

Fimmtudaginn 30. október 1997.

Nr. 97/1997.

Íslenska ríkið

(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)

gegn

Freyju hf.

(Árni Vilhjálmsson hrl.)

Skattar. Eftirlaun. Endurálagningarheimild. Sératkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Haraldur Henrysson, Guðrún Erlendsdóttir, Hjörtur Torfason, Hrafn Bragason og Pétur Kr. Hafstein.

Áfrýjandi skaut máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 3. mars 1997. Hann krefst aðallega sýknu af öllum kröfum stefnda og málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti. Til vara krefst hann lækkunar á kröfum stefnda og að málskostnaður verði látinn falla niður í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst staðfestingar héraðsdóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

I.

Málavextir eru raktir í héraðsdómi. Stefndi styður kröfu sína því, að skattfyrirvöldum hafi samkvæmt 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt verið óheimilt árið 1992 að endurákvarða skatt sinn lengra aftur í tímann en fyrir rekstrarárin 1990 og 1991. Hann hafi í framtali sínu og fylgigögnum látið í té fullnægjandi upplýsingar um eftirlaunaskuldbindingar, svo að skattstjóra hefði í öndverðu verið heimilt að leiðrétta framtöl sín á grundvelli 95. gr. laga nr. 75/1981. Af því leiði, að réttur skattstjóra til endurákvörðunar skatta vegna rekstraráranna 1987-1989 hafi verið fallinn niður árið 1992 samkvæmt áðurgreindri 2. mgr. 97. gr.

Í máli þessu er ekki deilt um réttmæti þeirrar ákvörðunar skattfyrirvalda árið 1992 að fella niður færslu stefnda til frádráttar tekjum árána 1987-1990. Þar var um að ræða lífeyrisréttindi, sem stefndi taldi, að fjórir af starfsmönnum sínum hefðu áunnið sér á liðnum tíma. Hefði endurskoðandi sinn reiknað út núvirði væntanlegra greiðslna eftirlauna miðað við árslok umræddra ára og reiknað út

hækkun þeirra á árinu, þegar tekið hefði verið tillit til tryggingafræðilegra forsendna og ávöxtunarkröfu.

Raunverulegar framtíðarskuldbindingar gátu reynst allt aðrar en gert var ráð fyrir, og byggðust gjald- og skuldfærðar fjárhæðir ekki á settum laga- eða stjórnvaldsreglum og beindust ekki að viðurkenndum lífeyrissjóði samkvæmt lögum nr. 55/1980 um starfskjör launafólks og skyldutryggingu lífeyrisréttinda. Í skattframtal stefnda hafði skort upplýsingar um samninga þá, sem nefndar eftirlaunaskuldbindingar byggðust á, og einnig greinargerð um, hvaða aðilar áttu í hlut og hvernig skuldbindingarnar voru út reiknaðar. Þá hafði stefndi talið, að um tímabundna samninga væri að ræða, en ekki hafði verið gerð grein fyrir því, við hvað væri átt.

Skattstjórinn í Reykjanesumdæmi ritaði stefnda bréf 2. apríl 1992, þar sem honum var boðað, að fyrirhugað væri að fella niður allar framangreindar gjaldfærðar eftirlaunaskuldbindingar, og honum kynnt, við hvaða tekjustofn yrði þá miðað greind ár við endurákvörðun gjalda hans. Vitnað var til heimildar í 1. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981 fyrir þessari fyrirhuguðu ákvörðun. Endurskoðandi stefnda mótmælti þessum breytingum á gjaldstofni fyrir hans hönd 13. apríl 1992. Í bréfi endurskoðandans kemur hins vegar fram, að hann geri ekki ágreining um útreikning niðurfelldra lífeyrisskuldbindinga. Endurákvörðunin var síðan úrskurðuð 11. maí 1992 og staðfest 17. júlí sama ár. Endurákvörðunin var því næst kærð til ríkisskattanefndar, sem hafnaði kröfum stefnda með úrskurði 8. október 1993.

II.

Ágreiningsefni máls þessa er það eitt, hvort heimild til endurákvörðunar skatts samkvæmt 96. gr. laga nr. 75/1981 hafi, eins og hér stóð á, náð til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára, sem næst voru á undan því ári, þegar endurákvörðun fór fram, eða aðeins til tveggja síðustu árána. Það getur ekki skorið úr um þetta álitaefni, hvort skattyfirvöld vísa til 96. gr. greindra laga eða til 95. gr. sömu laga, sem gildir um leiðréttingar skattstjóra fyrir álagningu, heldur verður að líta til orðalags 2. mgr. 97. gr. laganna og meta, hvort fyrir lágu nægjanlegar upplýsingar í framtali eða fylgigögnum, sem álagning varð byggð á. Við skýringu á því ákvæði verður að líta

til ákvæða 95. gr. laganna og þess, hvað skattyfirvöld hafa skamman tíma til að fara yfir framtöl og fylgigögn og gera sínar leiðréttingar, áður en réttur til endurákvörðunar er liðinn. Þá þykir mega líta til þess, að framtal stefnda var gert af löggiltum endurskoðanda, og því eðlilegt, að starfsmenn skattstjóra legðu meira traust á það en ella.

