

Fimmtudaginn 1. október 1998.

Nr. 85/1998.

Íslenska ríkið

(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)

gegn

Myllunni-Brauði hf.

(Ævar Guðmundsson hdl.)

Skattar. Endurálagning. Rekstrarkostnaður.

Dómur Hæstaréttar.

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

Áfrýjandi skaut máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 20. febrúar 1998. Hann krefst aðallega sýknu af öllum kröfum stefnda. Til vara krefst hann þess, að úrskurður yfirsattanefndar nr. 657/1995 verði einungis að hluta felldur úr gildi og þá, að því er varðar gjaldaliðina „framlag til starfsmannafélags“, „stofnfé í Sultu- og efnagerð bakara“ eða „veðlán og ábyrgðir, er féllu á Brauð hf. vegna gjaldþrots Völundar hf.“, og lagt verði fyrir ríkisskattstjóra að endurákvarða opinber gjöld stefnda í samræmi við niðurstöðu réttarins. Þá krefst hann málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða dóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

I.

Eins og fram kemur í héraðsdómi, endurákvarðaði skattstjórinn í Reykjavík 28. september 1993 opinber gjöld stefnda vegna rekstraráranna 1990 og 1991. Aðalkrafa stefnda lýtur að því, að endurákvörðun hafi verið óheimil vegna rekstrarársins 1990, þar sem 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt girði fyrir slíkt. Hann hafi í framtali sínu 1991 vegna tekna ársins 1990 látið í té fullnægjandi upplýsingar, svo að skattstjóra hefði verið heimilt að leiðréttá framtal hans fyrir álagningu samkvæmt 95. grein laga nr. 75/1981. Til vara heldur stefndi því fram, að heimilt hafi verið að gjaldfæra þá fjóra gjaldaliði, sem deilt er um í máli þessu, sem frá-

dráttarbæran rekstrarkostnað í skilningi skattalaga vegna sama árs, og til þrautavara krefst hann þess, að áhvílandi veðskuldir og ábyrgðir fái sömu skattalega meðferð.

II.

Samkvæmt 1. mgr. 95. gr. laga nr. 75/1981 skal skattstjóri leggja tekjuskatt og eignarskatt á skattaðila eftir framtali hans. Skattstjóra er þó heimilt að leiðrétta framtöl einhliða og án frekari upplýsinga eða skýringa, áður en álagning fer fram, að vissum skilyrðum fullnægðum. Hann skal leiðrétta augljósar reikningsskekkjur. Hann getur einnig leiðrétt fjárhæðir einstakra liða, ef þeir eru í ósamræmi við gildandi lög og fyrirmæli skattyfirvalda, svo og einstaka liði framtals, ef telja má, að óyggjandi upplýsingar séu fyrir hendi. Heimild til endurákvörðunar skatts er í 96. gr. laga nr. 75/1981. Nær hún til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára, sem næst eru á undan því ári, þegar endurákvörðun fer fram, sbr. 1. mgr. 97. gr. laganna, eða aðeins til tveggja síðustu áranna, sbr. 2. mgr. 97. gr., ef fullnægjandi upplýsingar lágu fyrir í framtali. Breyti skattstjóri framtali fyrir álagningu, skal hann tilkynna skattaðila skriflega um breytingarnar og af hvaða ástæðum þær séu gerðar, sbr. 3. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981.

Almenna reglan er sú, að allar tekjur af atvinnurekstri og sjálfstæðri starfsemi eru skattskyldar, sbr. 7. gr. B laga nr. 75/1981. Undantekningar frá þeirri reglu koma fram í 31. gr. laganna, þar sem fjallað er um leyfilegan frádrátt frá tekjum af atvinnurekstri, svo og í III. kafla reglugerðar nr. 245/1963 um tekjuskatt og eignarskatt og síðar í reglugerð nr. 483/1994 um frádrátt frá tekjum af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi. Við álagningu opinberra gjalda ber skattyfirvöldum að kanna, hvort lagaheimildir séu fyrir þeim frádráttarliðum, sem í framtölum greinir.

III.

Gjaldaliðum þeim, sem um er deilt, er lýst í héraðsdómi og þeim upplýsingum, sem lágu fyrir um þá í framtali stefnda 1991.

Rök til þeirrar takmörkunar á svigrúmi skattstjóra til endurákvörðunar skatts, sem fram kemur í 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981, eru augljóslega þau, að óviðunandi er fyrir skattaðila að búa við þá óvissu um lengri tíma, að skattstjóri kunni að breyta mati sínu á

framtalsgögnum, ef rétta álagningu mátti í upphafi byggja á þeim. Með slíku kynni áætlunum framteljanda um tekjur og gjöld að vera stefnt í óhæfilega tvísýnu og rekstrargrundvelli ef til vill kollvarpað. Þannig er 2. mgr. 97. gr. skattalaga ætlað að treysta réttaröryggi og vernda skattgreiðendur fyrir ónákvæmum og handahófskenndum vinnubrögðum skattfyrivalda. Ákvæðið verður bæði að skýra í þessu ljósi og með hliðsjón af þeirri rannsóknarskyldu, sem á skattstjóra hvílir samkvæmt 1. mgr. 95. gr. laganna. Eftir því ákvæði ber skattstjóra meðal annars að ganga úr skugga um, að einstakir liðir framtals eigi sér stoð í gildandi lögum og fyrirmælum skattfyrivalda. Ef það er viðhorf skattstjóra, að svo sé ekki, ber honum að leiðrétta framtalið og gera framteljanda viðvart. Eftir álagningu samkvæmt hinu leiðrétta framtali standa skattaðila opnar kæruleiðir skattalaga.

Af hálfu áfrýjanda er því haldið fram, að stefnda hafi með öllu verið óheimilt að færa framangreinda gjaldaliði til frádráttar í skattframtali sínu. Í málinu hefur ekki verið sýnt fram á, að skattstjóri hafi haft réttmæta ástæðu til að ætla við skoðun á framtalsgögnum stefnda, að frádráttarliðirnir eða einhver hluti þeirra gætu verið frádráttarbærir lögum samkvæmt. Það haggar ekki þessari ályktun, þótt skattstjóri hafi síðar, að fengnum nánari upplýsingum, heimilað eignfærslu veðlánanna og gjaldfærslu 4% afskriftar þeirra. Þeirri ákvörðun skattstjóra hefur áfrýjandi lýst sem rangri, en henni var ekki skotið til æðri stjórnvalda skattsýslunnar.

Með þessum athugasemdum verður fallist á þá niðurstöðu héraðsdóms, að skattstjóra hafi við frumathugun framtalsgagna stefnda átt að vera ljóst, að ekki voru lagaskilyrði til að færa hina umræddu gjaldaliði til frádráttar. Hann hafi því ekki þurft að leita frekari skýringa, og gat hann strikað frádráttarliðina út samkvæmt 1. mgr. 95. gr. laga nr. 75/1981. Ber því að staðfesta héraðsdóm.

