Fimmtudaginn 12. október 2000.

Nr. 92/2000. **Erlendur Birgir Blandon**
(Helgi V. Jónsson hrl.)
gegn
íslenska ríkinu
(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)

Skattar. Dagpeningar. Ráðningarsamningur. Sératkvæði.

Deilt var um skattalega meðferð á hluta þeirra greiðslna sem E fékk fyrir vinnu sína sem flugmaður á vélum flugfélagsins A hf. erlendis á árunum 1992 og 1993. E hafði verið ráðinn til starfa af erlendri áhafnarleigu, F, og fengið laun sín greidd þaðan. E hóf störf samkvæmt munnlegum ráðningarsamningi 1. júní 1992 og starfaði óslitið til 25. nóvember 1993, en skriflegur ráðningarsamningur var gerður við hann 16. desember 1992. Sökum þess að ekki lá ótvírætt fyrir, hvað fólst í þeim greiðslum, sem E móttók frá F, og hvort þær væru tæmandi sem endurgjald, var talið óhjákvæmilegt að leggja staðhæfingar launagreiðanda um heildargreiðslur til grundvallar. Um heimild til frádráttar á framtali launamanns frá ætluðum dagpeningagreiðslum launagreiðanda vísaði Hæstiréttur til dóms réttarins 28. september 2000, í máli nr. 124/2000. Ekki lágu fyrir gögn um ferða- og dvalarkostnað E, sem skattfrádráttur yrði byggður á, vegna umrædds tímabils, en E hafði fengið frádrátt metinn að álitum vegna beggja áranna. Var ekki talið, að E hefði fært að því gild rök, að sú niðurstaða hefði ekki verið málefnaleg og í samræmi við úrlausnir í málum annarra skattþegna, sem eins stóð á um.

Dómur Hæstaréttar.

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

Áfrýjandi skaut málinu til Hæstaréttar 9. mars 2000. Hann krefst þess aðallega, að úrskurður ríkisskattstjóra frá 30. nóvember 1998 verði ógiltur og stefndi dæmdur til að endurgreiða áfrýjanda ofgreidd opinber gjöld að fjárhæð 627.419 krónur auk vaxta samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987, eins og nánar greinir í stefnu í héraði, frá

29. janúar 1999 til greiðsludags. Til vara krefst hann auk höfuðstóls samkvæmt aðalkröfu vaxta samkvæmt 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt af nánar tilgreindum fjárhæðum frá 22. desember 1998 til birtingardags stefnu í héraði en dráttarvaxta frá þeim degi til greiðsludags. Til þrautavara krefst áfrýjandi þess, að hinir endurákvörðuðu skattstofnar hans verði lækkaðir, 25% álag vegna gjaldársins 1993 verði fellt niður og stefnda gert að þola endurútreikning skattyfirvalda á opinberum gjöldum áfrýjanda í samræmi við niðurstöðu Hæstaréttar. Í öllum tilvikum er krafist málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst staðfestingar héraðsdóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

I.

Í máli þessu er deilt um skattalega meðferð á hluta þeirra greiðslna, sem áfrýjandi fékk fyrir vinnu sína sem flugmaður á vélum flugfélagsins Atlanta hf. erlendis á árunum 1992 og 1993. Hann var ráðinn til starfa af erlendri áhafnaleigu, Flight and Cabin Crew International Limited (FCCI), og skuldbatt sig til starfa í þágu Atlanta hf. Fram er komið, að áfrýjandi hóf störf samkvæmt munnlegum ráðningarsamningi 1. júní 1992 og starfaði óslitið til 25. nóvember 1993.

Skriflegur ráðningarsamningur var gerður við áfrýjanda 16. desember 1992. Samkvæmt honum skyldu mánaðarlaun hans nema 5000 bandaríkjadölum, en einnig kemur þar fram, að kauptrygging væri að lágmarki 2560 dalir. Þetta var þó ekki skilgreint frekar í samningnum. Fyrir héraðsdómi skýrði áfrýjandi svo frá, að með hinum skriflega ráðningarsamningi hefðu laun verið lækkuð vegna erfiðleika í rekstri Atlanta hf. á þessum tíma og flugmenn einungis fengið laun fyrir þá daga, sem þeir voru í vinnu, en þó haft umrædd lágmarkslaun. Síðan hafi mátt „hugsa þá restina bara sem dagpeninga“. Ekki hafi verið greitt sérstaklega fyrir orlof eða veikindi og ekkert lífeyrissjóðsgjald hafi verið innt af hendi. Í ráðningarsamningnum, sem er á stöðluðu eyðublaði, er gert ráð fyrir „Location Compensation“ en ekki er fyllt út í eyðu um slíkar greiðslur. Dagpeninga til handa áfrýjanda er þannig ekki getið sérstaklega í ráðningarsamningnum. Fram kemur í yfirlýsingu FCCI 28. febrúar 1996, að heildargreiðslur til áfrýjanda hafi á árinu 1992 numið 32.106 bandaríkjadölum, en þar af hafi hann

fengið 14.421 dal í laun og 17.685 dali sem „Per Diem“ greiðslur vegna 131 dags. Á árinu 1993 hafi hann fengið 14.470 dali í laun og 23.280 dali sem „Per Diem“ greiðslur vegna 194 daga. Ekki kemur fram í bréfinu nánari sundurliðun á ferðum áfrýjanda í þágu flugfélagsins Atlanta hf. og hvernig greiðslu kostnaðar var háttað.

Áfrýjandi reisir málatilbúnað sinn einkum á því, að framangreindum dagpeningagreiðslum hafi verið ætlað að standa undir öllum kostnaði við umrædd ferðalög að undanskildum fargjöldum til og frá Íslandi og gistikostnaði í Helsinki. Hann greinir svo frá, að á árinu 1992 hafi hann aðallega unnið í Finnlandi og Kambódíu en 1993 í Þýskalandi, Túnis, Tyrklandi og Bandaríkjunum auk Finnlands. Gögn málsins um þetta eru þó ekki fyllilega skýr.

Í héraðsdómi eru rakin samskipti áfrýjanda við skattyfirvöld vegna ágreinings um heimild hans til að draga ætlaðan ferðakostnað frá heildartekjum og skilmerkileg grein er þar gerð fyrir málsástæðum og lagarökum aðila þessa dómsmáls.

II.

Aðila málsins greinir á um það, hvort heildargreiðslur FCCI til áfrýjanda á árinu 1992 hafi numið 32.106 bandríkjadölum, eins og yfirlýsingar launagreiðandans frá 26. janúar 1994 og 28. febrúar 1996 bera með sér, eða 31.613 dölum, eins og fram komi á innleggsnótum bankareiknings áfrýjanda. Í málinu liggja ekki fyrir samtímagögn um sundurliðun launa áfrýjanda, svo sem launaseðlar eða launamiðar, og ekki liggur ótvírætt fyrir, hvað falist hafi í þeim greiðslum, sem lagðar voru á gjaldeyrisreikning áfrýjanda, og hvort þær hafi verið tæmandi sem endurgjald frá FCCI. Á það verður því að fallast með héraðsdómi, að óhjákvæmilegt sé að leggja staðhæfingar launagreiðanda um heildargreiðslur til grundvallar.

