

Fimmtudaginn 28. september 2000.

Nr. 124/2000.

Kristján Ólafsson

(Sigurður G. Guðjónsson hrl.)

gegn

íslenska ríkinu(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.) **og****SÍF hf. til vara**

(Þórður S. Gunnarsson hrl.)

Skattar. Dagpeningar. Stjórnsýsla. Ráðningarsamningur. Sératkvæði.

Deilt var um skattalega meðferð dagpeninga, sem K fékk frá ÍS hf. (nú SÍF hf.), þegar hann starfaði í þjónustu fyrirtækisins sem skipaefirlitsmaður að svokölluðu Kamchatkaverkefni. Ríkisskattstjóri, sem haft hafði til meðferðar skattamál fjölmargra þeirra sem störfuðu á vegum fyrirtækisins í Kamchatka, ritaði af þessu tilefni bréf til allra skattstjóra þar sem það álit var látið uppi, að fallast mætti á 15% frádrátt af greiddum dagpeningum fyrir alla þessa starfsmenn. Skattstjórinn í Reykjanesumdæmi úrskurðaði í skattamáli K í samræmi við framangreinda verklagsreglu ríkisskattstjóra. K skaut úrskurðinum til yfirskattanefndar sem hafnaði kröfu hans. Taldi Hæstiréttur ekki annað fram komið en að rétt hefði verið staðið að ákvörðun skattyfirvalda og hún verið málefnaleg í alla staði og í fullu samræmi við 1. tl. 1. mgr. A-liðar 30. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981. Var því staðfest niðurstaða héraðsdóms um sýknu íslenska ríkisins af kröfum K. Með því að forsvarsmenn ÍS hf. höfðu ekki verið bærir til að lofa ákveðinni skattalegri meðferð dagpeninga var ekki talið að K gæti átt rétt á efndabótum úr hendi SÍF hf. Þótt talið yrði að þetta hefði verið forsenda ráðningarsamningsins af hálfu beggja aðila hans. Hvorki sáðningurinn né önnur gögn málsins voru talin bera það með sér að SÍF hf. hafi tekið sérstaka ábyrgð á að dagpeningarnir væru frádráttarþærir frá tekjuskatti. Var því niðurstaða héraðsdóms um sýknu SÍF hf. staðfest.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómarnir Guðrún Erlendsdóttir, Haraldur Henrysson, Hjörtur Torfason, Hrafn Bragason og Pétur Kr. Hafstein.

Áfrýjandi skaut máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 23. mars 2000. Hann krefst þess að hrundið verði úrskurði yfirskattanefndar nr. 1199/1998 frá 18. desember 1998 og felld niður með dómi viðbótarálagning opinberra gjalda áfrýjanda vegna tekjuársins 1996. Jafnframt að aðalstefndi endurgreiði honum 818.603 krónur með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 af 34.777 krónum frá 1. ágúst 1998 til 20. október sama ár, en af 818.603 krónum frá þeim degi til greiðsludags. Þá krefst hann málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

Á hendur varastefnda krefst hann greiðslu 2.045.724 króna með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga frá 20. október 1998 til greiðsludags og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

Aðalstefndi krefst staðfestingar héraðsdóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti. Til vara krefst hann verulegrar lækkunar dómkrafna og að málskostnaður verði í því tilviki felldur niður.

Varastefndi krefst staðfestingar héraðsdóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

I.

Í máli þessu er deilt um skattalega meðferð dagpeninga, sem áfrýjandi fékk frá Íslenskum sjávarafurðum hf., þegar hann starfaði í þjónustu fyrirtækisins sem skipaeftirlitsmaður að svokölluðu Kamchatkaverkefni. Fyrirtækið hefur nú runnið saman við SÍF hf., sem er vara-stefnt í máli þessu. Áfrýjandi var ráðinn samkvæmt ráðningarsamningi 25. febrúar 1996 til þessa verkefnis. Hann hóf störf 22. mars 1996 og hélt upp úr því til Kamchatka og starfaði þar og í Kína samfellt fram í ágúst sama ár, en kom þá heim í orlof. Hann hélt síðan aftur utan til starfa í september. Hann kom alkominn heim 10. desember sama ár.

Samkvæmt ráðningarsamningi áfrýjanda átti hann að hafa 200.000 krónur í föst laun á mánuði. Auk þess skyldi hann fá greidda dagpeninga SDR 99 á dag meðan hann væri starfandi á vegum Íslenskra sjávarafurða hf. utan íslenskrar lögsögu, það er um 9.541 krónu miðað við skráð kaupgengi Seðlabanka Íslands 1. nóvember 1995. Íslenskar sjávarafurðir hf. áttu auk þessa að láta honum í té ferðakostnað til og frá Íslandi, húsnæði með öllum húsbúnaði, rafmagni og hita í Petropavlosk og sjá honum fyrir daglegum ferðum til og frá vinnustað þar. Þá áttu þeir að greiða honum útlagðan kostnað hans vegna ferða, upphalds, gistingar og annarra nauðsynlegra starfstengdra útgjalda þegar hann væri að störfum utan Petropavlosk. Skyldi hann halda sérstaka

útgjaldabók og framvísa reikningum vegna þess kostnaðar. Ekki er um það deilt að staðið hafi verið við samninginn að þessu leyti af hálfu vinnuveitanda, þótt áfrýjandi haldi því fram að aðbúnaður hafi ekki verið svo góður sem lofað hefði verið. Í byrjun árs 1997 gáfu Íslenskar sjávarafurðir hf. út og sendu áfrýjanda launamiða vegna launagreiðslna 1996. Samkvæmt þeim nam fjárhæð greiddra dagpeninga samtals 2.160.839 krónum og var tekið fram að af þeirri fjárhæð væru 2.037.259 krónur undanþegnar staðgreiðslu. Fór áfrýjandi eftir þessum upplýsingum við skattframtal sitt 1997.

Skattstjóri Reykjanesumdæmis krafði áfrýjanda um frekari upplýsingar um dagpeningagreiðslur þessar 19. nóvember 1997. Var því bréfi svarað af endurskoðanda Íslenskra sjávarafurða hf. 15. desember 1997, eftir að áfrýjandi hafði snúið sér til hans að ábendingu fyrirtækisins. Sendi endurskoðandinn nýja greinargerð um dagpeningana þar sem framtali þeirra var hagað með öðrum hætti en fyrr. Áfrýjandi telur að þetta hafi verið gert án samráðs við sig.

Ríkisskattstjóri sendi öllum skattstjórum landsins bréf varðandi dagpeninga starfsmanna Íslenskra sjávarafurða hf. á Kamchatka 8. apríl 1998 og lét uppi það álit, að fallast mætti á 15% frádrátt af greiddum dagpeningum fyrir alla þessa starfsmenn. Ekki skyldi fallast á frekari frádrátt nema krafa um slíkt væri studd með framlagningu kostnaðargagna sem skattstjóri mæti fullnægjandi. Á grundvelli þessa bréfs boðaði skattstjórinn í Reykjanesumdæmi, með bréfi til áfrýjanda 21. apríl 1998, að fyrirhugað væri að gera þá breytingu á skattframtali hans að frádráttur á móti fengnum dagpeningum á árinu 1996 ætti að vera 15% af 2.160.839 krónum eða 324.126 krónur. Var áfrýjanda gefinn kostur á að koma athugasemdum á framfæri, sem hann gerði með bréfi 5. maí 1998. Skattstjóri tók andmæli áfrýjanda ekki til greina og úrskurðaði í skattamáli hans í samræmi við framangreinda verklagsreglu ríkisskattstjóra. Hækkuðu skattskyldar tekjur áfrýjanda um 1.856.714 krónur. Taldist áfrýjandi skulda eftir þessa endurákvörðun 818.603 krónur í opinber gjöld. Greiddi hann skattkröfuna með inneign vegna ofgreiddrar staðgreiðslu, 34.777 krónur 1. ágúst 1998 og eftirstöðvarnar, 783.622 krónur, 20. október 1998. Dómkrafa hans er miðuð við þessar greiðslur. Sætir hún ekki tölulegum andmælum.

Áfrýjandi skaut úrskurði skattstjóra til yfirskattanefndar 23. ágúst 1998, sem hafnaði kröfu hans með úrskurði 18. desember 1998. For-

sendur nefndarinnar voru þær aðallega að áfrýjandi hefði, þegar hann dvaldi á vegum Íslenskra sjávarafurða hf. í Kamchatka, haft húsnæði með rafmagni og hita, húsbúnaði, rúmfatnaði og hreinlætisvörum á kostnað félagsins. Félagið hafi auk þess séð honum fyrir ferðum frá dvalarstað að vinnustað án endurgjalds og greitt auk þess allan kostnað af ferðum hans utan hins fasta starfsstaðar, sem nefndin taldi vera Kamchatka. Ekki hefur verið sýnt fram á að ósamræmi sé milli þessa úrskurðar nefndarinnar og annarra sem varða dagpeningagreiðslur til starfsmanna að Kamchatkaverkefnunum. Málsatvik eru nánar rakin í héraðsdómi.

II.