Að framan er það rakið, að á hafi skort, að upplýsingar í framtölum og fylgigögnum væru fullnægjandi, til þess að unnt hefði verið fyrir skattyfirvöld að glöggva sig til hlítar á eðli eftirlaunaskuldbindinganna. Var þess þannig ekki kostur að taka afstöðu til álitaefnisins án þess fyrst að biðja um frekari upplýsingar eða senda bréf um fyrirætlanir skattyfirvalda, svo sem gert var, og gefa stefnda þannig færi á að koma að viðbótarupplýsingum og andmælum, áður en að endanlegri ákvörðun kom. Að þessu virtu verður ekki talið, að ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 eigi við um mál þetta, og ber að sýkna áfrýjanda af öllum kröfum stefnda.

Samkvæmt þessum úrslitum er rétt, að stefndi greiði áfrýjanda samtals 500.000 krónur í málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

D ó m s o r ð:

Áfrýjandi, íslenska ríkið, skal sýkn af kröfum stefnda, Freyju hf.

Stefndi greiði áfrýjanda samtals 500.000 krónur í málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

S é r a t k v æ ð i Hjartar Torfasonar

Samningar stefnda árin 1987 og 1989 við fjóra starfsmenn sína og hluthafa um eftirlaun þeim til handa verða ekki taldir gerðir til málamynda, þótt hluthafarnir nyttu aðstöðu til að ráða mjög efni þeirra og framkvæmd. Reikningur til núvirðis á þeirri skuldbindingu, sem í samningunum fólst, og færsla hennar í ársreikninga meðal skulda félagsins studdust við reikningsskilavenjur, sem rutt höfðu sér til rúms hin síðari ár, og var skuldfærslan ásamt þeim gjaldfærslum á rekstrarreikningi einstakra starfsára, sem gerðar voru vegna samninganna, í samræmi við bókhaldsreglur að stefnu til. Þannig verður að líta svo á, að tilkall stefnda til frádráttar í

skattskyldum tekjum vegna byrði sinnar af skuldbindingunni hafi ekki verið borið fram út í bláinn eða gegn betri vitund, heldur hafi honum verið eðlilegt eftir atvikum að láta á það reyna, hvort tilkallið fengi staðist eftir gildandi lögum um tekjuskatt og eignarskatt.

Frá sjónarhóli skattfyrirvalda átti það á hinn bóginn að vera ljóst fyrir en síðar, að rétt væri að hafna slíku tilkalli, þar sem frádráttur vegna skyldu til eftirlaunagreiðslu, sem ekki væri bundinn við framlög í sérstakan lífeyrissjóð, yrði ekki studdur við hina almennu reglu 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981 um frádrátt rekstrarkostnaðar, og annarri lagaheimild til þessa frádráttar væri ekki til að dreifa. Af hálfu áfrýjanda er því haldið fram, að nokkurrar óvissu hafi gætt á þessu sviði vegna misvísandi úrskurða ríkisskattanefndar árið 1987, en á það verður ekki fallist. Viðurkenning nefndarinnar á frádrætti af þessum toga varðaði einkum bankastofnanir, sem höfðu tekið á sig skuldbindingar um verndun áunnins eftirlaunaréttar starfsmanna sinna með greiðslum umfram iðgjöld í lífeyrissjóð og höfðu jafnframt atvinnu af að halda sjóði fyrir sig og aðra. Gat sú viðurkenning ekki orðið að fordæmi um málefni stefnda, þótt í henni fælist nokkur stuðningur þess, að umrætt tilkall hans væri ekki markleysan ein.

Í máli þessu er einvörðungu um það deilt, hvort ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 hafi takmarkað svigrúm skattstjóra til að breyta álögðum gjöldum aftur í tímann, þegar hann ákvað árið 1992 að hafna frádrætti í tekjum og eignum stefnda vegna fyrrnefndrar eftirlaunaskuldbindingar. Þessa lagagrein ber að skýra sjálfstætt eftir efni sínu, og verður hún ekki talin einskorðuð við aðildir skattstjóra samkvæmt 1. mgr. 95. gr. laganna eða heimildir hans og möguleika til einhliða breytingar á framtölum skattpegna, þótt umfang þeirra heimilda hljóti að ráða miklu um skýringuna. Í framtali stefnda vegna ársins 1987 og fylgiskjöllum þess var hin umdeilda skuldbinding færð og tilgreind með einföldum og augljósum hætti, og svo var einnig um síðari starfsár. Átti meginefni hennar ekki að geta dulist við fyrstu athugun. Jafnframt mátti vera ljóst, að þær upplýsingar, sem fram kynnu að koma við skoðun á hinu nánara innihaldi skuldbindingarinnar, myndu engu breyta um þá staðreynd, að frádráttur vegna hennar væri án lagaheimildar, meðal

annars þar sem fylgiskjölin báru greinilega með sér, að engin sjóðsmyndun væri henni tengd.

Með skírskotun til þessa og til forsendna hins áfrýjaða dóms tel ég úrslit málsins eiga að vera þau, að dómurinn verði staðfestur, að því er efniskröfur varðar, og áfrýjanda gert að greiða stefnda 500.000 krónur í málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 31. janúar 1997.

Mál þetta, sem dómtekið var 13. þ. m., er höfðað fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur af Freyju hf., kt. 701280-0169, Kársnesbraut 104, Kópavogi, á hendur íslenska ríkinu með stefnu, birtri 26. júní 1996, með þeim hætti, sem ákvæði b-liðar 3. mgr. 83. gr. laga nr. 91/1991 gera ráð fyrir.

