

Föstudaginn 12. október 1973.

Nr. 82/1972: **Kaupfélag Skagfirðinga**

(Guðmundur Skaftason hrl.)

gegn

Innheimtumanni ríkissjóðs á

Sauðárkróki f. h. ríkissjóðs

(Sigurður Ólason hrl.).

Dó m e n d u r:

hæstaréttardómaramirnir Benedikt Sigurjónsson, Björn Sveinbjörnsson, Einar Arnalds og Magnús P. Torfason og prófessor Gaukur Jörundsson.

Lögtak. Skattamál. Tekjuskattur.

Dómur Hæstaréttar.

Áfrýjandi hefur áfrýjað máli þessu með stefnu 19. júní 1972. Krefst hann þess, að hinn áfrýjaði úrskurður verði úr gildi felldur og synjað um framkvæmd lögtaks. Þá krefst hann málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða úrskurðar og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

Eftir uppsögu héraðsdóms hafa verið lögð fram endurrit af fundargerðum aðalfundar, stjórnafunda og fulltrúafundar Kaupfélags Austur-Skagfirðinga, sameiginlegs fundar fulltrúa Kaupfélags Skagfirðinga og Kaupfélags Austur-Skagfirðinga svo og endurrit af fundargerðum deildarfunda í báðum félögunum, en á fundum þessum var fjallað um sameiningu félaganna.

Tilkynning til samvinnufélagaskrár um sameiningu félaganna er dagsett 23. og 24. apríl 1970 og birtist í Lögbertingablaði, sem út kom 22. maí 1970.

Samkvæmt málflutningi aðilja hér fyrir dómi snýst mál þetta nú einungis um það, hvort áfrýjanda hafi á framtali sínu 1970 verið heimilt að draga frá tekjum sínum tap Kaupfélags Austur-Skagfirðinga á árunum 1967 og 1968, samtals kr. 4.428.376.00. Á framtali áfrýjanda 1970 eru tekjur og gjöld Kaupfélags Skagfirðinga og Kaupfélags Austur-Skag-

firðinga á árinu 1969 talin fram í einu lagi, en Kaupfélag Austur-Skagfirðinga taldi ekki fram til skatts fyrir skattárið 1969.

Í lögum nr. 90/1965, er giltu á þeim tíma, sem hér er um fjallað, voru ekki ákvæði um heimild félaga, er sameinast, til að draga tap eldra félags eða félaga frá tekjum hins sameinaða félags samkvæmt 2. mgr. B lið 11. gr. laganna. Var því áfrýjanda óheimill frádráttur á töpum Kaupfélags Austur-Skagfirðinga. Samkvæmt þessu og þar sem ekki er deilt um fjárhæðir lögtakskröfunnar, ber að staðfesta niðurstöðu héraðsdóms um, að lögtak skuli fram fara.

Eftir atvikum þykir rétt, að málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti falli niður.

D ó m s o r ð :

Hinn áfrýjaði úrskurður á að vera óraskaður að öðru leyti en því, að málskostnaður fellur niður.

Málskostnaður fyrir Hæstarétti fellur niður.

Úrskurður fógætadóms Sauðárkróks 29. maí 1972.

Gerðarbeiðandi, innheimtumaður ríkissjóðs á Sauðárkróki, hefur krafizt þess aðallega, að lögtak verði látið fram fara í eignum gerðarpola, Kaupfélags Skagfirðinga, Sauðárkróki, til tryggingar kr. 522.145.00 ásamt 1% vöxtum á mánuði frá 1 janúar 1971 til greiðsludags auk alls kostnaðar við lögtakið og eftirfarandi uppboð, ef til þess skyldi koma, en til vara er þess krafizt, að hin umdeilda frádráttar- eða yfirfærsluheimild, sem gerðarþoli telur sér, taki einungis til tapa á þeim rekstri eða rekstrargreinum Kaupfélags Austur-Skagfirðinga, sem nú séu reknar af gerðarpola eftir svonefnda sameiningu þessara tveggja samvinnufélaga. Hann krefst málskostnaðar úr hendi gerðarpola vegna flutnings fógætamáls þessa.

Af hálfu gerðarpola er því mótmælt, að gerð þessi nái fram að ganga. Krafizt er málskostnaður vegna flutnings fógætamáls þessa.

