

Fimmtudaginn 19. desember 1996.

Nr. 432/1995.

Íslenska ríkið

(Jón G. Tómasson hrl.)

gegn

Helga G. Þórðarsyni

(Ragnar Aðalsteinsson hrl.)

Lífeyrissjóður. Skattar. Endurgreiðsla. Vextir. Sératkvæði.

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 29. desember 1995 að fengnu áfrýjunarleyfi 12. sama mánaðar samkvæmt heimild í 4. mgr. 152. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála. Hann krefst aðallega sýknu af öllum kröfum stefnda og málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti. Til vara krefst hann þess, að kröfur stefnda verði lækkaðar og málskostnaður í því tilviki felldur niður.

Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða dóms með þeirri breytingu, að í stað fjárhæðarinnar 76.940 krónur komi 114.433 krónur. Þá krefst hann málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

Ágreiningur aðila máls þessa fjallar um það, hvort framlag sjálfstætt starfandi atvinnurekanda til lífeyrissjóðs af eigin vinnu vegna þess hluta, sem almennt greiðist af vinnuveitanda, teljist til rekstrar-kostnaðar í skilningi 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, svo að draga megí það frá atvinnurekstrartekjum, áður en skattstofn er ákveðinn.

Stefndi rekur verkfræðistofu, þar sem veitt er ráðgjöf á verkfræðisviði. Samkvæmt 2. gr. laga nr. 55/1980 um starfskjör launafólks og skyldutryggingu lífeyrisréttinda er honum skylt að greiða iðgjöld í Lífeyrissjóð Verkfræðingafélags Íslands vegna eigin vinnu. Þá ber honum einnig að halda eftir af launum starfsfólks síns 4% iðgjaldshluta þess og standa hlutaðeigandi lífeyrissjóði skil á honum ásamt 6% mótframlagi sínu.

Samkvæmt 2. mgr. 29. gr. laga nr. 75/1981 er heimilt að draga frá

tekjum lögaðila og tekjum manna af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi rekstrarkostnað, það er þau gjöld, sem eiga á árinu að ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við.

Í 2. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981 er kveðið á um það, að vinni maður við eigin atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi, skuli hann telja sér til tekna eigi lægra endurgjald fyrir starf sitt og hefði hann innt það af hendi fyrir óskyldan eða ótengdan aðila. Þetta endurgjald telst til rekstrarkostnaðar, sbr. 3. mgr. 1. tl. 31. gr. laganna, og er frádráttarbært frá tekjum af atvinnurekstri eins og launakostnaður starfsmanna og mótframlag atvinnurekenda í lífeyrissjóði starfsmannanna.

Samkvæmt framansögðu er það meginregla í skattarétti, að öll gjöld, sem fara í að afla tekna, tryggja þær og halda þeim við, komi til frádráttar frá tekjum af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi. Allar undantekningar frá þeirri reglu verða að vera skýrar og ótvíráðar. Í lögunum er að þessu leyti enginn munur gerður á fyrirtækjum eftir rekstrarformi þeirra. Þá ber hér að hafa í huga, að stefnda var skylt að greiða iðgjöld í lífeyrissjóð af tekjum sínum, og teljast slík skylduframlög atvinnurekanda til rekstrarkostnaðar. Er fallist á þá niðurstöðu héraðsdóms, að atvinnurekandaframlag stefnda í eigin lífeyrissjóð falli undir rekstrarkostnað, sem heimilt sé að gjaldfæra.

Við málflutning fyrir Hæstarétti hækkaði stefndi kröfufjárhæð sína úr 76.940 krónum í 114.433 krónur. Stefndi gagnáfrýjaði ekki máli þessu, og í greinargerð sinni fyrir Hæstarétti krafðist hann staðfestingar héraðsdóms. Kemur krafan því eigi til álita, þótt áfrýjandi hafi samþykkt, að hún kæmist að, og verður að miða við tölulega niðurstöðu héraðsdóms.

Samkvæmt þessu er hinn áfrýjaði dómur staðfestur um annað en vexti, og verða þeir dæmdir í samræmi við 112. gr. laga nr. 75/1981, sbr. lög nr. 31/1995, sem tóku gildi 1. janúar 1996.