Dómkröfur stefnanda eru þær aðallega, 1) að ógiltur verði úrskurður yfirséttanefndar nr. 917/1993 frá 8. október 1993, að því er varðar heimild til að endurákvarða skatt stefnanda lengra en tvö ár aftur í tímann, 2) að viðurkennt verði, að skattstjóra Reykjanesumdæmis hafi í úrskurði 11. maí 1992 og kæruúrskurði 17. júlí 1992 verið óheimilt að endurákvarða skatt stefnanda fyrir gjaldárin 1988–1990, 3) að stefndi greiði stefnanda 9.665.434 krónur með dráttarvöxtum skv. III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 af 7.300.000 krónum frá 15. september 1992 til 30. september 1992 og af stefnufjárhæðinni frá þeim degi til greiðsludags. Þá er þess krafist, að dráttarvextir leggist við höfuðstól á tólf mánaða fresti til greiðsludags, í fyrsta sinn 15. september 1993. Krafist er málskostnaðar úr hendi stefnda samkvæmt málskostnaðarreikningi. Til vara gerir stefnandi sömu kröfur og í aðalkröfu, nema hvað krafist er vaxta skv. 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 17. gr. laga nr. 49/1987, af stefnufjárhæðinni frá 30. september 1992 til 26. júní 1996, en með dráttarvöxtum skv. III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá þeim degi til greiðsludags; er þess krafist, að vextir fram að upphafsdegi dráttarvaxta bætist við höfuðstól um hver áramót, en dráttarvextir á tólf mánaða fresti frá upphafsdegi þeirra.

Stefndi krefst þess að verða sýknaður af öllum kröfum stefnanda og að sér verði dæmdur málskostnaður úr hendi stefnanda að mati réttarins.

Málsatvik eru rakin í úrskurði yfirséttanefndar nr. 917/1993 frá 8. október 1993, en þar segir:

I.

Málavextir eru þeir, að samkvæmt skattframtali 1988 hafði kærandi, sem er hlutafélag, gert tímabundinn eftirlaunasamning við tvo starfsmenn sína. Skuld vegna samningsins, 12.464.399 kr. miðað við 2% ársvexti, var færð í efnahagsreikning. Gjaldfærsla var sýnd sérstaklega á framtali, en kom ekki

fram í ársreikningi. Samkvæmt skattframtali 1989 hafði verið gerður slíkur samningur við fjóra starfsmenn, og stóð skuldin þá í 21.561.264 kr. Á framtölum 1990 og 1991 var enn um að ræða samninga við fjóra starfsmenn og skuldin orðin 26.866.353 kr. og 32.988.287 kr. Með bréfi, dags. 2. apríl 1992, tilkynnti skattstjóri kæranda, að á skattframtali hans 1988 hefðu verið gjaldfærðar lífeyrisskuldbindingar, að fjárhæð 12.464.399 kr., á skattframtali 1989 9.096.865 kr., á skattframtali 1990 5.305.089 kr. og á skattframtali 1991 6.121.934 kr. Engin lagaheimild væri til að gjaldfæra þessar skuldbindingar, og væru þær kæranda óheimilar. Þessi skilningur hefði verið staðfestur í nokkrum úrskurðum ríkisskattaneftndar í fullkomlega sambærilegum málum. Væri því fyrirhugað að fella niður gjaldfærðar lífeyrisskuldbindingar ofangreind ár, sbr. heimild í 1. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt.

Umboðsmaður kæranda mótmælti boðuðum breytingum með bréfi, dags. 13. apríl 1992, og taldi, að þeir úrskurðir ríkisskattaneftndar, sem fallið hefðu í svipuðum málum, væru ekki vegna fullkomlega sambærilegra mála og lífeyrisskuldbindingarnar væru eðlilegur og frádráttarbær kostnaður, ekki síst vegna bréfs skattstjóra frá 25. júlí 1988, þar sem aðstöðugjaldsstofn kæranda hefði verið hækkaður sem nam gjaldfærslu eftirlaunaskuldbindingar. Umboðsmaðurinn gerði ráð fyrir, að dómstólar myndu skera úr um, hvort lífeyrisskuldbindingar væru almennt frádráttarbærar eða ekki, og áskildi sér rétt til, þegar þar að kæmi, að hafa eftir því, sem við gæti átt, uppi allar sömu varnir og þar yrðu væntanlega staðfestar. Krafðist hann þess, að boðuð breyting næði einungis til tveggja síðustu ára, sbr. 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, enda hefðu í ársreikningum kæranda verið skýrar upplýsingar um þessi atriði og skattyfirvöldum fullkomlega ljóst, um hvað var að ræða, sbr. einnig bréf skattstjóra frá 25. júlí 1988.

Með bréfi, dags. 11. maí 1992, hratt skattstjóri boðuðum breytingum í framkvæmd. Breytti hann m. a. tekjufærslu skv. 53. gr. laga nr. 75/1981 til samræmis. Kvað hann enga lagaheimild vera fyrir því að gjaldfæra lífeyrisskuldbindingar kæranda og féllst því eigi á, að hann hefði verið í góðri trú, að um eðlilegan og frádráttarbæran kostnað hefði verið að ræða. Engu breytti þar um, þótt aðstöðugjaldsstofn gjaldársins 1988 hefði verið leiðréttur til samræmis við skattframtal og hann hækkaður sem nam eftirlaunaskuldbindingu ársins. Þá féllst hann eigi á, að umræddar breytingar væru þess eðlis, að heimild skattstjóra til endurákvörðunar takmarkaðist við 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981. Tekjufærsla skv. 53. gr. laganna breyttist til samræmis við gerðar breytingar.

