsendum en fjárhagslegum stærðum í kjarasamningum. Fyrir fram áætlun reiknaðs endurgjalds hjá útgerðarmönnum, sem stundi útgerð smábáta, sé þannig háð samanburði við aðrar stéttir, þar sem engir kjarasamningar hafi verið gerðir milli útgerðarmanna smábáta og háseta þeirra. Við útgáfu viðmiðunarfjárhæða fyrir árið 2002 hafi verið kannað hvernig háttáð væri lagagrunni skipta á aflaverðmæti milli áhafna og útgerðarinnar. Í lögum nr. 24/1986, um skiptaverðmæti og greiðslumiðlun innan sjávarútvegsins, komi fram sú regla að þegar seldur sé óunninn afli hér á landi, sé skiptaverðmæti aflans til hlutaskipta og aflaverðlauna 75% af því heildarverðmæti sem útgerðin fái fyrir hann. Hlutfallstalan hækki síðan eða lækki við breytingar á verði gasolíu til fiskiskipa. Með hliðsjón af þessum reglum, og með tilliti til fjölda í áhöfn sem skiptu aflaverðmætinu á milli sín, hafi það verið talin hófleg viðmiðunarregla að allt að 40% af aflaverðmæti smábáta færi til greiðslu launa, hvort sem væri til útgerðarmannsins sjálfs eða einnig til háseta

sem hann hefði sér til fulltingis við útgerðina. Þar sem ekki sé hægt að miða við aflahlutdeild hvers mánaðar komi þessi regla þó fyrst til skoðunar við framtalsskil útgerðarmanns og álagningu hjá skattstjóra. Telur stefndi að með umræddum viðmiðunarreglum hafi löggjafinn ekki framselt ákvörðunarvald um álagningu skatta, sem gæti farið í bága við 40. eða 77. gr. stjórnarskrár. Þvert á móti telur hann reglurnar reistar á lögmætum grundvelli, þær séu málefnalegar, einfaldar, hlutlægar og gagnsæjar. Um leið mótmælir hann því að með þeim sé brotið gegn meðalhófsreglu stjórnsýslulaga.

Að mati stefnda ber að hafna kröfum stefnanda um að lækka beri reiknað endurgjald Mús Ólafssonar, þar sem ekki hafi verið um fullt starf að ræða. Útskýringar stefnanda í stefnu fái ekki haggð niðurstöðu yfirskattanefndar um það atriði, enda ekki studdar neinum gögnum. Telur stefndi að leggja beri til grundvallar að um fullt starf hafi verið að ræða og að stefnandi hafi ekki leitt annað í ljós. Byggir stefndi einnig á því að Már Ólafsson sé eigandi að öllu hlutafé í félaginu, auk þess sem hann gegndi starfi framkvæmdastjóra þess. Því hafi honum borið að reikna sér endurgjald vegna vinnu sinnar á vegum félagsins, sbr. 2. mgr. 1. t. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 4. mgr. 58. gr. laganna. Eins og fram komi í úrskurði yfirskattanefndar nr. 174/2006 hafi í úrskurði yfirskattanefndar nr. 173/2006, í máli Mús Ólafssonar, sérstaklega verið leyst úr ágreiningi málsins sem lúti að fjárhæð reiknaðs endurgjalds Mús vegna starfa hans á vegum stefnanda. Hafi niðurstaðan orðið sú að ekki væru efni til að hrófla við ákvörðun skattstjóra um fjárhæð reiknaðs endurgjalds Mús. Með vísan til forsendna fyrir þeirri niðurstöðu í nefndum úrskurði hafi að sama skapi ekki verið haggð við ákvörðun skattstjóra um gjaldfærslu reiknaðs endurgjalds hjá stefnanda.

