

Fimmtudaginn 22. janúar 1998.

Nr. 456/1997.

Tollstjórinn í Reykjavík

(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)

gegn

Frjálsu framtaki hf.

(Jón Steinar Gunnlaugsson hrl.)

og gagnsök

Kærumál. Aðför. Skattar. Rekstrartap. Hlutafélög. Vinnusamningur. Fyrning. Sératkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Garðar Gíslason, Guðrún Erlendsdóttir, Haraldur Henrysson, Hjörtur Torfason og Hrafn Bragason.

Aðalkærandi skaut máli þessu til Hæstaréttar með kæru 13. október 1997, sem barst réttinum 11. nóvember sama ár. Kærður er úrskurður Héraðsdóms Reykjavíkur 1. október 1997, en með honum var breytt höfuðstól aðfarargerðar, sem gerð var að kröfu aðalkæranda 20. desember 1994 fyrir opinberum gjöldum varnaraðila í fasteign hans að Skipholti 50 b. Kæruheimild er í 3. mgr. 95. gr. laga nr. 90/1989 um aðför, sbr. 3. tl. 102. gr. laga nr. 92/1991. Aðalkærandi krefst þess, að aðfarargerðin, sem var upphaflega fyrir 16.909.906 krónum auk dráttarvaxta og alls kostnaðar, verði staðfest fyrir 4.876.456 krónum með dráttarvöxtum frá 1. febrúar 1993 og öllum kostnaði. Þá krefst hann málskostnaðar í héraði og kærumálskostnaðar.

Málið var gagnkært 21. október 1997. Gagnkærandi krefst aðallega, að aðfarargerðin verði felld úr gildi, en til vara, að henni verði breytt og aðeins látin taka til opinberra gjalda að lægri fjárhæð. Hann krefst auk þess málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Aðalkærandi hefur tekið við sóknaraðild máls þessa af Gjaldheimtunni í Reykjavík, sem hefur verið lögð niður.

Mál þetta var munnlega flutt, sbr. 3. mgr. 149. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

I.

Málavextir og málsástæður eru skilmerkilega raktar í hinum kærða úrskurði. Kemur þar fram, að árið 1991 hafi rannsóknardeild ríkisskattstjóra tekið til skoðunar framtalsskil gagnkærandar og Magnúsar Hreggviðssonar, aðaleiganda og stjórnarformanns fyrirtækisins. Magnús og eiginkona hans voru eigendur 99,67% hlutfjár, og annað hlutfé var í eigu ættmenna þeirra. Rannsóknin náði til rekstraráranna 1985 til 1988 eða gjaldáranna 1986 til 1989. Ársreikningur gagnkærandar þessi ár var gerður af löggiltum endurskoðendum, og samkvæmt áritun þeirra var reikningurinn saminn eftir bókhaldi félagsins og upplýsingum Magnúsar, en hann var ekki endurskoðaður. Í úrskurðinum er því síðan lýst, að skýrsla rannsóknardeildar hafi verið send gagnkærandar og honum gefinn kostur á að gera athugasemdir við hana. Eftir að þær höfðu verið lagðar fram, hafi ríkisskattstjóri hafnað skattframtölum félagsins sem grundvelli álagningar þessi ár og ákvarðað nýja gjaldstofna og breytt áður álögðum gjöldum í samræmi við þá. Gagnkærandi hafi síðan kært endurákvörðunina, en ríkisskattstjóri hafi staðfest hana með þremur úrskurðum. Eftir það hafi gagnkærandi kært málið til yfirséðanefndar, sem hafi kveðið upp úrskurð 28. september 1994 og lækkað áætlanir ríkisskattstjóra fyrir gjaldárin 1986, 1987 og 1988 að álitum. Þá hafi gagnkærandi farið fram á endurupptöku úrskurðar yfirséðanefndar 23. desember 1994 vegna gjaldáranna 1988 og 1989. Nefndin hafi hafnað þessari ósk hans með úrskurði 24. apríl 1996. Loks er því lýst, að 20. desember 1994 hafi fjárnám verið gert í ákveðnum eignarhlutum gagnáfrýjanda í fasteigninni Skippholti 50 b fyrir samtals 16.909.906 krónum. Þar af hafi 11.663.168 krónur verið höfuðstóll gjaldársins 1988 og 4.125.371 króna verið höfuðstóll gjaldársins 1989, en 1.111.367 krónur hafi verið dráttarvextir.

Gagnkærandi óskaði eftir úrlausn Héraðsdóms Reykjavíkur um framangreinda aðfarargerð 9. febrúar 1995. Jafnframt var farið fram á það, að meðferð málsins yrði frestað, þar til yfirséðanefnd hefði tekið tillit til endurupptökubeiðni hans frá 23. desember 1994. Var orðið við þessari beiðni, svo sem lýst er í héraðsdómi.

II.

Að framan er því lýst, að fjárnámið, sem hér er til meðferðar, var gert fyrir gjöldum gjaldáranna 1988 og 1989. Koma skattskil gagnkæranda gjaldárin 1986 og 1987 því ekki hér til skoðunar. Samkvæmt 92. gr. laga nr. 90/1989 um aðför, sbr. 95. gr. sömu laga, verða öll atriði, er varða fjárnámið, borin undir dómstóla, þar á meðal efnislegt réttmæti kröfu gerðarbeiðanda vegna gjalda þeirra gjaldára, sem aðförin náði til. Fallist er á það með héraðsdómi, að ríkisskattstjóra hafi á grundvelli áðurnefndrar skattransóknar verið heimilt samkvæmt 6. mgr. 102. gr. A laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. 19. gr. laga nr. 111/1992, að endurákvörða stofna til álagningar opinberra gjalda gagnkæranda 1988 og 1989 og gjöld hans greind ár í samræmi við 96. gr. sömu laga. Þá er staðfest, að formlega hafi verið rétt staðið að endurákvörðun skattanna þessi ár. Einnig er á það fallist, að aðalkærandi hafi gert fullnægjandi grein fyrir fjárnámskröfunni og að engir réttarforsannmarkar séu á aðfarargerðinni, sem valda eigi ómerkingu hennar.

III.

Gagnkærandi krefst þess, verði fjárnámið ekki niður fellt, að höfuðstóll þess verði lækkaður. Hann ber fyrir sig fimm atriði til lækkunar fjárhæðar aðfarargerðarinnar, sem var samkvæmt áætlun yfirsattanefndar 28. september 1994, svo sem áður greinir.

Í fyrsta lagi byggir gagnkærandi á því, að heimila hafi átt yfirfæranlegt rekstrartap Íspakks hf. til frádráttar skattskyldum tekjum sóknaraðila rekstrarárið 1988 (gjaldárið 1989). Stjórnarformaður og aðaleigandi gagnkæranda hafði 30. ágúst 1988 keypt öll hlutabréf í Íspakki hf. af nafngreindum manni fyrir 3.600.000 krónur. Skyldi kaupverðið greitt með vaxtalaus, óverðtryggt skuldabréfi, sem gefa átti út 20. september 1988, og átti það að vera með sjálfskuldarábyrgð gagnkæranda. Skuldabréf þetta er ekki að finna í skjölum málsins. Gagnkærandi vísar síðan til þess, að Íspakk hf. hafi runnið saman við félagið 28. nóvember sama ár, og hafi stjórnarformaðurinn þá eingöngu fengið hlutabréf í gagnkæranda í stað bréfanna í Íspakki hf. Ekki er þess getið í þessu máli, hvernig þau hlutabréf voru til komin. Hins vegar kemur það fram í málinu nr. 88/1996, sem dæmt var í Hæstarétti 13. febrúar 1997, að þau stöfuðu frá

hlutafjárhækkun, sem ekki hafði verið gerð með lögformlegum hætti. Með skattframtali gagnkæranda árið 1989 fylgdi sérstakur ársreikningur Íspakks hf. Þar kom fram, að allar eigur félagsins höfðu verið seldar á rekstrarárinu 1988, þeim, sem seldi stjórnarformanni gagnkærande hlutabréfin í Íspakki hf., og nam sölutapið 3.343.911 krónum samkvæmt því, sem segir í hinum kærða úrskurði. Yfirfæranlegt tap félagsins nam við sameininguna við gagnkærande alls 19.091.251 krónu. Þar af var tap ársins 6.596.647 krónur, sem stafaði af umræddu sölutapi og afskrifuðum kröfum, að fjárhæð 2.814.612 krónur.

Í 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 er mælt fyrir um, að sé hlutafélagi slitið, þannig, að það sé algjörlega sameinað öðru hlutafélagi, og hluthafar í fyrrnefnda félaginu fái eingöngu hlutabréf í síðarnefnda félaginu sem gagnjald, eigi félagið, sem við tekur, að taka við öllum skattaréttarlegum skyldum og réttindum félagsins, sem slitið var. Skiptin sem slík eiga hins vegar ekki að hafa í för með sér skattskyldar tekjur fyrir þann, sem hlutabréfin lét af hendi. Í úrskurði héraðsdóms er því lýst, að ákvæði þessa efnis hafi fyrst verið lögtekið 1971, og í athugasemdum með frumvarpi að þeim lögum hafi þess verið getið, að ákvæðinu væri ætlað að greiða fyrir samruna hlutafélaga í skattaréttarlegu tilliti. Þágildandi reglur um slit hlutafélaga gerðu ráð fyrir algerri skattlagningu alls eiginfjár í hlutafélagi, sem var umfram nafnverð hlutabréfa, án tillits til þess, hvert kaupverðið var. Tilgangur ákvæðisins var því ekki sá að gera hlutafélögum kleift að kaupa tap annarra hlutafélaga og nýta sér hann til skattafláttar án tillits til annarra rekstrarlegra forsendna. Við skýringu á hérgreindu ákvæði þykir verða að hafa mið af ofangreindu markmiði löggjafarinnar svo og að hafa jafnframt í huga ákvæði 58. gr. sömu laga. Fallast verður því á það með héraðsdómi, að virða verði viðskiptin með Íspakk hf. í heild sinni og með skírskotun annars til röksemda héraðsdóms að hafna því að láta yfirfæranlegt rekstrartap Íspakks hf. koma til frádráttar skattskyldum tekjum gagnkærande.

