

D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 14. nóvember 2008 í máli nr. E-2815/2008:

Bergþóra Reynisdóttir

(Anna Linda Bjarnadóttir hdl.)

gegn

íslenska ríkinu

(Sigurður Gísli Gíslason hdl.)

Mál þetta, sem dómtekið var 29. október sl., var höfðað með stefnu birtri 10. apríl sl. af Bergþóru Reynisdóttur, Fögruhlíð, Fljótshlíð, Hvolsvelli, gegn fjármálaráðherra fyrir hönd íslenska ríkisins, Arnarhvoli, Reykjavík.

Stefnandi krefst ógildingar á úrskurðum skattstjóra Reykjanesumdæmis frá 28. desember 2006 vegna gjaldársins 2001 (tekjuárið 2000) og frá 12. júní 2007 vegna gjaldáranna 2002-2004 (tekjuárin 2001-2003), í báðum tilvikum varðandi skattalega meðferð framtaldra húsaleigutekna stefnanda frá Liljunni ehf. Jafnframt krefst stefnandi þess að viðurkennt verði með dómi að stefnanda hafi verið heimilt að telja fram húsaleigutekjur sínar frá Liljunni ehf. á tekjuárunum 2000-2003 sem fjármagnstekjur utan atvinnurekstrar. Þá er krafist málskostnaðar að skaðlausu að viðbættum 24,5% virðisaukaskatti.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda og að stefnandi verði dæmdur til að greiða stefnda málskostnað samkvæmt mati dómsins.

Yfirlit um málsatvik og ágreiningsefni

Stefnandi stofnaði Liljuna ehf. 11. ágúst 1998 til að reka starfsstöð fyrir geðhjúkrun sem stefnandi hafði þá stundað í nokkur ár. Stefnandi lýsir því að hún sé eini eigandi félagsins og jafnframt eini stjórnarmaður þess og framkvæmdastjóri. Reksturinn felist einkum í viðtalsmeðferð, áfallahjálp, námskeiðshaldi, stuðningi við fíkniefnaneytendur, sem eru að hætta í neyslu, og stuðningi við konur á meðgöngu og eftir barnsburð. Sú meðferðarvinna fari að mestu leyti fram á heimili sjúklings, en hjónaviðtöl, eftirfylgni við námskeið og fjölskyldufundir fari fram á starfsstöð Liljunnar ehf. Aðrir kaupendur þjónustu stefnanda, sem komi á eigin vegum, komi til viðtals á starfsstöð Liljunnar ehf. Húsnæðið sé jafnframt íbúðar húsnæði í eigu stefnanda. Stefnandi vísar til þess í máltilbúnaði sínum að hún hafi kosið að hafa hjúkrunarstofuna að þáverandi heimili sínu að Vallargerði 10, Kópa vogi, og hafi Liljan ehf. greitt stefnanda húsaleigu fyrir þau afnot. Fram kemur í

stefnu að fjárhæðin hafi numið 300.000 krónum á tekjuárinu 2000, 480.000 krónum á tekjuárinu 2001, 600.000 krónum tekjuárið 2002 og 600.000 krónum tekjuárið 2003. Húsaleigutekjurnar hafi verið taldar fram í reit 521 á skattframtölum sem fjármagnstekjur utan atvinnurekstrar.

Með úrskurðum skattstjórans í Reykjanesumdæmi, annars vegar 28. desember 2006 vegna gjaldársins 2001 og hins vegar 12. júní 2007 vegna gjaldáranna 2002 til 2004, var ákveðið að leigutekjurnar skyldu skattleggjast sem atvinnurekstrartekjur. Stefnandi fellst ekki á þetta og hefur höfðað málið til ógildingar á úrskurðunum. Hún heldur því fram að hún hafi réttilega talið húsaleigutekjurnar fram sem fjármagnstekjur. Þessu er mótmælt af hálfu stefnda sem telur að tekjurnar beri að skattleggja sem atvinnurekstrartekjur.

