Fimmtudaginn 20. febrúar 1997.

Nr. 163/1996. **Jón Hjaltason**
(sjálfur)
gegn
íslenska ríkinu
(Guðrún Margrét Árnadóttir hrl.)

Skattar. Rekstrarkostnaður.

Dómur Hæstaréttar.

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

Áfrýjandi skaut máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 30. apríl 1996. Hann krefst þess, að hinum áfrýjaða dómi verði hnekkt og úrskurður yfirskattanefndar nr. 33/1995 frá 18. janúar 1995 felldur úr gildi og lagt verði fyrir skattstjórann í Vestmannaeyjum að leiðrétta gjaldaálögur á áfrýjanda árið 1993, eins og krafist er í kæru til skattstjóra frá 25. ágúst 1993 í samræmi við skattframtal 1993, þ. e. gjaldaálögur 1993 verði lækkaðar um 394.327 krónur. Þá krefst hann málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða dóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

Málavöxtum er lýst í hinum áfrýjaða dómi.

Skattstjórinn í Vestmannaeyjum var innan formlegrar heimildar sinnar samkvæmt 95. gr. og 96. gr., sbr. 31. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, þegar hann breytti gjaldaliðum á framtali áfrýjanda 1993. Verður ekki talið, að við þá afgreiðslu hafi skattstjórinn beitt ómálefnalegu mati. Samkvæmt því og með vísan til forsendna hins áfrýjaða dóms ber að staðfesta hann.

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

D ó m s o r ð:

Hinn áfrýjaði dómur skal vera óraskaður.

Áfrýjandi, Jón Hjaltason, greiði stefnda, íslenska ríkinu, 100.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 26. febrúar 1996.

Mál þetta, sem dómtekið var 29. janúar 1996, er höfðað fyrir dóminum með stefnu, birtri 3. og 5. apríl 1995, af Jóni Hjaltasyni, kt. 270524-2449, Heimagötu 22, Vestmannaeyjum, á hendur fjármálaráðherra, Friðriki Sophussyni, kt. 181043-4669, Bjarkargötu 10, Reykjavík, f. h. ríkissjóðs, vegna skattstjórans í Vestmannaeyjum, og skattstjóranum í Vestmannaeyjum, Inga Tómasi Björnssyni, kt. 110946-3769, Sóleyjargötu 9, Vestmannaeyjum.

Dómkröfur stefnanda eru þær, að úrskurður yfirskattanefndar nr. 33/1995 frá 18. janúar 1995 verði felldur úr gildi og lagt fyrir skattstjórann í Vestmannaeyjum að leiðrétta gjaldaálögur á stefnanda árið 1993, eins og krafist er í kæru til skattstjóra, dagsettri 25. ágúst 1993, í samræmi við skattframtal stefnanda 1993. Þá er þess krafist, að fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs vegna skattstjórans í Vestmannaeyjum verði dæmdur til að greiða stefnanda málskostnað að fullu og skaðlausu, þar með talin full málsvarnarlaun fyrir dóminum, auk dráttarvaxta samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá dómsuppsögu héraðsdóms til greiðsludags.

Af hálfu stefndu er krafist sýknu af kröfum stefnanda og að tildæmdur verði málskostnaður úr hans hendi að mati réttarins.

Málsástæður og lagarök stefnanda.

Stefnandi kveðst höfða mál þetta á grundvelli 15. gr. laga nr. 30/1992 um yfirskattanefnd til þess að fá hnekkt ólöglegri gjaldaálagningu skattstjórans í Vestmannaeyjum á stefnanda árið 1993. Ágreiningur sé um gjaldstofn stefnanda það ár. Hafi skattstjórinn í Vestmannaeyjum vefengt framtal stefnanda með bréfi, dagsettu 14. júlí 1993, á þeirri forsendu, að ekki sé skilið á milli einkanota og afnota við starfsemi stefnanda í sambandi við fasteignir og bifreiðaeign. Hafi skattstjóri áætlað frádrátt vegna Heimagötu 22, Vestmannaeyjum, 60% rekstrarkostnaðar og sama vegna fasteignagjalda. Vegna Garðastrætis 13, Reykjavík, sé rekstrarkostnaður að fullu tekinn til greina. Vegna Háaleitisbrautar 14, Reykjavík, sé stefnandi ekki talinn eiga rétt á neinum frádrætti frá tekjum vegna rekstrarkostnaðar, þar sem um sé að ræða íbúðarhúsnæði. Í bréfinu ákvarði skattstjórinn svo gjaldstofna til hækkunar, og sé stefnanda tilkynnt, að þannig hækkaðir gjaldstofnar verði notaðir við gjaldaálögur árið 1993 og athugasemdir stefnanda aðeins teknar til greina sem kæra. Kveðst stefnandi hafa kært þessa ákvörðun til skattstjórans í Vestmannaeyjum 25. ágúst 1993. Samkvæmt bréfi skattstjórans í Vestmannaeyjum til stefnanda, dagsettu 11. janúar 1994, hafi úrskurðarorðið hljóðað: „Allir stofnar verða óbreyttir.“ Stefnandi kveðst hafa kært þessa ákvörðun til yfirskattanefndar með bréfi, dagsettu 2. febrúar 1994. Með

bréfi yfirskattanefndar, dagsettu 16. febrúar 1995, hafi stefnanda borist úrskurður sá, sem sé grundvöllur þessarar málsóknar. Úrskurðurinn sé kveðinn upp 18. janúar 1995 og úrskurðarorð svohljóðandi: „Kröfum kæranda í máli þessu er hafnað."

