Fimmtudaginn 6. maí 1999.

Nr. 286/1998. **Halldór G. Baldursson**
(Erla S. Árnadóttir hrl.)
gegn
íslenska ríkinu
(Guðrún Margrét Árnadóttir hrl.)

Skattar. Vinnusamningur.

Skattyfirvöld endurákvörðuðu opinber gjöld H á þeim grundvelli að G, sem starfað hafði hjá honum, hefði verið launþegi hans en ekki verktaki. Ekki var fram komið að G hefði á þeim tíma, sem um ræddi, unnið í þágu annarra en H. Hann hafði fengið greitt tímakaup, þar sem greint var á milli dagvinnu og yfirvinnu, innt af hendi þau verk sem til féllu, verið undir stjórn H og ekki haft afnot af eigin starfsstöð. Þótti samband þeirra hafa haft slík einkenni vinnusamnings, að líta yrði á greiðslur H til G sem laun. Var því staðfestur dómur héraðsdóms, þar sem kröfum H um ógildingu og breytingu ákvarðana skattyfirvalda var hafnað.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Pétur Kr. Hafstein, Haraldur Henrysson og Hrafn Bragason.

Málinu var skotið til Hæstaréttar 8. júlí 1998. Áfrýjandi krefst þess, að hrundið verði úrskurðum yfirskattanefndar 5. mars 1997 í málinu nr. 211/1997 og skattstjóra Norðurlandsumdæmis eystra 26. mars 1996 og 31. október 1995 og stefnda gert að þola endurákvörðun ríkisskattstjóra á opinberum gjöldum áfrýjanda og eiginkonu hans, Önnu Katrínar Eyfjörð Þórsdóttur, vegna tekjuársins 1993 á þeim grundvelli, að greiðslur áfrýjanda til Garðars Svanlaugssonar verði viðurkenndar sem verktakagreiðslur. Þessi krafa felur í sér, að hækkun tryggingagjalds að fjárhæð 102.163 krónur auk álags og dráttarvaxta verði felld niður, að áfrýjanda beri innskattur af verktakagreiðslum að fjárhæð 324.267 krónur auk dráttarvaxta samkvæmt 28. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt og að krafa á hendur áfrýjanda um skil á staðgreiðsluskatti að fjárhæð 396.066 krónur auk álags og dráttarvaxta falli niður. Til vara er þess krafist, að stofn til ákvörðunar staðgreiðsluskatta verði lækkaður í

1.244.116 krónur og stofn til álagningar tryggingagjalds í 1.323.528 krónur. Þá verði reiknaðir staðgreiðsluskattar og innskattur færðir til frádráttar tekjum sem tapaðar kröfur við ákvörðun tekjuskatts og eignarskatts árið 1994. Í öllum tilvikum er krafist málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst aðallega staðfestingar héraðsdóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti. Til vara er þess krafist, að stefnukröfur verði lækkaðar verulega og málskostnaður þá látinn falla niður.

Nokkur ný skjöl hafa verið lögð fyrir Hæstarétt.

Í héraðsdómi er gerð grein fyrir því, hvernig störfum Garðars Svanlaugssonar fyrir áfrýjanda var háttað á árinu 1993. Skriflegur verktakasamningur var ekki gerður og áfrýjandi hefur ekki veitt fullnægjandi upplýsingar um inntak þess endurgjalds, sem um var samið þeirra í milli. Ekki er fram komið, að Garðar hafi unnið í þágu annarra en áfrýjanda á þessum tíma. Ljóst er, að hann hefur innt af hendi þau verk, sem til féllu hjá áfrýjanda ýmist á vinnuvélum eða verkstæði hans. Þykir samband þeirra hafa slík einkenni vinnusamnings, að Garðar teljist hafa verið launþegi áfrýjanda og líta verði á allar greiðslur til hans sem laun. Áfrýjandi hefur ekki sýnt fram á, að hugsanlegar endurkröfur hans á hendur Garðari, að fengnum úrslitum þessa máls, eigi að leiða til lækkunar á skattstofnum á rekstrarárinu 1993.

