

Fimmtudaginn 10. febrúar 2000.

Nr. 356/1999. **Magnús Hreggviðsson**

(Kristinn Bjarnason hrl.,

Helgi Sigurðsson hdl.)

gegn

**Íslenska ríkinu**

(Guðrún Margrét Árnadóttir hrl.)

Skattar. Hlunnindi. Bifreiðir. Valdmörk. Sératkvæði.

*Árin 1993-1996 naut M þeirra hlunninda að hafa endurgjaldslaus afnot tiltekinna bifreiða frá fyrirtækjum þar sem hann var stærstur hluthafa, framkvæmdastjóri og stjórnarformaður. Taldi hann hlunnindin fram sem ótakmörkuð afnot 1993 til og með janúar 1995, en eftir það sem takmörkuð afnot miðað við reiknað kílómetragjald. Endurákvarðaði skattstjóri opinber gjöld M ásamt álagi í júní 1998 á grundvelli reglna ríkisskattstjóra um mat á hlunnindum, sbr. 7. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, en reglur þessar setti ríkisskattstjóri á grundvelli 116. gr. sömu laga. Talið var að matsreglur ríkisskattstjóra væru málefnalegar og reistar á almennum efnislegum mælikvarða. Þá var talið að reglurnar væru einfaldar, hlutlægar og gagnsæjar og að skattstjóra hefði verið rétt að fara að reglunum varðandi skattmat bifreiðahlunninda M umrædd ár. Var talið sýnt að M hefðu verið kunnar gildandi reglur um skattalega meðferð bifreiðahlunninda og að hann hefði ekki sýnt fram á að 3. mgr. 106. gr. laga nr. 75/1981 gæti átt við um aðstæður hans. Var niðurstaða héraðsdóms um sýknu íslenska ríkisins af öllum kröfum M staðfest.*

### **Dómur Hæstaréttar.**

Mál þetta dæma hæstaréttardómaramarnir Garðar Gíslason, Guðrún Erlendsdóttir, Haraldur Henrysson, Hjörtur Torfason og Hrafn Bragason.

Áfrýjandi skaut máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 9. september 1999. Hann krefst þess aðallega að úrskurður skattstjórans í Reykjavík 8. júní 1998 um endurákvörðun á opinberum gjöldum vegna hækkunar á bifreiðahlunnindum áfrýjanda gjaldárin 1994, 1995, 1996 og 1997 verði ógiltur og endurákvarðanir á opinberum gjöldum áfrýjanda og

álag fyrir tilgreind gjaldár verði felld niður. Til vara krefst hann þess að endurákvörðun skattstjórans í Reykjavík á opinberum gjöldum gjaldárið 1994 takmarkist við 20.276 króna hækkun á útsvari og tekjuskattsstofni áfrýjanda en endurákvörðanir og álag fyrir gjaldárin 1994, 1995, 1996 og 1997 verði að öðru leyti felldar niður. Þá krefst hann málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst aðallega staðfestingar héraðsdóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti. Til vara krefst hann lækkunar á þeim fjárhæðum sem felast í stefnukröfum áfrýjanda og að málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti verði felldur niður.

## I.

Málsatvik sæta ekki ágreiningi og eru þau rakin í héraðsdómi. Þar kemur fram að áfrýjandi naut í starfi sínu tekjuárin 1993-1996 þeirra hlunninda að hafa endurgjaldslaus afnot tiltekinna bifreiða frá fyrirtækjum þar sem hann var stærstur hluthafa, framkvæmdastjóri og stjórnarformaður. Taldi hann þessi hlunnindi fram sem ótakmörkuð afnot 1993 til og með janúar 1995, en eftir það sem takmörkuð afnot miðað við reiknað kílómetragjald. Skattstjóri endurákvörðaði opinber gjöld áfrýjanda að viðbættu álagi samkvæmt 2. mgr. 106. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt með úrskurði 8. júní 1998.

## II.

Í héraðsdómi er það rakið að heimild til skattlagningar hlunninda kemur fram í 1. tl. A-liðar 7. gr. laganna um tekju- og eignarskatt, sbr. og upphafsákvæði greinarinnar. Í 116. gr. sömu laga segir: „Ríkisskattstjóri skal árlega gefa út reglur um mat á hlunnindum, sbr. 7. gr., og öðrum tekjum og frádrætti sem meta þarf til verðs samkvæmt lögum þessum.“ Með 1. tl. 5. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda er veitt heimild til að taka bráðabirgðagreiðslu af launum sem hér um ræðir. Samkvæmt 15. gr. sömu laga skal þegar ákvörðun launa skattþegns fyrir hvert greiðslutímabil er lokið, bæta við þau skattskyldum hlunnindum samkvæmt mati ríkisskattstjóra, sbr. 116. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt. Af þessu ákvæði leiðir að sama hlunnindamat á við um þessar bráðabirgðagreiðslur og við álagningu samkvæmt skattskýrslum launþega. Það leiddi því af eðli þeirra breytinga sem urðu við gildistöku laganna um staðgreiðslu að reglur um mat

samkvæmt 116. gr. urðu að liggja fyrir í upphafi árs, svo sem þær gerðu öll þau ár sem hér um ræðir. Voru þær efnislega óbreyttar öll árin og voru svo sem greinir í héraðsdómi birtar í upphafi hvers árs á viðeigandi hátt. Fallast má á það með áfrýjanda að ríkisskattstjóra hefði verið rétt að vitna til þessara reglna þegar hann síðar á árinu birti reglur um mat það sem gilda skyldi við endanlega skattlagningu. Þótt það hafi farist fyrir sum árin verður það ekki talið koma að sök þar sem skýrt er af lögum að sama mat átti að gilda allt árið. Gat þessi birtingarmáti ekki villt um fyrir áfrýjanda né öðrum.

### III.

Samkvæmt reglum ríkisskattstjóra um bifreiðahlunnindi átti að meta endurgjaldslaus afnot launamanns af fólksbifreið, skutbifreið eða jeppabifreið, sem launagreiðandi hans léti honum í té til fullra umráða, honum til tekna, miðað við afnot í heilt ár, með hliðsjón af nánar tilgreindu kostnaðarverði bifreiðarinnar og skyldi miðað við verð á síðustu árgerð eins og það var í lok desember árið á undan. Eftir aldri bifreiðarinnar skyldu hlunnindin metin til tekna ýmist 20% eða 15% af verðinu. Kostnaðarverðið var skilgreint sem staðgreiðsluverð samkvæmt verðlistum bifreiðaumboða og höfðu skattyfirvöld tekið saman lista yfir þetta verð og lágu þeir frammi hjá skattstofum til kynningar fyrir almenning. Verður ekki að þeirri kynningu fundið. Hefur áfrýjandi ekki sýnt fram á að í úrskurði skattstjórans í Reykjavík 8. júní 1998 sé ekki farið að þessari ákvörðun ríkisskattstjóra.

Ákvörðun ríkisskattstjóra var komið í framangreint horf 1989 en áður var miðað við ekna kílómetra einnig í því tilviki er launagreiðandi lét launamanni í té bifreið til fullra umráða og greiddi allan rekstrarkostnað hennar. Ákvæði 116. gr. laga um tekju- og eignarskatt var ekki breytt þótt þessi háttur væri upp tekinn. Heldur áfrýjandi því fram að ríkisskattstjóra hafi verið þessi breyting óheimil. Í ákvæðinu sjálfu eða í athugasemdum við það í greinargerð frumvarpsins, sem varð að lögum nr. 75/1981, eru ekki settar efnislegar skorður við því hvernig verðmæti hlunninda skuli metið á hverjum tíma. Hafa skattyfirvöldum lengi verið veittar heimildir í lögum til að setja nánari reglur um mat hlunninda og fleira. Við þessar aðstæður hefur það þótt skipta höfuðmáli hvort reglur þær sem stjórnvaldið setur með heimild í slíkum ákvæðum séu málefnalegar og reistar á almennum efnislegum mælikvarða.

Matsreglur þær sem um ræðir í máli þessu og ríkisskattstjóri setti með heimild í 116. gr. laganna um tekju- og eignarskatt eru einfaldar, hlutlægar og gegnsæjar. Í þeim tilvikum sem hér um ræðir reiknast tekjumatið sem hlutfall af verðmæti bifreiðarinnar að teknu tilliti til aldurs, en án tillits til aksturs launþega í eigin þágu, enda er hann ekki hið eiginlega inntak slíkra hlunninda, heldur hin ótakmörkuðu endurgjaldslausu umráð hans. Ekki verður á það fallist að um sambærileg tilvik geti verið að ræða að lögum, þegar starfsmanni er annars vegar látin í té bifreið til umráða og frjálsra afnota og hins vegar þegar bifreiðar er aflað vegna akstursþarfar atvinnustarfseminnar sjálfrar, og afnot launþegans sjálfs takmarkast við akstur milli heimilis og vinnustaðar undir eftirliti vinnuveitanda. Áfrýjandi hafði stöðu sinnar vegna sjálfðæmi um afnot sín án þess að neinu eftirliti með þeim væri fyrir að fara. Engra gagna nýtur við í bókhaldi hans og fyrirtækjanna er byggja má á aðra skattalega meðferð en gert er í úrskurði skattstjórans í Reykjavík 8. júní 1998. Að virtum þeim sjónarmiðum sem lýst er hér að framan og annars með tilvísun til raka héraðsdóms ber að staðfesta að skattstjóranum hafi verið rétt að fara að reglum ríkisskattstjóra varðandi skattmat bifreiðahlunninda áfrýjanda greind ár.