Mál þetta var tekið til úrskurðar að loknum munnlegum flutningi, sem fór fram 25. apríl s.l. Það var endurupptekið 16. þessa mánaðar til frekari athugunar, en síðan tekið til úrskurðar á nýjan leik sama dag.

Hinn 7. ágúst 1970 kvað bæjarfógetinn á Sauðárkróki upp lög-taksúrskurð samkvæmt 3. gr. lögtakslaga 29/1885 varðandi þing-gjöld í Sauðárkrókskaupstað 1970. Er fógeti reyndi lögtak hjá Kaupfélagi Skagfirðinga hinn 11. nóvember 1970, komu fram mótmæli gegn framgangi lögtaks. Bæjarfógeti, Jóhann Salberg Guðmundsson, kvað þá þegar upp úrskurð á þá lund, að hann viki sæti í málinu, þar eð hann á sæti í stjórn gerðarþola þess. Um þessi atriði vísast til rskj. nr. 1 í málinu.

Hinn 12. febrúar 1971 var Þorsteinn Thorarensen lögfræðing-ur, Reykjavík, skipaður til þess að fara með mál þetta og kveða upp úrskurð í því, sjá bréf dómsmálaráðuneytisins, lagt fram sem rskj. 2. Hefur hann kveðið upp þennan úrskurð.

Þegar rekja skal atvik máls þessa, þykir þörf á að geta þess í upphafi, að á aukafundi Kaupfélags Skagfirðinga á Sauðárkróki, sem haldinn var 11. apríl 1969, lá fyrir til umræðu tillaga um sameiningu þess félags og Kaupfélags Austur-Skagfirðinga, Hofs-ósi. Samþykkti þessi fundur ályktun um sameiningu félaganna á grundvelli 27. gr. laga nr. 46/1937 og jafnframt að fyrir hið sameinaða félag skyldu gilda samþykktir Kaupfélags Skagfirð-inga. Þessi ályktun var borin undir aðalfund Kaupfélags Skag-firðinga hinn 19. júní 1969, og var á hana fallizt. Hinn 28. sama mánaðar var haldinn aðalfundur Kaupfélags Austur-Skagfirðinga, og var sameiningin samþykkt þar með þeim ákvæðum, sem nefnd hafa verið. Fundargerðir þessar liggja fyrir í málinu sem rskj. 15, 16 og 17.

Þann 22. ágúst 1969 var síðan gert formlegt samkomulag um sameiningu þessara tveggja félaga, og fer það hér á eftir:

„SAMKOMULAG

Kaupfélag Austur-Skagfirðinga, Hofsósi, og Kaupfélag Skag-firðinga, Sauðárkróki, gera með sér svohljóðandi

samkomulag

um sameiningu félaganna:

1. Kaupfélag Austur-Skagfirðinga gengur frá sölu á hraðfrysti-húseignum sínum til Hraðfrystihússins h.f. á Hofsósi fyrir samn-ingsverð kr. 5.000.000.00 með þeim skilmálum, sem fram eru sett-ir í uppkasti að afsali.

2. Jafnhliða kaupum sínum á frystihúseignunum geri Hrað-frystihúsið h.f. samning við Kaupfélag Skagfirðinga um aðstöðu til slátrunar, frystingar og geymslu sláturfjárafurða í samræmi við fyrirbyggjandi samningsuppkast.

3. Útg. skuldabréf af Hraðfrystihúsinu h.f. á Hofsósi að fjárhæð kr. 1.500.000.00 tryggt með veði í hinum keyptu eignum verði að auki tryggt með sjálfskuldarábyrgð Hofsóshrepps og beri hæstu lögleyfðu vexti.

5. Að Búvörudeild S.Í.S. tryggi, að endanlegt afurðaverð til Kaupfélags Austur-Skagfirðinga, Hofsósi, verði eigi lægra en reiknað er með á „próforma“ reikningum, sem uppgjör Egils Sigurðssonar, endurskoðanda, er byggt á.

6. Kaupfélag Skagfirðinga áskilur sér að fá stofnsjóðsinnstæðu Kaupfélags Austur-Skagfirðinga í sambandsstofnsjóði útborgaða eða tilsvarandi fjárhæð að láni hjá S.Í.S. með kjörum, sem fari eftir sérstöku samkomulagi.