Vegna ummæla stefnanda í stefnu, að fyrirtæki verði að eiga peninga fyrir hinu reiknaða endurgjaldi, bendir stefndi á verklagsreglur ríkisskattstjóra um ákvörðun reiknaðs endurgjalds frá apríl 2002, en þar segi m.a. svo um afkomu rekstrar: *„Þegar lækkun á viðmiðunarfjárhæð er rökstudd með tilliti til rekstrarafkomu skulu upplýsingar um rekstrarafkomu síðastliðins árs eða rökstudd áætlun um hana fylgja greinargerðinni ásamt áætlun um rekstur yfirstandandi árs. ... Við ákvörðun á reiknuðu endurgjaldi í staðgreiðslu skal skattstjóri gæta að því að rekstrartap verði ekki umfram almennar fyrningar hjá einstaklingnum ef nægjanlegar upplýsingar liggja fyrir í greinargerðinni. ... Þetta ákvæði á ekki við þegar verið er að ákvarða reiknað endurgjald starfsmanns lögaðila.“* Samkvæmt þessu sé heimilt að mynda tap hjá lögaðilum vegna reiknaðs endurgjalds eiganda þess. Þá sé og á það að líta að reiknað endurgjald sé fyrst og fremst reiknuð stærð og ekki sé gerð sú krafa að hjá lögaðilum liggi fyrir fjármunir í rekstrinum til greiðslu þess. Að mati stefnda fái þessar málsástæður stefnanda því ekki staðist. Að sama skapi fái ekki staðist sú málsástæða stefnanda að um eignaupptöku sé að ræða, sem brjóti í bága við friðhelgi eignarréttarins, sbr. 72. gr. stjórnarskrárinnar. Í því sambandi bendir stefndi á að það sé aðaleigandi stefnanda sem sæti álagningu tekjuskatts og útsvars vegna starfa í þágu stefnanda. Einu skattarnir sem stefnanda sé gert að greiða vegna reiknaðs endurgjaldsins sé tryggingagjald samkvæmt lögum nr. 113/1990, um tryggingagjald, og einu launatengdu gjöldin sem stefnanda beri að standa skil á vegna reiknaðs endurgjalds eiganda síns sé móttframlag í lífeyrissjóð samkvæmt lögum nr. 129/1997, um skyldutryggingu lífeyrissréttinda og starfsemi lífeyrissjóða. Virðist stefnda sem stefnandi sé að blanda saman skyldu eiganda stefnanda til greiðslu tekjuskatts og útsvars og hins vegar skyldu stefnanda til greiðslu tekjuskatts af hagnaði af rekstri.

Öðrum málsástæðum stefnanda hafnar stefndi sem röngum og órökstuddum. Ákvörðun skattyfirvalda valdi ekki neikvæðu eigin fé í rekstri stefnanda og á engan hátt sé hindrað að stefnandi fái arð af fjárfestingum, ef skilyrði eru til. Málið varði reiknað endurgjald aðaleiganda, en hafi um leið áhrif á skattskil stefnanda, raunar til lækkunar tekjuskatts, en hækkunar tryggingagjalds. Málsástæður stefnanda séu að auki mótsagnakenndar. Þá telur stefndi ástæðu til að mótmæla fimmtu málsástæða stefnanda, sem hann kveður óskiljanlega, en þar sé skírskotað til launþegahluta lífeyrisgreiðslunnar. Loks mótmælir stefndi vangaveltum um að færa hafi átt ógreitt endurgjald til skuldar í efnahagsreikningi. Jafnframt er því mótmælt að hækkun á reiknuðu endurgjaldi hafi orðið til þess að tap hafi myndast hjá félaginu. Við breytingu skattstjóra hafi orðið hagnaður af rekstri fyrir nýtingu yfirfæranlegs taps, 23.664 krónur, og yfirfæranlegt tap varð 311.503 krónur. Samkvæmt því hafi hagnaður verið af rekstri stefnanda eftir breytingu skattstjóra, stefnandi hafi svo átt yfirfæranlegt tap sem hann nýtti á móti þeim hagnaði. Að öðru leyti telur stefndi að engar ástæður séu að öðru leyti til að gera athugasemdir við útreikninga skattstjóra og þær skattbreytingar sem framkvæmdar hafi verið á grundvelli endurákvörðunar hans, að undanskildu álagningu tryggingagjalds. Í stefnu sé réttilega bent á að skattstjóri hafi lagt 5,23% tryggingagjald á stefnanda, þótt lög kvæðu á um að tryggingagjald sjómanna væri 5,88%. Tæplega geti það þó valdið ógildingum úrskurða skattyfirvalda, enda ekkert sem leiði af þeirri skekkju stefnanda í óhag. Þá mótmælir stefndi aðdróttunum að yfirskattanefnd, þar sem stefnandi dragi óhlutdrægni nefndarinnar í efa. Yfirskattanefnd, sem sett hafi verið á laggirnar með lögum nr. 30/1992, sé óháður úrskurðaraðili og nægi að benda á fjölmarga úrskurði nefndarinnar þar sem sjónarmið og túlkanir skattyfirvalda hafi ekki hlotið hljómgrunn hjá nefndinni.