Af framtali áfrýjanda verður ekki annað ráðið en að honum hafi verið vel kunnar þær reglur sem giltu um skattalega meðferð bifreiðahlunninda enda voru þær ekki nýjar þegar hér var komið sögu. Þá voru þær skýrar og einfaldar. Hefur áfrýjandi ekki sýnt fram á að 3. mgr. 106. gr. laga um tekju- og eignarskatt geti átt við um aðstæður hans og að fella eigi niður álag samkvæmt þessu ákvæði. Kröfu hans þess efnis er því hafnað.

Niðurstaða máls þessa verður samkvæmt framangreindu sú að öllum kröfum áfrýjanda er hafnað og héraðsdómur staðfestur í heild sinni.

Áfrýjandi greiði stefnda málskostnað fyrir Hæstarétti svo sem nánar greinir í dómsorði.

#### D ó m s o r ð :

Héraðsdómur skal vera óraskaður.

Áfrýjandi, Magnús Hreggviðsson, greiði stefnda, íslenska ríkinu, 250.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

## S é r a t k v æ ð i Hjartar Torfasonar

### I.

Óumdeilt er í máli þessu, að áfrýjandi hafi á tekjuárunum 1993-1996 notið þeirra friðinda eða hlunninda í tengslum við atvinnurekstur tveggja hlutafélaga, sem hann veitti forstöðu, að hafa endurgjaldslaus afnot af tilteknum bifreiðum í eigu félaganna, þannig að kostnaður af rekstri bifreiðanna hafi verið borinn af félögunum sjálfum ásamt stofn-kostnaði vegna öflunar þeirra og verið meðal frádráttarbærra útgjalda-liða á rekstursreikningi félaganna, en um hið síðastnefnda var þó ekki sérstaklega fjallað við flutning málsins. Umdeilt er hins vegar, hvort skattstjórinn í Reykjavík hafi haft lögmætar heimildir til að leggja tekjuskatt á þessi hlunnindi í höndum áfrýjanda gjaldárin 1994-1997 með þeim hætti, sem gert var við endurákvörðun gjalda hans 8. júní 1998, og hvort afnot af bifreiðunum hafi mátt teljast takmörkuð eða ótakmörkuð í skilningi þeirra reglna um mat á hlunnindum til tekju-skatts, sem ríkisskattstjóri gaf út á umræddum árum á grundvelli 116. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt.

Af hálfu áfrýjanda er því meðal annars haldið fram, að skattlagn-ingin hafi verið óheimil þegar af þeirri ástæðu, að matsreglur ríkisskatt-stjóra, sem á var byggt við endurákvörðun gjaldanna, hafi ekki hlotið lögmæta birtingu eða fullnægt lögmæltum skilyrðum, eins og nánar getur í héraðsdómi. Útgáfu reglnanna hefur frá árinu 1988 verið þannig hátað, að ríkisskattstjóri birtir reglur um skattmat í staðgreiðslu í upp-hafi hvers tekjuárs á grundvelli 15. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda, sem við er stuðst um greiðslu skatts yfir árið. Í upp-hafi eftirfarandi framtalsárs og gjaldárs birtir hann síðan reglur um skattmat vegna hins liðna tekjuárs á grundvelli 116. gr. laga nr. 75/1981, og eiga þær að ráða álagningu tekjuskatts fyrir árið. Á það verður að fallast með áfrýjanda, að fyrrnefndu reglurnar eigi að þjóna þörfum staðgreiðslunnar og séu þannig til bráðabirgða, en síðari regl-urnar séu þær, sem fara eigi eftir við endanlega ákvörðun skattstofna og skatts. Liggur mjög í augum uppi, að ríkisskattstjóri þurfi í síðari reglunum að vísa til undanfarandi reglna sinna um mat á bifreiðahlunn-indum til staðgreiðslu, ef til þess er ætlast, að þær gildi óbreyttar við endanlega álagningu. Fyrir liggur þó, að þetta var ekki gert á framtals-árunum 1994 og 1996. Telja verður, að sá galli á auglýsingum ríkis-

skattstjóra varði fremur form en efni, enda hafi verðlagsþróun í þjóðfélaginu ekki verið með þeim ummerkjum, að ætlandi sé, að ástæða hafi verið við árslok til að hverfa frá því hlunnindamati, sem á var lagt við upphaf tekjuársins. Að því athuguðu eru ekki efni til að samsinna þeirri skoðun áfrýjanda, að skattstjóri hafi ekki haft gildar reglur við að styðjast fyrir öll árin, þegar gjöld hans voru endurákvörðuð. Í annan stað hefur áfrýjandi bent á, að bifreiðaskrá ríkisskattstjóra, sem til er vísað í matsreglum hans, sé ekki birt með sama hætti og reglurnar sjálfar. Á það verður þó að fallast með stefnda, að sá háttur á kynningu skrárinnar, sem viðgengist hefur, megi teljast eðlilegur og fullnægjandi að lögum. Verður þannig að hafna þeim mótbárum áfrýjanda, sem að þessu lúta.

## II.

Að öðru leyti eru kröfur áfrýjanda einkum á því reistar, að umrædda álagningu tekjuskatts á bifreiðahlunnindi hans hafi skort efnislega laga-  
stoð. Vísar hann þar til þess, að með 116. gr. laga nr. 75/1981 sé ríkisskattstjóra veitt almenn heimild til að gefa út reglur um mat á hlunnindum til tekna, án þess að nokkrar skorður séu settar við aðferðum þeim og viðmiðunum, sem hann megi styðjast við. Hljóti í því að felast ólögmætt framsal skattlagningarvalds, og eigi í þess stað að skipa reglunum með lögum, eins og raunar sé gert í næstu nágrannalöndum. Ennfremur vísar hann sérstaklega til þess, að á árinu 1989 hafi ríkisskattstjóri gert grundvallarbreytingu á reglum sínum um mat á bifreiðahlunnindum, án þess að hafa þar aðra lagastoð en þessa almennu heimild.

Í 77. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944, sbr. 15. gr. stjórnarskipunarlaga nr. 97/1995, er sérstaklega að því kveðið, að skattamálum skuli skipað með lögum, og megi ekki fela stjórnvöldum ákvörðun um, hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann. Þessi ákvæði fela í sér staðfestingu á meginreglu, sem almennt var talin við lýði með stoð í 40. gr. stjórnarskrárinnar, en voru talin sett til aukinnar áherslu á mikilvægi hennar. Á það má fallast með áfrýjanda, að umrædd lagaheimild hljóti að teljast umdeilanleg í ljósi þeirrar áherslu, og þá einnig þegar þess er gætt, að undirstöðuákvæði tekjuskattslaga um skattskyldu tekna hafa ekki verið færð til muna frá því almenna orðalagi, sem við var haft, þegar skatturinn var lögleiddur í núverandi mynd fyrir áttatíu árum. Á hinn bóginn er til þess að líta,

að lagaheimildin styðst við langa hefð í framkvæmd skattlagningar hér á landi, þar sem ávallt hefur verið á því byggt í meira eða minna mæli, að nauðsyn ræki til að fela skattfyrvöldum mat á ýmsum verðmætum, sem skattskyld væru eftir bókstaf laganna. Við mat á heimildinni er og rétt að líta til þeirra öryggisreglna í formi kæruúrræða, sem jafnan hafa verið tengd lögunum um tekjuskatt og eignarskatt, og einnig má minna á, að mat á hlunnindum var lengi í höndum ríkisskattanefndar á fyrri árum.

Við lögleiðingu heimildarinnar á árinu 1978 var sú skýring gefin í greinargerð til Alþingis, að efnislega fæli hún ekki í sér nýmæli. Þá skýringu hefði gjarna mátt orða nánar, en skilja verður hana svo, að ríkisskattstjóra hafi verið ætlað að taka við matshlutverki, sem áður hefði verið fyrir hendi. Af hálfu áfrýjanda er því haldið fram, að ummælin gefi til kynna, að ríkisskattstjóri hafi átt að vera bundinn við að fylgja sömu matsaðferðum eða viðmiðunum og áður hefðu tíðkast. Á þetta verður þó ekki fallist, heldur hitt, að samhengi og samræmi í matsreglum við framkvæmd óbreyttra lagafyrirmæla hljóti ávallt að skipta meginmáli.

Með hliðsjón af umræddri hefð og hinni rökbundnu nauðsyn á mati skattskyldra verðmæta, sem ekki eru tiltekin í peningum, verður lög-mæti hinna tilætluðu matsreglna ríkisskattstjóra ekki hafnað vegna þess eins, hve lagaheimildin er almennt orðuð, heldur ber að meta gildi regnanna í hverju tilliti eftir því, hvort þær standast grundvallarkröfur um málefnalega afstöðu til verðmæta þeirra og hagsmuna, sem meta þarf, og rökrænt samhengi við lagaákvæðin, sem ráða skattskyldu verð-mætanna og þess, sem við þeim tekur.

