

Fimmtudaginn 5. febrúar 1998.

Nr. 224/1997.

Íslenska ríkið

(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)

gegn

Valgeiri Ástráðssyni

(Helgi V. Jónsson hrl.)

og gagnsök

Skattar. Aukatekjur presta.

Dómur Hæstaréttar.

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

Aðaláfrýjandi skaut málinu til Hæstaréttar með stefnu 22. maí 1997. Hann krefst sýknu af öllum kröfum gagnáfrýjanda og málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Málinu var gagnáfrýjað með stefnu 19. júní 1997. Gagnáfrýjandi krefst þess, að hinn áfrýjaði dómur verði staðfestur um annað en málskostnað, og verði aðaláfrýjandi dæmdur til að greiða málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

Nokkur ný gögn hafa verið lögð fyrir Hæstarétt.

I.

Í málinu er ágreiningur um það, hvort gagnáfrýjanda hafi verið heimilt að færa í skattframtölum 1993, 1994 og 1995 tekjur af svonefndum aukaverkum í prestsþjónustu sem tekjur af sjálfstæðri starfsemi samkvæmt B-lið 7. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, þannig, að heimilt hafi verið að draga frá þeim rekstrar-kostnað, sbr. 2. mgr. 29. gr. og 1. tl. 31. gr. laganna. Gagnáfrýjandi heldur því og fram, að slíkur frádráttur hafi allt að einu verið heimill samkvæmt 2. mgr. B-liðar 30. gr. tekjuskattslaga.

II.

Um langan aldur hefur verið gert ráð fyrir því í löggjöf hér á landi, að prestum væri heimilt að innheimta sérstaka þóknun fyrir ákveðin verk, er þeir ynnu í embættisnafni. Er hér um að ræða þá

þjónustu, er lýtur að skírn og fermingu, hjónavígslum, útförum og útgaðu embættisvottorða. Í 3. gr. laga nr. 46/1907 um laun sóknarpresta segir, að auk embættislauna beri hverjum presti borgun fyrir aukaverk eftir gildandi lögum, og skal hann sjálfur innheimta hana. Er þessi lög voru sett, var í gildi tilskipun frá 27. janúar 1847, „er nákvæmar tiltekur það, sem fyrir er mælt í reglugjörð fyrir Ísland 17. júlí 1782 um tekjur presta og kirkna o. fl.“. Samkvæmt 3. gr. laga nr. 36/1931 um embættiskostnað sóknarpresta og aukaverk þeirra ber prestum þóknun fyrir aukaverk eftir gjaldskrá, er ráðuneytið setur til tíu ára í senn. Núgildandi gjaldskrá er frá 24. febrúar 1993 og gildir til 28. febrúar árið 2003.

Samhliða þessu hefur dóms- og kirkjumálaráðuneytið sett reglur um greiðslu embættiskostnaðar presta og prófasta, síðast 15. júní 1989. Voru þær settar með hliðsjón af lögum nr. 36/1931 og að höfðu samráði við fjármálaráðuneytið, biskup Íslands og Prestafélag Íslands, en hafa ekki verið birtar. Þar er mælt fyrir um greiðslu úr ríkissjóði vegna skrifstofukostnaðar presta, símakostnaðar, póstkostnaðar, embættisklæða, kyndingarkostnaðar skrifstofurýmis þeirra, er búa í húsnæði ríkisins, og leigu fyrir afnot af eigin húsnæði í þágu embættis, ef því er að skipta. Samkvæmt bréfi ráðuneytisins til gagnáfrýjanda 11. mars 1991 eru þessir kostnaðarliðir í meginatriðum hinir sömu fyrir alla presta, óháð fjölda sóknarbarna eða öðrum breytilegum aðstæðum. Í bréfinu segir meðal annars: „Það liggur því í hlutarins eðli, að raunverulegur kostnaður einstakra presta kann að vera meiri en endurgreiddur er prestum skv. ofangreindum reglum. Þetta á t. d. við um þá presta, er gegna prestaköllum, þar sem vinnuálag er mikið og aukaverk mörg.“ Í bréfi sama ráðuneytis til fjármálaráðuneytisins 22. febrúar 1993 segir, að hér sé einungis um að ræða endurgreiðslur vegna kostnaðar viðkomandi prests af rekstri embættis síns.

III.

Samkvæmt gögnum málsins verður að miða við, að skattyfirvöld hafi löngum litið svo á, að tekjur presta af aukaverkum teldust tekjur af sjálfstæðri starfsemi, og heimilað frádrátt kostnaðar við öflun þeirra. Fyrir Hæstarétt hefur verið lagt bréf ríkisskattstjóra til skattstjórans í Reykjavík 18. júní 1982, þar sem vakin er sérstök athygli á

því, að úr gildi sé fallið bréf ríkisskattstjóra frá 12. nóvember 1974 um launaskattsskyldu aukatekna presta, þar sem þær teljist tekjur eftir 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981. Þetta bréf var lagt fram með verklagsreglum ríkisskattstjóra um álagningu á skattframtöl einstaklinga. Á verklagsreglurnar er skráð: „3. útg. – 04. 86“. Af hálfu aðaláfrýjanda er því haldið fram, að áður nefnt bréf ríkisskattstjóra 18. júní 1982 hafi markað breytingu í framkvæmd af hálfu skattyfirvalda, sem verið hafi í tengslum við skipulagsbreytingar nýsettra tekjuskattslaga og verið fylgt eftir það. Þessu mótmælir gagnáfrýjandi.

