

Mánudagurinn 3. apríl 2000

138. fundur samkeppnisráðs

Ákvörðun nr. 14/2000

**Kvörtun vegna meintrar samkeppnislegrar
mismununar í III. kafla laga um tekju- og eignaskatt**

I.

Erindið

1.

Samkeppnisstofnun barst erindi, dags. 30. október sl., frá Guðmundi Birgi Smárasyni þar sem óskað er eftir að athuguð sé skattaleg mismunun á starfsemi innan sömu starfsgreinar eftir því annars vegar hvort um sjálfstæðan atvinnurekstur er að ræða eða hins vegar rekstur einkahlutafélags. Tilfni erindisins er synjun skattstjórans á Suðurlandi á frádrætti dagpeninga á rekstrarreikningi kvartanda. Í erindinu segir jafnframt: „*Ef ég hefði sem verktaki ráðið með mér mann til verksins hefði ég verið skyldugur til að greiða honum dagpeninga sem hann hefði svo talið til tekna og jafnframt til gjalda sömu upphæðar á skattframtali (reitir 17 og 74 á launaseðli). Þar sem um sjálfstæðan rekstur er að ræða, er ég bæði í hlutverki atvinnurekanda og launþega (hjá sjálfum mér). Samkvæmt hæstaréttardómi frá 19. desember 1996 skal ekki gera greinarmun á stöðu launþegans eftir rekstrarformum. Almenn jafnræðisregla gildir.*“

Í erindinu er vísað til bréfs Skattstofu Suðurlandsumdæmis þar sem fram kemur að kvartanda sé ekki heimilt að draga frá tekjum dagpeninga vegna kostnaðar við fæði og annan viðurgjörning á ferðalögum sem sjálfstæður atvinnurekandi við sendibifreiðaakstur. Er það rökstutt með því að 1. tl. A-liðar 1. mgr. 30. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignaskatt eigi aðeins við um ferðir launþega á vegum vinnuveitanda. Um frádrátt frá tekjum í atvinnurekstri fari eftir ákvæðum 31. gr. tilvitnaðra laga.

Umrædd túlkun Skattstofunnar felur í sér, að mati kvartanda, skattalega mismunun og þar af leiðandi brot á samkeppnislögum.

II. Niðurstöður

Á fundi samkeppnisráðs, þann 3. apríl árið 2000, var má þetta afgreitt. Fundinn sátu Brynjólfur Sigurðsson, Atli Freyr Guðmundsson, Karitas Pálsdóttir, Ólafur Björnsson og Sigurbjörn Magnússon

1.

Þar sem mál þetta varðar aðallega túlkun á ákvæðum laga nr. 75/1981 um tekju- og eignaskatt er rétt að rekja stuttlega efni þeirra greina sem við eiga.

Í III. kafla laganna er rakið hvaða frádráttur frá skattskyldum tekjum er heimill. Í 2.mgr. 29. gr. kemur fram að frá tekjum lögaðila og tekjum manna af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi sé heimilt að draga rekstrarkostnað, þ.e. þau gjöld sem eiga á árinu að ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við.

Í 30. gr., sem fjallar um frádrátt manna frá tekjum utan atvinnurekstrar, kemur fram í A-lið að draga megir frá tekjum dagpeninga sem sannað sé að eru ferða- og dvalakostnaður vegna atvinnurekanda og séu í samræmi við matsreglur ríkisskattstjóra.

31. gr. laganna fjallar um frádrátt frá tekjum af atvinnurekstri. Þar kemur m.a. fram að frá megi draga rekstrarkostnað, þ.e. þau gjöld sem eigi á árinu að ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við.

2.

Eins og fram kemur hér að ofan þá heimilar 31. gr. laga um tekju- og eignaskatt aðeins frádrátt á rekstrarkostnaði. Undir rekstrarkostnað fellur sá kostnaður sem hefur gengið til að afla tekna af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi, tryggja þær og halda þeim við. Þar af leiðandi er ljóst að kostnaður vegna persónulegra þarfa telst ekki til rekstrarkostnaðar. Beinn útlagður kostnaður er frádráttarbær sem rekstrarkostnaður og því ber þeim sem stunda sjálfstæðan atvinnurekstur að byggja gjaldfærslu kostnaðar á fullgildum fylgiskjölum í samræmi við ákvæði bókhaldslaga, sbr. 91. gr. laga nr. 75/1981.

Sá kostnaður sem launþegum er greiddur í formi dagpeninga getur verið sami beini útlagði kostnaður og er frádráttarbær sem rekstrarkostnaður í tilfallandi ferðalögum sjálfstætt starfandi atvinnurekanda. Getur þar verið um að ræða gistingu, fæði og ýmsan annan kostnað. Almennur fæðiskostnaður er þó ekki frádráttarbær á grundvelli 31. gr. þar sem um persónulegan kostnað hvers manns er að ræða. Einungis fæðiskostnaður á tilfallandi ferðalögum er frádráttarbær.