Rétt þykir, að áfrýjandi greiði stefnda málskostnað fyrir Hæstarétti, eins og nánar greinir í dómsorði.

D ó m s o r ð:

Héraðsdómur skal vera óraskaður.

Áfrýjandi, íslenska ríkið, greiði stefnda, Myllunni-Brauði hf., 200.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 11. febrúar 1998.**I.**

Mál þetta, sem dómtekið var þriðjudaginn 3. febrúar sl., er höfðað fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur af Myllunni-Brauði hf., Skeifunni 19, Reykjavík, með stefnu, birtri 17. apríl 1996 á hendur íslenska ríkinu.

Endanlegar dómkröfur stefnanda eru þær aðallega, að ógiltur verði úrskurður yfirskattanefndar nr. 657/1995, dagsettur 6. september 1995, í heild eða að hluta, eftir mati dómsins um, að ákvæði 2. mgr. 97. gr. 1. nr. 75/1981 hafi ekki girt fyrir heimild skattstjórans í Reykjavík til að gera hina kærðu breytingu á skattframtali stefnanda. Jafnframt er krafist viðurkenningar á því, að skattframtal stefnanda hafi gefið fullnægjandi upplýsingar um alla umdeilda frádráttarliði eða hluta þeirra, allt eftir mati dómsins, sem reisa mætti rétta álagningu á, og að óheimilt hafi verið að endurákvarða honum skatt fyrir rekstrarárið 1990 vegna fyrmæla 2. mgr. 97. gr. 1. nr. 75/1981.

Til vara krefst stefnandi þess, að ógiltur verði sami úrskurður yfirskattanefndar, að því er lýtur að synjun skattstjórans í Reykjavík við gjaldfærslu stefnanda til frádráttarbærs kostnaðar á framlagi til starfsmannafélags stefnanda, töpuðu stofnfé í Sultu- og efnagerð bakara og töpuðum ábyrgðum vegna Skeifunnar 19. Að auki er þess krafist, að ógiltur verði úrskurður skattstjórans í Reykjavík, að því er lýtur að synjun hans við gjaldfærslu stefnanda til frádráttarbærs kostnaðar á töpuðum ábyrgðum og veðlánnum vegna Skeifunnar 19. Jafnframt er krafist, að viðurkennt verði með dómi, að stefnanda hafi verið heimilt að gjaldfæra framangreinda gjaldaliði, alla eða hluta þeirra.

Til þrautavara er þess krafist, að ógiltir verði ofangreindir úrskurðir yfirskattanefndar og skattstjórans í Reykjavík, að því er lýtur að synjun við því að færa til eignar og afskriftar tapaðar ábyrgðir vegna Skeifunnar 19. Jafnframt er þess krafist, að viðurkennt verði með dómi, að stefnanda sé heimilt að færa til eignar og afskrifa umræddar tapaðar ábyrgðir vegna Skeifunnar 19.

Enn fremur krefst stefnandi þess, bæði að því er lýtur að aðalkröfu, varakröfu og þrautavarakröfu, að lagt verði fyrir embætti ríkisskattstjóra að endurákvarða opinber gjöld stefnanda gjaldárið 1991 vegna rekstrarársins 1990 í samræmi við úrlausn dómsins um ofangreind atriði.

Loks krefst stefnandi málskostnaðar úr hendi stefnda að skaðlausu að mati dómsins.

Dómkröfur stefnda eru þær, að hann verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda og tildæmdur málskostnaður úr hendi hans að mati dómsins.

II.

Gangur málsins.

Mál þetta var fyrst tekið til aðalflutnings 20. febrúar 1997 og kveðinn upp í því dómur 20. mars s. á. Auk undirritaðs dómsforseta skipuðu dóminn Skúli J. Pálmason héraðsdómari og Stefán Svavarsson, löggiltur endurskoðandi. Með dómi Hæstaréttar, upp kveðnum 3. nóvember 1997, var dómur héraðsdóms ómerktur vegna vanhæfis hins sérfróða meðdómanda, og var málinu vísað til nýrrar aðalmeðferðar í héraði og dómsálagningar að nýju.

Dómsformaður kvaddi því næst til setu í dóminum Kristjönu Jónsdóttur héraðsdómara í stað hins sérfróða meðdómanda.

Með bréfi lögmanns stefnda til dómsformanns, dags. 17. nóvember 1997, krafðist lögmaðurinn þess, að dómsformaður og meðdómandinn Skúli J. Pálmason héraðsdómari vikju sæti vegna vanhæfis. Var krafan tekin til meðferðar í þinghaldi 25. sama mánaðar. Með úrskurði, upp kveðnum sama dag, var kröfu stefnda hafnað. Var úrskurðurinn staðfestur með dómi Hæstaréttar, dags. 15. desember sl.

III.

Málavextir.

Málavextir eru þeir, að 28. júní 1993 óskaði skattstjórinn í Reykjavík með vísan til 96. gr. 1. nr. 75/1981 eftir upplýsingum um ákveðna gjaldaliði í skattframtölum stefnanda rekstrarárin 1990, 1991 og 1992. Meðal þeirra gjaldaliða, sem leitað var skýringa á frá árinu 1990 vegna gjaldársins 1991, voru eftirtaldir liðir: framlag til starfsmannafélags, tapað stofnfé í Sultu- og efnagerð bakara og töpuð veðlán og ábyrgðir vegna Völundar hf.

Svarbréf stefnanda er dagsett 16. júlí 1993. Með bréfi skattstjórans í Reykjavík, dags. 30. ágúst 1993, var stefnanda boðuð fyrirhuguð endurákvörðun opinberra gjalda vegna rekstraráranna 1990 og 1991 að viðbættu álagi. Var honum jafnframt gefinn kostur á að koma að athugasemdum, sem hann og gerði 6. september s. á. Með úrskurði, dagsettum 28. september 1993, endurákræfði skattstjórinn í Reykjavík síðan opinber gjöld stefnanda, en samkvæmt þeim úrskurði voru m. a. frádráttarliðirnir „framlag til starfsmannafélags“ og „tapað stofnfé í Sultu- og efnagerð bakara“ felldir niður og liðurinn „gjaldfærð veðlán og ábyrgðir vegna Völundar hf.“ lækkaður um 39.916.128 kr., þannig, að eftir stóðu 7.775.922 kr., sem leyfðar voru til frádráttar. Hluti af lækkuninni, 34.270.328 kr., var færður til eignar á efnahagsreikningi og heimiluð 4% afskrift. Voru opinber gjöld vegna rekstrarársins 1990 endurákvörðuð í samræmi við framangreindar breytingar.