Í úrskurði yfirsattanefndar frá 26. mars 1993 í sambærilegu ágreiningsefni og hér er til meðferðar, er getið kröfugerðar ríkisskattstjóra í bréfi 7. maí 1991, þar sem segir meðal annars: „Kærandi telur, að um uppgjör aukaverka presta skuli fara sem atvinnurekstrartekjur, þannig, að til frádráttar tekjum komi sá kostnaður, sem til verður við öflun þessara tekna, sbr. 31. gr. laga nr. 75/1981. Fallast má á þennan skilning kæranda. Í rekstrarreikningi þeim, sem kærandi hefur lagt fram, eru hins vegar ýmsir kostnaðarliðir, sem greinilega falla undir embættiskostnað. Kærandi gætir þess því ekki að aðgreina embættiskostnað og kostnað, sem til verður vegna embættisstarfanna. Að svo stöddu er því ekki hægt að fallast á kröfu kæranda.“ Aðaláfrýjandi skýrir þetta svo, að ríkisskattstjóra hafi hér orðið á mistök við framsetningu kröfugerðar sinnar.

Í framangreindum úrskurði kemur fram sú niðurstaða yfirsattanefndar, að telja verði tekjur af aukaverkum presta standa næst launatekjum og kostnaði vegna embættisskrifstofu að fullu mætt með endurgreiðslum úr ríkissjóði á grundvelli laga nr. 36/1931. Tveir sams konar úrskurðir yfirsattanefndar liggja frammi í málinu, annar frá 1. október 1993, en hinn frá 15. mars 1995.

Fyrir Hæstarétt hafa verið lögð bréf ríkisskattstjóra til ríkislögmanns 23. og 28. janúar 1998, þar sem segir, að könnun hafi farið fram á því að beiðni lögmansins, á hvern hátt sóknarprestar og aðstoðarprestar hefðu talið fram til skatts vegna tekna árána 1994 og 1996. Niðurstöður þessara athugana voru samkvæmt bréfunum þær, að í fyrra tilvikinu voru 78 af 178 prestum með launatekjur og rekstrartekjur og í síðara tilvikinu voru 77 af 177 prestum með slíkar tekjur.

Aðrir voru ýmist eingöngu með launatekjur eða jafnframt með aðrar tekjur eða önnur hlunnindi.

Gagnáfrýjandi heldur því fram, að prestum hafi löngum verið reiknað endurgjald samkvæmt 59. gr. laga nr. 75/1981 sem sjálfstæðum atvinnurekendum og gert að greiða tryggingargjald samkvæmt lögum nr. 113/1990 og aðstöðugjald eftir lögum um tekjustofna sveitarfélaga, á meðan sveitarstjórnnum var heimilað að innheimta slíkt gjald í sveitarsjóð hjá þeim aðilum, sem stunduðu atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi í sveitarfélaginu. Aðaláfrýjandi hefur ekki hnekkð þessari fullyrðingu.

Samkvæmt 2. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt er aðalreglan sú, að skattskyldan nær til allrar vinnu og þjónustu, hverju nafni sem nefnist, og samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 3. gr. laganna hvílir skylda til að innheimta virðisaukaskatt og standa skil á honum í ríkissjóð meðal annarra á þeim, sem í atvinnuskyni eða með sjálfstæðri starfsemi inna af hendi skattskylda vinnu eða þjónustu. Löggjafinn hefur séð ástæðu til að undanþiggja virðisaukaskatti útfararþjónustu og prestsþjónustu hvers konar, sbr. 14. tl. 3. mgr. 2. gr. laganna. Í greinargerð með frumvarpi til þessara laga var undanþágan sögð vera „vegna eðlis þeirrar starfsemi, sem um ræðir. . .“. Starfsemin hefði til dæmis ætíð verið söluskattsfrjáls og væri undanþegin virðisaukaskatti hjá nágrannaþjóðum okkar. Um 3. gr. laganna var sagt, að það færi eftir svipuðum sjónarmiðum og giltu um skilgreiningu ákvæða í tekjuskattslögum, hvort um atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi væri að ræða.

IV.

Við úrlausn málsins verður að líta til þess, sem áður segir, að skattyfirvöld hafi um langan aldur fallist á, að prestum væri heimilt að draga kostnað frá sérstökum tekjum vegna aukaverka, þótt þau heyrðu til embættisskyldum þeirra, sbr. nú 8. gr. laga nr. 25/1985 um kirkjusóknir, safnaðarfundir, sóknarnefndir, héraðsfundi o. fl. Er ósannað, að grundvallarbreyting hafi orðið hér á þegar í kjölfar setningar laga nr. 75/1981. Virðist skattframkvæmdin á síðari árum hafa verið ómarkviss, en frá árinu 1993 liggur þó afstaða yfirskaðnefndar ljós fyrir.