Af ofangreindu má sjá að enda þótt aðilum með sjálfstæðan atvinnurekstur sé ekki heimilt að reikna sér dagpeninga vegna tilfallandi ferða starfa sinna vegna á sama hátt og gert væri vegna samskonar tilfallandi ferða launþega er ekki um raunverulega samkeppnislega mismunun að ræða eftir rekstrarformi viðkomandi fyrirtækis. Sjálfstæðum atvinnurekanda er heimilt að draga frá tekjum þann rekstrarkostnað sem til fellur í umræddum rekstri og ætlað er að standa undir frekari tekjuöflun. Sá beini útlagði kostnaður sem fellur til í tilfallandi ferðum út á land og studdur er tilheyrandi gögnum er því frádráttarbær. Umræddur kostnaður gæti verið sá sami og atvinnurekandi greiðir launþega í formi dagpeninga.

3.

Markmið samkeppnislaga er að efla virka samkeppni í viðskiptum og þar með vinna að hagkvæmri nýtingu framleiðsluþátta þjóðfélagsins. Markmiði þessu skal náð með því að vinna gegn óhæfilegum hindrunum og takmörkunum á frelsi í atvinnurekstri, vinna gegn óréttmætum viðskiptaháttum, skaðlegri fákeppni og samkeppnishömlum og auðvelda aðgang nýrra keppinauta að markaðnum, sbr. 1. gr.

Í 2. gr. kemur fram að lögin taki til hvers konar atvinnustarfsemi, svo sem framleiðslu, verslunar og þjónustu, án tillits til þess hvort hún sé rekin af einstaklingum, félögum, opinberum aðilum eða öðrum.

Í 5. gr. d-lið segir: „*Hlutverk samkeppnisráðs er að gæta þess að aðgerðir opinberra aðila takmarki ekki samkeppni og benda stjórnvöldum á leiðir til þess að gera samkeppni virkari og auðvelda aðgang nýrra samkeppnisaðila að markaði*“.

19. gr. laganna er svohljóðandi: „*Ef samkeppnisráð eða Samkeppnisstofnun telur að ákvæði laga og stjórnvaldsfyrirmæla stríði gegn markmiði laga*

Þessara og torveldi frjálsa samkeppni í viðskiptum skal vekja athygli ráðherra á því álití“.

Að teknu tilliti til þess sem rakið er í 2. undirkafla hér að framan, og þá sérstaklega þess að allur beinn útlagður kostnaður við tilfallandi ferðalög sjálfstætt starfandi atvinnurekenda er frádráttarbær frá skattskyldum tekjum á sama hátt og dagpeningagreiðslur atvinnurekanda til launþega, er það mat Samkeppnisstofnunar að 30. og 31. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignaskatt feli ekki í sér samkeppnislegt ójafnræði, samanber einstök ákvæði og markmið samkeppnislaga, eftir því hvort í hlut eigi sjálfstætt starfandi atvinnurekandi eða hlutafélag. Umrædd ákvæði og túlkun Skattstofu Suðurlandsumdæmis á máli kvartanda fara því að mati Samkeppnisstofnunar ekki í bága við markmið samkeppnislaga.

Af gefnu tilefni má áréttta að hæstaréttardómur nr. 1996:4248 sem vísað er til í erindinu á ekki að öllu leyti við um mál þetta. Ágreiningur aðila þess máls fjallaði um það hvort framlag sjálfstætt starfandi atvinnurekanda í lífeyrissjóð af eigin vinnu vegna þess hluta, sem almennt greiðist af vinnuveitanda teljist til rekstrarkostnaðar í skilningi 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981, svo draga megí það frá atvinnurekstrartekjum áður en skattstofn er ákveðinn. Hæstiréttur taldi það meginreglu í skattarétti að öll gjöld sem fari í að afla tekna, tryggja þær og halda þeim við komi almennt til frádráttar frá tekjum af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi. Allar undantekningar frá þeirri reglu verði að vera skýrar og ótvíræðar. Í lögnum sé að þessu leyti enginn munur gerður á fyrirtækjum eftir rekstrarformi þeirra. Var því fallist á að framlag atvinnurekanda í eigin lífeyrissjóð falli undir rekstrarkostnað sem heimilt sé að gjaldfæra. Málið snerist því um að skilgreina hvaða kostnaður geti fallið undir hugtakið rekstrarkostnaður í lögnum.

IV.

Ákvörðunarorð:

„Ekki er ástæða til að hafast frekar að í máli þessu.“