Í öðru lagi er varakrafan á því reist, að ekki hafi borið að leggja á gagnkærande viðbót við launatengd gjöld, sem byggðist á því, að skattyfirvöld töldu rétt að breyta hluta af fram töldum verktaka-greiðslum í launagreiðslur. Í héraðsdómi er rakið það álit skattyfir-

valda og yfirsíkkattaneíndar, að þeir starfsmenn gagnkærandar, sem unnu við auglýsingasölu, innheimtu, ljósmyndun, áskriftarsölu, prófarkalestur, ræstingu, ritstjórn, skrifstofustörf og ýmis ótilgreind störf og fengu greiðslur sem verktakar, hafi í raun verið launþegar. Til grundvallar þessu álitu lá könnun rannsóknardeildar ríkisskattstjóra. Í skýrslu deildarinnar 8. júlí 1991, sem frammi liggur í málinu, er til þess vitnað, að við rannsókn bókhaldsgagna hafi komið í ljós, að hjá gagnkærandar séu þeir starfsmenn taldir verktakar, sem fá greiðslur samkvæmt launahvetjandi samningum. Í bókhaldi félagsins sé þó farið með þessa verktaka eins og þeir séu venjulegir launamenn. Rannsóknardeildin komst að þeirri niðurstöðu, að laun margra starfsmanna gagnkærandar hafi við launauppgjör verið ranglega færð sem greiðslur til sjálfstætt starfandi aðila. Gagnkærandi hafi því vantalið stofn til álagningar launatengdra gjalda þau ár, sem rannsóknin tók til, þar af um 49.344.784 krónur 1987 (gjaldárið 1988). Það ár hafi einnig stofnar til launatengdra gjalda verið vantaldir um 432.320 krónur vegna ótalinna bifreiðahlunninda. Gagnkærandar var send skýrsla rannsóknardeildarinnar, og 3. nóvember 1991 gerði umboðsmaður hans athugasemdir við hana. Í greinargerð stjórnarformanns gagnkærandar, sem fylgdi þessum athugasemdum, kom fram, að til þess hefði verið gripið til að lækka kostnað af rekstri gagnkærandar að kaupa sem mesta þjónustu af utanaðkomandi, sjálfstæðum aðilum, og hafi greiðslur til þeirra verið tengdar afköstum. Með athugasemdunum fylgdu ljósrít þriggja samninga, sem báru yfirsíkriftina ráðningarsamningar. Þetta munu vera þeir þrír samningar, sem lagðir hafa verið fram í málinu. Er því ekki á móti mælt, að þeir hafi verið dæmigerðir ráðningarsamningar hjá gagnkærandar. Í yfirlýsingum frá starfsfólki gagnkærandar, sem einnig hafa verið lagðar fram, er því haldið fram, að ráðningarsamningarnir hafi verið verktakasamningar, og hafi þeir að mestu leyti verið munnlegir. Ríkisskattstjóri féllst ekki á skýringar gagnkærandar og hagaði endurákvörðun sinni á gjöldum félagsins á þann veg, að hér væri um venjulega vinnusamninga að ræða, en ekki verktakasamninga. Þessi afstaða var staðfest af yfirsíkkattaneínd í úrskurði nefndarinnar, sem áður er að vikið. Var það niðurstaða nefndarinnar, að sú aðstaða, sem gagnkærandi bjó starfsmönnum sínum, hafi bent til þess, að um varanlegt vinnusamband hafi verið að ræða. Í úrskurð-

inum eru talin fjölmörg atriði þessu til styrktar og talið, að gagnkærandi hafi ekki sýnt fram á, að um verksamninga væri að ræða.

Skattyfirvöld hafa að vísu ekki heimild til að skipta sér af einstökum ráðningarsamningum hlutafélaga, en þau hafa hins vegar heimild til að leggja sjálfstætt mat á það, hvort einkaréttarlegir gerningar hafi í raun leitt til einhverra þeirra aðstæðna, sem byggt verður á við skattlagningu. Þau höfðu þannig formlega heimild til að leggja mat á það, hvort samningar þeir, er gagnkærandi gerði við starfsfólk sitt, skyldu metnir sem vinnusamningar í skattalegu tilliti eða sem verksamningar. Við það mat skipti ekki máli, hvað samningarnir voru kallaðir, heldur, hvernig farið var með þá í rekstri fyrir-tækisins og bókhaldi. Verður að fallast á það með skattyfirvöldum, að ekki nægi, að samningarnir kveði á um það, að starfsmaðurinn eigi að greiða launatengd gjöld eða greitt sé samkvæmt launahvetjandi kerfi. Rannsókn skattranssóknardeildar benti til, að flestir starfsmannanna væru í fullu starfi hjá gagnkæranda og störf þeirra höfðu einkenni venjulegs vinnusambands. Þeir höfðu vinnuaðstöðu hjá gagnkæranda, sem þeir greiddu ekkert fyrir, þeir áttu að stimpla sig inn að morgni, þeir fengu greitt mánaðarlega, kaup þeirra hækkaði í samræmi við almennar launabreytingar, og þeir höfðu uppsagnarfrest. Gagnkærandi hefur ekki hnekkst því, sem fram kemur í rannsókninni. Þegar þetta er skoðað, verður ekki á það fallist, að mat skattyfirvalda hafi verið efnislega ómálefnalegt. Yfirskaðanefnd tók tillit til hækkana á launatengdum gjöldum við áætlun á tekjuskatti gagnkæranda. Að öllu framangreindu virtu verður þessari málsástæðu gagnkæranda hafnað.

Í þriðja lagi vísar gagnkærandi til þess, að samkvæmt úrskurði yfirskaðanefndar, sem að framan er til vitnað, hafi myndast skattskyldar tekjur gjaldárin 1988 og 1989 í stað yfirfæranlegs taps. Af því leiði, að myndast hafi heimild til fyrningar fasteignar félagsins að Skipholti 50 b samkvæmt 44. gr. laga nr. 75/1981. Gagnkærandi óskaði eftir endurupptöku á úrskurði yfirskaðanefndar af þessari ástæðu, en því var hafnað. Það var fyrst eftir ákvarðanir skattyfirvalda, sem tilefni gafst til þess fyrir gagnkæranda að notfæra sér þessa heimild. Eðlilegra hefði verið að vísa þessu erindi til ríkisskattstjóra, þar sem ekki hafði reynt á það áður, og var það því ekki breyting á úrskurði nefndarinnar, en ríkisskattstjóri hafði upphaf-

lega áætlað skattana að fenginni rannsókn rannsóknardeildar, svo sem áður greinir. Kemur þetta þó ekki að sök, þar sem dómstólar eiga hér endanlegt mat um, hvort ákvörðun skattyfirvalda telst mál-efnaleg. Samkvæmt tilvitnuðu ákvæði hefur skattþegn heimild til fyrningar atvinnuhúsnæðis, sem kemur þá til lækkunar stofni til álagningar tekjuskatts. Fyrir liggur í málinu, að ríkisskattstjóri samþykkti erindi gagnkæranda fyrir sitt leyti. Þegar til þess er litið og haft í huga hlutverk yfirsattanefndar sem óháðs úrskurðaraðila í ágreiningsmálum skattyfirvalda og skattgreiðenda, sbr. lög nr. 30/1992 um yfirsattanefnd, ber að fallast á þá niðurstöðu héraðsdóms, að breyttur álagningarstofn samkvæmt úrskurði yfirsattanefndar hafi leitt til þess, að sóknaraðili hafi mátt nýta sér þessa fyrningarheimild, sbr. og þau sjónarmið, er liggja að baki 12. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Ber því að fallast á þessa málsástæðu gagnkæranda og lækka kröfu aðalkæranda þessa vegna.

Í fjórða lagi heldur gagnkærandi því fram, að skattyfirvöld hafi átt að heimila niðurskrift viðskiptakrafna gjaldárin 1988 og 1989, sbr. 3. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981, eins og ákvæðið hljóðaði á þeim tíma. Við meðferð málsins hjá yfirsattanefnd var þessari kröfu gagnkæranda ekki mótmælt sem of seint fram kominni. Á sama veg og fallist er á heimild gagnkæranda til lækkunar á kröfu aðalkæranda vegna fyrningar atvinnuhúsnæðis, þykir eiga að fallast á kröfur hans að þessu leyti.

Í fimmta lagi krefst gagnkærandi, að tekið verði tillit til niðurstöðu Héraðsdóms Reykjavíkur í máli ákærvaldsins gegn stjórnarformanni og aðaleiganda félagsins. Með skírskotun til raka héraðsdóms varðandi þessa kröfugerð gagnkæranda er henni hafnað.

Samkvæmt framangreindu er fallist á niðurstöðu úrskurðar yfirsattanefndar frá 28. september 1994. Hins vegar er gagnkæranda talið heimilt að fyrna fasteignina að Skipholti 50 b samkvæmt 44. gr. laga nr. 75/1981 og afskrifa viðskiptakröfur gjaldárin 1988 og 1989 um 5%, sbr. 3. tl. 31. gr. sömu laga. Skattyfirvöld hafa ekki ákveðið, hvaða áhrif þetta kunni að hafa á opinber gjöld gagnkæranda þessi gjaldár. Aðalkærandi hefur mótmælt útreikningi héraðsdómara á því, hvaða áhrif þetta eigi að hafa á gjöldin. Útreikningur þessi sýnir þó, að allar líkur eru á því, að gjöld þessara ára séu að fullu greidd. Er því rétt að fella úr gildi fjárnám fyrir þeim 4.876.456

krónum auk dráttarvaxta og kostnaðar, sem eftir standa af upphaflegri fjárnámskröfu, 16.909.906 krónum. Aðilum er því rétt að leggja fyrir skattyfirvöld að endurákvarða gjöld gagnkæranda að nýju að teknu tilliti til þessarar niðurstöðu.

Eftir þessum úrslitum ber aðalkæranda að greiða gagnkæranda hluta af málskostnaði í héraði og kærumálskostnaði, svo sem nánar greinir í dómsorði.

D ó m s o r ð:

Felld er úr gildi fjárnámsgerð, nú að fjárhæð 4.876.456 krónur, auk dráttarvaxta og kostnaðar, sem gerð var hjá gagnkæranda, Frjálsu framtaki hf., 20. desember 1994 að kröfu Gjaldheimtunnar í Reykjavík.

Aðalkærandi, tollstjórinn í Reykjavík, greiði gagnkæranda samtals 300.000 krónur í málskostnað í héraði og kærumálskostnað.

S é r a t k v æ ð i

Guðrúnar Erlendsdóttur

Ég er samþykk atkvæði meiri hluta dómenda um annað en það, að ég tel ekki hafa verið nægilegan grundvöll til viðbótarálagningar launatengdra gjalda. Ég tel, að staðfesta beri niðurstöðu hins kærða úrskurðar, hvað þann lið varðar, með vísan til forsendna hans.

S é r a t k v æ ð i

Hjartar Torfasonar

Ég er samþykkur atkvæði meiri hluta dómenda um annað en hið fyrsta, annað og fimmta þeirra atriða, sem um er fjallað í III. kafla og gagnkærandi telur eiga að virða til lækkunar skattstofna á gjaldárunum 1988 og 1989. Leiða athugasemdir mínar einnig til þess, að hin umdeilda fjárnámsgerð eigi að falla úr gildi.

Fyrsta atriðið er tengt lagareglu, sem leidd hefur verið af dómi Hæstaréttar 23. júní 1943 (H. 1943, 278) í máli frá fógetarétti Reykjavíkur, er varðaði sölu allra hluthafa í hlutafélagi á öllum

hlutabréfum félagsins til annars hlutafélags í einu lagi. Kvað rétturinn svo á gagnstætt dómara málsins í héraði, að sölu þessa og þann samruna eigna, sem af henni leiddi, yrði að telja til félagsslita, er hefðu þau áhrif, að andvirði hlutabréfanna umfram nafnverð þeirra yrði að teljast til skattskyldra tekna hjá hluthöfunum í formi arðs, eins og um væri að ræða úthlutun á félagseign. Þessi niðurstaða var ekki óumdeild, en átti sér efnislegar hliðstæður í lögum nágrannalanda, og hefur síðari löggjöf hérlandis tekið mið af henni, sbr. nú 9. gr. laga nr. 75/1981 með áorðnum breytingum. Þegar hin umdeildu ákvæði 1. mgr. 56. gr. sömu laga voru fyrst lögleidd árið 1970, var það gert til mótvægis við þessa reglu, þannig, að sala á öllum hlutabréfum í einu hlutafélagi til annars hlutafélags með þeim hætti, að hluthafar í fyrra félaginu fengju ekki annað endurgjald en hlutabréf í hinu síðara, yrði ekki metin til félagsslita í skattalegu tilliti, heldur til samruna, er ekki ætti að leiða til skattskyldu hjá hluthöfunum vegna sölunnar. Um leið var tekið fram, að við slíkan samruna skyldi síðara félagið „taka við öllum skattaréttarlegum skyldum og réttindum“ hins fyrra. Hefur þetta verið skilið svo, að átt sé meðal annars við rétt til yfirfærslu milli ára á rekstrartapi, sem staðið hafi ójafnað í reikningum fyrra félagsins.