Umboðsmaður kæranda mótmælti gerðum breytingum með kæru til

skattstjóra, dags. 9. júní 1992. Kvað hann lagaheimild vera fyrir gjaldfærslu skuldbindingarinnar, því að um væri að ræða eðlilegan rekstrarkostnað, sem stýddist við formlega rétta og löglegu samninga milli kæranda og starfsmanna hans. Þá yrði ekki séð, að þessarar tegundar launatengdra gjalda væri getið í 52. gr. laga nr. 75/1981, þar sem í framtölum og ársreikningum hefðu verið fullnægjandi upplýsingar, sem reisa hefði mátt á rétta álagningu, og skipti þar ekki máli, hvort á síðari stigum fengist úrskurður dómstóla um frádráttarbæri lífeyrisskuldbindinga almennt eða ekki og niðurstaðan yrði, að álagning hefði verið of lág á sínum tíma.

Skattstjóri hafnaði kröfum kæranda með kæruúrskurði, dags. 17. júlí 1992. Þar sagði:

„Gjaldfærðu lífeyrisskuldbindingarnar eru einhliða ákvarðaðar af kæranda. Því verður að ætla, að sérstaka lagaheimild þurfi til að leyfa umræddan gjaldalið til frádráttar frá tekjum og eignum. Slík lagaheimild er ekki til. Virðist mega jafna skuldbindingu félagsins við ábyrgðarskuldbindingu, og er hún því eigi frádráttarbær, fyrr en að hugsanlegri greiðsluskyldu félagsins kemur. Þá hefur í nokkrum úrskurðum ríkisskattaneftndar í samþærilegum málum verið staðfestur sá skilningur skattyfirvalda, að ekki sé um frádráttarbæran kostnað að ræða, þar sem lagaheimild til frádráttarins skorti, en ríkisskattaneftnd hefur heimilað frádráttinn hjá bönkum, þar sem eftirlaunaskuldbindingar byggðust á lagaskyldu.

Í 52. gr. laga nr. 75/1981 eru tilgreindir nokkrir gjaldaliðir, sem ekki er heimilt að telja til rekstrarkostnaðar skv. 31. gr. Ekki er um tæmandi talningu að ræða á því, hvað ekki telst frádráttarbær rekstrarkostnaður skv. 31. gr., og er því ekki hægt að gagnálykta út frá 52. gr., að eftirlaunaskuldbindingar séu frádráttarbærar.

Mál þetta þykir ekki þess eðlis, að 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 eigi hér við. Ber því kæranda samkvæmt framangreindu að greiða þá hækkun opinberra gjalda, sem ákvörðuð var í hinum kærða úrskurði, og er sú niðurstaða kæránleg til yfirséðar eftirskattaneftndar næstu 30 daga frá póstlagningardegi þessa úrskurðar, sem fram kemur í dagsetningu hans.“

Með kæru, dags. 4. ágúst 1992, hefur umboðsmaður kæranda skotið kæruúrskurði skattstjóra til yfirséðar eftirskattaneftndar og ítrekað fyrri kröfur.

Ríkisskattstjóri hefur fyrir hönd gjaldkrefjenda með bréfi, dags. 27. ágúst 1992, lagt fram svofellda kröfugerð:

„Að úrskurður skattstjóra verði staðfestur. Lífeyrisskuldbindingu fram í tímann virðist mega jafna til ábyrgðarskuldbindingar, og er hún því ekki frádráttarbær, fyrr en að hugsanlegri greiðsluskyldu félagsins kemur.“

[...]

„Fyrst kemur til athugunar varakrafa kæranda um, að eldri breytingar en vegna tveggja næstliðinna ára, er breyting var gerð, verði felldar niður, þar sem þær séu óheimilar vegna ákvæða 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Fyrst reyndi á hina umdeildu liði í skattskilum kæranda vegna ársins 1987. Hvorki kom glögglega fram í reikningsskilum kæranda vegna þess árs né skattframtölum hans 1988 eða síðar, hvernig fjárhæð umræddrar eftirlaunaskuldbindingar væri fengin eða hvers eðlis hún var að öðru leyti. Þá verður eigi talið, að unnt hefði verið að taka afstöðu til þess fyrir álagningu opinberra gjalda án upplýsingaöflunar eða vefingingar, hvort skuldbindingar kæranda gætu komið til frádráttar gjaldstofnum hans eða ekki. Að því virtu, sem að framan er rakið, verður eigi talið, að ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 komi í veg fyrir hina kærðu endurákvörðun skattstjóra.