Með þessum athugasemdum verður héraðsdómur staðfestur með skírskotun til forsendna hans.

Áfrýjandi skal greiða stefnda málskostnað fyrir Hæstarétti, eins og greinir í dómsorði.

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði dómur á að vera óraskaður.

Áfrýjandi, Halldór G. Baldursson, greiði stefnda, íslenska ríkinu, 150.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 17. apríl 1999.

Mál þetta sem dómtekið var 19. mars sl. var höfðað með stefnu birtri 13. ágúst 1997. Málinu var úthlutað héraðsdómara 1. desember sl. og tekið fyrir 16. sama mánaðar. Málinu var frestað til 28. janúar 1998 og síðan til aðalmeðferðar 19. mars sl. Aðalmeðferð fór fram þann dag og málið var síðan dómtekið.

Stefnandi er Halldór G. Baldursson, kt. 180454-3499, Bæjarsíðu 3, 603 Akureyri. Stefndi er íslenska ríkið.

Dómkröfur stefnanda eru: Að úrskurði yfirskattanefndar í málinu nr. 211/1997, úrskurði skattstjóra Norðurlandsumdæmis eystra frá 26.3.1996 og úrskurði sama skattstjóra frá 31.10.1995 verði hrundið og stefnda gert að þola endurákvörðun ríkisskattstjóra á opinberum gjöldum stefnanda og eiginkonu hans, Önnu Katrínar Eyfjörð Þórsdóttur, kt. 040458-7199, vegna tekjuársins 1993, á þeim grundvelli að greiðslur stefnanda til Garðars Svanlaugssonar, kt. 050959-5549, verði viðurkenndar sem verktakagreiðslur. Þessi krafa felur í sér:

1. Að hækkun tryggingagjalds 102.163 krónur auk álags og dráttarvaxta fellur niður.

2. Að stefnanda ber innskattur af verktakagreiðslum að fjárhæð 324.267 krónur auk dráttarvaxta skv. 28. gr. laga nr. 50/1988.

3. Að krafa á hendur stefnanda um skil staðgreiðsluskatta 396.066 krónum fellur niður ásamt álagi og dráttarvöxtum.

Til vara er sú krafa gerð að stofn til ákvörðunar staðgreiðsluskatta verði lækkaður í 1.244.116 krónur og stofn til álagningar tryggingagjalds í 1.323.528 krónur. Enn fremur að reiknaðir staðgreiðsluskattar og innskattur verði færðir til frádráttar tekjum við ákvörðun tekjuskatts og eignarskatts 1994 sem tapaðar kröfur.

Í báðum tilvikum er þess krafist að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda málskostnað samkvæmt málskostnaðarreikningi.

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

Til vara er þess krafist að kröfur stefnanda verði stórlega lækkaðar og málskostnaður verði í því tilviki látinn niður falla.

Málavextir.

Hinn 31. október 1995 endurákvarðaði skattstjóri Norðurlandsumdæmis eystra opinber gjöld stefnanda gjaldárin 1990-1994 á grundvelli skýrslu eftirlitsdeildar skattstjórans dags. 22. september 1995. Endurákvörðunin fólst í því að skattstjóri taldi Garðar Svanlaugsson, sem starfaði hjá stefnanda í mars-desember 1993, launþega en ekki verktaka og greiðslur til hans því taldar launagreiðslur, þ.m.t. virðisaukaskattur. Úrskurður skattstjóra hefur í för með sér að skattstofnar stefnanda breytast auk þess sem honum er gert að skila staðgreiðsluskatti af launum Garðars, sem hann hélt ekki eftir. Garðar var skráður virðisaukaskattsgreiðandi og gerði stefnanda reikninga fyrir störf sín með virðisaukaskatti. Úrskurður skattstjóra fól í sér að greiðslur stefnanda til Garðars á árinu 1993, sem alls námu 1.647.795 krónum að meðtöldum virðisaukaskatti, voru taldar launagreiðslur stefnanda, sem hafði í för með sér hækkun