Stefnandi kveðst vera hæstaréttarlögmaður og löggiltur fasteignasali, búsettur í Vestmannaeyjum, með skrifstofu þar í eigin húsnæði að Heimagötu 22, opinni frá kl. 8.00 að morgni til kl. 19.00 að kvöldi virka daga nema mánudaga, en þá á milli kl. 17.00 – 19.00 í eigin skrifstofuhúsnæði að Garðastræti 13, Reykjavík. Stefnandi kveðst hafa fest kaup á íbúð að Háaleitisbraut 14, Reykjavík, fyrir um tveimur áratugum ásamt eiginkonu sinni, Steinunni Sigurðardóttur, til að geta unnið að undirbúningi málflutnings um helgar bæði fyrir Hæstarétti og héraðsdómstólum á Reykjavíkursvæðinu og víðar um land, sem og til að geta nýtt helgarnar við færslu bókhalds, en engin stund hafi gefist til þess nema um helgar. Til þeirra fasteignakaupa hafi einungis verið stofnað í þágu eigin rekstrar við öflun teknanna, enda sé óvinnandi að sinna störfunum án þessa húsnæðis. Sama gegni um bifreiðaeign stefnanda. Kveður hann ógerlegt að reka skrifstofur með þessum hætti bæði í Vestmannaeyjum og Reykjavík nema hafa bifreiðar á báðum stöðum. Nægi í því sambandi að benda á þá tímasóun, sem í því fælist að flytja bifreið á milli lands og Eyja með Herjólfi og vera sjálfur bundinn við þann ferðamáta 52 ferðir á ári, eins og kærandi hafi orðið að gera meira en tvo áratugi.

Með skattframtölum sínum kveðst stefnandi jafnan hafa látið fylgja skilagrein fyrir öllum kostnaði við rekstur fasteigna sinna, bæði íbúðar- og skrifstofuhúsnæðis, og sérstakur rekstrarreikningur hafi jafnan fylgt fyrir bifreiðum; allt sé þetta liður í sjálfstæðri starfsemi kæranda. Allt þetta sé tölulega rétt og nákvæmlega fram talið, byggt á bókhaldi stefnanda frá ári til árs. Bókhaldið sé jafnan gert endanlega upp fyrir hvert ár, og tekjur stefnanda eftir hvert ár séu það, sem eftir sé hverju sinni, þegar greiddur hafi verið kostnaður við öflun teknanna samkvæmt rekstrarreikningi. Í málflutningi og gögnum málsins leggur stefnandi áherslu á, að hann hafi alla tíð talið fram á sama hátt og fram til þessa hafi skattframtöl hans verið lögð til grundvallar við ákvörðun skattstofna.

Í bréfi skattstjórans í Vestmannaeyjum frá 14. júlí 1993 komi fram rangur skilningur á ákvæði 1. mgr. 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981, þar sem segi: „. . . . er ljóst, að rekstrarkostnaður fasteigna er aðeins frádráttarbær í sama hlutfalli og húsnæðið er notað til atvinnurekstrar". Þessi staðhæfing finnist hvergi í tilvitnaðri lagagrein. Þá sé heldur hvergi að finna í skattalögum heimild fyrir þeirri aðferð, sem skattstjóri hafi notað við ákvörðun skattstofna stefnanda í þessu máli.

Samkvæmt 31. mgr. 1. tl. laga nr. 75/1981 verði ekki annað skilið en þar standi skýrum stöfum: að draga megi frá tekjum manna, sem stafa af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi eða eru tengdar slíkum rekstri, rekstrarkostnað, það er þau gjöld, sem eigi á árinu að ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við, og það, sem varið sé til tryggingar og viðhalds á eignum þeim, sem arð beri í rekstrinum. Heldur stefnandi því fram, að allar fasteignir hans þrjár, sem að framan hefur verið gerð grein fyrir, og tvær bifreiðar séu nýttar í þágu rekstrar hans og nauðsynlegar, til þess að hann geti stundað atvinnu sína með þeim hætti, sem hann gerir. Um skrifstofuhúsnæði í Garðastræti 13 í Reykjavík er ekki ágreiningur. Húsnæðið að Háaleitisbraut telur hann sér nauðsynlegt til þess að spara gistingu á hóteli, til þess að undirbúa málflutning, og þar kveðst hann færa bókhald fyrir rekstur sinn, en til þess gefist ekki tími í Vestmannaeyjum. Húseignin að Heimagötu 22 í Vestmannaeyjum sé að hluta til eingöngu nýtt fyrir lögfræðistofu hans og öll eignin af honum sjálfum. Það eru rök stefnanda, að ekki sé mögulegt að tilgreina, í hvaða hlutföllum eignirnar séu notaðar fyrir rekstur hans og í hvað hlutföllum fyrir einkaafnot, enda sé hann sjálfur reksturinn. Sama sé að segja um bifreiðar hans, sem nær eingöngu séu notaðar í þágu rekstrarins. Hann verði að eiga þessa hluti til að geta unnið starf sitt, og sjálfur afli hann teknanna. Eignirnar verði ekki aðskildar frá honum sjálfum; eigi það við um rekstur og viðhald og hvernig sem afnotin séu. Ef lög mæltu fyrir um einhver mörk á milli framfærslu og rekstrar, ætti framteljandi sjálfur að draga þessi mörk. Ákvæði laganna taki hins vegar af allan vafa um það, að allur rekstrarkostnaður eigi hér undir eða eins og það sé orðað: „eða eru tengdar slíkum rekstri“ og „sem arð bera í rekstrinum“. Eigi þetta jafnt við um bifreiðar og skrifstofu- og íbúðarhúsnæði, sem tengist rekstrinum, hvar sem staðsetning þeirra sé.