### III.

Á því er ekki vafi, að hlunnindi á borð við þau, sem áfrýjandi hefur notið, voru undirorpin tekjuskattsskyldu bæði fyrir og eftir lögleiðingu heimildarinnar. Er skattskyldan nú tengd 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981, er fjallar um sköttun endurgjalds fyrir hvers konar vinnu, starf eða þjónustu, sem innt er af hendi fyrir annan aðila. Þar eru í dæma-skyni taldir ýmsir tekjustofnar, og eru bifreiðaafnot ekki meðal þeirra, eins og áður var í 7. gr. laga nr. 68/1971, sbr. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 77/1972. Hins vegar eru þar auk annars nefndir „... ökutækjastyrkir, flutningspeningar og aðrar hliðstæðar starfstengdar greiðslur, fríðindi

og hlunnindi“, og verður hagræði áfrýjanda af bifreiðum hlutafélaganna talið til hins síðastgreinda.

Í matsreglum ríkisskattstjóra, sem hér reynir á, segir svo um bifreiðahlunnindi í upphafi, að þar sé lagt mat á „endurgjaldslaus afnot“ launamanna af fólksbifreiðum, sem launagreiðendur þeirra láti þeim í té til fullra umráða, og skuli þau metin launamönnum til tekna, miðað við afnot í heilt ár, með hliðsjón af verði og aldri bifreiðanna. Séu bifreiðarnar þriggja ára eða yngri, skuli hin árlegu hlunnindi metin til tekna sem 20% af kostnaði nýrrar bifreiðar þeirrar gerðar, en af eldri bifreiðum skuli skattstofninn nema 15% af sama verði. Því er síðan lýst meðal annars, hverju það breyti, ef launamaðurinn greiðir sjálfur eldsneytiskostnað eða annan rekstrarkostnað bifreiðar, auk þess sem settar eru reglur um hlunnindamat vegna takmarkaðra afnota launamanns af bifreið launagreiðenda, sem áfrýjandi hefur miðað sig við að hluta.

Samkvæmt orðum matsreglnanna sjálfra eru það „afnot“ bifreiðanna, sem eru meginandlag matsins, og er orðalagið að því leyti hið sama og viðhaft var í eldri reglum, þar sem verðmæti hlunnindanna var metið eftir fjölda ekinna kílómetra á árinu að undirstöðu til. Af orðunum mætti því ætla, að matinu væri aðallega beint að gagnsemi bifreiðanna fyrir hlutaðeigandi launamenn. Matið er þó tengt við kostnaðarverð bifreiðanna, þegar afnotin teljast ótakmörkuð, en það verður naumast talið sá mælikvarði, sem beinast liggir við með tilliti til gagnsemi. Skýring stefnda á þeirri tilhögun er á þá leið, að það séu ekki afnot bifreiðarinnar til aksturs í þágu launþegans, sem séu eiginlegt inntak hinna skattskyldu hlunninda, heldur séu það sjálf hin ótakmörkuðu umráð hans yfir bifreiðinni. Miðað við fyrrgreind upphafsorð matsreglnanna, sem í raun eru tengd ákvæðum um afnot í eldri lögum og reglugerðum, hangir sú skýring þó á blápræði.

Á það verður að fallast með áfrýjanda, að veruleg efnisbreyting hafi orðið á matsreglum ríkisskattstjóra, þegar viðmiðun við kostnaðarverð bifreiða í stað ekinna kílómetra var tekin upp á tekjuárinu 1989, og er skylt að líta hana gagnrýnisaugum. Að athuguðu máli má þó fallast á það með stefnda, að hinar breyttu reglur fái staðist í meginatriðum. Er það einkum vegna þess, að telja má umrædda viðmiðun tengda þeim sparnaði, sem launamanni hlotnast við að fá bifreið til afnota endurgjaldslaust, en á hann má líta sem eðlilegt inntak hlunninda eftir markmiðum tekjuskattslaganna. Veltur gildi regln-

anna þá á því, hvort þær leiði til niðurstöðu um þennan sparnað, er sé sanngjörn og málefnaleg.

Heppilegt er að öðru jöfnu, að reglur um skattmat séu einfaldar og skýrar, og svo er í þessu tilviki. Hins vegar verður áfrýjanda ekki nægilega svarað með því að vísa til þeirrar staðreyndar, þar sem gagnrýni hans er á þá leið, að slíkum reglum eigi að skipa með lögum, en ekki með fyrirmælum stjórnvalda. Raunin er og sú, að hinar umdeildu reglur kunna að vera of einfaldar frá málefnalegu sjónarmiði, þegar að er gáð. Hljóta þær til dæmis að vera óhagstæðar mönnum, sem hafa til afnota gamlar bifreiðir af dýrri tegund. Varðandi sanngirni regnanna er þess og að geta, að stefndi hefur ekki rökstutt í málinu, hvers vegna hið tiltekna hlutfall kostnaðarverðs er aðallega 20% fremur en annað, en slíkt ætti að vera auðvelt.

Í ljósi þeirrar kröfu, sem fyrrgreind ákvæði stjórnarskrárinnar gera um lögmæti skattareglna, er það niðurstaða mín, að meta beri þessar matsreglur ríkisskattstjóra gildar sem heimild til ákvörðunar skattstofna með þeim fyrirvara, að þær eru ekki lagastafur, heldur fyrirmæli stjórnvalds. Sú krafa er ekki heldur gerð í 116. gr. laga nr. 75/1987, að reglurnar eigi í öllum greinum að vera almennar og undanþágulausar. Af því leiðir, að skattþegnar hljóta að eiga kost á að hnekkja beitingu regnanna, ef þær leiða til niðurstöðu um skattskyldu umræddra hlunninda, er sé ómálefnaleg eða ósanngjörn miðað við aðstæður þeirra. Eftir gögnum málsins hefur áfrýjandi hins vegar ekki sýnt fram á, að þetta eigi við um hann, svo sem ráða má af ummælum í héraðsdómi og í atkvæði annarra dómenda.

Á þeim forsendum, sem hér voru raktar, er ég sammála þeirri niðurstöðu annarra dómenda, að hafna beri kröfu áfrýjanda um ógildingu á úrskurði skattstjóra og niðurfellingu á endurákvörðunum á opinberum gjöldum áranna 1994-1997, en þó að því breyttu, að fellt verði niður álag það, sem skattstjóri bætti við gjöldin. Þá tel ég, að málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti eigi að falla niður.

### **Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 22. júní 1999.**

Mál þetta, sem dómtekið var 18. maí sl., var höfðað með stefnu áritaðri um birtingu 4. september 1998.

Stefnandi er Magnús Hreggviðsson, kt. 290549-4269, Þingaseli 10, Reykjavík.

Stefndi er íslenska ríkið.

*Dómkreöfur stefnanda.*

Aðallega að úrskurður skattstjórans í Reykjavík, dags. 8. júní 1998, um endurákvörðun á opinberum gjöldum vegna hækkunar á bifreiðahlunnindum stefnanda gjaldárin 1994, 1995, 1996 og 1997 verði ógiltur.

Til vara er þess krafist að endurákvörðanir skattstjóra á opinberum gjöldum stefnanda verði felldar niður.

Til þrautavara er þess krafist að endurákvörðun á opinberum gjöldum vegna gjaldársins 1994 takmarkist við 20.276 kr. hækkun á útsvars- og tekjuskattsstofni hans en endurákvörðanir vegna annarra ára verði felldar niður.

Hvernig sem málið fer krefst stefnandi niðurfellingar álags á hinar meintu vantöldu tekjur samkvæmt 2. mgr. 106. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Þá krefst hann málskostnaðar að skaðlausu samkvæmt framlögðum málskostnaðarreikningi eða að mati dómsins.

*Dómkreöfur stefnda.*

Aðallega er krafist sýknu af öllum kreöfum stefnanda og málskostnaðar úr hendi stefnanda að mati réttarins.

Til vara er krafist stórlegrar lækkunar stefnukrafna og að málskostnaður verði í því tilvikum felldur niður.

*Málavextir.*

Stefnandi er framkvæmdastjóri, stjórnarformaður og stærsti hluthafi Fróða hf. Hann er jafnframt stjórnarformaður og aðaleigandi Frjáls framtaks ehf. Það er ágreiningslaust að á tekjuárunum 1993-1996 naut stefnandi í starfi sínu þeirra hlunninda að hafa endurgjaldslaus afnot af tilteknum bifreiðum er skráðar voru eign þessara fyrirtækja. Tímabilið janúar 1993 til janúar 1995 taldi stefnandi fram bifreiðahlunnindi miðað við ótakmörkuð afnot, en frá þeim tíma reiknað kílómetragjald miðað við takmörkuð afnot. Framtal þetta var sem hér segir:

| <i>Gjaldár</i> | <i>Tekjuár</i> | <i>Bifreiðahlunnindi</i> |
|----------------|----------------|--------------------------|
| 1994           | 1993           | 234.120                  |
| 1995           | 1994           | 327.670                  |
| 1996           | 1995           | 115.261                  |
| 1997           | 1996           | 94.178                   |

Lagt var á stefnanda með hliðsjón af þessu.

Með bréfi, dags. 28. okt. 1997, að undangengnum bréfaskriftum á milli skattstjóra og stefnanda og vinnuveitanda hans, var stefnanda tilkynnt að skattstjórninn í Reykjavík hefði í hyggju að endurákvörða bifreiðahlunnindi hans vegna ofanefndra ára svo:

| <i>Gjaldár</i> | <i>Tekjuár</i> | <i>Bifreiðahlunnindi</i> | <i>Hækkun</i> |
|----------------|----------------|--------------------------|---------------|
| 1994           | 1993           | 318.771                  | 84.651        |
| 1995           | 1994           | 479.400                  | 151.730       |
| 1996           | 1995           | 479.400                  | 364.139       |
| 1997           | 1996           | 679.967                  | 585.789       |

Jafnframt kom fram að skattstjóri hefði í hyggju að beita álagi á umræddar tekjur samkvæmt 2. mgr. 106. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt.