Stefnandi kærði endurákvörðunina, en hún var staðfest með úrskurði

skattstjórans í Reykjavík 30. nóvember 1993. Þeim úrskurði skaut stefnandi til yfirsattaneftndar, sem staðfesti hann með úrskurði, dags. 6. september 1995.

Ágreiningur í máli þessu lýtur að því annars vegar, hvort skattstjóranum í Reykjavík hafi verið heimilt vegna ákvæða 2. mgr. 97. gr. 1. nr. 75/1981 að endurákværða opinber gjöld vegna rekstrarársins 1990, og hins vegar, hvort heimilt hafi verið að gjaldfæra framangreinda gjaldaliði sem frádráttarbær- an rekstrarkostnað í skilningi skattalaga vegna sama árs.

Óumdeilt er, að sá tímafrestur, sem gefinn er í tilvitnuðu lagaákvæði, þ. e. tvö ár, hafi verið liðinn, þegar endurákvörðunin fór fram.

Málsástæður stefnanda og lagarök.

Stefnandi getur þess varðandi efnisatriði málsins, að í upphaflegri fyrir- spurn skattstjórans í Reykjavík, dags. 28. júní 1993, séu tilgreind miklu fleiri atriði, sem óskað sé skýringa á, en séu deiluatríði í þessu máli. Hér sé ein- ungis deilt um og kröfur gerðar vegna eftirfarandi liða:

- 1) Að heimilt verði að draga framlag til starfsmannafélags, að fjárhæð 2.700.000 kr., frá rekstrartekjum ársins 1990.
- 2) Að heimilt verði að draga afskrifað stofnfé í Sultu- og efnagerð bakara, að fjárhæð 2.856.682 kr., frá rekstrartekjum ársins 1990 eða að heimiluð verði færsla ábyrgðanna til eignar og afskriftar, sbr. þrautavarakröfu.
- 3) Að heimilt verði að draga gjaldfærðar ábyrgðir vegna kaupa stefnanda á Skeifunni 19, að fjárhæð 5.645.800 kr., frá rekstrartekjum ársins 1990 eða að heimiluð verði færsla ábyrgðanna til eignar og afskriftar, sbr. þrauta- varakröfu.
- 4) Að heimilt verði að draga gjaldfærð veðlán vegna kaupa stefnanda á Skeifunni 19, að fjárhæð 34.270.328 kr., að fullu frá rekstrartekjum árs- ins 1990.

Stefnandi kveður kröfugerðina eingöngu lúta að ofangreindum liðum, bæði að því er varði varakröfu og þrautavarakröfu.

Stefnandi kveðst vekja athygli á því, að í úrskurði yfirsattaneftndar sé ekki fjallað um kröfu stefnanda (kærandar) í 4. lið hér að ofan, þar sem yfir- skattaneftnd virðist hafa yfirsést að fjalla um það atriði.

Í aðalkröfu kveðst stefnandi miða við, að ákvæði 2. mgr. 97. gr. 1. nr. 75/ 1981 girði fyrir, að skattstjórinn í Reykjavík geti endurákværð stefnanda skatt vegna tekjuársins 1990, gjaldárið 1991.

Ef skilyrðum 2. mgr. 97. gr. 1. nr. 75/1981 teljist fullnægt, hafi það í för með sér, að skattstjóranum í Reykjavík hafi einungis árið 1993 verið heimilt að endurákværða stefnanda skatt vegna rekstraráranna 1991 og 1992.

Samkvæmt ákvæðinu sé það skilyrði sett, að skattaðili hafi látið í té í

skattframtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem reisa mætti á rétta álagningu. Áherslan sé á því, að í skattframtali sé um fullnægjandi upplýsingar að ræða.

Í skattframtali stefnanda (dskj. nr. 3) gjaldárið 1991, vegna rekstrarársins 1990 sé gerð skilmerkileg og fullnægjandi grein fyrir þeim liðum 1–4 hér að framan, sem deilt sé um í þessu máli. Stefnandi vísar til sundurliðunar, sem fylgdi rekstrarreikningi og skattframtali stefnanda 1990, bls. 2, varðandi lið 4 undir fyrirsögninni „4. Annar rekstrarkostnaður“, og bls. 4, varðandi lið 2–4 undir fyrirsögninni „Óreglulegar tekjur (gjöld)“.

Tilgreining á framlagi til starfsmannafélagsins sé eins greinileg og við verði komið. Telji skattstjórinn í Reykjavík slík framlög ekki vera frádráttarbær, þá hafi hann mátt gera sér það ljóst, um leið og honum barst skattframtalið í hendur.

Um veðlánin og ábyrgðirnar, sem féllu á stefnanda vegna gjaldþrots Völundar hf., hafi ýtarleg grein verið gerð fyrir þeim gjaldfærslum í rekstrarreikningi, sem fylgdi skattframtali stefnanda vegna rekstrarársins 1990, sbr. dskj. nr. 3 og framangreint. Skattstjóri hafi mátt sjá það þegar í stað, hvort um frádráttarbæran kostnað samkvæmt 31. gr. 1. nr. 75/1981 hafi verið að ræða eða ekki, sérstaklega í ljósi þeirra raka, sem skattstjóri og yfirskattanefnd vísi til um, að heimila ekki gjaldfærsluna.

Af þessu og með vísan til dskj. nr. 3 megi sjá, að góðum og gegnum skattstjóra hafi ekki getað dulist, um hvaða gjaldfærslur væri að ræða. Skattframtöl stefnanda og fylgigögn geri glögga grein fyrir ofangreindum gjaldfærslum og um hvers konar gjöld sé að ræða. Skattstjórinn í Reykjavík hafi því við skoðun sína á skattframtali stefnanda getað gert sér grein fyrir því, ef hann hefði talið umræddar gjaldfærslur vera í ósamræmi við gildandi rétt. Skattstjórinn í Reykjavík sýni hins vegar af sér tómlæti, sem eigi ekki að vera stefnanda til óhagræðis og fjártjóns. Niðurstaðan sé því sú, að skattstjóranum í Reykjavík hafi verið óheimilt að endurákvärða skatt á stefnanda vegna þessara gjaldaliða fyrir rekstrarárið 1990.

Auk þess styðji það ofangreinda niðurstöðu, þ. e., að fullnægjandi upplýsingar hafi komið fram í skattframtali stefnanda, að skattstjórinn í Reykjavík hafi fallið frá viðbótarálagi samkvæmt 106. gr. 1. nr. 75/1981.