Áfrýjandi heldur því fram að samkvæmt auglýsingu ríkisskattstjóra nr. 3/1996 um skattmat í staðgreiðslu á árinu 1996, gr. 4.1 um dagpeninga erlendis, hafi almennir dagpeningar í Asíu verið SDR 74 vegna gistingar og SDR 84 vegna annars, eða samtals SDR 158. Dagpeningar á sama svæði vegna þjálfunar, náms eða eftirlitsstarfa hafi hins vegar verið SDR 48 og SDR 54, eða samtals SDR 102. Áfrýjanda hafi borið að telja dagpeninga fram sem tekjur á skattframtali 1997. Væru þeir innan viðmiðunarmarka ríkisskattstjóra hafi mátt draga þá frá að fullu færu þeir ekki fram yfir tiltekinn dagafjölda. Samkvæmt gr. 4.3. í auglýsingu 3/1996 hafi framangreind mörk átt að lækka fengi launamaður dagpeninga greidda fyrir 30 daga eða fleiri á árinu 1996. Hann hafi dvalið utan íslenskrar lögsögu í þágu Íslenskra sjávarafurða hf. í samtals 227 daga á árinu 1996 ýmist á Kamchatka í Asíuhluta Rússlands eða í Kína. Jafnframt hafi hann verið á ferðalögum innan Kamchatka vegna starfs síns. Hann hafi gert grein fyrir dagpeningum á skattframtali 1997 með því að færa þá í tekjudálk 7.2 reit 23 og frádráttardálk 7.4 reit 33. Þessi framtalsmáti hafi verið í samræmi við þær upplýsingar sem forsvarsmenn Íslenskra sjávarafurða hf. hafi veitt honum, framkvæmd félagsins við launauppgjör á árinu 1996, birtar skattareglur og verklagsreglur skattyfirvalda í bæklingnum Skattframtal 1997. Skilyrði frádráttarins væri annars vegar að fjárhæðin væri innan þeirra marka, sem fram kæmu í skattmati ríkisskattstjóra, og hins vegar að fyrir lægju í bókhaldi launagreiðanda, sem og hjá launamanni, gögn um tilefni ferðar, fjölda dvalardaga og fjárhæð dagpeninga. Hann telur að ríkisskattstjóra hafi ekki verið heimilt að gefa umgetin fyrir-

mæli til skattstjóra og hafi ákvörðun hans brotið í bága við reglur stjórnsýsluréttar.

Málsókn sína á hendur varastefnda byggir áfrýjandi á því að forsvarmenn Íslenskra sjávarafurða hf. hafi heitið honum og öðrum starfsmönnum við Kamchatkaverkefnið hærri launum en tíðkaðist í sambærilegum störfum hér á landi. Þeim launamarkmiðum hafi félagið ætlað að ná með því að greiða hluta launanna með dagpeningum, sem þeir hafi upplýst starfsmennina um að væru að mestu tekjuskattsfrjálsir. Starfsmennirnir hafi treyst þessum upplýsingum þar sem fyrirtækið hafi verið eitt stærsta fyrirtæki á Íslandi og hafði lengi verið í alþjóðlegum viðskiptum. Þá hafi það haft bæði lögfræðinga og endurskoðendur á sínum snærum til að kanna þessi mál. Með þessu launafyrirkomulagi hafi fyrirtækið ekki aðeins getað boðið hærri laun heldur einnig sparað sér greiðslu úr eigin sjóðum. Það hafi losnað við 7% mótframlag vinnuveitenda í lífeyrissjóð og greiðslu tryggingagjalds af launum samkvæmt lögum nr. 113/1990 um tryggingagjald, sbr. 3. tl. 1. mgr. 7. gr. laganna. Áfrýjandi byggir efndabótakröfu sína á hendur varastefnda á útreikningi Jóns Erlings Þorlákssonar tryggingafræðings á því hversu mikil greiðsla þurfi að koma til viðbótar þegar greiddum launum, svo að hann verði eins settur og hefðu dagpeningar ekki verið skattlagðir.

Af hálfu varastefnda er því mótmælt að áfrýjanda hafi verið lofað að dagpeningagreiðslur samkvæmt ráðningarsamningnum hlytu tiltekna skattalega meðferð. Því er haldið fram að áfrýjandi hafi sjálfur átt að ganga úr skugga um það fyrirfram hvernig þessu myndi verða háttað. Af gögnum málsins verður þó ráðið að fyrirsvarsmenn Íslenskra sjávarafurða hf. hafi talið að heimilt væri að draga tilteknar kostnaðartölur frá framtöldum dagpeningum samkvæmt mati ríkisskattstjóra. Verður að telja upplýst að á fundi, sem haldinn var með starfsmönnum áður en farið var utan, hafi komið fram fyrirspurn þessa efnis og þar hafi verið dreift reglum ríkisskattstjóra um frádrátt vegna þjálfunar-, náms- og eftirlitsdagpeninga erlendis. Af hálfu varastefnda er upplýst að dagpeningar samkvæmt ráðningarsamningunum hafi átt að vera í samræmi við þær reglur. Þær hafi orðið nokkru lægri þar sem miðað var við mat ríkisskattstjóra fyrir 1994 en ekki 1996, sem er það ár sem hér um ræðir. Áfrýjandi var að vísu ekki á þessum fundi en ljóst virðist, að hann hefur haft heimildir um hvað þar var sagt.

III.

Fram kemur í bréfi ríkisskattstjóra 8. apríl 1998 að það er ritað í til-efni þess að embætti hans hafi haft til meðferðar skattamál fjölmargra þeirra sem störfuðu að Kamchatkaverkefnum árin 1995-1997. Ágreiningur hefði verið um hvort þessir starfsmenn ættu að njóta frádráttar frá reiknuðum dagpeningagreiðslum, án þess að geta sýnt fram á að þeir hafi sannanlega orðið fyrir þeim kostnaði, sem dagpeningar ættu að vera endurgjald fyrir. Dæmi hefðu verið um, að starfsmennirnir hefðu fengið mismunandi skattalega meðhöndlun eftir því hvaða skatt-umdæmi þeir tilheyrðu. Í bréfinu er sagt frá viðræðum við fulltrúa starfsmanna, endurskoðendur Íslenskra sjávarafurða hf. og fulltrúa þeirra skattstofa þar sem flestir starfsmannanna voru skattlagðir. Líta verður á bréf þetta sem leiðbeiningar til skattstjóra, sem ritað sé með heimild í 101. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Verður ekki annað ráðið af efni bréfsins en það sé ritað eftir ítarlega könnun á aðstæðum. Skattamál áfrýjanda hlaut síðan, eins og að framan er lýst, sérstaka meðferð í samræmi við 4. mgr. 96. gr. sömu laga. Er ekki annað fram komið en að þessi meðferð hafi farið að skattalögum og verið í fullu samræmi við ákvæði stjórnsýslulaga nr. 37/1993, sem horfa ber á til fyllingar meðferðarreglum skattalaga. Mál áfrýjanda var þannig rannsakað sérstaklega og honum gefinn kostur á að koma að athugasemdum sínum.

Samkvæmt 1. tl. 1. mgr. A-liðar 7. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt eru dagpeningagreiðslur skattskyldar tekjur. Í 29. gr. sömu laga, sem er í III. kafla laganna, segir að einungis sé heimill sá frádráttur sem sérstaklega sé getið um í kaflanum. Þar er mælt fyrir um frádrátt af mótteknum dagpeningum í 1. tl. A-liðar 1. mgr. 30. gr. laganna. Ákvæðið hljóðar svo: „Útgjöld að hámarki móttækin fjárhæð ökutækjastyrkja, dagpeninga eða hliðstæðra endurgreiðslna á kostnaði sem sannað er að séu ferða- og dvalarkostnaður vegna atvinnurekanda og eru í samræmi við matsreglur ríkisskattstjóra.“ Samkvæmt þessu er þessum frádrætti sett tvenns konar hámark. Er í fyrsta lagi miðað við móttæknar greiðslur á dagpeningum eða kostnaði og í öðru lagi við auglýst mat ríkisskattstjóra. Skilyrði þessa frádráttar er síðan það að sannað sé að um ferða- og dvalarkostnað sé að ræða. Í 116. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt er mælt fyrir um skyldu ríkisskattstjóra til að gefa árlega út reglur um mat á hlunnindum, sbr. 7.

gr., og öðrum tekjum og frádrætti sem meta þarf til verðs samkvæmt lögunum. Með vísan til þessarar greinar og A-liðar 30. gr. gaf ríkisskattstjóri út reglur um frádrátt á móti fengnum dagpeningum sem gilda skyldu fyrir árið 1996, framtalsárið 1997. Reglur þessar koma fram í gr. 3.2.0 auglýsingar nr. 16/1997 í B-deild Stjórnartíðinda það ár. Þar segir að frádráttur frá fengnum dagpeningum byggist á því að skilyrði 2. og 3. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 591/1987 um laun, greiðslur og hlunnindi utan staðgreiðslu séu uppfyllt. Í 3. mgr. 6. gr. þessarar reglugerðar er svo fyrir mælt að framangreindar heimildir séu bundnar þeim skilyrðum að fyrir liggi í bókhaldi launagreiðanda, sem og hjá launamanni, gögn um tilefni ferðar og fjölda dvalardaga, fjárhæð ferðapeninga eða dagpeninga eða eftir atvikum reikningar frá þriðja aðila, svo og nafn og kennitala launamanns. Af ákvæði þessu, sbr. og 1. tl. 1. mgr. A-liðar 30. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt, verður ráðið að framkvæma hafi átt þetta svo að launagreiðandi og launþegi yrðu að hafa gögn til að staðreyna að greiddir dagpeningar hafi farið til greiðslu dvalarkostnaðar.