Svaraði umboðsmaður stefnanda þessari fyrirhuguðu breytingu með bréfi dags. 1. desember 1997 og kom þar fram að hugsanlega hefðu bifreiðahlunnindi hans gjaldárið 1994, tekjuárið 1993, verið vantalín um 20.276 kr. samkvæmt skattmatsreglum ríkisskattstjóra en að öðru leyti mótmælti hann fyrirhugaðri breytingu kröftuglega. Skattstjóri endurákvæðaði opinber gjöld stefnanda eins og fyrirhugað var með úrskurði þann 8. júní 1998 að viðbættu 25% álagi samkvæmt 2. mgr. 106. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, þar sem ekki væru fyrir hendi skilyrði til að fella það niður samkvæmt 3. mgr. sömu greinar. Byggist endurákvörðunin á skattmatsreglum ríkisskattstjóra í staðgreiðslu skatta sem skattstjórinn í Reykjavík kveði hafa stoð í 116. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt og vísaði hann til áralangrar úrskurðarvenju yfirskattaneindar í því sambandi.

#### *Málsástæður og rökstuðningur stefnanda.*

Aðalkröfu sína um ógildingu á úrskurði skattstjóra rökstyður stefnandi með því að hann byggist á röngum lagagrundvelli. Skattstjórinn í Reykjavík hafi þannig endurákvæðað opinber gjöld stefnanda samkvæmt reglum ríkisskattstjóra um teknamat bifreiðahlunninda við ákvörðun á staðgreiðslu skatta samkvæmt l. tl. 5. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda, sbr. 2. mgr. 24. gr. sömu laga. Skattmatsreglur þessar feli í sér bráðabirgðaákvörðun umræddra tekna, sbr. 1. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda, á viðkomandi staðgreiðsluári. Um ákvörðun bifreiðahlunninda við álagningu, þar á meðal endurákvörðun opinberra gjalda að staðgreiðsluárinu loknu, beri hins vegar að fara samkvæmt reglum ríkisskattstjóra um skattmat viðkomandi tekjuárs (framtalsárs) samkvæmt l. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. 116. gr. þeirra laga. Það hafi skattstjóri ekki gert og sé endurákvörðun hans því marklaus. Kæruúrskurður skattstjóra sé auk þess órökstuddur. Í stað þess að taka málsástæður og lagarök stefnanda til efnislegrar úrlausnar og samþykkja þær eða hafna láti skattstjóri þannig við það sitja að ljósrita þær inn í meginmál úrskurðar síns. Uppfylli hann því ekki þær lágmarkskröfur sem gera verði til úrskurða samkvæmt 5. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt.

Varakröfu sína um að endurákrvarðanir skattstjóra á opinberum gjöldum hans verði felldar niður byggir stefnandi á því að þær skattmatsreglur ríkisskattstjóra sem skattstjóri byggist endurákvörðun sína á hafi ekki lagastoð. Endurákvörðun skattstjóra byggir á skattmatsreglum ríkisskattstjóra í staðgreiðslu er hann kveði hafa lagastoð í 116. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Umrætt ákvæði veiti hins vegar ríkisskattstjóra aðeins heimild til að gefa út reglur um mat, m.a. á bifreiðahlunnindum samkvæmt 7. gr. ofan nefndra laga vegna næstliðins árs við reglulega álagningu tekju- og eignarskatts. Sé því ekki unnt að gefa út skattmatsreglur í staðgreiðslu á grundvelli þess. En jafnvel þótt svo yrði talið vera beri að hafa í huga að ákvæði um heimild ríkisskattstjóra til að meta hlunnindi til verðs hafi áður verið í C-lið 7. gr. laga nr. 68/1971. Árið 1978 hafi hlunnindamatið verið tekið út úr greininni og gert að sérstakri grein, sbr. 116. gr. gildandi skattalaga. Í athugasemdum við þá grein sem varð að henni í frumvarpi til laga nr. 40/1978 sé tekið fram að hún feli ekki í sér nýmæli. Með öðrum orðum þá skyldi ákvörðun teknamats bifreiðahlunninda þegar menn höfðu ótakmörkuð umráð yfir bifreið vinnuveitanda þeirra sem miðaðist við ekna kílómetra vera óbreytt frá áðurgildandi lögum. Breyting ríkisskattstjóra á teknamatinu við upptöku staðgreiðslu opinberra gjalda 1988 og 1989, þannig að í stað ekinna kílómetra skuli miða við ákveðið hlutfall af staðgreiðsluverði þeirrar bifreiðar sem hann hafi ótakmörkuð umráð yfir utan vinnutíma, sé því óheimil við álagningu tekju- og eignarskatts. Auk þess feli hún í sér ólöglegt framsal skattlagningarvalds þar sem hún geti leitt til þess að mönnum sé gert að greiða skatt af tekjum sem þeim með vissu hlotnist ekki og brjóti hún því í bága við lögmatísreglu stjórnarskrárinnar sem kveði svo á að skattar verði að byggjast á skýrum og ótvíæðum lagafyrirmælum. Síðast en ekki síst brjóti teknamatið í bága við jafnréttisreglur stjórnarskrárinnar þar sem ekkert tillit sé tekið til mismunandi aðstöðu aðila við ákvörðun bifreiðahlunnindanna. Þannig sé teknamat starfsmanns sem hafi bifreið vinnuveitanda síns til afnota í vinnunni, vegna sölumennsku sinnar eða annarra starfa og fái að fara á henni heim að loknum vinnudegi, í grundvallaratriðum það sama og starfsmanns sem hafi bifreið vinnuveitanda síns til frjálsra afnota og ráði því þess vegna hvort hann fari á henni í vinnuna eða skilji hana eftir heima til afnota fyrir fjölskyldu sína.

Prautavarakröfu sína um að endurákvörðun á opinberum gjöldum vegna gjaldársins 1993 takmarkist við 20.276 kr. hækkun á útsvars- og tekjuskattstofni stefnanda en endurákrvarðanir vegna annarra ára verði felldar niður byggir stefnandi annars vegar á því að verulegir annmarkar hafi verið á birtingu þeirra skattmatsreglna sem úrskurður skattstjóra byggist á og hins vegar sé ósannað að umráð hans yfir bifreiðum vinnuveitanda síns hafi verið víðtækari en hann miðaði við í skattframtölum sínum.

Gjaldárið 1994, tekjuárið 1993, reiknaði stefnandi sér til tekna sem bifreiða-

hlunnindi 234.120 kr. sem samsvaraði 15% af 817.920 kr. kostnaðarverði bifreiðarinnar Mitsubishi Colt, árg. 1989, KO-731, vegna endurgjaldslausra ótakmarkaðra afnota af henni í 5 mánuði og 20% af 1.830.000 kr. kostnaðarverði bifreiðarinnar Saab 9000, árg. 1993, NN-694, ásamt aukahlutum með henni vegna endurgjaldslausra ótakmarkaðra afnota í 6 mánuði. Mitsubishi Colt-bifreiðin hafi verið seld í apríl 1993 er Saab-bifreiðin hafi verið keypt. Hefði afnotaskiptingin því átt að vera 4 mánuðir og 7 mánuðir. Leiði þetta til 20.276 kr. hækkunar teknamatsins samkvæmt skattmatsreglum ríkisskattstjóra. Til viðbótar þessu hafi skattstjóri hækkað skattmatið í kæruúrskurði sínum um 64.375 kr. eða í 318.777 kr. og stafi það annars vegar af hærri kostnaðarverði ofanefndra bifreiða og því að skattstjóri telji að miða eigi hlunnindamatið við 12 mánuði en ekki við 11 mánuði ársins sem hafi verið hinn raunverulegi afnotatími stefnanda. Kostnaðarverð bifreiðanna sem skattstjóri gangi út frá miðist við skattmatsreglur ríkisskattstjóra vegna staðgreiðsluársins 1993. Samkvæmt þeim telji hann kostnaðarverð fyrrnefndu bifreiðarinnar hafa numið 991.000 kr. en hinnar síðarnefndu ásamt aukahlutum með henni 1.978.000 kr. Á því ári sé hins vegar ekki kunnugt um að skattmatsreglur ríkisskattstjóra í staðgreiðslu hafi verið auglýstar með þeim hætti sem lög áskilja um birtingu stjórnvaldserinda og því síður bifreiðaskráin þar sem kostnaðarverð bifreiðanna og aukahluta þeirra sé að finna. Þá sé heldur ekki kunnugt um hvort stefnanda eða vinnuveitanda hans hafi verið sendar umræddar reglur til þóknarlegrar eftirbreytni. Geti þær því fráleitt haft nokkurt gildi gagnvart honum. Þá samsvari þær bifreiðategundir sem skattstjóri miði kostnaðarverð sitt við ekki nákvæmlega þeim bifreiðategundum sem stefnandi hafi haft umráð yfir, en kostnaðarverð þeirra hafi hann byggt á upplýsingum sem fengnar voru frá söluaðila þeirra hér á landi. Að því er varðar tímabil afnotanna þá hafi stefnandi tekið eins mánaðar orlof á árinu 1993 og hafi bifreiðin Saab 9000, árg. 1993, NN-694, verið geymd á starfsstöð fyrirtækisins að Þingaseli 10, 109 Reykjavík, í bílskúr í eigu móðurfélags vinnuveitanda stefnanda, Frjáls framtaks ehf., á meðan. Hafi stefnandi því aðeins haft afnot af umræddum bifreiðum í 11 mánuði ársins.