7. Sameining félaganna fari fram með þeim hætti, að Kaupfélag Skagfirðinga taki við eignum og skuldum Kaupfélags Austur-Skagfirðinga samkvæmt reikningsuppgjöri Egils Sigurðssonar, endurskoðanda, dags. 15. ágúst s.l. Tekið er fram af hálfu Kaupfélags Skagfirðinga, að það sé forsenda fyrir sameiningu félaganna, að Kaupfélag Austur-Skagfirðinga, Hofsósi, eigi fyrir skuldum, og telst svo vera samkvæmt því eignamati, sem fylgir áðurgreindu uppgjöri og Kaupfélag Skagfirðinga samþykkir fyrir sitt leyti, en eignir félagsins eru taldar á matsverði kr. 18.924.742.00 og skuldir uppfærðar kr. 18.723.779.51.

Nú koma fram óbókfærðar kröfur á Kaupfélag Austur-Skagfirðinga, sem nema hærri fjárhæð en óbókfærðar kröfur félagsins á aðra. Skal sá halli, sem við það myndast, greiðast með fjárramlagi að $\frac{1}{3}$ hluta frá S.Í.S., $\frac{1}{3}$ hluta frá Kaupfélagi Skagfirðinga og afgangur, $\frac{1}{3}$ hluti, komi frá Kaupfélagi Austur-Skagfirðinga með þeim hætti, sem stjórn þess félags ákveður, en heimilt er að afskrifa þennan hluta hallans yfir stofnsjóð félagsmanna í Kaupfélagi Austur-Skagfirðinga, verði hann ekki jafnaður með öðrum hætti, en stjórn þess félags ákveður, hvernig hallinn skiptist á einstaka stofnsjóðsreikninga.

8. Þegar framangreindum ákvæðum er fullnægt, eru aðilar sammála um, að félögin sameinist samkvæmt ákvæðum 27. gr. 1. nr. 46/1937 um samvinnufélög.

9. Samkomulag þetta er undirritað með þeim fyrirvara, að til komi samþykki stjórn félaganna og samþykki forráðamanna Sambands ísl. samvinnufélaga.

Reykjavík, 22. ágúst 1969.“

Skjal þetta er lagt fram sem rskj. nr. 14 í máli þessu. Dagana

23. og 24. apríl 1970 var undirrituð af stjórnarmönnum Kaupfélags Skagfirðinga svo og þeim, sem sæti höfðu átt í stjórn Kaupfélags Austur-Skagfirðinga, tilkynning til samvinnufélagaskrár Skagafjarðarsýslu um, að þessi tvö samvinnufélög hafi verið sameinuð samkvæmt ákvæðum laga 46/1937, 27. gr., og að framvegis verði reksturinn undir nafni Kaupfélags Skagfirðinga, Sauðárkróki. Óskist því firmanafn Kaupfélags Austur-Skagfirðinga, Hofsi, felt út úr samvinnufélagaskránni. Sjá rskj. 19.

Þá liggur fyrir í máli þessu sem rskj. 7 samrit af framtali Kaupfélags Skagfirðinga árið 1970. Þar er þess getið, að margnefnd samvinnufélög hafi sameinast á árinu 1969 og að efnahagsreikningar beggja félaganna séu lagðir til grundvallar við þar meðfylgjandi reikningsgerð. Þykir ekki full ástæða til að fara nánar út í skjal þetta eða fylgiskjöl í heild, nema að því leyti að geta ber þess, að á ársreikningum Kaupfélags Austur-Skagfirðinga pr. 31. desember 1968 nemur rekstrarhalli kr. 2.239.533.72, en á ársreikningi Kaupfélags Skagfirðinga pr. 31. desember 1969 er hallareikningur fyrrnefnds félags færður til gjalda með kr. 4.652.71. Sjá hér rskj. 12 og 18.