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

D ó m s o r ð:

Hinn áfrýjaði dómur skal vera óraskaður um annað en vexti, en þeir skulu vera ársvextir, sem nema 1% frá 1. janúar

1993 til 11. ágúst sama ár, 1,25% frá þeim degi til 1. nóvember sama ár, 1% frá þeim degi til 11. sama mánaðar, 0,5% frá þeim degi til 21. maí 1995, 0,65% frá þeim degi til 1. janúar 1996, 3,05% frá þeim degi til 1. febrúar sama ár, 3,75% frá þeim degi til 11. sama mánaðar, 4,2% frá þeim degi til 21. apríl sama ár, 3,8% frá þeim degi til 11. maí sama ár, 3,5% frá þeim degi til 1. október sama ár og 3,9% frá þeim degi til uppsögudags dóms þessa og dráttarvextir samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá þeim degi til greiðsludags.

Áfrýjandi, íslenska ríkið, greiði stefnda, Helga G. Þórðarsyni, 150.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

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

Í fyrstu lögum um tekjuskatt og eignarskatt nr. 74/1921 var eftirfarandi talið meðal þess, er draga skyldi frá tekjum manna, áður en skattur væri á þær lagður, sbr. c-lið 1. mgr. 11. gr.: „Iðgjöld af lífeyri, sem skattgreiðandi er skyldur lögum samkvæmt að tryggja sjer eða konu sinni eftir sinn dag, svo og iðgjöld af hverri annarri lögboðinni persónutryggingu. Enn fremur má draga frá tekjum þeirra manna, sem eigi eru lögum skyldir til að tryggja sjer eða konum sínum lífeyri, iðgjöld af slíkum lífeyri eða lífsábyrgð, sem greidd hafa verið, þó ekki hærra iðgjald nje af hærri tryggingarupphæð en embættismanni með sömu tekjum ber að kaupa. Að öðru leyti skulu iðgjöld af lífsábyrgðum eigi dregin frá skattskyldum tekjum.“

Í þessum ákvæðum fólst skýlaus yfirlýsing um, að skyldubundin framlög í lífeyrissjóði ættu að vera frádráttarbær frá annars skattskyldum tekjum. Tóku þau bæði til framlags, sem greitt var með eiginlegum launum manna, og til mótframlags af hálfu launagreiðanda, enda lá ekki í augum uppi, að launþegar ættu að vera skattfrjálsir af hinu síðarnefnda, sbr. þar a-lið 8. gr. laganna. Enginn vafi er á því, að ákvæðin voru sett annars vegar til að hlynna að sparnaði með söfnun lífeyrisréttinda og hins vegar vegna tvísköttunar, sem annars gæti komið til.

Þessi regla hefur haldist óslitið innan laganna í einu eða öðru formi frá þessum tíma. Hún féll brott úr texta þeirra árið 1987, þegar sérstakur frádráttur vegna lífeyriskaupa var felldur inn í almennan persónuafslátt, sbr. 4. gr. laga nr. 49/1987 um breyting á lögum nr. 75/1981, en að efni til stóð hún enn. Þess var ekki sérstaklega gætt að halda í lögnum ákvæði um skattfrelsi mótframlags launagreiðanda, en það frelsi hefur verið virt í framkvæmd alla tíð.

Í málinu ber því að leggja til grundvallar umrædda reglu ásamt meginreglu 2. mgr. 29. gr. laga nr. 75/1981 um frádrátt gjalda vegna öflunar tekna af atvinnurekstri. Samkvæmt því á stefndi að fá kröfu sinni framgengt af tvennum ástæðum, þ. e. bæði vegna þess, að hann eigi rétt á því eins og aðrir einstaklingar að vera skattfrjáls af ígildi mótframlags vinnuveitanda í lífeyrissjóð, og svo hins, að hann eigi að geta talið þetta ígildi til kostnaðar í atvinnurekstri sínum, þar sem hann gat þar ekki starfað að öflun tekna án þess að fella á sig lögbundna skyldu til framlags í lífeyrissjóð. Er ég þannig samþykkur niðurstöðum annarra dómenda.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 17. október 1995.

I.

Mál þetta, sem dómtekið var þriðjudaginn 26. september sl., er höfðað fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur af Helga G. Þórðarsyni, Vesturvangi 44, Hafnarfirði, með stefnu, birtri 29. júní 1994, á hendur Friðriki Sophussyni fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, Arnarhváli við Lindargötu í Reykjavík.