Stefnandi telur allar breytingar, sem skattstjórinn í Vestmannaeyjum hafi gert á framtali sínu 1993 sér í óhag, brjóta gegn 1. mgr. 95. gr. laga um tekju- og eignarskatt. Sú slumpuskipting, sem skattstjórinn í Vestmannaeyjum hafi gert á nýtingu eigna stefnanda á milli „öflunar atvinnutekna“ og „einkanota“, séu geðþóttaákvarðanir skattstjóra og eigi sér hvergi lagastoð.

Stefnandi kveðst til stuðnings dómkröfum sínum vísa til 1. mgr. 1. tl. 31. gr. laga um tekju- og eignarskatt nr. 75/1981, sbr. enn fremur 52. gr. sömu laga, enn fremur til 95. gr., 1. mgr., sömu laga um skyldu skattstjóra til að leggja tekjuskatt og eignarskatt á skattaðila samkvæmt framtali.

Mál þetta hafi verið lagt fyrir Héraðsdóm Reykjavíkur samkvæmt heimild 15. gr. laga um yfirskattanefnd nr. 30/1992. Um meðferð máls fyrir yfirskattanefnd vísist til þeirra laga, einkum 6., 7. og 8. gr., en úrskurður

yfirskattanefndar tilgreini hvorki rök né lagastoð fyrir úrskurði skattstjórans í Vestmannaeyjum, eins og boðið sé í 13. gr. laganna.

Málsástæður og lagarök stefndu.

Af hálfu stefndu er tekið fram, að stefnandi hafi með höndum sjálfstæða starfsemi sem hæstaréttarlögmaður og löggiltur fasteignasali. Skattframtali stefnanda 1993 hafi fylgt rekstrarreikningur vegna þeirrar starfsemi, en þar hafi hann fært til gjalda viðhaldskostnað á húseign sinni að Heimagötu 22 í Vestmannaeyjum, að fjárhæð 2.212.474 krónur, svo og fasteignagjöld af þeirri eign og húseign að Háaleitisbraut 14 í Reykjavík. Enn fremur hafi stefnandi fært þar til gjalda rekstrarkostnað tveggja bifreiða, að fjárhæð 698.830 krónur. Með bréfi, dagsettu 14. maí 1993, hafi skattstjóri óskað eftir því við stefnanda, að hann gerði grein fyrir umræddum gjaldfærslum og hvernig væri háttað nýtingu á fasteignunum með tilliti til íbúðar og rekstrar og hvort allur viðhaldskostnaður hefði verið færður í rekstrarreikningi. Skattstjóri hafi óskað eftir samsvarandi upplýsingum um rekstur og nýtingu bifreiða stefnanda.

Í svarbréfi stefnanda til skattstjóra hafi fram komið, að öll húseignin að Heimagötu 22, Vestmannaeyjum, væri notuð af honum. Á neðstu hæð væri skrifstofa hans, en á efri hæð væri herbergi með síma og faxi fyrir skrifstofuna. Virðist stefnandi hafa miðað við, að ókleift væri að gera nokkurn greinarmun á atvinnustarfsemi og einkanotum, en fasteignirnar væru notaðar af honum og eiginkonu hans við lögfræðiþjónustu og fasteignasölu. Hafi stefnandi upplýst, að allur viðhaldskostnaður eignarinnar hefði verið gjaldfærður í rekstrarreikningi.

Með bréfi, dagsettu 14. júlí 1993, hafi skattstjóri tilkynnt um breytingar á skattframtali stefnanda. Hafi skattstjóri lagt til grundvallar ákvörðun sinni, að með vísan til 1. mgr. 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt væri aðeins unnt að draga frá tekjum rekstrarkostnað í sama hlutfalli og húsnæðið væri notað til atvinnurekstrar. Hafi skattstjóri áætlað, að 60% húseignarinnar Heimagötu 22 væri nýttur í þágu atvinnurekstrar stefnanda, og lækkað samkvæmt því gjaldfærðan viðhaldskostnað um 40%, þannig, að hann yrði 1.327.784 krónur. Hafi skattstjóri lækkað gjaldfærð fasteignagjöld í sama hlutfalli, úr 75.973 krónum í 45.584 krónur. Þá hafi skattstjóri fellt niður gjaldfærð fasteignagjöld vegna húseignar stefnanda að Háaleitisbraut 14 í Reykjavík, að fjárhæð 48.823 krónur, þar sem upplýst væri, að skrifstofur kæranda væru að Heimagötu 22 í Vestmannaeyjum og Garðastræti 13 í Reykjavík. Rekstrarkostnað bifreiða kæranda hafi skattstjóri fært á rekstraryfirlit fólksbifreiða. Fyrningu, að fjárhæð 35.000 krónur, hafi skatt-

stjóri fellt niður, en fært árlega afskrift, að fjárhæð 107.709 krónur, á hvora bifreið. Hafi skattstjóri talið einkanot stefnanda af bifreiðunum hæfilega metin sem fjórðung af heildarnotkun þeirra. Tilfærður bifreiðakostnaður hafi því samkvæmt þessu lækkað á rekstrarreikningi úr 698.930 krónum í 659.436 krónur. Stefnandi hafi kært breytingarnar með bréfi, dagsettu 25. ágúst 1993.