Telja verður, að í lögum um tekjuskatt og eignarskatt hafi verið

svigrúm til þeirrar framkvæmdar, sem lengstum hefur verið á höfð um framtal tekna presta af aukaverkum þeirra. Í öðrum lögum hefur beinlínis verið gert ráð fyrir því, að þeir hefðu á hendi þjónustu í embætti sínu, sem greitt væri fyrir með öðrum hætti en launum úr ríkissjóði. Gagnáfrýjandi telur, að hann hafi við framtalsgerð sína farið að skýrum lögum og venju. Eins og hér háttar til, verður að túlka allan vafa gagnáfrýjanda í hag. Með hliðsjón af kröfugerð og málflutningi aðila fyrir dómi verður ekki tekin afstaða til réttmætis einstakra frádráttarliða í framtölum gagnáfrýjanda eða áætlunar skattstjórans í Reykjavík á þeim.

Samkvæmt framansögðu ber að staðfesta niðurstöðu hins áfrýjanda dóms um annað en málskostnað.

Aðaláfrýjandi skal greiða gagnáfrýjanda málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti, eins og í dómsorði greinir.

D ó m s o r ð:

Niðurstaða hins áfrýjanda dóms er óröskuð um annað en málskostnað.

Aðaláfrýjandi, íslenska ríkið, greiði gagnáfrýjanda, Valgeiri Ástráðssyni, 400.000 krónur í málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 20. mars 1997.

I.

Mál þetta var höfðað með stefnu, birtri 4. október 1996. Því var úthlutað dómara 3. janúar 1997, sem boðaði til þinghalds 27. sama mánaðar. Þann dag var aðalmeðferð málsins ákveðin 14. febrúar, og fór hún þá fram og málið dómtekið. Með bréfi lögmanns stefnanda, dags. 28. febrúar sl., til dómsformanns var athygli hans vakin á því, að meðdómsmaðurinn Sigurður P. Sigurðsson, löggiltur endurskoðandi, væri hugsanlega vanhæfur í málinu vegna tengsla við sakarefnið. Í kjölfar þessa bréfs óskaði meðdómsmaður að víkja sæti í málinu. Málið var endurupptekið 6. mars sl., og tók Helgi I. Jónsson héraðsdómari sæti í dómnum. Málinu var frestað til aðalmeðferðar 7. sama mánaðar og það þá dómtekið.

Stefnandi er Valgeir Ástráðsson, kt. 060444-4409, Klyfjaseli 20, Reykjavík.

Stefndi er íslenska ríkið.

Dómkröfur stefnanda eru endanlega þessar:

1. Að felldur verði úr gildi úrskurður skattstjórans í Reykjavík frá 5. mars 1996.
2. Að staðfest verði með dómi, að endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda gjaldárið 1993 brjóti í bága við 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981.
3. Að viðurkennt verði með dómi, að tekjur stefnanda vegna aukaverka hans tekjuárin 1992, 1993 og 1994 beri að skattleggja skv. B-lið 7. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt sem tekjur af sjálfstæðri starfsemi.

Þá krefst stefnandi málskostnaðar samkvæmt málskostnaðarreikningi. Á málskostnað komi virðisaukaskattur, þar sem stefnandi er ekki virðisauka-skattsskyldur. Málskostnaður beri dráttarvexti frá 15. degi eftir dómsuppsögu til greiðsludags.

Af hálfu stefnda er þess krafist, að hann verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda og honum tildæmdur málskostnaður að mati réttarins.

II.

Málavextir.

Stefnandi er starfandi sóknarprestur í Reykjavík og fær greidd föst laun frá ríkinu fyrir það starf. Auk þess fær hann greiddan embættiskostnað úr ríkissjóði samkvæmt reglum settum af kirkjumálaráðuneytinu með heimild í lögum nr. 36/1931, sbr. nú reglur frá 15. júní 1989. Þá fær hann greiddan akstursstyrk samkvæmt aksturssamningi sínum við stefnda. Stefnandi fær auk þessa greitt fyrir aukaverk, giftingar, skírnir, fermingar og fleira. Greiðsla fyrir aukaverk er ákveðin í gjaldskrá, sem dóms- og kirkjumálaráðuneytið setur og prestar innheimta sjálfir. Þá hefur stefnandi innt af hendi verk fyrir Ríkisútvarpið, Biskupsstofu, Kirkjugarða Reykjavíkur, Reykjavíkurborg og fleiri og hefur þegið greiðslu fyrir þau verk.

Af föstum launum greiddum úr ríkissjóði var tekin staðgreiðsla, sem launagreiðandi gerði skil á. Stefnandi taldi tekjur af aukaverkum fram til skatts í samræmi við B-lið 7. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt.