Með dómi Hæstaréttar 28. september 2000 í máli nr. 124/2000 var leyst úr ágreiningi um heimild til frádráttar á framtali launamanns frá ætluðum dagpeningagreiðslum launagreiðanda. Frádráttarheimild 1. tl. 1. mgr. A-liðar 30. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt er skýrð svo, sbr. 1. tl. 1. mgr. A-liðar 7. gr. og 29. gr. sömu laga, að henni sé sett tvenns konar hámark. Í fyrsta lagi sé miðað við mótteknar greiðslur á dagpeningum eða kostnaði og í öðru lagi við auglýst mat ríkisskattstjóra, sem ekki var gefið út á þeim árum, sem um er deilt í þessu máli.

Þá er í dóminum áréttað það skilyrði frádráttar, að sannað sé, að um ferða- og dvalarkostnað sé að ræða. Loks eru 2. og 3. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 591/1987 um laun, greiðslur og hlunnindi utan staðgreiðslu skýrðar svo, sbr. og 1. tl. 1. mgr. A-liðar 30. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt, að framkvæma eigi þennan frádrátt svo, að launagreiðandi og launþegi verði að hafa gögn til að staðreyna, að greiddir dagpeningar hafi farið til greiðslu dvalarkostnaðar. Felst í þeirri kröfu áskilnaður um, að þessir aðilar geti báðir sýnt fram á með óyggjandi hætti, hvernig einstökum ferðum hafi verið háttað og hver hafi greitt kostnað vegna þeirra og hvernig.

Samkvæmt framansögðu liggja ekki fyrir gögn um ferða- og dvalarkostnað áfrýjanda, sem skattfrádráttur yrði byggður á, vegna áranna 1992 og 1993, er hann starfaði í þágu flugfélagsins Atlanta hf. og fékk laun sín greidd frá erlendri áhafnarleigu. Áfrýjandi hefur fengið frádrátt metinn að álitum vegna beggja áranna, eins og nánar er lýst í héraðsdómi. Hefur hann ekki fært að því gild rök, að sú niðurstaða hafi ekki verið málefnaleg og í samræmi við úrlausnir í málum annarra skattþegna, sem eins stóð á um.

Samkvæmt framansögðu og annars með hliðsjón af forsendum héraðsdóms verður hann staðfestur.

Rétt þykir eftir atvikum, að hvor aðila beri sinn kostnað af áfrýjun málsins.

Dómsorð:

Héraðsdómur skal vera óraskaður.

Málskostnaður fyrir Hæstarétti fellur niður.

Sératkvæði
Hjartar Torfasonar

Ég er sammála öðrum dómendum um mat á heildargreiðslum til áfrýjanda árið 1992.

Áfrýjandi var ráðinn til starfa á vegum erlendrar áhafnaleigu sem flugmaður á vélum íslenska flugfélagsins Atlanta hf., er skráðar voru á Íslandi. Var samið um ráðninguna til ákveðins lokadags og á þeim grundvelli, að starfstíminn yrði ekki samfelldur, heldur tengdur þeim

verkefnum, sem um væri að ræða hjá flugfélaginu, þannig að áfrýjandi legði fram störf við þær flugvélar og frá þeirri bækistöð, sem félagið tæki til hverju sinni. Í samræmi við þetta áttu laun hans ekki að vera föst, heldur miðuð við þann tíma, sem hann væri fjarvistum frá heimili sínu vegna dvalar við störfin í bækistöðvum félagsins og í flugferðum þaðan. Hins vegar áttu þau að greiðast mánaðarlega og miðast við tiltekin mánaðarlaun. Jafnframt var samið um mánaðarlega kauptryggingu, er nam rúmum helmingi af þessum viðmiðunarlaunum. Hann var fyrst sendur til Finnlands, en síðar til ýmissa fjarlægari dvalarlanda.

Ráðningarkjör áfrýjanda munu hafa verið munnleg í fyrstu, en síðar staðfest í skriflegum vinnusamningi, er gerður var 16. desember 1992 milli hans og áhafnaleigunnar FCCI á stöðluðu eyðublaði, sem hún lagði til. Gefur samningstextinn skýrt til kynna, að greiðslur fyrir störfin hafi átt að skiptast í laun annars vegar og staðaruppbót hins vegar. Jafnframt var svo á kveðið, að áfrýjanda yrði lagt til ókeypis húsnæði við hverja bækistöð, nema hann vildi heldur leggja það til sjálfur eftir sérstöku samkomulagi. Ekki var fjallað um kostnað af fæði eða öðru uppihaldi, og má þannig álykta, að áfrýjanda hafi verið ætlað að bera hann sjálfur að öðru jöfnu, en staðaruppbótin kæmi þar á móti.

Að samningi þessum má það finna, að útfylling í eyður í textanum virðist síður vönduð en ritun hins staðlaða meginmáls. Meðal annars er ekkert handritað í áðurnefnda liði um laun og staðaruppbót nema ein tala fyrir laun og önnur um lágmarkstryggingu, og þá þannig, að ekki verður séð nema af tölunum sjálfum, að um sé að ræða mánaðarlaun fremur en viku- eða daglaun. Að sjálfsögðu má hugsa sér, að þessi útfyllingarháttur hafi átt að tákna, að áfrýjandi fengi einungis launagreiðslu, en enga sérgreinda staðaruppbót, og væru allir launaþættir innifaldir í hinum umsamda viðmiðunartaxta. Áfrýjandi hefur hins vegar skýrt hann með því, að í liðinn um staðaruppbót hafi engin tala verið rituð fyrir þá sök, að uppbótin gæti orðið mismunandi eftir dvalarlöndum. Er sú skýring ekki síður trúverðug, þegar skjalið er virt í heild.

Í málinu hefur áfrýjandi þannig lagt fram grundvallarskjal, sem gefur til kynna, að dagpeningar eða ígildi þeirra hafi átt að vera hluti af launum hans og mæta kostnaði af öðrum nauðsynjum en húsaskjóli, sem hann bæri sjálfur vegna starfa á framandi vettvangi. Á það má fall-

ast, að í skjalinu og yngri gögnum frá áhafnaleigunni, þar sem um dagpeninga er fjallað, komi ekki fram óyggjandi sönnum þess, að sá hluti launanna hafi verið sérgreindur við útborgun þeirra hverju sinni, en hún fór fram með greiðslum inn á bankareikning. Hefur áfrýjandi ekki getað lagt fram sundurliðun einstakra útborgana, og launamiðar eftir árið voru ekki sendir skattyfirvöldum. Þetta eitt getur þó ekki ráðið því, hvort áfrýjandi eigi tilkall til frádráttar dagpeninga frá skattskyldum tekjum sínum af störfunum, þar sem leggja verður heildarlegt mat á stöðu hans sem launþega á vegum áhafnaleigunnar, þegar úr því er leyst, hvaða sönnunarkröfur sé eðlilegt eða unnt að gera vegna þess frádráttar. Meðal annars virðist þá mega greina, að áfrýjandi hafi staðið tiltölulega höllum fæti við samningsgerð um kjör sín og tilhögun launagreiðslna miðað við það, sem almennt gerðist á sama tíma um stéttarbræður hans hér á landi. Er hvorki sanngjarnt né rétt, að hann gjaldi slíks í samjöfnuði við þá í skattalegu tilliti.