Skattstjóri Norðurlandsumdæmis vestra skrifar Kaupfélagi Skagfirðinga bréf hinn 30. maí 1970 og kveðst gera félaginu viðvart um nánar tilgreindar breytingar á skattframtali félagsins árið 1970, og vísar skattstjóri til 37. greinar laga 90/1965 í þessu sambandi. Hann tekur fram í bréfi þessu, að athugasemdir við ofangreindar breytingar, ef fram komi af hálfu kaupfélagsins, verði teknar sem skattkæra og teknar til greina því aðeins, að fram komi sönnunargögn varðandi þau atriði, sem breytt var, en frestur til að skila kæru verði að öðru leyti auglýstur síðar. Sjá rskj. 10 í málinu.

Engar athugasemdir bárust skattstjóra viðvirkjandi erindi hans á rskj. 10 og síðan var samkvæmt skattreikningi 1970, rskj. 1, gerð þinggjaldaálagning á hendur Kaupfélagi Skagfirðinga á þessa leið:

1. Tekjuskattur	kr. 529.381.00
2. Eignarskattur	— 284.100.00
3. Slysatryggingagjald atvinnurekenda ..	— 35.359.00
4. Lífeyristryggingagjald atvinnurekenda ..	— 299.376.00
5. Atvinnuleysistryggingagjald	— 140.987.00
6. Launaskattur	— 932.00
7. Iðnlánasjóðsgjald	— 30.800.00

8. Iðnaðargjald kr. 10.107.00

Samtals kr. 1.331.042.00

Á sama réttarskjali kemur fram í sérstakri kvittun, að kaupfélagið hefur á árinu 1970 borgað kr. 250.000.00 upp í lið nr. 2, eignarskatt, en liði nr. 3, 4, 5, 6, 7 og 8 hefur félagið greitt að fullu, alls kr. 787.561.00, en skuld samkvæmt skattreikningi þessum nam þannig kr. 563.481.00.

En að öðru leyti kærði Kaupfélag Skagfirðinga álagningu tekjuskatts og eignarskatts með bréfi til skattstjóra, dags. 22. júní 1970, og er bréf þetta lagt fram sem rskj. 4. Í upphafi bréfsins er þess getið, að kaupfélögin tvö hafi sameinast á árinu 1969 samkvæmt ákvæðum 27. gr. laga 46/1937. Kaupfélag Austur-Skagfirðinga hafi átt allverulegan rekstrarhalla frá fyrri árum, sem því hefði verið heimilt að yfirfæra samkvæmt ákvæðum B liðs 11. gr. laga 90/1965, hefði það haldið áfram að starfa sem sjálfstætt félag. Verði því að líta svo á, að þessi rekstrarhalli sé yfirfæranlegur til hins sameinaða félags sem hver önnur eign, enda hafi það af sjálfu sér tekið við öllum skyldum og réttindum beggja félaganna, sbr. hér að framan tilvitnaða lagagrein. Muni það og vera skilningur skattayfirvalda, að heimilt geti verið að yfirfæra tap milli félaga. Þá eru gerðar athugasemdir við álagningu eignarskatts.

Þann 1. september 1970 kvað skattstjóri upp úrskurð um skattkæru þessa. Vísar skattstjóri á bug þeirri skoðun kæranda, að heimild til að flytja rekstrartap á milli ára megir yfirfærast á annan skattaðilja, en hið sameinaða félag sé að sjálfsögðu nýr skattaðili, sem hafi sömu aðstöðu og nýstofnað félag. Svo sé og fyrir mælt í 27. gr. laga 46/1937, að sameinist samvinnufélög, þá skuli afmá nöfn hinna einstöku félaga úr samvinnufélagaskrá, en hið nýja sameinaða félag verði að sjálfsögðu að skrá iðgum samkvæmt. Nú hafi Kaupfélag Austur-Skagfirðinga horfið úr félagatölu og ferli þess sem skattaðilja sé þannig lokið og geti það því ekki framselt rétt, sem því einu sinni hafi verið bundinn. Þannig var úrskurðað, að tekjuskattur skyldi óbreyttur standa, en að öðru leyti jafnframt úrskurðað, að eignarskattur skyldi hækka úr kr. 284.100.00 í kr. 293.002.00. Eins og að framan segir, hefur gerðarþoli, Kaupfélag Skagfirðinga, greitt kr. 250.000.00 upp í þá kröfu. En er mál þetta var nú tekið til úrskurðar, féllst umboðsmaður gerðarbeiðanda á það sjónarmið, sem

umboðsmaður gerðarpola setti fram í málinu, að eignarskattur, er skattstjóri hafði sett gerðarpola, hafi verið of álagður um kr. 50.238.00, og er því ekki þörf á að rekja nánar þau sjónarmið varðandi þennan lið þinggjalds, sem til tals hafa komið í málinu, í skjölum og málflutningi.

