

Fimmtudaginn 23. júní 1994.

Nr. 281/1991.

Fjármálaráðherra vegna ríkissjóðs

(Dögg Pálsdóttir hdl.)

(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)

gegn

Sveini Jónssyni

(Baldur Guðlaugsson hrl.)

Skattskylda. Launaskattur. Birting laga og stjórnvaldserinda. Lögskýring. Löggjafarvilji. Sératkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómarnir Hrafn Bragason, Garðar Gíslason, Guðrún Erlendsdóttir, Gunnar M. Guðmundsson og Haraldur Henrysson.

Áfrýjandi skaut málinu til Hæstaréttar með stefnu 3. júlí 1991. Hann krefst sýknu af kröfum stefnda og málskostnaðar úr hans hendi í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða dóms og málskostnaðar úr hendi áfrýjanda í héraði og fyrir Hæstarétti.

Málsatvikum eru gerð rækileg skil í hinum áfrýjaða dómi.

I.

Stofnlög um launaskatt eru nr. 14/1965. Samkvæmt 1. gr. þeirra skyldi leggja á launagreiðendur almennan launaskatt, er næmi 1% af greiddum vinnulaunum og hvers konar atvinnutekjum öðrum en tekjum af landbúnaði. Samkvæmt 12. gr. skyldu með reglugerð sett nánari ákvæði um framkvæmd laganna. Af því varð ekki fyrir en eftir breytingu á lögum 1982.

Lögum nr. 14/1965 var breytt með II. kafla laga nr. 5/1982 um breytta tekjuöflun ríkissjóðs vegna ráðstafana í efnahagsmálum. Samkvæmt 3. gr. þeirra varð 1. gr. laga nr. 14/1965 þannig:

„Leggja skal á launagreiðendur almennan launaskatt að fjárhæð 3 1/2% af greiddum vinnulaunum og hvers konar atvinnutekjum . . .

Þó er heimilt að ákveða, að greiða skuli 2 1/2% launaskatt af greiddum vinnulaunum og hvers konar atvinnutekjum hjá fyrirtækjum sem flokkast undir fiskverkun og iðnað samkvæmt atvinnuvega-flokkun Hagstofu Íslands. . . .“

Í 14. gr. var kveðið á um setningu reglugerðar með nánari ákvæðum um framkvæmd laganna. Sú reglugerð er nr. 145/1982 og hefur að geyma svohljóðandi ákvæði í 3. gr.:

„Af greiddum vinnulaunum og hvers konar atvinnutekjum hjá fyrirtækjum sem starfa að fiskverkun og iðnaði, eins og þær atvinnugreinar eru skilgreindar í atvinnuvegaflokkun Hagstofu Íslands, skal launaskattur nema 2½% . . .“

Með iðnaði samkvæmt 2. og 3. flokki í atvinnuvegaflokkun Hagstofu Íslands er átt við atvinnustarfsemi í verksmiðjum, verkstæðum og heimilum sem fólgin er í „mekanískri“ eða „kemískri“ umbreytingu gæða í nýjar afurðir, þar með talin viðgerðarstarfsemi, hvort sem unnið er í vélum eða höndum og hvort sem afurðir eru seldar í heildsölu eða smásölu. Samsetning fullgerðra hluta er talin til iðnaðar nema um sé að ræða byggingarstarfsemi.“

Með reglugerð þessari birtist í B-deild Stjórnartíðinda 1982 sem fylgiskjal einungis hluti af atvinnuvegaflokkun Hagstofu Íslands, þ.e. „Flokkur 2–3. Iðnaður.“. Þar eru í kafla nr. 35 með fyrirsögninni „Málsmiði og málmvörugerð . . .“, undir tölulíð 350 meðal annars blikksmiðjur.

Með III. kafla laga nr. 3/1986 um ráðstafanir í ríkisfjármálum, verðlags- og lánsfjármálum 1986 var enn gerð breyting á launaskattsskyldu. Samkvæmt 6. gr. skyldi 2. mgr. 3. gr. laga nr. 14/1965 orðast svo:

„Undanþegin skattsskyldu eru vinnulaun og þóknanir:

1. fyrir störf hjá fyrirtækjum sem flokkast undir fiskverkun og iðnað skv. atvinnuvegaflokkun Hagstofu Íslands. . . .“

Í 2. mgr. 11. gr. reglugerðar nr. 151/1986 um launaskatt, sem felldi úr gildi reglugerð nr. 145/1982, er iðnaður skilgreindur á nákvæmlega sama hátt og gert var í 2. mgr. 3. gr. þeirrar reglugerðar. Hins vegar var ekkert úr atvinnuvegaflokkun Hagstofu Íslands birt í B-deild Stjórnartíðinda sem fylgiskjal með hinni nýju reglugerð. Frekari opinber birting á atvinnuvegaflokkun þessari en sú, sem áður getur, mun ekki hafa átt sér stað.

Í 1. mgr. 2. gr. laga nr. 64/1943 um birtingu laga og stjórnvaldaerinda segir, að í B-deild Stjórnartíðinda skuli birta „ . . . umburðarbréf, ákvarðanir og úrlausnir ráðuneyta, sem almenna þýðingu hafa, . . .“

Í 7. gr. laganna segir, að fyrirmælum, er felast í lögum, auglýsingum, tilskipunum, reglugerðum, opnum bréfum, samþykktum eða öðrum slíkum ákvæðum almenns efnis, megi ekki beita fyrr en birting samkvæmt 1. og 2. gr. laganna hefur farið fram, nema þau geymi ákvæði algerlega einkamálaeðlis og aðilar hafi komið sér saman um það, að skipti þeirra skuli fara eftir óbirtum fyrirmælum.

Í 4. gr. laga nr. 73/1969 um Stjórnarráð Íslands eru talin upp ráðuneyti, sem Stjórnarráð Íslands greinist í. Meðal þeirra er Hagstofa Íslands.