Í máli þessu má líta svo á, að orðið hafi félagsslit af svipuðum toga og í fyrrgreindu dómsmáli 30. ágúst 1988, þegar öll hlutabréf í Íspakki hf. voru seld stjórnarformanni og aðalhluthafa gagnkærandra, svo að fyrri hluthafi eða hluthafar urðu viðskila við félagið. Um afleiðingar sölunnar fyrir seljandann í skattalegu tilliti liggur ekkert fyrir, svo sem um það, hvort hann hafi sætt skattskyldu af því tilefni, að allar eignir félagsins höfðu verið seldar honum með umtalsverðu tapi miðað við bókfært verð þeirra. Gagnvart stjórnarformanninum og gagnkærandra horfir málið hins vegar þannig við, að með sölunni þennan dag til eins aðila var félagið sett í þá stöðu, sem um var fjallað í 2. tl. 3. mgr. 114. gr. þágildandi laga nr. 32/1978 um hlutafélög, en samkvæmt því ákvæði skyldi slíta félagi, ef hluthafar yrðu færri en fimm, nema úr væri bætt innan hæfilegs frests, sbr. 4. mgr. sömu greinar. Stjórnarformanninum var þannig nauðsynlegt að ráðstafa hlutabréfunum til annarra að einhverju leyti, ef hann vildi halda félaginu við. Úr því leysti hann 28. nóvember sama ár með því að framselja gagnkærandra öll hlutabréfin, svo að af varð

samruni félagsins við gagnkæranda með þeim hætti, sem um ræddi í 1. mgr. 126. gr. laganna um hlutafélög. Hin eindregna tilvist þessarar nauðsynjar og sú úrlausn, sem á varð, styður mjög þá ályktun hér- aðsdóms, að líta beri heildstætt á viðskiptin um hlutabréf Íspakks hf. Ber á hana að fallast með hliðsjón af tengslum stjórnarfor- mannsins við gagnkæranda ásamt því, að tíminn milli fyrrnefndra daga hafi í raun verið biðtími í skilningi 114. gr. laga nr. 32/1978.

Samkvæmt þessu verður við það að miða í skattalegu tilliti, að hlutabréf Íspakks hf. og þær eignir og skuldir félagsins, sem eftir stóðu, hafi runnið til gagnkæranda fyrir atbeina fyrri eiganda bréf- anna, sem fengið hafi endurgjald í öðru fé en hlutabréfum í gagn- kæranda. Fellur samruninn þá ekki að ákvæðum 56. gr. laga nr. 75/ 1981. Sú ályktun leiðir þó ekki sjálfkrafa til þess eftir orðanna hljóð- an, að meina hafi átt gagnkæranda að taka við yfirfæranlegu rekstrartapi Íspakks hf. ásamt öðru, er félaginu heyrði til, vegna ákvæða síðari málslíðar 1. mgr. Er á það að líta, að rökin til þess að fella brott heimild til áframhaldandi yfirfærslu eru ekki að öllu leyti hin sömu og þau, er réðu áðurnefndu viðhorfi tekjuskattslaga til fyrri hluthafa í félaginu, sem tapið hafði borið. Má halda því fram, að engu ætti að skipta um yfirfærsluréttinn, hvað þeir bæru úr bý- um, þar sem samruni í skilningi hlutafélagalaga væri orðinn stað- reynd allt að einu. Samkvæmt því verður þetta að ráðast af skýringu á umræddu lagaákvæði, þar sem reyna hlýtur á jafnræðissjónarmið. Af hálfu kæranda er litið svo á, að yfirfærsla á tapi milli hlutafélaga eigi ekki við nema í því tilviki, að samrunaskilyrðum fyrri málslíðar 1. mgr. 56. gr. sé fullnægt, og virðast síðari breytingar laganna styðja þann skilning. Á hann má fallast þrátt fyrir umgetin sjónarmið, ef fyrir liggur, að framkvæmd skattalaga á árunum 1988 og 1989 hafi verið samkvæm honum, þannig, að gagnkærandi megi teljast jafn- settur öðrum, þótt rétti hans verði hafnað. Um þetta skortir skýr- ingar í málinu, er á verði byggt. Á hinn bóginn liggur fyrir fordæmi í átt til þeirrar úrlausnar, sem kærandi krefst, þar sem er dómur Hæstaréttar í máli nr. 3/1997 (H. 1997, 385). Með hliðsjón af þeim dómi verður það niðurstaða mín eins og annarra dómenda, að yfir- færanlegt rekstrartap Íspakks hf. eigi ekki að koma til frádráttar skattskyldum tekjum gagnkæranda.

Um annað hinna fyrstnefndu atriða lít ég svo á, að skattyfirvöld

hafi ekki leyst úr þeirri frumskyldu að gera grein fyrir því í megin-dráttum, hvort álagning launatengdra gjalda á gagnkæranda vegna starfsliðs á vegum fyrirtækisins leiði til tvísköttunar. Er það niðurstaða mín, að staðfesta beri hinn kærða úrskurð að þessu leyti með skírskotun til forsendna hans.

Um fimmta atriðið lít ég svo á, að reisa beri úrlausn þess á dómi Héraðsdóms Reykjavíkur 31. maí 1996 í máli ákærvaldsins gegn stjórnarformanni gagnkæranda. Þar var fallist á heimild til lækkunar tekjuskattsstofns um 129.047 krónur annars vegar og 338.134 krónur hins vegar vegna tiltekinna rekstrargjalda að athuguðum gögnum um þau og án þess að beitt væri öðrum sönnunarkröfum en þeim, sem við myndu eiga í máli þessu. Er rétt að leggja niðurstöðuna til grundvallar og viðurkenna kröfu gagnkæranda að þessu leyti.

Úrskurður Héraðsdóms Reykjavíkur 1. október 1997.

Mál þetta var tekið til úrskurðar að loknum munnlegum flutningi 3. september sl.

Sóknaraðili, Frjálst framtak hf., kt. 510670-0279, Ármúla 18, Reykjavík, krefst þess aðallega, að aðfarargerð nr. 11/1993/04246, er gerð var hjá sóknaraðila 20. desember 1994 að kröfu varnaraðila, verði felld úr gildi. Til vara er þess krafist, að aðfarargerðinni verði breytt þannig, að hún verði aðeins látin taka til opinberra gjalda með lægri fjárhæð en í henni greinir. Í báðum tilvikum er krafist málskostnaðar úr hendi varnaraðila. Þá er þess krafist, verði aðalkröfu synjað, að kveðið verði á um það í úrskurðinum, að málskot hans fresti frekari fullnustuaðgerðum.

Varnaraðili, Gjaldheimtan í Reykjavík, krefst þess, að öllum kröfum sóknaraðila verði hafnað og dómurinn staðfesti með úrskurði framangreinda aðfarargerð sýslumannsins í Reykjavík nr. 11/1993/04246, sem fram fór hjá sóknaraðila 20. desember 1994 í eignarhluta hans í fasteigninni að Skipholti 50 b, aðallega fyrir 16.909.906 kr. auk dráttarvaxta og alls kostnaðar, til vara fyrir 4.974.837 kr. auk dráttarvaxta og alls kostnaðar. Þá er krafist málskostnaðar úr hendi varnaraðila að mati dómsins.

Málavextir.

Málavöxtum er svo lýst í gögnum málsins, að árið 1991 hafi framtalsskil sóknaraðila og Magnúsar Hreggviðssonar, aðaleiganda og stjórnarformanns sóknaraðila, verið til athugunar hjá rannsóknardeild ríkisskattstjóra. Hafi rannsóknin náð til rekstraráranna 1985 til 1988, það er gjaldáranna 1986 til 1989. Í skýrslu rannsóknardeildarinnar komi meðal annars fram, að nefndur Magnús og eiginkona hans séu eigendur að 99,675% hlutafjár í

sóknaraðila í árslok 1987 og að Magnús sé stjórnarformaður félagsins. Stjórn félagsins skipi þau hjónin ásamt bróður stjórnarformannsins, og aðrir hluthafar séu úr fjölskyldu hans. Í ársreikningi félagsins fyrir þau ár, sem voru til athugunar, komi fram, að ársreikningur hafi verið gerður af lög-giltum endurskoðendum og í áritun þeirra komi fram, að reikningurinn hafi verið saminn eftir bókhaldi félagsins og upplýsingum stjórnarformanns, en ekki verið endurskoðaður.

Skýrsla rannsóknardeildarinnar var send sóknaraðila til athugunar 11. júlí 1991, og á grundvelli hennar boðaði ríkisskattstjóri sóknaraðila niðurfell-ingu yfirfæranlegra tapa samkvæmt ársreikningi og að gjaldstofnar yrðu ákvarðaðir með áætlun ásamt álagi og opinber gjöld sóknaraðila ákvörðuð í samræmi við það. Þá var og boðuð hækkan launatengdra gjalda. 3. nóvember sama ár lagði umboðsmaður sóknaraðila fram athugasemdir sín-ar.

11. desember 1991 tilkynnti ríkisskattstjóri sóknaraðila, að hann hefði hafnað skattframtölum hans sem grundvelli álagningar opinberra gjalda fyrir árin 1986 til 1989 og tekið til ákvörðunar nýja skattstofna og áður álögð opinber gjöld sóknaraðila þessi gjaldár. Taldi ríkisskattstjóri leitt í ljós með skýrslu rannsóknardeildarinnar á bókhaldi sóknaraðila, að tekju-skráningu og skráningu gjalda væri verulega áfátt og samrýmdist ekki ákvæðum skattalaga. Gjaldárið 1986 lækkaði ríkisskattstjóri yfirfært tap til næsta árs í 6.000.000 króna. Gjaldárið 1987 var tekjuskattsstofn sóknaraðila ákvarðaður 21.750.000 krónur að meðtöldu 25% álagi, sbr. 2. mgr. 106. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Gjaldárið 1988 var tekju-skattsstofn ákvarðaður 50.000.000 króna að meðtöldu álagi, og gjaldárið 1989 var stofn sóknaraðila ákvarðaður 16.600.000 krónur að meðtöldu álagi. Ekki var um að ræða eignarskattsstofn framangreind gjaldár hjá kæranda, en hins vegar taldi ríkisskattstjóri bæði eignir og skuldir oftaldar öll árin um tilgreindar fjárhæðir. Þá hækkaði ríkisskattstjóri stofna til launatengdra gjalda og endurákvarðaði þau gjöld.

Sóknaraðili sendi rökstudda kæru á endurákvörðun ríkisskattstjóra og gerði athugasemdir við einstaka liði hennar og mótmælti forsendum hans.

Ríkisskattstjóri staðfesti endurákvarðanir sínar með þremur úrskurðum 22. desember 1992 með þeirri breytingu, að tekjuskattsstofn gjaldárið 1988 lækkaði um 1.000.000 króna auk álags.

Sóknaraðili kærði málið til yfirséðanefndar, og er úrskurður hennar nr. 799 frá 28. september 1994. Niðurstaða yfirséðanefndar varð sú að lækka að álitum áætlanir ríkisskattstjóra fyrir gjaldárin 1986, 1987 og 1988. Síðan segir: „Við framangreindar áætlanir er tekið tillit til ákvörðunar launa-

tengdra gjalda og sölugjalds vegna viðkomandi ára svo og hækkunar á aðstöðugjaldi, sem leiðir af hækkunum rekstrarkostnaðar, ásamt breytingu á stofni til tekjufærslu samkvæmt 53. gr. laga nr. 75/1981, sem leiðir af hækkun skulda samkvæmt úrskurði þessum, þar með talið vegna launatengdra gjalda og sölugjalds.“

Sóknaraðili fór fram á endurupptöku á úrskurði yfirséðanefndar 23. desember 1994, það er endurupptöku vegna gjaldáranna 1988 og 1989. Annars vegar var farið fram á lækun á frádráttarbærum gjöldum, þ. e. a. s. meðal annars aðstöðugjaldi, sölugjaldi og launatengdum gjöldum og hins vegar fyrningu samkvæmt 44. gr. skattalaga. 8. febrúar 1995 var aukið við erindið og óskað eftir niðurfærslu viðskiptakrafna. Þessu hafnaði yfirséðanefnd með úrskurði 24. apríl 1996.