tryggingagjalds um 102.163 krónur. Enn fremur að greiddum virðisaukaskatti stefnanda samkvæmt reikningum Garðars, samtals að fjárhæð 324.267 krónur, var hafnað sem innskatti auk þess sem stefnanda var gert að skila staðgreiðsluskatti af öllum greiðslum stefnanda til Garðars að fjárhæð 396.066 krónur. Stefnandi hefur verið krafinn um greiðslu opinberra gjalda á grundvelli þessara breytinga ásamt dráttarvöxtum.

Málsástæður og lagarök stefnanda.

Stefnandi heldur því fram að Garðar Svanlaugsson hafi starfað hjá sér sem verktaki. Garðar hafi tilkynnt skattyfirvöldum þá starfsemi sína og hann því skráður sem virðisaukaskattsgreiðandi. Ekki sé óalgengt á síðustu árum að atvinnurekendur ráði verktaka til ýmissa starfa, sem áður hafi verið unnin af fastráðnum starfsmönnum. Ekki hvað síst við starfsemi þar sem vinna er stopul og verkefni árstíðabundin.

Þetta hafi það í för með sér að starfsmaðurinn taki sjálfur áhættu vegna hugsanlegra veikinda sinna og kostnaðar við fæði, húsnæði og ferðir, sem atvinnurekandinn verði almennt að greiða. Þessi háttur hafi einnig ýmsa kosti fyrir starfsmann, sem vilji ráða tíma sínum að einhverju leyti og e.t.v. starfa jafnframt fyrir aðra. Enginn uppsagnarfrestur hafi verið ákveðinn í samningi stefnanda og Garðars, sem var munnlegur. Fullyrt sé að slíkir verktakasamningar séu algengir og hljóti því fjöldi slíkra verktaka að vera skráður hjá skattstjóra og hafa virðisaukaskattsnúmer. Veit stefnandi ekki annað en að skattstjóri hafi litið svo á að Garðar stundaði sjálfstæða starfsemi og meðhöndlað hann sem slíkan við ákvörðun opinberra gjalda.

Stefnandi telur sig ekki launagreiðanda samkvæmt 7. gr. laga nr. 45/1987 og af hálfu ríkisskattstjóra hafi stefnandi ekki verið úrskurðaður launagreiðandi, sbr. 2. mgr. 19. gr. laga nr. 45/1987, eða fengið athugasemdir af hans hendi um fyrirkomulag verktilhögunar stefnanda og Garðars, eins og áskilið er í greininni. Án slíks úrskurðar ríkisskattstjóra verði stefnanda ekki gert að halda eftir staðgreiðslu af greiðslum til Garðars.

Í skýrslu skattstjóra Norðurlandsumdæmis eystra komi fram þær athugasemdir við verktakastarfsemi Garðars, að reikningar hans hafi verið ófullkomnir og ekki í samræmi við reglugerð nr. 50/1993. Úr því hafi verið bætt af hálfu Garðars og ekki sé betur vitað en að þeir reikningar hafi fullnægt formskilyrðum reglugerðarinnar. Þá hafi það ekki talist samrýmast verktöku að verktaki tilgreindi fjölda dagvinnu- og yfirvinnutíma, þar sem verkkaupa mætti einu gilda hvenær sólarhrings verk væri unnið. Á þessa athugasemd verði ekki fallist. Alvanalegt sé, enda nauðsynlegt, að verktakar er starfa á tímavinnugrundvelli, geri grein fyrir tímafjölda sínum, þ.m.t. fjölda þeirra tíma sem unnir séu í eftirvinnu, næturvinnu og helgidagavinnu, enda hafi slík vinna verið samþykkt