Af lagaákvæðum þessum leiðir, að umrædd atvinnuvegaflokkun Hagstofu Íslands hefur ekki þýðingu að lögum um skyldu til greiðslu launaskatts nema að því leyti, sem fullnægt hefur verið lagaskyldu um opinbera birtingu hennar. Reynir því hvorki í máli þessu á kafla með fyrirsögninni „Flokkur 4. Byggingarstarfsemi, viðgerð mannvirkja.“ né annað óbirt efni þessa heimildarits, sem áfrýjandi ber meðal annars fyrir sig til rökstuðnings kröfugerð sinni í málinu.

Kemur því eingöngu til álita í atvinnuvegaflokkuninni upphafsmálgreinin undir fyrirsögninni „Flokkur 2–3. Iðnaður.“, sem er samhljóða efni 2. mgr. 11. gr. reglugerðar nr. 151/1986.

II.

Ágreiningslaust er með aðilum máls þessa, að á þeim tíma, er lög nr. 5/1982 heimiluðu, að á lagður yrði lægri launaskattur hjá fyrirtækjum, sem flokkast undir „fiskverkun og iðnað samkvæmt atvinnuvegaflokkun Hagstofu Íslands“, hafi aldrei reynt á, að starfsemi hjá blikksmiðjum væri skipt með tilliti til skattskyldu, eins og reynir á í máli þessu, þ.e. hvort launavinna blikksmiða færi fram í eða utan verksmiðju.

Ef löggjafarviljinn hefði verið sá með setningu laga nr. 3/1986 að gera nú greinarmun á starfsemi blikksmiðja, sem eigi hafði áður verið gerður, og áskilja, að undanþágan frá skattskyldu næði einungis til þess hluta blikksmiða, sem unninn væri á verkstæðum, en ekki til samsetningar hluta utan þeirra, hefði þurft að taka það skýrlega fram við setningu laganna. Þar sem það var eigi gert, verður ekki talið, að þessi greinarmunur felist í lögum nr. 3/1986 og reglugerð settri með heimild í þeim lögum.

Samkvæmt þessu ber að staðfesta niðurstöðu hins áfrýjaða dóms. Eftir þessum málalokum er rétt, að áfrýjandi greiði stefnda 100.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti. Hefur þá ekki verið tekið tillit til virðisaukaskatts.

D ó m s o r ð:

Hinn áfrýjaði dómur á að vera óraskaður.

Áfrýjandi, fjármálaráðherra vegna ríkissjóðs, greiði stefnda, Sveini Jónssyni, 100.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

S é r a t k v æ ð i

Gunnars M. Guðmundssonar og Guðrúnar Erlendsdóttur

Við erum samþykkt atkvæði meiri hluta dómara aftur að kafla II.

Af hálfu stefnda er því haldið fram, að vegna umfangs loftræstikerfa verði því ekki við komið að setja þau að fullu saman í blikksmiðju, þar sem smíði þeirra fer fram. Við þá staðreynd sé miðuð smíði þeirra í hæfilegum einingum. Hver eining sé hluti sérhannaðrar samstæðu, sem sjaldnast hafi sjálfstætt nýtingargildi utan hennar og þá ekki sem sjálfstæður, fullgerður hlutur. Smíði og samsetning séu því órjúfanleg heild og samsetningin þar með hluti smíðinnar. Þess vegna sé ekki fullnægt áskilnaði niðurlagsákvæðis 11. gr. um „samsetning fullgerðra hluta“. Blikksmíði sem löggilt iðngrein taki til hvors tveggja. Skipting hennar með tilliti til launaskatts, að því er til smíði loftræstikerfa tekur, fái því ekki staðist að gildandi lögum.

Þá heldur stefndi því fram, að á þeim tíma, sem heimilt var samkvæmt lögum nr. 5/1982, að lagður væri á lægri launaskattur hjá fyrirtækjum, sem flokkuðust undir iðnað samkvæmt atvinnuvegaflokkun Hagstofu Íslands, og meðan sú skipan hélst, hafi aldrei reynt á, að starfsemi hjá blikksmiðjum væri skipt með tilliti til skattskyldu, eins og reynir á í máli þessu. Er það ekki vefengt af hálfu áfrýjanda.

Við teljum, að með framangreindum rökum hafi stefndi sýnt fram á, að fullnægjandi lagaskilyrði skorti fyrir því, að umræddur þáttur í starfsemi hans, samsetning og uppsetning loftræstikerfa, sé launaskattskyldur. Samkvæmt því ber að staðfesta niðurstöðu hins áfrýjaða dóms.

Við erum samþykkt málskostnaðarákvæði í atkvæði meiri hluta dómara.

Dómur bæjarþings Reykjavíkur 17. maí 1991.

Mál þetta, sem dómtekið var 21. mars sl., var endurupptekið, flutt og dómtekið þann 15. maí sl., hefur Sveinn Jónsson, kt. 130851-2749, Selvogsgötu 20, Hafnarfirði, höfðað fyrir bæjarþinginu með stefnu, þingfestri 22. nóvember 1990, á hendur fjármálaráðherra, Ólafi Ragnari Grímssyni, kt. 140543-3229, fyrir hönd ríkissjóðs Íslands, kt. 550169-2829.

Dómkröfur stefnanda eru þær, að niðurstöðum úrskurðar ríkisskattaneftndar nr. 187/1990, upp kveðins 13. mars 1990, verði hrundið og viðurkennt verði með dómi, að greiðsla vinnulauna og þóknunar fyrir þann þátt í atvinnustarfsemi stefnanda, sem felst í því að setja upp í húsum loftræstikerfi, framleidd á verkstæði hans, hafi verið undanþegin launaskattsskyldu árið 1987.

Enn fremur er krafist málskostnaðar úr hendi stefnda að skaðlausu og að málskostnaðarfjárhæðin beri dráttarvexti frá og með 15. degi eftir dómsuppsögu samkvæmt vaxtalögum nr. 25/1987 með síðari breytingum.

