

Fimmtudaginn 7. desember 1995.

Nr. 247/1993.

P. Samúelsson hf.

(Jónas Aðalsteinsson hrl.)

gegn

fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs

(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)

Skattar. Eftirlaun.

Dómur Hæstaréttar.

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

Áfrýjandi skaut málinu til Hæstaréttar með stefnu 14. júní 1993 og krefst þess, að úrskurður ríkisskattaneftndar nr. 1109 frá 27. desember 1991 verði felldur úr gildi, að viðurkennt verði, að áfrýjanda sé heimilt að færa fjárhagslegar skuldbindingar samkvæmt eftirlaunsamningi 5. desember 1987, samtals að fjárhæð 27.725.603 krónur, til frádráttar tekjum og eignum í skattframtali sínu fyrir árið 1987 og að stefnda verði gert að þola endurákvörðun ríkisskattstjóra á tekju- og eignarskattsstofni áfrýjanda fyrir árið 1987 í samræmi við þennan frádrátt. Þá krefst hann málskostnaðar sér til handa í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst þess aðallega, að héraðsdómur verði staðfestur og áfrýjandi dæmdur til greiðslu málskostnaðar fyrir Hæstarétti. Til vara krefst hann stórfelldrar lækkunar á kröfum áfrýjanda og að málskostnaður verði felldur niður.

Allmörg ný skjöl hafa verið lögð fyrir Hæstarétt.

I.

Í héraðsdómi er greint frá samningi áfrýjanda við Pál Samúelsson 5. desember 1987 um eftirlaun hans og eiginkonu hans. Áttu þau hjón samtals 74,84% hlutafjár í hlutafélaginu. Af hálfu áfrýjanda var reiknað út, að skuldbinding samkvæmt samningnum næmi 27.725.603 krónum, eins og nánar er rakið í héraðsdómi. Var sú fjárhæð færð til gjalda á rekstrarreikninga og til frádráttar tekjum ársins 1987 á framtali áfrýjanda 1988 og einnig sem skuld. Ríkisskatt-

stjóri tilkynnti áfrýjanda 25. október 1989, eftir að honum hafði verið gefinn kostur á að koma sjónarmiðum sínum á framfæri, að skattframtal hans hefði verið tekið til endurálagningar. Voru tekjur og eignir hækkaðar um ofangreinda fjárhæð, þar sem ekki var talið heimilt að draga hana frá. Leiddi þetta til þess, að tekjuskattur, sem ekki hafði verið neinn gjaldárið 1988, varð 11.910.141 króna, eignarskattur hækkaði um 266.394 krónur og sérstakur eignarskattur hækkaði um 69.314 krónur. Hins vegar lækkaði aðstöðugjald um 360.430 krónur.

Áfrýjandi kærði ákvörðun þessa, og kvað ríkisskattstjóri upp úrskurð 9. apríl 1990. Var því hafnað, að eftirlaunaskuldbindingin teldist rekstrarkostnaður í skilningi 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt eða skuld samkvæmt 76. gr. sömu laga. Þyrfti sérstaka lagaheimild til að heimila umrædda fjárhæð til frádráttar tekjum og eignum. Var því ekki fallist á kröfur áfrýjanda. Kærði hann þennan úrskurð til ríkisskattanefndar, sem staðfesti hann 27. desember 1991 með svofelldum rökstuðningi:

„Skuldbindingar þær, sem um ræðir í máli þessu, verða eigi taldar vera þess eðlis, að þær séu frádráttarbærar við ákvörðun skattstofna kæranda. Er kröfu kæranda því synjað.“

II.