Dómkröfur stefnanda eru þær, að úrskurður yfirséðanefndar í máli stefnanda nr. 1035/1993 frá 9. nóvember 1993 verði úr gildi felldur og viðurkenndur verði réttur stefnanda til að gjaldfæra á skattframtali 1992 eigin lífeyriskaup, að fjárhæð 114.433 kr., eða aðra lægri fjárhæð að mati dómsins. Jafnframt verði viðurkenndur réttur stefnanda til að fá álagningu skatta árið 1992 endurskoðaða í samræmi við gjaldabreytinguna og oftekinn skatt endurgreiddan með dráttarvöxtum skv. III. kafla l. nr. 25/1987. Þá er gerð krafa um málskostnað úr hendi stefnda að skaðlausu.

Dómkröfur stefnda eru þær aðallega, að hann verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda og tildæmdur málskostnaður úr hendi hans að mati dómsins, en til vara, að kröfur stefnanda verði lækkaðar og málskostnaður í því tilviki felldur niður.

Málsástæður stefnanda.

Stefnandi kveðst reka verkfræðiskrifstofu í eigin nafni í Hafnarfirði, þar sem veitt sé ráðgjöf á verkfræðisviði. Á stofunni vinni aðstoðarmenn, en ekki aðrir verkfræðingar. Verkfræðistofan fái greidda þóknun fyrir ráðgjafarstörf sín samkvæmt reikningi eins og önnur atvinnufyrirtæki á sama atvinnusviði. Miðist þóknun við, að hún dugi til að greiða rekstrarkostnað allan, aðstöðugjöld og skyld gjöld, tap á útistandandi skuldum og önnur sambærileg gjöld. Að greiddum þessum kostnaði hafi stefnandi mismuninn sér til framfæris, og af honum reiknuðum samkvæmt skattalögum greiði hann m. a. tekjuskatt. Til rekstrarkostnaðar verkfræðistofunnar teljist að auki í skattalegu tilliti endurgjald það, sem stefnanda beri að reikna sjálfum sér fyrir vinnu, starf eða þjónustu, sem telja beri til tekna. Stefnandi hafi og tekjur af öðrum störfum.

Í skattframtali árið 1992 vegna tekjuársins 1991 hafi stefnandi talið til frádráttar tekjum 6% framlag atvinnurekanda til lífeyrissjóða, og hafi annars vegar verið um að ræða 79.960 kr. vegna starfsmanna stefnanda, reiknaðar af launum starfsmannanna, 1.331.832 kr., og hins vegar 114.432 kr. eða 6/10 af iðgjaldaframlagi sjálfstætt starfandi sjóðfélaga samkvæmt iðgjaldatöflu Lífeyrissjóðs Verkfræðingafélags Íslands, sem stefnanda sé skylt að greiða til lögum samkvæmt.

Með bréfi, dagsettu 24. júlí 1992, til stefnanda hafi honum verið tilkynnt, að skattstjórinn í Reykjanesumdæmi hefði gert þá breytingu m. a. á skattframtalinu, að tekjur hefðu verið hækkaðar um 114.432 kr. með þeirri skýringu, að 6/10 iðgjalds stefnanda til lífeyrissjóðs teldust ekki vera til öflunar tekna. Stefnandi hafi kært ákvörðun þessa til skattstjórans í Reykjaneskjördæmi 29. ágúst 1992, sem hafnaði kærinni með úrskurði 8. október 1992. Hinn 6. nóvember 1992 hafi stefnandi skotið málinu til yfirséðanefndar, sem staðfesti úrskurðinn 9. nóvember 1993. Sé nú krafist dóms um ógildingu þess úrskurðar.

Í aðalatriðum séu kröfur stefnanda á því reistar, að í gildandi skattalögum sé beinlínis kveðið á um það, að iðgjöld til lífeyrissjóða megi draga frá tekjum manna, sem stafi frá atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi. Af ástæðum, ókunnum stefnanda, sé framkvæmd skattyfirvalda sú að viðurkenna atvinnurekstrarframlög iðgjalda til lífeyrissjóða, en frá þeirri aðalreglu hafi þau síðan gert undantekningu, sem eingöngu eða aðallega beinist að einyrkjum í hópi sjálfstætt starfandi manna, er líkt sé ástatt um og stefnanda. Flokkun skattyfirvalda fari að hluta eftir eignarformi atvinnurekstrar, þannig, að þau viðurkenni ætíð atvinnurekstartillagið, ef atvinnurekstur-