Málsástæður og lagarök stefnanda

Af hálfu stefnanda er vísað til þess að hún hafi í mörg ár rekið umrædda starfsemi. Frumkvöðlastarf hennar á sviði viðtalsmeðferða sjúklinga hafi leitt til þess að nú sé unnt að aðstoða mun fleiri í eigin umhverfi í stað innlagna á geðdeildir ríkisrekinnna sjúkrahúsa. Flestir skjólstæðingar Liljunnar ehf. komi fyrir milligöngu Tryggingastofnun ríkisins sem borgi fyrir meðferð þeirra samkvæmt sérstökum samningi. Samkvæmt honum sé stefnanda skylt að reka hjúkrunarstofu þrátt fyrir að meðferð flestra skjólstæðinga á vegum Tryggingastofnun fari fram á heimili þeirra.

Stefnandi lýsir því að um það bil 40% af heimili hennar sé notað fyrir starfsemi Liljunnar ehf. Eitt 30 fermetra herbergi sé notað sem viðtalsherbergi og fyrir skrifstofuvinnu. Stofan, sólstofan og jafnvel sólpallur við húsið hafi verið notuð þegar fleiri komi í einu, t.d. fjölskyldur skjólstæðinga, eftirfylgni námskeiða eða áhafnir af skipum vegna áfallahjálpar. Eldhúsið sé notað til að hita kaffi og te og í ísskápnum séu geymd lyf. Svefnherbergi sé notað öðru hvoru þegar skjólstæðingar fá svæðanudd, en stefnandi sé jafnframt menntaður svæðanuddari.

Miklir fordómar ríki í samfélaginu gagnvart þeim sem eigi við geðræn vandamál að stríða og þyki skjólstæðingum Liljunnar ehf. ákjósanlegt að eiga þess kost að leita meðferðar á starfsstöð þar sem aðrir geti ekki getið sér til um að þar fari fram þjónusta í formi viðtalsmeðferðar. Starfsemi félagsins sé þess eðlis að ómögulegt sé að vera með hana í skrifstofukjarna með öðrum sérfræðingum, þar sem rætt sé um mjög viðkvæm og persónuleg málefni. Sumir séu að auki haldnir félagsfélmi og í þeim tilfellum séu fundir í heimahúsum eini raunhæfi kosturinn.

Stefnandi kveðst hafa fengið greidda húsleigu fyrir þessi afnot sem hafi verið talin á skattframtali sem fjármagnstekjur utan atvinnurekstrar. Með bréfi 5. júlí 2006 hafi skattstjórinn í Reykjanesumdæmi tilkynnt stefnanda að fyrirhugað væri að endurákvarða opinber gjöld hennar gjaldárin 2001-2004, þ.m.t. skattalega meðferð á framtöldum húsaleigutekjum. Skattstjóri hafi boðað að hann myndi fella niður leigutekjur stefnanda í reit 521 og færa þær í reit 62 á skattframtali sem leigutekjur af atvinnurekstri. Varðandi rökstuðning fyrir breytingunni hafi einkum verið vísað til úrskurðar yfirskattanefndar nr. 145/2004. Stefnanda hafi verið veittur 20 daga frestur til að koma að andmælum og gögnum og hafi það verið gert með

bréfi lögmanns stefnanda 18. desember 2006 þar sem fram komi andmæli við fyrirhugaðri breytingu og rökstuðningur fyrir þeim.

Skattstjóri hafi úrskurðað að farið skyldi með framtaldar húsaleigutekjur stefnanda á skattframtali 2001 sem atvinnurekstrartekjur. Sama niðurstaða komi fram í úrskurði skattstjóra varðandi húsaleigutekjur stefnanda á skattframtölum 2002-2004. Ástæðan fyrir því að úrskurðirnir eru tveir um sama álitaefni sé fyrningarfrestur tekjuársins 2000. Skattstjóri hafi ekki náð að afgreiða tekjuárin 2001-2003 í sama úrskurði og tekjuárið 2000 og hafi ekki kveðið síðari úrskurðinn upp fyrr en 12. júní 2007. Til hafi staðið að höfða mál þetta þegar báðir úrskurðir lögju fyrir og hafi málahöfðun því dregist, meðal annars vegna þessa dráttar á málsmeðferð skattstjóra.