Skattstjóri hafi hafnað kæru stefnanda með úrskurði, dagsettum 11. janúar 1994. Hafi ekki annað orðið ráðið af fram komnum skýringum stefnanda og gögnum en að hann notaði fasteign að Háaleitisbraut 14 til íbúðar, Garðastræti 13 sem skrifstofu og Heimagötu 22 til íbúðar og skrifstofuhalds. Jafnframt hefði komið fram, að báðar bifreiðar stefnanda væru notaðar af honum og eiginkonu hans við lögfræðistörf stefnanda og til annarra þarfa, svo sem orlofsferða.

Stefnandi hafi skotið úrskurði skattstjóra til yfirskattanefndar með kæru, dagsettri 2. febrúar 1994. Hafi stefnandi haldið því fram í kæru, að fasteignirnar að Heimagötu 22 í Vestmannaeyjum og Háaleitisbraut 14 í Reykjavík væru eingöngu notaðar við hina sjálfstæðu starfsemi hans, en í íbúðinni á Háaleitisbrautinni sinnti stefnandi bókhaldi og ynni að málflutningi eftir aðstæðum um helgar. Málavextir hafi verið raktir í úrskurði nefndarinnar. Hafi þar verið tekið fram, að skattstjóri hefði enga aðra athugasemd gert við gjaldfærðan kostnað vegna fasteigna annan en þann, að kærandi nýtti viðkomandi fasteignir til persónulegra þarfa að hluta til. Hafi nefndin talið, að rök stefnanda í kæru fengju eigi staðist, þar sem hann hefði búsetu sína og lögheimili að Heimagötu 22 og nýtti eign sína að Háaleitisbraut 14 jafnframt til íbúðar. Hafi yfirskattanefnd því hafnað kröfum stefnanda um það kæruatriði.

Að því er varðaði notkun bifreiða stefnanda, hafi yfirskattanefnd talið, að hann hefði ekki gert fullnægjandi grein fyrir skiptingu aksturs milli atvinnu og einkaþarfa, og því látið við mat skattstjóra sitja, þar sem það hafi eigi virst stefnanda óhagstætt.

Stefndu telja, að samkvæmt 2. mgr. 29. gr. og 1. tl. 1. mgr. 31. gr. laga nr. 75/1981 sé heimilt að draga rekstrarkostnað frá þeim tekjum manna, sem stafa af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi, þ. e. þau gjöld, sem eigi á árinu að ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við. Rekstrarkostnaður geti því aðeins komið til frádráttar tekjum, að hann sé vegna atvinnurekstrarins, en ekki vegna einkanota, þ. e. persónulegra þarfa þess, sem hafi starfsemina með höndum. Telja stefndu það til samræmis við þá lögskýringarreglu, að ákvæði laga, sem feli í sér undanþágu frá þeirri almennu reglu 1. og 7. gr. laga nr. 75/1981, að leggja skuli skatt á allar tekjur, lúti þröngri lögskýringu.

Stefnandi eigi lögheimili að Heimagötu 22 í Vestmannaeyjum og starfræki þar einnig lögmannsstofu og fasteignasölu. Stefnandi hafi enn fremur opna skrifstofu að Garðastræti 13 í Reykjavík. Miða stefndu við, að samkvæmt nefndu ákvæði 31. gr. laga nr. 75/1981 beri stefnandi sönnunarbyrði fyrir réttmæti frádráttar frá skattskyldum tekjum. Hafi stefnandi ekki sýnt fram á nein tengsl milli hins gjaldfærða kostnaðar og teknanna af rekstri hans. Áður en skattstjóri hafi lagt á opinber gjöld, hafi hann samkvæmt 3. mgr., sbr. 1. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981, leitað eftir upplýsingum hjá stefnanda um það, hvernig nýtingu á Heimagötu 22 væri háttað. Stefndu telji þá áætlun skattstjóra að meta nýtingu húseignarinnar í þágu atvinnurekstrar 60% vera í fullu samræmi við framangreind lagaákvæði, efnislega rökstudda og málefnalega, en til stuðnings ákvörðun sinni hafi skattstjóri lagt til grundvallar lýsingu stefnanda á húseigninni og hvernig starfsemin færi þar fram. Stefndu hafna þeirri skýringu stefnanda á 31. gr. laga nr. 75/1981, sem málsókn hans virðist reist á, að ókleift sé að gera greinarmun á atvinnurekstri og einkaafnotum.

Stefndu telja ekki annað komið fram en fyrrnefnd áætlun skattstjóra hafi verið stefnanda sérlega hagstæð, og hafi stefnandi ekki fært fram rökstudd mótmæli gegn þeirri áætlun þrátt fyrir ítrekuð tilefni. Hafi stefnandi eingöngu mótmælt því, að skilið væri á milli einkanota hans og eiginkonu hans annars vegar og atvinnurekstrar hans hins vegar. Stefndu telja vafasamt, að áætlun skattstjóra sæti endurskoðun dómstóla við svo búið. Stefnandi hafi haldið því fram, að hann noti húseign að Háaleitisbraut 14 í Reykjavík til atvinnurekstrar síns, en upplýst sé í málinu, að hann hafi keypt húseignina ásamt eiginkonu sinni og noti hana til íbúðar. Stefnandi hafi ekki opna starfsstöð að Háaleitisbraut í skilningi 1. mgr. 12. gr. laga nr. 61/1942 um málflytjendur. Stefndu telja ósannað, að fasteignagjöld af þeirri eign geti fallið undir rekstrarkostnað stefnanda, heldur sé bersýnilega um að ræða íbúð til einkanota hans og eiginkonu.