inn sé í formi hlutafélags, samvinnufélags, skráðs sameignarfélags og samlagsfélags. Eigi það jafnt við um framlög vegna eigenda og launaðra starfsmanna. Sé um óskráð sameignarfélag um sjálfstæðan rekstur nokkurra manna að ræða, sé yfirleitt fallist á að draga atvinnurekstrartillagið frá tekjum, einnig tillag vegna eigenda. Séu eigendur tveir, sé frádráttur stundum viðurkenndur, en nú orðið alls ekki, ef eigandi atvinnufyrirtækis sé einn, að því er varði atvinnurekstrartillag vegna hans til lífeyrissjóðs. Rök yfirskattaneftndar í úrskurðinum hafi verið þau, að stefnandi hefði gjaldfært tillag, sem „var eingöngu vegna lífeyriskaupa kæranda sjálfs. Kostnaður þessi er því eigi til öflunar tekna í sjálfstæðri starfsemi kæranda og því ekki frádráttarbær samkvæmt 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt“.

Stefnandi telji engan mun eiga að gera á meðferð iðgjaldakostnaðar eftir rekstrarformum og því, hvernig eignaraðild sé háttað að atvinnurekstri. Atvinnurekstrarframlag til lífeyrissjóðsiðgjalda vegi jafnpungt í sjálfstæðri starfsemi hjá fyrirtæki í eigu ráðgjafans sjálfs og í einkafyrirtæki, sem skipulagt sé sem sameignarfélag ráðgjafans og maka hans eða einhvers annars aðila. Sama gildi um óskráð ráðgjafarfyrirtæki í eigu þriggja manna eða fleiri, önnur sameignarfélög og hlutafélög.

Ekki sé í lögum heimild til mismununar. Slík mismunun yrði að auki að teljast fara í bága við jafnræðisreglu íslenskrar stjórnskipunar. Hún sé og til þess fallin að skekkja samkeppnisaðstöðu aðila á sama markaði og meina einyrkjum ráðgjafarstarf. Löggjöfin veiti hins vegar slíku fyrirkomulagi á atvinnurekstri almennt sömu vernd og réttindi og annars konar fyrirkomulagi, og því þurfi undanþágur að vera skýrar, enda bannað með 69. gr. stjórnarskrár að leggja slík bönd á atvinnurekstur manna. Stefnandi minni á, að sér sé skylt í skattalegu tilliti að fara með eigin vinnu í fyrirtækinu á sama hátt og vinnu annarra, sbr. það, sem áður segi um reiknað endurgjald. Þá skipti og máli, að stefnanda sé lögskylt að greiða til lífeyrissjóðs.

Stefnandi veki athygli á því, að framkvæmd skattýfirvalda á þessu sviði hafi verið í samræmi við kröfur hans í máli þessu fram á síðustu ár, en þá hafi skattýfirvöld breytt framkvæmdinni, án þess að til kæmi lagabreyting. Slíkt telji stefnandi óheimilt.

Stefnandi vísar til laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981 með síðari breytingum, einkum 7. gr., 31. gr., 52. gr., 67. gr. og 91. gr., enn fremur til l. nr. 30/1992 um yfirskattaneftnd, þ. á m. 15. gr. um heimild til málskots til dómstóla. Þá vísar stefnandi til 69. gr. stjórnarskrár og þeirrar óskráðu reglu í íslenskum skattrétti, að skattýfirvöldum sé óheimilt að breyta athugasemdalaust framkvæmd, án þess að til komi breytt löggjöf.

Um skyldu til að greiða til lífeyrissjóðs vísast til l. nr. 55/1980.

Þá er vísað til viðtekinnar reglu íslenskrar stjórnskipunar um jafnræði þegnanna, eins og hún birtist í dómum Hæstaréttar, ekki síst í málum um skatta.

Um málskostnað vísast til laga um meðferð einkamála.

Málsástæður stefnda.

Stefndi kveður ekki vera ágreining með aðilum um það, hvers konar sakarefni stefnandi hafi lagt fyrir dómstóla. Kveður stefndi sakarefnið einungis vera það, hvort úrskurður yfirskattaneftndar í máli stefnanda, þar sem hafnað sé frádrætti á 6/10 hlutum af framlagi hans í lífeyrissjóð, sé lögmæt-ur. Rétt sé þó að gera athugasemdir við lýsingu stefnanda á því, hvernig skattstofn hans sé fundinn fyrir gjaldárið 1992. Ekki sýnist vera ágreiningur um þetta atriði sérstaklega, en þar sem það varði að nokkru málsástæður og lagarök stefnda, sé nauðsynlegt að greina nákvæmar frá athugasemdum skattstjóra við framtal stefnanda.