Í 1. tl. 1. mgr. 31. gr. laga nr. 75/1981 felst sú almenna regla, að rekstrarkostnaður, sem draga megir frá tekjum í atvinnurekstri, skuli vera tengdur tekjuöflun á árinu. Í öðrum töluliðum greinarinnar er mælt fyrir um sérstakar heimildir til frádráttar. Fjárhæð sú, sem áfrýjandi krefst, að dregin verði frá tekjum hans á árinu 1987 og málið fjallar um, felst í skuldbindingu samkvæmt samningi við einn starfsmann og aðalhluthafa félagsins um greiðslu eftirlauna beint úr sjóði fyrirtækisins í framtíðinni. Ekki var hér um það að ræða, að lagt væri fé til sérstaks eftirlauna- eða lífeyrissjóðs, og voru engar greiðslur samkvæmt skuldbindingunni gjaldfallnar eða höfðu farið fram. Útreikningur á fjárhæð hennar var einhliða unninn af hálfu áfrýjanda, og ýmsir þættir hans eru umdeilanlegir og óvissu háðir. Ekki verður á það fallist, að fyrirmæli í sérstökum lögum um færslur ársreikninga fyrirtækja geti skorið úr um túlkun á efnisreglu 1. tl. 1. mgr. 31. gr. laga um tekju- og eignarskatt, og sú ályktun verður ekki

heldur dregin af 91. gr. þeirra laga. Þegar litið er til ofangreindra einkenna skuldbindingar áfrýjanda og útreiknings hennar, þykja ekki vera efnisrök fyrir því, að hún geti talist falla undir rekstrar-kostnað ársins 1987 í skilningi 1. tl. 1. mgr. 31. gr. Önnur ákvæði laganna hafa ekki heldur að geyma heimild til þess, að hún komi til frádráttar tekjum. Samkvæmt þessu og að öðru leyti með skírskotun til forsendna héraðsdóms er fallist á þá niðurstöðu hans, að umkrafinn frádráttur hafi verið óheimill. Með vísan til 76. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 75. gr., svo og áðurgreindra sjónarmiða þykir ekki heldur unnt að telja áfrýjanda heimilt að færa fjárhæðina sem skuld til frádráttar eignum í árslok 1987.

Samkvæmt framansögðu er hinn áfrýjaði dómur staðfestur.

Rétt þykir, að áfrýjandi greiði stefnda málskostnað, eins og í dómsorði segir.

D ó m s o r ð:

Hinn áfrýjaði dómur á að vera óraskaður.

Áfrýjandi, P. Samúelsson hf., greiði stefnda, fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, 200.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 28. maí 1993.

Mál þetta, sem dómtekið var að loknum munnlegum flutningi 19. maí sl., er höfðað með stefnu, sem árituð er um viðtöku 24. júní 1992.

Stefnandi er P. Samúelsson hf., kt. 530171-0279, Nýbýlavegi 8, Kópavogi.

Stefndi er fjármálaráðherra fyrir hönd ríkissjóðs, Arnarhvoli, Reykjavík.

Stefnandi höfðar málið til viðurkenningar á því, að honum sé heimilt að færa fjárhagslegar skuldbindingar samkvæmt eftirlaunasamningi, dagsettum 5. desember 1987, til frádráttar tekjum og eignum sínum fyrir árið 1987 og stefnda sé skylt að þola endurákvörðun ríkisskattstjóra á tekju- og eignarskattstofni og tekju- og eignarskatti sínum fyrir árið 1987 í samræmi við það. Þá er krafist málskostnaðar.

Stefndi krefst sýknu og málskostnaðar.

Málavextir.

Hinn 5. desember 1987 gerði stefnandi samning við Pál Samúelsson þess efnis, að stefnandi tæki að sér að greiða honum eftirlaun frá 60 ára aldri. Eftirlaunin áttu að vera 150.000 krónur á mánuði miðað við kauplag í des-

ember 1987 og hækka í samræmi við almennar kauphækkanir. Að Páli látnum átti eiginkona hans að njóta 75% eftirlaunanna, meðan hún lifði.

Stefnandi lét reikna út væntanlega ævilengd Páls og eiginkonu hans miðað við dánar- og ævilengdartöflu 1981-1985. Samkvæmt því er gert ráð fyrir, að hann verði 78,8 ára, en hún 82,1 árs. Miðað við þessar forsendur var gert ráð fyrir, að stefnandi þyrfti að greiða honum eftirlaun frá árinu 1989 til 2008, en henni frá þeim tíma til ársins 2016.