Dómkröfur stefnda eru þær, að stefndi verði sýknaður af öllum kröfum stefnda og honum tildæmdur málskostnaður úr hendi stefnanda að mati réttarins.

Sátatilaunir dómara reyndust árangurslausar.

Málavextir, málsástæður og lagarök.

Stefnandi lýsir málavöxtum með eftirfarandi hætti í stefnu sinni:

Stefnandi kveðst vera meistari í blikksmíðaiðn og starfi sjálfstætt að iðn sinni sem verktaki.

Það hafi farist fyrir hjá honum að skila inn skattframtali vegna ársins 1987, og áætlaði því skattstjóri Reykjanessumdæmis álögð gjöld hans árið 1988.

Löggiltur endurskoðandi stefnanda kærði álagninguna til skattstjóra með bréfi, dagsettu 23. ágúst 1988, og boðaði, að rökstuðningur bærst síðar.

Er bið varð á, vísaði skattstjóri kærinni frá með úrskurði hinn 6. desember 1988, en með bréfi, dagsettu 8. desember s.á., var sá úrskurður kærður til ríkisskattaneftndar og skattframtal stefnanda sent til nefndarinnar.

Með kæruúrskurði nr. 758/1988, upp kveðnum 15. desember 1988, vísaði ríkisskattaneftnd kærinni ásamt framtali vegna álagningar opinberra gjalda gjaldárið 1988 til skattstjóra til meðferðar og uppkvaðningar nýs kæruúrskurðar með vísan til 8. mgr. 100. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt.

Úrskurður skattstjóra var kveðinn upp 10. febrúar 1989 með vísan til 99.

gr. laga um tekju- og eignarskatt, þar sem fallist var á að byggja álagningu opinberra gjalda gjaldárið 1988 á framtalinu með nokkrum breytingum. Meðal þeirra var ákvörðun um að leggja 3,5% launaskatt á vinnu við uppsetningu loftræstikerfa á byggingarstað. Auk þess voru lögð launatengd gjöld á fæðiskostnað starfsmanna samkvæmt rekstrarreikningi. Sagði þar, að af innsendum ársreikningi 1987 með skattframtali ársins 1988 væri ljóst, að starfsemi framteljanda teldist að hluta til byggingariðnaður, þ.e. uppsetning loftræstikerfa o.fl. á byggingarstað, og væru launagreiðslur vegna þeirrar vinnu launaskattsskyldar samkvæmt 2. og 3. gr. reglugerðar nr. 153/1986 um launaskatt og gjaldstig 3,5%. Á launaframtali hafi öll greidd vinnu-laun verið talin undanþegin launaskatti.

Stefnandi kveður skattstjóra hafa síðan áætlað greidd laun við „byggingariðnað“ kr. 4.000.000,00 og skiptingu þeirra á launaskattstímabil jafna. Hafi hann enn fremur áætlað eigin laun stefnanda við byggingarvinnu kr. 450.000,00 og hafi gert stefnanda að gjalda launaskatt af greindum fjárhæðum. Þá hafi skattstjóri áætlað launaskattsskyldan hluta af greiðslu fæðiskostnaðar starfsmanna, kr. 260.000,00, að því er virðist af sömu ástæðu, þ.e. þeirri, að hluti starfsemi stefnanda teldist til byggingariðnaðar. Hafi skattstjóri því samtals talið stofn til launaskatts vera kr. 4.710.000,00.

Lögtak í fasteign stefnanda, Selvogsgötu 20, Hafnarfirði, til tryggingar launaskattsskuld vegna ársins 1987, kr. 201.101,00, fór fram 25. febrúar 1989. Var af hálfu innheimtuaðila krafist nauðungarsölu eignarinnar í framhaldi lögtaksgerðarinnar.

Með bréfi, dagsettu 10. mars 1989, var úrskurður skattstjóra kærður til ríkisskattanefndar og kærinni fylgt eftir með skriflegum rökstuðningi í bréfi, dagsettu 20. mars 1989. Ríkisskattstjóri skilaði sínum rökstuðningi til nefndarinnar með bréfi, dagsettu 15. september 1989. Ríkisskattanefnd staðfesti álagninguna með vísan til forsendna skattstjóra í úrskurði, upp kveðnum 13. mars 1990.

Af hálfu stefnanda er á því byggt, að þar sem blikksmíði sé lögvernduð iðngrein og sem slík flokkuð í 3. flokk í atvinnuvegaflokkun Hagstofu Íslands, þá teljist uppsetning loftræstikerfa á byggingarstað til þess handverks sem lögverndar njóti samkvæmt iðnaðarlögum nr. 42/1978. Eðli máls samkvæmt verði loftræstikerfi ekki að fullu sett saman á verkstæði því sem það sé smíðað á. Með því móti væri ekki unnt að koma því fyrir á ákvörðunarstað. Uppsetning miði öll smíði þess í hæfilegar einingar. Smíði og uppsetning séu þannig órjúfanlega tengdar og uppsetningin í raun hluti smíðinnar. Hið löggilta handverk taki til hvors tveggja sem einnar heildar. Með því að launaskattslög áskilji að undanþágur frá skattskyldu séu bundnar við

atvinnugreinar, í þessu tilviki hina löggiltu blikksmíðaiðngrein, þá fái ekki staðist sú uppskipting á atvinnugreininni í starfsemi, sem sé undanþegin launaskatti annars vegar, og hins vegar í starfsemi, sem sé það ekki. Slík uppskipting sé óheimil og ekki í samræmi við ákvæði launaskattslaga.

Samkvæmt 1. tl. 2. mgr. 2. gr. laga nr. 14/1965, sbr. lög nr. 5/1982, l. nr. 3/1986 og l. nr. 10/1988, séu undanþegin launaskattsskyldu vinnulaun og þóknunarir fyrir störf hjá fyrirtækjum, sem flokkast undir fiskveiðar og iðnað samkvæmt 1., 2. eða 3. flokki í atvinnuvegaflokkun Hagstofu Íslands.