Að athuguðu þessu síðastnefnda verður að fallast á það með áfrýjanda, að hann hafi fært fram nægilega skýra sönnun um, að hann hafi við störfin fengið greidda dagpeninga vegna ferða- og dvalarkostnaðar, er marktækir séu í skilningi laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt og reglna á grundvelli þeirra. Jafnframt verður ekki séð, að ástæða sé til að vefengja, að þeir hafi runnið til greiðslu uppihaldskostnaðar úr hans hendi að verulegu leyti, enda hafa skattyfirvöld viðurkennt það að tilteknu marki. Eðlilegt sýnist, að tekjufrádráttur vegna þessa verði metinn eftir svipuðum reglum og þeim, er nú gilda gagnvart flugliðum hjá þeim félögum, er aðallega hafa með höndum flug til og frá Íslandi, þar sem lagaákvæði hafa ekki breyst frá því að störfin voru unnin. Rétt er hins vegar, að skattyfirvöld fjalli um nánari ákvörðun frádráttarins. Geti þá eftir atvikum komið til athugunar, hvort heildarfjárhæð dagpeninganna standi í eðlilegu hlutfalli við heildargreiðslur til áfrýjanda, en auk mats á stöðu hans sjálfs þarf þá einnig að koma til samanburðar við laun annarra flugliða, að teknu tilliti til hennar, en um þau liggur lítið fyrir í málinu.

Samkvæmt þessu er það niðurstaða mín, að taka beri til greina þá kröfu áfrýjanda, að úrskurður ríkisskattstjóra frá 30. nóvember 1998 verði felldur úr gildi, en öðrum kröfum hans beri að vísa frá héraðsdómi. Jafnframt greiði stefndi honum hæfilegan málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 16. febrúar 2000.

Ár 2000, miðvikudaginn 16. febrúar, er á dómþingi sem háð er í Dómhúsinu við Lækjartorg af Allani V. Magnússyni héraðsdómara kveðinn upp dómur í málinu nr. E-3481/1999: Erlendur Birgir Blandon gegn íslenska ríkinu.

Mál þetta, sem dómtekið var 19. janúar sl., er höfðað með stefnu birtri 21. júní sl.

Stefnandi er Erlendur Birgir Blandon, kt. 230265-5509, Lindarbergi 94, Hafnarfirði.

Stefndi er íslenska ríkið.

Þess er aðallega krafist að úrskurður ríkisskattstjóra frá 30. nóvember 1998 verði ógiltur og að stefndi verði dæmdur til að endurgreiða stefnanda ofgreidd opinber gjöld, að fjárhæð kr. 627.419 auk vaxta samkvæmt 10. gr. laga nr. 25/1987 af kr. 509.715 frá 29.1.1999 til 1.2.1999, af kr. 559.715 frá þeim degi til 1.3.1999, af kr. 609.715 frá þeim degi til 6.4.1999 og af kr. 627.419 frá þeim degi til greiðsludags. Þess er jafnframt krafist að dráttarvextir verði lagðir við höfuðstól á 12 mánaða fresti, í fyrsta sinn 22.12.1999 í samræmi við 12. gr. fyrrnefndra laga.

Til vara er krafist auk höfuðstóls samkvæmt aðalkröfu vaxta samkvæmt 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. 17. gr. laga nr. 49/1987 með síðari breytingum af kr. 50.000 frá 22.12.1998 til 29.1.1999, af kr. 509.715 frá þeim degi til 1.2.1999, af kr. 559.715 frá þeim degi til 1.3.1999, af kr. 609.715 frá þeim degi til 6.4.1999 og af kr. 627.419 frá þeim degi til birtingardags stefnu þessarar, en með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla laga nr. 25/1987 frá þeim degi til greiðsludags.

Til þrautavara er þess krafist að hinir endurákvörðuðu skattstofnar stefnanda verði lækkaðir og 25% álag vegna gjaldársins 1993 verði fellt niður og stefnda gert að þola endurútreikning skattyfirvalda á opinberum gjöldum stefnanda í samræmi við niðurstöðu dómsins.

Í öllum tilvikum er krafist málskostnaðar að mati dómsins eða samkvæmt framlögðum málskostnaðarreikningi að viðbættum virðisaukaskatti á málflutningsþóknun. Málskostnaður beri dráttarvexti skv. 10., sbr. 12. gr. laga nr. 25/1987 að liðnum 15 dögum frá dómsuppsögudegi til greiðsludags.

Dómkröfur stefnda eru þær að hann verði sýknaður af aðal- og varakröfum stefnanda og honum tildæmdur málskostnaður að mati dómsins.

Varðandi þrautavarakröfu stefnanda er gerð sú krafa aðallega að henni verði vísað frá dómi en til vara er gerð krafa um sýknu. Í báðum tilvikum er gerð krafa um málskostnað úr hendi stefnanda til handa stefndu að mati dómsins.

Málsatvik.

Stefnandi málsins starfaði á árunum 1992-1993 erlendis á vegum flugfélags-

ins Atlanta sem flugmaður. Ráðningar- og starfsfyrirkomulagi var þannig háttað að stefnandi réð sig sem starfsmann erlendrar áhafnarleigu, Flight and Cabin Crew International Limited (FCCI). Stefnandi skuldbatt sig í raun til að starfa í þágu flugfélagsins Atlanta hf.

Í árslok 1993 hóf skattrannsóknarstjóri ríkisins rannsókn á skattskilum nokkurra íslenskra starfsmanna erlendrar áhafnarleigu sem unnu í þágu flugfélagsins Atlanta. Stefnandi var kallaður til skýrslutöku hinn 9. janúar 1995. Í niðurstöðu skýrslu skattrannsóknarstjóra kemur fram, að dagpeningar hafi ekki verið sérstaklega aðgreindir og ekki hefði verið hægt að sjá í heildargreiðslum frá FCCI sundurliðun á því hvað væru dagpeningar og hvað var launagreiðslur. Á framtali 1993 taldi stefnandi fram „nettótekjur" sem heildargreiðslur frá FCCI, það er að dagpeningar eða frádráttur vegna dagpeninga voru ekki færðir á framtalið og á framtali 1994 voru nettótekjur færðar í reit 21 en dagpeningar í reit 23 og frádráttur í reit 33. Þá hefur stefnandi ekki getað lagt fram gögn vegna útlagðs kostnaðar á vegum FCCI. Töluleg niðurstaða skattrannsóknarstjóra var sú, að vanframtaldar tekjur og offærður frádráttur vegna dagpeninga væru vegna ársins 1992 kr. 978.861 og vegna ársins 1993 kr. 1.544.158. Samtals kr. 2.523.019.