Með bréfi, dags. 14. september 1995, í framhaldi af fyrirspurnarbréfum sendi skattstjórinn í Reykjavík stefnanda tilkynningu um fyrirhugaða endurákvörðun álagningar. Var m. a. tilkynnt sú ætlan skattstjóra að líta á tekjur af aukaverkum sem tekjur, er ætti að skattleggja samkvæmt 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981. Með bréfi, dags. 27. október 1995, ándmælti umboðsmaður stefnanda fyrirhugaðri endurálagningu skattstjóra. Hinn 5. desember 1995 endurákværðaði skattstjóri opinber gjöld stefnanda gjaldárin 1993, 1994 og 1995, þar sem hann m. a. úrskurðaði, að tekjur af aukaverkum skyldu skattlagðar samkvæmt 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981. Tekjur af

aukaverkum hans voru 570.375 kr. gjaldárið 1993, 776.090 kr. gjaldárið 1994 og 913.400 kr. gjaldárið 1995.

Stefnandi kærði úrskurðinn 3. janúar 1996 til skattstjórans í Reykjavík, sem staðfesti endurákvörðun sína með úrskurði, dags. 5. mars 1996.

Málsástæður og lagarök stefnanda.

Stefnandi vill ekki una úrskurði skattstjóra og hefur valið þá leið að fá dóm í málinu í stað þess að fá úrskurð yfirskattanefndar.

Stefnandi telur, að liðinn hafi verið sá frestur, sem skattyfirvöldum er veittur í 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981, þegar skattstjóri endurákvæðaði honum opinber gjöld vegna tekna árið 1992, þ. e. gjaldárið 1993. Í framtali stefnanda 1993 komi greinilega fram, að hann taldi tekjur sínar af auka-störfum sem tekjur, er skattleggja bæri sem tekjur af sjálfstæðri starfsemi. Skattstjóri telji, að tekjur þessar beri að skattleggja sem launatekjur og óheimilt sé að draga kostnað við öflun þeirra frá þeim við ákvörðun skattstofns stefnanda, eins og stefnandi gerði í framtali sínu. Endurákvörðun skattstjóra byggist því á hinu breytta viðhorfi hans til eðlis tekna. Telur stefnandi, að skattstjóra hafi borið að gera þessar breytingar fyrir árslok 1994, þar sem í framtali hans hafi verið fullnægjandi upplýsingar um þau at-riði, sem skattstjóri reisti endurákvörðun sína á.

Sú meginregla hafi jafnan gilt um álagningu tekjuskatta, að skattstofnar skuli miðaðir við raunverulegar tekjur, þ. e., að frá þeim skuli draga kostnað við öflun þeirra. Komi þessi meginregla fram í III. kafla laga nr. 75/1981. Venjulega beri launagreiðandi allan venjulegan kostnað af starfi launamanns, svo sem öll launatengd gjöld, lífeyrissjóðsgjöld, orlof, veikindi, og sjái þeim fyrir verkfærum, atvinnuhúsnæði, innanstokksmunum og öðru, sem nauðsynlegt sé til starfans. Þetta eigi ekki við um ríkissjóð sem launagreiðanda presta. Kostnaður ríkissjóðs vegna presta sé takmarkaður við fasta fjárhæð samkvæmt reglum kirkjumálaráðuneytisins, sem ekki dugi til greiðslu kostnaðar, er fylgi starfi þeirra. Af þessum sökum verði prestar sjálfir að bera hluta kostnaðar vegna starfa sinna, einkum í stærri söknum, þar sem aukaverk séu mörg. Hafi þeir talið eðlilegt og lögum samkvæmt, að kostnað þennan mættu þeir draga frá tekjum sínum vegna aukaverka. Skilyrði laga um tekju- og eignarskatt séu þau, að um sé að ræða tekjur, er falli undir B-lið 7. gr. laganna. Þrátt fyrir það að skattframkvæmd hafi verið með þeim hætti um áratugaskeið, breyti skattyfirvöld viðhorfi sínu skyndilega, án þess að gerð hafi verið breyting á lögnum. Vísist í þessu sambandi til kröfugerðar ríkisskattstjóra í kærumáli til yfirskattanefndar. Telur stefnandi, að venja þessi löghelgi fyrri skilning á, hvað teljist falla undir hugtakið „sjálfstæð starfsemi“.

Stefnandi telur, að aukaverk þau, sem fram koma í gjaldskrá, falli undir hugtakið „sjálfstæð starfsemi“ í lögum nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt, og gildi því um skattlagningu þeirra tekna ákvæði B-liðar 7. gr., 2. mgr. 29. gr. og 31. gr. laganna.

Ef litið sé til annarra laga til samanburðar, sé bent á, að prestar teljist ekki til launamanna vegna aukastarfa sinna, sbr. 4. gr. laga nr. 45/1987, nema samkvæmt 2. tl. greinarinnar. Geti greiðslur fyrir aukastörf samkvæmt gjaldskránni ekki talist laun, sbr. hugtakið launagreiðandi skv. 7. gr. laganna.