Í rekstrarreikningi, sem fylgdi skattframtali stefnanda 1992, hafi verið getið um hagnað, að fjárhæð 1.282.336 kr., og fært í reit 62 á framtalinu, lið 7.7., en í þann reit skuli færa hreinar tekjur framteljanda af eigin atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi samkvæmt meðfylgjandi rekstrarreikningi. Með bréfi skattstjóra, dags. 24. júlí 1992, hafi umrædd fjárhæð verið færð í reit 24, lið 7.5., á framtali sem reiknað endurgjald, sbr. 2. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. og 59. gr. l. nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Öll þessi fjárhæð hafi þannig verið færð sem reiknað endurgjald, enda lægri en sú viðmiðunarfjárhæð, sem ríkisskattstjóri ákveði samkvæmt 6. gr. l. nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda, sbr. dskj. nr. 18, og taka skuli mið af við álagningu. Gjaldárið 1992 hafi því ekki komið til skattlagningar á hagnaði af starfsemi stefnanda.

Málsástæður stefnda og lagarök eru eftirfarandi:

Svo sem greini í úrskurði yfirskattaneftndar í máli stefnanda, hafi legið fyrir, að gjaldfært tillag í lífeyrissjóð hafi eingöngu verið vegna lífeyris-kaupa kæranda sjálfs. Teldist umræddur kostnaður því eigi til öflunar tekna í sjálfstæðri starfsemi kæranda samkvæmt 1. tl. 31. gr. l. nr. 75/1981, sbr. meginreglu 2. mgr. 29. gr. sömu laga. Sé sú niðurstaða í samræmi við þá meginreglu skattalaga, að greiða skuli skatta af tekjum, en heimildir þær, sem um sé að ræða til frádráttar skattskyldum tekjum, beri að skýra þröngt. Þá styðjist hún líka við þá meginreglu skattalaga, að einkakostnað megi ekki draga frá í atvinnurekstri.

Stefnandi styðji kröfur sínar m. a. með samanburði rekstrarforma og því,

að sér sé mismunað við það, hvernig skattskyldu sameignarfélagi sé háttað. Ekki sé unnt að leggja slíkan samanburð til grundvallar, enda horfi skattskylda öðruvísi við eftir því, hvort einstaklingar eigi í hlut eða lögpersónur, þ. á m. félög. Stefnandi haldi því fram, að sér beri að fara með eigin vinnu á sama hátt og „vinnu annarra“ í skattalegu tilliti. Um skattskyldu sjálfstætt starfandi einstaklings í atvinnurekstri séu sérreglur, sem meðal annars feli það í sér, að reikna skuli sérstakt endurgjald. Hafi þær reglur að tilgangi að mynda réttan skattstofn sjálfstætt starfandi manna, eins og um launað starf hjá ótengdum aðila væri að ræða. Þótt reiknað endurgjald, þ. e. þau laun, sem stefnandi beri að reikna sjálfum sér, sé dregið frá í rekstrarreikningi, sé það engu að síður sjálfstæður hluti af skattstofni hins sjálfstætt starfandi, sbr. 2. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. 1. nr. 75/1981, ásamt þeim hagnaði, sem af rekstrinum verði, sbr. B-lið sömu greinar. Lífeyristillag hans sé að réttum lögum tekið af þeim hluta skattstofnsins, er teljist til hins reiknaða endurgjalds, sbr. 4. gr. 1. nr. 55/1980 um starfskjör launafólks og skyldutryggingu lífeyrisréttinda. Þegar hlutafélag eða sameignarfélag inni af hendi þann hluta lífeyrisgjalds, sem því sé skylt að lögum, sé um að ræða greiðslu í þágu þess, sem hljóti við það lífeyrisréttindi. Þar sem slík greiðsla stafi frá öðrum skattaðila en launþegnum sjálfum, hljóti það að þjóna rekstri lögadilans að mega draga tillagið frá í rekstrarreikningi og þar með skattstofni, sbr. 1. tl. 30. gr. 1. nr. 75/1981. Í tilviki stefnanda geti sambærilegur hluti iðgjaldsins á engan hátt þjónað þeim rekstri, sem hann hafi með höndum og beri sérstaklega að gera skil í skattalegu tilliti. Umkrafinn frádráttur geti m. ö. o. ekki talist til rekstrarkostnaðar í skilningi laga nr. 75/1981, þ. e. til þeirra gjalda, sem eigi að ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við. Sé ókleift að skýra þau ákvæði skattalaga, sem sérstaklega gildi um atvinnurekstur, þannig, að gjöld í þágu einstaklings njóti frádráttar sem rekstrarkostnaður frá skattstofni hans sjálfs. Eigi stefnandi í þessu tilliti meiri samstöðu með launþegum, sem hafi ekki að lögum heimild til að draga frá það tillag vinnuveitanda í lífeyrissjóð, sem reiknað sé af skattstofni þeirra. Fyrirnefnd niðurstaða yfirsattanefndar í máli stefnanda sé því lögum samkvæm og rétt.