Í máli þessu liggja ekki fyrir gögn um raunverulegan ferða- og dvalarkostnað áfrýjanda á meðan á Kamchatkaverkefninu stóð. Verður að leggja til grundvallar það sem segir í áðurgreindum ráðningarsamningi áfrýjanda um ráðningu hans og greiðslu kostnaðar. Áfrýjandi var ráðinn tímabundið til ákveðins verkefnis. Dagleg stjórn þessa verkefnis var í Petropavlosk á Kamchatka og verður við það að miða samkvæmt ráðningarsamningnum að þar hafi verið starfsstöð áfrýjanda á meðan á verkefninu stóð. Samkvæmt 5. gr. samningsins átti hann að fá mestan þann kostnað sem dagpeningum er ætlað að greiða, nema fæði, meðan hann dvaldi í Petropavlosk, og samkvæmt 7. gr. hans allan slíkan kostnað þegar hann væri að störfum utan þess staðar. Skattyfirvöld hafa viðurkennt að hann hafi auk þessa haft nokkurn frádráttarbæran kostnað af uppihaldi sínu á meðan á Kamchatkaverkefninu stóð og hafa heimilað honum að draga 15% frá heildarfjárhæð greiddra dagpeninga. Af gögnum málsins verður ekki annað ráðið en að rétt hafi verið staðið að þeirri ákvörðun og hún verið málefnaleg í alla staði og í fullu samræmi við 1. tl. 1. mgr. A-liðar 30. gr. laganna um tekjuskatt og eignarskatt. Niðurstaða héraðsdóms um kröfur áfrýjanda gagnvart aðalstefnda er því staðfest.

IV.

Að framan er því lýst að forráðamenn Íslenskra sjávarafurða hf. litu svo á að dagpeningagreiðslur til áfrýjanda væru frádráttarbærar frá skatti og styrktu þá ímynd áfrýjanda og starfsfélaga hans að Kamchatkaverkefninu að svo væri. Hefur áfrýjandi krafist efndabóta úr hendi varastefnda á þeim grunni að ekki hafi verið staðið við ráðningarsamning hans þar sem væntingar um skattalega meðferð dagpeninganna stóðust ekki. Forsvarsmenn Íslenskra sjávarafurða hf. voru ekki bærir til að lofa starfsmönnunum ákveðinni skattalegri meðferð dagpeninga. Hlaut starfsmönnunum að vera það ljóst. Geta þeir ekki átt rétt á efndabótum úr hendi varastefnda þótt talið yrði að þetta hefði verið forsenda ráðningarsamningsins af hálfu beggja aðila hans. Hvorki samningurinn né önnur gögn málsins bera það með sér að Íslenskar sjávarafurðir hf. hafi tekið sérstaka ábyrgð á því að dagpeningarnir væru frádráttarbærir frá tekjuskatti. Af þessu leiðir að staðfesta ber niðurstöðu héraðsdóms um sýknu varastefnda.

V.

Niðurstaða máls þessa verður samkvæmt framansögðu sú að kröfur áfrýjanda á hendur aðal- og varastefnda verða ekki teknar til greina.

Rétt þykir með tilliti til málsatvika að hver aðili beri sinn kostnað af áfrýjun málsins.

D ó m s o r ð :

Héraðsdómur skal vera óraskaður.

Málkostnaður fyrir Hæstarétti fellur niður.

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

Ég er sammála forsendum annarra dómenda um annað en síðari hluta III. kafla í atkvæði þeirra, svo og niðurlagsorð I. kafla.

Mál þetta snýst að vísu um mikilvæga hagsmuni áfrýjanda sem launþega og skattþegns, en varðar ekki síður starfskjör íslenskra atvinnufyrirtækja, sem taka að sér vinnu eða verkefni á erlendum vettvangi. Ljóst verður að telja í því efni, að það geti samrýmst ákvæðum 7. gr.

og 29. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt og þeim almennu reglum, sem í gildi eru á grundvelli þeirra, að innlendir atvinnurekendur semji við starfsmenn sína með málefnalegum hætti um greiðslu ferða- og dvalarkostnaðar eða dagpeninga í stað hins síðara, þegar þeir eru sendir til starfa erlendis, þannig að mótvirði greiðslna til starfsmanna teljist skattfrjálst eða frádráttarbært frá tekjum þeirra, þótt um sé að ræða meira en skamma dvöl í einstökum erindagerðum. Skiptir þá mestu, hvort störfín eru tengd atvinnurekstrinum hér á landi með þeim hætti, að þau geti talist unnin héðan að undirstöðu til, þótt að fleiru þurfi að gæta.

Fyrir liggur í málinu, að Íslenskar sjávarafurðir hf. tóku að sér tiltekið og tímabundið verkefni á erlendum vettvangi með samningi við rússneskt útgerðarfyrtæki með aðstöðu í Petropavlovsk í Kamtsjatka. Þurfti félagið að senda hóp manna á þennan vettvang til að sinna verkefninu, og munu flestir þeirra, en ekki allir, hafa verið ráðnir til félagsins tímabundið til að mæta þeirri þörf. Samningur þessi er ekki meðal gagna málsins, þannig að ekki er ljóst, hvernig eðlilegast sé að skilgreina skyldur félagsins samkvæmt honum, en ekki verður séð, að hann hafi falið í sér beina þátttöku í rekstri hinnar rússnesku útgerðar og fiskvinnslu. Virðist framlag félagsins til þess samstarfs, sem um var að ræða, einkum hafa verið fólgið í tæknilegri aðstoð, gæðaeftirliti og stjórnumaraðstoð um borð í veiðiskípum fyrirtækisins og við vinnslustöðvar í landi. Á móti hafi svo komið, að félaginu yrði falið að sjá um sölu á afurðum veiðanna og vinnslunnar, og færi sú sala fram innan venjulegs sölukerfis félagsins eða í beinum tengslum við það. Miðað við þetta og þær upplýsingar um starfsheiti og starfssvið einstakra starfsmanna, sem sjá má í gögnum málsins, er ekki unnt að fullyrða, að störf mannanna hafi ekki verið unnin héðan að heiman að undirstöðu til. Á það meðal annars við um áfrýjanda, sem var að gegna sams konar starfi og hann hafði áður unnið að um árabil á vegum annarra íslenskra fyrirtækja, og þá með langdvölum erlendis.

Það styður og þessa ályktun, að við það sýnist mega miða, að umrætt verkefni Íslenskra sjávarafurða hf., sem var tímabundið innan ársins 1996, hafi ekki haft það í för með sér, að félagið teldist hafa fasta starfsstöð í Rússlandi samkvæmt almennum skattareglum þar í landi, og félagið setti ekki á stofn neitt útibú í Petropavlovsk eftir reglum hlutafélagalaga hérlandis eða þarlandis, þótt það muni hafa haft skrif-

stofuaðstöðu í borginni í skjóli hins rússneska fyrirtækis. Auk þessa er það fram komið, að skip fyrirtækisins hafi að miklu eða mestu leyti stundað veiðar utan rússneskrar fiskveiðilögsögu, þótt minna máli kunni að skipta.

Með hliðsjón af þessu og öðrum atvikum málsins, sem ekki er þörf að rekja til hlítar, tel ég ekki í ljós leitt, að vinnustaður áfrýjanda í skilningi þeirra reglna um tekjuskatt og eignarskatt, sem hér reynir á, hafi verið í Petropavlovsk, eins og við er miðað í úrskurði yfirskattanefndar 18. desember 1998 og fyrri úrlausnum skattyfirvalda á máli hans. Hinn framlagði ráðningarsamningur milli Íslenskra sjávarafurða hf. og áfrýjanda sannar þetta ekki, þar sem túlka má hann þannig eftir orðum sínum og efni, að áfrýjandi hafi verið ráðinn til vinnu á og frá Íslandi, en fengi sérstakar greiðslur vegna ferða og dvalar, þegar hann væri að störfum utan íslenskrar lögsögu. Sú staðreynnd, að áfrýjandi var ráðinn hjá félaginu með sérstöku tilliti til verkefnisins, getur ekki ráðið úrslitum um það ein saman, hvar vinnustaður hans skuli talinn, þar sem varast þarf mismunun milli áfrýjanda og þeirra starfsmanna félagsins, sem ráðnir voru ótímabundið og sendir til dvalar við verkefnið.

Það leiðir af því, sem hér var sagt, að ég tel ríkisskattstjóra ekki hafa gert það umfram skyldu að ætla áfrýjanda frádrátt sem nemi 15% af umsömdum dagpeningum hans vegna útlagðs kostnaðar af dvöl hans erlendis, sem vinnuveitandinn hefði átt að bera samkvæmt ráðningarsamningnum. Jafnframt lít ég svo á, að áfrýjandi eigi rétt til frádráttar vegna þess hluta dvalarkostnaðar síns, sem hann bar og átti að bera samkvæmt samningnum, en það var fæðiskostnaður hans á þeim tíma erlendis, sem hann var ekki að störfum utan samastaðar síns í Petropavlovsk. Beri að ákveða þann viðbótarfrádrátt í samræmi við matsreglur ríkisskattstjóra, og þá ef til vill samfara nokkurri skerðingu á þeim frádrætti, sem þegar hefur verið viðurkenndur. Er þetta önnur niðurstaða en sú, sem fyrir liggur frá hendi yfirskattanefndar.

Samkvæmt þessu tel ég úrslit málsins eiga að vera á þá leið, að tekin verði til greina sú krafa áfrýjanda, að úrskurður yfirskattanefndar nr. 1199/1998 verði felldur úr gildi, ásamt viðbótarálagningu vegna tekjuársins 1996, en öðrum kröfum hans vísað frá héraðsdómi. Jafnframt greiði stefndi íslenska ríkið hæfilegan málskostnað til áfrýjanda, en málskostnaður milli hans og stefnda SÍF hf. falli niður.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 6. mars 2000.