Meginreglan hljóti að vera sú, að framteljandi í atvinnurekstri eigi að geta treyst álagningu, eins og hún sé á hverjum tíma, og að ekki komi til breytingar á henni, eftir að frestur samkvæmt 2. mgr. 97. gr. 1. nr. 75/1981 sé liðinn. Stefnanda sé brýnt að geta tekið rekstrarlegar ákvarðanir á slíkum grundvelli og eigi að geta treyst því, að fjárhagsgrundvelli verði ekki kippt undan rekstrinum, eins og hér sé gert.

Verði hins vegar komist að þeirri niðurstöðu, að stefnandi hafi ekki gengið frá skattframtali sínu með fullnægjandi hætti, sé gerð sú varakrafa, að stefnanda hafi verið heimilt að gjaldfæra gjaldaliði þá, sem taldir séu upp í liðum 1–4 hér að framan og umdeildir séu í málinu. Varakrafan lúti að því, að ógiltir verði úrskurðir yfirskattanefndar og skattstjórans í Reykjavík, að því er lúti að synjun á gjaldfærslum þessara gjaldaliða, og viðurkennt verði, að heimilt hafi verið að gjaldfæra þá alla eða suma þeirra.

Framlagið til starfsmannafélagsins, liður 1, sé fjármagn, sem stefnandi lagði félagi starfsmanna sinna til og notað var til að kaupa sumarhús fyrir starfsmannafélagið. Eigendur stefnanda hafi engin yfirráð yfir eignum starfsmannafélagsins. Þessi gjaldaliður sé því til kominn til að gera aðstæður og umhverfi starfsmanna betra. Hjá stefnanda starfi yfir 250 manns, og eins og í flestum fyrirtækjum sé gott starfsfólk lykillinn að góðri afkomu. Stefnandi sé í samkeppni við mörg önnur sambærileg fyrirtæki um starfsfólk sitt, m. a. Mjólkursamsöluna (Samsölubakarí), sem lagði starfsmannafélagi sínu til sumarbústað endurgjaldslaust. Stefnandi verði því að kosta einhverju til í þeim tilgangi að halda góðu starfsfólki. Kostnaður við starfsfólk stefnanda sé því í beinu sambandi við tekjuöflun stefnanda. Starfsmenn stefnanda hafi árið 1990 verið yfir 250 talsins. Framlag á hvern starfsmann árið 1990 vegna sumarbústaðarins sé því 10.800 kr., 900 kr. á mánuði, sem sé lægri fjárhæð en öðrum launagreiðendum heimilist að leggja starfsmönnum sínum til vegna leikfimi- og tómstundaiðkunar. Einnig sé vakin athygli á því, að sumarbústaðurinn standi áfram um langan tíma og auki samkeppnishæfni stefnanda um starfsfólk. Hér sé því um frádráttarbæran kostnað í skilningi 31. gr. 1. nr. 75/1981 að ræða. Í þessu sambandi megi nefna, að greiðslur til orlofssjóða verkalyðsfélaga teljist frádráttarbær rekstrarkostnaður. Þeim sjóðum sé einkum varið til kaupa og uppbyggingar sumarhúsa fyrir félagsmenn sína, eins og gert hafi verið í þessu tilviki.

Um tapað stofnfé í Sultu- og efnagerð bakara, lið 2, sé fyrst rétt að rekja, hvornig stofnfé sé til komið. Stofnféð sé ekkert annað en inneign stefnanda hjá Sultu- og efnagerð bakara vegna viðskipta þeirra. Félag þetta hafi verið samrekstur bakara um framleiðslu á sultu, smjörlíki, hunangi, súkkulaði o. s. frv., sem stefnandi hafi síðan keypt af félaginu. Aðilar að félaginu hafi síðan fengið arð af viðskiptum sínum við félagið, sem greiddur skyldi út að liðnum ákveðnum tíma. Allar slíkar arðgreiðslur hafi verið tekjufærðar í rekstrarreikningi stefnanda og greiddur af þeim tekjuskattur og inneignir hjá Sultu- og efnagerðinni í raun meðhöndlaðar eins og viðskiptakrafa. Þessar inneignir stafi án vafa með beinum hætti af atvinnurekstri stefnanda, en séu ekki fjárfesting. Með vísan til 31. gr. 1. nr. 75/1981 sé því um frá-

dráttarbæran kostnað að ræða. Gjaldfærslan sé gerð í ljósi þess, að krafa þessi hafði verið tekjufærð sem viðskiptakrafa í rekstrarreikningi stefnanda áður og borgaður af henni tekjuskattur.

Um töpuð veðlán og ábyrgðir vegna Völundar hf., liði 3 og 4, sé fyrst rétt að rekja, hvernig þetta tap sé til komið. Þegar stefnandi keypti fasteignina Skeifuna 19, hafi hann verið nauðbeygður til að kaupa einnig hlutafélagið Völund hf., þar sem fasteignin varð ekki seld ein og sér. Fyrri eigendur fasteignarinnar höfðu lánað Völundi hf. veð í fasteigninni, sem létta átti af henni eftir kaup stefnanda á eigninni. Að auki hafi stefnandi þurft að ganga í ábyrgðir fyrir Völund hf. þá mánuði, sem félagið átti hlutabréfin í félaginu. Hafi það verið gert til þess að freista þess, að Völundi hf. tækist að létta veðunum af Skeifunni 19 og takmarka þar með tjón stefnanda. Stefnandi hafi selt öll hlutabréfin í Völundi hf. í desember 1987, þremur mánuðum eftir kaup. Völundur hf. hafi síðan farið í gjaldþrot. Við gjaldþrotið hafi orðið ljóst, að veðum yrði ekki létt af fasteigninni. Til að tapa ekki fasteigninni, sem hýsi atvinnurekstur stefnanda, og þeim arði, sem henni fylgi, hafi stefnandi orðið að gera þessar skuldir upp, og hafi fjárhæð sú, er félagið varð að greiða, verið gjaldfærð í rekstrarreikningi ársins.

Gjaldfærslan miðist við 31. gr. 1. nr. 75/1981. Stefnandi hafi orðið að standa skil á umræddum greiðslum eða tapa fasteigninni. Samkvæmt ákvæðinu sé heimilt að draga frá þau gjöld, sem gangi til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við. Ef stefnandi hefði misst fasteignina á uppboði, hefði reksturinn stöðvast og stefnandi orðið fyrir miklum tekjumissi. Einnig sé rétt að benda á, að það hefði kostað stefnanda stórfé að flytja vélar og tæki í annað húsnæði. Varlega áætlaður kostnaður við að flytja starfsemina sé 150.000.000 kr. Mikið sé af sérhæfðum og sérsníðnum framleiðslulínum auk frysti- og kæligeymslna í fyrirtæki stefnanda, sem verði ekki fluttar á einfaldan hátt milli húsa. Í ljósi þessa og ofangreinds hafi stefnandi verið heimilt að gjaldfæra töpuð veðlán og ábyrgðir og draga frá rekstrartekjum.