1. nóvember 1994 tók sýslumaðurinn í Reykjavík fyrir kröfu varnaraðila um, að gert yrði fjárnám hjá sóknaraðila fyrir kröfu að fjárhæð 45.312.135 kr. auk vaxta og kostnaðar. Fram kemur í endurriti úr gerðabók sýslumanns, að höfuðstóll kröfunnar sé 44.707.527 kr., en afgangur dráttarvextir til 31. janúar 1993, 594.608 kr., og kostnaður 10.000 kr. Síðar í gerðabókinni er bókað, að krafist sé fjárnáms fyrir 16.909.906 kr. og vísað til fram lagðs skjals, þar sem fram kemur, að 11.663.168 kr. séu höfuðstóll gjaldársins 1988, 4.125.371 kr. séu höfuðstóll gjaldársins 1989, og 1.111.367 kr. séu dráttarvextir. Var gert fjárnám í eignarhluta sóknaraðila í fasteigninni Skippholti 50 c til tryggingar kröfu varnaraðila. Fjárnámserðin var endurupptekin 20. desember 1994, þar eð ekki var um rétta eign að ræða, heldur hafði átt að gera fjárnám í tilgreindum eignarhlutum í fasteigninni Skippholti 50 b. Var það gert, og er gildi þess fjárnáms til umfjöllunar í málinu.

Málsástæður og lagarök.

Aðalkrafa sóknaraðila er á því reist, að varnaraðili hafi ekki gert viðhlítandi grein fyrir kröfu sinni, sem aðför var gerð fyrir. Hafi sóknaraðili ekki getað teft fram öllum vörnum sínum af þeim sökum.

Sóknaraðili styður varakröfu sína um lækun á hinum opinberu gjöldum við eftirfarandi málsástæður:

Í fyrsta lagi, að heimila beri samkvæmt 56. gr. skattalaga yfirfæránlegt rekstrartap Íspakks hf. til frádráttar skattskyldum tekjum sóknaraðila rekstrarárið 1988.

Sóknaraðili vísar til þess, sem fram kemur í úrskurði yfirséðanefndar frá 28. september 1994, en þar segir orðrétt um málefni Íspakks hf.: „Aðdragandi samruna þess, sem hér um ræðir, var sá, að með kaupsamningi, dags. 30. ágúst 1988, keypti stjórnarformaður kæranda öll hlutabréf í Ís-

pakki hf. af Þórhalli Þorlákssyni. Kaupverð nam 3.600.000 kr. Við það er miðað af hálfu kæranda, að samruni hlutafélaganna hafi farið fram 28. nóvember 1988. Samkvæmt ársreikningi Íspakks hf. fyrir árið 1988, sem fylgdi skattframtali kæranda árið 1989, hafði félagið, áður en til samrunans kom, selt nefndum Þórhalli allar eignir sínar, þar með taldar fasteign og bifreið. Nam gjaldfært sölutap samtals 3.368.833 krónum. Í samræmi við tilgang 56. gr. laga nr. 75/1981, sbr. hér að framan, þykir óhjákvæmilegt að líta í skattalegu tilliti heildstætt á kaup stjórnarformanns kæranda á hlutabréfum í Íspakki hf. og eftirfarandi ráðstafanir, en að virtum atvikum verður að álíta, að tilgangurinn með þeim hafi verið sá einn, að kærandi öðlaðist rétt til að hagnýta sér eftirstöðvar rekstrartaps Íspakks hf. til frádráttar í skattskilum sínum. Þegar atvik málsins eru metin á þessum grundvelli, verður að telja, að hluthafi eða hluthafar í Íspakki hf. hafi ekki fengið eingöngu hlutabréf í kæranda sem gagngjald fyrir hlutafé sitt í fyrrnefnda hlutafélaginu, svo sem 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 áskilur, heldur fengið andvirði hlutafjárins greitt að öllu leyti samkvæmt kaupsamningnum frá 30. ágúst 1988. Leiddi þetta til þess, að ekki var um að ræða „algjöran samruna fjármuna og eigin fjár“ félaganna tveggja, svo sem þau stóðu, áður en ráðist var í þær ráðstafanir, sem í málinu greinir. Við ráðstafanir þessar var því ekki fullnægt þeim skilyrðum, sem felast í 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981. Samkvæmt framansögðu verður eigi talið, að um hafi verið að ræða þess konar samruna kæranda og Íspakks hf., sem greinir í nefndu lagaákvæði, og getur yfirfæranlegt rekstrartap síðarnefnda hlutafélagsins því ekki komið til frádráttar skattskyldum tekjum kæranda. Kröfu kæranda um þetta kærutíði er því hafnað.“

Sóknaraðili heldur því fram, eins og fram komi í forsendum yfirskaðanefndar, að svo hafi staðið á um sameiningu þessa, að Magnús Hreggviðsson hafi með samningi 30. ágúst 1988 keypt öll hlutabréf í Íspakki hf. Með aðgerðunum 25. nóvember 1988 hafi fyrirtækin verið sameinuð, og sé enginn ágreiningur um, að Magnús Hreggviðsson fékk aðeins hlutabréf í sóknaraðila fyrir hlutafé sitt í Íspakki hf. Sýnist því augljóst, að skilyrðum 56. gr. skattalaga hafi verið fullnægt við sameininguna. Sóknaraðili bendir á, að þessi lögskipti hafi orðið fyrir gildistöku 7. gr. laga nr. 97/1988 og 7. og 8. gr. laga nr. 85/1991. Þrátt fyrir þetta hafi yfirskaðanefnd staðfest þann úrskurð ríkisskattstjóra, að yfirfæranlegt rekstrartap Íspakks hf. skyldi ekki koma til frádráttar skattskyldum tekjum sóknaraðila. Í forsendum yfirskaðanefndar segi, að líta beri „í skattalegu tilliti heildstætt á kaup stjórnarformanns kæranda á hlutabréfum í Íspakki hf. og eftirfarandi ráðstafanir“. Verði að álíta, að „tilgangurinn með þeim hafi verið sá einn, að kærandi

öðlaðist rétt til að hagnýta sér eftirstöðvar rekstrartaps Íspakks hf. í skatt-skilum sínum“. Hluthafar í Íspakki hf. (það er þá, áður en Magnús keypti hlutaféð) hafi ekki eingöngu fengið hlutabréf í sóknaraðila sem gagnjald fyrir hlutafé sitt, svo sem 1. mgr. 56. gr. skattalaga áskilji.

Sóknaraðili mótmælir þessum forsendum yfirsattaneftndar. Öllum laga-skilyrðum samkvæmt nefndri 56. gr. hafi verið fullnægt við sameininguna, enda hafi Magnús Hreggviðsson þá verið orðinn einn eigandi alls hlutafjár í Íspakki hf. Samningur Magnúsar um kaup á hlutafélaginu 30. ágúst 1988 hafi verið skuldbindandi fyrir báða aðila, án þess að nokkuð fleira kæmi til. Íspakki hf. hafi auðvitað verið slitið við sameininguna, það „rann inn í“ Frjálst framtak hf.

Það hafi að sjálfsgöðu verið meðal markmiða sóknaraðila við sameiningu félaganna að hagnýta sér þennan rétt, sem kveðið sé á um í nefndri 56. gr. skattalaga, að mega nýta sér yfirfæranlegt rekstrartap Íspakks hf. í því skyni að lækka opinber gjöld sín. Með þessu lagaákvæði hafi löggjafinn verið að hvetja til þeirrar hagræðingar í atvinnurekstri landsmanna, að hann færðist á færri hendur og óarðbær fyrirtæki hættu starfsemi. Þetta hafi verið nákvæmlega það, sem gerðist í þessu tilviki. Eignir Íspakks hf. hafi verið seldar, og fyrirtækið hætti starfsemi. Með öðrum orðum gerðist allt það, sem löggjafinn hvatti til með ákvæði nefndrar 56. gr., og séu því forsendur yfirsattaneftndar um illan tilgang sameiningarinnar furðulegar.

Í öðru lagi mótmælir sóknaraðili viðbótarálagningu á launatengdum gjöldum, sem byggjast á því, að verktakagreiðslum var breytt í launagreiðslur. Vísar hann um þennan þátt málsins til úrskurðar yfirsattaneftndar, en þar segir orðrétt: „Í skýrslu rannsóknaðeildar ríkisskattstjóra, dags. 8. júlí 1991, er komist að þeirri niðurstöðu, að laun margra starfsmanna kæranda hafi við launauppgjör ranglega verið færð sem greiðslur til sjálfstætt starfandi aðila. Hafi kærandi því vantalið stofn til álagningar launatengdra gjalda (launaskatts, lífeyristryggingargjalds atvinnurekanda, slystryggingargjalds atvinnurekanda og vinnueftirlitsgjalds) um 15.868.183 kr. árið 1985, 23.520.684 kr. árið 1986 og 49.344.784 kr. árið 1987. Þá hafi nokkrir starfsmanna kæranda haft endurgjaldslaus afnot af bifreiðum kæranda. Hafi stofnar til launatengdra gjalda einnig verið vantaldir sem nam þeim bifreiðahlunnindum, nánar tiltekið um 366.080 kr. árið 1985, 389.120 kr. árið 1986 og 432.320 kr. árið 1987.“

Í niðurstöðu úrskurðar yfirsattaneftndar segir svo orðrétt um þennan þátt málsins: „Ríkisskattstjóri hefur talið, að starfsmenn kæranda, sem unnu við auglýsingasölu, innheimtu, ljósmyndun, áskriftasölu, prófarkalestur, ræstingu, ritstjórn, skrifstofustörf og ótilgreind störf og fengu greiðslur

sem sjálfstætt starfandi menn, hafi í raun verið launþegar kæranda. Skýrsla rannsóknardeildar ríkisskattstjóra er ekki glögg um það, hvernig réttar-sambandi kæranda og umræddra starfsmanna var háttað, t. d. er ekki gerð grein fyrir efni samninga kæranda og starfsmanna. Ýmis atriði, sem reifuð eru í skýrslunni, benda hins vegar til þess, að um vinnusamninga hafi verið að ræða. Meðal annars kemur fram, að ljósmyndarar, blaðamenn og ritstjórar hafi fengið greidda dagpeninga á ferðalögum vegna kæranda. Einnig hafi sölumenn auglýsinga og skráninga fengið greidd umframsímtöl á eigin símareikningum, þegar kærandi hefur ekki lagt þeim til síma. Enn fremur kemur fram, að viðvera sumra þeirra, sem unnu við sölu auglýsinga og skráninga, innheimtu- og dreifingarstörf og fleiri störf, hafi verið skráð með stimpilklukku. Þá kemur fram, að ljósmyndarar hafa ekki staðið skil á sölu-skatti vegna ljósmyndavinnu sinnar. Að því virtu, sem kom fram við athug-un rannsóknardeildar ríkisskattstjóra og að framan er rakið, verður að telja, að kæranda beri að sýna skilmerkilega fram á og leggja fram óyggj-andi gögn til stuðnings þeirri staðhæfingu sinni, að um verksamninga hafi verið að ræða. Kærandi hefur með bréfi sínu, dags. 3. nóvember 1991, lagt fram samninga við þrjá starfsmenn sína, þ. e. ritstjóra ritsins Íslenskra fyrirtækja, ljósmyndara og auglýsingastjóra. Virðist hann telja samninga þessa dæmigerða fyrir réttarsamband þeirra, sem gegna sambærilegum störfum í fyrirtækinu, og hefur ríkisskattstjóri út af fyrir sig ekki andmælt því. Samkvæmt þessum gögnum og öðru því, sem fram er komið í málinu, en meðal þess eru málsgögn úr kærumálum tveggja starfsmanna kæranda, sem kær-andi vísar til í kröfugerð sinni fyrir yfyrskattanefnd, hafa greiðslur til ritstjóra tímarita kæranda, auglýsingastjóra, sölumanna og fleiri aðila farið að nokkru leyti eftir árangri eða afköstum í starfi. Ekki verður þó séð, að þetta sé algilt, og meðal annars liggur fyrir, að grunnendurgjald til aðal-ritstjóra kæranda, sbr. gögn í kærumáli hans fyrir yfyrskattanefnd, sem kærandi vísar til í kröfugerð sinni, svo og ritstjóra Íslenskra fyrirtækja, sbr. fram lagðan ráðningarsamning, hefur verið ákveðið sem föst mánaðarleg greiðsla. Fram lagður samningur við ljósmyndara ber ekki með sér, að endurgjald sé miðað við árangur eða afköst, heldur er kveðið á um, að það miðist við launataxta, sem í gildi séu hjá kæranda, og taki breytingum skv. taxta Blaðamannafélags Íslands. Í samningi við auglýsingastjóra er ákvæði um, að hann taki að sér að annast sölu auglýsinga til samræmis við ákveðið markmið og skuli sjálfur leita aðstoðar til að ná sölumarkmiði sínu ásamt því að ráða sér aðstoð í orlofi eða vegna annarrar fjarveru. Sambærileg ákvæði er ekki að finna í samningum við ritstjóra eða ljósmyndara. Hins vegar er í samningi við auglýsingastjóra ákvæði þess efnis, að hann skuld-