Stefnanda var send skýrsla skattrannsóknarstjóra með bréfi 15. febrúar 1996. Með bréfi stefnanda, dags. 4. mars 1996, mótmælti hann niðurstöðum skýrslunnar og taldi að heildartekjur árið 1993 hefðu verið 493 dollurum lægri en uppgefið var af hálfu vinnuveitanda hans. Þá gerir hann kröfu um frádrátt vegna 131 ferðadags í þágu starfs samkvæmt dagpeningareglum ríkisskattstjóra. Varðandi framtal 1994 gerði hann kröfu um frádrátt samkvæmt dagpeningareglum ríkisskattstjóra í 194 daga. Afstaða skattrannsóknarstjóra til bréfs stefnanda liggur fyrir á dskj. 42. Þar kemur fram kafli 2.5 „Lok rannsóknar" sem er hluti af endanlegri skýrslu skattrannsóknarstjóra, en hún er að öðru leyti samhljóða dskj. 3.

Hinn 14. mars 1996 sendi skattrannsóknarstjóri ríkisins ríkisskattstjóra mál stefnanda til endurákvörðunar á grundvelli 6. mgr. 102. gr. A laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt með áorðnum breytingum (tsk). Hinn 21. mars sama ár boðaði ríkisskattstjóri skattbreytingar á grundvelli skýrslu skattrannsóknarstjóra. Bréfi þessu var ekki svarað af hálfu skattaðilans og hinn 1. apríl 1997 úrskurðaði ríkisskattstjóri hækkun tekjuskatts vegna gjaldáranna 1993 og 1994 og bætti við 25% álagi hvort ár. Í úrskurðum sínum vísaði ríkisskattstjóri til úrskurðar yfirskattanefndar nr. 583/1995 og 1085/1996.

Hinn 24. maí 1997 kærði stefnandi úrskurð ríkisskattstjóra, og 30. nóvember 1998 úrskurðaði ríkisskattstjóri kröfu stefnanda og stóð því hinn kærði úrskurður óbreyttur að öðru leyti en því að fallið var frá því að beita álagi gjaldárið 1994. Úrskurði þessum var ekki skotið til yfirskattanefndar af hálfu skattaðila og er í máli þessu gerð krafa um ógildingu á honum.

Málsástæður og lagarök.

Af hálfu stefnanda segir að ágreiningur í máli þessu snúist ekki efnislega um heildargreiðslur þær sem stefnandi fékk greiddar frá FCCI á árunum 1992 og 1993 að öðru leyti en því að stefnandi mótmælir því að hafa móttekið frá FCCI meira en 31.613 bandaríkjadali á árinu 1992. Vísar stefnandi því til sönnunar til yfirlits, sem er að finna á fylgiskjali 7/l, sbr. fskj. 6/2 með rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins dagsettri 14. febrúar 1996, og telur að það sé skattyfirvalda eða launagreiðanda að sanna að tekjur hans hafi verið aðrar en þær sem fram koma á innborgunarseðlum launagreiðanda. Ekki er ágreiningur um fjölda starfsdaga stefnanda erlendis.

Að öðru leyti snúist ágreiningur aðila eingöngu um það hvort stefnandi hafi mátt draga frá tekjum sínum ferðakostnað í samræmi við dagpeningareglur ríkisskattstjóra eins og þær komi fram í leiðbeiningum með skattframtali árin 1993 og 1994. Þó að matsreglur þessar hafi ekki fengið formlega meðferð skv. úrskurði yfirskattanefndar hafi verið farið eftir þeim í reynd. Matsreglur þessar séu settar samkvæmt heimild í 1. tl. A-liðar 30. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 2. gr. laga nr. 92/1987 og 116. gr. laga nr. 75/1981. Þær séu settar til að einfalda skattalega framkvæmd og um leið ákveða mörk heimilaðs frádráttar kostnaðar vegna dagpeningagreiðslna án framlagningar kostnaðarfylgiskjala, sbr. dóm héraðsdóms í málinu nr. E-6590/1993. Er því haldið fram í máli þessu að stefnandi eigi fullan rétt til frádráttar þessa, enda sé hann samkvæmt lögum, sbr. 1. tl. A-liðar 30. gr., og þeirri meginreglu, sem fram komi í 2. mgr. B-liðar 30. gr., að menn skuli ekki greiða tekjuskatt af kostnaði við öflun tekna sinna.

Öllum skilyrðum 1. tl. A-liðar 30. gr. sé fullnægt. Óumdeilt sé að stefnandi hafi starfað sem launþegi hjá erlendum atvinnurekanda og á hans vegum erlendis fyrir flugfélag sem skráð sé hér á landi. Hann hafi dvalið mikinn hluta umræddra ára erlendis. Þrátt fyrir þetta hafi hann kosið að eiga lögheimili á Íslandi og greiða skatt af tekjum sínum hér á landi.

Samkvæmt yfirlýsingu launagreiðanda í bréfi til stefnanda dagsettu 28. febrúar 1996 hafi stefnandi fengið greidda dagpeninga á árinu 1992 sem nemi 17.685 bandaríkjadölum. Svari það til 1.129.010 króna miðað við kaupgengi bandaríkjadals 31. desember 1992. Samkvæmt matsreglum ríkisskattstjóra gjaldárið 1993 hafi dagpeningar vegna annars kostnaðar en gistingar, sem stefnanda var látin í té, á tímabilinu l. júní – 31. desember samsvarað 85,5 SDR á dag eða kr. 984.334 miðað við kaupgengi á SDR hinn 31. desember. Við þessa fjárhæð, sem sé hvorki hærri en mótteknir dagpeningar né matsreglur ríkisskattstjóra, hafi stefnandi miðað frádrátt í framtali sínu 1993.

Samkvæmt framangreindri yfirlýsingu hafi stefnandi fengið greidda dagpeninga að fjárhæð samtals 23.280 bandaríkjadalir á árinu 1993. Miðað við árslokagengi bandaríkjadals hafi það samsvarað 1.690.826 krónum. Í fylgiskjali með

skattframtali stefnanda 1994 hafi hálfir dagpeningar gjaldárið 1994 samsvarað 1.522.640 krónum. Frádráttur þessi sé samkvæmt þessu innan þeirra marka, sem lögin áskilja.