Skilmerkilega hafi verið greint frá öllum frádráttarliðum, eins og fram hafi komið.

Verði ekki fallist á þessar gjaldfærslur í rekstrarreikningi, sé gerð þrautavarakrafa um, að leyft verði að færa tapaðar ábyrgðir (lið 3) til eignar og afskriftar á sama hátt og veðlánin, sbr. úrskurð skattstjórans í Reykjavík 28. september 1993 og með vísan til 32. gr. og 38. gr. 1. nr. 75/1981. Ábyrgðir þessar, sem stefnandi hafi gengið í, hafi óhjákvæmilega verið tengdar kaupum á fasteigninni Skeifunni 19, og hafi stefnandi verið nauðugur sá einn kostur að leggja út fé fyrir þessum ábyrgðum til að halda eign sinni frá upp-

boði. Þegar gengið hafi verið frá kaupum á Skeifunni 19, hafi stefnandi jafnframt orðið að kaupa hlutafélagið Völund, þar sem húseignin hafi ekki verið til sölu ein og sér. Umræddar ábyrgðir séu vegna Völundar hf. og því í beinu sambandi við kaup stefnanda á Skeifunni 19.

Krafan um, að lagt verði fyrir skattstjórnann í Reykjavík að endurákvarða stefnanda skatt fyrir rekstrarárið 1990 í samræmi við niðurstöðu dómsins, þarfnist ekki sérstakrar skýringar. Vísa megi til Hrd. 1986, 1095, og Hrd. 1986, 1396, um fordæmi fyrir slíkri kröfugerð.

Um málskostnaðarkröfu vísar stefnandi til XXI. kafla l. nr. 91/1991, sérstaklega 1. mgr. 130. gr. Málskostnaðarkrafa stefnanda sé bótakrafa hans, svo að hann beri ekki skaða af málsókn þessari og þeim ásetningi sínum að leita réttar síns.

Stefnandi vísar til l. nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, sérstaklega 2. mgr. 97. gr. og 31. gr. laganna.

Málið er rekið samkvæmt l. nr. 91/1991 um meðferð einkamála og m. a. með vísan til 15. gr. laga nr. 30/1992 um yfirséðanefnd.

Krafa um dráttarvexti er reist á III. kafla l. nr. 25/1987.

Málsástæður stefnda og lagarök.

1. Stefndi kveður stefnanda vísa til þess aðallega, að skilyrðum 97. gr. tskl. sé ekki fullnægt, þar sem tveggja ára frestur skv. 2. mgr. lagagreinarinnar hafi verið liðinn.

Í athugasemdum með frumvarpi að tskl., sbr. Alþingistíðindi 1977–78, þingskjal 600, bls. 2582, segi um 2. mgr. 97. gr.:

„Í 2. mgr. er það nýmæli, að frestur til endurupptöku er stytur, ef ástæðan fyrir henni er ófullnægjandi skoðun skattstjóra á framtali og fylgigögnum þess, en ekki ófullnægjandi upplýsingar skattaðila. Þessi málsgrein á aðeins við, ef upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, koma beinlínis fram í framtali eða fylgigögnum þess, en 1. mgr. gildir, ef þessi gögn eru ófullnægjandi, enda þótt skattstjóra hefði mátt vera ljóst fyrr, að eitthvað var athugasemdi við framtalið.“

Ágreiningurinn lúti að því, hvort skattframtal stefnanda hafi verið þannig úr garði gert, að hægt hefði verið að byggja á því rétta álagningu. Skattframtalið liggi fyrir á dskj. nr. 3. Af því sé ekki hægt að sjá, hvers eðlis framlag til starfsmannafélagsins sé. Vel hafi getað verið, að fjárhæðin hefði verið tengd kjarasamningi og e. t. v. frádráttarbær af þeim sökum. Heiti frádráttarliðarins sé almennt orðað og kalli á skýringu á eðli hans. Því gefi framtalið ekki fullnægjandi upplýsingar um frádráttarliðinn.

Í skattframtali stefnanda komi ekki óyggjandi fram, hvers eðlis gjaldalið-

urinn „stofnfé í Sultu- og efnagerð bakara“ sé. Ekki hafi legið ljóst fyrir um tilefni hans eða á hvaða lagaheimildum hann var reistur. Vel hafi hann getað verið til kominn vegna viðskipta með vöru og þjónustu eða þá, að þetta væri gjaldaliður, sem gæti byggst á l. nr. 63/1990, en þau lög hafi tekið gildi við álagningu opinberra gjalda árið 1991. Skattstjóri hafi átt að afla nákvæmari upplýsinga um gjaldaliðinn, sbr. 96. gr. tskl., áður en hann tók þá afstöðu, að ekki væri um frádráttarbæran kostnað að ræða. Því eigi 1. mgr. 97. gr. tskl. við.

Í þriðja lið, „veðlán og ábyrgðir, er féllu á Brauð hf. vegna gjaldþrots Völundar hf.“, hafi verið gjaldfærðar 47.692.050 kr. Skýring hafi verið í stórum dráttum á því, hvað hafði gerst, en fjárhæðin ekki verið sundurliðuð af stefnanda fyrr en 6. september 1993, sbr. dskj. nr. 7. Sundurliðunin komi, eftir að skattstjóri hafði boðað stefnanda, að hann hefði í hyggju að áætla 10.000.000 kr. sem þann hluta, er tilheyrði ábyrgðarkostnaði. Um þennan lið sé það að segja, að hluti hans hafi verið leyfður til frádráttar, annar hluti eignfærður og afskrifaður með 4% ársafskrift og hluti strikaður út, þar sem lagaheimild skorti fyrir frádrættinum. Fráleitt sé að halda því fram, að framtal stefnanda, eins og hann gekk frá því, hafi gefið óyggjandi upplýsingar um þennan lið fremur en aðra þá liði, er mál stefnanda er reist á.

2. Af hálfu stefnanda sé gerð krafa um frádrátt vegna fjögurra rekstrarliða.

Í fyrsta lagi sé gerð krafa um frádrátt vegna framlags til starfsmannamála, 2.700.000 kr. Gjaldalið þennan sé að finna á bls. 3 í sundurliðun með rekstrarreikningi, sbr. dskj. nr. 3. Ekki sé getið um þennan rekstrarlið annars staðar í framtalsgögnunum. Um sé að ræða eingreiðslu vegna kaupa á sumarhúsi fyrir starfsmenn stefnanda. Þetta framlag eigi sér ekki stoð í kjarasamningi. Af hálfu stefnda sé byggt á því, að stefnandi hafi ekki sýnt fram á, að um sé að ræða gjöld, er eigi á árinu að ganga til að afla tekna, tryggja þær eða halda þeim við, en stefnandi hafi sönnunarbyrði fyrir réttmæti frádráttarliðarins.

