lagi fyrir brot þau sem sá dómur lýtur að og þau sem hann er nú saksóttur fyrir. Höfð verður hliðsjón af 77. gr. almennra hegningarlaga.

Við ákvörðun refsingar þykja hvorki refsilækkunarástæður 75. gr. almennra hegningarlaga koma til greina né heldur neinar af ástæðum sem um ræðir í 74. gr.

Refsing ákærða þykir hæfilega ákveðin 17 ára fangelsi með sérstakri vísan til 2. mgr. 77. gr. almennra hegningarlaga.

Samkvæmt 76. gr. almennra hegningarlaga þykir rétt, að gæsluvarðhaldsvist hans komi refsingunni til frádráttar, en ákærði var úrskurðaður í gæsluvarðhald 15. mars sl. og hefur setið í því síðan, eða 235 daga.

Dæma ber ákærða til þess að greiða allan sakarkostnað, þar á meðal réttargæslu- og málsvarnarlaun verjanda síns, Arnar Clausen hæstaréttarlögmanns, 35.000,00 krónur. Ennfremur málsóknarlaun til ríkissjóðs 20.000,00 krónur, en sækjandi af hálfu ákæruvalds var Bragi Steinarsson vararíkissaksóknari.

Dómsorð:

Ákærði, Sigurður Adolf Frederiksen, sæti fangelsi í 17 ár.
Gæsluvarðhaldsvist hans 235 dagar komi refsingunni til frádráttar.

Föstudaginn 20. júní 1986.

Nr. 99/1985. **Hrönn hf.**
(Gísli Baldur Garðarsson hrl.)
gegn
fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs
(Gunnlaugur Claessen hrl.)

Skattar. Félög. Verðbreytingarfærsla. Sératkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Magnús Þ. Torfason, Guðmundur Skaftason, Halldór Þorbjörnsson, Magnús Thoroddsen og Sigurgeir Jónsson.

Áfrýjandi skaut máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 24. apríl

1985. Hann krefst sýknu af öllum kröfum stefnda í máli þessu og málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða dóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

Málavöxtum er lýst í héraðsdómi.

Samkvæmt málflutningi aðilja ber að miða við að Olíusamlag útvegsmanna á Ísafirði sé sjálfstæður skattaðili skattskyldur samkvæmt 4. tl. 2. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt.

Áfrýjandi byggir á þeirri málsástæðu að synjun héraðsdóms á því að reikna verðbreytingargjald af hinum svonefnda stofnsjóði hjá ofangreindu félagi brjóti gegn tilgangi 53. gr. laga nr. 75/1981. Sér beri samkvæmt skattalögum að telja til skattskyldra tekna arð og vaxtatekjur af innstæðum sínum í stofnsjóðnum. Gildi hér sama regla og um vexti af öðrum innstæðum svo sem viðskiptakröfum og bankainnstæðum. Í þessu sambandi ber að gæta þess að 10. tl. (áður 11. tl.) 31. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt svarar beint til 7. tl. C. kafla í 7. gr. sömu laga. Hafa ákvæði þessi aðeins að geyma reglur um skattalega meðferð á arði (afslætti), sem félög samkvæmt 4. tl. 2. greinar laganna greiða félagsaðilum sínum í hlutfalli við viðskipti þeirra. Hinsvegar er ekki að finna í 7. grein laganna ákvæði er skattgildi arð af stofnsjóðnum hjá áfrýjanda, enda veitir 31. gr. laganna greiðandanum (Olíusamlaginu) ekki heimild til að draga slíkar arðgreiðslur frá skattskyldum tekjum. Skiptir hér engu máli þótt arðurinn sé nefndur vextir eða reiknaður eftir reglum um vexti með því að um er að ræða ráðstöfun á rekstrarhagnaði. Verður því að hafna þessari málsástæðu áfrýjanda.

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 eigin fé sem félagið á eða eignast kann. Ekki þykja þær hömlur sem á meðferð hennar hvíla samkvæmt félagslögunum eiga að ráða úrslitum málsins. Verður því að telja stofnsjóðsinneign þessa vera eignarhluta í félagi í merkingu 53. gr. laga nr. 75/1981.

Samkvæmt því sem að framan er rakið ber að staðfesta hinn áfrýjaða dóm að niðurstöðu til.

Rétt þykir að málskostnaður fyrir Hæstarétti falli niður.

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði dómur skal vera óraskaður.

Málskostnaður fyrir Hæstarétti fellur niður.

Sératkvæði
Magnúsar Þ. Torfasonar hæstaréttardómara.