Af hálfu stefnanda er því haldið fram, að þessa lögákvæðnu skipan sé óheimilt að taka af með stjórnvaldsákvörðun og vísar þessari málsástæðu til stuðnings til ákvæða 77. gr., sbr. 40. gr. stjórnarskrárinnar, þar sem segir, að skattamálum skuli skipað með lögum.

Þá er á því byggt af hálfu stefnanda í ljósi þessara tilvitnuðu ákvæða stjórnarskrárinnar og rétttra skýringa dómstóla og fræðimanna á þeim, að þær ákvarðanir framkvæmdavaldshafa að skipta atvinnugreininni upp í launaskattsskylda starfsemi og launaskattsunanþegna starfsemi séu ólög- mætar, enda boðið með settum lögum, þ.e. í 1. tl. 3. mgr. 2. gr. launaskattslaga nr. 14/1965, að störf unnin hjá fyrirtækjum, sem flokkist sem iðnaður í þriðja flokki atvinnuvegaskrár Hagstofu Íslands, skuli undanþegin launaskattsskyldu. Atvinnustarfsemi stefnanda, blikksmíðaiðngreinin, er flokkuð í þriðja flokk. Við þeirri skipan hafa framkvæmdavaldshafar, þ. m. t. skatt- yfirvöld, ekki nokkra heimild til að hrófla, þrátt fyrir að í 12. gr. laganna sé ráðherra heimilað að setja „með reglugerð nánari ákvæði um framkvæmd laganna, þ. á m. um þær iðngreinar, er 2. mgr. 1. gr. (sic) laga þessara tekur til“. Stefnandi vekur athygli á því að tilvísunin ætti að vera 3. mgr. 2. gr. laganna. Samkvæmt lagaákvæðinu sé heimilt að kveða á í reglugerð um undanþágur iðngreina sem slíkra, en lögin heimili ekki uppskiptingu iðngreina, hvað þá löggilttra iðngreina. Samkvæmt þessu ákvæði eigi að greina á milli þeirra iðngreina, sem séu undanþegnar launaskattsskyldu, og hinna, sem séu það ekki. Sú skipting blikksmíðaiðngreinarinnar annars vegar í skatt- undanþegna verkstæðisvinnu og hins vegar í skattsskylda uppsetningu framleiðslunnar sé ekki í samræmi við tilvitnuð lagafyrirmæli. Sú ákvörðun skattfyfirvalda að telja hluta blikksmíðaiðngreinarinnar launaskattsskylda skorti því lagastoð.

Af hálfu stefnanda er því haldið fram að skattfyfirvöld byggi skiptingu þessa hins vegar á ákvæði 11. gr. reglugerðar um launaskatt nr. 151/1986, þar sem í niðurlagi 1. tl. segi, að samsetning fullgerðra hluta skuli talin til iðnaðar, nema um sé að ræða byggingarstarfsemi. Skattfyfirvöld telji lokapátt smíði loftræstikerfa launaskattsskylda byggingarstarfsemi. Stefnandi vekur

athygli á því, að skilgreining reglugerðar um launaskatt nr. 151/1986 á iðnaði í 11. gr. sé tekin úr formála að 2.–3. kafla í atvinnuvegaflokkun Hagstofu Íslands. Þar segi, að með iðnaði sé átt við atvinnustarfsemi í verksmiðjum, verkstæðum og heimilum sem fólgin sé í „mekanískri“ eða „tæknilegri“ umbreytingu gæða í nýjar afurðir, þar með talin viðgerðarstarfsemi, hvort sem unnið sé í vélum eða höndum og hvort sem afurðir séu seldar í heildsölu eða smásölu. Samsetning fullgerðra hluta sé talin til iðnaðar nema um sé að ræða byggingarstarfsemi (samsetning á byggingarstað).

Af hálfu stefnanda er því ekki haldið fram, að óheimilt hafi verið að taka upp þetta ákvæði í reglugerð, en hins vegar er því haldið fram, að túlkunar aðferð skattýfirvalda fái ekki staðist, því að hún leiði til annarrar niðurstöðu en gengið sé út frá í atvinnuvegaflokkun Hagstofunnar, en þar hafi orðið byggingarstarfsemi ákveðna merkingu.

Í atvinnuvegaflokkuninni taki orðið byggingarstarfsemi til tiltekinna iðngreina. Iðngreinar þessar séu taldar upp í 4. kafla atvinnuvegaflokkunarinnar.

Í yfirliti um helstu breytingar tákntalna frá því, sem var í fyrri útgáfu atvinnuvegaflokkunarinnar, þ.e. forvera þess fjölrits, sem nefnt sé í bréfi hagstofustjóra á dskj. nr. 24, segi um 4. flokkinn:

„4. Byggingarstarfsemi, viðgerð mannvirkja. Iðnmeistarar í byggingariðngreinum (og aðrir aðilar með sömu starfsemi, þótt þeir hafi ekki iðnréttindi), sem verið hafa í 410, skulu nú sundurgreindir og flokkaðir til nýrra númera, 491–497. Af öðrum breytingum í flokki 4 er rétt að nefna, að holræsagerð á vegum opinbers aðila flyst úr 439 í 431, þar eð hún fylgir oftast gatnagerð.“

Telur stefnandi að af þessu og efnisskipan í flokkuninni megi lesa, að fylgja beri tilteknum atvinnugreinum og þar með töldum iðngreinum, við greinimörk skattskyldu og undanþágu frá henni. Þar sem „byggingarstarfsemi“ hafi þá sérstöku merkingu að taka til ákveðinna iðngreina, byggingariðngreina, þá sé það röng framkvæmd að færa störf úr blikksmíðagreininni undir byggingarstarfsemi af þeim ástæðum einum, að hluti verks sé framkvæmdur utan verkstæðis, starfið tilheyrir blikksmíðaiðngreininni allt að einu, en ekki trésmíðagreinum eða öðrum þeim greinum sem til byggingariðngreina teljist samkvæmt atvinnuvegaflokkuninni. Þess sé ekki vænst, að skattýfirvöld vilji telja lokaþátt í smíði loftræstikerfis úr blikki til annarrar iðngreinar en blikksmíði.