af verkkaupa. Vísast í þessu sambandi t.d. til verktakareikninga iðnaðarmanna, sem starfa við viðhald í tímavinnu bæði fyrir hið opinbera og einkaaðila. Þá sé að því fundið að ekki liggi fyrir skriflegur samningur um verktökuna. Á þetta sé heldur ekki fallist, enda munnlegir samningar jafngildir skriflegum samningum og engin skilyrði sett um skriflega samninga til sönnunar verktöku. Að lokum megi ráða af skýrslunni að það sé skoðun eftirlitsins að þar sem viðkomandi störf hafi verið unnin áður af föstum starfsmanni geti ekki verið eðlilegt að þau séu á árinu 1993 unnin af verktaka. Þessi rök séu ekki haldbær. Í atvinnurekstri sé stöðugt leitað hagræðingar og sé ekki óalgengt eins og í starfsemi stefnanda að ráðnir séu verktakar til að sinna störfum, sem áður hafi verið unnin af föstum starfsmönnum. Í tilviki stefnanda sé bent á að enn í dag séu umrædd störf unnin af verktaka.

Í úrskurði skattstjóra komi fram sú athugasemd að Garðar hafi tilgreint rangt virðisaukaskattsnúmer á reikningum sínum. Þetta hafi verið leiðrétt og skipta þessi mistök Garðars ekki máli hér.

Í úrskurði yfirskattanefndar sé vísað til ákvæða 58. gr. laga nr. 75/1981 og úrskurðar Héraðsdóms Reykjavíkur í málinu nr. Y-26/1995, sbr. nú dóm Hæstaréttar frá 30. janúar 1997. Verði að skilja þessa tilvísun yfirskattanefndar svo að hún telji verktakasamning stefnanda og Garðars Svanlaugssonar málamyndasamning. Þessu sé alfarið mótmælt. Stefnandi hafi að öllu leyti hagað sér í samræmi við það sem almennt gerist í viðskiptum verksala og verkkaupa og ekkert bendi til að stefnandi hafi t.d. ætlað að komast undan skattgreiðslum með þessari verktilhögun. Eingöngu liggi hagræðingarsjónarmið til grundvallar samningnum af hálfu stefnanda. Hafi önnur sjónarmið legið að baki samningnum af hálfu Garðars geti það ekki verið á ábyrgð stefnanda. Varðandi þau rök nefndarinnar að ekki sé unnt að líta svo á að Garðar hafi getað talist inna störf sín af hendi í sjálfstæðri starfsemi, vegna ábyrgðar stefnanda á verkum hans, sé á það bent að fjöldi sjálfstæðra verktaka vinni á ábyrgð annarra verktaka sem undirverktakar. Þá sé því enn fremur mótmælt að það kunni að skipta máli að stefnandi átti þau tæki, sem stefndi vann við.

Hvað varði varakröfu stefnanda þá komi fram í úrskurðum skattyfirvalda að heildargreiðsla stefnanda til Garðars skuli teljast laun til hans. Augljóst megi vera að virðisaukaskattur sá, sem stefnandi greiddi Garðari, eigi ekki að vera þóknun fyrir störf hans heldur skattgjald til ríkisins. Verði talið að verktakasamningur stefnanda og Garðars sé ólögmætur, eigi stefnandi kröfu á Garðar um endurgreiðslu virðisaukaskattsins. Geti virðisaukaskatturinn aldrei talist liður í starfskjörum Garðars og þar með skattstofn, sem innheimta beri staðgreiðsluskatt af samkvæmt lögum nr. 45/1987. Breyti það engu þó að telja verði hinn greidda virðisaukaskatt óinnheimtanlegan vegna brottflutnings Garðars af landinu. Ekki liggi fyrir að Garðari hafi verið gefinn kostur á að tjá sig um mál þetta eða gera