Þar sem reynt hefði á þetta álitaefni áður fyrir yfirskattanefnd, sbr. úrskurð nefndarinnar nr. 145/2004, hafi stefnandi ákveðið að kæra ekki úrskurði skattstjóra til yfirskattanefndar, en niðurstaðan þar hafi verið fyrirsjáanleg. Að mati skattstjóra og yfirskattanefndar eigi húsaleigutekjur einstaklinga, sem leigi félögum sínum afnot af eigin íbúðarhúsnæði, að skattleggjast sem atvinnurekstrartekjur.

Í málinu sé ekki höfð uppi krafa um endurgreiðslu á ofgreiddum sköttum. Verði fallist á dómkröfur stefnanda verði embætti ríkisskattstjóra sent erindi um endurupptöku fyrir árin 2001-2004 á grundvelli dómsins og óskað eftir leiðréttingu á skattframtölum til samræmis við hann, sbr. einnig 106. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt.

Stefnandi byggir í fyrsta lagi á því að hvorki í lögum um tekjuskatt né í öðrum lögum sé tekið á skattskyldu leigutekna þegar lögaðili í eigu skattaðila greiði skattaðila leigutekjur vegna blandaðra afnota af íbúðarhúsnæði. Skattamálum skuli skipað með lögum samkvæmt 77. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944 og verði stefndi að bera hallann af því að löggjafinn hafi ekki fest í lög hvernig skattleggja skuli blönduð afnot af íbúðarhúsnæði.

Í öðru lagi sé byggt á þeim rökum að fasteign stefnanda að Vallargerði 10 sé ekki atvinnuhúsnæði í eiginlegum skilningi laga um tekjuskatt. Hún sé ekki skráð atvinnuhúsnæði samkvæmt Fasteignamati ríkisins og að auki séu mörk íbúðar- og atvinnuhúsnæðis í skattalegum skilningi lögbundin, sbr. 4. mgr. 2. tl. i.f. B – liðar 30. gr. laga um tekjuskatt. Fasteignin sé undir 600 fermetrum og teljist því íbúðar húsnæði í skilningi 1. mgr. 17. gr. laganna.

Í þriðja lagi sé krafa stefnanda studd þeim rökum að til þess að leigutekjur frá Liljunni ehf. teljist atvinnurekstrartekjur þurfi stefnandi að hafa með höndum sjálfstæða starfsemi eða atvinnurekstur sem tengist útleigu. Atvinnurekstur hafi verið skilgreindur á þann hátt að um sé að ræða sjálfstæða starfsemi, sem stunduð sé reglulega í ekki mjög skamman tíma í þeim tilgangi að hagnast á fé. Umfang „leigustarfseminnar“ og tekjur af henni falli ekki undir ofangreinda skilgreiningu enda hafi stefnandi reiknað mjög hóflega leigu. Líta beri til þess að „leigustarfsemin“ hafi ekki verið skráður rekstur, stefnandi hafi t.d. ekki reiknað sér endurgjald af leigutekjum og ekki fært sannanlegan kostnað af húsnæðinu til frádráttar tekjunum.

Í fjórða lagi byggir stefnandi á því að skattyfirvöld séu á ólögum hátt að mismuna einstaklingum með því að gera greinarmun á því hvort einstaklingur leigi út íbúð sína til íbúðarnota eða rekstrarnota. Engin rök leiði til mismunandi skattalegrar meðferðar, eftir því hvort eigi í hlut, og sé hæpið að einstaklingur, sem leigi íbúðarhúsnæði sitt, eigi að gjalda fyrir það að leigutaki hafi atvinnurekstrartekjur. Sú mismunun sem hér um ræði byggist hvorki á lögum grundvelli né sæki stoð sína í lög.

Í fimmta lagi byggir stefnandi á því að hvergi tíðkist í norrænni skattframtali kvæmd að skattleggja slíkar tekjur sem atvinnurekstrartekjur. Samkvæmt sænskum lögum um tekjuskatt teljast tekjur af íbúðarhúsnæði vegna blandaðra nota ekki atvinnurekstrartekjur hjá einstaklingum. Eðlilegt sé að hafa hliðsjón af norrænni framkvæmd þegar hin íslensku lög taki ekki á álitafninu.