Víkur þá að efnisatriðum málsins. Málsatvik eru að mörgu leyti vanreifuð af hálfu aðila. Rétt hefði verið af skattstjóra, áður en hann boðaði kæranda hinar kærðu breytingar á skattframtali hans, að krefja hann upplýsinga um samninga þá, sem nefndar lífeyrisskuldbindingar byggðust á, greinargerðar um það, hvaða aðilar áttu í hlut, og um útreikning skuldbindinganna. Þá er óljóst, hvað átt er við með því í skýringum með ársreikningum kæranda, að um tímabundna samninga sé að ræða. Ekki hafa þessi atriði skýrst að neinu gagni á síðari stigum við meðferð skattstjóra í málinu eða fyrir yfirsattanefnd. Eins og málið liggur fyrir, meðal annars í ljósi dóms Héraðsdóms Reykjavíkur um sambærilegt álitaefni, verður þó ekki talin alveg næg ástæða til að ómerkja breytingar skattstjóra. Í efniskröfu kæranda felst, að áunnin lífeyrisréttindi allt að fjögurra starfsmanna hans vegna liðins tíma, svo sem þau hafa verið reiknuð af hans hálfu, verði færð til frádráttar tekjum árin 1987–1990. Þykir liggja fyrir, að krafan byggist á útreiknuðu núvirði væntanlegra greiðslna eftirlauna miðað við árslok umræddra ára og reiknaðri hækkun þeirra á árinu, þegar tekið hefur verið tillit til tryggingafræðilegra forsendna og ávöxtunarkröfu. Er hér um að ræða sérstaka skuldbindingu vegna takmarkaðs hluta starfsmanna kæranda. Geta raunverulegar framtíðargreiðslur reynst aðrar en gert er ráð fyrir, svo að verulegum fjárhæðum nemi. Eigi hvíla hinar gjald- og skuldfærðu fjárhæðir á settum laga- eða stjórnvaldsreglum og beinast eigi að lífeyrissjóði, sem viðurkenningu hefur hlotið eftir ákvæðum laga nr. 55/1980, um starfskjör launafólks og skyldutryggingu lífeyrisréttinda. Verður ekki talið, að um sé að ræða nægilega afmarkaða skuldbindingu í skattalegu tilliti eða hún að öðru leyti þess eðlis, að hún geti komið til frádráttar við ákvörðun skattstofna kæranda. Að þessu virtu og með hliðsjón af dómi Héraðsdóms

Reykjavíkur, sem kveðinn var upp 28. maí 1993 í málinu nr. E-7011/1992: P. Samúelsson hf. gegn fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, er kröfum kæranda hafnað.

Úrskurðarorð.

Kröfum kæranda er hafnað.“

II.

Stefnandi greinir þannig frá dómkröfum, málsástæðum og lagarökum í stefnu:

Stefnandi styður kröfu sína því, að skattyfirvöldum hafi samkvæmt 2. mgr. 97. gr. 1. nr. 75/1981 verið óheimilt árið 1992 að endurákvarða skatt lengra aftur í tímann en fyrir tekjuárin 1990 og 1991 og úrskurður yfirskaðanefndar nr. 917/1993, dags. 8. október 1993, fái ekki staðist að lögum. Stefnandi hafi í framtali sínu og fylgigögnum látið í té fullnægjandi upplýsingar, sem reisa mátti rétta álagningu á. Í skattframtali 1988 vegna tekjuársins 1987 segir þannig undir liðnum frádráttur: Eftirlaunaskuldbinding 12.464.399. Í ársreikningi, sem fylgdi skattframtalinu, segir á bls. 11, að stefnandi hafi gert tímabundinn eftirlaunasamning við tvo starfsmenn. Skuldbinding félagsins vegna þessa samnings hafi verið færð til skuldar á efnahagsreikningi miðað við 2% ársvexti. Meðal langtímaskulda hafi verið færðar 11.555.000 kr., en meðal skammtímaskulda 908.000 kr. Sams konar upplýsingar koma fram í skattframtölum og ársreikningum áranna 1989 og 1990 vegna tekjuáranna 1988 og 1989.

Því til stuðnings, að ákvarða hafi mátt rétta álagningu eftir framtölum stefnanda og fylgigögnum, vísast í bréf skattstjórans í Reykjanesumdæmi til stefnanda, dags. 25. júlí 1988, þar sem segir, að þá breytingu verði að gera á skattframtali stefnanda árið 1988, að aðstöðugjaldsstofninn sé hækkaður, þar sem gjaldfærð eftirlaunaskuldbinding fylgi honum. Skýringin á því, að eftirlaunaskuldbindingin var ekki tekin inn í aðstöðugjaldsstofninn í framtali, er hreinlega sú, að það gleymdist. Mikilvægast er hins vegar, að bréf skattstjóra sýnir, að skattyfirvöld lögðu sérstaklega á það mat, hvort líta mætti á eftirlaunaskuldbindinguna sem gjaldalið eða eigi. Skattstjóri taldi, að um gjaldalið væri að ræða, en það felur í sér, að um frádráttarbæran kostnað í rekstri stefnanda væri að ræða.

Sú ákvörðun skattyfirvalda árið 1988 að heimila hinn frádráttarbæra kostnað var því ekki reist á ófullnægjandi upplýsingum af hálfu stefnanda, heldur gerðu skattyfirvöld engar athugasemdir við fram komnar upplýsingar, en gerðu sér samt grein fyrir því, hvað bjó þar að baki. Hefðu skattyfirvöld talið, að eitthvað væri athugasvert við framtalið, svo sem, að nánari

skýringar skorti, hefði þeim auðvitað borið að kalla eftir þeim. Það var ekki gert, heldur bent á, að aðstöðugjaldsstofn ætti að hækka að sama skapi. Sýnir það, að skattyfirvöld deildu þeim skilningi með stefnanda, að um frádráttarþæran gjaldalið í rekstri hans væri að ræða.