Mál þetta er höfðað með stefnu birtri 3. maí sl.

Stefnandi er Kristján Ólafsson, kt. 130146-3929, Hlíðarbyggð 36, Garðabæ.

Stefndi er aðallega íslenska ríkið, en til vara er Íslenskum sjávarafurðum hf., kt. 480688-2799, Sigtúni 42, Reykjavík, stefnt í máli þessu. Undir rekstri málsins, þ.e. á hluthafafundi 29. desember 1999, var samruni Íslenskra sjávarafurða við SÍF hf. staðfestur. Samruni fyrirtækjanna fól m.a. í sér að SÍF hf. yfirtók allar skuldir og eignir Íslenskra sjávarafurða frá 1. júlí 1999. Samkvæmt þessu hefur SÍF hf., kt. 580293-2989, Fjarðargötu 13-15, Hafnarfirði, tekið við aðild Íslenskra sjávarafurða hf. að máli þessu.

Dómkröfur stefnanda eru þessar á hendur aðalstefnda, íslenska ríkinu:

1. Að hrundið verði úrskurði yfirséðar nr. 1199/1998, sem upp var kveðinn 18. desember 1998, og felld niður með dómi viðbótarálagning opinberra gjalda stefnanda vegna tekjuársins 1996.

2. Að aðalstefndi verði dæmdur til að endurgreiða stefnanda 818.603,00 kr. auk dráttarvaxta samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 af 34.777,00 kr. frá 1. ágúst 1998 til 20. október 1998, en af 818.603,00 kr. frá þeim degi til greiðsludags.

Þá krefst stefnandi þess að aðalstefndi verði dæmdur til að greiða málskostnað að viðbættum virðisaukaskatti samkvæmt málskostnaðarreikningi.

Stefnandi gerir þessar kröfur á hendur varastefnda, SÍF hf.: Að varastefnda verði gert að greiða stefnanda 2.045.724,00 kr. auk dráttarvaxta samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá 20. október 1998 til greiðsludags.

Þá krefst stefnandi þess að varastefndi verði dæmdur til að greiða málskostnað að viðbættum virðisaukaskatti samkvæmt málskostnaðarreikningi.

Af hálfu aðalstefnda, íslenska ríkisins, eru þær kröfur gerðar aðallega að stefndi verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda og honum tildæmdur málskostnaður að mati réttarins.

Til vara er gerð krafa um verulega lækkun stefnukröfunnar og í því tilviki verði málskostnaður látinn falla niður.

Varastefndi krefst sýknu af dómkröfum stefnanda og málskostnaðar úr hendi stefnanda að mati héraðsdóms.

Málsatvik.

Íslenskar sjávarafurðir hf. gerðu samning við rússneska fyrirtækið Kamchatka Trawling and Refrigerating Fish Co., einnig þekkt sem UTRF, þann 7. október 1995, um umsjón með veiðum og vinnslu 120 þúsund tonna fiskveiðikvóta félagsins í Kyrrahafi.

Í nóvember 1995 auglýstu Íslenskar sjávarafurðir hf. laus 32 störf fyrir Íslendinga í Kamchatka.

Í auglýsingunni var tekið fram, að á fyrsta stigi umsóknarferilsins væru ekki gefnar nákvæmar upplýsingar um laun. Einungis sagt að þau væru hærri en í sambærilegum störfum hér á landi. Aðbúnaði starfsmanna var lýst sem ýmist góðum eða þokkalegum.

Ráðningarpjónustan Ábendi hafði milligöngu um ráðningu starfsmanna. Mikill áhugi var fyrir störfum þessum. Benjamín Axel Árnason, starfsmaður Ábendis, fór yfir umsóknir, ræddi við umsækjendur og valdi þá úr, sem hann taldi rétt að forsvarsmenn Íslenskra sjávarafurða hf. ræddu við.

Stefnandi sótti um starf útgerðarstjóra, en fékk ekki. Skömmu síðar var stefnandi boðaður í viðtal hjá Íslenskum sjávarafurðum hf. vegna starfs tæknistjóra. Var þá rætt um launakjör tæknistjóra sem skyldu vera þau að föst mánaðarlaun væru 180.000 krónur auk dagpeninga allt að 200.000 krónum á mánuði, sem ekki þyrfti að greiða tekjuskatt af. Stefnandi fékk ekki starf tæknistjóra en í byrjun febrúar 1996 hafði Ólafur Magnússon, útgerðarstjóri varastefnda, samband við stefnanda frá Kamchatka og spurðist fyrir um, hvort stefnandi væri fánlegur til starfa við Kamchatkaverkefnið, í boði væri sama starf og fyrrgreint starf tæknistjóra en með breyttu heiti, sem nú væri skipaefirtirlitsmaður. Væri stefnandi fús til starfans skyldi hann snúa sér til Ábendis. Stefnandi ákvað að taka starfinu. Lét hans þess getið að sér þættu heildarlaunakjör of lág. Til að mæta kröfum stefnanda voru föstu launin hækkuð í 200.000 krónur á mánuði. Að öðru leyti var gengið út frá því að kjörin yrðu hin sömu og stefnanda höfðu verið kynnt í nóvember 1995 á fyrrgreindum fundi. Gengið var frá ráðningarsamningi 25. febrúar 1995. Í samningi þessum segir m.a. í 5. gr., sem fjallar um húsnæði og aðbúnað:

„Íslenskar sjávarafurðir hf. leggja skipaefirtirlitsmanni til húsnæði með rafmagni og hita í Petropavlosk. Húsnæðið er afhent með húsbúnaði, rúmfatnaði, hreinlætisvörum o.þ.h. án sérstaks endurgjalds. Íslenskar sjávarafurðir hf. sjá skipaefirtirlitsmanni einnig fyrir daglegum ferðum frá íbúðarhúsnæði að vinnustað og til baka á samningstímanum.“

Í 6. gr. um laun og hlunnindi segir m.a.:

„Föst mánaðarlaun skipaefirtirlitsmanns eru kr. 200.000,- á mánuði. Auk þess fær hann greidda dagpeninga SDR 99 á dag (um 9.541,- á dag, miðað við skráð kaupgengi Seðlabanka Íslands þann 1. nóvember 1995) þá daga er hann er að störfum á vegum Íslenskra sjávarafurða utan íslenskrar lögsögu. Ekki er greitt sérstaklega fyrir auka- og yfirvinnu umfram það sem að ofan er talið.“

Þá segir um ferðakostnað:

„Íslenskar sjávarafurðir greiða ferðakostnað á almennu farrými vegna ferðar frá Keflavíkurflugvelli til vinnustaðar í upphafi starfstíma og ferðakostnað á almennu farrými vegna ferðar frá vinnustað til Keflavíkur við lok starfstíma.“

Í 7. gr. samningsins er fjallað um kostnað vegna eftirlitsstarfa utan Petropavlosk og þar segir:

„Íslenskar sjávarafurðir greiða skipaæftirlitsmanni útlagðan kostnað vegna ferða, uppihalds, gistingar og annarra nauðsynlegra starfstengdra útgjaldabátta þegar skipaæftirlitsmaðurinn er að störfum utan Petropavlosk. Skipaæftirlitsmaður skal halda sérstaka útgjaldabók og framvísa reikningum vegna alls útlagðs kostnaðar.“

Þá segir í samningnum að Íslenskar sjávarafurðir greiði ferðakostnað á almennu farrými vegna ferðar frá Keflavíkurflugvelli til vinnustaðar í upphafi og við lok samningstímans og einnig vegna einnar orlofsferðar til Íslands á þessu tímabili.

Stefnandi hóf störf 22. mars 1996 og var gert ráð fyrir því að starfslok yrðu 1. nóvember 1996. Stefnandi hélt til Kamchatka í mars og starfaði við verkefnið í einni lotu fram í ágúst 1996, en þá fékk hann orlof. Í september 1996 hélt hann á ný til starfa en kom alkominn heim 10. desember sama ár.

Stefnandi heldur því fram að í starfi sínu sem skipaæftirlitsmaður hafi hann þurft að vera á ferð og flugi, m.a. til Kína og annarra staða í Asíu, en þessu lýsir hann nánar í bréfi til skattstjórans í Reykjanesi dagsettu 5. maí 1998.

Stefnandi fékk laun sín greidd, eins og um hafði verið samið 15. hvers mánaðar. Á launaseðli hvers mánaðar var útborgun skipt upp í svokölluð mánaðarlaun, sem voru allan starfstímann 202.700 krónur á mánuði eða samtals 2.004.004 krónur, þar af 590.784 krónur í staðgreidda skatta, dagpeninga samkvæmt reikningi, sem voru samtals 2.037.259 krónur á starfstímanum, og dagpeninga, að fjárhæð 123.580 krónur.

Í byrjun árs 1997 gáfu Íslenskar sjávarafurðir hf. út og sendu stefnanda launamíða 1997 vegna launagreiðslna á árinu 1996. Samkvæmt launamíðanum nam fjárhæð greiddra dagpeninga samtals 2.160.839 krónum og síðan var tekið fram að af þeirri fjárhæð væru 2.037.259 krónur undanþegnar staðgreiðslu.