bindi sig til þess að „vinna ekki störf hjá öðrum fyrirtækjum, á meðan hann er í starfi hjá Frjálsu framtaki, nema með samþykki stjórnarformanns eða staðgengils hans“. Hinir fram lögðu samningar eiga það sammerkt að vera ótímabundnir og með gagnkvæmum uppsagnarfresti. Gert er ráð fyrir persónulegu vinnuframlagi viðsejanda kæranda, sbr. þó það, sem áður greinir um ráðningarsamning auglýsingastjóra. Sú aðstaða, sem kærandi bjó starfsmönnum á starfsstöðum sínum, bendir til þess, að um varanlegt vinnusamband hafi verið að ræða. Þegar litið er til allra þeirra atriða, sem að framan er getið, þykir kærandi ekki hafa sýnt fram á, að um verksamninga hafi verið að ræða. Er aðalkröfu kæranda varðandi þennan þátt málsins því hafnað.“

„Með bréfi, dags. 3. nóvember 1991, gerði umboðsmaður kæranda atugasemdir við skýrslu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra. Vegna þess þáttar málsins, sem varðaði stofna til launatengdra gjalda, fylgdi bréfinu greinargerð stjórnarformanns kæranda, þar sem fram kemur, að með því að lækka kostnað í rekstri kæranda hafi verið gripið til þess ráðs að kaupa sem mesta þjónustu af utanaðkomandi aðilum, sem unnið hafi sjálfstætt, og hafi greiðslur til þeirra verið tengdar afköstum. Sé algengt, að greinarhöfundar og þáttagerðarmenn séu verktakar, sem taki að sér að skrifa greinar og gera þætti um tiltekin efni í fjölmiðlum. Fallið hafi kostnaður á kæranda vegna þessara aðila, sem ekki hafi verið gert ráð fyrir í samningum við þá, t. d. kostnaður við ferðalög vegna efnisöflunar í ýmsar greinar. Þennan viðbótarkostnað hafi kærandi talið sig skuldbundinn til að greiða. Með bréfinu lagði umboðsmaður kæranda fram ljósrít þriggja samninga, sem báru yfirskriftina ráðningarsamningar, þ. e. samning, dags. 26. september 1988, við auglýsingastjóra að einu tímariti kæranda, samning, dags. 21. apríl 1987, við ljósmyndara hjá kæranda og samning, dags. 1. febrúar 1990, við ritstjóra ritsins Íslenskra fyrirtækja. Þá vísaði umboðsmaður kæranda til úrskurðar ríkisskattanefndar nr. 205/1990 í kærumáli aðalritstjóra og vakti athygli á því, að ekki hefði verið ágreiningur milli skattyfirvalda og gjaldanda um það, hvort um sjálfstæða starfsemi væri að ræða eða ekki.“

Sóknaraðili leggur sérstaka áherslu á, að engin rannsókn hafi farið fram á vegum skattyfirvalda á efni framangreindra samninga. Ekkert samband hafi verið haft við þann fjölda manna, sem sóknaraðili átti viðskipti við um verktöku, til að fá fram afstöðu þeirra til efnis samninganna við sóknaraðila. Sóknaraðili mótmælir því, að skattyfirvöld geti breytt framtölum gjaldenda, svo sem hér hafi verið gert, án þess að nokkur viðhlítandi rannsókn hafi legið til grundvallar breytingunni.

Þá vísar sóknaraðili til þess, að samkvæmt úrskurði yfirs kattanefndar

hafi myndast skattskyldar tekjur gjaldárin 1988 og 1989 í stað yfirfæranlegs taps. Af því leiði, að heimild hafi myndast til fyrningar fasteignarinnar Skipholts 50 b samkvæmt 44. gr. skattalaga, en þetta hafi verið meginefni erindisins til yfirsattanefndar frá 23. desember 1994.

Af hálfu sóknaraðila hafi verið talið einsýnt, að þetta erindi til yfirsattanefndar myndi leiða til lækkunar þeirrar skattkröfu varnaraðila, sem aðför hafi verið gerð fyrir og til meðferðar er í málinu. Hafi þetta stafað af efnisástandum fyrir erindinu og svo alveg sérstaklega þeirri staðreynd, að fyrirsvarsmaður skattkrefjanda við meðferð málsins fyrir yfirsattanefnd, ríkisskattstjóri, hafi fallist á beiðnina um endurupptöku málsins af þessum sökum. Taldi hann, að eftir atvikum mætti fallast á þessi tilmæli, „enda brjóti slíkt ekki í bága við þau skilyrði, sem fram koma í 44. gr.“. Í þessari afstöðu hafi fallist samþykki við endurupptöku í því skyni að verða við erindinu að þessu leyti. Sá einn fyrirvari hafi verið settur, að tilmælin brytu ekki í bága við þau skilyrði, sem fram komi í 44. gr. Með því hafi hann augljóslega átt við þau skilyrði, sem fram koma í lokamálsgrein greinarinnar.

Af hálfu sóknaraðila er talið, að yfirsattanefnd hafi við málsmeðferðina verið bundin af þessari afstöðu ríkisskattstjóra. Samkvæmt lögum nr. 30/1992 sé yfirsattanefnd óháð nefnd, sem úrskurði í kærumálum, sem til hennar sé skotið. Frumkvæðið að meðferð mála fyrir nefndinni geti annars vegar skattgreiðendur átt, en hins vegar ríkisskattstjóri og eftir atvikum viðkomandi sveitarfélag. Ríkisskattstjóri komi fram gagnvart nefndinni fyrir hönd gjaldkrefjanda. Í mörgum tilfellum séu það úrskurðir ríkisskattstjóra, sem séu til meðferðar fyrir nefndinni. Svo hafi m. a. staðið á í máli sóknaraðila, sem hafi verið undanfari endurupptöku máls hans. Óskin um endurupptöku hafi verið lögð fyrir yfirsattanefnd, en ekki ríkisskattstjóra eingöngu, af formlegum ástæðum. Rétt hafi verið talið að hafa þann hátt á, vegna þess að yfirsattanefnd hafði kveðið upp úrskurð í málinu; um hafi verið að ræða breytingu á honum, og öll skattgögn varðandi málið voru í höndum nefndarinnar. Því hafi verið rétt að beina erindinu til hennar. Við aðrar aðstæður hefði erindinu verið vísað til ríkisskattstjóra, og hefði hann í slíku tilviki afgreitt málið á þann sama hátt og fólst í efnislegri afstöðu hans fyrir yfirsattanefnd. Þá hefðu báðir aðilar verið sáttir og málið aldrei borist nefndinni. Sóknaraðili heldur því fram, að það fái ekki með nokkru móti staðist, að yfirsattanefnd geti tekið völd af málsaðilum og úrskurðað mál á öðrum efnisgrundvelli en þeir séu sammála um. Ef henni heimilaðist það, væri staða hennar sem óháðs úrskurðaraðila úr sögunni, og í stað þess hefði hún tekið sér stöðu sem málsaðili, en slíkt fái ekki staðist. Auk þess bendir sóknaraðili á, að í 13. gr. nefndra laga um yfirsattanefnd sé gert ráð fyrir, að úrskurðir hennar séu byggðir á málsástæðum.

Þá bendir sóknaraðili á, að í 44. gr. skattalaga felist heimildir til handa skattborgurum að nýta sér fyrningu á eignum. Hér standi svo á, að gjaldandi hafi lýst vilja til að nýta slíkar heimildir og ríkisskattstjóri á það fallist. Sé því vandséð, hvaða erindi yfirsattaneftnd eigi með að grípa fram fyrir hendur ríkisskattstjóra í þessu efni.

Af forsendum yfirsattaneftndar fyrir synjun endurupptöku sé ljóst, að nefndin víki samþykki ríkisskattstjóra til hliðar og styðji synjun sína ástæðum, sem hún finni upp hjá sjálfri sér. Stofn til verðbreytingafærslu hafi í fyrri úrskurði ekki endilega „verið ákveðinn til hlítar“. Sýnist rökstuðningur hvíla á því, að þar sem skattframtölum hafi verið vikið til hliðar við álagninguna, verði ekki með fullri vissu sagt, hvort áætlunarfjárhæðir hafi verið réttar. Þetta séu undarleg rök, því að það sé beinlínis eðli áætlunarfjárhæða skattyfirvalda, að ekki verði fullyrt um, hvort þær séu réttar. Þannig sé því aðeins heimilt að grípa til áætlunar, að framtalsgögn séu ófullnægjandi til að fá rétta vitneskju um rétta álagningarstofna. Af framan-sögðu sé ljóst, að synjunarúrskurður yfirsattaneftndar fái ekki staðist.

Í fjórða lagi er til þess vísað, að heimila beri niðurskrift viðskiptakrafna gjaldárin 1988 og 1989 um 5%. Þessu erindi hafi verið aukið við erindi til yfirsattaneftndar með bréfi 8. febrúar 1995. Af hálfu ríkisskattstjóra hafi verið fallist á erindið, svo sem fram komi í úrskurðinum. Nefndin hafi samt synjað um endurupptöku og vísað að hluta til sömu röksemda og um getur hér að framan. Að auki hafi nefndin reist synjun sína á því, að í skattskilum vegna rekstraráranna 1987 og 1988 hafi kærandi ekki nýtt sér frádráttarheimild sína, og hafi hann því glatað rétti til hennar. Sé þessi rökstuðningur fyrir synjuninni undarlegur, enda myndi hann duga til að hafna miklum hluta þeirra erinda, sem vísað sé til skattyfirvalda eftir á í formi skattkæra, þar sem efni slíkra erinda sé einatt að fá að nýta heimild til frádráttar frá tekjum, sem skattaðilum hafi láðst að hagnýta sér við framtalsgerð. Rökstuðningur yfirsattaneftndar sé þannig í andstöðu við skattframkvæmd síðastliðinna áratuga. Í þessu samhengi þurfi að hafa í huga, að sóknaraðili hafði, er framtali var skilað, ekki haft neitt tilefni til að nýta heimildina, þar sem ársreikningar hafi sýnt halla. Hagnaður hafi ekki komið til fyrr en að loknum úrskurði yfirsattaneftndar. Þá er bent á, að lagðir hafa verið fram ársreikningar 1988, og sé þar að finna liðinn skammtímakröfur, sem þessi þáttur í erindinu til yfirsattaneftndar er reiknaður út frá.