Skattyfirvöld höfðu því allar sömu forsendur við frumálagningu sem þau svo síðar höfðu, þegar skatturinn var endurákværðaður. Ekki er unnt að fallast á forsendur yfirsattaneftndar í úrskurði sínum nr. 917/1993. 2. mgr. 97. gr. 1. nr. 75/1981 er þar skilin allt of þröngum skilningi. Tilgangur ákvæðisins hlýtur að vera að vernda skattþegnana fyrir því, að skattur þeirra sé endurákværðaður mörg ár aftur í tímann, hafi þeir sinnt framtalsskyldu sinni af samviskusemi. Það er að segja, að þeir njóti verndar, nema þeir séu að leyna eða vanrækja að koma upplýsingum á framfæri við skattyfirvöld. Jafnframt er um aðhald að ræða fyrir skattyfirvöld, að þau bregðist, jafnskjótt og unnt er og tilefni er til, við fram komnum upplýsingum frá framteljanda, en láti ekki gott heita í fyrstu, en bregðist svo við mörgum árum síðar án tilefnis. Skilningur yfirsattaneftndar er hins vegar sá, að ekki sé hægt að beita 2. mgr. 97. gr. 1. nr. 75/1981, nema allar upplýsingar, sem hugsanlega gætu skipt máli fyrir úrlausn um tilvik, sem eftir á að hyggja er skattalegt jafartilvik, hafi fylgt framtali. Þar með eru gerðar allt of miklar kröfur til framteljanda með þeim afleiðingum, að vernd ákvæðisins fjarar út. Hinn rétti skilningur hlýtur að vera sá, að hafi framteljandi lagt fram þær upplýsingar, sem eðlilegar og venjulegar mátti telja á þeim tíma miðað við skattaframkvæmd og góðar reikningsskilavenjur, njóti hann verndar fyrir endurákvörðun lengra en tvö ár aftur í tímann.

Það skiptir ekki máli, hver efnisregla um frádráttarþæri eftirlaunaskuldbindinga hafi í raun verið á þeim tíma, sem framtalið var gert, eða síðar. Spurningin er eingöngu, hvort þeim skilyrðum 2. mgr. 97. gr. 1. nr. 75/1981 hafi verið fullnægt, að fullnægjandi upplýsingar hafi verið fólgnar í framtali stefnanda 1988. Stefnandi telur svo vera, og þarf þá ekki að koma frekar til skoðunar, hvort líta beri svo á, að á þeim tíma hafi slíkur frádráttur í raun verið heimill. Á þeim tíma, sem framtalið var gert, var það alsíða hjá fyrirtækjum að gjaldfæra slíkar skuldbindingar, og var stefnandi því í góðri trú um, að það væri heimilt, enda naut hann aðstoðar löggilts endurskoðanda við gerð framtalsins. Greinilegt er af fyrrnefndu bréfi skattstjóra 1988, að hann var á sama máli.

Dómkrafan er reiknuð þannig út, að farið er eftir skattbreytingarseðlum skattstjórans í Reykjanesumdæmi, dags. 11. maí 1992.

Gjaldár
1988

Hækkun álagningar
kr. 5.961.595

1989	kr.	3.547.687
1990	–	156.152
Samtals	kr.	9.665.434

Skv. 2. mgr. 97. gr. 1. nr. 75/1981 er ekki heimilt að endurákvarða skatt nema vegna næstu tveggja ára á undan því ári, sem endurákvörðun fer fram. Það þýðir, að skattyfirvöldum hafi verið heimilt að endurákvarða skatt vegna tekjuáranna 1990 og 1991, en ekki vegna tekjuáranna 1987, 1988 og 1989. Dráttarvaxtakrafan skýrist af því, að stefnandi greiddi hina hækkuðu skatta í septembermánuði 1992, annars vegar með greiðslu á 7.300.000 kr. 15. september 1992 og hins vegar með greiðslu á 3.000.000 kr. 30. september 1992, en þar af voru 2.365.434 kr. ógreidd skuld vegna ofangreindra þriggja ára.

Um endurkröfurétt stefnanda vísast til almennra ólögfesta reglna kröfu-réttarins.

Lagarök.

Stefnandi vísar á 2. mgr. 97. gr. 1. nr. 75/1981 og III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 og um málskostnað á XXI. kafla laga um meðferð einkamála nr. 91/1991.

III.

Stefndi lýsir málsástæðum og lagarökum sínum þannig:

Eins og mál þetta er lagt fyrir dómstóla, snýr ágreiningurinn að því, hvort í skattframtölum stefnanda og fylgigögnum þeirra (sbr. dskj. 7 – 12) hafi verið látnar í té fullnægjandi upplýsingar, sem reisa mætti rétta álagningu á, sbr. 2. mgr. 97. gr. tsk.

Af hálfu stefnda er því haldið fram, að skattframtöl stefnanda hafi verið með þeim hætti, að ekki var unnt að reisa á þeim rétta álagningu, eins og þau voru úr garði gerð af hans hálfu. Nauðsynlegt var af hálfu skattyfirvalda að fá nánari upplýsingar um eftirlaunaskuldbindingar þær, er stefnandi færði til frádráttar tekjum sínum, og að láta stefnanda sanna réttmæti frádráttarliðarins.