Af hálfu stefnanda er því haldið fram að ferðakostnaður sá, sem stefnandi varð að greiða vegna starfans og hann byggir frádrátt sinn á, sé hinn sami og við er miðað í matsreglum ríkisskattstjóra, en þær séu byggðar á reglum ferðakostnaðarnefndar ríkisins. Um sönnun fyrir því að stefnandi hafi þurft að annast greiðslu sambærilegs kostnaðar og matsreglur ríkisskattstjóra gera ráð fyrir, þ.e. greiðslu fæðis og annars kostnaðar vísar stefnandi til niðurstöðu í skýrslu skattrannsóknarstjóra 14. febrúar 1996, ráðningarsamnings stefnanda, fskj. 8/1 með skýrslunni, þar sem fram sé tekið að stefnanda hafi borið laun og „Location Compensation" auk húsnæðis, einkennisbúnings og trygginga, bréfs FCCI frá 23. október 1995, bréfs Aviation Consultancy Executive, 24. mars 1998, en fyrirtæki þetta hafi tekið við viðskiptum við Atlanta hf. af FCCI, bréfs Atlanta hf., dags. 11.6.1999, og þess að fyrirkomulag ráðningar hafi ætíð verið með sambærilegum hætti og tíðkast hafi alla tíð hjá flugmönnum íslensku flugfélaganna, þ.m.t. flugmönnum, sem voru í starfi hjá Arnarflugi hf. og hafi verið eða séu í starfi hjá flugfélaginu Atlanta hf., Flugleiðum hf. o.fl. Hafi þessir starfsmenn fengið samsvarandi kostnað frádreginn samkvæmt reglum ríkisskattstjóra.

Af hálfu stefnanda er því haldið fram að ferðakostnaður hans hafi verið samsvarandi þeim kostnaði sem gengið sé út frá í matsreglum ríkisskattstjóra og eigi hann samkvæmt því rétt á hálfum dagpeningum, þ.e. vegna fæðis og annars kostnaðar. Fari örökstudd lækkun á kostnaði þessum í úrskurði ríkisskattstjóra, þar sem miðað sé við um 48 SDR á dag árið 1992 og um 31 SDR á dag árið 1993, í bága við jafnræðisreglur 65. gr. stjórnarskrárinnar og 11. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Sá niðurskurður sé heldur ekki í samræmi við þá yfirlýsingu, sem fram komi í bréfi ríkisskattstjóra, frá 15. apríl 1999, þar sem fram komi að nýjar reglur eigi að gera flugliða áhafnaleiga jafnsetta þeim flugliðum, sem fái beinar greiðslur frá íslensku flugfélögunum. Verði því ekki í móti mælt að stefnandi og aðrir þeir starfsmenn, er hafi mátt þola niðurskurð á sams konar frádrætti séu skattlagðir með öðrum og þyngri hætti en stéttarbræður þeirra, sem starfi beint hjá íslenskum flugfélögum.

Ríkisskattstjóri haldi því fram í úrskurðum sínum, og sé þá vitnað í framlagða úrskurði yfirskattanefndar, að dagpeningar til stefnanda séu ekki nægilega afmarkaðir og sérgreindir. Það sé út af fyrir sig rétt að launagreiðandi sendi ekki sundurliðun á greiðslum sínum til stefnanda í dagpeninga og laun fyrr en eftir því var gengið af hálfu flugfélagsins Atlanta hf. og stefnanda í framhaldi af rannsókn skattrannsóknarstjóra, en ekki sé við stefnanda að sakast í því efni. Er því haldið fram að það geti ekki eitt og sér svipt stefnanda rétti til samsvarandi frádráttar og aðrir launþegar hafi fengið. Sem dæmi megi nefna að fráleitt sé að

telja að flugmaður hjá Flugleiðum hf. myndi missa frádráttarrétt sinn þó að Flugleiðum hefði orðið á að senda upplýsingar um greidda dagpeninga til skattyfirvalda innan tilskilins frests. Er því og haldið fram að jafnvel þó að engir dagpeningar hafi verið í samningum við hinn erlenda vinnuveitanda, eigi það ekki vegna framangreindra jafnræðisreglna að hafa skipt máli. Launþegi, sem þurfi að leita sér atvinnu erlendis vegna skorts á atvinnu hér á landi eigi ekki að vera ver settur en launþegi, sem fari til starfa erlendis á vegum íslensks atvinnurekanda síns.

Ríkisskattstjóri byggi endurákvörðun sína í öðru lagi á því að ekki sé fyllilega ljóst hvort greiðslur, sem fólust í „location compensation" eða „Per Diem" hafi verið til greiðslu sama kostnaðar og matsreglur rsk. miða við. Þessum rökum ríkisskattstjóra er mótmælt sem órökstuddum. Vísist í því sambandi til framlagðra gagna um greiðslur kostnaðar og niðurstöðu skattrannsóknarstjóra. Kostnaður stefnanda hafi numið að minnsta kosti þeim fjárhæðum, sem hann hafi dregið frá tekjum sínum. Geri dagpeningareglur ekki ráð fyrir að leggja þurfi fram reikninga eða önnur gögn svo framarlega sem kostnaðurinn sé innan marka reglnanna.

Á þeim tíma sem hér um ræði hafi ekki legið fyrir reglur ríkisskattstjóra um það hvernig haga bæri meðferð slíks kostnaðar sem hér um ræðir í framtölum, þrátt fyrir margítrekaðar beiðnir flugfélagsins Atlanta, starfsmanna á vegum þess svo og lögmanns þeirra að þær yrðu settar. Um 4 ár hafi liðið frá því að RSK hafi verið send tillaga að reglum þar til að reglur hafi verið settar. Óeðlilegt sé að íslenskir starfsmenn erlendra atvinnurekenda beri hallann af því að ekki hafi verið fyrir hendi reglur sambærilegar þeim, sem gilt hafi um starfsmenn íslenskra atvinnurekenda, enda virðist leiðbeiningar ríkisskattstjóra gera ráð fyrir að erlendar tekjur séu meðhöndlaðar með sama hætti og íslenskar.

Fyrir liggi skriflegur ráðningarsamningur stefnanda við FCCI auk yfirlýsingar launagreiðanda um skiptingu greiðslna í laun annarsvegar og dagpeninga hinsvegar svo og um fjölda dvalardaga á erlendri grundu. Þá liggi fyrir almenn yfirlýsing um launakjör áhafnarmeðlima frá 24. mars 1998 og yfirlýsing FCCI frá 23. október 1995 um það hvaða kostnaði dagpeningagreiðslum sé ætlað að mæta. Liggi því ótvírætt fyrir hver launakjör hans hafi verið umrædd ár. Ekki verði séð að dagpeningar frá FCCI séu í ósamræmi við þá dagpeninga sem almennt hafi tíðkast hjá flugmönnum umrædd ár. Er því haldið fram að fullnægt sé því skilyrði laganna til frádráttar að dagpeningar séu nægilega aðgreindir og sérgreindir svo og í fullu samræmi við frádráttarheimildir RSK svo og í samræmi við reglur RSK, sbr. skilyrði til frádráttar skv. reglum sem fram komi í bréfi ríkisskattstjóra frá 8. janúar 1998 og 15. apríl 1999. Ekki geti verið á valdi stefnanda að erlent fyrirtæki er hann starfar fyrir fylgi kröfum sem íslensk skattyfirvöld geri til fyrirtækja hér á landi.