Í 14. tl. 2. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt sé útfararþjónusta og prestsþjónusta hvers konar undanþegin virðisaukaskatti, en væri undanþáguákvæði þetta ekki í lögnum, væri ljóst, að prestum bæri að skila virðisaukaskatti af þjónustu sinni. Þjónusta þessi falli samkvæmt því tvímælalaust undir „sjálfstæða starfsemi“.

Ýmsar aðrar stéttir manna hagi framtalsgerð sinni með sama hætti, svo sem heilsugæslulæknar, sem starfi á föstum launum auk taxtagreiðslna fyrir verk.

Greiðendur aukaverka presta greiði hvorki launatengd gjöld, tryggingargjald samkvæmt lögum nr. 113/1990 né annan kostnað, sem launagreiðendur greiði vegna starfsmanna sinna. Hafi prestum eins og öðrum sjálfstæðum atvinnurekendum verið gert að reikna sér endurgjald, sbr. 2. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981, og greiða tryggingargjald af þeim launum, sem þeim hefur verið gert að reikna sér. Þá hafi þeim verið gert að greiða aðstöðugjald, meðan lög um aðstöðugjald voru í gildi, og hafi þeir ætíð verið taldir falla undir þá framteljendur, er greini í 2. mgr. 93. gr. laga nr. 75/1981. Vísar stefnandi til skilgreiningar á launamanni til Hrd. 1978, 772, og Hrd. 1986, 1241.

Málsástæður og lagarök stefnda.

Af hálfu stefnda er því hafnað, að liðinn hafi verið sá frestur, sem veittur er skv. 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981, við endurákvörðun á opinberum gjöldum stefnanda 5. des. 1995 vegna tekna ársins 1992, gjaldárið 1993. Í 97. gr. laganna sé kveðið á um heimild skattyfirvalda til endurákvörðunar opinberra gjalda skattþegna. Meginreglan komi fram í 1. mgr. 97. gr., þ. e., að heimild til endurákvörðunar skatts skv. 96. gr. nái til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára, sem næst séu á undan því ári, þegar endurákvörðunin fór fram. Undantekningarreglu sé að finna í 2. mgr. 97. gr., því að skv. henni sé heimilt að endurákværða opinber gjöld síðustu tveggja ára, „hafi skattaðili látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á...“.

Ágreiningslaust sé, að skv. túlkun Hæstaréttar á tímafrestum í þessu ákvæði sé skattfyrirvöldum heimilt að endurákvarða gjöldin vegna gjaldáranna 1995 (rekstrarárið 1994) og 1994 (rekstrarárið 1993). Ágreiningurinn lúti að framtali gjaldársins 1993 (rekstrarárið 1992). Skattfyrirvöld hafi heimild til að endurákvarða gjöld þess árs, ef ekki hefur verið gerð fullnægjandi grein á skattframtalinu og fylgigögnum þess fyrir rekstri stefnanda það ár. Ákvæði 2. mgr. 97. gr. beri að túlka í samhengi við 1. mgr. 95. gr. laganna, en skv. þeirri grein megi skattfyrirvöld breyta skattframtali fyrir álagningu, ef um augljósar reikningsskekkjur er að ræða eða ef einstakir liðir eru í ósamræmi við gildandi lög og fyrirmæli skattfyrivalda og ef óyggjandi upplýsingar liggja fyrir í framtali um þá liði. Því beri að meta það, hvort fullnægjandi grein hafi verið gerð fyrir tekjum og gjöldum stefnanda á framtali 1993, þannig, að skattfyrirvöldum hafi verið heimilt að breyta framtali stefnanda fyrir álagningu það ár.

Bersýnilegt sé, að skattfyrirvöld hafi ekki getað, án vefengingar og frekari upplýsinga ákveðið, hvaða tekjur á framtalinu séu tekjur skv. A-lið 7. gr. og hvaða tekjur séu skv. B-lið 7. gr. Það hafi ekki legið augljóst fyrir. Þar fyrir utan sé viðurkennt af hálfu stefnanda, að um vanframtaldar tekjur vegna aukaverka hafi verið að ræða, tekjur, sem stefnandi haldi nú fram, að skattfyrirvöld hafi getað ákveðið sem tekjur skv. A-lið 7. gr. laganna. Einnig hafi það ekki legið ljóst fyrir, hvaða gjaldfærður kostnaður hafi verið frádráttarbær, en einungis sé heimilt að gjaldfæra kostnað, sem notaður sé við öflun tekna skv. B-lið 7. gr. laganna. Ekki sé heimilt að gjaldfæra kostnað vegna öflunar tekna skv. A-lið greinarinnar. Í stuttu máli sagt hafi öllu verið blandað saman á rekstraryfirlitinu, bæði embættistekjum og öðrum tekjum. Þá sé einnig ósannað, að stefnandi hafi haft kostnað vegna tekna, sem komi ekki embættinu við. Framtalið og fylgigögn þess hafi verið þannig úr garði gerð, að ekki hafi legið fyrir í þessum gögnum fullnægjandi upplýsingar, sem reisa mátti rétta álagningu á. Af þeim sökum hafi skattfyrirvöldum verið heimilt að endurákvarða gjöld stefnanda gjaldárið 1993.