Við gerð skattframtals vegna tekjuársins 1996 gerði stefnandi grein fyrir öllum dagpeningagreiðslum á árinu 1996 á þar til gerðu eyðublaði skattsins og færði niðurstöðu þess, 2.237.817 krónur, í dálk 7.4 á skattframtalinu, sem ber yfirskriftina „Frádráttur frá launatekjum, lífeyrisgreiðslum, starfstengdum greiðslum o.fl.“.

Með bréfi skattstjórans í Reykjanesumdæmi dags. 19. nóvember 1997 var stefnandi krafinn frekari upplýsinga um dagpeningagreiðslurnar. Stefnandi sneri sér vegna þessa til Kristins Lund, fjármálastjóra Íslenskra sjávarafurða hf., sem undirritað hafði ráðningarsamning hans. Kristinn benti stefnanda á að hafa samband við endurskoðanda Íslenskra sjávarafurða hf., Endurskoðunarmiðstöðina Coopers & Lybrand, og svaraði Ingvar Garðarsson endurskoðandi, starfsmaður þess fyrirtækis, bréfi skattstjórans með bréfi dagsettu 15. desember 1997. Endurskoðandinn sendi skattstjóranum í Reykjanesi greinargerð um dagpeninga stefnanda og hagaði framtali þeirra með þeim hætti sem óhagstæðast gat talist

fyrir stefnanda miðað við gildandi reglur, eins og fram kemur í bréfinu. Stefnandi kveður efni þess bréfs aldrei hafa verið borið undir sig.

Þann 8. desember 1997 ritaði hópur fyrrum Kamchatkastarfsmanna Íslenskra sjávarafurða hf. stjórnarformanni félagsins bréf, þar sem raktar voru þær upplýsingar sem starfsmenn kváðust hafa fengið varðandi launakjör og skattalega meðferð dagpeninga. Í bréfinu var stjórnarformaðurinn jafnframt upplýstur um að upplýsingar forsvarsmanna Íslenskra sjávarafurða hf. varðandi skattalega meðferð dagpeningagreiðslna hefðu ekki reynst í samræmi við framkvæmd skattayfirvalda. Í niðurlagi bréfsins sagði svo:

„Við undirrituð förum hér með fram á við yður að þér upplýsið okkur með hvaða hætti þér ætlið að tryggja að nettótekjur okkar frá árinu 1996 skerðist ekki vegna mismunandi túlkunar fulltrúa starfsmanna yðar og skattayfirvalda.“

Lögmaður Íslenskra sjávarafurða hf. svaraði bréfinu með bréfi dags. 18. desember 1997. Þar sagði:

„Því er alfarið hafnað að umboðsmenn ÍS hafi með einum eða öðrum hætti ábyrgst starfsmönnum við „Kamchatka verkefnið“ að skattayfirvöld myndu viðurkenna þá skattalegu meðferð dagpeningagreiðslna sem vonir stóðu til að greiðslurnar fengju. Félagið mun þar af leiðandi ekki greiða þann tekjuskatt sem bréfríturum kann að vera gert að greiða af umræddum dagpeningum.“

Fyrrum starfsmenn Íslenskra sjávarafurða hf. á Kamchatka sendu félaginu á ný bréf þann 24. desember 1997 og ítrekuðu fyrri kröfur sínar um að félagið héldi þeim skaðlausum af hugsanlegum tekjuskatti af dagpeningum.

Lögmaður Íslenskra sjávarafurða hf. svaraði með bréfi dags. 19. janúar 1998. Ítrekaði hann sjónarmið sín frá 18. desember 1997 og sagði svo:

„Jafnframt skal ítrekað að ÍS er þeirrar skoðunar að ekki eigi að leggja tekjuskatt á umræddar dagpeningagreiðslur enda séu skilyrði um frádrátt eftir reglum um dagpeninga fyrir hendi. Á það skal bent að nauðsynlegt er að hugsanlegri skattlagningu dagpeninganna verði nægilega mótmælt af þeim gjaldendum sem hlut eiga að máli og látið á réttmæti frádráttarins reyna, gerist þess þörf, fyrir skattayfirvöldum og eftir atvikum dómstólum.“

Þann 8. apríl 1998 sendi ríkisskattstjóri öllum skattstjórum landsins bréf varðandi „Dagpeningamál starfsmanna Íslenskra sjávarafurða hf.“ Í bréfi þessu voru fyrirmæli um að skattstjórar landsins ættu að fallast á 15% frádrátt af greiddum dagpeningum fyrir alla starfsmenn félagsins við Kamchatkaverkefnið á sjó og í landi. Síðan sagði í bréfinu:

„Hér er um mat að ræða sem byggt er á upplýsingum frá fulltrúum starfsmanna, bréfaskriftum starfsmanna og skattstjóra auk upplýsinga frá fulltrúum ÍS hf. Þá hefur einnig verið horft til þess að veruleg óvissa er bæði varðandi kostnaðinn og þess að hve miklu leyti beri að líta á dagpeningafjárhæðirnar sem endurgreiðslu kostnaðar.“

Á grundvelli þessa bréfs boðaði skattstjórinn í Reykjanesi, með bréfi til stefnanda þann 21. apríl 1998, skattbreytingu í þá veru, að frádráttur á móti fengnum dagpeningum frá Íslenskum sjávarafurðum hf. á árinu 1996 væri 15% af 2.160.830 krónum eða 401.103 krónur. Stefnanda var gefinn kostur á að koma á framfæri athugasemdum. Stefnandi sendi skattstjóra athugasemdir sínar með bréfi 5. maí 1998. Skattstjóri tók þær ekki til greina og úrskurðaði í skattamáli stefnanda þann 30. júní 1998 í samræmi við þá verklagsreglu, sem ríkisskattstjóri hafði sett fram í áðurgreindu bréfi sínu. Hækkuðu skattskyldar tekjur stefnanda við það um 1.856.714 krónur. Eftir endurákvörðun taldist stefnandi skulda 818.603 krónur í opinber gjöld vegna starfa sinna á vegum Íslenskra sjávarafurða hf. á Kamchatka.

Stefnandi greiddi skattkröfuna, 818.603 krónur, annars vegar með inneign sinni hjá skattinum vegna ofgreiddrar staðgreiðslu, 34.777 krónur þann 1. ágúst 1998 og eftirstöðvarnar 783.622 krónur þann 20. október 1998. Gerði hann fyrirvara um endurheimtu fjárisins við greiðslu. Miðast upphafstími dráttarvaxtakröfu á hendur ríkinu við þessar dagsetningar.

Stefnandi skaut úrskurði skattstjórans til yfirsattanefndar, með bréfi dagsettu 23. ágúst 1998, og krafðist þess að úrskurði skattstjóra yrði hnekkkt. Yfirsattanefnd hafnaði kröfu stefnanda með úrskurði sínum 18. desember 1998. Forsendur yfirsattanefndar voru þær aðallega, að stefnandi hafi, þegar hann dvaldi á vegum Íslenskra sjávarafurða hf. í Kamchatka, haft húsnæði með rafmagni og hita, húsbúnaði, rúmfatnaði og hreinlætisvörum á kostnað félagsins. Félagið hafi auk þess séð stefnanda fyrir ferðum frá dvalarstað að vinnustað án endurgjalds og greitt auk þess allan kostnað af ferðum stefnanda utan hins fasta starfsstaðar, sem nefndin taldi vera Kamchatka. Síðan sagði í úrskurði yfirsattanefndar:

„Þegar þetta er virt og atvik málsins að öðru leyti verður ekki fallist á að í tilviki kæranda hafi verið um að ræða slíkan ferða- og dvalarkostnað vegna atvinnurekanda sem kveðið er á um í l. tölul. A-liðar 1. mgr. 30. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, með síðari breytingum, svo sem frádráttarheimild þessi hefur verið skýrð að framan, þannig að frádráttur samkvæmt reglum um dagpeninga komi til greina.“

Þann 5. mars 1999 var Íslenskum sjávarafurðum hf. enn á ný skrifað bréf, þar sem farið var fram á fund með forsvarsmönnum félagsins til að leita friðsamlegrar lausnar á dagpeningamálum fyrrum Kamchatkastarfsmanna. Með bréfi dags. 17. mars 1999 höfnuðu Íslenskar sjávarafurðir hf. öllum viðræðum með þessum rökum m.a.:

„Félagið harmar að þurfa að standa í ágreiningi af þessu tagi við fyrrverandi starfsmenn sína en getur að sjálfsögðu ekki undirgengist verulega greiðsluskyldu, þegar fyrir liggur að mati félagsins að slík skylda á ekki við nægileg rök

að styðjast. Ástæða er til að leggja áherslu á að umræddir starfsmenn hafa enn ekki, svo kunnugt sé, borið ágreining sinn við skattayfirvöld undir dómstóla og virðist engan veginn sjálfgefið að niðurstaðan á þeim vettvangi yrði sú sama og fyrir yfirsattanefnd.“

Í ljósi þessa bréfs og ákvarðana skattyfirvalda í máli stefnanda kveðst stefnandi knúinn til að höfða mál á hendur íslenska ríkinu og Íslenskum sjávarafurðum hf.

Málsástæður vegna aðildar.

Stefnanda telur sér heimilt að höfða mál þetta á hendur íslenska ríkinu og Íslenskum sjávarafurðum hf. með aðal- og varaaðild, þar sem dómkröfur á hendur aðalstefnda og varastefnda, þó ólíkar séu, eiga rót sína að rekja til sama löggernings, sem er ráðningarsamningur stefnanda við varastefnda.

Um aðild að máli þessu vísar stefnandi til 2. mgr. 19. gr. laga um meðferð einkamála nr. 91/1991.