Ég er sammála atkvæði meirihluta dómenda frá orðunum: „Um slit á Olíusamlagi útvegsmanna...“ Fellst ég, samkvæmt því er þar greinir, á dómsniðurstöðu þeirra. Er þá ekki þörf á að fjalla um það, hvort lög um tekjuskatt og eignarskatt skattgildi arð (vexti) af stofnsjóðseign áfrýjanda á hendi hans en í málflutningi hefur aðilja ekki greint á um þetta.

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 Ásgeiri Guðbjartssyni, stjórnarformanni, Túngötu 9 á Ísafirði, f.h. Hrannar hf. á Ísafirði með stefnu birtri 8. mars 1984.

Dómkröfur stefnanda eru þær, að viðurkennt verði með dómi, að Hrönn hf. sé óheimilt að færa meðal eigna við útreikning á verðbreytingarfærslu í ársreikningi 1980, fylgiskjali með skattframtali félagsins 1981, stofnsjóðsinneign félagsins í Olíusamlagi útvegsmanna á Ísafirði hinn 31. desember 1979 að fjárhæð gkr. 4.985.681 og stefnda sé skylt að þola endurákvörðun ríkisskattstjóra á tekjuskattsstofni og tekjuskatti hans gjaldárið 1981 í samræmi við það. Þá er krafist málskostnaðar 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 endurskoðun skattframtals Hrannar hf. 1981 óskaði skattstjóri Vestfjarðaumdæmis með bréfi 17. mars 1982 m.a. skýringa á tölum á verðbreytingarfærslublaði eignamegin í dálknum „Skulda-

bréf til lengri tíma en eins árs og aðrar langtímakröfur", gkr. 38.346.965. Því bréfi var ekki svarað, og með bréfi skattstjóra 15. nóvember 1982 tilkynnti hann Hrönn hf. að tekjur á framtali 1981 hefðu verið hækkaðar um kr. 1.200.000,00. Skattstjóri endurákvarðaði Hrönn hf. síðan opinber gjöld gjaldárið 1981 með úrskurði 2. desember 1982. Umboðsmaður Hrannar hf. kærði úrskurðinn til lækkunar með kærubréfi 30. desember 1982. Skattstjóri tók kæruna til efnislegrar meðferðar í úrskurði sínum 5. janúar 1983. Skattstjóri hafnaði kröfum umboðsmanns kæranda varðandi útreikning verðbreytingargjaldfærslu á þeirri forsendu að eignarhlutar í félögum teldust ekki til eigna er færðar eru á verðbreytingarfærslublaði.

Umboðsmaður Hrannar hf. kærði úrskurð skattstjóra til ríkisskattanefndar með kærubréfi 3. febrúar 1983. Í kærubréfinu mótmælti umboðsmaðurinn breytingu á verðbreytingarfærslu umfram kr. 732.810,00 með þeim rökum að eignarhlutar í félögum séu ekki færðir á verðbreytingarfærslublað Hrannar hf. nema stofnsjóðseign í samlagsfélagi, kr. 49.857,00. Í skýringum aftan á verðbreytingarfærslublaði komi ekki fram hvernig meðhöndla skuli stofnsjóðsinneign í samlagsfélagi. Þar sem skattaleg meðhöndlun arðs og vaxtatekna af stofnsjóðsinneign í samlagsfélagi sé öðruvísi en í hlutafélagi og samvinnufélagi vilji hann láta á þetta reyna. Þá óskaði umboðsmaður kæranda eftir því, að við breytingu á tekjuskattsstofni yrði 25% lagt í varasjóð.

Með bréfi 14. mars 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, er mynda eiga stofn til útreiknings verðbreytingarfærslu í ársreikningi 1980, stofnsjóðseign að fjárhæð gkr. 4.985.681 í Olíusamlagi útvegsmanna á Ísafirði tekin til greina.

Þar sem stefnandi hafði í hyggju að bera lögmæti úrskurðar ríkiskattanefndar 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. ágúst 1984 og lét honum í té útreikninga, sem unnir voru af Guðmundi Guðbjartssyni, viðskiptafræðingi hjá ríkisskattstjóra, á hugsanlegri endurkröfufjárhæð ríkissjóðs. Þar segir svo:

„Samkvæmt niðurstöðu í úrskurði ríkisskattanefndar nr. 453 frá 19. ágúst 1983 námu hreinar tekjur gjaldanda gkr. 196.642.272 rekstrarárið 1980 og af þeirri fjárhæð var álagður tekjuskattur gjaldárið 1981 kr. 958.631. Sé breyting sú er ríkisskattanefndin gerði á úrskurði skattstjóra varðandi verðbreytingarfærslu í framtali gjaldandans felld niður verða

hreinar tekjur hans gkr. 199.379.909 og tekjuskattur gkr. 97.197.705. Mismunurinn nemur kr. 13.345 í tekjuskatti.