Í sjötta lagi sé byggt á eðli starfseminnar. Stefnandi sé skyldug til þess að reka hjúkrunarstofu samkvæmt samningi við Tryggingastofnun ríkisins. Flestir skjólstæðingar Liljunnar ehf. fái tilvísun frá heimilislækni en Tryggingastofnun kosti meðferð þeirra. Eins og sjá megi á gjaldskrá samningsins verði taxtinn að teljast mjög lágur miðað við taxa annarra sérfræðinga með fjögurra ára háskólanám auk sérnáms. Taxtinn standi ekki undir því að leigt sé skrifstofuhúsnæði í atvinnuhúsnæði með öllum þeim kostnaði, sem því tilheyri, svo sem móttöku- og símadömu, aðkeyptum þrifum, innréttingu fundarherbergis auk kostnaðar í sameign með öðrum.

Stefnandi byggir kröfu sína á lögum um tekjuskatt, einkum 1. mgr. 17. gr. og 4. mgr. 2. t. l. i. f. B – liðar 30. gr. Stefnandi byggir jafnframt á stjórnarskrá lýðveldisins Íslands nr. 33/1944, einkum 40. gr. og 2. mgr., sbr. 1. mgr. 77. gr., en að auki 65. gr. hennar. Krafa um málskostnað sé byggð á 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála og krafan um virðisaukaskatt á málskostnað á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt.

Málsástæður og lagarök stefnda

Af hálfu stefnda er vísað til þess að stefnandi eigi og reki einkahlutafélagið Liljuna ehf. Það hafi hún gert um nokkurra ára skeið, eða frá árinu 1998. Félagið hafi leigt hluta af íbúðarhúsnæði stefnanda undir atvinnureksturinn sem hafi farið fram í húsnæðinu allt frá árinu 2000 og a.m.k. til ársins 2006. Á þeim tíma hafi stefnandi fengið greiddar 4.040.000 króna í leigu, en á þeim tekjuárum sem úrskurðir skattstjóra ná til hafi stefnandi fengið greiddar 1.980.000 krónur í leigu.

Stefnandi hafi talið þessar tekjur fram á skattframtali sem fjármagnstekjur utan atvinnurekstrar en til umfjöllunar í málinu séu skattskil stefnanda vegna tekjuáranna 2000 til og með 2003. Um þessi ár hafi Skattstjórinn í Reykjanesi endurákvæmt skatta stefnanda með úrskurðum 28. desember 2006 og 12. júní 2007. Þar sé talið að umræddar tekjur skyldi skattleggja sem atvinnurekstrartekjur.

Í fyrsta lagi byggir stefnandi á því að hvorki í lögum um tekjuskatt né í öðrum lögum sé tekið á skattskyldu leigutekna þegar lögaðili í eigu skattaðila

greiði skattaðila leigutekjur vegna blandaðra afnota af íbúðarhúsnæði. Skattamálum skuli skipað með lögum og verði stefndi að bera af því hallann að löggjafinn hafi ekki fest í lög hvernig skuli skattleggja blönduð not af íbúðarhúsnæði. Stefndi mótmæli þessu sem röngu. Ekki sé um að ræða blönduð not íbúðarhúsnæðis. Félagið leigi húsnæðið ekki til blandaðra nota heldur aðeins til atvinnureksturs. Engu breyti í því sambandi að húsnæðið sé bæði notað af stefnanda til íbúðar og af félaginu til atvinnurekstrar. Útleiga á húsnæði til atvinnureksturs um óákveðinn tíma sé í eðli sínu atvinnurekstur og gildi einu hvort um sé að ræða íbúðarhúsnæði eða atvinnuhúsnæði. Skipti ekki máli hvort unnið sé við útleiguna sem slíka eða ekki. Ekki skipti heldur máli að einungis hluti húsnæðisins sé leigður til atvinnustarfsemi, enda leigi félagið húsnæðið aðeins til þeirra nota en ekki til blandaðra nota.