Auk þessa bendir stefnandi á, að jafnvel þótt heimild til greiningar þeirrar á starfsemi hans, sem skattýfirvöld byggja á, teldist fullnægjandi, þá sé í lokamálslið 1. tl. 11. gr. launaskattsreglugerðarinnar ritað um samset-

ingu „fullgerðra hluta“. Þær einingar, sem á blikksmíðaverkstæði stefnanda séu framleiddar til uppsetningar, verði hins vegar ekki nefndar fullgerðir hlutir. Hver eining sé hluti sérhannaðrar samstæðu sem sjaldnast hafi sjálfstætt nýtingargildi utan hennar og þá ekki sem fullgerður sjálfstæður hlutur. Utan þeirra hluta, sem stefndi kaupir að til viðskeytingar við smíði sína, eins og rafhreyfla, verði loftræstikerfið sem slíkt eitt nefnt fullgert í þessu sambandi.

Enn fremur er því haldið fram af hálfu stefnanda, að það hafi aldrei tíðkast að tvískipta starfsemi í blikksmíðaiðngreininni gagnvart launaskatti fyrr en með þeim ákvörðunum skattýfirvalda sem deilt sé um í máli þessu. Blikksmíðaiðngreinin hafi ávallt og í öllum skattumdæmum verið meðhöndluð sem ein heild.

Stefnandi bendir á, að þau atvik, sem málið varðar, gerðust í gildistíð laga nr. 3/1986, en með þeim var launaskattur felldur niður af starfsemi í 1., 2. og 3. kafla atvinnuvegaflokkunarinnar, en atvinnustarfsemin í þeim flokkum hafi áður borið 2,5% launaskatt. Sama hafi átt við um blikksmíðaiðngreinina allt fram til gildistöku laga nr. 3/1986 þann 1. mars þ.á., að launaskattur var felldur niður af starfseminni. Hvorki sé kunnugt um, að það álítaefni hafi nokkru sinni risið að hluti starfa við blikksmíði ætti að bera 2,5% skatt og hluti 3,5% né að hluti starfseminnar væri skattundanþeginn, en hluti bæri 3,5% skatt, fyrr en í máli þessu.

Niðurfelling launskatts í iðnaði hafi verið hluti ráðstafana sem gerðar hafi verið í kjölfar kjarasamninga á almennum vinnumarkaði þann 26. febrúar 1986. Til grundvallar henni hafi legið sameiginleg beiðni samningsaðila, svo sem komi fram í greinargerð laganna.

Fram til gildistöku laga nr. 3/1986 hafi gilt lög nr. 5/1982, sem einnig hafi verið breytingalög á stofnlögunum um launaskatt nr. 14/1965. Með þeim lögum hafi launaskattur verið lækkaður í 2,5% hjá þeim atvinnugreinum, sem síðar fengu hann felldan niður, en önnur atvinnustarfsemi, þ.á m. iðngreinar í byggingariðnaði, greiddu áfram samkvæmt skipan þessara laga, samkvæmt skipan laga nr. 3/1986 og samkvæmt núgildandi skipan 3,5% launaskatt.

Við breytingu laga nr. 5/1982 fylgdu þessar athugasemdir í greinargerð, sbr. þingskjal nr. 337 bls. 1621 í Alþingistíðindum, A-deild, 1981–82.

„Launskattsákvörðun samkvæmt gildandi lögum hefur verið auðveld í framkvæmd. Stofn skattsins hefur verið skattgreiðendum ljós og eftirlit skattstjóra auðvelt þar sem undanþágur eru skýrar. Nauðsynlegt er að framkvæmd laganna verði áfram sem auðveldust og ekki verði lagðar á launagreiðendur og skattýfirvöld meiri skyldur en nauðsynlegt er til að

finna launaskattsstofn. Það er því mikilvægt að heil atvinnugrein falli í sama gjaldflokk launaskatts nema um mjög skýrt afmarkaða starfsemi sé að ræða innan hennar.“

Það kom fram í málflytningi stefnanda að við gildistímabil laga nr. 5/1982 og reglugerðar nr. 145/1982 hafi með reglugerðinni fylgt sem fylgiskjal sérprentun úr 1. og 3. kafla atvinnuvegaflokkunar Hagstofu Íslands. 4. kaflinn hafi ekki verið prentaður þar, þannig að hann hafi aldrei fengið birtingu með stjórnskipulegum hætti og hafi þannig hvorki getað orðið skattþegnum né skattyfirvöldum til eftirbreytni.

Þá var enn fremur á því byggt í málflytningi stefnanda að allt gildistímabil laga nr. 5/1982 hafi verið litið svo á, að launaskattur í blikksmíði væri 2,5% allt fram til gildistöku laga nr. 3/1986. Með lögum nr. 3/1986 hafi launaskattur verið felldur niður af þeim atvinnugreinum sem hafi fengið 1% lækkunina með lögum nr. 5/1982. Launaskatturinn hafi skv. ákvæðum laganna fallið niður hjá þeim fyrirtækjum sem tilheyri þeim atvinnugreinum sem atvinnuvegaflokkun Hagstofunnar geymi í 2. og 3. kafla. Með sama hætti og lækkunin 1982 hafi tekið til blikksmíðaiðngreinarinnar þá hafi niðurfellingin tekið til hennar 1986.

Þá sé því haldið fram, að allt frá 1982 hafi blikksmíðaiðngreininni verið gert að gjalda 2,5% launaskatt, allt fram til þess að niðurfelling var gerð 1. mars 1986. Aldrei hafi komið fram krafa um tvískiptingu greinarinnar svo sem gert sé í máli þessu, hvorki í gildistíð laga nr. 5/1982 né laga nr. 3/1986. Telji stefndi, að skattframkvæmd sé önnur en stefnandi haldi fram, þá hvíli á stefnda sönnunarbyrði fyrir þeirri staðhæfingu, en stefnandi haldi því fram að fyrirtækjum í blikksmíðaiðngreininni sé ekki gert að greiða launaskatt.