Til stuðnings kröfu sinni um málskostnað vísar stefndi í öllum tilvikum til XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

Niðurstaða

Í þinghaldi í máli þessu 12. júní 2007 óskaði dómari eftir því að aðilar tjáðu sig um hvort slíkir annmarkar væru á málatilbúnaði stefnanda að varðað gæti frávísun án kröfu, sbr. 1. mgr. 100. gr. laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála. Í því þinghaldi lagði stefnandi fram bókun um breytingu á orðalagi kröfugerðar sinnar, í þá veru sem að framan greinir, án athugasemda af hálfu stefnda. Að lokinni stuttri reifun málsins og skýringum aðila ákvað dómari að aðalmeðferð málsins skyldi fara fram.

Með vísan til 104. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála boðaði dómari aðila til þinghalds í dag í því skyni að leita eftir skýringum á misræmi í fjárhæðum, annars vegar í kröfugerð stefnanda og hins vegar í úrskurði skattstjórans í Vestfjarðaumdæmi. Í kröfugerð stefnanda er sagt að laun eiganda stefnanda, Más Ólafssonar, hafi í skattskilum stefnanda hækkað úr 2.381.000 krónum í 5.268.060 krónur, en í úrskurði skattstjóra segir að skattstjóri hafi hækkað þau laun sem félagið hafi ákvarðað eiganda þess úr 2.315.000 krónum í 5.268.060 krónur. Að öðru leyti kemur fjárhæðin 2.315.000 krónur hvergi fyrir, hvorki í forsendum úrskurðarins eða boðunarbréfum skattstjóra. Telja aðilar að skýra megi misræmið

Þannig að í skattframtali eiganda stefnanda, Más Ólafssonar, hafi laun hans í þágu stefnanda verið skráð 2.315.000 krónur, en gjaldfærsla launa hans í skattskilum stefnanda hafi hins vegar numið 2.381.000 krónum. Að sögn stefnda kunni þó skýringin að stafa af launagreiðslu til ótilgreinds aðila að fjárhæð 66.000 krónur. Aðilar lýstu því yfir að umrætt misræmi raskaði ekki málsgrundvellingnum.

Þar sem mál þetta lýtur að hækkun launa eiganda stefnanda í skattskilum stefnanda sjálfs, álitur dómurinn að fjárhæðin sé réttilega tilgreind í kröfugerð stefnanda, 2.381.000 krónur.

Í máli þessu gerir stefnandi kröfu um ómerkingu á ákvörðun skattstjóra Vestfjarðaumdæmis frá 6. apríl 2005 og ómerkingu á úrskurði yfirskattanefndar í máli hans. Þótt fyrri liður kröfugerðarinnar nefni ákvörðun skattstjóra Vestfjarðaumdæmis fer ekki milli mála að þar er átt við úrskurð skattstjórans um endurákvörðun álagningar stefnanda frá 6. apríl 2005. Raunar hefði stefnanda nægt að krefjast aðeins ógildingar á úrskurði yfirskattanefndar, að því leyti sem hafnað var kröfu hans um ógildingu á úrskurði skattstjórans í Vestfjarðaumdæmi, enda er yfirskattanefnd æðra stjórnvald á kærustigi. Þrátt fyrir þessa hnökra á kröfugerð telur dómurinn að krafa stefnanda sé engu að síður nægilega ljós til að dómur verði lagður á málið.

Eins og rakið er hér að framan byggir stefnandi kröfu sína fyrst og fremst á því að viðmiðunarregla ríkisskattstjóra í auglýsingu nr. 4/2002, um reiknað endurgjald tekjuárið 2002, þess efnis að reiknað endurgjald þeirra sem stunda fiskveiðar á smábátum er kjarasamningar taka ekki til, skuli eigi vera lægra en 40% af aflaverðmæti báts, hafi ekki fullnægjandi lagastoð. Með úrskurði um endurákvörðun álagningar frá 6. apríl 2005 hækkaði skattstjórinn í Vestfjarðaumdæmi þær fjárhæðir sem stefnandi hafði ákvarðað eiganda félagsins, Má Ólafssyni, sem laun, úr 2.315.000 krónum (sic) í 5.268.060 krónur, eða um 2.887.060 krónur. Við ákvörðun sína vísaði skattstjóri til 59. gr. laga nr. 75/1981, með áorðnum breytingum, sbr. 28. gr. laga nr. 133/2001, svo og til viðmiðunarreglna ríkisskattstjóra, flokks F(5), samkvæmt fyrirnefndri auglýsingu nr. 4/2002. Til samræmis við framangreint hækkaði skattstjóri einnig skattstofn til tryggingagjalds um 150.993 krónur. Leiddu breytingarnar til þess að hagnaður stefnanda varð 23.664 krónur í stað 3.061.717 króna og hreinar tekjur til skatts urðu 0 krónur í stað 2.726.550 króna áður.