Málsástæður vegna kröfu á hendur aðalstefnda.

Stefnandi byggir aðalkröfu sína á hendur aðalstefnda, íslenska ríkinu, á því að hann hafi verið ráðinn til starfa á Kamchatka vegna verkefnis á vegum íslensks fyrirtækis með lögheimili hér á landi. Íslenskar sjávarafurðir hf. hafi verið skuldbundið til að greiða honum dagpeninga þegar hann var að störfum utan íslenskrar lögsögu og samkvæmt 6. gr. ráðningarsamnings stefnanda hafi greiðsla dagpeninga verið 99 SDR á mánuði (u.þ.b. 9.541 króna á dag). Greiðsla þessi sé innan þeirra marka sem sett séu í auglýsingu ríkisskattstjóra nr. 3/1996 um skattmat í staðgreiðslu en þar komi fram að dagpeningar skyldu vera 74 SDR vegna gistingar en 84 SDR vegna annars eða samtals 158 SDR vegna ferða í Asíu. Vegna þjálfunar, náms eða eftirlitsstarfa hafi hins vegar verið miðað við samtals SDR 102 á dag.

Dagpeningagreiðslur séu framtalsskyldar enda hafi stefnandi talið fram greiðslur til sín en jafnframt sé heimilt að draga þær frá tekjum að fullu fari dvöl erlendis ekki fram úr tilteknum dagafjölda. Dagpeningar geti þannig verið skattfrjálsar en framtalsskyldar tekjur. Viðmiðunarmörk geti þó lækkað fái launamaður greitt fyrir 30 daga eða fleiri á árinu 1996. Stefnandi hafi dvalið utan íslenskrar lögsögu í þágu Íslenskra sjávarafurða hf. í samtals 227 daga á árinu 1996, ýmist á Kamchatka í Asíuhluta Rússlands eða í Kína. Jafnframt hafi hann verið á ferðalögum innan Kamchatka starfs síns vegna.

Af þeim 2.160.839 krónum sem Íslenskar sjávarafurðir hafi greitt stefnanda í dagpeninga á árinu 1996 hafi 2.037.259 krónur verið utan staðgreiðslu á grundvelli 1. t. l. A-liðar 1. mgr. 30. gr. laga nr. 75/1981, sbr. gr. 4.1 og gr. 4.3 í auglýsingu ríkisskattstjóra nr. 3/1996 um skattmat í staðgreiðslu á árinu 1996.

Staðgreiðslu hafi hins vegar verið skilað af 123.580 krónum. Stefnandi hafi gert grein fyrir þessum dagpeningum og sams konar greiðslum sem hann hefði fengið frá fyrri vinnuveitanda árið 1996 á skattframtali sínu 1997, annars vegar með því að færa þá í tekjudálk 7.2, reit 23, og hins vegar með því að færa þá í frádráttardálk 7.4, reit 33. Stefnandi hafi ekki lagt fram gögn til sönnunar fyrir kostnaði á móti dagpeningum, enda nánast tæknilega ómögulegt vegna þess viðskiptaumhverfis, sem hann hafi starfað í.

Þessi háttur á framtali hafi verið í samræmi við þær upplýsingar sem forvarsmenn Íslenskra sjávarafurða hf. hefðu veitt stefnanda, framkvæmd félagsins við launauppgjör til hans á árinu 1996, birtar skattareglur og verklagsreglur skattyfirvalda varðandi skattalega meðferð dagpeninga og leiðbeiningar skattyfirvalda í bæklingnum „Skattframtal 1997“. Þar segi efnislega, að á móti fengnum dagpeningum sé heimilt að færa til frádráttar kostnað vegna ferða launþega á vegum launagreiðanda. Skilyrði frádráttarins sé, annars vegar að fjárhæðin sé innan þeirra marka sem fram komi í skattmati ríkisskattstjóra og, að fyrir lægju í bókhaldi launagreiðanda, sem og hjá launamanni, gögn um tilefni ferðar, fjölda dvalardaga og fjárhæð dagpeninga. Hér sé ekkert vikið að því að launamaður þurfi að sýna fram á gögn um útlagðan kostnað á ferðum sínum, einungis að dagpeningar fari ekki fram yfir lágmarksviðmiðanir.

Stefnandi heldur því fram að hér sé um verklagsreglu eða venju að ræða og bendir því til sönnunar á bréf fyrirverandi ríkisskattstjóra, Garðars Valdimarssonar, til Arnar Gunnlaugssonar frá 16. október 1998. Í bréfi þessu komi m.a. fram að flugliðum í áætlanarflugi frá Íslandi, sem fái greidda dagpeninga, sé heimilt að gjaldfæra á móti fengnum dagpeningum 88-102 SDR taki ferðin a.m.k. 10 klukkutíma án þess að sýnt sé fram á nokkurn kostnað af hálfu flugliðanna. Hið sama hafi skattyfirvöld látið viðgangast varðandi dagpeningagreiðslur til ýmissa hópa opinberra starfsmanna, svo sem bankastjóra ríkisbankanna og starfsmanna einkafyrirtækja. Skattyfirvöld hafi ekki tekið þessi mál til skoðunar og endurákvörðunar né sent frá sér umburðarbréf til skattstjóra landsins um það hvað telja beri hæfilegt að heimila þessum aðilum að draga frá sem kostnað á móti fengnum dagpeningum.

Fyrrum starfsmenn Íslenskra sjávarafurða hf. á Kamchatka séu hér teknir út úr og hæfilegur frádráttur þeim til handa á móti fengnum dagpeningum sé ákveðinn eftir á, 15%.

Stefnandi heldur því fram að fyrirmæli ríkisskattstjóra frá 8. apríl 1998 séu ólögmat þar sem þau fari m.a. í bága við reglur stjórnsýsluréttar, svo sem rannsóknarreglu 10. gr., jafnræðisreglu 11. gr. og andmælareglu 13. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Ákvörðun um leyfilegan frádrátt á móti fengnum dagpeningum fyrir starfsmenn Íslenskra sjávarafurða hf. við Kamchatkaverkefnið var ríkisskattstjóri búinn að taka fyrir skattstjóra landsins 8. apríl 1998. Ákvörðun skatt-

yfirvalda í máli stefnanda var því fallin áður en honum gafst færi á að andmæla, sbr. bréf skattstjórans í Reykjanesi frá 21. apríl 1998.

Þetta háttalag ríkisskattstjóra og skattstjórans í Reykjanesi hafi leitt til þess að mál stefnanda var óupplýst þegar hin boðaða skattbreyting var gerð 21. apríl 1998. Úr þessu var ekki bætt við meðferð málsins hjá yfirsattanefnd og því beri að fella úrskurð nefndarinnar úr gildi.

Af jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar leiði að stefnandi eigi stjórnarskrárverndaðan rétt til þess að dagpeningagreiðslur til hans lúti sömu reglum og dagpeningagreiðslur til allra annarra íslenskra skattþegna. Skattyfirvöld hafi ekki heimild til að breyta skattlagningu dagpeninga með geðþóttaákvörðunum einum saman, eins og mál stefnanda og samstarfsmanna hans á Kamchatka sé lýsandi dæmi um.

Kjósi skattyfirvöld að breyta reglum um dagpeninga verður það að gerast með setningu og birtingu nýrra reglna, sem horfa til framtíðar en feli ekki í sér afturvirkni, eins og ákvarðanir skattyfirvalda geri í þessu máli.

Í máli stefnanda og starfsfélaga hans við Kamchatkaverkefnið sé vikið frá gildandi reglum um skattlagningu dagpeninga án þess þó að nýjar almennar reglur hafi verið settar. Standi ákvörðun yfirsattanefndar í þessu máli sé í raun verið að svipta stefnanda eignum sínum með þeim hætti að í bága fari við eignarréttarákvæði stjórnarskrárinnar.

Stefnandi vísar til 65. og 72. gr. stjórnarskrárinnar, reglna stjórnsýslulaga nr. 37/1993, reglna laga um tekju- og eignarskatt nr. 75/1981 og reglna skattyfirvalda, settra á grundvelli laganna, m.a. um skattalega meðferð dagpeninga.

Krafa um dráttarvexti í þessum þætti er byggð á ákvæðum III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987, þar sem telja verði að 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981 eigi ekki við í tilviki.

Málsástæður aðalstefnda.

Því er haldið fram að ljóst sé að stefnandi hafi búið erlendis á meðan hann stundaði vinnu sína þar. Hann hafi fengið húsnæði og önnur hlunnindi skv. ráðningarsamningum. Fyrir starf sitt þar hafi hann samið um fasta mánaðargreiðslu og ákveðna fjárhæð á dag sem nefnd er dagpeningar. Skv. upphafsákvæði 7. gr. og 1. tl. 7. gr. A laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt sé hér um skattskyldar tekjur að ræða. Um frádrátt frá skattskyldum tekjum fari eftir 30. gr. sömu laga. Af hálfu stefnda er því haldið fram að ekki séu uppfyllt skilyrði 1. tl. 30. gr. A en það sé viðurkennd lögskýringarregla að undanþágur frá skattskyldu beri að skýra þröngt.