grein fyrir kostnaði sínum af starfa sínum. Hefði launasamningur verið gerður í stað verktakasamnings má gera ráð fyrir að greiðslan hefði verið önnur, þ.e. skipst í bifreiðastyrk, fæði, dagpeninga o.fl. og að 6% lífeyrissjóðsgjald hefði verið greitt beint til lífeyrissjóðs. Stofn til staðgreiðslu getur því aldrei ákvarðast sem heildargreiðsla til Garðars. Bar skattstjóra a.m.k. að lækka stofn til staðgreiðslu um virðisaukaskattinn 324.267 krónur og 6% af heildargreiðslum að frádregnum virðisaukaskatti eða um 79.412 krónur vegna skylduframlags atvinnurekanda til lífeyrissjóðs eða í 1.244.116 krónur og stofn til tryggingagjalds um virðisaukaskatt eða í 1.323.528 krónur.

Krafa stefnanda um að virðisaukaskattur og staðgreiðsluskattar verði dregnir frá skattstofni stefnanda sé á því byggð að yfirvöld hljóti að viðurkenna að kröfur stefnanda á hendur Garðari séu tapaðar og beri því að gjaldfæra þær sem slíkar í framtali 1994.

Krafa um dráttarvexti af vangreiddum innskatti styðst við 28. gr. laga nr. 50/1988, sbr. 1. og 4. mgr. greinarinnar.

Málsástæður og lagarök stefnda.

Af hálfu stefnda er kröfum stefnanda vísað á bug og talið að sú niðurstaða skattstjóra og yfirskattanefndar að réttarsamband milli stefnanda og Garðars Svanlaugssonar hafi í reynd byggst á vinnusamningi, sé lögmæt og réttmæt.

Í skýrslu sem tekin var af stefnanda komi fram að á árinu 1993 hafi Garðar Svanlaugsson eingöngu starfað fyrir stefnanda á tímabilinu 1. mars til 31. desember það ár. Hafi störf Garðars komið til vegna forfalla fyrri starfsmanns. Störf hans hafi falist í stjórnun vinnuvéla og aksturs vörubifreiða í eigu stefnanda og stefnandi sjálfur haft yfirumsjón með þeim verkum sem Garðar innti af hendi og borið ábyrgð á þeim. Ennfremur hafi hann starfað á verkstæði stefnanda við venjulegt viðhald á vinnuvélum og séð um símsvörun á verkstæðinu að hluta til. Hafi hann fengið greitt miðað við umsaminn taxta milli stefnanda og Garðars. Þrátt fyrir skriflega ósk skattstjóra hafi enginn skriflegur samningur verið lagður fram. Samkvæmt vinnuseðlum og reikningum fékk hann greitt tímakaup, laun fyrir dagvinnu eða yfirvinnu eftir atvikum, þar sem Garðar reiknaði virðisaukaskatt á útreiknaðar fjárhæðir. Af fyrirliggjandi gögnum sem ítarlega séu rakin í úrskurði yfirskattanefndar verði þannig ekki annað ályktað en að Garðar hafi tekist á hendur þau störf sem hann innti af hendi í þágu stefnanda á ábyrgð hans og verið háður almennu húsbóndavaldi hans. Það réttarsamband sem á milli þeirra var hafði þannig öll einkenni vinnusamnings, sbr. 1. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt og allar greiðslur stefnanda til hans því til þess að rekja, en ekki þess að Garðar hafi í reynd haft með höndum sjálfstæða starfsemi skv. B-lið 7. gr. sömu laga. Skrásetning Garðars á virðisaukaskattsskrá frá 1. mars 1993 og greiðsla launa í formi verktakagreiðslna hafi

komið í veg fyrir að þær greiðslur hlytu lögmælta meðferð samkvæmt skattalögum. Skattyfirvöld eiga að lögum fullt mat á því eftir á hvort starfssamband sé í raun með þeim hætti sem haldið er fram af hálfu skattaðila, þannig að meðferð tekna og gjalda verði skattalega rétt ákvörðuð á hendur skattaðilum.

