

19.11.1992.
SHAR.

Alþingi

Eindl nr. P 116 1592

komudagur 14/12 1992

MINNISPUNKTAR**EFNI: SKATTÁLAGNING VERÐLAUNAFJÁR TIL LISTAMANNA.**

Í framhaldi af fyrirspurn vegna skattlagningar verðlauna, sem Thor Vilhjálmssyni mun hafa fallið í skaut nýverið, voru könnuð þau atriði sem varðað gætu skattalega meðferð slíkra hluta:

Í fyrsta lagi þarf að kanna skráðar reglur um skattlagningu eða undanþágur.

Í öðru lagi skal skoða framkvæmd eða praxis á þessu sviði.

LAGASETNING OG SKRÁÐAR REGLUR:**A. SKATTSKYLDA:**

- a) 4. töluliður A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt.
- b) 5. töluliður 5. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda.
- c) 23. tölul. 2. gr. reglug. nr. 591/1987, sbr. 7. gr. reglug. nr. 330/1990.

Samkvæmt þessum ákvæðum er almenna reglan sú að verðlaun og heiðurslaun teljist til skattskyldra tekna. Ekki skal halda eftir af greiðslunum staðgreiðslu þótt um innlendan launagreiðanda sé að ræða.

Sé um að ræða erlendan launagreiðanda er skattskylda hérlendis ótvíræð. Ákvæði tvísköttunarsamnings geta þó vikið frá þessari reglu og heimilað upprunalandi tekna skattlagningu.

B. SKATTFRELSI:

- a) Lög nr. 32/1956 um undanþágu Nóbelsverðlauna HKL frá tekjuskatti og útsvari. Lög þessi eru fallin úr gildi.
- b) Lög nr. 41/1969 um undanþágu Sonningverðlauna H.K.L. frá tekjuskatti og útsvari. Lögin eru fallin úr gildi.
- c) Lög nr. 13/1976 um skattfrelsi bókmennta- og tónlistarverðlauna Norðurlandaráðs.

Lögin eru á þessa leið:

"Bókmennta- og tónlistarverðlaun Norðurlandaráðs skulu undanþegin tekjuskatti og útsvari þegar þau falla íslenskum ríkisborgurum í skaut."

Lög þessi eru enn í gildi, sbr. bréf ríkisskattstjóra 18. apríl 1988.

C. TVÍSKÖTTUNARSAMNINGAR:**a) Norðurlandasamningur 12. september 1989.**

Engin sérákvæði um verðlaun eða heiðurslaun. Fella verður verðlaunafé að ákvæðum 22. gr. samningsins. Samkvæmt 22. gr. er skattlagningarréttur í heimalandi móttakandans.

b) Bandaríkin frá 7. maí 1975.

Engin sérákvæði eru um verðlaun eða heiðurslaun. Fellur slíkt því að ákvæði 9. tölul. 6. gr. og ætti að skattleggjast samkvæmt innanlandslöggjöf í upprunaríki teknanna.

c) Þýskaland.

Sama og í Norðurlandasamningi, sbr. 21. gr. samnings frá 18. mars 1971, þ.e.a.s. heimaland listamannsins.

d) Bretland.

Engin sérákvæði um verðlaun eða heiðurslaun. Heimaland listamannsins, sbr. 1. tölul. 21. gr. samnings frá 30. september 1991. (Sjá líka 14. gr. um sjálfstæða starfsemi.)

e) Frakkland. Samningur frá 29. ágúst 1990.

Í 17. gr. samningsins er ákvæði á þessa leið:

"Þegar listamaður eða íþróttamaður, sem er heimilisfastur í ríki aflar tekna í hinu ríkinu af starfsemi sem tengd er orðstír hans sem atvinnumanns, má skattleggja þessar tekjur í síðara ríkinu."

Hugsanlegt er að fella franskt verðlaunafé o.þ.h. að ákvæði þessu og því ætti Frakkland skattlagningarrétt en verðlaunaféð síðan meðhöndlað til skatts samkvæmt viðeigandi tvísköttunaraðferð, þ.e.a.s. frádráttur sem svarar til franska skattinum leyfður frá íslenska skattinum, sjá 2. mgr. 23. gr. samningsins.