Stefnandi í máli þessu er einkahlutafélag, að öllu leyti í eigu Más Ólafssonar, sem jafnframt var eini starfsmaður félagsins og framkvæmdastjóri þess á árinu 2002. Ekki er um það deilt að Má Ólafssyni bar að reikna sér endurgjald vegna vinnu sinnar á vegum félagsins, sbr. 2. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. og 4. mgr. 59. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, með síðari breytingum, sbr. og lög nr. 133/2001, um breyting á þeim lögum, en nú 2. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. og 4. mgr. 58. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Í ákvæðum þessum segir að vinni maður við eigin atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi, skuli hann telja sér til tekna eigi lægra endurgjald fyrir starf sitt og hefði hann innt það af hendi fyrir óskyldan eða ótengdan aðila. Sama gildir um vinnu við atvinnurekstur eða starfsemi sem rekin er í sameign með öðrum og einnig um vinnu manns við atvinnurekstur lögaðila, þar sem hann er ráðandi aðili vegna eignar- eða stjórnunaraðildar.

Samkvæmt 1. mgr. 59. gr. laga nr. 75/1981, með síðari breytingum, sbr. 28. gr. laga nr. 133/2001, var mælt svo fyrir að ríkisskattstjóri skyldi árlega við upphaf tekjuárs setja reglur um reiknað endurgjald. Tekið var fram að við ákvörðun lágmarks endurgjalds skyldi hliðsjón höfð af raunverulegum tekjum fyrir sambærileg störf. Í 2. mgr. 59. gr. áðurnefndra laga kom fram að færði maður sér til tekna á framtali lægra endurgjald en áskilið var í reglum ríkisskattstjóra, sbr. 1. mgr., skyldi skattstjóri hækka endurgjaldið, óháð ákvörðun á staðgreiðsluári, enda hefði framteljandi ekki lagt fram fullnægjandi gögn og rökstuðning með skattframtali sem honum bæri að gera ótilkvöddum. Jafnframt sagði þar að skattstjóra væri heimilt að fallast á lægra endurgjald en viðmiðunarreglur ríkisskattstjóra kvæðu á um, enda lægju þá fyrir viðhlítandi gögn og rökstuðningur framteljanda og eftir atvikum launagreiðanda sem réttlætt gæti slíka ákvörðun. Framteljandi skyldi m.a. láta í té upplýsingar um umfang og eðli starfs og starfsemi, afkomu rekstrarins, fjármagn bundið í rekstri og upplýsingar um útselda vinnu, eftir því sem það ætti við. Samhljóða ákvæði er nú að finna í 1. og 2. mgr. 58. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, þó þannig að með lögum nr. 152/2002 var sú breyting gerð að fjármálaráðherra setur nú reglur um reiknað endurgjald, að fengnum tillögum ríkisskattstjóra.

Með vísan til 1. mgr. 59. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt setti ríkisskattstjóri með auglýsingu nr. 4/2002, sem birt var í B-deild Stjórnartíðinda sem auglýsing nr. 39, 17. janúar 2002, reglur um reiknað endurgjald tekjuárið 2002. Undir viðmiðunarflokki F er fjallað um sjómennsku og segir þar að til flokksins teljist sjómenn, sem starfi sem skipverjar við útgerð og njóti sérstaks afsláttar, sjómannaafsláttar, af þeim launum sem þeir hafi fyrir sjómannsstörf. Í flokki F eru 5 undirflokkar, F(1) – F(5), og eru mánaðarlaun og árslaun tilgreind við hvern þeirra. Við fyrstu fjóra undirflokkana er tekið fram að reiknað endurgjald í þeim skuli að lágmarki miðast við aflahlut skv. kjarasamningi og hliðstæðar greiðslur til annarra skipverja á sama skipi eða hliðstæðu. Fimmti undirflokkurinn, F(5), tekur til skipverja á smábátum sem kjarasamningar taka ekki til. Mánaðarlaun eru þar tilgreind 200.000 krónur og árslaun 2.400.000 krónur. Þá segir þar svo: „*Reiknað endurgjald og greidd laun samtals skal ekki vera lægra en 40% af aflaverðmæti bátsins. Við skil á staðgreiðslu er heimilt að miða við fjárhæðir í framangreindum flokkum en á framtali skal reiknað endurgjald ekki vera lægra en viðmiðun við aflaverðmæti tilgreinir.*“