Á grundvelli ætlaðs verkssamnings við Garðar hafði stefnandi, andstætt 3. mgr. 15. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, fært þann hluta af launagreiðslum til Garðars sem kallaður var virðisaukaskattur til innskatts í virðisaukaskattsuppgjöri og hann stóð ekki skil á tryggingagjaldi af greiðslum til hans en þær mynduðu tryggingagjaldsstofn hjá honum, sbr. 6. og 7. gr. laga nr. 113/1990 um tryggingagjald. Garðar taldist launamaður samkvæmt 1. tl. 4. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda og stefnandi var launagreiðandi hans skv. 7. gr. laganna er hann innti af hendi greiðslur til hans og sem voru laun í skilningi 1. tl. 5. gr. laganna. Fái ekki staðist sú túlkun stefnanda að úrskurður ríkisskattstjóra á grundvelli 2. mgr. 19. gr. sé skilyrði fyrir því að aðili er innir af hendi laun teljist launagreiðandi og beri skyldur samkvæmt þeim lögum. Stefnanda hafi því borið að halda eftir af greiðslum til Garðars vegna staðgreiðslu opinberra gjalda hans, sbr. 15. og 16. gr., og standa skil á þeim á réttum gjalddögum skv. 20. gr. Vanræksla á því að halda eftir opinberum gjöldum Garðars bakaði honum óskipta ábyrgð á þeim gjöldum með Garðari, sbr. 22. gr. þeirra laga, auk sjálfstæðs álags, skv. 1. mgr. 28. gr., er gera skal launagreiðanda að greiða vegna skilafjár er honum bar að standa skil á en vanrækti. Meðferð skattyfirvalda við endurákvörðun á opinberum gjöldum stefnanda gjaldárið 1994, tekjuárið 1993 hafi því í öllu verið í samræmi við ákvæði skattalaga,

Með vísan til sömu raka fá varakröfur stefnanda ekki staðist. Engin ákvæði skattalaga geti leitt til þess að í munnlegan samning þeirra verði lesið með öðrum hætti eftir á, á þeim grundvelli að hann eigi hugsanlega að fela í sér lægra endurgjald fyrir vinnu eða aðrar greiðslur. Hvort og hvaða kröfur stefnandi kunni að eiga á hendur Garðari skv. reglum fjármunaréttar til endurgreiðslu á grundvelli samnings þeirra liggi heldur ekkert fyrir um.

Sú krafa, að endurkrafa stefnanda á hendur Garðari vegna ábyrgðar á opinberum gjöldum hans, verði færð til gjalda í rekstrarreikningi 1993 og framtali 1994 sem töpuð krafa, eigi ekki við lög að styðjast. Sama gildir um hugsanlega kröfu hans á hendur Garðari til að fá endurgreiddan þann hluta launa sem samsvaraði virðisaukaskatti. Um það vísast til 3. tl. 31. gr. laga um tekju- og eignarskatt. Ekkert sé komið fram um það heldur að kröfur hans á hendur Garðari séu tapaðar, eins og stefnandi heldur fram, enda hefur hann ekki sýnt fram á að hann hafi aðhafst nokkuð til að innheimta þær hjá honum.

Forsendur og niðurstaða.

Stefnandi málsins hefur með höndum sjálfstæða starfsemi við byggingu og

viðhald mannvirkja. Á tímabilinu 1. mars til 31. desember 1993 starfaði á hans vegum Garðar Svanlaugsson, aðallega við stjórnun vinnuvéla og akstur vörubifreiða.

Ágreiningur málsins lítur í megindráttum að því hvort greiðslur stefnanda til Garðars teljist hafa verið launagreiðslur eða greiðslur fyrir aðkeypta þjónustu sjálfstætt starfandi manns. Ekki er til að dreifa skriflegum samningi milli stefnanda og Garðars vegna starfans.