Krafa um dráttarvexti í aðalkröfu styðjist við 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, sbr. 10. gr. laga nr. 25/1987, en hækkun ríkisskattstjóra samkvæmt úrskurði hans 30. nóvember 1998 hafi verið greidd með fyrirvara um endurgreiðslu.

Varakrafa um vexti samkvæmt 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981 og III. kafla laga nr. 25/1987 er sett fram fallist héraðsdómur ekki á að greiðsla með fyrirvara jafngildi kröfu um endurgreiðslu eins og tilskilið er í 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995.

Þrautavarakrafa stefnanda er sú að ferðakostnaður sá sem ríkisskattstjóri reiknaði stefnanda til frádráttar sé í hæsta máta óeðlilegur og ósanngjarn. Miðað við úrskurð RSK er hann reiknaður um 48 SDR á dag á árinu 1992 og um 31 SDR á árinu 1993 meðan matsreglur hans gera ráð fyrir að fæði eitt og sér kosti um SDR 60 á dag á árinu 1992 og sömu fjárhæð jan.-maí 1993, en um SDR 57 júní-desember 1993.

Þá er sérstaklega mótmælt beitingu 25% álags á „vantaldar tekjur". Stefnandi taldi fram eftir bestu vitund og samvisku. Eins og áður hefur komið fram beitti hann sömu framtalsaðferð flugliðar og aðrir flugliðar (sic) nýta og skattyfirvöldum hefur verið kunn. Hafa skattyfirvöld ekki þar til reglur voru settar verið í stakk búin að svara því á hvern hátt starfsmenn erlendra atvinnurekenda skuli telja fram til skatts. Er því ekki eðlilegt að stefnandi sé beittur viðurlögum, eins og skattstjóri hefur gert, sbr. 3. mgr. 106. gr. laga nr. 75/1981.

Af hálfu stefnda er því mótmælt, að stefnandi hafi einungis móttekið frá FCCI en (sic) 31.613 bandaríkjadali á árinu 1992 og vísað til fskj. 7/1, sbr. 6/2 í skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins en stefnandi telji að ekki hafi hærri fjárhæð verið lögð á gjaldeyrisreikning hans. Af hálfu stefndu er þessu hafnað. Til grundvallar tekjufærslu að fjárhæð 32.106 bandaríkjadalir á tekjuárinu 1992 liggi yfirlýsingar frá launagreiðanda, sbr. t.d. fskj. 2.1-2.2 og 7/1 með fyrrnefndri skýrslu. Hvorki stefnandi né skattyfirvöld hafi fengið launaseðla, launamiða, uppgjör eða gögn að undanskildu bréfi á fskj. 7/1 varðandi þær greiðslur sem stefnandi hafi fengið fyrir störf sín. Þar sem ekki liggi fyrir með skýrum og sundurliðuðum hætti hvað falist hafi í þeim greiðslum sem lagðar voru á gjaldeyrisreikning stefnanda séu engin efni til annars en að leggja yfirlýsingar launagreiðanda til grundvallar í málinu.

Efnislega sé ágreiningurinn einungis sá, hvort stefnandi hafi mátt draga frá tekjum sínum ferðakostnað í samræmi við dagpeningareglur ríkisskattstjóra. Af hálfu stefndu er því haldið fram að lagaheimild sé ekki til staðar fyrir kröfu stefnanda.

Stefnandi hafi ráðið sig til starfa hjá FCCI. Ráðningarstaður hans hafi ekki verið á Íslandi heldur þeir staðir sem hann var sendur til hverju sinni. Aðallega hafi stefnandi verið við störf í Finnlandi en á árinu 1992 einnig í Kambódíu. Á árinu 1993 hafi hann unnið auk Finnlands í Þýskalandi, Túnis og Tyrklandi. Í

kæru stefnanda frá 24. maí 1997 til ríkisskattstjóra komi fram að stefnandi hafi ásamt samstarfsmönnum sínum þurft að kosta uppihald sitt erlendis og gistingu sína í Helsinki. Í fyrstu hafi starf flugmannanna einungis verið í Helsinki en síðan hafi verkefnum fjölgað og greiðslur til starfsmannanna hafi verið hækkaðar og þeir fengið fría gistingu utan Helsinki. Líta verði svo á, að Helsinki hafi verið hinn reglulegi vinnustaður stefnanda. Eigi það sér einnig stoð í bréfi Air Atlanta, dags. 24. febrúar 1994.

Er stefnandi hafi hafið störf hjá FCCI hafi verið gerður við hann munnlegur ráðningarsamningur og hinn 16. des. 1992 síðan skriflegur samningur sem endurnýjaður hafi verið án sérstakrar áritunar á hann að sögn stefnanda. Í ráðningarsamningi stefnanda sé dagpeninga ekki getið sérstaklega og hafi þeir á engan hátt verið afmarkaðir eða sérgreindir hvorki að því er fjárhæð varðar eða að öðru leyti. Síðar tilkomin yfirlýsing FCCI, dags. 28. febr. 1996, breyti þessu ekki, enda dragi það verulega úr sönnunargildinu að hún skuli vera fengin löngu eftir að rannsókn málsins hófst. Heildartekjur stefnanda séu skattskyldar skv. 1. tl. A-liðar 7. gr. tsk. Skv. l. tl. A-liðar 30. gr. tsk. séu dagpeningar tilgreindir sérstaklega sem frádráttarbær gjöld í samræmi við matsreglur ríkisskattstjóra. Hér sé um undanþágu frá skattskyldu að ræða sem skv. viðurkenndum lögskýringarreglum í skattarétti beri að skýra þröngt. Í ljósi orðalags frádráttarheimildarinnar verði að skilgreina og afmarka dagpeninga sérstaklega af hálfu launagreiðanda. Því sé ekki til að dreifa í tilviki stefnanda og skorti því lagaheimild fyrir frádráttarliðnum. Hér er einnig bent á, að skv. 6. gr. reglugerðar nr. 591/1987 um laun, greiðslur og hlunnindi utan staðgreiðslu með áorðnum breytingum, sé það skilyrði fyrir því að halda megi dagpeningum utan staðgreiðslu, að fyrir liggi í bókhaldi launagreiðanda, sem og hjá launamanni, gögn um tilefni ferðar og fjölda dvalardaga, fjárhæð ferðapeninga eða dagpeninga. Sama skilyrði sé í leiðbeiningum ríkisskattstjóra frá 8. jan. 1998 og 15. apríl 1999. Samkvæmt 7. gr. reglugerðarinnar skuli reikna staðgreiðslu af öðrum greiðslum launagreiðanda vegna ferðalaga launamanns, en tekið fram að launamaður geti hins vegar lagt fram með skattframtali sínu gögn um kostnað sem hann hafi sannanlega orðið fyrir vegna ferða á vegum launagreiðanda, sbr. 1. tl. A 1. mgr. 30. gr. tsk., og komi þá slíkur kostnaður til frádráttar við álagningu.