Við endurákvörðun álagningar stefnanda 6. apríl 2005 vísaði skattstjórinn í Vestfjarðaumdæmi til ofangreindra viðmiðunarreglna ríkisskattstjóra og færði svohljóðandi rök fyrir niðurstöðu sinni: „*Að mati skattstjóra hefur gjaldandi ekki sýnt fram á að ákvarða beri Má Ólafssyni, eiganda félagsins, lægri laun en reglur ríkisskattstjóra kveða á um. Ekkert nýtt kemur fram í athugasemdum við boðun skattstjóra dags. 23. febrúar 2005. Gjaldandi hefur að mati skattstjóra ekki sýnt fram á að umfang og eðli starfsemi félagsins sé svo frábrugðið því sem miðað var við, við ákvörðun ríkisskattstjóra á viðmiðunarffárhæðum fyrir lágmark reiknaðs endurgjalds af raunverulegum tekjum fyrir skipverja á smábátum, sem kjarasamningar taka ekki til.*“

Þrátt fyrir orð skattstjóra er í áðurnefndri auglýsingu ríkisskattstjóra nr. 4/2002 engar upplýsingar að hafa um hvaða forsendur liggi til grundvallar þeirri ákvörðun að reiknað endurgjald og greidd laun samtals skuli ekki vera lægra en 40% af

aflaverðmæti báts. Þegar litið er til eldri auglýsingar ríkisskattstjóra um sama efni, sbr. auglýsing nr. 5/2001, um reiknað endurgjald vegna staðgreiðslu 2001, birt í B-deild Stjórnartíðinda sem auglýsing nr. 52/2001, kemur hins vegar í ljós að engin ákvæði voru þar um lágmarksviðmiðun við aflahlut eða aflaverðmæti báts. Þar voru sjómenn jafnframt flokkaðir í þrjá undirflokka, F(1) – F(3), og var tekið fram að undir flokkinn féllu sjómenn, sem störfuðu sem skipverjar við eigin útgerð eða hjá útgerðarfélagi sem þeir hefðu verulega eignar- eða stjórnunaraðild að. Til undirflokks F(3) töldust hásetar og sjómenn á bátum undir 12 tonnum. Auglýsing ríkisskattstjóra nr. 4/2002 fól þannig í sér verulegar breytingar á ákvæðum um reiknað endurgjald vegna sjómennsku, frá því sem áður gildi. Engar skýringar er þó að finna á þeim breytingum sem gerðar voru milli ára, hvorki vegna fjölgunar undirflokka né á því hvað legið hafi til grundvallar ákvörðun um viðmiðun við aflahlut eða aflaverðmæti. Heldur stefndi því fram að viðmiðunarreglan um allt að 40% af aflaverðmæti smábáta sé hófleg, og rökstyður þá skoðun með vísan til laga nr. 24/1986, um skiptaverðmæti og greiðslumiðlun innan sjávarútvegsins, en þar komi fram sú regla að þegar seldur sé óunninn afli hér á landi, sé skiptaverðmæti aflans til hlutaskipta og aflaverðlauna 75% af því heildarverðmæti sem útgerðin fái fyrir hann. Jafnframt byggir stefndi á því að þar sem ekki sé hægt að vísa til tiltekinna fjárhæða í kjarasamningum sjómanna, hafi ríkisskattstjóri orðið að gefa út viðmiðunarfjárhæðir eftir öðrum forsendum en fjárhagslegum stærðum í kjarasamningum. Fyrir fram áætlun reiknaðs endurgjalds hjá útgerðarmönnum sem stundi útgerð smábáta, sé þannig háð samanburði við aðrar stéttir, þar sem engir kjarasamningar hafi verið gerðir milli útgerðarmanna smábáta og háseta þeirra.