Rekstrarkostnaður tveggja bifreiða hafi bersýnilega verið áætlaður stefnanda mjög í hag miðað við, að upplýst sé um, að báðar séu notaðar af stefnanda og eiginkonu hans til annarra þarfa en atvinnurekstrar, svo sem orlofsferða. Stefnandi hafi ekki gert fullnægjandi grein fyrir skiptingu aksturs milli atvinnu og einkaþarfa. Hafi það verið mat skattstjóra, að einkaafnot af hvorri bifreið teldust hæfilega áætluð 25%.

Stefnandi hafi haldið því fram, að hann og eiginkona hans nýti eignirnar, sem að framan greinir, í þágu atvinnurekstrar. Ekki verði annað séð en atvinnustarfsemi stefnanda sé einungis í hans höndum, en ekki eiginkonu hans. Því fái eigi staðist sú málsástæða stefnanda, að honum beri frádráttur

á þeim forsendum, að þau hjón starfræki lögfræðiþjónustu og fasteignasölu. Miklu heldur telja stefndu, að með því að þau hjón noti bæði eignir sínar og bifreiðar, sé um dæmigerð einkaútgjöld að ræða, en ekki kostnað vegna atvinnustarfsemi.

Stefnandi haldi því fram, að breytingar skattstjóra, sem um sé deilt í málinu, hafi verið brot gegn 1. mgr. 95. gr. laga nr. 75/1981. Ekki sé að finna nánari rökstuðning fyrir þeirri málsástæðu stefnanda aðra en þá, að skipting skattstjóra milli einkanota og atvinnurekstrar eigi sér ekki lagastoð. Er vísað til framangreindra málsástæðna stefndu um lögmæti og réttmæti áætlunar skattstjóra, sbr. og 1. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981.

Af hálfu stefnanda sé með öllu órökstutt, á hvern hátt ákvæði 52. gr. laga nr. 75/1981 muni eiga að styðja kröfur hans, sem og tilvísun hans til 97. (sic) gr. sömu laga.

Því sé eindregið mótmælt, að úrskurður yfirskattanefndar geymi ekki rökstuðning eða lagarök.

Til stuðnings kröfum um málskostnað sé vísað til XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

Stefndu benda á, að kröfur stefnanda og málatilbúnaður sé í mörgum atriðum andstæður lögum nr. 91/1991, einkum d- og e-lið 80. gr. Ekki komi nægjanlega skýrt fram í dómkröfu, á hvern hátt eigi að leggja fyrir skattstjórann í Vestmannaeyjum að leiðrétta framtal stefnanda. Ekki verði séð af kröfugerð eða stefnu, hvað við sé átt með málskostnaði annars vegar og málsvarnarlaunum hins vegar, en stefnandi flytji mál sitt sjálfur og hafi ekki sýnt fram á kostnað vegna málsóknarinnar. Geymi kröfugerðin enga vísbendingu um það, við hvað málskostnaðarákvörðun eigi að styðjast. Telja stefndu því ekki heldur vera lagastoð fyrir því, að dæmdir verði dráttarvextir af málskostnaði.

Niðurstaða.

Stefnandi skilaði skattstjóranum í Vestmannaeyjum undirrituðu og staðfestu skattframtali árið 1993 í framtalsfresti fyrir álagningu opinberra gjalda það gjaldár. Meðal fylgiskjala með því framtali fylgdi rekstrarreikningur fyrir árið 1992 vegna hinnar sjálfstæðu starfsemi stefnanda, og voru hreinar tekjur af rekstrinum færðar á framtalið. Í gjaldahlið rekstrarreikningsins voru m. a. færðir hinir umdeildu frádráttarliðir, þar á meðal heildarkostnaður vegna rekstrar bifreiða og ætlaður viðhaldskostnaður Heimagötu 22 í Vestmannaeyjum. Á sérstökum fylgiskjölum voru gjaldaliðir þessir sundurliðaðir nánar eftir eðli útgjaldanna.

Með bréfi, dagsettu 14. maí 1993, fór skattstjóri fram á það við stefnanda,

að hann gerði grein fyrir því, hvernig nýtingu Heimagötu 22 í Vestmannaeyjum væri háttað til íbúðar og hvort allur viðhaldskostnaður fasteignarinnar hefði verið gjaldfærður í rekstrarreikningnum. Enn fremur fór skattstjóri fram á það við stefnanda, að hann upplýsti, hvort allur rekstrarkostnaður bifreiða væri gjaldfærður í rekstrarreikningnum, svo og, hvernig háttað væri einkanotum bifreiðanna. Heimild skattstjóra til að krefja stefnanda um þessar upplýsingar er að finna í 1. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Bréfi skattstjóra svaraði stefnandi samdægurs og staðfesti, að allur umræddur kostnaður nefndra eigna hefði verið gjaldfærður í rekstrarreikningnum. Við svo búið tilkynnti skattstjóri stefnanda með bréfi, dagsettu 14. júlí 1993, að hann hefði gert þær breytingar á framtalsgögnum stefnanda í fyrsta lagi að lækka gjaldfærðan viðhaldskostnað Heimagötu 22 í Vestmannaeyjum um 40%, með því að nýting þeirrar fasteignar í þágu hinnar sjálfstæðu starfsemi hefði verið áætluð 60%. Í öðru lagi tilkynnti hann um lækkun gjaldfærðra fasteignagjalda vegna þeirrar fasteignar í sama hlutfalli og af sömu ástæðum. Í þriðja lagi felldi skattstjóri niður gjaldfærð fasteignagjöld vegna íbúðareignar stefnanda að Háaleitisbraut 14 í Reykjavík, þar sem ekki yrði séð, að hún væri nýtt í þágu starfsemi hans. Loks og í fjórða lagi tilkynnti skattstjóri stefnanda, að hann hefði gert þær breytingar á gjaldaliðnum rekstrarkostnaði bifreiða að lækka hann um 25% vegna ætlaðra einkanota auk breytinga á fyrningu 35.000 kr., í afskrift 107.709 kr. Þessar breytingar á gjaldfærðum rekstrarkostnaði bifreiða gerði skattstjóri með þeim hætti að fylla út sérstakt fylgiskjal skattframtals, út gefið af ríkisskattstjóra, merkt RSK 4.03, sem ber heitið rekstraryfirlit fólksbifreiðar, sem eigi er heimilt að fyrna og notuð er bæði til einkanota og við atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi manna.