Ákvæði 1. tl. 30. gr. A laga um tekjuskatt og eignarskatt eigi einungis við ef greiddir séu dagpeningar, annars vegar vegna ferða utan venjulegs vinnustaðar í þágu launagreiðanda og hins vegar vegna þjálfunar, náms og eftirlitsstarfa

erlendis á vegum launagreiðanda. Dagpeningar séu því greiðslur vegna tilfallandi ferðalaga á vegum launagreiðanda eða vegna þjálfunar, náms eða eftirlitsstarfa hans vegna og sé ætlað að standa undir gisti- og fæðiskostnaði svo og vegna ferða til og frá flugvelli. Frádráttur sé aðeins heimill að dagpeningar falli undir framangreindar forsendur dagpeningagreiðslna. Skv. 1. gr. ráðningarsamnings stefnanda hafi stefnandi verið ráðinn til starfa á Kamchatka. Hann hafi fengið húsnaði með rafmagni og hita, húsbúnaði, hreinlætisvörum og fleira án sérstaks endurgjalds. Einnig hafi honum verið séð fyrir daglegum ferðum frá íbúðarhúsnaði að vinnustað og til baka. Þá hafi stefnandi fengið greitt fyrir útlagðan kostnað þegar hann starfaði utan fasts vinnustaðar. Því er haldið fram af hálfu stefnda að tilvikum stefnanda hafi verið svo háttáð að ekki sé um að ræða slíkan ferða- og dvalarkostnað vegna atvinnurekanda sem 1. tl. 30. gr. A tekjuskattslaganna taki til.

Ráðningarsamningur stefnanda og Íslenskra sjávarafurða hf. sé gildur að einkarétti, en ekki sé hægt að semja um skattgreiðslur. Við mat á skattskyldu verði að líta á eðli þeirra greiðslna sem um er fjallað en ekki heiti þeirra. Greiðslur þær sem nefndar séu dagpeningar skv. ráðningarsamningnum séu ekkert annað en launagreiðslur, sem ætlað hafi verið að standa undir framfærslu og öðrum þörfum stefnanda eins og venjulegar launagreiðslur.

Ríkisskattstjóra beri skv. 1. mgr. 101. gr. tsk. að hafa eftirlit með störfum skattstjóra og gæta þess að samræmi sé í störfum þeirra og ákvörðunum. Þess hafi orðið vart að mismunandi ákvarðanir hafi verið teknar eftir umdæmum í málum starfsmanna Íslenskra sjávarafurða. Til að gæta samræmis og jafnræðis milli þessara starfsmanna hafi ákvörðun verið tekin um 15% frádrátt frá þessum greiðslum. Ákvörðunin hafi verið tekin eftir ítarlega rannsókn og yfirferð á málinu. Ríkisskattstjóri hafi talið að líta mætti svo á að hluti af „dagpeningunum“ væri í raun endurgreiðsla á kostnaði sem launagreiðanda bæri að greiða. Við þessa ákvörðun hafi verið byggt á upplýsingum frá fulltrúum starfsmanna, bréfaskiptum starfsmanna og skattstjóra og upplýsingum frá fulltrúum Íslenskra sjávarafurða hf. Hér hafi verið um mat ríkisskattstjóra að ræða sem hann eigi fullnaðarmat um, en ekki dómstólar. Ákvörðunin hafi verið ívilnandi fyrir skattþegna og er því haldið fram að ákvæði stjórnsýslulaga, eftir því sem þau eigi við, hafi ekki verið brotin. Komist dómurinn aftur á móti að þeirri niðurstöðu að aðferð við ákvörðun á 15%-frádrættinum hafi ekki verið málefnaleg né rétt að henni staðið eða hún ólögmet, þá hljóti það að leiða til þess að þessi frádráttur falli niður. Niðurstaðan yrði því sú, að stefnandi fengi engan frádrátt frá greiðslunum. Niðurstaðan geti fráleitt orðið sú, að lagt yrði á framtal stefnanda óbreytt því eins og að ofan greini skorti lagaheimild til frádráttar skv. 1. tl. 30. gr. A laga um tekjuskatt og eignarskatt.

Af hálfu stefnda er því haldið fram að 65. gr. stjórnarskrárinnar verndi fyrst

og fremst borgaraleg og stjórnámálaleg réttindi fólks en ekki félagsleg eða efnahagsleg réttindi þeirra. Í málinu sé fjallað um efnahagsleg réttindi og því eigi tilvitnun til þessa ákvæðis stjórnarskrárinnar ekki við. Þar við bætist að fyllsta jafnræðis var gætt af hálfu skattyfirvalda. Þeir sem voru í sambærilegri stöðu hafi fengið sömu meðferð. Tilgangur ríkisskattstjóra með ákvörðun um 15% frádrátt hafi byggst á jafnræði skattaðila. Tilgangslaust sé að vísa til annarra skattaðila, til dæmis flugliða eða bankastjóra, því ljóst megi vera að tilvik þar eru ekki sambærileg. Þá er einnig bent á að hafi einhver skattaðili fengið ríkari frádrátt en lagaheimildir heimila, veiti það ekki öðrum sömu heimildir á grundvelli jafnræðis. Grundvallaratriðið sé að skatta beri að byggja á lögum.

Þá er því hafnað að verði ákvörðun yfirséðanefndar látin standa óbreytt sé verið að svipta stefnanda eignum sínum með þeim hætti að fari í bága við eignarréttarákvæði stjórnarskrárinnar. Ljóst sé, að ef ekki sé til staðar frádráttarheimild í lögum sem skattaðili vill byggja á, leiði það ekki til þess að verið sé að svipta menn eignum sínum andstætt stjórnarskránni.

Dráttarvaxtakröfu og upphafstíma hennar er mótmælt og vísað er til 112. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt. Um málskostnað er vísað til 130. gr. laga um meðferð einkamála.

Málsástæður vegna kröfu á hendur varastefnda.

Stefnandi byggir málsókn sína á hendur varastefnda, Íslenskum sjávarafurðum hf., á því, að forsvarsmenn félagsins hafi heitið stefnanda og öðrum starfsmönnum við Kamchatkaverkefnið hærri launum en í sambærilegum störfum hér á landi. Þá hafi þeim verið heitið góðum eða í það minnsta þokkalegum aðbúnaði, bæði á sjó og í landi.

Þessu launamarkmiði hafi forsvarsmenn Íslenskra sjávarafurða hf. ætlað sér að ná með því að greiða hluta launanna með dagpeningum, sem þeir upplýstu væntanlega starfsmenn sína um að væru að mestu tekjuskattsfrjálsir. Hafi því jafnframt verið heitið af hálfu forsvarsmanna félagsins að ef til ágreinings kæmi við skattyfirvöld vegna skattalegs uppgjörs dagpeninga myndi félagið taka að sér að leysa þann ágreining við skattyfirvöld. Væntanlegir starfsmenn varastefnda hafi hlotið að treysta þessum upplýsingum forsvarsmanna hans um skattfrelsi dagpeningagreiðslna, þar sem hér sé um að ræða eitt stærsta fyrirtæki á Íslandi, sem lengi hefur verið í alþjóðlegum viðskiptum bæði austan hafs og vestan og jafnvel í Afríku. Með þessu fyrirkomulagi launagreiðslu hafi Íslenskar sjávarafurðir hf. ekki aðeins verið að bjóða hærri laun á kostnað skattsins heldur einnig að spara sér greiðslu úr eigin sjóðum. Félagið hafi losnað undan 7% mótframlagi vinnuveitanda í lífeyrissjóð og greiðslu tryggingagjalds af launum samkvæmt lögum nr. 113/1990 um tryggingagjald, sbr. 3. tl. 1. mgr. 7. gr. laganna.

Hvorki yfirlýsingar forsvarsmanna Íslenskra sjávarafurða hf., um skattfrelsi dagpeninga, né aðstoð við starfsmenn, kæmi til ágreinings við skattyfirvöld vegna dagpeningagreiðslna, hafi staðist þegar á hafi reynt. Stefnandi og aðrir starfsmenn félagsins við Kamchatkaverkefnið hafa því borið skarðan hlut frá borði, ekki fengið þau laun sem þeim hafi verið lofað af hálfu varastefnda og orðið að bera töluverðan kostnað til að verja hendur sínar gagnvart skattyfirvöldum. Varnaraðili hafi því vanefnt ráðningarsamning stefnanda að þessu leyti, auk þess sem allur aðbúnaður reyndist til muna verri en lýst hafði verið af hálfu varastefnda. Þá hafi starfsmenn einnig orðið að leggja út eigið fé til að geta gegnt starfsskyldum sínum fyrir varastefnda. Efndabótakrafa stefnanda á hendur varastefnda byggist á útreikningi Jóns Erlings Þorlákssonar, sem lagður er fram í máli þessu.

Verði varakrafa máls þessa tekin til greina beri að dæma varastefnda til að greiða stefnanda málskostnað. Við ákvörðun hans beri að taka tillit til þess, að varastefndi hafi lofað stefnanda liðsinni í deilunni við skattyfirvöld. Reyndin varð önnur. Beri við ákvörðun málskostnaðar að taka tillit til þessa.

Varðandi kröfu á hendur varastefnda vísar stefnandi til reglna samninga- og kröfuréttar.

Krafa um dráttarvexti í varasök er byggð á ákvæðum III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987.

Málskostnaðarkröfur eru byggðar á ákvæðum XXI. kafla laga um meðferð einkamála nr. 91/1991.

Málsástæður varastefnda.

Sýknukrafa varastefnda er á því reist að Íslenskar sjávarafurðir hf. hafi hvorki í skriflegum ráðningarsamningi aðila frá 25. febrúar 1996 né með öðrum hætti lofað stefnanda að dagpeningagreiðslur samkvæmt ráðningarsamningnum myndu fá tiltekna skattalega meðferð, þ.e. að á þær yrði ekki lagður tekjuskattur eða önnur opinber gjöld.