Gjaldárið 1995, tekjuárið 1994, reiknaði stefnandi sér til tekna sem bifreiðahlunnindi 327.670 kr. sem samsvaraði 20% af 1.966.020 kr. kostnaðarverði bifreiðarinnar Saab 9000, árg. 1993, NN-694, ásamt aukahlutum með henni vegna endurgjaldslausra ótakmarkaðra afnota í 10 mánuði. Í kæruúrskurði sínum hafi skattstjóri hækkað þetta mat um 151.730 kr. eða í 479.400 kr. og byggir hann það á skattmatsreglum ríkisskattstjóra vegna staðgreiðsluársins 1994. Samkvæmt þeim telji hann að kostnaðarverð umræddrar bifreiðar ásamt aukahlutum með henni hafi numið 2.397.000 kr. Stefnandi byggir kröfur sínar varðandi þennan málslið í grundvallaratriðum á sömu rökum og hér að framan. Þannig sé ekki kunnugt um að umræddar reglur hafi verið auglýstar með þeim hætti

sem lög áskilja um birtingu stjórnvaldserinda og því síður bifreiðaskráin þar sem kostnaðarverð bifreiðarinnar og aukahluta með henni sé að finna. Þá sé heldur ekki kunnugt um hvort stefnanda eða vinnuveitanda hans hafi verið sendar umræddar reglur til þóknanlegrar eftirbreytni. Geti þær því fráleitt haft nokkurt gildi gagnvart honum. Þá samsvari sú bifreiðategund sem skattstjóri miði kostnaðarverð sitt við ekki nákvæmlega þeirri bifreiðategund sem stefnandi hafi haft umráð yfir, en kostnaðarverð hennar hafi hann byggt á upplýsingum sem fengnar voru frá söluaðila þeirra hér á landi. Að því er varðar tímabil afnotanna þá hafi stefnandi dvalið tvo mánuði erlendis á árinu 1994 og hafi bifreiðin Saab 9000, árg. 1993, NN-694, verið geymd á starfsstöð fyrirtækisins að Þingaseli 10, 109 Reykjavík, í bílskúr í eigu móðurfélags vinnuveitanda stefnanda, Frjáls framtaks ehf., á meðan. Hafi stefnandi því aðeins haft afnot af umræddum bifreiðum í 10 mánuði ársins.

Gjaldárið 1996, tekjuárið 1995, hafi stefnandi reiknað sér til tekna sem bifreiðahlunnindi 115.261 kr. sem samsvari 20% af 2.294.760 kr. kostnaðarverði bifreiðarinnar Saab 9000, NN-694, árg. 1993, ásamt aukahlutum með henni vegna endurgjaldslausra ótakmarkaðra afnota í janúarmánuði og 77.015 kr. vegna takmarkaðra afnota af henni frá 1. febrúar til 31. desember 1995 og hafi þau verið reiknuð sem hér segir:

Jan. Ótakmörkuð umráð ofanefndrar bifreiðar og reiknuðust þau svona:  $0,20 \times 2.294.760 \text{ kr.} \times 1/12 = 38.246 \text{ kr.}$  Feb.-sept. Takmörkuð umráð og reiknuðust þau svona:  $(5 \text{ km} \times 2 \times 4,5 \text{ daga} \times 46 \text{ vikur} + 300 \text{ km}) = (2370 \times 33,50) 8/12 = 52.928 \text{ kr.}$  Okt.-des. Takmörkuð umráð og reiknuðust þau svona:  $(7 \text{ km} \times 2 \times 4 \text{ daga} \times 46 \text{ vikur} + 300 \text{ km}) = (2876 \times 33,50) 3/12 = 24.087 \text{ kr.}$  Reiknuð hlunnindi alls 115.261 kr. og miðað við 33,50 kr. kílómetragjald svari þau til um 3.440 km einkaaksturs.

Í kæruúrskurði sínum hafi skattstjóri hækkað mat þetta um 364.139 kr. eða í 497.400 kr. og hafi hann byggt þá hækkun á skattmati ríkisskattstjóra í staðgreiðslu árið 1995, sbr. augl. nr. 3/1995. Samkvæmt því kveði hann kostnaðarverð umræddrar bifreiðar ásamt aukahlutum hennar hafa verið 2.397.000 kr. og miðist teknamatið við það að stefnandi hafi haft ótakmörkuð umráð yfir bifreiðinni allt árið. Grundvallist það á því að hún hafi verið geymd fyrir utan heimili stefnanda utan vinnutíma og verði því að líta svo á að hann í ljósi stöðu sinnar hjá Fróða hf. hafi getað notað hana að vild sinni. Stefnandi byggir kröfur sínar varðandi þennan málslið í grundvallaratriðum á sömu rökum og hér að framan.

Reglur ríkisskattstjóra um skattmat í staðgreiðslu hafi að vísu verið auglýstar í Stjórnartíðindum eins og lög áskilja um birtingu stjórnvaldserinda. Hins vegar hafi verið verulegir gallar á birtingunni þar eð bifreiðaskrá, þar sem kostnaðarverð bifreiða ásamt aukahlutum þeirra eru tilgreind, hafi ekki verið birt. Þá samsvari sú bifreiðategund sem skattstjóri miði kostnaðarverð sitt við ekki nákvæm-

lega þeirri bifreiðategund sem stefnandi hafi haft umráð yfir, en kostnaðarverð hennar hafi hann byggt á upplýsingum sem fengnar voru frá söluaðila þeirra hér á landi. Loks hafi stefnandi gert líklegt að afnot hans af bifreiðinni vegna tímabilsins frá 1. febrúar til 31. desember 1995 hafi einungis verið takmörkuð. Þannig hafi hann átt fyrir bifreið af gerðinni Suzuki, árg. 1994, YF-832, sem hann hafi notað að jafnaði til eigin þarfa sinna utan vinnutíma og hafi akstur hennar numið um 10.000 – 12.000 km umrætt ár. Í byrjun febrúar umrætt ár hafi eiginkona stefnanda keypt skutbifreið af gerðinni Volvo, VR-488, árg. 1995, og hafi hún bæði verið notuð af henni sjálfri og í þágu fjölskyldu hennar. Samkvæmt útreikningum stefnanda hafi bifreiðahlunnindi hans vegna aksturs Saab-bifreiðarinnar miðast við 3.440 km. Í allt hafi akstur stefnanda umrætt ár því numið 10.000-12.000 km vegna aksturs bifreiðarinnar Suzuki, árg. 1994, YF-832, 3.440 km vegna aksturs ofanefndrar Saab-bifreiðar á milli heimilis og vinnustaðar svo og ca. 2.000 km vegna aksturs með eiginkonu sinni í bifreiðinni Volvo, árg. 1995, VR-488, eða um 15.500 til 17.500 km á árinu 1995. Til viðbótar þessu hafi skattstjóri ákveðið að gera stefnanda að greiða útsvar og tekjuskatt af 364.139 kr. vegna hækkaðs hlunnindamats sem miðað við 33,50 kr. kílómetragjald samsvari um 10.869 km akstri og jafngildi það því að stefnandi hafi ekið um 25.000 til 27.000 km á árinu í eigin þágu sína sem miðað við 50 km/klst. meðalhraða á klukkustund þýði að hann hafi verið akandi í um 540 klst. eða í um 13 vikur af árinu miðað við 40 klst. vinnuviku. Miðað við vinnu stefnanda sem að mestu leyti fari fram á skrifstofu vinnuveitanda hans verður það að teljast mjög ólíklegt.

Gjaldárið 1997, tekjuárið 1996, reiknaði stefnandi sér til tekna sem bifreiðahlunnindi 94.178 kr. vegna takmarkaðra umráða af bifreiðunum Saab 9000, árg. 1993, NN-694, og M.Benz, árg. 1996, OE-591. Miðist takmörkuð umráð Saab-bifreiðarinnar við tímabilið janúar til og með apríl eða 4 mánuði ársins en M.Benz-bifreiðarinnar við tímabilið maí til og með nóvember eða 7 mánuði ársins og hafi þau verið reiknuð sem hér segir:

Jan.-apríl. Takmörkuð umráð og reiknuðust þau svona:  $(7 \text{ km} \times 2 \times 4,0 \text{ daga} \times 46 \text{ vikur} + 300 \text{ km}) = (2876 \times 33,50) / 12 = 32.116 \text{ kr.}$  Maí-nóv. Takmörkuð umráð og reiknuðust þau svona:  $(7 \text{ km} \times 2 \times 4,0 \text{ daga} \times 46 \text{ vikur} + 600 \text{ km}) = (3176 \times 33,50) / 12 = 62.064 \text{ kr.}$  Reiknuð hlunnindi alls 94.178 kr. og miðað við 33,50 kílómetragjald svara þau til um 2.811 km einkaaksturs.