Stefnandi beri samkvæmt 2. gr. 1. nr. 55/1980 skylda til að greiða í lífeyrissjóð. Standi sú persónulega skylda í engu samhengi við rekstrarkostnað af atvinnustarfsemi hans. Stefnandi hafi jafnframt um það val, í hvaða lífeyrissjóð, viðurkenndan af fjármálaráðuneyti, hann greiði og hve mikið. Auk þess eigi hann val um að greiða í frjálsan lífeyrissjóð. Þannig geti stefnandi í raun reitt langt umfram tíund af launum sínum í lífeyrisiðgjöld og unnið sér með því lífeyrisréttindi. Liggi fyrir í málinu, að greiðsla hans

samkvæmt iðgjaldatöflu Lífeyrissjóðs Verkfræðingafélags Íslands feli í sér hærri hlutfall en tíund miðað við reiknað endurgjald hans tekjuárið 1991. Óhugsandi sé, að slík greiðsla mætti koma til frádráttar skattstofni, og gildi því sömu sjónarmið um þann hluta, sem hafnað hafi verið, að draga megí frá, og úrskurðað hafi verið um í máli stefnanda fyrir yfirsattaneínd.

Því sé mótmælt, að framangreindar reglur skattalaga fái eigi samrýmst 69. gr. stjórnskrárinnar. Með álagningu skatta hafi löggjafinn ekki lagt bönd á frelsi stefnanda til að stunda atvinnu sína. Framangreind ákvæði skattalaga fullnægi 40. og 77. gr. stjórnskrárinnar, og styðjist það við mörg fordæmi, að skattalög feli í sér mismikla skatta og misháa álagningu eftir því, hvort í hlut eigi einstaklingar eða lögaðilar, án þess að brjóti gegn 69. gr. stjórnskrárinnar um atvinnufrelsi. Því sé einnig fráleitt að álykta, að stefnanda sé með nefndum ákvæðum skattalaga og skýringu þeirra meinað að stunda atvinnu sína. Að sama skapi sé eigi fallist á það, að jafnræðisreglu íslenskrar stjórnskipunar hafi ekki verið fylgt í máli stefnanda eða að slík regla komi hér til álita, enda teljist stefnandi sem skattaðili ekki jafnsettur við lögaðila samkvæmt skattalögum.

Fullyrðing af stefnanda hálfu um, að jafnaðarlega sé fallist á frádrátt atvinnurekstrartillags hjá „óskráðum“ sameignarfélögum, sé ekki studd rökum eða gögnum. Verði ekki ráðið af fullnaðarúrskurðum þar til bærra stjórnsvaldshafa, að fallist hafi verið á hliðstæðan frádrátt í þeim tilvikum.

Stefnandi haldi því fram, að í gildandi skattalögum sé beinlínis kveðið á um það, að iðgjöld til lífeyrissjóða megí draga frá tekjum manna, sem stafi af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi. Engin heimild hafi verið í lögum um tekjuskatt og eignarskatt eða öðrum lögum um álagningu opinberra gjalda, sem heimili slíkan frádrátt í þágu þess, sem starfsemina hafi með höndum.

Því sé mótmælt, að skattframkvæmd hafi breyst, að því er sakarefni varði. Fullyrðing stefnanda þess efnis, að framkvæmd skattyfirvalda á þessu sviði hafi verið „í samræmi við kröfur hans á máli þessu fram á síðustu ár“, sé röng. Með dskj. nr. 15–17 sé af hálfu ríkisskattstjóra upplýst ýtarlega um skattframkvæmdina og forsögu hennar með tilliti til ákvæða skattalaga. Svo sem þar komi fram og á dskj. nr. 19–26, hafi skattframkvæmd verið á sama veg um árabíl. Hafi úrskurðir ríkisskattaneíndar og yfirsattaneíndar í hliðstæðum málum verið á sama veg og margir komið fyrir almenningssjónir. Með þessum gögnum telji stefndi, að nægjanlega sé orðið við áskorun stefnanda og að upplýst sé, að sú staðhæfing í stefnu, að skattyfirvöld hafi breytt framkvæmdinni, án þess að til kæmi lagabreyting, sé röng. Með hliðsjón af þessari löngu og viðteknu skattframkvæmd og þess, sem að framan

sé rakið um, að heimild í lögum skorti, svo að fallist verði á kröfur stefnanda, sé ókleift að skýra 1. tl. 31. gr. 1. nr. 75/1981 svo rúmt sem stefnandi haldi fram að óbreyttum lögum.