Í fimmta lagi er miðað við, að taka beri tillit til niðurstöðu Héraðsdóms Reykjavíkur í málinu nr. S-297/1996: Ákærvaldið gegn Magnúsi Hreggviðssyni, sem upp hafi verið kveðin 31. maí 1996, um þau rekstrargjöld hjá sóknaraðila, sem dómurinn féllst á, að hafi mátt draga frá tekjum, en yfir-

skattanefnd hafnað. Hér sé um að ræða hluta rekstrarkostnaðar fasteignarinnar að Pingaseli 10, sem í niðurstöðukafla dómsins er talinn hafa verið rekstrarkostnaður sóknaraðila, og þá kostnaðarliði, sem nánar greini í niðurstöðukafla. Kveðst sóknaraðili hafa lagt fram skjöl, sem sýni þessi áhrif á hina umkröfðu skatta sóknaraðila.

Þá bendir sóknaraðili á, að hann hafi lagt fram samantekt löggiltra endurskoðenda á áhrifum þeirra málsatriða, sem andmæli hans samkvæmt framansögðu séu reist á. Vísar hann um tölulega útfærslu og nánari skýringar til þessarar samantektar máli sínu til stuðnings.

Af hálfu varnaraðila er í fyrsta lagi haldið fram, að fyrir liggi áætlun skattyfirvalda á tekjuskattsstofni sóknaraðila. Framtöl sóknaraðila hafi ekki verið tæk til álagningar, og hafi þeim því verið vikið til hliðar og skattstofnarnar áætlaðir nettó með heimild í 3. mgr. 101. gr. skattalaga, sbr. 4. mgr. 102. gr. og 1. og 4. mgr. 96. gr. sömu laga. Til grundvallar álagningunni hafi legið ýtarleg skýrsla rannsóknardeildar. Yfirsattanefnd hafi staðfest þá ákvörðun ríkisskattstjóra að áætla tekjuskattsstofna nettó að álitum, en lækkað þó áðurgerða áætlun hans.

Samkvæmt 1. mgr. 96. gr. skattalaga skal skattstjóri áætla tekjur og eignir skattaðila svo riflega, að eigi sé hætt við, að fjárhæðir séu áætlaðar lægri en þær eru í raun og veru, og endurákværða skatta í samræmi við áætlun, ef hann telur m. a. framtalið vera tortryggilegt og ekki nægilega örugga heimild um atvinnurekstur eða starfsemi aðila. Ljóst sé því, að það séu skattyfirvöld, sem sé fengið það vald að meta skattskilin. Hlutverk dómstóla sé að fjalla um, hvort forsvaranlega hafi verið að matinu staðið, hvort grundvöllur þess sé nægjanlega rökstuddur og áætlanir ekki úr hófi.

Í tilfelli sóknaraðila liggi fyrir ýtarleg skýrsla, og sé ljóst, að um mjög víðtækar bókhaldsrannsóknir hafi verið að ræða hjá sóknaraðila, bæði varðandi tekjuskráningar, fram taldar tekjur og ýmsa kostnaðarliði og offærðan kostnað. Þessi skýrsla í heild sinni liggi til grundvallar áætlunum ríkisskattstjóra og yfirsattanefndar. Málsástæður sóknaraðila séu ekki þannig orðaðar, að hnekkja beri almennt áætlunum, hvorki á þeim forsendum, að þær séu úr hófi, eða að grundvöllur þeirra sé ekki nægjanlega rökstuddur eða ekki verið rétt að áætluninni staðið. Ekki sé heldur gerð krafa um, að lagt verði á eftir framtali. Varakrafa sóknaraðila um, að aðfarargerðinni verði breytt þannig, að hún verði látin taka til lægri fjárhæða, sé byggð á málsástæðum, sem fjalla um aðgreind atriði framtalsins.

Af hálfu varnaraðila er bent á, að þegar liggi fyrir nettóáætlanir, gerðar að álitum. Í því felist, að allir tekju- og frádráttarliðir séu innifaldir og afgreiddir með áætluninni. Einstakir liðir komi ekki meira við sögu, og beri því að staðfesta aðfarargerðina.

Um málsástæður sóknaraðila fyrir því, að lækka skuli áætlun á grundvelli einstakra frádráttarliða, vísar varnaraðili til þess í fyrsta lagi, að samkvæmt 56. gr. skattalaga sé með samruna hlutafélaga átt við algjöran samruna fjármuna og eigins fjár með skiptum á hlutabréfum, en engum öðrum greiðslum til hluthafa í félagi, sem slitið sé. Þegar svo sé, skuli það ekki leiða til skattskyldu við samrunann. Þannig myndi raunveruleg eignaaukning, sem yrði við slíkan samruna, koma til skattlagningar við slit hins nýja félags eða í formi söluhagnaðar við sölu hlutabréfa í hinu nýja hlutafélagi, þegar þar að kæmi. Tilgangurinn með ákvæðinu hafi verið sá að gera fyrirtækin að sterkari og stærri rekstrareiningum og bæta þar með samkeppnisaðstöðu þeirra gagnvart erlendum fyrirtækjum. Tilgangurinn hafi því eingöngu verið rekstrarlegur, og sé fráleitt að halda því fram, að hann hafi verið sá, að fyrirtækin gætu keypt töp til gjaldfærslu í rekstri sínum, án þess að um nokkrar eða óverulegar eignir væri að ræða.

Eins og fram komi í úrskurði yfirsattanefndar, hafði Íspakk hf. selt fyrri eiganda sínum allar eigur sínar, þar með taldar fasteignir og bifreið, og gjaldfært sölutap, 3.368.833 kr. Sé því ljóst, að óverulegar eignir voru í félaginu. Því verði ekki séð, að skilyrði nefndrar 56. gr. skattalaga um algjöran samruna eigna og eigins fjár hafi verið fullnægt. Þá sé einnig bent á, að ekki var um algjöran samruna eigna og eigins fjár að ræða vegna þeirrar staðreyndar, að í hinu sameinaða félagi voru 3.368.833 kr. minni eignir en í þeim hvoru í sínu lagi. Ástæða þess sé sú, að fyrri eigandi Íspakks hf. hafi keypt allar eignir félagsins með sölutapi upp á 3.368.833 kr.

Samkvæmt 56. gr. skattalaganna sé það jafnframt skilyrði, að hluthafar í því félagi, sem slitið var, megi aðeins fá hlutabréf í síðara félaginu sem gagngjald fyrir hlutafé sitt. Því er haldið fram, að þessu skilyrði sé ekki fullnægt, og vísað til úrskurðar yfirsattanefndar, þar sem fram komi, að hún telji í ljósi málavaxta, að nauðsynlegt sé að líta heildstætt á kaup stjórnarformanns sóknaraðila á hlutabréfum í Íspakki hf. og eftirfarandi ráðstafanir hans á þeim. Þannig hafi hluthafar í Íspakki hf. ekki fengið hlutafé í sóknaraðila fyrir hlutabréf sín. Samkvæmt gögnum málsins kaupir stjórnarformaðurinn hlutabréf í Íspakki hf. 30. ágúst 1988, en þá eigi hann og eiginkona hans 99,675% hlutafjár í sóknaraðila. Greitt sé með skuldabréfi, að fjárhæð 3.600.000 kr., út gefnu af stjórnarformanninum, en sóknaraðili beri sjálf-skuldarábyrgð á bréfunum. Þegar litið sé til þessa, er eðlilegt að líta svo á, að stjórnarformaðurinn sé að kaupa hlutabréfin í umboði sóknaraðila, og skoða viðskiptin með bréfin sem umboðsgerning hans vegna sóknaraðila, þótt hann sé gerður í eigin nafni.

Eins og viðskipti þessi liggja fyrir, sé augljóst og reyndar viðurkennt í

greinargerð sóknaraðila, að tilgangurinn hafi verið að hagnýta sér hið yfirfæranlega tap Íspakks hf. í því skyni að lækka opinber gjöld sóknaraðila. Liggi því ljóst fyrir, að sóknaraðili sé að fara á svig við ákvæði skattalaga, og líta verði svo á, að gerningurinn hafi ekki gildi í skattaréttarlegu tilliti, sbr. 58. gr. þeirra.

Varðandi mótmæli sóknaraðila við viðbótarálagningu á launatengdum gjöldum, sem byggist á því, að verktakagreiðslum hafi verið breytt í launagreiðslur, bendir varnaraðili á, að ýtarleg rannsókn hafi farið fram á starfsmannamálum sóknaraðila. Meðal annars hafi allir launamiðar fyrirtækisins verið skoðaðir, og í bókhaldi félagsins komi fram, að þorri launamanna hafi verið meðhöndlaður eins og um verktaka væri að ræða. Þeir samningar, sem sóknaraðili lagði fram fyrir skattayfirvöld, styðja það jafnframt, að um launþega fremur en verktaka hafi verið að ræða, og vísar varnaraðili þar til umfjöllunar yfirsattanefndar máli sínu til stuðnings. Grundvallaratriði sé, að það sé sóknaraðila að sýna fram á frádráttarbærni kostnaðar, þar með að sýna fram á, að um verktakagreiðslur hafi verið að ræða fremur en launagreiðslur. Takist honum það ekki, skuli skattyfirvöld áætla tekjustofna. Ótækt sé að halda því fram, að skattyfirvöld hafi ekki rannsakað málið á viðhlítandi hátt, þar eð ekki hafi verið teknar skýrslur af þeim hundruðum starfsmanna sem hafi verið í hlutastörfum hjá sóknaraðila. Þessu til viðbótar sé bent á, að umræddir starfsmenn sýnist vinna undir stjórn sóknaraðila, sem sjálfur beri kostnað, er tengjast kann starfi þeirra. Bækistöð sóknaraðila sé sú starfsstöð, sem þeir vinna að jafnaði á og frá og hafa ekki aðra starfsstöð. Því sé fremur um launamenn að ræða en verktaka, og er því til stuðnings vísað til röksemda yfirsattanefndar.

Um þá málsástæðu sóknaraðila, að samkvæmt úrskurði yfirsattanefndar hafi myndast skattskyldar tekjur gjaldárin 1988 og 1989 í stað yfirfæranlegs taps, skírskotar varnaraðili til þess, að ríkisskattstjóri hafi áætlað sóknaraðila stofna til álagningar tekjuskatts gjaldárin 1987 til 1989. Því hafi verið um breyttan tekjuskattsstofn að ræða þessi ár, en ekki nýjan. Ákvæði 44. gr. skattalaga sé heimildargrein um sérstakar fyrningar, og verði henni ekki beitt, nema fram á það sé farið. Skattyfirvöld hafi ekki heimild af sjálfsdáðum til að nota hana og ákveða t. d. á sitt eindæmi, hvaða eignir skuli flýti-fyrna eða hve mikið. Slík ákvörðun sé á valdi skattaðila. Hvorki í kæru til ríkisskattstjóra né fyrir yfirsattanefnd hafi verið farið fram á sérstakar fyrningar eftir greininni, og þannig hafi málinu lokið með úrskurðinum 28. september 1994. Það sé síðan þremur mánuðum síðar, að beiðni um endurupptöku berist, og þá sé farið fram á fyrninguna. 8. febrúar 1995 sé síðan fyrst farið fram á niðurskrift á viðskiptakröfunum. Sóknaraðili hafi þó haft

nægan tíma, tvö kærustig, til að koma kröfum um þetta á framfæri. Því sé um tómlæti að ræða af hans hálfu, og standi engin lög til þess, að yfirs kattane fnd beri við slíkar aðstæður að endurskoða úrskurði sína. Þar fyrir utan liggi það ekki fyrir, að skilyrðum 44. gr. og 3. tl. 31. gr. skattalaga sé fullnægt. Þá er einnig bent á, að sóknaraðili sé ekki að glata neinum frádráttarmöguleikum. Þeir séu í gildi eftir sem áður.