Í kæruúrskurði sínum hafi skattstjóri hækkað þá fjárhæð um 585.789 kr. eða í 679.967 kr. og miðist endurákvörðun skattstjóra varðandi fyrrnefndu bifreiðina við 15% af 2.397.000 kr. kostnaðarverði hennar ásamt aukahlutum tímabilið frá 1. janúar til 17. apríl 1997 og hinnar síðarnefndu við 20% af 4.077.400 kr. kostnaðarverði hennar ásamt aukahlutum tímabilið frá 18. apríl til 31. desember 1996. Sé niðurstaða skattstjóra sem hann byggir á skattmatsreglum ríkisskatt-

stjóra í staðgreiðslu árið 1996, sbr. auglýsingu nr. 3/1996, rökstudd með því að bifreiðirnar hafi verið geymdar fyrir utan heimili stefnanda utan vinnutíma og í ljósi stöðu hans hjá Fróða hf. verði því að telja að hann hafi getað haft ótakmörkuð umráð yfir þeim. Stefnandi byggir kröfur sínar varðandi þennan málslið í grundvallaratriðum á sömu rökum og hér að framan. Reglur ríkisskattstjóra hafi að vísu verið auglýstar í Stjórnartíðindum eins og lög áskilja um birtingu stjórnvaldserinda. Hins vegar hafi verið verulegir gallar á birtingunni þar eð bifreiðaskrá þar sem kostnaðarverð bifreiða ásamt aukahlutum þeirra eru tilgreind var ekki birt. Þá samsvari sú bifreiðategund sem skattstjóri miði kostnaðarverð sitt við ekki nákvæmlega þeirri bifreiðategund sem stefnandi hafi haft umráð yfir, en kostnaðarverð hennar hafi hann byggt á upplýsingum sem fengnar voru frá söluaðila þeirra hér á landi. Loks hafi stefnandi gert líklegt að afnot hans af umræddum bifreiðum hafi einungis verið takmörkuð. Á árinu 1996 hafi hann þannig átt tvær einkabifreiðir sjálfur sem hann hafi að jafnaði notað til eigin þarfa. Hafi hann því ekki haft þörf fyrir bifreiðar vinnuveitanda síns utan vinnutíma. Að því er bifreiðina M. Benz varðar er enn fremur bent á að fyrir liggi að henni hafi verið ekið 500 km er vinnuveitandi stefnanda keypti hana 18. apríl 1996. Þann 30. október 1997 hafi henni verið ekið 11.052 km sem jafngildir um 570 km akstri á mánuði ( $11.052 - 500 = 10.552 / 18,5$  mán.). Þar af nemi einkaakstur stefnanda um helmingnum af vegalengdinni eða 265 km á mánuði miðað við 46 vikna starfsár. Eigi að síður og þrátt fyrir það hafi skattstjóri ákveðið að gera stefnanda að greiða útsvar og tekjuskatt eins og hann hefði ekið bifreiðinni  $0,20 \times 4.077.400$  kr. = 815.480 kr.  $\times (13/30 + 8) = 687.721 / 33,50 = 20.529$  km á árinu 1996. Jafngildi það því að kílómetrastaða hennar ætti að vera 44.681 km ( $20.529 \times 18,5/8,5$ ) þann 30. október 1997 sem ekki fái staðist miðað við óvefngjanleg gögn málsins.

Kröfu sína um niðurfellingu álags samkvæmt 2. mgr. 106. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt rökstyður stefnandi með vísan til 3. mgr. sömu greinar.

Um málskostnaðarkröfu vísast til XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála í héraði. Beri hún virðisaukaskatt þar sem stefnandi eigi ekki rétt á að draga útskatt af kostnaðinum frá innskatti af sölu á vöru og þjónustu sem atvinnurekandi.

Um lagarök fyrir aðalkröfu málsins vísast annars vegar til 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. 116. gr. sömu laga, og hins vegar til 1. tl. 5. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda, sbr. 2. mgr. 24. gr. sömu laga. Þá er vísað til skattmatsreglna í staðgreiðslu og við álagningu vegna þeirra gjaldára, tekjuára, sem endurákvörðun skattstjóra tekur til. Er númer þeirra sem hér segir:

Staðgreiðsluárið 1993. Auglýsing ríkisskattstjóra nr. 3/1993 um skattmat í

staðgreiðslu, birt í 2. tlb. Lögbirtingablaðsins, 86. árg., miðvikudaginn 13. jan. 1993. Staðgreiðsluárið 1994. Auglýsing ríkisskattstjóra nr. 3/1994 um skattmat í staðgreiðslu, birt í 3. tlb. Lögbirtingablaðsins, 87. árg., þriðjudaginn 11. jan. 1994. Staðgreiðsluárið 1995. Auglýsing ríkisskattstjóra nr. 3/1995 um skattmat í staðgreiðslu á árinu 1995, birt sem auglýsing nr. 1. 3. jan. 1995 í Stjórnartíðindum. Staðgreiðsluárið 1996. Auglýsing ríkisskattstjóra nr. 3/1996 um skattmat í staðgreiðslu á árinu 1996, birt sem auglýsing nr. 22. 2. jan. 1996 í Stjórnartíðindum. Staðgreiðsluárið 1997. Auglýsing ríkisskattstjóra nr. 3/1997 um skattmat í staðgreiðslu á árinu 1997, birt sem auglýsing nr. 15. 2. jan. 1997 í Stjórnartíðindum.

Skattmatsreglur í álagningu.

Tekjuárið 1993, framtalsárið 1994. Auglýsing ríkisskattstjóra nr. 4/1993 um skattmat ríkisskattstjóra tekjuárið 1993 (framtalsárið 1994), birt í 3. tlb. Lögbirtingablaðsins, 87. árg., þriðjudaginn 11. jan. 1994. Skattmat þetta hafi ekki að geyma reglur um mat bifreiðahlunninda við álagningu.

Tekjuárið 1994, framtalsárið 1995. Auglýsing ríkisskattstjóra nr. 4/1995 um skattmat tekjuárið 1994 (framtalsárið 1995), birt sem auglýsing nr. 2. 3. jan. 1995 í Stjórnartíðindum. Ákvæði um mat bifreiðahlunninda sé að finna í grein 2.2.1 og sé þar vísað til skattmatsreglna í staðgreiðslu, sbr. augl. ríkisskattstjóra nr. 3/1994.

Tekjuárið 1995, framtalsárið 1996. Auglýsing ríkisskattstjóra nr. 4/1996 um skattmat tekjuárið 1995 (framtalsárið 1996), birt sem auglýsing nr. 26. 4. jan. 1996 í Stjórnartíðindum. Skattmat þetta hafi ekki að geyma reglur um mat bifreiðahlunninda við álagningu.

Tekjuárið 1996, framtalsárið 1997. Auglýsing ríkisskattstjóra nr. 4/1997 um skattmat tekjuárið 1996 (framtalsárið 1997), birt sem auglýsing nr. 16. 2. jan. 1997 í Stjórnartíðindum. Ákvæði um mat bifreiðahlunninda sé að finna í grein 2.2.2 og sé þar vísað til skattmatsreglna í staðgreiðslu, sbr. augl. ríkisskattstjóra nr. 3/1996.

Um lagarök fyrir varakröfu málsins er vísað fyrst og fremst til l. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. 116. gr. sömu laga, þar á meðal forsögu hennar og tilurðar samkvæmt lögum nr. 68/1971, sbr. um breyting á þeim lögum nr. 30/1970. Að því er varðar takmarkanir á framsali skattlagningarvalds og bann á mismunun við skattlagningu vísast hins vegar til 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrárinnar.

Um lagarök fyrir þrautavarakröfu málsins vísast annars vegar til ákvæða laga nr. 64/1943 um birtingu laga og stjórnvaldserinda og hins vegar til almennra reglna um mat á sönnun í skattarétti.

*Málsástæður og rökstuðningur stefnda.*

Samkvæmt 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt m.s.br. teljist hvers konar gæði, arður, laun og hagnaður, sem skattaðila hlotnast og metinn verður til peningaverðs, til skattskyldra tekna. Þar með teljist endurgjald fyrir hvers konar vinnu til skattskyldra tekna, þar á meðal endurgjald í formi hlunninda. Sé ekki ágreiningur um það í máli þessu að bifreiðahlunnindi teljist til skattskyldra tekna samkvæmt ákvæðinu.

Stefnandi byggir kröfur sínar aðallega á því að það skorti auglýst skattmat bifreiðahlunninda á grundvelli 116. gr. laga um tekju- og eignarskatt, sem unnt sé að lögum að byggja á þá endurálagningu opinberra gjalda hans sem honum var gerð í úrskurði skattstjóra, gjaldárin 1994 til og með 1997. Hann haldi því fram að skattmat til bifreiðahlunninda vegna staðgreiðslu fullnægi ekki því skilyrði. Í öllum tilvikum skorti fullnægjandi auglýsingu, og bifreiðaskrá hafi ekki verið auglýst. Þessu er mótmælt af hálfu stefnda.

Samkvæmt 116. gr. laganna skuli ríkisskattstjóri árlega gefa út reglur um mat á hlunnindum, sbr. 7. gr., og öðrum tekjum og frádrætti sem meta þurfi til verðs samkvæmt lögnum. Samkvæmt 5. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda falli m.a. laun í formi hlunninda undir staðgreiðsluskyldar tekjur og hafi þau ekki verið undanþegin staðgreiðslu með heimild í 8. gr. Í 15. gr. laganna segi að þegar ákvörðun launa launamanns fyrir hvert greiðslutímabil, að meðtöldu orlofsfé, sé lokið skuli bætt við það skattskyldum hlunnindum samkvæmt mati ríkisskattstjóra, sbr. 116. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt.