Orðið "starfsemi" bendir þó til að ákvæðið eigi ekki við um verðlaun o.þ.h. Almenna reglan um heimaland ætti því við skv. 21. gr. samningsins.

f) Sviss.

Sama og í Norðurlandasamningi. Heimaland listamanns, sjá 22. gr. samnings frá 17. nóvember 1989.

SKATTFRAMKVÆMD.**A. EKKI STAÐGREIÐSLUSKYLT.**

Verðlaunafé er utan staðgreiðslu, sbr. ákvæði 23. tölul. reglugerðar um laun o.þ.h. utan staðgreiðslu nr. 591/1987, og kemur því til skattlagningar eftir afhendingarár.

B. SKATTSKYLDA.

Verðlaunafé er skattskyldar tekjur samkvæmt ákvæðum 4. tölul. A-liðar 7. gr. tekjuskattslaga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Því aðeins kemur frádráttur til greina á móti slíkum tekjum að hann falli undir ákvæði 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. tekjuskattslaga. Í þessum tilvikum er því viðkomandi með sjálfstæða starfsemi á því sviði sem verðlaunin varða.

C. TÍMAVIÐMIÐUN.

Aðalreglan er sú að verðlaunafé skal tekjufæra á því ári sem því er úthlutað til greiðslu. Undantekning frá þessari aðalreglu er þegar ákvæði 61. gr. tekjuskattslaga eiga við en þar segir að skattstjóri geti heimilað þeim sem hafa mjög breytilegar tekjur milli ára af framleiðslu og sölu eigin verka, svo sem listaverka, að telja þær tekjur til skattskyldra tekna á fleiri en einu ári.

Strangt til tekið falla verðlaun ekki að framleiðslu eða sölu.

Með rýmri lögskýringu má hugsa sér að fella verðlaunagreiðslu hér undir ef önnur efnisatriði greinarinnar eru fyrir hendi. Eftir því sem næst verður komist mun ákvæði þetta hafa verið túlkað þannig.

D. ALMENNT.

Almenn sjónarmið um tekjur í sjálfstæðri starfsemi eiga við að öðru jöfnu varðandi verðlaunafé ef aðili hagar tekjuframtali sem sjálfstætt starfandi.

E. ÍVILNUN SKV. 66. gr.

Heimildir skattstjóra og ríkisskattstjóra til lækkunar tekjuskattsstofni vegna elli, veikinda o.þ.h. geta og komið til skoðunar í þá veru að létta greiðslubyrði af verlaunahafa. Gæti þetta ákvæði sérstaklega komið til skoðunar í ljósi þess að um eftirá skattlagningu er að ræða eingöngu og greiðslugeta því á tíðum ekki fullnægjandi hjá viðkomandi þegar til greiðslu kemur.

Ár 1992, mánudaginn 14. september, var í Hæstarétti í málinu nr. 224/1990:

Hólagarður hf.

gegn

tollstjóranum í Reykjavík

uppkveðinn svohljóðandi

d ó m u r :

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Guðrún Erlendsdóttir, Garðar Gíslason, Gunnar M. Guðmundsson og Haraldur Henrysson og Guðmundur Jónsson fyrrverandi hæstaréttardómari.

Sóknaraðili áfrýjaði máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 1. júní 1990. Samkvæmt 3. mgr. 107. gr. laga nr. 90/1989 um aðför, sbr. 5. tl. 102. gr. laga nr. 92/1991, sátir málið meðferð kærumála fyrir Hæstarétti eftir 1. júlí 1992

Sóknaraðili krefst þess aðallega, að úrsku fúgetaréttar Reykjavíkur verði ómerktur frá og með réttark 29. maí 1990 og málinu vísað heim í hérað til lögle meðferðar. Til vára krefst hann þess, að úrskurðurinn v felldur úr gildi og synjað lögtaks, en til þrautavara lögtak nái aðeins fram að ganga fyrir 12.958.124 krónum álags og vaxta. Þá krefst sóknaraðili málskostnaðar í hé og kærumálskostnaðar fyrir Hæstarétti.