Í öðru lagi vísi stefnandi til þess að fasteign sín að Vallargerði 10 sé ekki atvinnuhúsnæði í eiginlegum skilningi. Íbúðin sé ekki skráð sem atvinnuhúsnæði í skráum Fasteignamatís ríkisins og að auki séu mörk atvinnuhúsnæðis og íbúðarhúsnæðis lögbundin í skattalegum skilningi, sbr. 4. mgr. 2. gr. i.f. B-liðar 30. gr. laga nr. 90/2003, en þar sem hið leigða húsnæði sé undir 600 rúmmetrum teljist það vera íbúðarhúsnæði í skilningi 1. mgr. 17. gr. laganna. Stefndi mótmæli þessu en framangreindar lagatiltvitnanir eigi ekki við í málinu. Í 17. gr. sé fjallað um söluhagnað af íbúðarhúsnæði sem eigi ekki við hér. Framsetningin virðist byggð á misskilningi. Ekkert sé heldur í ákvæðinu um það að íbúðarhúsnæði geti ekki verið stærra en 600 rúmmetrar, en þau stærðarmörk hafi hins vegar ákveðna þýðingu vegna skattlagningar söluhagnaðar. Tiltvitnun stefnanda til 4. mgr. 2. gr. i.f. B-liðar 30. gr. laganna sé ekki skiljanleg nema verið sé að vísa til 3. ml. 2. mgr. B-liðar lagagreinarinnar, þar sem fjallað sé um útleigu íbúðarhúsnæðis. Það ákvæði eigi hins vegar ekki við í málinu, en þar sé fjallað um það hvenær leiga á íbúðarhúsnæði, sem nýtt er til íbúðarnota, teljist vera sjálfstæð starfsemi eða atvinnurekstur sem hafi ekki verið skýrt á annan veg en eftir orðanna hljóðan. Ákvæðið eigi aðeins við um útleigu húsnæðis innan ákveðinna stærðarmarka sem leigutakinn nýti til íbúðar. Stefndi hafi ekki leigt húsnæðið til íbúðarnota og því eigi ákvæðið ekki við í málinu. Það sé notkun hins leigða húsnæðis sem skipti máli en ekki hvernig það er skráð. Undir almennan 10% fjármagnstekjuskatt verði ekki felldar tekjur manns af útleigu húsnæðis til atvinnurekstrar á þeirri forsendu einni saman að atvinnurekstrinum hafi verið fundinn staður í íbúðarhúsnæði leigusalans. Almennt hafi útleiga á húsnæði til atvinnurekstrar verið talin til atvinnurekstrar og breyti engu í því efni að atvinnureksturinn fari fram í húsnæði sem sé íbúðar húsnæði leigusalans. Líta verði til tengsla á milli stefnanda og félagsins, en stefnandi sé eigandi félagsins, við mat á því hvort um sé að ræða atvinnurekstrartekjur, sbr. ákvæði B liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, enda væru tekjur stefnanda af leigunni mjög tengdar rekstri hennar.

Í þriðja lagi byggji stefnandi á því að til þess að leigutekjur hennar geti talist vera atvinnurekstrartekjur þyrfti hún að hafa með höndum sjálfstæða starfsemi eða atvinnurekstur sem tengdist útleigu. Umfang leigustarfseminnar og tekjur af henni falli ekki að skilgreiningu á atvinnurekstri. Þá hafi leigustarfsemin ekki verið skráður rekstur, t.d. hafi stefnandi ekki reiknað sér endurgjald af leigutekjunum og ekki fært kostnað á móti tekjunum. Stefndi mótmæli þessu sem röngu, en að auki séu ekki rök til að fallast á kröfur stefnanda. Almennt hafi verið litið svo á að útleiga á atvinnuhúsnæði teljist til atvinnurekstrar, ekki síst þegar um sé að ræða útleigu til lengri tíma. Ekki þurfi að vera um að ræða eiginlega starfsemi, sem