Stefnandi haldi því fram að óeðlilegt sé að stefnandi og samstarfsmenn hans beri hallann af því, að ekki voru til staðar leiðbeiningareglur eins og þeir óskuðu og það hafi liðið fjögur ár frá beiðni þeirra og þar til reglur voru settar. Alltaf hafi verið til almennar reglur um dagpeninga sem taki til stefnanda og annarra gjaldenda. Engin rök standi til þess að setja sérreglur eftir þeirra höfði um þá. Reglur ríkisskattstjóra frá 1998 og 1999 séu í meginatriðum í samræmi við gildandi reglur. Alltaf sé það grundvallaratriði að launþegi fái greidda dagpeninga frá vinnuveitanda og upplýsingar verði að liggja fyrir um þá. Eins og

að framan greini skorti það hjá stefnanda. Þar fyrir utan er bent á að þær reglur sem lagðar séu fram í málinu séu frá 1. febr. 1994, en ágreiningur málsins taki til áranna 1992 og 1993.

Varðandi síðbúna yfirlýsingu launagreiðanda stefnanda í bréfi frá 28. febrúar 1996 veki það athygli að meginhluti tekna stefnanda sé svokölluð „Per Diem"-greiðsla sem ekki sé skilgreind frekar. Laun fyrir tímabilið 1. júní 1992 til ársloka séu 14.421 bandaríkjadalur en Per Diem-greiðslan fyrir sama tímabil 17.685 bandaríkjadalir. Fyrir tímabilið 1. jan. 1993 til 25. nóv. 1993 hafi launaþátturinn verið talinn 14.470 bandaríkjadalir en Per Diem-greiðslan mun hærri eða 23.280 bandaríkjadalir. Þannig tilgreini hið síðbúna vottorð meginhluta tekna stefnanda vera einhvers konar dagpeningagreiðslur. Þessara Per Diem-greiðslna sé ekki getið í ráðningarsamningi og ekkert liggi fyrir hvort þessar greiðslur sé endurgreiðsla á kostnaði. Að mati stefndu hefur þetta skjal ekkert sönnunargildi. Þar fyrir utan sé um ótrúverðuga skiptingu dagpeninga og launa að ræða.

Efnislegur ágreiningur sé einungis sá hvort stefnandi hafi mátt draga frá tekjum sínum ferðakostnað í samræmi við dagpeningareglur ríkisskattstjóra. Að áliti stefnda skortir lagaheimild fyrir þessari kröfu. Eins og fram komi í endurákvörðun ríkisskattstjóra hafi stefnanda verið ákvarðaður frádráttur að álitum, þar sem litið hafi verið svo á að stefnandi hafi haft einhvern kostnað vegna starfa sinna. Við þessa ákvörðun hafi verið höfð hliðsjón af úrskurðum yfirskattanefndar nr. 583/1995 og 1085/1996. Öll framkvæmd skattyfirvalda varðandi mál stefnanda og samstarfsmanna hans hafi einkennst af því að gæta jafnræðis milli þeirra. Þannig hafi máli eins aðila verið flýtt, sbr. tilgreinda úrskurði yfirskattanefndar, og þeir úrskurðir hafðir til hliðsjónar við ákvörðun frádráttar til handa öðrum starfsmönnum. Því hafi sambærilegar reglur verið hafðar um sambærileg tilvik. Vísað er á bug öllum tilvitnunum stefnanda til brota á jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar og 11. gr. stjórnsýslulaga. Auk þess sé vanreifað á hvern hátt ákvæði þessi eru brotin. Þar fyrir utan eigi tilgreind ákvæði ekki við í málinu, en ákvæði stjórnarskrárinnar snúi fyrst og fremst að borgaralegum og stjórnmálalegum réttindum en ekki að efnahagslegum og félagslegum réttindum.

Af hálfu stefnanda sé mótmælt beitingu 25% álags á vantaldar tekjur. Álag á vanframtaldar tekjur stefnanda gjaldárið 1994 hafi verið fellt niður, sbr. úrskurð ríkisskattstjóra frá 30. nóvember 1998. Eftir standi því álag á vantaldar tekjur gjaldárið 1993. Á skattframtali stefnanda hafi ekki verið gerð nein grein fyrir þeim framtalshætti sem hann viðhafði og upplýst var um við rannsókn málsins. Því er hafnað að fella niður álag það ár.

Um reglur um frádrátt flugliða vegna dagpeningagreiðslna vegna ferðakostnaðar þeirra í þágu atvinnurekenda sinna vísar stefndi til almennra reglna um frá-

drátt frá dagpeningagreiðslum, en þær reglur gildi jafnt um flugliða sem og aðra sem fái greidda dagpeninga frá launagreiðanda sínum. Þá er einnig bent á að í bréfi ríkisskattstjóra dags. 15. apríl 1999 sé fjallað um núgildandi reglur um dagpeningafrádrátt flugliða vegna ferða á vegum vinnuveitanda.

Vöxtum og upphafstíma vaxta er mótmælt en um vexti fari eftir 112. gr. tsk. Að öðru leyti er vísað til skýrslu skattrannsóknarstjóra, bréfs og úrskurða ríkisskattstjóra og úrskurða yfirskattanefndar.

Varðandi málskostnað er vísað til 130. gr. eml.

Niðurstaða.

Í málinu liggur frammi bréf frá Flight and Cabin Crew International, dagsett 26. janúar 1994, sem er fylgiskjal með rannsókn skattrannsóknarstjóra. Í bréfi þessu segir að greiðslur til stefnanda hafi verið samtals 32.106 bandaríkjadalir á árinu 1992. Stefnandi hefur lagt fram bréf sama aðila frá 28. febrúar 1996 þar sem segir að laun og „per diem" á árinu 1992 hafi verið samtals 32.106 bandaríkjadalir. Stefnandi heldur því fram að fjárhæð þessi sé hærri en nemi greiðslum til hans og ber fyrir sig yfirlit um innlegg á bankareikning sinn. Við úrlausn þessa verða upplýsingar launagreiðanda um greiðslur til stefnanda lagðar til grundvallar og þannig við það miðað að greiðslur til hans hafi numið samtals ofangreindri fjárhæð á árinu 1992 en ekki er deilt um fjárhæðir að öðru leyti.

Samkvæmt 30. gr. laga nr. 75/1981, A-lið, tölul. 1, má draga frá tekjum manna útgjöld sem eru að hámarki móttekin fjárhæð ökutækjastyrkja, dagpeninga eða hliðstæðra endurgreiðslna á kostnaði sem sannað er að séu ferða- eða dvalarkostnaður vegna atvinnurekanda og eru í samræmi við matsreglur ríkisskattstjóra, sbr. 116. gr. laga nr. 75/1981. Sérstakar matsreglur samkvæmt þessu lagaákvæði munu ekki hafa verið settar á þeim tíma er atvik máls þessa urðu.