Þá málsástæðu sóknaraðila, að hann hefði getað lagt beiðni sína fyrir ríkisskattstjóra og hún einungis af formlegum ástæðum verið lögð fyrir yfirs kattane fnd, kveður varnaraðili vera misskilning. Yfirs kattane fnd hafi ráðið málinu til lykta á stjórnssýslustigi með úrskurðinum frá 28. september, og því hafi verið ógerlegt, að ríkisskattstjóri sem lægra sett stjórnvald hafi getað tekið hann til endurskoðunar. Auk þess sé yfirs kattane fnd óbundin af álitum ríkisskattstjóra og kröfum. Henni beri að ákvarða skatta eftir lögum, og hafi ríkisskattstjóri ekki ráðstöfunarvald yfir sakarefninu hverju sinni.

Þá sé einnig bent á, að ekki verði gert út um frádrátt fyrninganna samkvæmt 44. gr. skattalaga í aðfararmáli. Ágreiningurinn snúist ekki um frádráttarbærni þeirra, heldur hitt, hvort yfirs kattane fnd sé skylt að endurskoða úrskurðinn. Krafan um frádráttinn hafi aldrei hlotið umfjöllun skattyfirvalda, af því að hún var aldrei sett fram í málinu af hálfu sóknaraðila. Samkvæmt 15. gr. laga nr. 30/1992 megi bera ágreining um skattskyldu og skattstofna undir dómstóla. Ef dómstólar færu beint að ákvarða tekju- eða frádráttarliði án undangenginnar afgreiðslu hjá skattyfirvöldum, væru þeir teknir við því hlutverki að leggja á skatta.

Um þá kröfu sóknaraðila, að heimiluð verði niðurfærsla viðskiptakrafna, sbr. 2. mgr. 3. tl. 31. gr. skattalaga, gjaldárin 1988 til 1989, bendir varnaraðili á, að hér sé um heimildarákvæði að ræða eins og um fyrningarfrádráttinn. Varnaraðili kveður sóknaraðila fyrst hafa komið með þessa kröfu 8. febrúar 1995. Varnaraðili vísar um þetta atriði til þess, sem að framan er rakið, um það, sem segir um fyrningarfrádráttinn, sbr. 44. gr. skattalaga.

Um dóm Héraðsdóms Reykjavíkur í framangreindu sakamáli bendir varnaraðili á, að dómurinn hafi ekkert gildi í þessu aðfararmáli, þar eð sönnunarreglur í refsímáli séu allt aðrar en í skattamálum, að því er taki til frádráttarbærni kostnaðar. Það sé skattþegns að sanna, að um frádráttarbæran kostnað sé að ræða skv. 31. gr. skattalaga.

Niðurstaða.

Ótvírætt er, að í 92. gr. laga nr. 92/1989 um aðför, sbr. 95. gr. sömu laga, felst heimild til að bera undir héraðsdómara öll atriði, er varða aðfarargerð, sem lokið er, og þar á meðal efnislegt réttmæti kröfu gerðarbeiðanda, enda hafi dómstóll ekki áður tekið afstöðu til þess.

Aðalkrafa sóknaraðila lýtur að því, að aðfarargerðin verði felld úr gildi, vegna þess að varnaraðili hafi ekki gert viðhlítandi grein fyrir henni.

Samkvæmt endurriti úr gerðabók sýslumanns var gert fjárnám hjá sóknaraðila fyrir 16.909.906 kr., og hefur hér að framan verið gerð grein fyrir, hvernig sú fjárhæð sundurliðast. Það er niðurstaða dómsins, að varnaraðili hafi á fullnægjandi hátt gert grein fyrir fjárnámskröfunni.

Ríkisskattstjóra var á grundvelli áðurnefndrar skattrannsóknar heimilt að víkja til hliðar skattframtölum sóknaraðila árin 1986, 1987, 1988 og 1989 og áætla stofna til álagningar opinberra gjalda, sbr. lokamálslið 1. mgr., sbr. 4. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. 3. mgr. 101. gr. sömu laga. Áætlaði ríkisskattstjóri þannig tekjur og eignir sóknaraðila svo ríflega þessi skattár, að eigi var hætt við, að fjárhæðir væru áætlaðar lægri en þær væru í raun og veru, og endurákværðaði skatta í samræmi við áætlunina, sbr. áðurnefndan lokamálslið 1. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981. Var því staðið formlega rétt að endurákvörðun skatta sóknaraðila umrædd ár af hálfu skattyfirvalda. Þá var varnaraðila rétt með heimild í 9. tl. 1. mgr. 1. gr. aðfararlaga að láta gera fjárnám hjá sóknaraðila á grundvelli álagningar skatta samkvæmt úrskurði yfirséðanefndar. Eru engir þeir réttarfarsannmarkar á þeirri gerð, að leitt geti til ógildingar hennar.

Samkvæmt framansögðu ber að hafna aðalkröfu sóknaraðila.

Í gögnum málsins kemur fram, að sóknaraðili var skuldlaus við varnaraðila vegna gjaldáranna 1986 og 1987, þegar fjárnámið var gert. Af þessu leiðir, að það tekur einungis til álagningar vegna gjaldáranna 1988 og 1989. Var gerðinni því eingöngu ætlað að tryggja greiðslu skattkröfu varnaraðila vegna álagningar þau ár. Eru því þegar af þeirri ástæðu eigi skilyrði til að taka til efnismeðferðar í máli þessu skattskil sóknaraðila gjaldárin 1986 og 1987.

Varakrafa sóknaraðila um, að aðfarargerðinni verði breytt þannig, að hún verði látin taka til opinberra gjalda með lægri fjárhæð en í henni greinir, er í fyrsta lagi á því reist, að borið hafi að heimila yfirferanlegt rekstrar-tap Íspakks hf. til frádráttar skattskyldum tekjum sóknaraðila rekstrarárið 1988.

Með 5. gr. frumvarps til laga nr. 30/1971 um tekju- og eignarskatt, er breyttu þágildandi lögum um tekju- og eignarskatt nr. 90/1965, var fyrst lögtekið það ákvæði, sem nú er að finna í 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981. Kemur fram í athugasemdum með því ákvæði, að samruni félaga, sem eingöngu sé fólgin í algjörum samruna fjármuna og eigin fjár með skiptum á hluta-bréfum, en engum öðrum greiðslum til hluthafa í félagi, sem hverfi inn í annað félag, skuli ekki leiða til skattskyldu við samruna. Þá segir í al-

mennum athugasemdum með frumvarpinu, að ákvæðinu sé ætlað að greiða fyrir samruna í skattalegu tilliti, en þágildandi reglur (um slit hlutafélaga) gerðu ráð fyrir algerri skattlagningu alls eigins fjár í hlutafélagi umfram nafnverð hlutabréfa og þá jafnvel án tillits til þess, hvert kaupverð hlutabréfanna var. Hafi afleiðing þeirra reglna orðið sú, að hlutafélögum hafi að jafnaði ekki verið slitið, jafnvel þótt þau hafi í raun verið hætt allri starfsemi. Var tilgangur ákvæðisins því ekki sá einn að gera félögum kleift að kaupa tap annarra félaga og nýta sér það til skattafsláttar.

1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 var svohljóðandi á þeim tíma, sem hér skiptir máli: „Sé hlutafélagi slitið þannig, að það sé algjörlega sameinað öðru félagi og hluthafar í fyrrnefnda félaginu fái eingöngu hlutabréf í síðarnefnda félaginu sem gagngjald fyrir hlutafé sitt í félagi því, sem slitið var, skulu skiptin sem slík ekki hafa í för með sér skattskyldar tekjur fyrir þann, sem hlutabréfin lét af hendi. Við slíkan samruna hlutafélaga skal það félag, er við tekur, taka við öllum skattaréttarlegum skyldum og réttindum þess félags, sem slitið var.“

Svo sem áður greinir, seldi Þórhallur Þorláksson öll hlutabréf Íspakks hf. Magnúsi Hreggviðssyni, stjórnarformanni og aðaleiganda sóknaraðila, með kaupsamningi 30. ágúst 1988. Kaupverð var 3.600.000 kr. og skyldi greiða með vaxtalausum og óverðtryggðum skuldabréfi, sem gefa skyldi út 20. september 1988. Skyldi greiðslan fara fram með sex jöfnum afborgunum, hverri að fjárhæð 600.000 kr., á tímabilinu frá 15. september 1989 til 15. maí 1990. Skuldabréfið, sem ekki er að finna í gögnum málsins, var með sjálfskuldarábyrgð sóknaraðila. Íspakk hf. var síðan sameinað sóknaraðila 28. nóvember 1988 og sú ráðstöfun tilkynnt Hlutafélagaskrá 23. næsta mánaðar.

Með skattframtali sóknaraðila árið 1989 vegna rekstrarársins 1988 fylgdi sérstakur ársreikningur Íspakks hf., þar sem fram kom, að allar eignir félagsins, þ. e. húseignin Langholtsvegur 109–111, innréttingar, áhöld, innan-stokksmunir og bifreið, hefðu á rekstrarárinu verið seldar áður nefndum Þórhalli og sölutapið numið 3.343.911 kr. Nam yfirfæranlegt tap félagsins við sameininguna 19.091.215 kr. og tap ársins 6.596.647 kr., en það stafaði að verulegu leyti af umræddu tapi vegna sölu eigna til fyrrverandi eiganda auk afskrifaðra krafna, að fjárhæð 2.814.612 kr.

Fram hjá þeirri staðreynd verður eigi litið, að er umrædd kaup stjórnarformanns sóknaraðila á hlutabréfum í Íspakki hf. fóru fram, voru hann og eiginkona hans eigendur að 99,675% hlutabréfa í sóknaraðila. Þá bar sóknaraðili sjálfskuldarábyrgð á skuldabréfi því, sem greiðsla fyrir hlutabréfin var innt af hendi með. Var tilgangur sameiningarinnar af hálfu sóknaraðila sá einn að nýta sér yfirfæranlegt rekstrartap Íspakks hf. í skatt-

skilum sínum, enda var síðarnefnda félagið eignalaust og í raun hætt rekstri. Verður þannig að telja, að hinn raunverulegi viðsemjandi Íspakks hf. um kaup á hlutabréfum þess félags hafi verið sóknaraðili í máli þessu. Er því fallist á það með yfirskattanefnd, að líta verði í skattalegu tilliti heildstætt á kaup stjórnarformannsins á hlutabréfunum og þær ráðstafanir, sem gerðar voru eftir það.

Þegar allt framangreint er virt, verður að telja, að hluthafi eða hluthafar í Íspakki hf. hafi því ekki eingöngu fengið hlutabréf í kæranda sem gagngjald fyrir hlutafé sitt í fyrrnefnda félaginu, svo sem áskilið er í 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981, heldur hafi andvirði hlutafjárins þvert á móti verið greitt að öllu leyti með skuldabréfinu. Var þannig ekki um algjöran samruna fjármuna og eigins fjár félaganna að ræða í skilningi nefnds lagaákvæðis, svo sem stöðu þeirra var háttað, áður en eftirfarandi ráðstafanir voru gerðar. Eru því eigi efni til þess að láta yfirfæranlegt rekstrartap Íspakks hf. koma til frádráttar skattskyldum tekjum sóknaraðila, og er kröfu sóknaraðila þar að lútandi því hafnað.

Í öðru lagi er varakrafan á því reist, að ekki hafi borið að leggja á sóknaraðila viðbótarálagningu á launatengd gjöld, sem hafi byggst á því, að verktakagreiðslum var breytt í launagreiðslur.