tengist útleigu sem stefnandi vinni við, til að tekjur hennar af leigu húsnæðisins til atvinnustarfsemi félagsins teljist vera atvinnurekstrartekjur. Breyti engu að stefnandi hafi ekki starfað við útleiguna, enda í sjálfu sér ekki um að ræða mikla vinnu við að leigja út húsnæði eins og í tilfelli stefnanda. Engu máli skipti að ekki hafi verið um að ræða skráðan rekstur og engu breyti heldur að stefnandi hafi ekki fært kostnað á móti, enda hafi hún ekki getað það þar sem hún hafi talið tekjurnar fram sem fjármagnstekjur utan rekstrar. Í því tilviki hefði verið mótsögn að telja fram frádrátt á móti tekjunum. Stefnanda hafi ekki verið fært að telja tekjurnar fram sem atvinnurekstrartekjur og færa frádrátt á móti og jafnframt að færa þær sem fjármagnstekjur utan atvinnurekstrar. Frádráttarheimildir og það hvort þær voru nýttar eða reynt að nýta þær hafi ekki áhrif á eðli þeirra tekna sem um sé fjallað í málinu. Umfang starfseminnar sé verulegt enda hafi stefnandi leigt félaginu húsnæði um árabíl og án þess að séð verði að þar hafi orðið hlé á. Tekjur af leigunni séu verulegar, en um sé að ræða fjárhæðir sem skipti milljónum. Um reglulega starfsemi sé að ræða sem ekki verði annað séð en að hafi þann tilgang að afla tekna og hagnast fjárhagslega.

Atvinnurekstur hafi í skattalegu tilliti verið skilgreindur sem sjálfstæð starfsemi sem rekin sé reglubundið í nokkru umfangi í þeim efnahagslega tilgangi að skila hagnaði. Þessi greinimörk séu öll uppfyllt í máli stefnanda. Um sé að ræða sjálfstæða tekjuöflun, sem felist í leigutekjunum, sem sé ekki hluti af öðrum rekstri, og sé rekin sjálfstætt þótt ekki sé sérstakt fyrirtæki eða félag um útleiguna. Engu breyti að útleigan sé ekki skráð sérstaklega og að ekki starfi við hana starfsmenn í fullu starfi. Stefnandi hafi leigt félaginu umrætt húsnæði reglubundið og samfelld um margra ára skeið. Umfang útleigunnar sé verulegt en leigutekjurnar nemi háum fjárhæðum. Skilyrðið um umfang sé þannig uppfyllt. Að sama skapi sé ljóst að leigan hafi verið í hagnaðarskyni, en af fjárhæðum megi glögglega sjá að stefnandi hafi hagnast verulega á útleigunni enda enginn kostnaður sýnilegur á móti tekjunum. Það styðji þetta hversu lengi og reglubundið útleigan hafi staðið. Engu breyti þótt félagið, sem greiði leiguna, sé í eigu stefnanda, enda um tvo sjálfstæða skattaðila að ræða. Gera verði ráð fyrir því að félagið hafi fært greidda leigu til frádráttarbærs rekstrarkostnaðar. Þannig sé jafnframt uppfyllt það skilyrði að starfsemin sé rekin í hagnaðarskyni.

Í fjórða lagi vísi stefnandi til þess að skattyfirvöld mismuni einstaklingum á ólögum hátt með því að gera greinarmun á því hvort einstaklingur leigi út íbúðarhúsnæði sitt til íbúðarnota eða til nota við atvinnurekstur en engin rök leiði til þess. Um sé að ræða mismunun sem byggist ekki á lögmætum grundvelli og sækir ekki stoð sína í lög. Stefnandi mótmæli þessu. Ekki sé óeðlilegt eða ólöglegt að ólíkar reglur gildi um skattlagningu atvinnurekstrartekna og skattlagningu á fjármagnstekjum einstaklinga utan atvinnurekstrar. Um þetta gildi mismunandi reglur. Mismunandi skattaleg meðferð teknanna byggist á atvinnurekstrarhugtakinu, en mismunandi reglur gildi um tekjur af atvinnurekstri og um einstaklingstekjur utan atvinnurekstrar. Atvinnurekstrartekjur tilheyri allar sama tekjuskattstofninum en tekjur einstaklinga geti tilheyrt tvenns konar skattstofni, þ.e. annars vegar svokölluðum A-tekjum, sem eru laun og skyldar tekjur, og hins vegar svokölluðum C-tekjum sem eru fjármagnstekjur. Mismunandi reglur um skattlagningu byggir þannig á mismunandi og ólíku eðli teknanna, en almennt hafi verið viðurkennt í skattarétti að réttmætt sé að ólíkar reglur og skattlagningarheimildir gildi um ólík tilvik. Það sem skipti hér máli sé hvort útleiga húsnæðisins teljist vera atvinnurekstur en ekki hvers eðlis húsnæðið er í sjálfu sér og t.a.m. hvernig það er skráð í

fasteignamati. Sama eign gæti vel verið leigð út í atvinnurekstrarskyni og svo ekki en það verði að meta í hverju tilviki fyrir sig. Í 30. gr. laga nr. 90/2003 sé sérregla um það hvenær útleiga á íbúðarhúsnæði teljist vera atvinnurekstur, en hún eigi aðeins við þegar húsnæðið er leigt til íbúðarnota, en það eigi ekki við um tilvik stefnanda.