Í leiðbeiningum um útfyllingu skattframtals einstaklinga fyrir árin 1993 og 1994 segir að um frádrátt frá mótteknum dagpeningum gildi skattmat ríkisskattstjóra í staðgreiðslu, sem byggist á því að uppfyllt séu skilyrði 2. og 3. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 591/1987 um laun, greiðslur og hlunnindi utan staðgreiðslu, en reglugerð þessi er sett með heimild í 8. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda.

Í 2. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 591/1987 er kveðið á um það að heimilt sé að halda utan staðgreiðslu dagpeningum og hliðstæðum endurgreiðslum á ferða- og dvalarkostnaði vegna launagreiðanda, sé fjárhæð þeirra innan þeirra marka sem leyfist til frádráttar samkvæmt reglum ríkisskattstjóra, sbr. 1. tölul. 30. gr. laga nr. 75/1981 með síðari breytingum. Eins og að framan segir voru reglur af þessu tagi ekki til á þeim tíma sem hér um ræðir.

Í 3. mgr. 6. gr. reglugerðarinnar segir að heimildirnar til þess að halda dagpeningum og hliðstæðum endurgreiðslum á ferða- og dvalarkostnaði utan stað-

greiðslu 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.

Í leiðbeiningunum um útfyllingu skattframtals árin 1993 og 1994 er rakið hverjar upphæðir má draga frá dagpeningagreiðslum í mismunandi tilvikum. Því er haldið fram af hálfu stefnanda að sá frádráttur sem hann tilgreinir á móti dagpeningum á framtali sínu 1994 og hann vill byggja á við álagningu á árinu 1993 sé í samræmi við skattmat ríkisskattstjóra og er því ekki mótmælt af hálfu stefnda.

Ljóst er að heimildin í 30. gr. A. 1 laga nr. 75/1981, til þess að draga frá tekjum manna, hvort heldur um er að ræða laun, dagpeninga, ökutækjastyrk eða ámóta greiðslur, útgjöld sem sannað er að séu ferða- og dvalarkostnaður vegna atvinnurekanda, byggist á þeirri hugsun að launþega beri ekki að greiða skatt af þeim hluta launa sem rennur til þess að kosta öflun teknanna. Af nettótekjum sínum ber launþeganum hins vegar að greiða skatta og skiptir þá ekki máli með hvaða hætti þau hafa verið greidd, hvort þau hafa verið nefnd dagpeningar, ökutækjastyrkur eða eitthvað annað, nema þá komi til sérstakar frádráttarheimildir.

Samkvæmt framtölum stefnanda hefur hann aðallega fengið greidda dagpeninga vegna dvalar sinnar í Finnlandi eða í 131 dag árið 1992 og í 194 daga árið 1993.

Ágreiningur aðila snýst um það hvort stefnandi á rétt á því að draga frá tekjum sínum sömu fjárhæð og fram kemur í leiðbeiningum ríkisskattstjóra um framtal einstaklinga. Stefnandi heldur því fram að svo sé. Málflutningur hans verður þó tæplega skilinn svo að hann telji að leiðbeiningar ríkisskattstjóra um framtal einstaklinga skapi einar og sér rétt til frádráttar heldur vegna þess að kostnaður eða útgjöld hans hafi a.m.k. numið þeim fjárhæðum sem í upphafi voru tilfærðar í skattframtölum á móti fengnum dagpeningum og því frádrátturinn heimill skv. 1. tl. A-liðar 30. gr. laga nr 75/1981.

Leiðbeiningarreglur ríkisskattstjóra skapa ekki sjálfstæðan rétt til frádráttar en skilyrði frádráttar eru lögbundin, sbr. 30. gr. laga nr. 75/1981. Í leiðbeiningarreglunum er og um frádráttinn vísað til skattmats ríkisskattstjóra í staðgreiðslu á árunum 1992 og 1993 sem sagt er að byggist á því að uppfylla þurfi skilyrði 2. og 3. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 591/1987, en þau eru rakin hér að framan. Ríkisskattstjóri virðist þannig nota framangreinda tilvísun í stað þess að setja sérstakar reglur um mat á hlunnindum samkvæmt 116. gr. laga nr. 75/1981.

Samkvæmt 30. gr. laga nr. 75/1981, A-lið, tölul. 1, má eins og að framan segir draga frá tekjum manna útgjöld sem sannað er að séu ferða- og dvalarkostnaður vegna atvinnurekanda og verða útgjöldin að vera í samræmi við matsreglur ríkisskattstjóra, sem verður að skilja svo að þau megi ekki nema hærri

fjárhæðum en þeim sem ríkisskattstjóri tiltekur í mati sínu og verði að fullnægja skilyrðum matsreglnanna að öðru leyti. Þá mega útgjöldin ekki nema hærri fjárhæð en þær greiðslur atvinnurekanda sem ætlað var að mæta þeim.

Eins og fyrr er rakið hefur stefnandi engin gögn getað lagt fram um kostnað sinn vegna atvinnurekanda og engin gögn um það hver hluti af launum hans var greiddur sem dagpeningar. Hann hefur einungis tiltekið dvalardaga og margfaldar þá síðan með þeim tölum sem við eiga í leiðbeiningum ríkisskattstjóra um framtal einstaklinga. Stefnandi hefur með þessum hætti, að því er virðist, ákveðið að mestu leyti sjálfur hver hluti af launum hans skuli teljast dagpeningar og hvað skuli koma þeim til frádráttar. Stefnandi hefur þannig á engan hátt fullnægt þeim skilyrðum til frádráttar frá tekjum sínum sem kveðið er á um í 30. gr. laga nr. 75/1981 og að framan eru rakin. Hins vegar eru af stefnda hálfu ekki gerðar athugasemdir við frádrátt þann sem ríkisskattstjóri beitti við ákvörðun tekna stefnanda í úrskurði sínum frá 30. nóvember 1998 en á hinn bóginn er því mótmælt að hann sé jafnmikill og stefnandi sjálfur tiltekur. Þegar svo háttar til sem hér um ræðir verður að telja ríkisskattstjóra heimilt samkvæmt 1. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981 að áætla tekjur stefnanda og að beita heimild í 2. mgr. 106. gr. svo sem hann hefur gert. Álagningu ríkisskattstjóra verður að telja innan marka framangreindra valdheimilda.

Fram kemur í málinu að við ofangreinda álagningu var höfð hliðsjón af úrskurðum yfirskattanefndar í málum sem snertu samstarfsmenn stefnanda þar sem málsatvik voru áþekk. Verður ekki annað séð en að meðferð mála þessara og efnisúrlausn hafi verið sambærileg og því engan veginn á það fallist að jafnræðisregla stjórnarskrár eða stjórnsýslulaga hafi verið brotin gagnvart stefnda.

Samkvæmt þessu er niðurstaða dómsins sú að sýkna ber stefnda af öllum kröfum stefnanda en rétt þykir að málskostnaður á milli aðila falli niður.

Allan Vagn Magnússon héraðsdómari kvað upp dóminn.

Dómsorð:

Stefndi, íslenska ríkið, skal sýkn af öllum kröfum stefnanda, Erlendar Birgis Blandon.

Málskostnaður fellur niður.