Samkvæmt skýru orðalagi athugasemda með frumvarpi að lögum nr. 40 1978 verða upplýsingar, sem reisa mátti rétta álagningu á, að koma beinlínis fram í framtali og fylgigögnum þess, sbr. Alþingistíðindi 1977 – 78, þskj. 600, bls. 2582. Hún hljóðar svo:

„Í 2. mgr. er það nýmæli, að frestur til endurupptöku er stytur, ef ástæða fyrir henni er ófullnægjandi skoðun skattstjóra á framtali eða fylgigögnum þess, en ekki ófullnægjandi upplýsingar skattaðila. Þessi málsgrein á aðeins

við, ef upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, koma beinlínis fram í framtali eða fylgigögnum þess, en 1. mgr. gildir, ef þessi gögn eru ófullnægjandi, enda þótt skattstjóra hefði mátt vera ljóst fyrir, að eitthvað var atgugavert við framtalið.“

Eftirlaunaskuldbindingar voru fyrst færðar til gjalda á skattframtal 1988, þ. e. rekstrarárið 1987, sbr. dskj. 7. Í ársreikningi þess árs, sbr. dskj. 8, er eftirlaunaskuldbindinganna getið í athugasemd 6 í skýringum með ársreikningi. Fyrsta árið er miðað við tímabundinn eftirlaunasamning við tvo starfsmenn. Tilgreindar eru ákveðnar fjárhæðir miðað við 2% ársvexti og þær annars vegar færðar meðal langtímaskulda, en hins vegar meðal skammtímaskulda. Í ársreikningum vegna rekstraráranna 1988 og 1989 eru athugasemdirnar með svipuðum hætti, þó þannig, að þá er tilgreint, að um fjóra starfsmenn sé að ræða. Ekki kemur fram í reikningsskilum stefnanda, hvernig umræddar fjárhæðir voru fengnar. Enginn útreikningur fylgdi framtalinu né heldur var tölulegur útreikningur sendur skattyfirvöldum, eftir að fyrirspurn þeirra var gerð. Ekki heldur fylgir tölulegur útreikningur fram lögðum sóknarskjöllum. Ekki fylgdu frekari upplýsingar um eðli eftirlaunaskuldbindinganna að öðru leyti, hvorki með upphaflegum framtölum né síðar fyrir skattyfirvöldum. Enginn samningur var lagður fram hjá skattyfirvöldum, svo að ekki var vitað, vegna hverra eftirlaunaskuldbindingarnar voru. Þá var einnig óljóst, hvað átt væri við með tímabundnum samningum. Þessi atriði kölluðu t. d. á frekari upplýsingar af hálfu skattþegns. Því er ekki unnt að halda því fram, að skattframtalið eða fylgigögn þess hafi búið yfir fullnægjandi upplýsingum, sem miða mætti rétta álagningu við.

Þá er einnig bent á, að árið 1987 höfðu gengið úrskurðir hjá ríkisskattanefnd um gjaldfærslu lífeyrisskuldbindinga, þar sem í sumum tilfellum var fallist á gjaldfærslu, en ekki í öðrum. Verður einnig í ljósi þessa að telja, að skattyfirvöld hafi ekki haft heimild til að breyta framtali stefnanda skv. 95. gr. tsk., heldur hafi skattyfirvöldum borið að fá frekari upplýsingar um frádráttarliðinn. Samkvæmt því hafi skattyfirvöld heimild til að endurákvæða stefnanda gjaldárin 1988 – 1991.

Bréf skattstjóra, dags. 25. júlí 1988 (dskj. 13), breytir hér engu. Þar er ekki verið að taka afstöðu til réttmætis frádráttarliðarins, heldur að hafa samræmi í framtalsgögnum. Auk þess er á það að líta, að skatta ber að leggja á eftir lögum, og ef gerðir skattstofufólks eru ekki í samræmi við lög, ber að leiðrétta þær.

Þá er bent á, að skv. 97. gr. tsk. er meginreglan sú, að heimild til endurákvörðunar skatts nær til sex ára næst á undan því ári, er endurákvörðun fór fram, sbr. 1. mgr. 97. gr. Undantekning er í 2. mgr. ákvæðisins, og hana ber að skýra þröngt.

Af hálfu stefnda er einnig vísað til úrskurðar yfirséðanefndar á dskj. 26. Mótmælt er dráttarvaxtakröfu stefnanda og vísað til 112. gr. tsk. Stefnandi höfðar mál þetta tæplega þremur árum eftir úrskurð yfirséðanefndar. Ótækt er einnig, að krafan beri dráttarvexti allan þann tíma. Um málskostnað er vísað til 130. gr. eml.

IV.

Niðurstaða.

Eins og greint er frá, er deilt um, hvort skattstjóra hafi verið heimilt 11. maí 1992 vegna ákvæða 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt að endurákvörða stefnanda skatt til hækkunar, eins og gert var gjaldárin 1988, 1989 og 1990. Lagaákvæðið er svohljóðandi:

Hafi skattaðili látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, er þó eigi heimilt að endurákvörða honum skatt nema vegna síðustu tveggja ára, sem næst eru á undan því ári, þegar endurákvörðun fer fram, þótt í ljós komi, að álagning hafi verið of lág.

Í bréfi skattstjóra til stefnanda 2. apríl 1992, þar sem hann boðar honum þessa endurálagningu, segir:

„Á skattframtali félagsins gjaldárið 1988 eru gjaldfærðar lífeyrisskuldbindingar, að fjárhæð 12.464.399 kr., á skattframtali gjaldársins 1989 9.096.865 kr., á skattframtali gjaldársins 1990 5.305.089 kr. og á skattframtali gjaldársins 1991 6.121.934 kr.