Er lög nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda voru sett, hafi jafnframt verið gerðar umfangsmiklar breytingar, á efnisreglum laga um tekju- og eignarskatt er tengdust þeirri breytingu sbr. lög nr. 49/1987. Þar á meðal hafi verið breytt reglum um frádráttarbærni móttækinnna ökutækjastyrkja launþega, sbr. 1. tl. A-liðar 30. gr., og á þá lögð sönnunarbyrði fyrir því að á móti þeim tekjum hefðu þeir haft kostnað af akstri í þágu vinnuveitenda svo hann teldist frádráttarbær.

Sú skattkerfisbreyting hafi jafnframt kallað á nokkuð breytta framkvæmd á skattmati samkvæmt 116. gr. laga um tekju- og eignarskatt. Vegna staðgreiðslu skatta hafi nú verið nauðsynlegt að skattmat, að því leyti sem það varðaði ákvörðun á staðgreiðsluskyldum launum, lægi fyrir strax í upphafi árs, en ekki í lok árs eins og verið hafði í eldra greiðslukerfi. Með lagabreytingunum 1987 hafi reglur um árlegar ákvarðanir ríkisskattstjóra varðandi viðmiðun vegna reiknaðs endurgjalds, sem höfðu verið í 59. gr. laga um tekju- og eignarskatt, verið fluttar í 6. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda. Samkvæmt því skyldi ríkisskattstjóri eftirleiðis setja þær viðmiðunarreglur strax í upphafi ársins í stað ársloka eins og verið hafði. Á sama hátt sé á því byggt í 15. gr. laga nr. 45/1987, að reglur um skattmat ríkisskattstjóra samkvæmt 116.

gr. á skattskyldum launatekjum í formi hlunninda, liggi nú fyrir í upphafi árs. Auglýstar matsreglur ríkisskattstjóra á bifreiðahlunnindum í staðgreiðslu grundvallist því beint á heimild hans í 116. gr. laga nr. 75/1981 til að setja reglur um mat þess efnis, svo sem skýrt komi fram í orðalagi 15. gr. laga um staðgreiðslu opinberra gjalda.

Auglýstar matsreglur á bifreiðahlunnindum í staðgreiðslu séu þannig ekki reglur sem eingöngu sé ætlað að gilda til bráðabirgða eins og stefnandi sýnist byggja á. Þvert á móti byggist það hlunnindamat í staðgreiðslu á 116. gr. laga um tekju- og eignarskatt og feli í sér endanlegar reglur um það hvernig finna skuli verðmæti hlunnindanna, reiknað til tekna.

Hvorki ákvæði laga um tekju- og eignarskatt né lög um staðgreiðslu opinberra gjalda geri ráð fyrir því að ríkisskattstjóra sé skylt að auglýsa tvívegis árlega þær reglur sem hann setji um tekjumat ákveðinna hlunninda. Í auglýsingum ríkisskattstjóra um skattmat bifreiðahlunninda vegna staðgreiðslu, sbr. kafla 2 í framlögðum auglýsingum, felist endanlegar reglur af því tagi auk reglna um framkvæmd staðgreiðslu innan ársins. Í öllum tilvikum sé í auglýsingunum vitnað bæði til 116. gr. laga nr. 75/1981 og til 5. gr. laga nr. 45/1987. Þessar auglýsingar hafi birst í Lögbirtingablaði fram til þess tíma er lög nr. 95/1994 um breyting á lögum nr. 64/1943 tóku gildi hinn 30. maí 1994, en frá þeim tíma hafi þær birst í B-deild Stjórnartíðinda.

Samkvæmt skattmatsreglunum skuli, við ákvörðun hlunninda fyrir ótakmörkuð afnot bifreiðar, leggja til grundvallar kostnaðarverð viðkomandi bifreiðar. Í reglunum sé kostnaðarverð skilgreint sem „staðgreiðsluverð samkvæmt verðlista á sams konar bifreið nýrri frá bifreiðaumboði af síðustu árgerð, að meðtöldum kostnaði vegna hvers konar auka- eða sérbúnaðar“. Skyldi til grundvallar leggja verð á síðasta degi næstliðins árs. Ríkisskattstjóri hafi á hinum umþrættu gjaldárum tekið saman skrá yfir verðlista bifreiðaumboða, svokallaða bifreiðaskrá. Þær skrár hafi ríkisskattstjóri birt í heftum ásamt matsreglum sínum. Þau hefti hafi legið frammi á öllum skattstofum og verið þar aðgengileg gjaldendum.

Ekki sé unnt að fallast á þá túlkun stefnanda að í ákvæði 116. gr. laga um tekju- og eignarskatt felist að ríkisskattstjóra sé í teknamati bifreiðahlunninda skylt að miða við ekna kílómetra í eigin þágu þegar um er að ræða bifreiðar í eigu vinnuveitanda er starfsmenn hafa til ótakmarkaðra afnota. Slíkt eigi hvorki stöð í orðalagi greinarinnar um útgáfu árlegra matsreglna né athugasemdum er fylgdu henni, þar sem segi að með greininni væri ríkisskattstjóra fengin heimild til mats á ýmsum hlunnindum, öðrum tekjum og frádrætti, sem meta þurfi til verðs. Efnislega feli hún ekki í sér nýmæli. Augljóst sé, að með nýmælum sé vísað til þeirrar heimildar, sem ríkisskattstjóra sé fengin með lagagreininni til að setja matsreglur. Ekki felist því í athugasemdunum að settar séu efnislegar

skorður við því hvernig verðmæti hlunninda, er á hverjum tíma þurfi að meta til verðs vegna tekna eða frádráttar samkvæmt lögnum, sé fundið.

Matsreglur er ríkisskattstjóri hafi sett til að tekjumæla hlunnindi, sem felist í því, að vinnuveitandi láti starfsmanni í té til frjálsra einkaafnota bifreið, séu einfaldar, hlutlægar og gegnsæjar. Tekjumatið reiknist í öllum tilvikum sem hlutfall af verðmæti bifreiðarinnar að teknu tilliti til aldurs, en án tillits til raunverulegs aksturs launþega í eigin þágu, enda sé hann ekki hið eiginlega inntak þessara hlunninda, heldur hin ótakmörkuðu endurgjaldslausi umráð hans. Tekið sé tillit til þess til lækkunar hlutfallinu ef launþegi taki þátt í rekstrarkostnaði bifreiðarinnar, og til frádráttar teknamatinu ef hann þurfi að greiða vinnuveitanda fyrir afnot sem fari yfir umsamin endurgjaldslaus afnotamörk.

Takmarkist afnot launþega hins vegar við akstur milli heimilis og vinnustaðar, sbr. grein 2.7, séu þau hlunnindi metin til tekna á kílómetragjaldi, en skilyrði fyrir því að það geti átt við sé að gögn um takmörkuð afnot og eftirlit með þeim, þ.á.m. akstursdagbók, séu greinilega færð og aðgengileg skattyfirvöldum, hvort sem er í bókhaldi launagreiðanda eða hjá launamanninum sjálfum og gerð sé grein fyrir þeim í akstursskýrslu er fylgi framtali.

Fráleitt verði fallist á það, að um sambærileg tilvik geti verið að ræða að lögum, þegar starfsmanni er annars vegar látin í té bifreið til umráða og frjálsra afnota sinna og honum jafnvel í sjálfsvald sett, hvort og að hvaða leyti hann nýtir bifreiðina í vinnunni, eða hins vegar þegar um sé að ræða bifreið sem sé aflað vegna aksturþarfar atvinnustarfseminnar og afnot launþegans sjálfs takmarkist við akstur milli heimilis og vinnustaðar undir eftirliti vinnuveitanda og inntak hlunnindanna því hliðstæð endurgreiðslu flutningskostnaðar milli heimilis og vinnustaðar.

Sjónarmið stefnanda, um að matsreglur um bifreiðahlunnindi samkvæmt 116. gr. laga nr. 75/1981 skorti eða gallar hafi verið á birtingu eða efni matsreglna bifreiðahlunninda, sem leitt geti til þess að álagning verði ekki á þeim byggð, fái því ekki staðist.

Ekki fái staðist að kæruúrskurður skattstjóra sé örökstuddur. Þvert á móti sé úrskurðurinn ítarlega rökstuddur. Á bls. 1-7 séu málavextir raktir áður en andmæli stefnanda eru reifuð í heild sinni í 2. kafla, bls. 7-26. Síðan komi rök fyrir lögmæti þess að byggja á skattmatsreglunum við álagningu og í framhaldi af því séu einstök gjaldár tekin til úrlausnar hvert fyrir sig, rakinn fyrirbyggjandi gögn, og starfsleg staða stefnanda hjá vinnuveitanda, sbr. bls. 26-31. Ítarleg rök séu þannig færð fyrir niðurstöðu skattstjóra einstök gjaldár með tilliti til reglna, fyrirbyggjandi gagna og loks tekin til úrlausnar rök fyrir beitingu álags. Engum annmörkum á úrskurðinum sé þannig fyrir að fara hvorki að formi né efni til.