Hafi ekki verið gerðar sambærilegar athugasemdir við skattframtöl stefnanda fyrr en með bréfi skattstjóra, dags. 24. júlí 1992, geti það á engan hátt talist breytt skattframkvæmd og enn síður komið í veg fyrir heimildir skatt-yfirvalda til að taka til athugunar framtal hans samkvæmt þeim reglum, sem um það gildi í X. kafla 1. nr. 75/1981.

Vegna varakröfu sé nauðsynlegt að skora á stefnanda að upplýsa og leggja fram gögn um þær greiðslur, sem hann hafi sannanlega innt af hendi í lífeyrissjóði á umþrættu tímabili. Gerður sé sérstakur fyrirvari um frekari málsástæður þar að lútandi.

Mótmælt er vöxtum og upphafstíma vaxta. Samkvæmt 112. gr. 1. nr. 75/1981 komi ekki til greina að dæma stefnanda dráttarvexti, heldur skuli vextir vera jafnháir almennum sparisjóðsvöxtum í Landsbanka Íslands á hverjum tíma. Þá sé upphafstíma vaxta mótmælt, og beri að miða þá í fyrsta lagi við þingfestingardag, sbr. 15. gr. 1. nr. 25/1987.

Til stuðnings kröfum um málskostnað vísast til XXI. kafla 1. nr. 91/1991.

IV.

Forsendur og niðurstaða.

Ekki er fallist á, að sú skattalega meðferð, sem stefnandi hefur fengið og deilt er um í máli þessu, brjóti gegn ákvæðum 69. gr. stjórnarskrárinnar.

Samkvæmt 1. tl. 2. mgr. 7. gr. 1. nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt ber stefnanda að telja sér til tekna eigi lægra endurgjald fyrir eigið vinnuframlag í fyrirtæki sínu en hefði hann innt það af hendi fyrir óskyldan eða ótengdan aðila óháð því, hvort vinnan hafi raunverulega verið innt af hendi. Þá ber stefnanda að greiða iðgjöld í lífeyrissjóð samkvæmt 2. gr. 1. nr. 55/1987 um starfskjör launafólks og skyldutryggingu lífeyrisréttinda. Samkvæmt sömu lagagrein ber stefnanda jafnframt sem atvinnurekanda að halda eftir af launum starfsfólks síns iðgjaldahluta þess ásamt mótframlagi sínu og standa viðkomandi lífeyrissjóði skil á því. Í þessu felst, að stefnanda ber sem atvinnurekanda að halda eftir mótframlagi fyrirtækisins vegna eigin lífeyrisgreiðslna, eins og væri hann óskyldur eða ótengdur starfsmaður fyrirtækisins. Stefnandi er þannig í skattalegu tilliti annars vegar sem atvinnurekandi og hins vegar sem launþegi og ber réttindi og skyldur samkvæmt því. Er þessi staða stefnanda óháð rekstrarformi fyrirtækisins sem og því, hvort það er skráð eða óskráð.

Samkvæmt 2. mgr. 29. gr. 1. nr. 75/1981 er heimilt að draga frá tekjum lög-

aðila og tekjum manna af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi rekstrar-kostnað, þ. e. þau gjöld, sem eiga á árinu að ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við. Er þetta áréttað í 1. tl. 31. gr. sömu laga og nánar kveðið á um þau gjöld, sem til rekstrarkostnaðar teljast. Er ekki gerð mismunun milli fyrirtækja eftir rekstrarformi þeirra.

Ágreiningslaust er með aðilum, að launakostnaður starfsmanna og mót-framlag atvinnurekanda í lífeyrissjóði starfsmannanna fellur undir frá-dráttarbæran rekstrarkostnað samkvæmt 1. tl. 31. gr l. nr. 75/1981. Samkvæmt 3. mgr. 1. tl. 31. gr. falla enn fremur þau laun stefnanda undir frá-dráttarbæran rekstrarkostnað, sem honum ber að reikna sér lögum samkvæmt, eins og væri hann launþegi, svo sem að framan er rakið.