Eins og að framan var rakið, var það álit skattyfirvalda, að þeir starfsmenn sóknaraðila, er unnu við auglýsingasölu, innheimtu, ljósmyndun, áskriftarsölu, prófarkalestur, ræstingu, ritstjórn, skrifstofustörf og ótilgreind störf og fengu greiðslur sem verktakar, hefðu í raun verið launþegar. Til grundvallar þessari niðurstöðu lá áðurnefnd skýrsla rannsóknardeildar ríkisskattstjóra. Í skýrslunni er ekki gerð glögg grein fyrir því, hvernig réttarsambandi sóknaraðila og einstakra starfsmanna var háttað, heldur einungis leiddar að því líkur með ýmsum dæmum, að um vinnusamninga hafi verið að ræða. Ekki er heldur að þessu leyti gerð grein fyrir skattskilum starfsmannanna sjálfra.

Þar sem skattskil sóknaraðila voru þannig vefengd að þessu leyti, bar skattyfirvöldum að kanna með óyggjandi hætti réttarsamband sóknaraðila og hvers þeirra starfsmanna hans, sem þau báru brigiður á, að væri sjálfstætt starfandi hjá sóknaraðila. Þá bar þeim jafnframt að afla gagna um skattskil slíkra starfsmanna. Með því að svo var eigi gjört, skorti viðhlítandi grundvöll til viðbótarálagningar launatengdra gjalda. Ber því að fallast á kröfu sóknaraðila, hvað þennan þátt málsins varðar.

Í þriðja lagi vísar sóknaraðili til þess, að samkvæmt úrskurði yfirskattanefndar nr. 799/1994 hafi myndast skattskyldar tekjur gjaldárin 1988 og 1989 í stað yfirfæranlegs taps. Af því leiði, að myndast hafi heimild til fyrningar fasteignarinnar að Skipholti 50 b, eins og rakið var.

Samkvæmt 1. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981 skal skattstjóri áætla tekjur og eignir skattaðila svo riflega, að eigi sé hætt við, að fjárhæðir séu áætlaðar lægri en þær eru í raun og veru, og ákvarða eða endurákvörða skatta hans í samræmi við þá áætlun. Er eigi annað fram komið í málinu en að eftir þessum lagafyrirmælum hafi verið farið um endurákvörðun skatta sóknaraðila vegna rekstraráranna 1987 og 1988.

Eftir að endanleg niðurstaða skattyfirvalda lá fyrir með úrskurði yfirskattaneftndar, var fyrst tilefni fyrir sóknaraðila til að fara fram á nýtingu fyrningarheimildar 44. gr. laga nr. 75/1981, þar sem yfirskattaneftnd hafði hafnað frádrætti vegna yfirfærnanlegra tapa Íspakks hf. við samruna félagsins við sóknaraðila og því myndast skattskyldar tekjur gjaldárin 1988 og 1989. Var erindi þessu réttilega beint til yfirskattaneftndar, sem hafði kveðið upp endanlegan úrskurð í málinu á stjórnssýslustigi. Voru þá liðnir tæpir þrír mánuðir, frá því að sú úrlausn lá fyrir. Verður ekki talið, að sóknaraðili hafi sýnt af sér tómlæti að þessu leyti.

Í úrskurði yfirskattaneftndar frá 24. apríl 1996 um þennan þátt málsins segir m. a. svo:

„Enda þótt fjallað sé um einstaka liði í skattskilum kæranda [sóknaraðila] umrædd gjaldár, bæði við meðferð ríkisskattstjóra á málinu og í úrskurði yfirskattaneftndar nr. 799/1994, breytir það engu um þá staðreynd, að skattframtölunum var vikið til hliðar sem viðhlítandi álagningargrundvelli og niðurstaða um einstaka þætti hafði einungis áhrif á mat á áætlunarfjárhæðum að álitum, svo sem tekið er fram í úrskurðinum. Sama máli gegnir um breytingar á stofni til verðbreytingarfærslu. Samkvæmt því, sem greinir í úrskurðinum, er tekið tillit til breytinga á honum við ákvörðun áætlunarfjárhæða. Þótt svo hafi verið gert, er ekki þar með sagt, að sá stofn hafi verið ákveðinn til hlítar. Þvert á móti leiddi af niðurstöðu ríkisskattstjóra um gildi skattskila kæranda, sbr. endurákvörðun hans, dags. 11. desember 1991, sem á var byggt í úrskurði yfirskattaneftndar nr. 799/1994, að stofn til verðbreytingarfærslu varð ekki fundinn með fullri vissu. Sökum þessara óvissuatriða og eins og álagningunni á kæranda var að öðru leyti farið, verður ekki talið, að hinar umkröfðu fyrningar geti komið til greina í tilviki kæranda, hvorki beint, svo sem krafan virðist lúta að, né standa rök til þess eðli málsins samkvæmt að breyta áætlunarfjárhæðum þeirra vegna.“

Með úrskurði yfirskattaneftndar myndaðist stofn til álagningar tekju-skatts sóknaraðila, sem ekki hafði verið áður samkvæmt skattframtölum hans. Það var fyrst með úrskurðinum, sem sóknaraðili hafði tilefni til að nýta sér fyrningarheimildir 44. gr. laga nr. 75/1981. Er sú niðurstaða dómsins, að hinn breytti álagningarstofn samkvæmt úrskurði yfirskattaneftndar

hafi leitt til þess, að sóknaraðila hafi borið réttur til að nýta sér fyrningarheimild samkvæmt nefndri lagagrein um fasteignina Skipholt 50 b, og verður því krafa hans að þessu leyti tekin til greina.

Í fjórða lagi heldur sóknaraðili því fram, að borið hafi að heimila niðurskrift viðskiptakrafna gjaldárin 1988 og 1989 um 5%, sbr. 3. tl. 2. mgr. 31. gr. laga nr. 75/1981.

Með vísan til þess, sem að framan segir um þýðingu úrskurðar yfirskaðanefndar, er það niðurstaða dómsins, að sóknaraðila hafi verið heimilt að færa niður viðskiptakröfur sínar samkvæmt heimild í nefndri lagagrein, og verða kröfur hans að þessu leyti því teknar til greina.

Loks krefst sóknaraðili þess, að tekið verði tillit til niðurstöðu Héraðsdóms Reykjavíkur í máli ákærvaldsins gegn Magnúsi Hreggviðssyni, stjórnarformanni sóknaraðila. Í því máli var stjórnarformaðurinn meðal annars ákærður fyrir að hafa fært sóknaraðila til gjalda ýmsan kostnað vegna byggingar og/eða endurbóta á fasteign sinni og persónuleg útgjöld sín og fjölskyldu sinnar.

Um fyrri útgjaldaliðinn var ákærði sýknaður og framburður hans lagður til grundvallar um, að fasteignin hefði verið notuð í þágu sóknaraðila, enda hafði ákærvaldið ekki fært fram nein gögn, er hnekkkt gætu þessum framburði stjórnarformannsins. Um síðari liðinn taldi dómurinn, að stjórnarformanninum hefði verið heimilt að færa sóknaraðila hluta af þessum kostnaði til gjalda, en annað hefði verið ranglega fært.

Skoða verður niðurstöðu héraðsdóms með tilliti til þess, að um sakamál var að ræða, þar sem sönnunarbyrðin hvíldi að öllu leyti á ákærvaldinu. Í skattamáli því, sem hér er til meðferðar, ber sóknaraðila að sýna fram á, að þessi rekstrarkostnaður sé frádráttarbær. Í úrskurði yfirskaðanefndar var að nokkru leyti fallist á útgjöld vegna notkunar fasteignarinnar í þágu sóknaraðila. Er það álit dómsins, að ekki séu efni til þess að haggja við þeirri niðurstöðu. Ber því að hafna kröfu sóknaraðila, hvað þennan þátt málsins varðar.

Með úrskurði yfirskaðanefndar voru lagðar á sóknaraðila gjaldárið 1988 samtals 1.360.713 kr. sem lífeyristrygginga-, slysatrygginga-, vinnueftirlits- og atvinnuleysistryggingargjald. Samkvæmt framansögðu bar ekki að leggja þessi gjöld á sóknaraðila, og lækkar fjárnámskrافan því um þessa fjárhæð.

Samkvæmt úrskurðinum var lagður á sóknaraðila tekjuskattur þetta sama ár, að fjárhæð 11.400.000 kr. Með vísan til framanritaðs um, að taka beri tillit til aukaafskriftar tekjufærslu og niðurfærslu viðskiptakrafna, er það niðurstaða dómsins, að tekjuskatt sóknaraðila beri að lækka um 3.840.889 kr., og verður hann því nefnt ár 7.559.111 kr.

Enn fremur var með úrskurðinum lagður á sóknaraðila tekjuskattur gjaldárið 1989, að fjárhæð 4.187.500 kr. Með vísan til framanritaðs um, að taka beri tillit til aukaafskriftar tekjufærslu og niðurfærslu viðskiptakrafna, er það niðurstaða dómsins, að ekki hafi verið efni til að leggja tekjuskatt á sóknaraðila þetta ár, og lækkar fjárnámskrafan því sem nemur þessari fjárhæð.

Samkvæmt því, sem nú hefur verið rakið, er það niðurstaða dómsins, að lækka beri fjárhæð þá, sem fjárnám var gert fyrir, um 9.389.102 kr. (1.360.713 kr. + 3.840.889 kr. + 4.187.500 kr.). Verður fjárnáminu því breytt þannig, að það standi til tryggingar 6.399.437 kr. (þ. e. höfuðstóll 1988 11.663.168 kr. + höfuðstóll 1989 4.125.371 kr. = 15.788.539 kr. – 9.389.102 kr. = 6.399.437 kr.) auk dráttarvaxta af þeirri fjárhæð og tilsvarende kostnaðar af gerðinni.

Í málinu þykja ekki efni til að fallast á þá kröfu sóknaraðila, að málskot úrskurðar til æðra dóms fresti fullnustugerðum, og er henni því hafnað.

Samkvæmt þessum málsúrslitum er rétt, að varnaraðili greiði sóknaraðila 300.000 kr. í málskostnað, og hefur þá ekki verið tekið tillit til virðisauka-skatts.

Mál þetta barst dóminum með bréfi lögmanns sóknaraðila, sem dagsett er 9. febrúar 1995. Það var þingfest 13. mars s. á. og þá frestað til 30. maí. Í þinghaldi þann dag var að ósk lögmanns sóknaraðila ákveðið að fresta málinu um ótiltekinn tíma, þar til úrskurður yfirskattanefndar um endurupp-töku úrskurðar nefndarinnar nr. 799/1994 lægi fyrir. Sá úrskurður var kveðinn upp 24. apríl 1996 og sendur sóknaraðila með bréfi 7. maí s. á. Málið var tekið fyrir 9. október, og lagði þá sóknaraðili fram greinargerð, og 10. desember s. á. lagði varnaraðili fram greinargerð, og var aðalflutningur ákveðinn 3. febrúar 1997. Þann dag var gagnaöflun ekki lokið og aðalflutningi því frestað til 29. maí. Þegar að þeim degi kom, var af ýmsum ástæðum, m. a. vegna veikinda dómsformanns, talið heppilegra að fresta flutningi málsins til hausts.

Úrskurðurinn var kveðinn upp af Arngrími Ísberg héraðsdómara og meðdómsmönnum Helga I. Jónssyni héraðsdómara og Lárusi Finnboga-syni, löggiltum endurskoðanda.

Ú r s k u r ð a r o r ð:

Fjárnámi, sem gert var 20. desember 1994 að kröfu varnaraðila, Gjaldheimtunnar í Reykjavík, hjá sóknaraðila, Frjálsu framtaki hf., er breytt þannig, að það standi til tryggingar 6.399.437 krónum, auk dráttarvaxta af þeirri fjárhæð og tilsvarende kostnaðar.

Kröfu sóknaraðila um, að málskot úrskurðar til æðra dóms fresti fullnustugerðum, er hafnað.

Varnaraðili greiði sóknaraðila 300.000 krónur í málskostnað auk virðisaukaskatts.