Heimild skattstjóra til að gera breytingar á gjaldfærðum viðhaldskostnaði Heimagötu 22 í Vestmannaeyjum og gjaldfærðum bifreiðakostnaði er að finna í 3. ml. 1. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981 í framhaldi fyrirspurnar, sem þeir gjaldaliðir gáfu tilefni til. Lækkun gjaldfærðra fasteignagjalda vegna Heimagötu 22 byggist á heimild í 3. ml. 1. mgr. 95. gr., þar sem tilefnið átti í reynd rætur í svari stefnanda sjálfs frá 14. júlí 1993. Líta verður svo á, að niðurfelling skattstjóra á gjaldfærðum fasteignagjöldum vegna Háaleitisbrautar 14 í Reykjavík hafi verið gerð samkvæmt heimild í 3. ml. 1. mgr. 95. gr., en engin fyrirspurn var áður gerð af skattstjóra um þennan gjaldalið.

Ástæður skattstjóra fyrir breytingunum á öllum gjaldaliðunum eru þær, að stefnandi hafði þar fært til gjalda útgjöld, sem hafi ekki getað verið frádráttarbær sem rekstrarkostnaður eftir ákvæðum 1. tl. 31. gr., sbr. 2. mgr. 29. gr. laga nr. 75/1981.

Með breytingum skattstjóra kom skattframtal stefnanda árið 1993 til álagningar opinberra gjalda. Þrátt fyrir kæru stefnanda úrskurðaði skattstjóri, að álagningin skyldi standa óbreytt. Þar víkur skattstjóri í fyrsta skipti að notkun Háaleitisbrautar 14 í Reykjavík til íbúðar sem forsendu sinni fyrir niðurfellingu fasteignagjalda vegna hennar, en áður hafði hann miðað við, að ekki yrði séð, að sú fasteign hefði verið nýtt í þágu starfsemi stefnanda.

Yfirskattanefnd staðfesti úrskurð skattstjóra um lækkun gjaldfærðra útgjalda vegna fasteignanna með sömu efnisrökum og með vísan til þess, að skattstjóri hefði engar athugasemdir gert aðrar en um nýtingu þeirra. Að því er varðar bifreiðakostnað, er úrskurður skattstjóra staðfestur vegna vanreifunar stefnanda á skiptingu aksturs milli atvinnu og einkaþarfa.

Í 15. gr. laga nr. 30/1992 segir: „Úrskurður yfirskattanefndar er fullnaðarúrskurður um skattfjárhæð. Ágreining um skattskyldu og skattstofna má þó bera undir dómstóla.“ Sá ágreiningur, sem hér er til meðferðar, varðar skattskyldu og skattstofna stefnanda, og er því réttilega beint til dómsins.

Dómkröfum sínum hefur stefnandi beint að skattstjóranum í Vestmannaeyjum og fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs. Að gengnum fullnaðarúrskurði yfirskattanefndar innan skattstjórnarsýslunnar hefur fjármálaráðherra farið með ákvörðunarvald um hagsmuni ríkisins, sem tengjast þeim úrskurði. Samkvæmt 5. mgr. 17. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála hefur stefnandi því beint kröfum sínum réttilega að fjármálaráðherra til fyrirsvars fyrir íslenska ríkið. Stefnandi gerir í reynd kröfu um viðurkenningardóm þess efnis, að stefndi verði dæmdur til að þola endurákvörðun skattyfirvalda á álögðum opinberum gjöldum gjaldársins 1993 með niðurfellingu á öllum breytingum skattstjóra á skattframtali stefnanda árið 1993. Sú venja hefur myndast í framkvæmd og er staðfest með dómum, að ríkisskattstjóri reikni að nýju opinber gjöld skattaðila í þeim tilvikum, þegar þeim ber að breyta vegna breytinga á gjaldstofnum samkvæmt dómi, og tilkynni viðkomandi skattkröfueigendum um þær, þó að þeir séu ekki allir málsaðilar. Var því óþarfi að gefa skattstjóranum í Vestmannaeyjum kost á að láta málið til sín taka. Það athugast enn fremur, að mál þetta er almennt einkamál, en ekki kærumál, og orðnotkun stefnanda, þar sem hann notar orðin „kæra“ og „kærandi“ í stað „stefna“ og „stefnandi“ og „kæra“ í stað „málsóknar“, því ekki í samræmi við lög nr. 91/1991.

Af hálfu stefnda hafa verið gerðar athugasemdir við kröfur og málatilbúnað stefnanda með vísan til laga nr. 91/1991, einkum d- og e-liðar 80. gr. þeirra. Vísað er til framanritaðra athugasemda dómsins, en ekki verður litið svo á, að málið sé vanreifað, og þykir dómur verða lagður á kröfur stefnanda.