Varnaraðili krefst staðfestingar framangreinds úrsk ar og kærumálskostnaðar úr hendi sóknaraðila.

Nokkur ný skjöl hafa verið lögð fyrir Hæstarétt.

I.

Í hinum kærða úrskurði er aðdragandi hans stuttlega rakinn, en ekkert fjallað um ágreiningsefni málsaðila.

II.

Sóknaraðili reisir aðalkröfu sína í fyrsta lagi á því, að málmeðferð fúgetaréttar sé ólögmat, þar sem þar hafi verið látið við það sitja að kanna örfá formaskilyrði fyrir lögtaki. Samkvæmt lögum nr. 29/1885 um lögtak og fjárnám án undanfarsins dóms eða sáttar og aldagamalli dómaframkvæmd hafi fúgeta verið lögskylt að leggja rökstuddan úrskurð á allan efnislegan ágreining í lögtaksmálinu, þar sem vörnum var haldið uppi gegn réttmæti fjárkröfu varnaraðila og lögtaksrétti fyrir henni. Fúgetarétturinn hafi í máli þessu verið alveg hliðstæður héraðsdómi í almennu einkamáli um efnistöð á ágreiningi málsaðila. Málsástæður og rök sóknaraðila varði ágreining um vandmeðfarin og viðkvæm lagaatriði á sviði skatta- og stjórnsýsluréttar, en jafnframt eigi sóknaraðil mikla fjárhagsmuni í húfi. Fáí málið efnismeðferð fyrir Hæstarétti, verði dæmt um ágreining málsaðila á einu dómstigi, en það sé andstætt grundvallarreglu réttarfars um tví dómstig og fari jafnframt í bága við 6. gr. mannréttindasátt mála Evrópu.

III.

Í 1. mgr. 13. gr. laga nr. 10/1960 um söluskatt segir að þeir, sem ekki vilja setta sig við ákvörðun skattstjóra söluskatti geti kært ákvörðunina til hans. Í 2. mgr. segir að úrskurði skattstjóra megi áfrýja til rikisskattaneftndar sem kveði upp fullnaðarúrskurð. Í 14. gr. laganna segir, á ágreining um skattskyldu og skatthæð megi bera undir dómstól innan 6 mánaða frá því rikisskattaneftnd úrskurðaði í málinu.

Í 1. mgr. 16. gr. laga nr. 10/1960 segir m.a., að rikisskattstjóri skuli hafa eftirlit með störfum skattstjóra.

Í 2. mgr. segir, að ríkisskattstjóri og skattransóknarstjóri geti af sjálfsdáðum rannsakað hvert það atriði, er varðar framkvæmd laganna og skuli rannsóknardeild við embætti ríkisskattstjóra hafa með höndum rannsóknir samkvæmt lögnum. Í 3. mgr. er kveðið svo á, að telji ríkisskattstjóri ástæðu til að breyta ályktun skattstjóra um söluskattsákvörðun, geti hann gert aðila söluskatt að nýju. Heimilt sé að kæra slíka álagningu til ríkisskattanefndar eftir ákvæðum 13. gr.

Í 26. gr. laga nr. 10/1960 er fjallað um málsmeðferð fyrir ríkisskattanefnd. Þar segir m.a., að við meðferð mála hjá nefndinni skuli gæta ákvæða 100. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt eftir því, sem við eigi.

Í 100. gr. laga nr. 75/1981, sem ber yfirskriftina "Kæror til ríkisskattanefndar", eru ítarleg ákvæði málsmeðferð fyrir nefndinni. Í 7. mgr. segir, að telji nefndin máli ekki nægilega upplýst, geti hún beint til málsaðil að afla frekari gagna eða upplýsinga máli til skýrin. Samkvæmt 9. mgr. skulu úrskurðir ríkisskattanefndar rökstuðnir þannig, að aðilar megi sjá á hvaða kæruatriðum skattheimildum skattstofn eða álagning sé byggð. Í 11. mgr. segir, að úrskurður ríkisskattanefndar sé fullnaðarúrskurður um skattfjárhæð, en ágreiningur um skattskyldu og skattstærð megi bera undir dómstóla.