Samkvæmt 40. gr. stjórnarskrár nr. 33/1944 má engan skatt á leggja, breyta né af taka nema með lögum. Í 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. 15. gr. stjórnarskipunarlaga nr. 97/1995, um breyting á stjórnarskrá, er regla þessi áréttuð enn frekar þar sem mælt er svo fyrir að skattamálum skuli skipað með lögum og ekki megi fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann. Þótt markmið ákvæðisins sé að tryggja að skattar verði ekki á lagðir nema með lögum, um leið og því er ætlað að vernda borgarana fyrir því að löggjafinn framselji skattlagningarvald sitt til stjórnvalda, hafa skattyfirvöldum engu að síður lengi verið veittar heimildir í lögum til að setja nánari reglur um ýmis atriði er skattlagningu varða. Augljóst dæmi þess er ákvæði 1. mgr. 59. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, með síðari breytingum, þar sem ríkisskattstjóra var falið að setja reglur um reiknað endurgjald, nú fjármálaráðherra að fengnum tillögum ríkisskattstjóra, sbr. 1. mgr. 58. gr. laga um tekjuskatt nr. 90/2003. Þær kröfur verður þó að gera að þær reglur sem stjórnvaldið setur á grundvelli slíkra heimilda séu málefnalegar og reistar á almennum efnislegum mælikvarða. Um leið verður að vera unnt að ráða það af sjálfu heimildarákvæðinu að í því felist sú heimild til skattlagningar sem reglum er ætlað að kveða á um og að hvaða marki.

Í títtnefndu ákvæði 1. mgr. 59. gr. laga nr. 75/1981, nú 1. mgr. 58. gr. laga nr. 90/2003, segir það eitt að við ákvörðun lágmarksendurgjalds skuli ríkisskattstjóri, nú fjármálaráðherra, hafa hliðsjón af raunverulegum tekjum fyrir sambærileg störf. Á grundvelli þessa ákvað ríkisskattstjóri fyrir árið 2002 að reiknað endurgjald skipverja á smábátum, sem kjarasamningar tækju ekki til, skyldu vera 200.000 krónur á mánuði og árslaun 2.400.000 krónur. Hins vegar verður ekki séð að nokkur heimild eða málefnalegar ástæður hafi staðið til þess að ákvarða að reiknað endurgjald og greidd laun samtals skyldu ekki vera lægri en 40% af aflaverðmæti

báts. Sú breyting sem gerð var á 59. gr. laga nr. 75/1981 með 28. gr. laga nr. 133/2001 gefur heldur enga vísbendingu um að löggjafinn hafi haft í hyggju að aðeins skipverjar á smábátum, sem kjarasamningar tækju ekki til, skyldu reikna sér endurgjald sem ekki væri lægra en 40% af aflaverðmæti, óháð rekstrarafkomu. Tilvísun stefnda til laga nr. 24/1986, um skiptaverðmæti og greiðslumiðlun innan sjávarútvegins, breytir hér engu, enda fela þau lög ekki í sér heimild til skattlagningar. Samkvæmt því er það álit dómsins að umrædd viðmiðunarregla, um að reiknað endurgjald og greidd laun skuli ekki vera lægri en 40% af aflaverðmæti báts, eigi sér ekki lagastoð og fari um leið í bága við ákvæði 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar. Ber því að verða við kröfum stefnanda um að ómerkja úrskurð skattstjórans í Vestfjarðaumdæmi frá 6. apríl 2005 um að hækka laun eiganda stefnanda, Más Ólafssonar, í skattskilum stefnanda rekstrarárið 2002 úr 2.381.000 krónum í 5.268.060 krónur, eða um 2.887.060 krónur, og ómerkja um leið úrskurð yfirskattanefndar nr. 174, frá 21. júní 2006, þar sem hafnað var kröfum stefnanda í kærumáli hans vegna endurákvörðunar skattstjóra.

Samkvæmt úrslitum málsins og með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála ber að dæma stefnda til að greiða stefnanda málskostnað, sem ákveðst hæfilegur 500.000 krónur.

Ingimundur Einarsson héraðsdómari kvað upp dóm þennan.

D Ó M S O R Ð:

Ómerktur er úrskurður skattstjóra Vestfjarðaumdæmis frá 6. apríl 2005 um að hækka laun eiganda stefnanda, Más Ólafssonar, í skattskilum stefnanda rekstrarárið 2002 úr 2.381.000 krónum í 5.268.060 krónur, eða um 2.887.060 krónur. Jafnframt er ómerktur úrskurður yfirskattanefndar nr. 174, frá 21. júní 2006, þar sem hafnað var kröfum stefnanda í kærumáli hans vegna endurákvörðunar skattstjóra.

Stefndi, íslenska ríkið, greiði stefnanda, Lovísu ehf., 500.000 krónur í málskostnað.

Ingimundur Einarsson