Í öðru lagi sé gerð krafa um heimild til frádráttar rekstrarliðar, að fjárhæð 2.856.682 kr., sem sé afskrifað stofnfé í Sultu- og efnagerð bakara svf. Af hálfu stefnanda sé um frádráttarliðinn vísað almennt til 31. gr. tskl. Sultu- og efnagerð bakara hafi verið samvinnufélag, sem starfaði eftir lögum nr. 46/1937 um samvinnufélög. Í 5. tl. 3. gr., 25. gr. og 26. gr. laganna sé kveðið á um tillög í stofnsjóð og meðferð hans. Eins og fram komi í úrskurði yfirskattanefndar á dskj. nr. 12, hafi samþykktir félagsins legið fyrir yfirskattanefnd, og hafi þær verið í samræmi við ákvæði laganna. Af hálfu stefnanda hafi ekki verið sýnt fram á, að frádráttarheimild sé vegna tapaðrar inneignar hans í stofnsjóðnum, og beri því að hafna þessum kröfulið.

Í þriðja lagi sé gerð krafa um frádrátt, að fjárhæð 5.645.800 kr., sem muni vera gjaldfærðar ábyrgðir. Til vara sé gerð krafa um færslu ábyrgðanna til eignar og með heimild til afskrifta. Ábyrgðirnar séu þannig til komnar, að þegar stefnandi kaupi Skeifuna 19, kaupi hann einnig hlutabréf í Völundi hf. Þetta hafi gerst árið 1987. Hlutabréfin hafi verið seld aftur á sama ári. Á þeim tíma, sem stefnandi átti hlutabréfin, hafi hann gengið í ábyrgðir vegna vörukaupa fyrir Völund hf. Slíkar ábyrgðir séu ekki í tengslum við kaup stefnanda á fasteigninni, og sé því ekki unnt að líta á það sem hluta kaupverðs fasteignarinnar. Engin lagaheimild heimili gjaldfærslu á ábyrgðarkostnaði, hvorki í formi afskrifta né í einu lagi.

Í fjórða lagi fari stefnandi fram á, að gjaldfærð veðlán, að fjárhæð 34.270.328 kr., vegna kaupa á Skeifunni 19 verði heimiluð til frádráttar. Um þennan lið hafi skattstjóri ákveðið að færa þessa fjárhæð til eignar á efnahagsreikning og heimila 4% ársafskrift, sbr. dskj. nr. 8, og sé það í samræmi við varakröfu stefnanda. Í kæru stefnanda á dskj. nr. 9 segi: „Í ljósi þess, að skattstjóri fellst að verulegu leyti á varakröfu okkar hér, gerum við þó kröfu um, að 5.656.800 kr. verði einnig leyfðar til frádráttar og afskriftar.“ Þessi ummæli verði ekki skilin á annan veg en þann, að stefnandi sætti sig við eignfærslu og 4% afskrift á 34.270.328 kr. Þannig hafi skattstjóri skilið kæru stefnanda, því að í úrskurði hans á dskj. nr. 10 sé ekkert fjallað um þetta atriði. Stefnandi hafi engum athugasemdum hreyft um þetta atriði í kæru sinni til yfirsattanefndar, sbr. dskj. nr. 11. Því sé ekki unnt að fallast á þá fullyrðingu stefnanda, að yfirsattanefnd hafi yfirsést að fjalla um þetta atriði.

Fyrir dómi sé stefnandi að krefjast þess, að 34.270.328 kr. verði gjaldfærðar í einu lagi. Í dskj. nr. 7 komi fram, að þetta sé uppreiknað veðlán á uppgjörsteggi 1990 og óhjákvæmilega tengt kaupum á fasteigninni. Á dskj. nr. 16, þ. e. kaupsamningi og afsali um Skeifuna 19, komi fram, að umsamið kaupverð hafi verið fullgreitt og engin lán yfirtekin, en áhvílandi lánum leyft að hvíla áfram á eigninni samkvæmt veðleyfum. Samkvæmt þessu sé ekki um að ræða hluta af kaupverði eða kostnað, sem til sé kominn vegna öflunar tekna, sbr. 31. gr. tskl. Um sé að ræða kostnað, sem falli á fyrirtæki vegna ábyrgðar, sem það veiti. Slíkur kostnaður sé ekki frádráttarbær, hvorki í formi gjaldfærslu, sbr. 31. gr. tskl., né heldur afskriftar. Skattstjóri hafi að röngu þegar heimilað eignfærslu fjárhæðarinnar. Í ljósi þess, að ekki hafi verið sýnt fram á frádráttarheimild, beri að hafna kröfu stefnanda.

Að öðru leyti kveðst stefndi vísa til úrskurða skattyfirvalda og yfirsattanefndar. Um málskostnað er vísað til 130. gr. l. nr. 91/1991.

Forsendur og niðurstaða.

Heimild til endurákvörðunar skatta samkvæmt 1. mgr. 97. gr. 1. nr. 75/1981 nær aðeins til þeirra gjaldaliða, sem eru ekki nægilega tilgreindir í skattframtali eða fylgigögnum þess, en um aðra liði fer samkvæmt 2. mgr. greinarinnar. Verður skattframtalið því ekki endurmetið í heild sinni á þeim grundvelli, að einungis einum eða nokkrum liðum sé ábótavant.

Aðalkrafa.

Verður nú fjallað um hina einstöku gjaldaliði, sem um er deilt í máli þessu, með hliðsjón af aðalkröfu. Við þá umfjöllun verður litið til eftirtalinnna sjónarmiða og lagaatriða, sem hafa ber til hliðsjónar við mat á því, hvort beita beri 2. mgr. 97. gr. tskl.