Á grundvelli þessara útreikninga var skuldbinding stefnanda reiknuð 27.725.603 kr. í árslok 1987. Hann færði hana til frádráttar tekjum og sem skuld á skattframtali 1988.

Með bréfi, dagsettu 25. október 1989, tilkynnti ríkisskattstjóri stefnanda, að hann hefði tekið til álagningar að nýju tekju- og eignarskatt hans árið 1988. Segir í úrskurði hans, að framlag til lífeyrisskuldbindinga leyfist ekki til frádráttar tekjum, og voru tekju- og eignarskattar stefnanda hækkaðir frá því, sem verið hafði. Með úrskurði ríkisskattanefndar nr. 1109/1991, sem kveðinn var upp 27. desember 1991, var úrskurður ríkisskattstjóra staðfestur.

Stefnandi hefur greitt með fyrirvara um endurkröfu þau gjöld, er lögð hafa verið á hann í samræmi við endurákvörðunina.

Ágreiningurinn í málinu snýst um það, hvort stefnanda hafi verið heimilt að færa eftirlaunaskuldbindinguna sem rekstrarkostnað samkvæmt 31. gr. laga um tekju- og eignarskatt nr. 75/1981 og sem skuld samkvæmt 76. gr. sömu laga.

Málsástæður og lagarök.

Stefnandi byggir á því, að ótvírætt sé, að eftirlaunaskuldbindingin, sem reiknuð sé út eftir viðurkenndum reikniaðferðum, falli annars vegar undir ákvæði 1. tl. 31. gr. laga um tekju- og eignarskatt um frádrátt frá tekjum af atvinnurekstri og hins vegar undir ákvæði 76. gr. sömu laga um frádrátt frá eignum.

Stefndi heldur því fram, að gjaldfærsla í einu lagi á skuldbindingu til greiðslu eftirlauna í framtíðinni geti ekki flokkast undir gjöld til öflunar tekna á árinu. Skuldbindingin sé óþekkt stærð við lok þess árs, þegar hún sé gjaldfærð, og alls óvíst, hvort eða hvenær á hana reyni. Af þessu leiði, að hvorki 31. gr. né 76. gr. laga um tekju- og eignarskatt geti átt við.

Niðurstaða.

Í 31. gr. laga um tekju- og eignarskatt er tilgreint, hvað draga má frá tekjum lögaðila í atvinnurekstri. Í 1. tölulið greinarinnar er nefndur rekstrarkostnaður, það er þau gjöld, sem eiga á árinu að ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við. Útgjöld stefnanda vegna samnings þess, sem

mál þetta snýst um, eru ekki í tengslum við tekjuöflun hans árið 1987, heldur tengjast skuldbindingum hans í framtíðinni. Af þessu leiðir, að honum var óheimilt að draga fjárhæð eftirlaunaskuldbindingarinnar samkvæmt samningnum frá tekjum sínum á árinu.

Samkvæmt 76. gr. laga um tekju- og eignarskatt skal draga skuldir skattaðila frá eignum hans. Hér að framan hefur því verið hafnað, að draga megi skuldbindingar stefnanda samkvæmt framangreindum samningi frá tekjum hans árið 1987. Af því leiðir, að ekki er heldur heimilt að færa fjárhæð samningsins til skuldar.

Samkvæmt framanrituðu verður stefndi sýknaður af öllum kröfum stefnanda.

Stefnandi verður dæmdur til að greiða stefnda 200.000 kr. í málskostnað, og hefur þá ekki verið tekið tillit til virðisaukaskatts.

Arngrímur Ísberg héraðsdómari kvað upp dóminn.

D ó m s o r ð:

Stefndi, fjármálaráðherra fyrir hönd ríkissjóðs, er sýknaður af öllum kröfum stefnanda, P. Samúelssonar hf.

Stefnandi greiði stefnda 200.000 kr. í málskostnað.