Að lokum er á því byggt af hálfu stefnanda, að samkvæmt framanrituðu styðjist sú skoðun, að blikksmíðaiðngreinin sem slík og í heild sé undanþegin launaskattsskyldu, við ótvíræðan vilja löggjafans, eins og hann birtist í greindum orðum greinargerðarinnar. Þær ákvarðanir framkvæmdavalds gagnvart stefnanda, sem krafist sé ómerkingar á í máli þessu, fái á engan hátt samrýmst þeim vilja, sem í greinargerðinni endurspeglar. Ekki einasta skorti ákvarðanir skattyfirvalda lagastoð, heldur gangi þær jafnframt þvert gegn vilja löggjafans. Samkvæmt lögskýringum fræðimanna á ákvæðum 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrárinnar hafi vilji stjórnarskrárgjafans með setningu greindra ákvæða lotið að því að útiloka framkvæmdavaldshafa frá ákvörðunum sem þessum.

Þá er enn fremur vakin athygli á því af hálfu stefnanda, að skattyfirvöld í máli þessu byggja kröfur sínar á því, sem þau telja ákvörðun framkvæmda-

valdshafa, þ.e. Hagstofu Íslands, sem hafi hliðstæða stöðu og sem eitt ráðuneytanna skv. auglýsingu um Stjórnarráð Íslands. Er því haldið fram, að slíkt valdaframsal fái ekki staðist.

Einnig var byggt á þeirri málsástæðu, að þeim þætti í starfsemi stefnanda, sem hann er krafinn launaskatts af, er ekki unnt að finna stað í 4. kafla atvinnuvegaflokkunar Hagstofu Íslands. Ef hluti af blikksmíðaiðngreininni tilheyrir 4. kafla, verði að vera unnt að benda á hvar nákvæmlega í kaflanum blikksmíðaiðn að þessum hluta til er að finna. Aðfaraorð kaflans sé ekki hægt að líta á sem undirkafla, heldur skýri þau forsendur flokkunarinnar. Niðurstaðan sé því sú, að bæði formsástæður og efnisástæður leiði til þeirrar niðurstöðu, að blikksmíði sé ekki að finna innan 4. kaflans.

Af hálfu stefnda er byggt á eftirfarandi málsástæðum í greinargerð hans:

Stefndi segir, að í máli þessu sé ágreiningur um túlkun á tilteknu atriði í atvinnuvegaflokkun Hagstofu Íslands. Stefndandi byggir aðallega á því, „að þar sem blikksmíði sé lögvernduð iðngrein og sem slík flokkuð í 3. flokk í atvinnuvegaflokkun Hagstofu Íslands, þá teljist uppsetning loftræstikerfa á byggingarstað til þess handverks, sem lögverndar njóti skv. iðnaðarlögum nr. 42/1978“. Í inngangi atvinnuvegaflokkunarinnar frá 1964, sbr. dskj. nr. 29, segir m.a. svo:

„2. Flokkunin er einkum ætluð til notkunar við hagskýrslugerð um atvinnuvegina og þá einnig í skýrslum um skiptingu þjóðarinnar eftir atvinnuvegum (manntöl) og skýrslum um slysatryggt vinnuafli.

4. ISIC-flokkunin, sem byggt er á, er flokkun eftir atvinnuvegum (industries), þar sem aðallega er höfð hliðsjón af því, hvaða vörutegundir er algengt að framleiða (eða selja) saman og hvaða tegundir þjónustu er algengt að veita af einum og sama aðila. Hér er hvorki um að ræða flokkun einstaklinga eftir starfsstöðu (occupation) eða vinnustétt (social status) né nákvæma flokkun vörutegunda (commodities), enda gilda þar um aðrar reglur.“

Með vísan til framanritaðs er því haldið fram af hálfu stefnda, að ljóst sé að flokkunarreglurnar séu byggðar á hagfræðilegum en ekki lögfræðilegum forsendum. Það, að löggjafinn hafi talið rétt að lögvernda einhverja atvinnugrein (iðngrein), sé óskýlt því málefni, sem hér sé fjallað um.

Þá er á því byggt af hálfu stefnda, að samkvæmt 1. gr. laga nr. 14/1965 um launaskatt skuli leggja á „launagreiðendur almennan launaskatt að fjárhæð 3,5% af greiddum vinnulaunum og hvers konar atvinnutekjum svo sem ákveðið er í lögum þessum“. Í reglugerð um launaskatt nr. 151/1986, 2. gr. segi enn fremur, að launaskattur nemi 3,5% af greiddum vinnulaunum og hvers konar atvinnutekjum með þeim takmörkunum er síðar greini. Ljóst

sé af þessum tilvitnuðu ákvæðum að almenna reglan sé sú, að launaskatt eigi launagreiðandi að greiða af öllum greiddum vinnulaunum og hvers konar atvinnutekjum. Undanþágu frá þessu ákvæði sé að finna í 11. gr. reglugerðar nr. 151/1986 og í 3. mgr. 2. gr. launaskattslaga, sbr. lög nr. 3/1986, en þar segi:

„Undanþeginn skattskyldu eru vinnulaun og þóknanir: 1. fyrir störf hjá fyrirtækjum sem flokkast undir fiskverkun eða iðnað skv. atvinnuvegaflokkun Hagstofu Íslands.“

Í upphafi 2. og 3. kafla atvinnuvegaflokkunar Hagstofu Íslands, sbr. dskj. nr. 25, segir:

„Með iðnaði er átt við atvinnustarfsemi í verksmiðjum, verkstæðum og heimilum, sem er fólgin í „mekánískri“ eða „kemískri“ umbreytingu gæða í nýjar afurðir, þar með talin viðgerðarstarfsemi, hvort sem unnið er í vélum knúðum orku eða í höndum og hvort sem afurðir eru seldar í heildsölu eða smásölu. Samsetning fullgerðra hluta er talin til iðnaðar, nema um sé að ræða byggingarstarfsemi (samsetning á byggingarstað)“.