Í 7. gr. tskl. er tekjuhugtak skattalaga skilgreint. Þar segir í 1. mgr., að skattskyldar tekjur teljist, með þeim undantekningum og takmörkunum, sem síðar greinir, hvers konar gæði, arður, laun og hagnaður, sem skattaðila hlotnast og metin verða til peningaverðs, og skiptir ekki máli, hvaðan þær stafa eða í hvaða formi þær eru. Síðan eru í A-lið greinarinnar nefnd ýmis dæmi um skattskyldar tekjur einstaklinga, sem hafa ekki með höndum atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi, og er samsvarandi upptalningu að finna í B-lið greinarinnar um tekjur af atvinnurekstri og sjálfstæðri starfsemi. Þar segir svo um skattskyldar tekjur: „Allar tekjur af atvinnurekstri og sjálfstæðri starfsemi, þar með talið endurgjald fyrir selda vöru og þjónustu, umboðslaun, þóknun, atvinnurekstrarstyrkir, rekstrarstöðvunarbætur og hvers konar tekjur, sem upp eru taldar í öðrum liðum þessarar greinar og tengdar eru atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi.“

Í 31. gr. tskl. er fjallað um leyfðan frádrátt frá tekjum í atvinnurekstri. Eftir hefðbundnum lögskýringarleiðum ber að túlka þessa lagagrein þröngt með tilliti til þeirrar aðalreglu, sem brugðið er upp í 7. gr. og að framan er lýst. Þau lögskýringargögn önnur, sem við er að styðjast í þessu tilliti, er reglugerð nr. 245/1963, en þeirri reglugerð hefur verið beitt í gildistíð núverandi laga um tekju- og eignarskatt nr. 75/1981. Í III. kafla reglugerðarinnar er fjallað um leyfðan frádrátt frá tekjum í atvinnurekstri. Þessi kafla reglugerðarinnar var í gildi fram að gildistöku reglugerðar nr. 483/1994.

1. Framlag til starfsmannafélags, 2.700.000 kr.

Verður nú vikið að þeim ágreiningi, sem fjallað er um undir þessum lið og varðar framlag til starfsmannafélags stefnanda, og litið til þeirra lagaheimilda, sem skattyfirvöldum bar að fara eftir við könnun á framtali stefnanda fyrir álagningu, sbr. 95. gr. tskl.

Þessi gjaldaliður er einungis tilgreindur undir framangreindu heiti í

sundurliðun með ársreikningi, sem fylgdi skattframtali stefnanda, og er ekki að finna nánari útskýringu á honum í framtalsgögnum. Má fallast á það með stefnda, að ekki verði ráðið af þeirri tilgreiningu, um hvers konar framlag hafi verið að ræða.

Í 31. gr. 1. nr. 75/1981 eru talin upp þau atriði, sem heimiluð eru til frádráttar í atvinnurekstri, svo sem að framan greinir. Í þessu ákvæði er ekki að finna heimild til frádráttar vegna kostnaðar til starfsmannafélaga. Í fyrrnefndri reglugerð nr. 245/1963 eru frádráttarliðir tekjuskattslaga nánar útfærðir. Er þar í 23. gr. m. a. fjallað um heimilaðan frádrátt vegna starfsmannakostnaðar. Segir þar í 6. mgr.: „Gjafir og styrki til starfsfólks má því aðeins leyfa til frádráttar, að þær séu gefnar upp með öðrum kaupgreiðslum og að um beinan kaupauka sé að ræða, ekki tækifærisgjafir.“ Takmörkuð heimild til frádráttar vegna framlaga til starfsmannafélaga kemur hins vegar fyrst inn í reglugerð nr. 483/1994.

Með vísan til framangreindra réttarheimilda þykir tilgreining stefnanda á umræddum kostnaðarlið hafa verið með þeim hætti, að skattyfirvöld hafi átt að geta lagt á það mat með fullnægjandi hætti, að kostnaðarfærsla stefnanda samkvæmt þessum kröfulið hafði ekki lagastoð, og gátu því hafnað honum með vísan til 95. gr. tskl.

Það er því álit dómsins, að beita beri 2. mgr. 97. gr. tskl. í þessu tilviki, sem leiðir til þeirrar niðurstöðu, að skattyfirvöldum var óheimilt að endurákværða stefnanda skatt fyrir tekjuárið 1990 samkvæmt þessum kröfulið.

2. Stofnfé í Sultu- og efnagerð bakara, 2.856.682 kr.

Gjaldaliður þessi er tilgreindur undir liðnum „óregluleg gjöld“, tl. 4 í skýringum með ársreikningi, sem fylgdi framtali stefnanda. Þar segir:

„Tap vegna veðlána og tapað áhættufé 4 kr. 50.748.732“

Talan 4 vísar til útskýringa á bls. 10 í

ársreikningnum, en þar er skráð:

„4. Tap vegna veðlána og tapað áhættufé:

Þessir gjaldaliðir greinast þannig:

- | | |
|--|-----------------|
| a) Afskrifað tapað stofnfé í Sultu- og efnagerð bakara | kr. 2.856.682 |
| b) Afskrifuð töpuð hlutabréf í Arnarflugi hf. | kr. 200.000 |
| c) Veðlán og ábyrgðir er féllu á Brauð hf. vegna gjaldþrots Völundar hf. | kr. 47.692.050“ |

Um lið a og b segir svo: „Sultu- og efnagerð bakara og Arnarflug hf. urðu gjaldþrota árið 1990, og eignarhlutur Brauðs hf. í félögunum varð verðlaus og er því gjaldfærður.“

Mótbárur stefnda við aðalkröfu stafa af því, að ekki komi óyggjandi fram í skattframtali, hvers eðlis liður a hafi verið, og að hann kunni annars vegar að hafa verið til kominn vegna viðskipta með vöru eða þjónustu eða að skattstjórinn hafi jafnvel mátt álíta, að gjaldfærslan styddist lögum nr. 63/1990, sem voru breytingalög á l. nr. 75/1981 og heimiluðu frádrátt frá tekjum vegna tapaðs hlutafjár, sbr. 4. tl. 31. gr. tskl.

Er ekki á það fallist, að framangreind skýring gefi stefnda tilefni til að ætla, að þarna hafi verið um að ræða viðskipti með vöru eða þjónustu, sem frádráttarbær væri skv. 31. gr. tskl.

Um síðari mótbáru stefnda er það að segja, að í framtalsgögnum er ekki að finna neitt, sem bendi til, að Sultu- og efnagerð bakara hafi verið hlutafélag, og hefðu skattyfirvöld getað gengið úr skugga um, hvort svo væri, með upplýsingum frá Hlutafélagaskrá, ef tilefni hefði verið til. Þar er sérstaklega tekið fram, að hlutafé í Arnarflugi hf. sé tapað, en hins vegar er ekkert, sem vísar til þess, að sultugerðin sé hlutafélag.

Við mat á þessum kröfulið ber að líta til 29. gr. rgl. nr. 245/1963. Þar segir svo: „Töpuð útlán, þ. e. tapaðar útistandandi skuldir, skulu dregin frá tekjum, enda sé eftirgreindum skilyrðum fullnægt: A. Að skuldin stafi beinlínis af atvinnurekstri aðila. Hér koma því eigi til greina töp á hlutabréfum eða öðrum slíkum framlögum til félaga, töp vegna ábyrgða o. þ. h. o. s. frv. ...“ Með lögum nr. 63/1990 var gerð breyting á þessu reglugerðarákvæði, að því er varðaði hlutafélag, enda væri tilgreindum skilyrðum fullnægt.