Af hálfu gerðarbeiðanda er það vefengt, að löglega hafi verið staðið að sameiningu þessara tveggja samvinnufélaga, Kaupfélags Austur-Skagfirðinga og Kaupfélags Skagfirðinga, hvort sem litið sé á fundatölu, fundarsókn og afgreiðslu í félagsdeildum. Hann heldur því fram, að hér hafi aðeins verið um að ræða yfirsýnsgerð til þess að reyna að njóta skattfriðinda. Þá er vefengt, að skráning hafi farið löglega fram. En jafnvel þótt segja mætti, að sameining hafi átt sér stað, er því haldið fram, að tekjuskattfriðindi þau, er gerðarþoli telur sér, komi ekki til álitá. Heimilt sé að vísu samkvæmt B lið 11. greinar laga nr. 90/1965, en samkvæmt lögum þeim ber að úrskurða mál þetta, að yfirfæra rekstrartöp sama aðilja milli ára, en þetta sé einber undantekningarregla. Hvergi sé aftur á móti heimild til að yfirfæra rekstrartöp á milli skattaðilja. Til þess yrði sjálfsagt að vera ljós heimild berum orðum. Hið sameinaða félag, Kaupfélag Skagfirðinga, yrði að vera algerlega nýtt félag, stofnað á grunni eigna og skulda hinna fyrri félaga, en eigi ella engan skattalegan rétt frá þeim, er yfirfærður verði. Jafnvel þótt talið yrði, að einhver yfirfærsluréttur kæmi til greina, þá gæti hann aðeins náð til tapa frá þeirri starfrækslu, sem félögin, annað eða bæði, hefðu hafið og sem hið sameinaða félag síðan haldið áfram. En nú hafi Kaupfélag Austur-Skagfirðinga verið búið að selja hraðfrystihús sitt, áður en sameiningin átti sér stað, en frá þeim rekstri hafi verulegasti hluti rekstrartapanna stafað samkvæmt því, sem er fram komið í málinu. Rekstrartap árið 1967 hafi t. d. numið kr. 1.499.356.00, en kr. 784.519.00 árið 1968, en nánar kveðst umboðsmaður gerðarbeiðanda geta útfært þetta tölulega séð, þar eð gerðarþoli hafi vikizt undan þeirri áskorun hans að upplýsa um rekstrartöp af hraðfrystihúsi þessu árin 1966 og 1969.

Af hálfu gerðarpola er fyrst vísað til þess, að umrædd tvö samvinnufélög hafi runnið saman í eitt félag. Þau haldi áfram að starfa sem eitt félag og engar útborganir á stofnsjóðum eða á eigin fé hafi farið fram til félagsmanna. Skuldbindingar félaga hafi færzt yfir á hið sameinaða félag og að sama skapi eignir og réttindi þeirra sem heildar. Skipti engu máli, þó rétt-

indi eða skyldur séu opinbers eðlis eða réttarlegar. Hér sé engan veginn um það að ræða að flytja rekstrartöp á milli skattaðila, eins og gerðarbeiðandi láti í skína. Það, sem gerzt hafi, sé einvörðungu það, að tvær fjármagnsheildir hafi runnið saman í eina heild, hagfræðilega skoðað, og tvær lögpersónur í eina, lögfræðilega skoðað. Enginn nýr aðili hafi orðið til. Kaupfélag Austur-Skagfirðinga hafi átt réttinn til yfirfærslu tapsins, áður en af sameiningu varð, og lagt hann fram sem hverja aðra eign.