Hæstiréttur hefur staðfest í dómum að skattyfirvöld hafi heimild til að leggja sjálfstætt mat á það hvort samningur sem atvinnurekandi gerir við starfsfólk sitt skuli metinn sem vinnusamningur í skattalegu tilliti eða verksamningur. Í dæmaskyni má benda á dóm Hæstaréttar frá 22. janúar 1998 í málinu: Tollstjórinn í Reykjavík gegn Frjálsu framtaki hf. Í nefndum dómi eru talin upp þau atriði sem þurfi að vera fyrir hendi til að telja megi að um vinnusamning sé að ræða. Segir að við það mat skipti ekki máli hvað samningarnir séu kallaðir heldur hvernig farið sé með þá í rekstri fyrirtækisins og bókhaldi. Þegar litið er til þessara atriða og þau borin saman við það álitaefni sem hér er til meðferðar kemur eftirfarandi fram.

Í skýrslu eftirlitsdeildar skattstjóra Norðurlandsumdæmis eystra, dags. 22. september 1995, upplýsti stefnandi að Garðar Svanlaugsson hefði starfað hjá stefnanda á tímabilinu 1. mars til 31. desember 1993 við stjórnun vinnuvéla og akstur vörubifreiða í eigu stefnanda. Auk þessa vann Garðar á verkstæði í eigu stefnanda við venjulegt viðhald á vinnuvélunum og að hluta til við símsvörun. Stefnandi hafði sjálfur yfirumsjón með verkum Garðars og bar ábyrgð á þeim. Garðar sinnti eingöngu þeim verkum sem til féllu hjá stefnanda og fékk fyrir það greitt tímakaup sem tók mið af umsömdum taxta milli þeirra. Í skýrslunni kemur einnig fram að á umræddum tíma hafi Garðar ekki haft afnot af eigin starfsstöð. Þá eru í skýrslunni sýnishorn vinnuseðla sem sýna sundurliðun vinnudagsins í dagvinnu og yfirvinnu. Samkvæmt þessu var Garðar í fullu starfi undir stjórn stefnanda við ákveðna tegund verkefna. Stefnandi lagði honum til alla starfsaðstöðu og tæki. Þá fékk Garðar reglulega greitt fyrir unna tíma fyrir hvern mánuð fyrir sig samkvæmt sundurliðuðum vinnuseðli.

Þegar þetta er virt þykir samband stefnanda og Garðars Svanlaugssonar hafa öll einkenni vinnusamnings. Því ber að telja að Garðar hafi verið launþegi stefnanda það tímabil sem hér um ræðir. Stefnanda bar því að meðhöndla greiðslur til hans sem launagreiðslur, sbr. 1. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt, en ekki sem sjálfstæðar verktakagreiðslur í skilningi B-liðar sömu greinar. Stefnandi taldist launagreiðandi Garðars í skilningi 1. tl. 1. mgr. 4. gr. laga 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda. Stefnanda bar því að halda eftir opinberum gjöldum hans á grundvelli 19. gr. laganna og hann bar ábyrgð á skilum þeirra, sbr. 22. gr. sömu laga. Því fóru

skattyfirvöld að lögum er þau endurákvörðuðu skattlagningu stefnda til samræmis við það að Garðar teldist launþegi. Samkvæmt því ber að hafna aðalkröfu stefnanda.

Samkvæmt 3. tl. 1. mgr. 31. gr. laga nr. 75/1981 má draga frá tekjum lögaðila og þeim tekjum manna, sem stafa af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi, tap á útistandandi viðskiptaskuldum á því tekjuári sem skuld er sannanlega töpuð. Með vísan til þessa þykir lagaheimild skorta til að taka varakröfu stefnanda til greina. Ber því að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnanda.

Stefnandi greiði stefnda 250.000 krónur í málskostnað.

Valtýr Sigurðsson héraðsdómari kvað upp dóm þennan.

D ó m s o r ð :

Stefndi, íslenska ríkið, skal vera sýkn af kröfum stefnanda, Halldórs G. Baldurssonar, í máli þessu.

Stefnandi greiði stefnda 250.000 krónur í málskostnað.