Í fimmta lagi byggi stefnandi á því að hvergi tíðkist í norrænni skattframkvæmd að skattleggja slíkar tekjur sem hér um ræði sem atvinnurekstrartekjur. Stefnandi vísi til sænskra laga um þetta og telji eðlilegt að íslensk lagaframkvæmd taki mið af norrænni framkvæmd. Stefndi mótmæli þessu. Ekkert liggi fyrir í málinu um ákvæði norrænna laga og skattframkvæmd að þessu leyti. Fullyrðingar stefnanda um reglur sænskra skattalaga eigi ekki við enda ekki um að ræða útleigu til blandaðra nota og samanburðurinn því ónothæfur. Ekki sé sjálfgefið að íslensk lög séu endilega eins og norræn lög og standi engin rök til þess að svo sé eða eigi að vera. Stefnandi haldi því ranglega fram að íslensk lög taki ekki á því álitaefni sem stefnandi telji vera uppi í málinu. Ákvæði íslenskra laga séu skýr að þessu leyti, sbr. úrskurða- og skattframkvæmd og skilgreiningar á hugtakinu atvinnurekstur. Ákvæði norrænna laga væru málinu óviðkomandi.

Í sjötta lagi byggi stefnandi á eðli þeirrar starfsemi sem rekin sé af félaginu, en henni sé skylt að reka hjúkrunarstofu. Stefndi mótmæli þessari málsástæðu sem málinu óviðkomandi. Óljóst sé hvernig þetta geti leitt til þess að leigutekjurnar skuli teljast vera fjármagnstekjur utan rekstrar.

Niðurstaða

Stefnandi lýstir í máltilbúnaði sínum starfseminni sem rekin er í umræddu leiguhúsnæði hennar. Hún vísar til samnings við Tryggingastofnun ríkisins en samkvæmt honum sé henni skylt að reka hjúkrunarstofu fyrir þá sjúklinga sem hún annist samkvæmt samningnum. Ótvírætt er að húsnæðið er leigt til atvinnustarfsemi en að því leyti sem það er nýtt til annars er ekki um útleigu að ræða heldur eigin afnot stefnanda af því. Tilvísun stefnanda til þess að þarna sé um að ræða blönduð afnot af húsnæðinu breytir engu um það að húsnæðið er ekki leigt til annars en atvinnurekstrar og verður það lagt til grundvallar við úrlausn málsins.

Lagaheimildir til skattlagningar eru í B-lið 7. gr. laga um tekjuskatt. Samkvæmt því ákvæði eru skattskyldar allar tekjur af atvinnurekstri og sjálfstæðri starfsemi, þar með talið endurgjald fyrir selda vöru og þjónustu, umboðslaun, þóknanir, atvinnurekstarstyrkir, rekstrarstöðvunarbætur og hvers konar tekjur sem upp eru taldar í öðrum liðum lagagreinarinnar og tengdar eru atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi. Í C-lið sömu lagagreinar er meðal annars fjallað um leigu á fasteignum og íbúðarhúsnæði en samkvæmt 3. mgr. 66. gr. laganna eru tekjur samkvæmt þeim lið skattlagðar sem fjármagnstekjur. Samkvæmt framangreindu er ekki fallist á þær röksemdir stefnanda að lagaheimildir skorti til skattlagningar á leigutekjum stefnanda en eins og þegar hefur komið fram kemur ekki til álita að hér eigi við, að skattleggja beri blönduð afnot af húsnæðinu sem um ræðir. Þeirri málsástæðu stefnanda er því hafnað svo og þeirri röksemd stefnanda að við úrlausn málsins verði að hafa hliðsjón af norrænni framkvæmt þar sem íslensk lög taki ekki á álitaefninu.