Eingin lagaheimild er til þess að gjaldfæra þessar skuldbindingar, og eru þær því féluginu óheimilar. Þessi skilningur hefur verið staðfestur í nokkrum úrskurðum ríkisskattanefndar í fullkomlega sambærilegum málum. Er því fyrirhugað að fella niður gjaldfærðar lífeyrisskuldbindingar ofangreind ár, sbr. heimild í 1. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt.“

Í bréfi þessu er stefnandi hvorki krafinn skýringa á umdeildum gjaldfærslum né gagna, sem skattstjóri telji þörf á að fá. Verður ekki annað ráðið af bréfinu en að hvorki skýringa né gagna sé þörf, enda sé engin lagaheimild til þess að gjaldfæra þessar skuldbindingar. Þessi skoðun skattstjórans um skort á lagaheimild er síðan áréttað í úrskurði hans um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda 11. maí 1992.

Með bréfi 9. júní 1992 kærði stefnandi endurákvörðun skattstjóra. Þar er til vara krafist, að endurákvörðunin nái einungis til tveggja síðustu ára, sbr. 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981, „þar sem í framtölum og ársreikningum félagsins ... voru fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, ...“

Forsendur niðurstöðu kæruúrskurðar skattstjóra eru í heild raktar í úrskurði yfirséðanefndar hér að framan, og segir þar m. a.: „Gjaldfærðu lífeyrisskuldbindingarnar eru einhliða ákvarðaðar af kæranda. Því verður að ætla, að sérstaka lagaheimild þurfi til að leyfa umræddan gjaldalið til frádráttar frá tekjum og eignum. Slík lagaheimild er ekki til. ...“ Þá er kröfu stefnanda um, að endurákvörðunin nái einungis til tveggja síðustu ára, sem næst voru á undan því ári, sem endurákvörðunin fór fram, svarað með þessum orðum:

„Mál þetta þykir ekki þess eðlis, að 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 eigi hér við. Ber því kæranda samkvæmt framangreindu að greiða þá hækkun opinberra gjalda, sem ákvörðuð var í hinum kærða úrskurði ...“

Skortur á lagaheimild til að gjaldfæra á skattframtali lífeyrisskuldbindingar er ekki þess eðlis, að kalla þyrfti eftir skýringum og frekari gögnum frá stefnanda, enda varð skattstjóra ekki skotaskuld úr því í raun að vinna úr framtalsgögnum stefnanda, eins og þau lágu upphaflega fyrir hjá honum, svo sem hér hefur verið greint frá. Þessu til áréttingar má benda á það, að hefði skattstjóra *ekki* verið unnt að treysta framtalsgögnum eftir lögmæltan undirbúning, hefði honum samkvæmt 1. mgr. 96. laga nr. 75/1981 verið *skylt* að áætla tekjur og eignir stefnanda svo ríflega, að eigi yrði hætt við, að fjárhæðir yrðu lægri en þær voru í raun og veru, og endurákvörða skatt stefnanda í samræmi við þá áætlun, sem hann ekki gerði. Viðbrögð hans voru hins vegar, – um seinan, – þau að leiðrétta skattframtöl stefnanda í samræmi við gildandi lög, eins og honum hefði verið heimilt samkvæmt 1. mgr. 95. gr. sömu laga, hefði hann tímanlega neytt þess úrræðis, þ. e. fyrir álagningu í hvert sinn.

Hafi maður greitt meira en endanlega álögðum sköttum hans nemur, ber að endurgreiða honum það, sem ofgreitt var, ásamt vöxtum, sem jafnháir eru vöxtum, er greiddir eru af almennum sparisjóðsinnstæðum í Landsbanka Íslands á hverjum tíma fyrir það tímabil, sem féð var í vörslu ríkissjóðs samkvæmt 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 17. gr. laga nr. 49/1987, hafi ofgreiðslan verið greidd fyrir 1. janúar 1996, sbr. lög nr. 31/1995.

Samkvæmt framangreindu verður fallist á dómkröfur stefnanda, sem hann gerði til vara. Hæfilegt þykir, að stefndi greiði stefnanda 760.000 krónur í málskostnað.

Páll Þorsteinsson héraðsdómari kveður upp dóminn.

D ó m s o r ð:

Ógiltur er úrskurður yfirséðanefndar nr. 917/1993 frá 8. október 1993, að því er varðar heimild til að endurákvörða skatt stefnanda, Freyju hf., lengra en tvö ár aftur í tímann. Viðurkennt er, að skatt-

stjóra Reykjanesumdæmis hafi í úrskurði 11. maí 1992 og kæru-úrskurði 17. júlí 1992 verið óheimilt að endurákvarða skatt stefnanda fyrir gjaldárin 1988–1990.

Stefndi, íslenska ríkið, greiði stefnanda, Freyju hf., 9.665.434 krónur með vöxtum samkvæmt 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 17. gr. laga nr. 49/1987, sbr. lög nr. 31/1995, af stefnufjárhæðinni frá 30. september 1992 til 26. júní 1996, en með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá þeim degi til greiðsludags. Vextir fram að upphafsdegi dráttarvaxta bætist við höfuðstól um hver áramót, en dráttarvextir á 12 mánaða fresti frá upphafsdegi þeirra.

Stefndi greiði stefnanda 760.000 krónur í málskostnað.