Stefnandi reisir dómkröfur sínar annars vegar á því, að skattstjóri og yfirskattanefnd hafi ekki gætt réttra málsmeðferðarreglna, og hins vegar á því, að efnisbreytingar á skattframtali hans árið 1993 fái ekki staðist að skattalögum.

Að því er varðar þá málsástæðu stefnanda, að skattstjóri hafi ekki gætt réttra aðferða við framkvæmd umþrættra breytinga á skattframtalinu, vísar hann til ákvæða 1. mgr. 95. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt og lítur svo á, að skattstjóri hafi brotið gegn þeim ákvæðum með þeim hætti að gera hinar umdeildu breytingar á framtalinu án þess að auðkenna það sérstaklega, að þær stafi frá skattstjóra.

Frá skattframtali skal þannig gengið af hálfu framteljenda, að skattstjóri þurfi ekki að gera breytingar á því fyrir álagningu opinberra gjalda, enda er það meginregla, að hann skuli leggja þau á skattaðila samkvæmt framtali hans, sbr. 1. ml. 1. mgr. 95. gr. laga nr. 75/1981. Skattstjóri skal þó gera breytingar á framtalinu fyrir álagningu gjalda, þegar svo stendur á sem greinir í 2. og 3. ml. 1. mgr. 95. gr. og eftir atvikum 1. og 3. mgr. 96. gr. sömu laga. Með þessum ákvæðum þykir skattstjóra vera veitt ótvíræð heimild til þess að breyta framtali skattaðila. Á það er fallist með stefndu, að við framkvæmd umþrættra breytinga á skattframtali stefnanda árið 1993, áður en til gjaldálagningar kom, hafi skattstjóri gætt þessara lagaákvæða með viðhlítandi hætti. Verður því ekki fallist á þessa málsástæðu stefnanda.

Stefnandi heldur því enn fremur fram, að úrskurður yfirskattanefndar hafi ekki verið rökstuddur með þeim hætti, að fullnægi ákvæðum 13. gr. laga nr. 30/1992. Yfirskattanefnd þykir hafa rökstutt úrskurð sinn í forsendum hans, og hefur sá rökstuðningur að nokkru verið rakinn hér að framan. Þykir augljóst, á hvaða forsendum nefndin hefur reist niðurstöðu sína, þ. m. t., við hvaða lagaheimildir var miðað, og er ekki fallist á þessa málsástæðu stefnanda.

Skal þá fjallað um þær efnisbreytingar, sem gerðar voru á skattframtali stefnanda árið 1993. Snýst það álitaefni einkum um túlkun á 31. gr., 1. tl. 1. mgr., laga nr. 75/1981, en þar er heimilað að draga frá þeim tekjum manna, sem stafa af sjálfstæðri starfsemi, rekstrarkostnað, „það er þau gjöld, sem eiga á árinu að ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við, . . . og það, sem varið er til tryggingar og viðhalds á eignum þeim, sem arð bera í rekstrinum“. Ákvæði þetta er samkvæmt orðalagi sínu, „frá tekjum . . . má draga“, heimildarákvæði, og er það því undantekning frá þeirri meginreglu, að mönnum sé skylt að greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum, sbr. 1. gr. laganna. Af þessu leiðir, að skattaðila ber að sýna fram á, að skilyrðum undantekningarákvæðisins sé fullnægt. Rekstrarkostnaður vegna

heimilis og fjölskyldu og annarra einkanota er ekki frádráttarbær. Eðli málsins samkvæmt og í skilningi laga eiga allir menn heimili, hvort sem í hlut eiga launþegar eða þeir, sem eru í sjálfstæðum rekstri, og heimili fylgir óhjákvæmilega einhver rekstrarkostnaður. Stefnandi kveður heimili sitt vera að Heimagötu 22 í Vestmannaeyjum og að hluta til að Háaleitisbraut 14 í Reykjavík, og kveður hann eiginkonu sína dveljast þar meira, einkum vegna rekstrar lögfræðistofunnar. Einnig kom fram, að uppkomin dóttir nýtir nú hluta hússins að Heimagötu 22. Stefnandi ber, að hann hafi talið fram öll rekstrargjöld sín, og þrátt fyrir það að tekið sé tillit til þeirrar fullyrðingar stefnanda, að einkaneysla hans sé lítil, hljóta samt eðli málsins samkvæmt viss rekstrargjöld að vera í þágu heimilis. Í tilviki stefnanda eru í raun rekin tvö heimili, en það breytir engu um það, að rekstrargjöld hans vegna einkanota eru ekki frádráttarbær. Stefnandi þykir ekki hafa sýnt fram á rekstrarlega nauðsyn þess að vinna bókhald að Háaleitisbraut 14 í Reykjavík, en ekki í skrifstofunni að Garðastræti 13 í Reykjavík eða að Heimagötu 22 í Vestmannaeyjum. Það að vinna verkefni heima breytir heimili ekki sjálfkrafa í rekstrarstöð. Enn fremur er ljóst, að girðing sú, er stefnandi hefur reist að Heimagötu 22 í Vestmannaeyjum, en kostnaður við hana er mikill hluti umdeilds rekstrarkostnaðar, verður að teljast vera nýsmíði eða endurbætur, en ekki viðhald eignar. Af framangreindum ástæðum liggur fyrir, að stefnandi hefur offært frádrátt í framtalsgögnum sínum vegna gjaldársins 1993 með því að færa til frádráttar rekstrartekjum hin umdeildu útgjöld án tillits til þess, að eignirnar hefðu auk rekstrarnota einnig verið nýttar til persónulegra þarfa. Útgjöld, sem til er stofnað vegna rekstrareignar, eru einungis heimil til frádráttar rekstrartekjum eftir ákvæðum 1. tl. 31. gr., sbr. 2. mgr. 29. gr., en engin ákvæði í lögunum heimila slíkan frádrátt á móti persónutekjum, hvorki 30. gr. né önnur ákvæði, sbr. 1. mgr. 29. gr.