Stefnandi vísar til þess að fasteign sín að Vallargerði 10 sé íbúðarhúsnæði og falli ekki að skilgreiningum laga um tekjuskatt á atvinnuhúsnæði og sé heldur ekki skráð sem slíkt hjá Fasteignamati ríkisins. Í lögum koma ekki fram skýrar skilgreiningar á því hvernig beri að greina á milli atvinnuhúsnæðis og íbúðarhúsnæðis við skattlagningu á leigutekjum eða hvernig sú flokkun skipti máli í því sambandi. Ákvæði í 2. mgr. 30. gr. laganna á við um útleigu á íbúðarhúsnæði og hvenær slík leiga telst til atvinnurekstrar eða sjálfstæðrar starfsemi. Með ákvæðinu er ekki leyst úr því hvort tekjur vegna útleigu á íbúðarhúsnæði til atvinnurekstrar beri að skattleggja sem fjármagnstekjur. Eins og áður er rakið eru tekjur af atvinnurekstri og hvers konar tekjur tengdar slíkum rekstri skattskyldar samkvæmt B-lið 7. gr. laga um tekjuskatt. Samkvæmt því sem áður hefur komið fram kemur aðeins til álita að leggja til grundvallar við úrlausn málsins að húsnæðið sé leigt til atvinnurekstrar. Skráning hjá Fasteignamati breytir ekki þeirri niðurstöðu. Engu breytir heldur varðandi skattlagninguna þótt starfsemin sé þess eðlis og taxtinn fyrir þjónustu stefnanda lágur þannig að hann standi ekki undir því að leigt sé skrifstofuhúsnæði í atvinnuhúsnæði. Þessum málsástæðum stefnanda er því hafnað.

Þá er því haldið fram af hálfu stefnanda að leigutekjur hennar geti ekki talist atvinnurekstrartekjur en umfang leigustarfseminnar og tekjur af henni falli ekki undir skilgreiningu á atvinnurekstri og starfsemin hafi ekki verið skráð sem rekstur. Á þetta verður ekki fallist. Stefnandi hefur leigt húsnæðið til atvinnurekstrar reglubundið í nokkur ár og hefur hagnað af því eins og þegar hefur komið fram. Með vísan til þess er ekki fallist á þessa málsástæðu hennar. Við munnlegan málflutning var því haldið fram af hennar hálfu að ekki væri byggt á réttum tölum varðandi leigutekjur hennar í úrskurðum skattstjóra. Þessari málsástæðu stefnanda var mótmælt af hálfu stefnda sem of seint fram kominni en hennar er ekki getið í stefnu. Með vísan til þess kemur þetta atriði ekki til frekari umfjöllunar við úrlausn málsins, sbr. e-lið 1. mgr. 80. gr. laga um meðferð einkamála.

Í lögum um tekjuskatt kemur fram að leigutekjur eru skattlagðar á mismunandi hátt en það ræðst af því hvort húsnæði er leigt til íbúðarnota eða atvinnureksturs. Þrátt fyrir það er þó ekki fallist á að skattyfirvöld mismuni einstaklingum með þessu á ólögsmætan hátt eins og haldið er fram af hálfu stefnanda. Þarna er augljóslega ekki um sambærileg tilvik að ræða. Með vísan til þess er ekki fallist á þessa málsástæðu stefnanda.

Samkvæmt framangreindu er ekki fallist á kröfur stefnanda um að fella umrædda úrskurði Skattstjórans í Reykjanesumdæmi úr gildi. Af því leiðir að aðrar kröfur í málinu verða ekki teknar til greina. Ber með vísan til þess að sýkna stefnda af kröfum stefnanda í máli þessu.

Með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga um meðferð einkamála ber að dæma stefnanda til að greiða stefnda málskostnað sem þykir hæfilega ákveðinn 250.000 krónur.

Dóm þennan kvað upp Sigríður Ingvarsdóttir héraðsdómari.

D Ó M S O R Ð:

Stefnda, íslenska ríkið, er sýknað af kröfum stefnanda, Bergþóru Reynisdóttur, í máli þessu.

Stefnandi greiði stefnda 250.000 krónur í málskostnað.

Sigríður Ingvarsdóttir.