Dómurinn lítur svo á, að góður og gegn skattstjóri hafi mátt án frekari upplýsinga eða með upplýsingum frá Hlutafélagaskrá gera sér ljósa grein fyrir því við frumathugun framtalsgagna, að gjaldfærsla stefnanda hafði ekki lagastöð. Því ber að fallast á það með stefnanda, að 2. mgr. 97. gr. tskl. girði fyrir það, að skattyfirvöld hafi haft heimild til að endurákvarða honum skatta samkvæmt þessum kröfulið.

3.–4. Gjaldfærðar ábyrgðir vegna kaupa á Skeifunni 19, 5.645.800 kr., og gjaldfærð veðlán vegna sömu kaupa, 34.270.328 kr.

Vísað er til c-liðar í umfjöllun um 2. kröfulið stefnanda til skýringar því, hvernig stefnandi gerði skattyfirvöldum grein fyrir gjaldfærslu vegna gjaldfærðra veðlána og ábyrgða. Eftirfarandi texti var skráður í ársreikning um gjaldfærsluna:

„Brauð hf. keypti fasteignina Skeifuna 19 árið 1987. Seljandi hennar hafði veitt Völundi hf. veðheimildir í eigninni fyrir tilteknum skuldum, og átti Völundur hf. að aflétta þeim innan ákveðins tíma. Það tókst félaginu aldrei, og þegar það varð gjaldþrota á sl. ári, varð ljóst, að Brauð hf. þyrfti að greiða lánin til að missa ekki fasteignina á nauðungaruppböð. Félagið

samdi því við skuldareigendur um greiðslu á lánunum, og er hér gjaldfærð sú fjárhæð, er félagið samdi um, auk vaxtagjalda og annars kostnaðar, er það varð fyrir á árinu vegna málsins.“

Úrskurður skattstjóra var á þá leið, að sá hluti gjaldfærslunnar, sem stafaði af yfirteknum veðlánnum, 34.270.328 kr., skyldi metinn sem hluti af kaupverði Skeifunnar 19 og leyft að fyrna þá fjárhæð um 4% á ári. Vexti og áfallnar verðbætur vegna þessara veðlána, 7.775.922 kr., var leyft að gjaldfæra til lækkunar tekjum, en hafnað var kröfu stefnanda um gjaldfærslu yfirtekinna ábyrgða, að fjárhæð 5.645.800 kr. ($34.270.328 + 7.775.922 + 5.645.800 = 47.692.050$ kr.). Ágreiningur málsaðila snýst um fyrsta og þriðja lið þessarar sundurliðunar.

Við meðferð málsins fyrir yfirs kattane fnd sýnist nefndin ekki hafa tekið afstöðu til annars samkvæmt þessum kröfulið en ákvörðunar skattstjóra um meðferð gjaldfærðra ábyrgða.

Aðalkrafa stefnanda samkvæmt kröfulið 3 og 4 fjallar um sama álitaefni og tekist er á um í 1. og 2. kröfulið hér að framan, þ. e. beitingu 2. mgr. 97. gr. tskl.

Verður því enn að kanna, hvernig góður og gegn skattstjóri hefði átt að bregðast við, þegar málið kom fyrst fyrir hans augu. Í texta framtalsins, sem reifaður er hér að framan, segir, að um sé að ræða gjaldfærslu vegna tapaðra ábyrgða og veðlána, sem þriðja aðila bar að greiða. Í III. kafla tskl., sbr. 31. gr., sem fjallar um frádrátt, sem leyft er að draga frá skattskyldum tekjum, er þess hvergi getið, að gjöld af þessu tagi megi draga frá tekjum. Í áðurnefndri 29. gr. rgl. nr. 245/1963 er aftur á móti tekin bein afstaða til gjalda af þessum toga og þau talin til gjalda, sem ekki megi færa til lækkunar tekjum.

Skattstjóra var því ekki þörf á skýringum frá stefnanda um skattalega meðferð gjaldanna og gat því við frumkönnun framtalsins hafnað gjaldfærslunni.

Með vísan til þessa þykir sýnt, að beita beri 2. mgr. 97. gr. tskl., að því er varðar 3.-4. kröfulið stefnanda.

Framangreindir gjaldaliðir eru tilgreindir í einu lagi í skýringum með ársreikningi undir tl. 4-C, „veðlán og ábyrgðir, er féllu á Brauð hf. v. gjaldþrots Völundar hf., 47.692.050 kr.“. Fjárhæðin skiptist þannig samkvæmt upplýsingum stefnanda í bréfi til skattstjórans í Reykjavík dags. 6. september 1993: 34.270.328 kr. uppreiknuð veðlán á uppgjörsgæði; 7.775.922 kr., vextir og verðbætur til ársloka 1990 og stimpilgjöld; 5.645.800 kr., yfirtekin ábyrgð á uppgjörsgæði 1990. Hafa skattyfirvöld fallist á sundurliðun þessa.

Samkvæmt framansögðu ber að taka aðalkröfu stefnanda til greina og

ógilda úrskurð yfirséttanefndar nr. 657/1995, að því er lýtur að framangreindum gjaldaliðum.

Ber ríkisskattstjóra að endurákvarða opinber gjöld stefnanda gjaldárið 1991 vegna rekstrarársins 1990 í samræmi við úrlausn dómsins um ofangreind atriði.

Eftir þessum úrslitum ber að dæma stefnda til að greiða stefnanda málskostnað, sem þykir eftir atvikum hæfilega ákveðinn 450.000 kr.

Dóminn kváðu upp Sigríður Ólafsdóttir héraðsdómari, sem er dómsformaður, Skúli J. Pálmason héraðsdómari og Kristjana Jónsdóttir héraðsdómari.

D ó m s o r ð:

Ógiltur er úrskurður yfirséttanefndar nr. 657/1995 um, að ákvæði 2. mgr. 97. gr. 1. nr. 75/1981 hafi ekki girt fyrir heimild skattstjórans í Reykjavík til að gera hinar kærðu breytingar á skattframtali stefnanda, að því er varðar gjaldaliðina „framlag til starfsmannafélags“, „stofnfé í Sultu- og efnagerð bakara“ og „veðlán og ábyrgðir, er féllu á Brauð hf. vegna gjaldþrots Völundar hf.“, og var af þeim sökum óheimilt að endurákvarða honum skatt fyrir rekstrarárið 1990, að því er varðar framangreinda gjaldaliði.

Ríkisskattstjóri skal endurákvarða opinber gjöld stefnanda gjaldárið 1991 vegna rekstrarársins 1990 í samræmi við úrlausn dómsins um ofangreind atriði.

Stefndi greiði stefnanda 450.000 kr. í málskostnað.