Í öðru lagi sé því haldið fram af hálfu stefnanda, að tekjur hans af aukaverkum, þ. e. vegna giftinga, ferminga o. þ. h., eigi að vera tekjur skv. B-lið 7. gr. laganna, en skattfyrirvöld haldi því fram, að þess háttar tekjur af aukaverkum falli undir A-lið 7. gr. þeirra. Um þetta atriði liggi fyrir úrskurðir yfirséðanefndar, sbr. t. d. úrskurð nr. 893/1993, en þar segi m. a.: „Tekjur af aukaverkum verða eðli sínu samkvæmt talðar næst launatekjum samkvæmt 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981, en tekjur þessar eiga sér stoð í 3. gr. laga nr. 46/1907 um laun sóknarpresta og 3. gr. laga nr. 36/1931 um embættiskostnað sóknarpresta og aukaverk þeirra. Samkvæmt síðarnefnda

lagaákvæðinu ákvarðar dóms- og kirkjumálaráðuneytið þóknun presta fyrir aukaverk.“ Síðar í úrskurðinum er tilgreint, að skv. 1. nr. 36/1931 fái prestar greiddan ýmsan kostnað vegna embættis þeirra.

Sóknarmenn eigi lögbundinn rétt til kirkjulegrar þjónustu, sbr. III. kafla laga nr. 25/1985. Þau aukaverk, sem prestar vinna og falli hér undir, séu verk, sem séu hluti af prestsstarfi þeirra. Engu máli skipti, hver greiði fyrir þessa þjónustu. Í skattarétti hafi verið litið svo á, að atvinnurekstur megi almennt skilgreina sem sjálfstæða starfsemi, er stunduð sé með reglubundnum hætti og vissu umfangi í efnahagslegum tilgangi til að skila hagnaði. Öllum þessum fjórum skilyrðum þurfi að vera fullnægt, svo að hægt sé í skattréttarlegu tilliti að tala um atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi, sem falli undir B-lið 7. gr. tskl. Augljóst sé, að starf stefnanda við giftingar, skírnir o. þ. h. falli ekki þar undir. Því sé tekið undir úrskurð skattstjóra, þar sem hann fellir þessar aukatekjur undir A-lið 7. gr. laga nr. 75/1981.

Tilvitnun stefnanda til laga nr. 45/1987 hafi ekki þýðingu hér. Samkvæmt 1. gr. þeirra laga sé staðgreiðsla opinberra gjalda bráðabirgðagreiðsla og komi endanlegri álagningu ekkert við, en um hana gildi lög nr. 75/1981. Tilvitnun til laga um virðisaukaskatt hafi ekki heldur þýðingu, þar sem þóknun til prestsins sé hluti launa fyrir lögbundin embættisverk.

Um málskostnað vísist til 130. gr. eml.

III.

Forsendur og niðurstaða.

Í máli þessu greinir aðila á um skattalega meðferð tekna stefnanda vegna tiltekinna aukaverka í starfi hans sem sóknarprests árin 1992, 1993 og 1994, en stefnandi taldi tekjur vegna þeirra fram í samræmi við B-lið 7. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt, þ. e. sem tekjur af sjálfstæðri starfsemi.

Með bréfi ríkisskattstjóra, dags. 18. júní 1982, var athygli skattstjóra vakin á því, að aukatekjur presta teldust að mati þess embættis tekjur skv. 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981. Með bréfi skattstjórans í Reykjavík, dags. 6. apríl 1995, var beint fyrirspurn til stefnanda um sundurliðun á tekjum af aukaverkum hans árin 1992 og 1993. Í bréfinu er vísað í úrskurð yfirs kattanefndar frá 26. mars 1993 í málinu nr. 347/1993, þar sem deilt var um rekstrarkostnað prests og heimilaðan frádrátt frá tekjum í því sambandi, en þar segir m. a.: „Þegar litið er til reglna þessara og nefndra laga og það er virt, að samkvæmt eðli sínu verður að telja tekjur af aukaverkum standa næst launatekjum...“

Í úrskurði yfirs kattanefndar 1. október 1993 í málinu nr. 893/1993, þar sem kærandi var prestur, segir m. a.:

„Tekjur af aukaverkum verða eðli sínu samkvæmt taldar standa næst launatekjum samkvæmt 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981, en tekjur þessar eiga sér stoð í 3. gr. laga nr. 46/1907 um laun sóknarpresta og 3. gr. laga nr. 36/1931 um embættiskostnað sóknarpresta og aukaverk þeirra. Samkvæmt síðarnefnda lagaákvæðinu ákvarðar dóms- og kirkjumálaráðuneytið þóknun presta fyrir aukaverk. Þá er til þess að líta, að í lögum nr. 36/1931 um embættiskostnað sóknarpresta og aukaverk þeirra er mælt fyrir um greiðslu ferða- og embættiskostnaðar sóknarpresta vegna embætta þeirra, svo sem nánar greinir í lögnum.“