Í inngangi fyrir 4. kafla atvinnuvegaflokkunar Hagstofu Íslands segir, sbr. dskj. nr. 30:

„Framleiðsla hluta til húsbygginga og annarra mannvirkja á verkstæði eða í verksmiðju er iðnaður (t.d. í greinum 261 og 339), en uppsetning slíkra hluta á byggingarstað telst til flokks 4. Innréttingavinna í skipum er iðnaður í nr. 381.“

Með vísan til þessa er á því byggt af hálfu stefnda að ljóst sé að greiða beri launaskatt af vinnu á byggingarstað. Það hafi legið fyrir allt frá 1964 hvernig Hagstofan skilgreindi iðnað. Lögjafinn vísar í þá skilgreiningu, sbr. Alþingistíðindi B 1981–82, dálk 2608.

Því er haldið fram, að þótt aðalstarfsemi stefnanda, þ.e. vinna í blikksmiðju, sé undanþeginn launaskatti þá þurfi starfsemi hans annars staðar ekki að vera það. Á dskj. nr. 23, sem sé almennar skýringar á atvinnuvegaflokkun Hagstofunnar, komi fram, að ef starfsemi sé rekin á tveimur eða fleiri stöðum teljist hver starfsstaður sérstök rekstrareind. Þannig þurfi sama starfsemin, sem rekin sé á tveimur stöðum, ekki að fara í sama flokkinn. Í máli því, sem hér um ræði, er hluti starfseminnar í blikksmiðjunni og hinn hlutinn á byggingarstað. Það sé einnig til þess að líta, að starfsemi sama aðila geti ýmist verið launaskattsskyld eða launaskattsfrjáls og samkvæmt 9. gr. launaskattslaga beri launagreiðanda að halda aðskildu í bókhaldi sínu hvaða launagreiðslur tilheyri hverjum þætti. Því sé andmælt sérstaklega að uppskipting í iðngreininni sé ekki heimil, þ.e. ef hluti iðngreinar sé undanþeginn launaskatti, þá þurfi öll iðngreinin að vera það. Einnig sé

Því vísað á bug að launaskattsálagning á stefnanda sé með öðrum hætti en á aðra.

Því er haldið fram, að samkvæmt því, sem að framan hefur verið rakið, sé ljóst, að ekki sé um neitt framsal til framkvæmdavaldshafa að ræða, þar sem lögin hafi sjálf tiltekið hvaða iðnaður sé undanþeginn launaskatti. Þessi skilgreining varð til við lögfestingu laganna.

Á því er byggt að túlkun skattyfirvalda sé í samræmi við atvinnuvegaflokkunina og vilja löggjafans og fullyrðingu um annað sé mótmælt. Þá er því haldið fram, að tilvitnun í stjórnarskrána hafi ekki þýðingu í þessu sambandi, þar sem skattlagningin byggist algerlega á settu lagaákvæði og undanþágan sé tilgreind í lagaákvæðinu.

Í málflutningi var af hálfu stefnda þeirri málsástæðu mótmælt sem of seint fram kominni, að 4. kafli atvinnuvegaflokkunar Hagstofunnar hafi aldrei verið lögformlega birtur í Stjórnartíðindum og hafi því ekki gildi í þessu sambandi.

Niðurstaða.

Í máli þessu er deilt um lögmati álagningar launaskatts af þeim hluta blikksmíði, sem felst í því að setja upp í húsum loftræstikerfi, framleidd á verkstæði stefnanda.

Með gildistöku 3. gr. laga nr. 5/1982 um breytta tekjuöflun ríkissjóðs vegna ráðstafana í efnahagsmálum um breytingu á lögum nr. 14/1965 um launaskatt var heimilað að ákveða að greiða skuli 2,5% launaskatt af greiddum vinnulaunum og hvers konar atvinnutekjum hjá fyrirtækjum sem flokkast undir fiskverkun og iðnað samkvæmt atvinnuvegaflokkun Hagstofu Íslands.

Samkvæmt 14. gr. laga nr. 5/1982 er ráðherra veitt heimild til að setja með reglugerð nánari ákvæði um framkvæmd laganna, þ.á m. um þær iðngreinar er 2. mgr. 1. gr. (sic) taki til.

Fjármálaráðherra gaf út reglugerð um launaskatt. Birtist hún í B-deild Stjórnartíðinda hinn 7. apríl 1982 nr. 145/1982. Ákvæði 3. gr. reglugerðarinnar er svohljóðandi:

„Af greiddum vinnulaunum og hvers konar atvinnutekjum hjá fyrirtækjum sem starfa að fiskverkun og iðnaði, eins og þær atvinnugreinar eru skilgreindar í atvinnuvegaflokkun Hagstofu Íslands, skal launaskattur nema 2,5% – tveimur og hálfum af hundraði – .

Með iðnaði samkvæmt 2. og 3. flokki í atvinnuvegaflokkun Hagstofu Íslands er átt við atvinnustarfsemi í verksmiðjum, verkstæðum og heimilum sem fólgin er í „mekanískri“ eða „kemískri“ umbreytingu gæða í nýjar af-

urðir, þar með talin viðgerðarstarfsemi, hvort sem unnið er í vélum eða höndum og hvort sem afurðir eru seldar í heildsölu eða smásölu. Samsetning fullgerðra hluta er talin til iðnaðar nema um sé að ræða byggingarstarfsemi.“

Með gildistöku laga nr. 3 frá 1. mars 1986 um breytingu á lögum nr. 5/1982 um breytingu á lögum nr. 14/1965 um launaskatt voru samkvæmt 6. gr. undanþegin skattskyldu vinnulaun og þóknanir samkvæmt 1. tl. fyrir störf hjá fyrirtækjum sem flokkast undir fiskverkun og iðnað samkvæmt atvinnuvegaflokkun Hagstofu Íslands.