Varðandi gjaldárin 1994 og 1995 lúti ágreiningur í máli þessu eingöngu að kostnaðarverði þeirra bifreiða er þá komu við sögu og því hvort draga beri frá

matinu orlofstíma stefnanda. Gjaldárin 1996 og 1997 komi til viðbótar ágreiningur er lúti að því, hvort stefnandi hafi haft takmörkuð afnot af bifreiðunum talið frá 1. febrúar 1995 eins og hann haldi fram.

Um takmörkuð afnot undir eftirliti yfirboðara hafi ekki verið að ræða í tilviki stefnanda þau gjaldár sem hér eru til umfjöllunar. Í bifreiðahlunnindum þeim er stefnandi naut umrædd gjaldár hafi falist að hann hafi haft til umráða og ótakmarkaðra eigin nota þessa eign án þess að hafa þurft að leggja í þau útgjöld sem stofnkostnaður við kaup á bifreiðinni hafi falið í sér. Í annan stað hafi í hlunnindunum í hans tilviki falist að allur rekstrarkostnaður bifreiðarinnar hafi verið greiddur af vinnuveitanda. Um sé því að ræða veruleg og umtalsverð hlunnindi, sem hafi verið liður í launakjörum stefnanda.

Af hálfu stefnanda hafi mati skattstjóra sem samkvæmt framangreindu átti stoð í lögum og birtum reglum ekki verið hnekk. Af stefnanda hálfu hafi þannig engin gögn verið lögð fram frá bifreiðauboðum með upplýsingum um kostnaðarverð, því til stuðnings að mat skattstjóra á kostnaðarverði þeirra bifreiða er komu við sögu, hafi í neinu tilviki verið of hátt, né fái staðist hjá honum að lækka beri afnotin vegna orlofstíma, enda í öllum tilvikum grundvöllur skattmatsins verðmæti þeirra hlunninda á ársgrundvelli sem felist í umráðum og frjálsum afnotum af bifreið. Stefnandi hafi stöðu sinnar vegna sjálfðæmi um afnot sín án þess að neinu eftirliti með þeim sé fyrir að fara. Staðhæfingar hans um takmörkuð afnot fái því ekki staðist og engra gagna njóti við í bókhaldi hans og fyrirtækisins er grundvallað gætu, samkvæmt skattalögum, að meðhöndla hlunnindin samkvæmt kafla 2.7 í matsreglum ríkisskattstjóra.

#### *Niðurstaða.*

Samkvæmt upphafsákvæði 7. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt teljast til skattskyldra tekna hvers konar gæði, arður, laun og hagnaður, sem skattaðila hlotnast og metin verða til peningaverðs, óháð því hvaðan þær stafa eða í hvaða formi þær eru. Í 1. tl. A-liðar 7. gr. er tiltekið sérstaklega að endurgjald fyrir hvers konar vinnu, starf og þjónustu teljist til skattskyldra tekna, þar með talin hlunnindi. Með 116. gr. laganna er ríkisskattstjóra falið að gefa árlega út reglur um mat á hlunnindum, sbr. 7. gr., og öðrum tekjum og frádrætti sem meta þarf til verðs samkvæmt lögum. Ákvæði 1. tl. 5. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda er samhljóða ákvæði A.1. 7. gr. laga nr. 75/1981 að öðru leyti en ákvæði um rekstur hópferðabifreiða til þess að flytja starfsmenn til og frá vinnu, en hlunnindi af slíkum ferðum teljast ekki til skattskyldra tekna skv. 7. gr. laga nr. 75/1981. Ekki er samsvarandi ákvæði í 5. gr. laga nr. 45/1987.

Samkvæmt 15. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda skal bætt við laun og orlof launamanns skattskyldum hlunnindum skv. mati ríkis-

skattstjóra, sbr. 116. gr. laga nr. 75/1981. Það leiðir af eðli þeirrar breytingar sem varð við gildistöku laga nr. 45/1987 að reglur um skattmat hlunninda verður að setja í upphafi árs. Lögin verða ekki túlkuð á þann veg að setja skuli nýtt skattmat í lok árs heldur gildir það skattmat sem sett er í upphafi árs við álagningu skatta vegna þess árs.

Á ofangreindum grundvelli varðandi skattmat hlunninda hefur ríkisskattstjóri sett reglur um skattmat hlunninda. Í skattmötum þessum gerir ríkisskattstjóri greinarmun á hvort um full umráð starfsmanns er að ræða af bifreið eða hvort bifreið hefur staðið starfsmanni til takmarkaðra afnota. Ekki er á það fallist með stefnanda að ríkisskattstjóra hafi verið óheimilt að breyta ákvörðun teknamats bifreiðahlunninda, þegar menn hafa ótakmörkuð umráð yfir bifreið vinnuveitenda, frá því að miða við ekna kílómetra í það að miða við ákveðið hlutfall af kostnaðarverði bifreiðar sem launþegi hefur umráð yfir.

Ekki verður á það fallist með stefnanda að úrskurður skattstjórans í Reykjavík, uppkveðinn 8. júní 1998, varðandi bifreiðahlunnindi stefnanda árin 1994, 1995, 1996 og 1997 sé órökstuddur. Úrskurðurinn telst vera í fullu samræmi við fyrirmæli 99. gr. laga nr. 75/1981.

Í skattmati ársins 1993, gr. 2.1, er fjallað um endurgjaldslaus afnot launamanns af fólksbifreið, skutbifreið eða jeppabifreið, sem launagreiðandi hans lætur honum í té til fullra umráða. Þessi afnot skulu metin launamanni til tekna miðað við afnot í heilt ár með hliðsjón af verði og aldri bifreiðarinnar og skal miðað við verð á síðustu árgerð eins og það var 31. desember 1992. Af bifreið sem tekin var í notkun á árunum 1991 og 1992 eða tekin verður í notkun á árinu 1993 skal meta hlunnindi til tekna sem 20% af kostnaðarverði bifreiðarinnar samkvæmt nánari skilgreiningu í skattmatinu. Af eldri bifreiðum skulu hlunnindi metin til tekna sem 15% af kostnaðarverði bifreiðarinnar, einnig samkvæmt nánari skilgreiningu í skattmatinu. Í skattmati ársins 1994 eru sams konar reglur, þó þannig að hlunnindi sem metin eru til tekna sem 20% af kostnaðarverði bifreiðar gilda þá um bifreiðar af árgerðunum 1992, 1993 og 1994. Í skattmati árána 1995, 1996 og 1997 eru sams konar reglur að breyttu breytanda.

Verður ekki séð annað en reglur þær sem ríkisskattstjóri hefur farið eftir við ákvarðanir sínar séu að lögum. Sama er um auglýsingar ríkisskattstjóra um skattmat í staðgreiðslu, þær voru birtar í Lögbirtingablaði árin 1993 og 1994. En frá gildistöku laga nr. 95/1994 um breytingu á lögum nr. 64/1943, um birtingu laga og stjórnvaldserinda, hafa auglýsingar verið birtar í B-deild Stjórnartíðinda árin 1995, 1996 og 1997. Svokallaðar bifreiðaskrár ásamt matsreglum ríkisskattstjóra voru gefnar út og lágu að sögn lögmanns stefnda frammi á öllum skattstofum.

Með vísan til þess sem hér hefur verið rakið er ekki á það fallist með stefn-

anda að skattmatsreglur ríkisskattstjóra varðandi skattmat bifreiðahlunninda í staðgreiðslu, eins og þær hafa verið birtar á hverjum tíma, hafi ekki lagagildi við ákvörðun tekju- og eignarskatts.

Samkvæmt gr. 2.2 í skattmatsreglunum skal kostnaðarverð bifreiðar skilgreint sem staðgreiðsluverð samkvæmt verðlista á sams konar bifreið nýrri frá bifreiðaumboði af síðustu árgerð að meðtöldum kostnaði vegna hvers konar auka- eða sérbúnaðar. Sé eigi unnt að fá upplýsingar um verð á henni skal miða við verð á sambærilegum bifreiðum. Einnig skal miða við verð á sambærilegum bifreiðum ef sú bifreið sem meta þarf er eigi lengur á markaði. Orðalag þetta virðist skýrt. Af hálfu stefnanda hefur ekki verið sýnt fram á að mat ríkisskattstjóra á kostnaðarverði þeirra bifreiða er stefnandi hefur haft til umráða hverju sinni hafi verið of hátt.

Fallast ber á það með stefnda að orlof stefnanda skipti ekki máli við mat á hlunnindum hans vegna ótakmarkaðra afnota af bifreið vinnuveitanda stefnanda og þá ekki heldur hversu lengi á hverju ári hlutaðeigandi bifreiðar hafa verið geymdar í bílskúr í eigu móðurfélags vinnuveitanda stefnanda, Frjáls framtaks ehf., að Þingaseli 10 í Reykjavík, en þar er einnig heimili stefnanda. Með skattlagningu bifreiðahlunninda launamanns, sem nýtur ótakmarkaðra afnota af bifreið, er verið að skattleggja umráðin sem slík og skiptir ekki máli í því sambandi hversu mikið launþeginn nýtir sér umráðaréttinn.

Með vísan til framanritaðs er stefndi sýknaður af öllum kröfum stefnanda.

Stefndi greiði stefnanda 200.000 kr. í málskostnað.

Auður Þorbergsdóttir héraðsdómari kveður upp dóminn.

#### D ó m s o r ð :

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknað af kröfum stefnanda, Magnúsar Hreggviðssonar, í máli þessu.

Stefnandi greiði stefnda 200.000 krónur í málskostnað.

---