5. desember 1995 endurákvæðaði skattstjóri opinber gjöld stefnanda tekjuárin 1992, 1993 og 1994 á þeim grundvelli, að tekjur hans af aukaverkum skyldu skattlagðar skv. 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981, og hafnaði því jafnframt, að tilteknir kostnaðarliðir teldust rekstrarkostnaður í skilningi 1. tl. 31. gr. sömu laga. Stefnandi kærði endurákvörðun skattstjóra, sem úrskurðaði í málinu 5. mars 1996 stefnanda í óhag. Í úrskurði skattstjóra segir, að um sé að ræða tekjur vegna ýmissa aukaverka, sem að mati skattstjóra standi næst launatekjum, sbr. 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981, með vísan til úrskurða yfirsattanefndar nr. 347/1993 og 893/1993.

Í II. kafla laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt er fjallað um skattskyldar tekjur, og kemur hin almenna skilgreining þeirra fram í 1. mgr. 7. gr. laganna. Í 1. tl. A-liðar 1. mgr. 7. gr. segir, að skattskyldar tekjur teljast m. a. endurgjald fyrir hvers konar vinnu, starf eða þjónustu án tillits til viðmiðunar, sem innt er af hendi fyrir annan aðila. Eru síðan talin upp í dæmaskyni ýmis störf eða þjónusta, sem um er að ræða.

Samkvæmt B-lið 7. gr. eru skattskyldar tekjur skilgreindar svo, að um sé að ræða allar tekjur af atvinnurekstri og sjálfstæðri starfsemi, þar með talið endurgjald fyrir selda vöru og þjónustu, umboðslaun, þóknun, atvinnurekstrarstyrkir, rekstrarstöðvunarbætur og hvers konar tekjur, sem upp eru taldar í öðrum liðum þessarar greinar og tengdar eru atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi.

Í 3. gr. laga nr. 36/1931 kemur fram, að prestum ber þóknun fyrir auka- verk eftir gjaldskrá, er kirkjumálaráðuneytið setur til tíu ára í senn, sbr. nú gjaldskrá frá 24. febrúar 1993. Stefnanda er þannig heimilt skv. lögum að krefjast þóknunar fyrir tiltekin aukastörf, sem eðli sínu samkvæmt falla undir lögbundnar starfsskyldur presta skv. 7. gr. laga nr. 25/1985 um trúfélög. Er þannig í raun viðurkennt, að störf þessi falli utan þeirra verkefna, sem stefnandi fær greitt fyrir með launum úr ríkissjóði. Stefnandi getur ekki kafið um hærri greiðslu fyrir þessi aukastörf en reglur kirkjumálaráðuneytis heimila. Hann getur hins vegar tekið lægri greiðslu eða afpakk-

að greiðslu með öllu fyrir þessi verk. Er að þessu leyti um að ræða einkaréttarlegt samningssamband milli stefnanda og þess, sem þjónustunnar nýtur, og staða stefnanda því önnur en launþega.

Í 3. gr. laga nr. 46/1907 segir m. a., að prestur innheimti sjálfur borgun fyrir aukaverk, sem honum beri borgun fyrir. Samkvæmt þessu lagaákvæði ber stefnandi alla ábyrgð og áhættu af innheimtu vegna umræddra aukaverka.

Í gjaldskrá um greiðslur fyrir aukaverk presta frá 24. febrúar 1993 segir, að prestum beri greiðsla fyrir aukaverk frá þeim, sem verk er unnið fyrir samkvæmt gjaldskránni.

Í bréfi kirkjumálaráðuneytisins, dags. 11. mars 1991, varðandi fyrirspurn stefnanda kemur fram, að kostnaðarliðir vegna embættiskostnaðar presta séu í meginatriðum hinir sömu fyrir alla presta, óháð fjölda sóknarbarna eða annarra breytilegra aðstæðna, svo sem vegna mismunandi vinnuálags eða fjölda aukavera. Í bréfinu segir síðan: „Það liggur því í hlutarins eðli, að raunverulegur kostnaður einstakra presta kann að vera meiri en endurgreiddur er prestum skv. ofangreindum reglum. Þetta á t. d. við um þá presta, er gegna prestaköllum, þar sem vinnuálag er mikið og aukaverk mörg. Bifreiðakostnaður presta, sem umsaminn er við bíla- og vélanefnd ríkisins, tekur til ferðalaga í embættisþágu. Ferðakostnaður vegna aukaverka, svo sem jarðarfara, skírna og giftinga, er ekki innifalinn í bifreiðasamningum presta. Þó eru ferðalög vegna fermingarundirbúnings innifalín í bifreiðasamningum.“

Stefnandi er sóknarprestur í sókn, þar sem búa um 9000 manns. Aukaverk hans eru umtalsverð og reglubundin, og sama gildir um tekjur hans af þessum störfum. Fyrir stefnanda skiptir skattaleg flokkun teknanna máli að því leyti, að falli tekjur af aukaverkum undir 1. t. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981, eru tæmandi taldir í 1. mgr. 30. gr. sömu laga þeir frádráttarliðir, sem til álita koma til frádráttar tekjunum, áður en til skattlagningar þeirra kemur. Falli tekjurnar undir B-lið 7. gr. laganna, á stefnandi þess kost að nýta sér frádrátt samkvæmt 31. gr., sbr. 2. mgr. 29. gr.