Með því að skýrt er tekið fram í lögunum, að vinnuframlag atvinnurek-anda sé sambærilegt vinnuframlagi óháðs launþega í skattalegu tilliti, ber jafnframt að skýra löginn svo, þar sem annað er ekki sérstaklega tekið fram, að atvinnurekandaframlag í eigin lífeyrissjóð falli undir rekstrarkostnað. Í 52. gr. laganna eru talin upp í fimm tölulíðum atriði, sem ekki teljast til rekstrarkostnaðar. Umþrættar greiðslur falla ekki þar undir. Þá verður ekki fallist á það með stefnda, að greiðslur þessar teljist til einkaneyslu stefn-anda og falli þar af þeim sökum ekki undir rekstrarkostnað. Stefnandi hef-ur ekki sjálfsval um það, hvernig fjármunum þessum skuli varið, og verður að telja, að framlag þetta falli undir nauðsynlegan og óhákvæmilegan kostnað hans sem atvinnurekanda í því skyni að afla teknanna, svo sem rekstrarkostnaður er skilgreindur í 1. tl. 31. gr. l. nr. 75/1981.

Varakrafa stefnda lýtur að lækkun þeirra fjárhæða, sem stefnanda verði heimilað að draga frá rekstrarkostnaði sínum.

Í lögum nr. 75/1981 er hvergi að finna ákvæði, sem takmarki frádrátt á framlagi atvinnurekanda í lífeyrissjóð, sem honum er rétt og skylt að lögum að vera aðili að.

Stefnandi er félagi í lífeyrissjóði verkfræðinga. Samkvæmt reglugerð sjóðsins á dskj. nr. 8, gr. 4.1., skulu iðgjöld sjóðfélaga vera 10% af heildar-launum, en þó aldrei lægri en samkvæmt iðgjaldatöflu sjóðsins, sbr. gr. 4.3., en sú grein fjallar um iðgjöld sjóðfélaga, sem ekki eru launþegar.

Í greinargerð sinni skorar stefndi á stefnanda að upplýsa og leggja fram gögn um þær greiðslur, sem hann hefur sannanlega innt af hendi í lífeyris-sjóði á umdeildu tímabili. Af þeim gögnum, sem stefnandi hefur lagt fram í því skyni, verður ekki ráðið, hvernig atvinnurekandaframlag stefnanda í sjóðinn, 114.433 kr., er fundið, og er ekki tölulegt samræmi, að því er séð verður, milli þeirrar fjárhæðar og yfirlits yfir iðgjöld stefnanda á dskj. nr. 32. Þá er skjal þetta óstaðfest, og liggur ekki fyrir, hvaðan það stafar. Engar

greiðslukvittanir eða yfirlýsingar frá lífeyrissjóðnum hafa verið lagðar fram. Þykir því rétt að miða við lágmarksiðgjald samkvæmt reglum lífeyrissjóðsins, gr. 4.1. á dskj. nr. 28. Mótframlag stefnanda, sem frádráttarbært er, reiknast þá 6% af fram töldum lágmarkstekjum hans, þ. e. 76.940 kr. Eru kröfur stefnanda þannig teknar til greina miðað við framangreinda fjárhæð ásamt vöxtum, eins og krafist er.

Eftir þessum úrslitum ber að dæma stefnda til að greiða stefnanda málskostnað, sem þykir hæfilega ákveðinn 250.000 kr.

Sigríður Ólafsdóttir héraðsdómari kvað upp dóminn.

D ó m s o r ð:

Úrskurður yfirskattanefndar í máli stefnanda, Helga G. Þórðarsonar, Vesturvangi 44, Hafnarfirði, nr. 1035/1993 frá 9. nóvember 1993 er felldur úr gildi. Viðurkenndur er réttur stefnanda til að gjaldfæra á skattframtali 1992 eigin lífeyriskaup, að fjárhæð 76.940 kr. Jafnframt er viðurkenndur réttur stefnanda til að fá álagningu skatta árið 1992 endurskoðaða í samræmi við gjaldabreytinguna og oftekinn skatt endurgreiddan með dráttarvöxtum skv. III. kafla l. nr. 25/1987.

Stefndi, ríkissjóður, greiði stefnanda 250.000 kr. í málskostnað.