Þá mótmælir umboðsmaður gerðarþola þeirri staðhæfingu umboðsmanns gerðarbeiðanda, að sameining félaganna hafi orðið með hrapalegum hætti. Hann vísar sérstaklega til rskj. 15, sem er fundargerð fulltrúafundar frá deildum Kaupfélags Skagfirðinga, og rskj. 16 og 17, sem eru aðalfundargerðir beggja félaganna. Sameiningin hafi verið samþykkt í báðum félögum, en fundir í hinum ýmsu deildum hafi enga þýðingu í þessu sambandi, þó máské kynnu að vera smávegis formsatriði, sem hlaupið hafi verið yfir, þá sé óeðlilegt, að þau hafi þýðingu til úrslita, og þetta eigi aðeins við, að því er varðar Kaupfélag Austur-Skagfirðinga, en sameiningin hafi alfarið verið í þágu félagsmanna þess. En á það sé að líta, að lög 46/1937 gefi sáralitla tilsógn um formlega aðferð við sameiningu. Hvað skráningu bæjarfógeta snerti, geti gerðarþoli þar litlu ráðið og sé skráningin á embættisábyrgð þess valdsmanns, en forráðamenn gerðarþola hafi gert hreint fyrir sín-um dyrum með tilkynningu til samvinnufélagaskrár. Því er algerlega mótmælt, að annarlegar ástæður hafi legið að baki sameiningarákvörðun félaganna, svo sem skattalegar, og er um þetta vísað til framburðar Björns Hermannssonar, sem var lögfræðilegur ráðunautur forsvarsmanna Kaupfélags Austur-Skagfirðinga á undanfarandi samningafundum. Þar kemur og fram, að forsvarsmenn Kaupfélags Skagfirðinga hafi helzt viljað yfirtaka eignir Kaupfélags Austur-Skagfirðinga, en úr þeirri átt hafi ekki verið léð máls á öðru en algerri sameiningu.

Í 27. gr. laga nr. 46/1937 virðist vera út frá því gengið, að félög, sem sameinast hafa, ljúki þar með tilveru sinni, en nýtt félag, ný lögpersóna, hefji um leið feril sinn. Þar með verður til nýr skattaðili. Af hálfu gerðarþola hefur ekki verið sýnt fram á, að sameining hinna tveggja samvinnufélaga hafi farið fram með þeim hætti, sem áminnt lagagrein tilskilur. Hins vegar er það komið fram, að Kaupfélag Austur-Skagfirðinga hefur hætt starfsemi sinni. Af þessum ástæðum, hvorri fyrir sig og báðum til samans, svo og því, að lagaheimild skortir fyrir því, að rekstrar-

tap megi yfirfæra milli skattaðilja, verður að vísa á bug mót-mælum gerðarbola gegn réttmæti tekjuskattsálagningar.

Verður umbeðið lögtak látið ná framgangi til tryggingar kr. 522.145.00 ásamt 1% mánaðarvöxtum frá 1. janúar 1971 til greiðsludags svo og til tryggingar öllum kostnaði við lögtakið og eftirfarandi uppboð, ef til þess kemur.

Úrskurða ber málskostnað á hendur gerðarbola. Þykir hann hæfilega ákveðinn kr. 70.000.00.

Því úrskurðast:

Að kröfu gerðarbeiðanda og á hans ábyrgð fer fram lögtak í eignum gerðarbola til tryggingar kr. 522.145.00 ásamt 1% mánaðarvöxtum frá 1. janúar 1971 til greiðsludags svo og til tryggingar kostnaði við lögtakið og eftirfarandi uppboð.

Gerðarþoli greiði gerðarbeiðanda kr. 70.000.00 í málskostnað innan 15 daga frá birtingu úrskurðar þessa að viðlagðri aðför að lögum.

Miðvikudaginn 17. október 1973.

Nr. 84/1972: Kaupfélag Suður-Borgfirðinga og
 (Gunnar M. Guðmundsson hrl.)
Samband íslenzkra samvinnufélaga
 (Sveinbjörn Jónsson hrl.)
 gegn
Helga Bergþórssyni og gagnsök
 (Árni Gunnlaugsson hrl.).

Dómenndur:

hæstaréttardómarnir Benedikt Sigurjónsson, Einar Arnalds og Magnús Þ. Torfason, prófessor Gaukur Jörundsson og Þorsteinn Thorarensen borgarfégeti.

Vinnuslys. Skaðabótamál.

Dómur Hæstaréttar.

Aðaláfrýjandi Kaupfélag Suður-Borgfirðinga hefur áfrýjað máli þessu með stefnu 21. júní 1972. Aðaláfrýjandi Samband