Því er sérstaklega mótmælt að forsvarsmenn Íslenskra sjávarafurða hf. hafi gefið slíkar yfirlýsingar gagnvart stefnanda eins og haldið er fram eða að slíkar upplýsingar eða yfirlýsingar sé að finna í kynningarefni eða öðrum heimildum sem stefnandi hafi fengið afhentar í tengslum við ráðningu hans hjá varastefnda. Hafi slíkar yfirlýsingar verið gefnar af einhverjum sem nálægt ráðningu stefnanda kom sé ljóst að viðkomandi hafði hvorki til þess stöðumboð né annars konar heimild og að stefnanda hafi verið eða mátti vera slíkt ljóst.

Það hafi að sjálfsögðu verið í verkahring stefnanda sjálfs að ganga úr skugga um skattalega stöðu sína vegna umsaminna dagpeningagreiðslna enda um verulegt hagsmunamál að ræða.

Einnig hafi það verið í hans verkahring að halda saman greiðslukvittunum

yfir þann kostnað sem hann varð fyrir í tengslum við Kamchatkaverkefnið, eða a.m.k. yfirliti. Slík gagnaöflun hefði vafalaust styrkt kröfu hans um frádrátt frá dagpeningum og getað leitt til mun hagstæðari niðurstöðu en 15% frádráttar.

Fjárhæð stefnukröfunnar er sérstaklega mótmælt enda byggist hún alfarið á meintu loforði varastefnda um að stefnandi þyrfti enga skatta að greiða af dagpeningagreiðslum á grundvelli ráðningarsamningsins. Sú staðhæfing eigi sér enga lagalega stoð. Þar að auki sé ljóst að hefði stefnandi sett að skilyrði fyrir ráðningu sinni að honum yrði bætt skattlagning af dagpeningagreiðslum, ef til kæmi, hefði aldrei komið til ráðningar hans. Þær launa- og dagpeningagreiðslur sem í boði voru hafi falið í sér launatilboð varastefnda og mjög rífleg laun miðað við sambærileg störf hér á landi. Ætlaðar skattalegar forsendur stefnanda hafi verið varastefnda með öllu ókunnar og aldrei gerðar að sýnilegri ákvörðunar-ástaðu gagnvart varastefnda. Kröfugerð stefnanda á hendur varastefnda myndi, ef hún næði fram að ganga, fela í sér að launagreiðslur varastefnda til stefnanda næmu u.þ.b. 750.000 krónum á mánuði og sé fráleitt að stefnanda hafi staðið slík kjör til boða hjá varastefnda.

Kröfugerð varastefnda byggist á reglum samninga- og kröfuréttar. Krafa um málskostnað styðst við 1. mgr. 130. gr. eml. nr. 91/1991.

Niðurstæða.

Samkvæmt 1. gr. ráðningarsamnings stefnanda og Íslenskra sjávarafurða hf. frá 25. febrúar 1996 var stefnandi ráðinn skipaefirlitsmaður verkefnis Íslenskra sjávarafurða og UTRF á Kamchatka. Í 5. gr. samningsins segir að Íslenskar sjávarafurðir hf. leggi skipaefirlitsmanni til húsnæði í Petropavlovsk eins og nánar er lýst hér að framan í kaflanum um málsatvik. Í 7. gr. samningsins, sem einnig er vitnað til hér að framan, er tekið fram að Íslenskar sjávarafurðir hf. greiði útlagðan kostnað vegna ferða stefnanda utan fasts starfsstaðar. Af þessum ákvæðum verður ráðið að stefnandi hafi verið ráðinn til starfa á Kamchatka með starfsstöð í Petropavlovsk og starfsstöð hans því þar en ekki í Reykjavík enda þótt vinnuveitandi hans hafi haft lögheimili þar.

Enda þótt aðilar ráðningarsamnings nefni hluta greiðslna þeirra sem stefnandi skyldi fá frá viðsejanda sínum dagpeninga og augljóslega sé miðað við að reglur ríkisskattstjóra um greiðslu dagpeninga kunni að taka til launþega samkvæmt samningi þessum bindur það skattyfirvöld á engan hátt við það að hér sé um greiðslur að ræða sem draga beri frá tekjum samkvæmt 31. gr. A laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Fram kemur í ákvæði 7. gr. ráðningarsamningsins, að Íslenskar sjávarafurðir hf. greiði útlagðan ferðakostnað utan Petropavlovsk, í 1. gr. að starfsvettvangur stefnanda skuli vera á Kamchatka og í 6. gr. hans, að stefnanda hafi verið ætlað að þiggja meira en helming launa sinna sem tekjur sem undanþegnar væru skatti skv. 30. gr. 1. tl. A-liðar laga nr.

75/1981. Engan veginn verður fallist á það með stefnanda að dagpeningar þeir sem hann skyldi fá greidda skv. 6. gr. ráðningarsamnings falli undir nefnda laga-grein en fallist er á það með aðalstefnda að í nefndu ákvæði sé átt við greiðslur fyrir tilfallandi ferðir til og frá vinnustað.

Samkvæmt 1. mgr. 101. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt ber ríkisskattstjóra að hafa eftirlit með því að samræmi sé með störfum og ákvörðunum skattstjóra. Fram kemur í bréfi hans frá 8. apríl 1998, þar sem ákvörðun hans um að fallast á 15% frádrátt af greiðslum vegna starfa starfsmanna Íslenskra sjávarafurða á Kamchatka er að finna, að fyrir lá könnun á málum að þessu leyti og að ákvörðun hans var á því byggð að hún horfði til þess að jöfnuður yrði með skattþegnum þeim sem þar ræðir um. Þykir sú ákvörðun því ekki haldin þeim annmarka að rannsóknarreglu stjórnsýsluréttar hafi ekki verið gætt, sbr. 10. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Þá er ekki á það fallist að jafnræðisregla stjórnsýsluréttar, sbr. 11. gr. stjórnsýslulaga, hafi verið brotin gagnvart stefnanda þessa máls. Eins og að framan greinir verður ekki fallist á það að greiðslur þær sem hann fékk skv. 6. gr. ráðningarsamnings hafi fallið undir hugtakið dagpeningar eins og það verður skilið hér heldur að hér hafi verið um tekjur að ræða og því í samræmi við meginreglu skattalaga að af þeim skuli greiddur skattur. Af því leiðir að skattyfirvöldum var rétt að haga skattalegri meðferð máls stefnanda eins og gert var og eftir atvikum má telja hana hafa verið málefnalega og þá ákvörðun ríkisskattstjóra að beina því til skattstjóra landsins að fallast á 15% frádrátt augljóslega ívilnandi.

Með bréfi dagsettu 21. apríl 1998 tilkynnti skattstjórinn í Reykjanesumdæmi stefnanda að fyrirhugað væri að gera breytingar á skattframtali hans og endurákvörða opinber gjöld stefnanda til samræmis við þær breytingar. Stefnandi svaraði bréfi þessu 5. maí 1998 og kom á framfæri andmælum sínum við fyrirhugaða ákvörðun. Er úrskurður skattstjórans í Reykjanesumdæmi var síðan kveðinn upp 30. júní 1998 lá afstaða stefnanda fyrir og er ekki fallist á það með honum að andmæla-reglu stjórnsýsluréttar hafi ekki verið gætt, sbr. 13. gr. laga nr. 37/1993.

Ekki er sýnt fram á það af stefnanda að aðrir annmarkar séu á úrskurði yfirskattanefndar sem leiða eigi til þess að honum verði hrundið. Þá er heldur ekki sýnt fram á að endurálagning skattstjórans í Reykjanesi sé ómálefnaleg eða haldin slíkum annmörkum að efni séu til að taka kröfu stefnanda um niðurfellingu hennar til greina.

Samkvæmt framsögðu verður aðalstefndi sýknaður af öllum kröfum stefnanda en rétt þykir að málskostnaður á milli stefnanda og aðalstefnda falli niður.

Kröfur stefnanda á hendur SÍF hf. byggjast á því að forveri þess, Íslenskar sjávarafurðir hf., hafi, í ráðningarsamningi, lofað honum hærri launum en hann fékk vegna þeirra aðgerða skattyfirvalda sem hér að framan greinir.

Um þetta atriði er það að segja að ekki er sýnt fram á að varastefndi hafi lofað að stefnandi þyrfti enga skatta að greiða af dagpeningagreiðslum frá Íslenskum sjávarafurðum hf. Fram kemur að á fundi sem haldinn var með væntanlegum starfsmönnum Íslenskra sjávarafurða hf. lágu fyrir upplýsingar um hverjir væru dagpeningar vegna þjálfunar, náms eða eftirlitsstarfa. Þykir það ekki gefa vísbendingu um annað en að skattamál hafi verið rædd en með ólíkindum að Íslenskar sjávarafurðir ábyrgðust frekari greiðslur en í ráðningarsamningi fólust.

Samkvæmt þessu verður varastefndi SÍF hf. sýknaður af öllum kröfum stefnanda en rétt þykir að málskostnaður falli niður.

Allan V. Magnússon héraðsdómari kvað upp dóminn.

D ó m s o r ð :

Aðalstefndi, íslenska ríkið, skal sýkn af öllum kröfum stefnanda, Kristjáns Ólafssonar.

Málskostnaður milli þessara aðila fellur niður.

Varastefndi, SÍF hf., skal sýkn af öllum kröfum stefnanda, Kristjáns Ólafssonar.

Málskostnaður milli þessara aðila fellur niður.