Meginmálsástæða stefnanda er sú, svo sem rakið hefur verið, að eigi verði skilið á milli rekstrar, sem einstaklingur hefur með höndum, þar sem einstaklingurinn aflar teknanna með menntun sinni og vinnu, og einkanota. Dómurinn fellst ekki á, að þessir þættir verði ekki aðgreindir, en hins vegar er rétt, að mörkin kunna stundum að vera óskýr. Sú staðreynd þykir þó ekki auka rétt stefnanda til þess að nýta undanþáguákvæði 1. tl. 1. mgr. 31. gr., heldur leggja á hann þá skyldu að aðgreina þessa rekstrarþætti. Myndi önnur regla valda miklu ójafnræði með skattaðilum. Stefnandi hefur ekki orðið við áskorun um að rökstyðja eðlilega skiptingu.

Stefnandi hefur með höndum atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi í skilningi laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Maki stefnanda

vinnur við þá starfsemi hans. Tekjur af starfseminni eru skattskyldar skv. B-lið 7. gr. laganna, en persónutekjur þeirra hjóna vegna vinnuframlags í þágu starfseminnar eru skattskyldar sem reiknað endurgjald skv. 2. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. sömu laga. Í III. kafla laganna er getið um frádrátt frá tekjum við ákvörðun tekjuskattsstofns, sbr. V. kafla laganna. Réttur stefnanda til að draga frá rekstrargjöld ákvarðast af 29. gr., sbr. 31. gr. laganna.

Með núgildandi tekjuskattslögum var greint á milli einstaklingsþáttar og rekstrarþáttar í fjárbúskap sjálfstæðra atvinnurekenda, sbr. m. a. reglurnar um reiknað endurgjald. Tilgangur löggjafans með reiknuðu endurgjaldi vegna sjálfstæðrar starfsemi var einmitt sá, að með því mætti aðgreina atvinnutekjur og einkatekjur, og var þetta fyrirkomulag lögfest með núgildandi lögum um tekju- og eignarskatt. Í tíð eldri laga voru í stað þessa tilgreindir ákveðnir þættir, sem draga mátti frá tekjum. Er því ekki fallist á þá fullyrðingu stefnanda, að ekki sé að finna í lögunum heimild til þess að skipta kostnaði milli einkaafnota og atvinnurekstrar. Lögin gera sérstaklega ráð fyrir, að það sé gert. Tilgangurinn með því að reikna einstaklingum með eigin atvinnurekstur endurgjald var einmitt sá að greina þarna á milli. Auk þess er ljóst af 1. tl. 1. mgr. 31. gr., að aðeins er heimilt að draga frá atvinnurekstrartekjum þann kostnað, sem sannanlega varðar þá tekjumyndun, og einkaútgjöld geta samkvæmt því ekki talist nauðsynleg til þeirrar tekjumyndunar. Á hinn bóginn er einnig ljóst, að hér kemur til mat skattþegns á skiptingu gjalda, sem skattyfirvöld verða að taka afstöðu til.

Í ljósi þessa var skattstjóra ekki aðeins heimilt, heldur skylt að grípa til breytingaheimilda 1. mgr. 96. gr. og 1. mgr. 95. gr., sbr. 1. tl. 1. mgr. 31. gr. laga nr. 75/1981. Skattstjóra bar, að því er fasteignir varðar, að eignfæra umræddan kostnað og skipta milli einkaafnota og rekstrar í þeim hlutföllum, sem eignirnar eru nýttar, og miða við fasteignamat, enda er sá háttur almennt á hafður í framkvæmd slíkra mála hjá skattyfirvöldum. Og í samræmi við þessa framkvæmd hefði stefnandi átt rétt á afskrift af þeim hluta kostnaðarverðsins, sem teldist fylgja rekstri. Að því er varðar rekstur bifreiða, má draga í efa með hliðsjón af rekstri stefnanda, að hann hafi ekið rúmlega 12 þúsund kílómetra á árinu í þágu atvinnurekstrar síns, en það var mat skattstjóra. Af öllu þessu þykir ljóst, að meðhöndlun skattstjóra á máli stefnanda hafi verið honum mjög hagstæð. Þar sem ekki hefur verið gagnstefnt í málinu, verður þó eigi fjallað frekar um mat skattstjóra.

Með vísan til alls þess, sem hér að framan hefur verið rakið, er ekki fallist á þá kröfu stefnanda, að ógiltur verði úrskurður yfirskattanefndar nr. 33/1995 frá 18. janúar 1995, sem staðfesti framkvæmd skattstjórans í Vestmannaeyjum við skattframtal stefnanda árið 1993. Þegar af þeirri ástæðu skulu báðir stefndu sýknir af öllum kröfum stefnanda.

Þegar aðdragandi máls þessa er virtur, þykir rétt, að málskostnaður falli niður.

Dóminn kveður upp Hjördís Hákonardóttir héraðsdómari ásamt meðdómendunum Stefáni Svavarssyni dósent og Gunnari Jóhannssyni héraðsdómslögmanni.

Dómsorð:

Stefndu, ríkissjóður og skattstjórinn í Vestmannaeyjum, skulu vera sýknir af öllum kröfum stefnanda, Jóns Hjaltasonar.

Málskostnaður fellur niður.