Gjaldfærsla skv. 53. gr. laga nr. 40/1978 með síðari breytingum, sbr. nú lög nr. 75/1981, af svonefndri stofnsjóðseign gkr. 4.985.681 nam 54,91% eða gkr. 2.737.637.

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 Hrannar hf. gjaldárið 1981:

Hreinar tekjur skv. úrskurði ríkisskattanefndar nr. 453/1983	gkr.	196.642.272
Krafa: Lækkun gjaldfærslu um 54,91% af 4.985.681	—	2.737.637
Hreinar tekjur	gkr.	199.379.909
25% varasjóðstillag	—	49.844.977
Tekjuskattsstofn	gkr.	149.534.932
Tekjuskattur 65%	gkr.	97.197.705
Tekjuskattur skv. úrskurði ríkisskattanefndar	—	95.863.106
Mismunur — Endurkrafa	gkr.	1.334.599

kr. 13.345.“

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 1981 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 samkvæmt beinu ákvæði 3. mgr. 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 lög-

unum. Til þessara eigna teljist m.a. fyrnanlegar eignir, íbúðarhúsnæði og aðrar ófyrnanlegar fasteignir og eignarhlutar í félögum.

Stefnandi telur stofnsjóðsinneign stefnda í Olíusamlagi útvegsmanna ótvírætt eign sem haldi verðgildi sínu við almennar verðhækkanir án þess að verðhækkunin teljist til tekna, og sem eignarhlut í félagi megi ekki taka þá eign með við uppgjör verðbreytingarfærslu samkvæmt 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 tímabils 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 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 eigir 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 úrslitum, 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 félagsmanna 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. Leiði þetta af því ákvæði greinarinnar er afdráttarlaust taki af skarið um að eignarhlutir 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 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 skattlagninu þessara tveggja flokka lögaðila en annarra lögaðila. Ofangreind tvö félagaform, þ.e, hlutafélög og sameignarfélög, njóti samkvæmt skattalögum verulegs skattalegs hagræðis framyfir aðra rekstraraðila ef samvinnufélög séu undanskilin. 53. gr. kveði á um, að eignarhlutur 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 rekstraraðila. 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 komi fram að hér sé um mjög sérstakt rekstrarform að ræða. Tilgangur þess sé 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 ⅔ 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 við-

skipti 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 ¾ hlutar samanlagðs atkvæðamagns 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 endaleg 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 ofangreindu samlagi og ávöxtun af fjármunum hans bundnum þar sé skattskylt hjá honum. Eins og fram komi í áðurnefndum samlagssamningi séu verulegar hömlur lagðar á meðferð eignarhluta samlagsmanna og við úrsögn eða brottrekstur úr samlaginu eigi samlagsmenn eingöngu rétt til greiðslu á bókaðri inneign sinni í stofnsjóði samlagsins og skuli hún greidd 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 þessa sjóðs hljóti að hafa rýrnað stórlega þar sem hann sé ekki verðbættur. 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 títtnefnds samlags þ.e.a.s. að samlaginu 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 samlagsins hafi

samkvæmt samþykktum þess 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 ofangreindu samlagi sé talin til eigna samkvæmt 3. mgr. greinarinnar. Slík túlkun á greininni sé einnig í samræmi við skýringar skattayfirvalda 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, Hrönn hf., er óheimilt að færa meðal eigna við útreikning á verðbreytingarfærslu í ársreikningi 1980 stofnsjóðsinneign sína í Olíusamlagi útvegsmanna á Ísafirði hinn 31. desember 1979 að fjárhæð gkr. 4.985.681. Stefnda er skylt að þola endurákvörðun ríkisskattstjóra á tekjuskattsstofni og tekjuskatti sínum gjaldaárið 1981 í samræmi við það.

Málskostnaður fellur niður.

Föstudaginn 20. júní 1986.

Nr. 119/1985. **Logi Pétursson**
(Othar Örn Petersen hrl.)
gegn
Iðnaðarbanka Íslands hf.
(Ólafur Axelsson hrl.)

Sjálfskuldarábyrgð. Kröfulýsing.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Sigurgeir Jónsson, Bjarni K. Bjarnason og Guðmundur Jónsson.

Áfrýjandi skaut máli þessu upphaflega til Hæstaréttar með áfrýjunarstefnu 29. apríl 1985. Er þingfesta átti málið hinn 3. maí s.á. var ekki sótt þing af hálfu áfrýjanda og var málið þá fellt niður. Áfrýjandi áfrýjaði málinu að nýju með stefnu 13. maí 1985 sam-