Í 1. mgr. 28. gr. laga nr. 10/1960 segir, að um atriði, sem ekki séu sérstök ákvæði í lögnum fari samkvæmt lögum nr. 75/1981 eftir því sem við eigi.

Lög nr. 10/1960 voru felld úr gildi frá og með 1. jan. 1990 með lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Ákvæði laga nr.

10/1960 taka því að öllu leyti til þeirra álitaefna, sem um er fjallað í máli þessu.

IV.

Til grundvallar úrskurði ríkisskattstjóra 3. október 1989, sem kröfugerð í hinum kærða lögtaksúrskurði byggist á, lá mjög ítarleg rannsókn, sem rannsóknardeild ríkisskattstjóra annaðist. Kröfum sóknaraðila í kærðu til ríkisskattstjóra á þessum úrskurði var að öllu leyti hafnað með úrskurði ríkisskattstjóra 13. nóvember sama ár.

Þeim úrskurði áfrýjaði sóknaraðili til ríkisskattnefndar að því er virðist 27. nóvember 1989. Ríkisskattnefnd kvað upp úrskurð 27. desember 1991. Í þessum úrskurði, sem er rúmar 12 þéttskrifaðar blaðsíður, eru kröfur og greinargerðir málsaðila raktar á 11 blaðsíðum, og er það efni allt inna tilvitnunarmerkja. Forsendur úrskurðarins, sem þá taka við eru svohljóðandi:

"Eigi verður annað ráðið af kröfugerð kæranda en að hann viðurkenni að söluskattskyld velta hafi verið veruleg vantalin á söluskattskýrslum vegna rekstraráranna 1985, 1986 og 1987. Með vísan til þessa og málatilbúnaðar kæranda að öðru leyti þykir hann eigi hafa gert þá grein fyrir kröfu sínum að unnt sé að taka efnislega afstöðu til þeirra.

Að svo vöxnu verður eigi hjá því komist að vísa kærunn frá vegna vanreifunar."

Í hinum kærða lögtaksúrskurði er alveg látið hjá liða á fjalla um kröfur sóknaraðila og málsástæður andstætt því, se fyrir er mælt í 8. gr. laga nr. 29/1885.

V.

Samkvæmt því sem að framan er rakið hafði sama ríkis-
stofnun á hendi rannsókn í söluskattsmáli sóknaraðila og
uppkvaðningu úrskurðar á grundvelli þeirrar rannsóknar.
 Sóknaraðili fékk ekki komið fram endurskoðun á þeim efnis-
 ágreiningi, sem uppi er í málinu, hvorki með kærnu til æðra
 stjórnvalds né í lögtaksmáli því, sem hér er til endurskoð-
 unar. Með þessu móti var mál hans leitt til lykta á einu
 stjórnarsýslustigi. Þessi málsmeðferð var svo andstæð megin-
 reglum stjórnarsýsluréttar um rétt borgaranna til endurskoðunar
 á stjórnvaldsúrskurði fyrir æðra stjórnvaldi og meginreglum
 réttarfars um efnislega úrlausn réttarágreinings fyrir
 dómstólum að ómerkja ber hinn kærða úrskurð ex officio og vísa
 málinu frá héraðsdómi.

Eftir atvikum þykir rétt að varnaraðili greiði
 sóknaraðila málskostnað í héraði og kærúmálskostnað eins og í
 dómsorði greinir.

D ó m s o r ð:

Hinn kærði úrskurður er úr gildi felldur og málinu vísað
 frá héraðsdómi.

Varnaraðili, tollstjórinn í Reykjavík, greiði sóknarað-
 ilar, Hólagarði hf., samtals 150.000 krónur í málskostnað í
 héraði og kærúmálskostnað fyrir Hæstarétti.

Rétt endurrit staðfestir

Gjald kr. 500.-

Greitt:

