Dómsorð:

Stefndi, Ingimar Haukur Ingimarsson, greiði stefnanda Guðmundi Snorra Ingimarssyni, kr. 65.004,00 með 19% ársvöxtum af kr. 57.165,00 frá 1. janúar 1984 til 20. mars s.á. og af kr. 46.869,00 frá þeim degi til greiðsludags og kr. 20.000,00 í málskostnað, allt innan 15 daga frá lögbirtingu dóms þessa að viðlagðri aðför að lögum.

Fimmtudaginn 30. október 1986.

Nr. 98/1985. **Hraðfrystihúsið Norðurtangi h/f**
(Tómas Gunnarsson hrl.)
gegn
fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs
(Gunnlaugur Claesen hrl.)

Skattar. Verðbreytingarfærsla.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Magnús Thoroddsen, Bjarni K. Bjarnason, Guðmundur Skaftason, Guðrún Erlendsdóttir og Þór Vilhjálmsson.

Áfrýjandi skaut máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 24. apríl 1985. Hann krefst sýknu af öllum kröfum stefnda í málinu og málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða dóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

Um slit á Olíusamlagi útvegsmanna segir m.a. í 20. gr. félagslaga þess: „Eignum félagsins skal ráðstafað til sölu af skilanefnd, sem að öðru leyti framkvæmir reikningsskilin og nettó andvirði eignanna skal skiptast milli félagsmanna í réttu hlutfalli við bókaðar eignir þeirra hjá félaginu.“ Stofnsjóðsinnstæða sú, er mál þetta snýst um, felur ekki einvörðungu í sér tiltekna peningakröfu, heldur fylgir henni réttur til hlutdeildar í því óskipta eiginfé sem félagið á eða eignast kann. Ekki þykja þær hömlur, sem á meðferð hennar

hvíla samkvæmt félagslögum, eiga að ráða úrslitum málsins. Verður því að telja stofnsjóðsinneign þessa vera eignarhluta í félagi í merkingu 3. mgr. 53. gr. laga nr. 75/1981.

Í 12. gr. félagslaga Sölumiðstöðvar hraðfrystihúsanna segir að verði rekstrarafgangur hjá félaginu, geti aðalfundur ákveðið að leggja hann eða hluta af honum í sjóð er nefnist arðjöfnunarsjóður. Síðan segir: „Félagsmenn eiga arðjöfnunarsjóð og eignir félagsins umfram bókfært verð í réttu hlutfalli við útflutningsverðmæti hvers og eins." Samkvæmt 4. gr. félagslaganna er stofnsjóður myndaður af tilteknu inntökugjaldi fyrir hvert hraðfrystihús auk 3 ‰ af andvirði seldra afurða gegnum Sölumiðstöðina á fyrsta heila starfsári hraðfrystihússins. Stofnsjóðurinn er „séreign hvers félaga." Samkvæmt þessu verður eigi talið að stofnsjóðsinnstæðunni fylgi réttur til hlutdeildar í eiginfé félagsins. Verður hún því ekki talin eignarhluti í félagi í skilningi 3. mgr. 53. gr. laga nr. 75/1981. Áfrýjanda var þar af leiðandi rétt að telja hana með í útreikningi sínum yfir tekjur og gjöld vegna verðbreytinga.

Rétt þykir að málskostnaður fyrir Hæstarétti falli niður.

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði dómur skal vera óraskaður að öðru en því að færa skal meðal eigna við útreikning á verðbreytingarfærslu í ársreikningi áfrýjanda, Hraðfrystihússins Norðurtanga h/f, árið 1981, stofnsjóðsinneign í Sölumiðstöð hraðfrystihúsanna hinn 31. desember 1980 að fjárhæð 2.806,00 gkrónur.

Málskostnaður fyrir Hæstarétti fellur niður.

Dómur bæjarþings Ísafjarðar 27. febrúar 1985.

Mál þetta, sem dómtekið var að loknum aðalflutningi 12. febrúar 1985, höfðaði fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs fyrir bæjarþingi Ísafjarðar gegn Guðmundi M. Jónssyni stjórnarformanni, Sundstræti 43 á Ísafirði, f.h. Hraðfrystihússins Norðurtanga hf. á Ísafirði með stefnu birtri 9.mars 1984.

Dómkröfur stefnanda eru þær að viðurkennt verði með dómi að Hraðfrystihúsinu Norðurtanga hf. sé óheimilt að færa meðal eigna við útreikning á verðbreytingarfærslu í ársreikningi 1981, fylgiskjali með skattframtali félagsins 1982, stofnsjóðsinneign félagsins í Olíusamlagi útvegsmanna á Ísafirði hinn 31. desember 1980 að fjárhæð gkr. 11.465.554 og stofnsjóðs-

inneign í Sölumiðstöð hraðfrystihúsanna að fjárhæð gkr. 2.806 og stefnda sé skylt að þola endurákvörðun ríkisskattstjóra á tekjuskattsstofni og tekjuskatti hans gjaldárið 1982 í samræmi við það. Þá er krafist málskostnðar úr hendi stefnda að mati réttarins.

Dómkröfur stefnda eru þær, að hann verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda og honum dæmdur málskostnaður samkvæmt gjaldskrá Lögmannafélags Íslands.

Málavextir:

Tildrög mála eru þau að við athugun skattframtals Hraðfrystihússins Norðurtanga hf. 1982 óskaði skattstjóri Vestfjarðaumdæmis með bréfi 6. desember 1982 m.a. skýringa á tölum á verðbreytingarfærslublaði eignamegin í dálknum „Skuldabréf til lengri tíma en eins árs og aðrar langtímakröfur."

Bent var á að samkvæmt leiðbeiningum á bakhlið eyðublaðsins teldust stofnsjóðseignir í samvinnufélögum og eignarhlutir í félögum ekki til eignar í þessu sambandi.

Með bréfi 28. desember 1982 svaraði stefndi þessari fyrirspurn og vísaði til svarbréfs síns 24. desember 1982 við fyrirspurn í bréfi skattstjóra 22. mars 1982 varðandi framtal 1981. Í því bréfi segir m.a.: „Á bakhlið eyðublaðs um verðbreytingarfærslu kemur fram að til eigna í þessu sambandi skuli ekki telja hlutabréf og stofnsjóðsinneignir í samvinnufélögum. Þetta er eðlilegt vegna þess að arður og vaxtatekjur af slíkum eignum eru að mestu skattfrjáls. Tekjur af stofnsjóðsinneign í samlagsfélagi eru aftur á móti skattskyldar og því rökrétt að slík eign komi til útreiknings verðbreytingarfærslu. Bakhlið verðbreytingarblaðs tekur ekki á slíku tilviki. Í 53. gr. laga 75/1981 kemur fram, að eignahlutar í félögum skulu ekki teljast til eignar í þessu sambandi. Með þessum málslið er greinin komin í andstöðu við tilgang sinn, sem er að jafna út verðbólguáhrifin í rekstrarreikningi. Út frá þessu óskast framsetning verðbreytingarfærslublaðs tekin gild."

Skattstjóri hafnaði því að eignarhlutur stefnda kæmi inn í verðbreytingarfærslu og endurákvarðaði opinber gjöld gjaldárið 1982 með úrskurði 7. janúar 1983. Umboðsmaður stefnda kærði úrskurðinn til lækkunar með kærubréfi 1. febrúar 1983. Skattstjóri tók kæruna til efnislegrar meðferðar í úrskurði 10. febrúar 1983. Skattstjóri hafnaði kröfum stefnda varðandi útreikning verðbreytingargjaldfærslu með vísun til 3. mgr. 53. gr. laga nr. 75/1981 og nánari skýringa á bakhlið verðbreytingarfærslublaðs, og bæri ekki að telja eignarhluti í félögum og stofnsjóðseignir til eigna er færðust á verðbreytingarfærslublaði.

Umboðsmaður stefnda kærði úrskurð skattstjóra til ríkisskattanefndar með kærubréfi 10. mars 1983.

Með bréfi 9. maí 1983 til ríkisskattanefndar gerði ríkisskattstjóri þá kröfu fyrir hönd gjaldkrefjenda að úrskurður skattstjóra yrði staðfestur.

Með úrskurði ríkisskattanefndar 19. ágúst 1983 var sú krafa stefnda að honum yrði heimilað að telja meðal eigna þeirra, er mynda eiga stofn til útreiknings verðbreytingarfærslu í ársreikningi 1981, stofnsjóðseign að fjárhæð gkr. 11.465.554,00 í Olíusamlagi útvegsmanna á Ísafirði og stofnsjóðseign í Sölumiðstöð hraðfrystihúsanna að fjárhæð gkr. 2.806,00 tekin til greina.

Þar sem stefnandi hafði í hyggju að bera lögmæti úrskurðar ríkisskattanefndar 19. ágúst 1983 undir dómstóla óskaði hann eftir því við ríkisskattstjóra með bréfi 13. janúar 1984 að reiknaðir yrðu út skattar stefnda eins og þeir ættu að vera ef krafa hans um það, að stofnsjóðseign í samlagi verði felld niður við útreikning verðbreytingarfærslu, næði fram að ganga. Ríkisskattstjóri svaraði erindi stefnanda 19. janúar 1984 og lét honum í té útreikninga, sem unnir voru af Guðmundi Guðbjarnasyni, viðskiptafræðingi hjá ríkisskattstjóra, á hugsanlegri endurkröfufjárhæð ríkissjóðs. Þar segir svo:

„Samkvæmt niðurstöðu í úrskurði ríkissattanefndar nr. 452 frá 19. ágúst 1983 námu hreinar tekjur gjaldanda kr. 966.952 rekstrarárið 1981 og var álagður tekjuskattur af þeirri fjárhæð gjaldárið 1982 kr. 501.294. Sé breyting sú er ríkisskattanefndin gerði á úrskurði skattstjóra varðandi verðbreytingarfærslu í framtali gjaldandans felld niður verða hreinar tekjur hans kr. 1.028.296 og tekjuskattur kr. 501.294. Mismunurinn nemur kr. 29.904 í tekjuskatti.

Gjaldfærslà skv. 53. gr. laga nr. 75/1981 af svonefndri stofnsjóðseign kr. 114.684 nam 53,49% eða kr. 61.344.

Í samræmi við venju sem skapast hefur ber að fallast á að 25% varasjóðstillag af hækkun þeirri er leiðir af bakfærslu umræddrar fjárhæðar heimilist til lækkunar gjaldstofns.

Útreikningurinn er þannig samandreginn:

Framtal Norðurtangans hf. (Hraðfr.h. Norðurtangi hf.) gjaldárið 1982:

Hreinar tekjur skv.úrskurði rskn. nr. 452/1983		kr.	966.952
Krafa:	Lækkun gjaldfærslu 53,49% af 114.684	"	61.344
"	Hreinar tekjur	kr.	1.028.296
	25% varasjóðstillag	"	257.074
	Tekjuskattsstofn	kr.	771.222
	Tekjuskattur 65%	" kr.	501.294
Tekjuskattur skv. úrskurði ríkisskattanefndar		"	471.390
Mismunur — Endurkrafa		kr.	29.904"

Málsástæður og lagarök:

Stefnandi reisir málsókn sína á því að dómstólar eigi endanlegt úrlausnarvald í máli þessu.

Stefnandi mótar kröfugerð sína með hliðsjón af ákvæðum 11. mgr. 100. greinar laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt, en í þeirri grein segi, að úrskurður ríkisskattanefndar sé fullnaðarúrskurður um skattfjárhæð. Ágreining um skattskyldu og skattstofna megi bera undir dómstóla.

Samkvæmt þessu gerir stefnandi kröfu um viðurkenningardóm og að stefnda verði dæmt að þola endurákvörðun skattyfirvalda á tekjuskattsstofni og tekjuskatti gjaldárið 1982 til samræmis við kröfu stefnanda í máli þessu. Sú venja hafi myndast í framkvæmd að ríkisskattstjóri reikni að nýju skatta gjaldenda í þeim tilvikum er breyta beri skatti og skattstofni samkvæmt dómi.

Stefnandi bendir á að samvæmt beinu ákvæði 3. mgr. 53. gr. laga nr. 75/1981 teljist ekki til eigna við uppgjör þetta verðtryggðar eignir, eignir sem haldi verðgildi sínu við almennar verðhækkanir eða eignir sem heimilt sé að endurmeta samkvæmt lögum án þess að verðbætur af þeim, hækkun á peningaverði þeirra eða endurmat þeirra, teljist til tekna samkvæmt lögunum. Til þessara eigna teljist m.a. fyrnanlegar eignir, íbúðarhúsnæði og aðrar ófyrnanlegar fasteignir og eignarhlutar í félögum.

Stefnandi telur stofnsjóðsinneign stefnda í Olíusamlagi útvegsmanna og S.H. ótvírætt eignir sem haldi verðgildi sínu við almennar verðhækkanir án þess að verðhækkunin teljist til tekna, og sem eignarhlutir í félagi megi ekki taka þær eignir með við uppgjör verðbreytingarfærslu samkvæmt beinu ákvæði 53. gr. laganna.

Stefnandi segir að með lögfestingu laga nr. 40/1978 um tekju- og eignarskatt, sbr. lög nr. 7/1980 um breytingu á þeim lögum, sbr. nú lög nr. 75/1981, hafi verið mörkuð ný stefna varðandi áhrif verðbólgunnar á skattlagningu í atvinnurekstri. Í lögunum sé sú leið farin að setja fram tiltölulega einfaldar reglur sem taki mið af áhrifum verðlagsbreytinga og hafi áhrif til lagfæringar á hagnaðar- og eignahugtaki að því er tekur til atvinnurekstrar. Í megindráttum gangi lögin út frá því að ákvarða skattskyldar tekjur atvinnurekstrarins, þ.e. tekjuskattsstofninn, þannig að það sé sá hagnaður sem er mismunur á eign fyrirtækis í upphafi og lok ákveðins tímabils án þess að möguleikar þess til að viðhalda sömu starfsemi eða rekstrarafkomu séu skertir. Almenn áhrif verðbólgu komi fram í hefðbundnum reikningsskilum fyrirtækis. Peningaeignir verði verðminni og eigandi þeirra tapi en skuldari hagnist. Fasteignir, vélar og tæki haldi oftast verðmæti sínu en eignfærsla þeirra og afskriftir séu ekki í samræmi við verðmæti þeirra á hverjum tíma ef hefðbundnum reikningsskilaaðferðum sé beitt. Ef mæla eigi mismun á raunverulegri eign fyrirtækis í upphafi og lok ákveðins tíma-

bils samkvæmt áðurnefndri hagnaðarskilgreiningu þurfi að leiðrétta áhrif verðbreytinga á hagnað og eigið fé fyrirtækisins. Vandamálið hafi verið að finna einfaldar reglur sem taki mið af áhrifum verðlagsbreytinga og hafi áhrif til lagfæringa á hagnaðar- og eignahugtakinu. Í lögunum sé farin leið sem óhjákvæmilega feli í sér nokkra annmarka, en á það sé að líta að ekki virðist fyrir hendi algildar leiðir til úrbóta sem hafi sveigjanleika í takt við verðbólguna á hverjum tíma. Reglur laganna einkennist þannig sumpart af því sjónarmiði að nauðsyn einfaldra og skýrra reglna nái fram að ganga í lögunum á kostnað nákvæmni. Í lögunum sé kveðið á um leiðréttingu á verðmæti eigna fyrirtækisins. Í fyrsta lagi með endurmati fyrnanlegra eigna, sbr. 36. gr. laganna. Í öðru lagi skuli fyrirtækið færa upp svokallaða verðbreytingarfærslu samkvæmt 53. gr. laganna, en inn í þann útreikning komi eignir sem ekki hafi tekið leiðréttingum gagnvart verðbólguáhrifum samkvæmt öðrum ákvæðum laganna. Samkvæmt 53. gr. komi vissar eignir inn í grundvöllinn og frá þeim dragist síðan að meginstefnu til allar skuldir skattaðila. Greinin skilji milli ýmissa tegunda eigna. Í fyrsta lagi sé gerður greinarmunur á eignum sem hækki í verði við almennar verðhækkanir og eignum sem geri það ekki. Í því efni ráði útslitum hvort eign sé þess eðlis að almennt séð hækki slíkar eignir í verði, en það skipti ekki máli við uppfærslu verðbreytingarfærslu hvort umrædd eign hafi í reynd hækkað í verði. Dæmi um eign, sem hækki í verði við almennar verðhækkanir, sé t.d. hlutabréf, en innstæða á bankabók sé aftur á móti eign sem engum slíkum breytingum taki. Til eigna, sem eru verðtryggðar eða hækka í verði við almennar verðhækkanir og teknar eru með í þennan útreikning, teljist þær eignir sem verðhækkunin telst til skattskyldra tekna, t.d. verðtryggðar innistæður. Niðurstaðan sé því sú að allar peningalegar eignir komi inn í þennan útreikning. Eignir, sem eru endurmetnar samkvæmt öðrum ákvæðum skattalaganna, komi ekki inn í þennan útreikning, enda gerist þess engin þörf þar sem þær hafi þegar tekið leiðréttingum vegna verðbólguáhrifa. Samkvæmt beinu ákvæði greinarinnar komi vörulagerinn og helmingur af matsverði bústofnsins inn í uppgjör þetta sem þá samanstandi af peningalegum eignum + vörulager (bústofn) ÷ skuldirnar. Stefnandi telur að heildstætt eigi reglur þessar að tryggja óbreytt raunvirði eigin fjár fyrirtækisins í upphafi og lok ákveðins tímabils. Mismunurinn sé þá hagnaður eða tap fyrirtækisins.

Þá bendir stefnandi á að samkvæmt ákvæðum stofnsamnings og laga fyrir Olíusamlag útvegsmanna á Ísafirði sýnist ótvírætt að eignarhluti félagsmanns í félaginu sé í öllum tilvikum ákvarðaður sem tiltekin hlutdeild í nettóeign félagsins. Eignarhlutinn sé þannig verðtryggður í þeim skilningi að hann hækki í verðgildi í samræmi við þá hækkun sem verði á verðgildi eigna félagsins í verðbólgunni. Þannig geti félagsaðili við félagsslit fengið

úthlutaðri hlutdeild af nettóandvirði eigna félagsins í hlutfalli við stofnsjóðseign sína. Á sama hátt sýnist hann í öllum tilvikum geta hagnýtt sér fullt verðgildi hlutdeildar sinnar í eignum félagsins við úrgöngu úr því. Samkvæmt 18. gr. laga um tekju- og eignarskatt teljist verðhækkun eignarhluta í samlagsfélagi ekki til skattskyldra tekna við sölu nema að því marki sem hún fer fram úr almennri verðbólgu sem við er miðað í 26. gr. laganna. Stefnandi leggur áherslu á að það ráðist ekki af reglum um skattalega meðhöndlun arðs og vaxtatekna, hvort eign komi inn í uppgjör þetta. Höfuðmáli skipti að 53. gr. kveði á um í fyrsta lagi að í uppgjör þetta komi ekki eignir sem séu endurmetnar samkvæmt öðrum ákvæðum laganna né eignir sem haldi verðgildi sínu við almennar verðhækkanir ef sú verðmætisaukning eignarinnar teljist ekki til skattskyldra tekna. Í öðru lagi taki greinin skýrt af skarið um að eignarhlutir í félögum eigi ekki að koma inn í þetta uppgjör.

Stefnandi telur því með vísun til ákvæða 53. gr. laga nr. 75/1981 að stefnda sé óheimilt að færa við uppgjör verðbreytingarfærslu inneign sína í stofnsjóði Olíusamlags útvegsmanna á Ísafirði og í stofnsjóði Sölumiðstöðvar hraðfrystihúsanna. Leiði þetta af því ákvæði greinarinnar er afdráttarlaust taki af skarið um að eignarhlutar í félögum komi ekki inn í uppgjör þetta. Ennfremur af því ákvæði 53. gr., að til eigna í sambandi við uppgjör þetta teljist ekki verðtryggðar eignir og eignir sem haldi verðgildi sínu við almennar verðhækkanir án þess að verðbætur af þeim eða hækkun á peningaverði þeirra teljist til tekna samkvæmt lögunum, en af 18. gr. laga um tekju- og eignarskatt sé einsýnt, að stofnsjóðseign stefnda í samlagsfélagi falli þar undir. Það styðji og þessa niðurstöðu að samkvæmt 4. mgr. 53. gr. sé sérstaklega tilgreint að til skulda við uppgjör þetta teljist ekki hlutafé, stofnsjóðir, stofnfé, endurmatsreikningar, varasjóðir og aðrir eiginfjárreikningar.

Stefndi byggir sýknukröfu sína á þeim rökum að stofnsjóðsinneignir hans í Olíusamlagi útvegsmanna á Ísafirði og Sölumiðstöð hraðfrystihúsanna beri að færast meðal eigna á útreikningi á verðbreytingarfærslu samkvæmt 3. málsgrein 53. gr. laga nr. 40/1978 um tekjuskatt og eignarskatt eins og þeim lögum var breytt með lögum nr. 7/1980, sbr. nú lög nr. 75/1981. Stefndi bendir á, að í 2. gr. tekjuskattslaga sé tiltekið á hvaða lögaðilum skattskylda hvíli og sé þar greint á milli fimm flokka lögaðila. Í lögunum sé síðan ávallt vitnað í þessa flokka en þeir aldrei meðhöndlaðir sem ein heild. Eignir og tekjur þessara lögaðila séu meðhöndlaðar á mismunandi vegu samkvæmt skattalögunum þótt töluverðs samræmis gæti hjá hlutafélögum og sameignarfélögum. Jafnframt séu mun ítarlegri ákvæði um skattlagningu þessara tveggja flokka lögaðila en annarra lögaðila. Ofangreind tvö félagaform, þ.e. hlutafélög og sameignarfélög, njóti samkvæmt

skattalögum verulegs skattalegs hagræðis fram yfir aðra rekstraraðila ef samvinnufélög séu undanskilin. 53. gr. kveði á um að eignarhlutar í félögum skuli ekki teljast til eigna við útreikning samkvæmt 2. mgr. greinarinnar. Greinin kveði ekkert nánar á um það hvað felist í orðinu félag, en við könnun á því hvaða lögaðilar falli þar undir verði að líta til áðurnefndrar sundurliðunar laganna á lögaðilum og þess tilgangs greinarinnar m.a. að reikna til gjalda eða tekna áhrif verðbólgu á peningastöðu rekstursaðila. Jafnframt beri að líta til þess sjónarmiðs að skattalög eigi að skýra þröngt, þ.e. að heimildin til skattlagningar þurfi að vera ótvíræð.

Stefndi segir að þegar litið sé til stofnsamnings og laga fyrir Olíusamlag útvegsmanna og Sölumiðstöð hraðfrystihúsanna komi fram að hér sé um mjög sérstök rekstrarform að ræða. Félagsmenn í SH geti þeir einir orðið sem reki hraðfrystihús. Sé ákveðið inntökugjald sem skuli renna í sjóð, er nefnist stofnsjóður og er séreign hvers félags. Verði rekstrarafgangur hjá félaginu geti aðalfundur ákveðið að leggja hann eða hluta af honum í sérstakan sjóð er nefnist arðjöfnunarsjóður. Að öðru leyti skiptist rekstrarafgangur á milli félagsmanna í réttu hlutfalli við útflutningsverðmæti hvers og eins á árinu og færist á sérstakan reikning hvers félagsmanns. Skuli fé þetta teljast lán félagsmanna til félagsins. Komi fram í 12. gr. félagslaga að félagsmenn eigi ekki rétt á að fá greiddan út eignarhluta sinn í arðjöfnunarsjóði og öðrum eignum félagsins. Skuli árlega gefa út heimildarskírteini er sýni eignarhluta hvers félagsmanns við hver áramót. Félagsmönnum sé óheimilt að selja heimildarskírteinin, en hafi þeir hætt að vera félagsmenn beri félaginu að innleysa heimildarskírteinin og skuli verðmæti þeirra vera óskiptur reiknislegur tekjuafgangur SH eða fyrirtækja sem SH á að öllu leyti að frádregnum útreiknuðum eignarhlutum. Eignarhlutinn greiðist með jöfnum greiðslum á 5 árum án vaxta. Verulegar hömlur séu varðandi brottför félagsmanns úr félaginu. Við brottrekstur úr félaginu falli sjóðseignir félagsmanns til félagsins nema arðjöfnunarsjóður. Félagsmaður geti jafnframt sagt sig úr félaginu og fái þá greiddar sjóðseignir sínar nema arðjöfnunarsjóð á næstu 5 árum eftir að úrsögn öðlast gildi, enda hafi verið ljóst að þeirra fjármuna hafi ekki verið þörf, til að félagið ætti ótvírætt fyrir skuldum. Við slit, sem þurfi aukið atkvæðamagn til að samþykkja, skuli meðhöndla eignir félagsins samkvæmt ákvörðun aðalfundar hverju sinni.

Stefndi telur samkvæmt þessu ljóst að mun frekari hömlur séu lagðar á eignarhluta félaga í SH en gildi varðandi sameignarfélög og hlutafélög. Það sem skipti þó meginmáli sé að SH sé sjálfstæður skattaðili en reikningsuppgjöri sé hagað þannig að fyrirtækið komi slétt út en rekstrarhagnaður eða tap sé fært til tekna eða gjalda hjá hverjum og einstökum félagsmanni, svo og niðurstöður endurmatsreiknings.

Þá bendir stefndi á að samkvæmt stofnsamningi og lögum fyrir Olíusam-

lag útvegsmanna á Ísafirði sé tilgangur þess að útvega samlagsfélögum allskonar brennslu- og smurningsolíur. Samlagsfélagar geti orðið á hverjum tíma eigendur og útgerðarmenn vélbáta og skipa á samlagssvæðinu og ennfremur önnur fyrirtæki eftir tillögu samlagsstjórnar og með samþykki 2/3 atkvæða á samlagsfundi. Stofnfé eða stofnsjóðsinnistæður megi hvorki selja né veðsetja né afhenda á annan hátt nema sem fylgifé skips eða fyrirtækis eftir því sem nánar sé kveðið á um í samlagslögunum. Í stofnsamningnum greini að það sem afhendingarverð vöru kunni að reynast hærra en nauðsynlegt sé í lok hvers reikningsárs skuli endurgreiðast samlagsfélögum í réttu hlutfalli við viðskipti þeirra það ár. Segi síðan í 12. gr. laga félagsins að arður af viðskiptum félagsmanna skiptist eftir viðskiptamagni hvers félagsmanns. Af arði félagsmanna skuli leggja 50% í stofnsjóð og endurgreiða 50% nema aðalfundur samþykki annað. Skuli vextir af stofnsjóðsinnistæðum vera 1% hærri en vextir séu reiknaðir hjá innlánsdeild Landsbankans á hverjum tíma. Skuli gera stofnsjóðseign samlagsfélaga upp árlega og séu ábyrgðir félagsmanna á skuldbindingum félagsins takmarkaðar við hana. Segi félagsmaður sig úr félaginu skuli gera reikninga upp svo fljótt sem auðið er. Ekki eigi hann kröfu á útborgun á inneign sinni úr stofnsjóði fyrr en gert sé út um skuldbindingar sem hann hafi tekið á sig sameiginlega við aðra félagsmenn og aldrei fyrr en tveimur árum eftir úrsögn. Félagsmaður megi ekki veðsetja stofnsjóðseign sína hjá samlagsfélaginu né selja nema þá um leið og hann selji bát sinn eða atvinnufyrirtæki. Samlagsfélaginu megi slíta ef 3/4 hlutar samanlagðs atkvæðismagns félagsins samþykki það á lögmætum aðalfundi eða fundi, sem til þess sé sérstaklega boðaður. Sé félaginu slitið skuli gera reikninga þess upp að fullu og gera sérstaklega upp sameiginlegar skuldbindingar félagsmanna, áður en endanleg reikningsskil séu gjörð. Olíusamlag útvegsmanna sé sjálfstæður skattaðili en rekstrarhagnaði samlagsins hafi ávallt verið skipt milli félagsmanna, eins og lög samlagsins kveði á um.

Stefndi telur að samkvæmt þessu og með hliðsjón af 7. gr. skattalaga, 7. tölulið c málsliðar, og 3. tölulið 8. gr. sé ljóst að allur hagnaður stefnda af eignaraðild sinni í ofangreindum samlögum og ávöxtun af fjármunum hans bundnum þar sé skattskylt hjá honum. Eins og fram komi í áðurnefndum samlagssamningum, séu verulegar hömlur lagðar á meðferð eignarhluta samlagsmanna og við úrsögn eða brottrekstur úr samlögunum eigi samlagsmenn eingöngu rétt til greiðslu á bókaðri inneign sinni í stofnsjóðum og arðjöfnunarsjóðum samlaganna og skuli þeir greiddir á nokkrum árum með vaxtalausri greiðslu. Í slíkum tilvikum sé samlagsmaður að endurheimta fé sitt verulega skert og fjármuni sem hann hefur að fullu greitt bæði tekju- og eignarskatt af og jafnframt sé ljóst að raunvirði þessara sjóða hljóti að hafa rýrnað stórlega, þar sem þeir séu ekki verð-

bættir. Við munnlegan flutning lagði lögmaður stefnda áherslu á að samkvæmt 7. tl. c málsliðar 7. gr. skattalaga bæri aðilum samlagsfélaga að greiða tekjuskatt af því fé er samlagsfélög greiddu þeim út hverju sinni eða færðu þeim til séreignar þótt það fé rynni í stofnsjóð samlagsfélagsins.

Þá segir stefndi að varðandi þann fræðilega möguleika að hann njóti hlutdeildar í eignum títtnefndra samlaga, þ.e.a.s. að samlögunum verði slitið og eignum þess skipt milli samlagsmanna, sé hugsanlegt að sjóðir þess hafi verið það vel nýttir að samlagsmenn fái fjármagn sitt endurgreitt með verðbótum, en þá beri að hafa í huga að allur hagnaður samlaganna hafi samkvæmt samþykktum þeirra og skattalögum ávallt verið skattskyldur hjá hverjum og einstökum samlagsmanni.

Stefndi telur því ljóst vera að ef ná eigi þeim tilgangi 53. gr. laga nr. 75/1981 að jafna út verðbólguáhrif í rekstrarreikningi sé eðlilegt að stofnsjóðsinneign í ofangreindum samlögum sé talin til eigna samkvæmt 3. mgr. greinarinnar. Slík túlkun á greininni sé einnig í samræmi við skýringar skattyfirvalda á bakhlið verðbreytingarfærslueyðublaðs og komi fram í úrskurði ríkisskattanefndar frá 19. ágúst 1983.

Niðurstaða:

Um það er ekki ágreiningur milli aðila að mál þetta megi leggja fyrir dómstóla til úrlausnar, enda standa lög til þess.

Með lögum nr. 40/1978 um tekjuskatt og eignarskatt var mörkuð ný stefna varðandi áhrif verðbólgu á skattlagningu í atvinnurekstri, og er þar að finna ýmis ákvæði sem taka mið af áhrifum verðbólgu eða almennra verðbreytinga á afkomu atvinnurekstraraðila. Í athugasemdum með frumvarpi að lögum nr. 7/1980 um breytingu á lögum nr. 40/1978 segir að með ákvæðum frumvarpsins sé ætlunin að halda áfram á sömu braut og gera frekari breytingar á þeim þáttum sem tengdir eru skattlagningu eða frádráttarbærni fjármagnstekna og fjármagnskostnaðar og varða tekju- eða gjaldfærslu vegna verðbreytinga. Í athugasemdunum segir ennfremur að með 22. gr. frumvarpsins, sbr. nú 53. gr. laga nr. 75/1981, hafi verið stefnt að því að tryggja óbreytt raunvirði eigin fjár fyrirtækja í atvinnurekstri í ársbyrjun og árslok. Fram kemur að verðbreytingarregla 53. gr. sé afar einföld og hlutlaus, enda þurfi að beita henni í öllum atvinnurekstri hvert sem umfangið sé. Við það er miðað að skattalög, sem gangi eins langt og núgildandi lög til leiðréttingar á verðbólguáhrifum, verði að byggja á einföldum reglum sem auðveldar séu í framkvæmd, enda þótt nokkur frávik verði frá því sem æskilegast þyki á hverjum tíma.

Í 2. gr. laga nr. 75/1981 er greint milli hinna ýmsu lögaðila sem skattskylda hvílir á, og kemur sú sundurgreining víðar fram í lögunum. Í 53 gr. laganna er á hinn bóginn enginn greinarmunur gerður á félögum þegar

eignarhlutar í þeim eru undanþegnir verðbreytingarfærslum ákvæðisins. Það er þó ljóst að skattaleg meðferð á eignarhlutum í samlagsfélögum og arði af þeim annars vegar og öðrum félagstegundum hins vegar, svo sem hlutafélögum, er á ýmsan hátt mismunandi. Telja verður að það hefði þurft að koma skýrt fram af hálfu löggjafans ef ætlunin hefði verið að greina á milli einstakra tegunda skattaðila við beitingu verðbreytingarákvæða 53. gr. skattalaga. Þegar af þeirri ástæðu ber að taka til greina dómkröfur stefnanda, fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs.

Eftir atvikum þykir rétt að málskostnaður falli niður.

Dóm þennan kváðu upp Pétur Kr. Hafstein bæjarfógeti og meðdómsmennirnir Halldór Kristinsson bæjarfógeti og Ólafur K. Ólafsson dómarafulltrúi.

Dómsorð:

Stefnda, Hraðfrystihúsinu Norðurtanga hf., er óheimilt að færa meðal eigna við útreikning á verðbreytingarfærslu í ársreikningi 1981 stofnsjóðsinneign sína í Olíusamlagi útvegsmanna á Ísafirði hinn 31. desember 1980 að fjárhæð gkr. 11.465.554 og stofnsjóðsinneign í Sölumiðstöð hraðfrystihúsanna að fjárhæð gkr. 2.806. Stefnda er skylt að þola endurákvörðun ríkisskattstjóra á tekjuskattsstofni og tekjuskatti sínum gjaldaárið 1982 í samræmi við það.

Málskostnaður fellur niður.

Mánudaginn 3. nóvember 1986.

Nr. 56/1986. **Hálfdán Ingi Jensen**
gegn
Hjördísi Þórarinsdóttur

Útivistardómur. Ómaksbætur.

Dómur Hæstaréttar.

Málsókn þessi fellur niður.

Áfrýjandi, Hálfdán Ingi Jensen, er eigi sækir dómþing í máli þessu, greiði 720,00 króna útivistargjald til ríkissjóðs, ef hann vill fá mál sitt tekið fyrir af nýju.