Í bréfi kirkjumálaráðuneytisins frá 11. mars 1991, sem áður er vísað til, kemur fram, að prestar í stærri sóknum fá ekki endurgreiddan allan kostnað, sem þeir hafa af embætti sínu og aukaverkum þeim tengdum. Samkvæmt því getur það varðað stefnanda miklu að fá að draga frá þann kostnað, sem hann sannanlega hefur af öflun tekna vegna aukavera og ekki er endurgreiddur úr ríkissjóði.

Þá er einnig til þess að líta, að við setningu laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988 hefur þótt ástæða til að undanþiggja virðisaukaskattsskyldu útfarar-

þjónustu og prestsverk hvers konar. Í 2. mgr. 2. gr. laganna segir, að skattskyldan nái til allrar vinnu og þjónustu, hverju nafni sem nefnist, sbr. þó 3. mgr. Í 3. mgr. 2. gr. þeirra er fjallað um þá vinnu og þjónustu, sem undanþegin er virðisaukaskatti. Í 14. tölulið 3. mgr. segir, að „útfararþjónusta og prestsþjónusta hvers konar“ sé undanþegin virðisaukaskatti. Gagnályktun frá þessu ákvæði leiðir til þeirrar niðurstöðu, að tilgreind þjónusta myndi hafa verið virðisaukaskattsskyld, væri þessu undanþáguákvæði ekki til að dreifa. Augljóst er, að launþegar verða ekki krafðir um greiðslu virðisaukaskatts vegna starfa þeirra í þágu vinnuveitanda síns, enda vinna þeir á hans vegum og í hans þágu. Með vísan til þessa ákvæðis þykir sýnt, að löggjafinn hafi litið á útfararþjónustu og prestsþjónustu með þeim hætti, að nauðsynlegt væri að taka af öll tvímæli um, hvort greiða bæri virðisaukaskatt af þeirri þjónustu. Er sú niðurstaða í samræmi við áratuga-framkvæmd skatt-yfirvalda á því, hvernig fara eigi með skattlagningu þessarar þjónustu, eða allt þar til yfirskattanefnd breytti henni árið 1993, svo sem áður greinir, án þess þó að séð verði, að breyting hafi orðið á skattalöggjöfinni, sem gefið hafi sérstakt tilefni til þess. Prestum hefur þannig verið gert að greiða tryggingargjald af tekjum af aukaverkum og aðstöðugjald, meðan það var lögskyld.

Þegar allt framangreint er virt og þá sérstaklega, að umrædd aukastörf stefnanda falla utan þeirra verkefna, sem hann þiggur föst laun fyrir hjá stefnda, að þau eru umtalsverð og reglubundin sem og tekjur af þeim og að stefnandi ber sjálfur áhættu af því, hvort hann fái greitt endurgjald fyrir þau, er það álit dómsins, að telja beri aukastörf þessi til sjálfstæðrar atvinnustarfsemi stefnanda í skilningi B-liðar 7. gr. laga nr. 74/1981, sem skattleggja beri í samræmi við það.

Stefnandi krefst þess aðallega, að úrskurður skattstjóra í Reykjavík frá 5. mars 1996 verði felldur úr gildi. Skilja verður kröfugerðina svo, eins og málið liggur fyrir dóminum, að fella beri úrskurð skattstjóra úr gildi að því leyti, sem aukatekjur stefnanda voru úrskurðaðar sem tekjur skv. 1. tl. A-liðar 7. gr. laganna. Með hliðsjón af fyrrnefndri niðurstöðu þykir ekki ástæða til að fjalla um aðrar kröfur stefnanda.

Rétt þykir, að málskostnaður falli niður.

Mál þetta dæma Valtýr Sigurðsson héraðsdómari, Helgi I. Jónsson héraðsdómari og Skúli J. Pálmason héraðsdómari.

D ó m s o r ð:

Krafa stefnanda, sr. Valgeirs Ástráðssonar, að aukaverk hans tekjuárin 1992, 1993 og 1994 beri að skattleggja skv. B-lið 7. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt sem tekjur af sjálfstæðri starf-

semi, er tekin til greina. Úrskurður skattstjórans í Reykjavík frá 5. mars 1996 er felldur úr gildi að því leyti, sem hann fer í bága við þá niðurstöðu.

Málskostnaður fellur niður.