Fjármálaráðherra gaf út nýja reglugerð um launaskatt. Birtist hún í B-deild Stjórnartíðinda hinn 11. mars s. á. nr. 151/1986.

Í 2. mgr. 11. gr. reglugerðarinnar er að finna skilgreiningu á iðnaði og er hún orðrétt samhljóða 2. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 145/1982.

Dómurinn lítur svo á að með því að vísa til atvinnuvegaflokkunar Hagstofu Íslands í 6. gr. laga nr. 3/1986 hafi með fullnægjandi hætti verið tilgreindir í lögum þeir aðilar sem undanþegnir séu skattskyldu samkvæmt lögnum. Enda lítur dómurinn svo á, að þrátt fyrir orðalag ákvæðis 12. gr. laga nr. 3/1986 sé ráðherra einungis heimilt að setja með reglugerð nánari ákvæði um framkvæmd laganna, en ekki ákvæði, er lúti að því, til hverra iðngreina lögin taki. Ekki verður á það fallist með stefnanda, að með lögfestingu 6. gr. laga nr. 3/1986 hafi löggjafinn framselt skattlagningarvald til framkvæmdavaldshafa, þ.e.a.s. Hagstofu Íslands.

Stefnandi byggir á þeirri málsástæðu, að þar sem blikksmíði sé lögvernduð iðngrein og sem slík flokkuð í 3. flokk í atvinnuvegaflokkun Hagstofu Íslands, þá teljist uppsetning loftræstikerfa á byggingarstað til þess handverks, sem lögverndar njóti samkvæmt iðnaðarlögum nr. 42/1978.

Fram til gildistöku laga nr. 3/1986 giltu lög nr. 5/1982, sem einnig voru breytingarlög á stofnlögnum um launaskatt nr. 14/1965. Með lögum nr. 5/1982 var launaskattur lækkaður í 2,5% hjá þeim atvinnugreinum sem síðar fengu hann felldan niður, en önnur atvinnustarfsemi, þ. á m. iðngreinar í byggingariðnaði, greiddu áfram 3,5% launaskatt og hefur það haldist óbreytt síðan.

Við breytingu laga nr. 5/1982 fylgdu þessar athugasemdir í greinargerð, sbr. þingskjal nr. 337 bls. 1621 í Alþingistíðindum, A-deild, 1981–82:

„Launaskattsákvörðun samkvæmt gildandi lögum hefur verið auðveld í framkvæmd. Stofn skattsins hefur verið skattgreiðendum ljós og eftirlit skattstjóra auðvelt þar sem undanþágur eru skýrar. Nauðsynlegt er að framkvæmd laganna verði áfram sem auðveldust og ekki verði lagðar á launagreiðendur og skattyfirvöld meiri skyldur en nauðsynlegt er til að

finna launaskattsstofn. Það er því mikilvægt að heil atvinnugrein falli í sama gjaldflokk launaskatts nema um mjög skýrt afmarkaða starfsemi sé að ræða innan hennar.“

Af hálfu stefnanda hefur verið byggt á þeirri málsástæðu m.a. að smíði og uppsetning loftræstikerfis séu í reynd órjúfanlega tengdar og uppsetningin í raun hluti af handverkinu. Eðli máls samkvæmt verði loftræstikerfi ekki að fullu sett saman á verkstæði því sem það sé smíðað á. Hið löggilta handverk taki til hvors tveggja sem einnar heildar. Dómurinn lítur svo á að stefnda hafi í máli þessu ekki tekist að hnekka þessari málsástæðu stefnanda.

Tilfni laga nr. 3/1986 og laga nr. 5/1982 voru aðgerðir ríkisstjórnarinnar í efnahagsmálum sem lutu m.a. að því að koma til móts við fiskvinnslu og iðnað til þess að auðvelda þessum atvinnugreinum að standa undir þeim byrðum, sem gerðir kjarasamningar höfðu lagt þeim á herðar. Þegar þetta er haft í huga og litið til vilja löggjafans eins og hann birtist í framangreindri greinargerð svo og orðalag ákvæðis 6. gr. laga nr. 3/1986, er dómurinn þeirrar skoðunar að lagaskilyrði skorti til þess að telja starfsemi stefnanda að hluta launaskattsskylda.

Niðurstaða málsins er því sú að dómkröfur stefnanda eru teknar til greina.

Niðurstöðum úrskurðar ríkisskattanefndar nr. 187/1990, upp kveðins 13. mars 1990, er hrundið. Greiðsla vinnulauna og þóknana fyrir þann þátt í atvinnustarfsemi stefnanda, sem felst í því að setja upp í húsum loftræstikerfi, framléidd á verkstæði hans, hafa verið undanþegin launaskattsskyldu árið 1987.

Eftir þessum úrslitum verður stefnda gert að greiða stefnanda málskostnað, sem þykir hæfilega ákveðinn kr. 80.000,00. Tildæmdur málskostnaður skal bera dráttarvexti samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá 15. degi dómsuppsögu til greiðsludags.

Ólöf Pétursdóttir, settur borgardómari, kvað upp dóm þennan. Uppsaga hefur dregist nokkuð vegna veikinda dómara og embættisanna.

D ó m s o r ð:

Niðurstöðum úrskurðar ríkisskattanefndar nr. 187/1990, upp kveðins 13. mars 1990, er hrundið. Greiðslur vinnulauna og þóknana fyrir þann þátt í atvinnustarfsemi stefnanda, sem felst í því að setja upp í húsum loftræstikerfi, framléidd á verkstæði hans, hafa verið undanþegnar launaskattsskyldu á árinu 1987.

Stefndi, fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, greiði stefnanda, Sveini Jónssyni, kr. 80.000,00 í málskostnað, og skal málskostnaðarfjárhæð

bera dráttarvexti samkvæmt ákvæðum III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá 15. degi eftir dómsuppsögu til greiðsludags.
