

Fimmtudaginn 30. janúar 1997.

Nr. 3/1997.

Vífilfell ehf.

(Hreinn Loftsson hrl.)

gegn

Gjaldheimtunni í Reykjavík

(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)

Kærumál. Aðför. Skattar. Rekstrarkostnaður. Eftirlaun. Rekstrar-
tap. Hlutfélög. Sératkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

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

Sóknaraðili skaut málinu til Hæstaréttar með kæru 20. desember 1996, sem barst réttinum ásamt kærumálgögnum 3. janúar 1997. Kærður er úrskurður Héraðsdóms Reykjavíkur 9. desember 1996, þar sem staðfest var fjárnám sýslumannsins í Reykjavík frá 10. nóvember 1995 í fasteign sóknaraðila að Stuðlahálsi 1 í Reykjavík, iðnaðarhúsi, vörugeymslum og skrifstofubyggingum, ásamt vélum og tækjum fyrir 221.011.069 krónum auk kostnaðar og dráttarvaxta frá 24. janúar 1995 til greiðsludags. Varnaraðili hafði krafist fjárnáms fyrir kröfu, að fjárhæð 309.885.639 krónur, og sýslumaður tek-
ið hana til greina.

Kæruheimild er í 3. mgr. 95. gr. laga nr. 90/1989 um aðför, sbr. 3. tl. 102. gr. laga nr. 92/1991.

Sóknaraðili krefst þess aðallega, að hinn kærði úrskurður verði felldur úr gildi og ofangreindu fjárnámi hrundið. Til vara krefst sóknaraðili þess, að sú fjárhæð, sem fjárnám hefur verið gert fyrir, verði lækkuð verulega. Þá krefst sóknaraðili málskostnaðar í héraði og kærumálskostnaðar.

Varnaraðili kærði úrskurð Héraðsdóms Reykjavíkur einnig 20. desember 1996. Hann krefst staðfestingar hins kærða úrskurðar að öðru leyti en því, að hann gerir kröfu til málskostnaðar í héraði. Þá krefst hann kærumálskostnaðar.

Fyrir Hæstarétt hafa verið lagðar upplýsingar um það, að 10. desember 1996 greiddi sóknaraðili inn á hina umdeildu skattfjárhæð

100.000.000 króna með sérstökum fyrirvara um réttmæti og fjárhæð kröfunnar. Sóknaraðili kveðst hafa gert það eftir viðræður við varnaraðila í því skyni að fá fullnustuaðgerðum frestað, þangað til málið væri til lykta leitt fyrir Hæstarétti.

Skattskyldir aðilar, sem hafa tekjur af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi, taka ekki að lögum lokaákvörðun um það, hvaða útgjöld þeirra skuli falla undir frádráttarbæran rekstrarkostnað samkvæmt 31. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Skattfyrirvöld eiga fullt mat um það eftir á og innan lögákveðinna marka, hvað teljast skuli rekstrarkostnaður í skattalegu tilliti. Það mat verður að öllu leyti borið undir dómstóla.

Eins og gögnum málsins er háttað, þykir sýnt, að skattstjóra hafi verið nauðsynlegt að krefjast frekari upplýsinga frá sóknaraðila en fylgdu framtölum hans í öndverðu um grundvöll eftirlaunaskuldbindinga og nánari tildrög þess, að ónotað rekstrartap var fært til frádráttar með þeim hætti, sem gert var. Verður ekki talið, að rétta álagningu hafi verið unnt að byggja á hinum upphaflegu framtalsgögnum einum. Þau voru því ófullnægjandi í skilningi 1. mgr. 97. gr. skattalaga, sbr. 1. mgr. 96. gr.

Með þessum athugasemdum verður hinn kærði úrskurður staðfestur með skírskotun til forsendna hans að öðru leyti, en taka ber tillit til þeirrar innborgunar, sem sóknaraðili innti af hendi 10. desember 1996.

Rétt þykir, að sóknaraðili greiði varnaraðila kærumálskostnað, eins og greinir í dómsorði.

D ó m s o r ð:

Hinn kærði úrskurður er staðfestur þannig, að innborgun sóknaraðila, Vífilfells ehf., frá 10. desember 1996, að fjárhæð 100.000.000 króna, kemur til frádráttar þeirri fjárhæð, sem greind er í úrskurðinum.

Sóknaraðili greiði varnaraðila, Gjaldheimtunni í Reykjavík, 200.000 krónur í kærumálskostnað.

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

Ég er samþykkur forsendum og niðurstöðum annarra dómenda, að því er varðar ágreining málsaðila um ýmsa liði rekstrarkostnaðar samkvæmt 1. tl. 31. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt, og gjaldfærslu eftirlaunaskuldbindinga á grundvelli þeirrar lagagreinar. Öðru máli gegnir um þann þátt málsins, sem varðar tilkall sóknaraðila til viðtöku á skattaréttarlegum skyldum og réttindum félaganna Fargs hf. og Gamla-Álafoss hf. samkvæmt 56. gr. laganna og frádráttar á eftirstöðvum rekstrartapa þessara félaga frá fyrri árum, sbr. 7. tl. 31. gr., frá tekjum samkvæmt reikningsskilum fyrir skattárin 1988–1992.

Meðferð á rekstrartöpum atvinnurekenda og áhrif sameiningar eða slita hlutafélaga á skattskyldu þeirra og hluthafanna hafa ávallt talist til mikilvægra viðfangsefna á sviði skattalaga, sem gefa þurfi sérstakan gaum. Er ljóst meðal annars, að gera þarf kröfu um ýtarlegar skýringar og vandaðan rökstuðning við skattskil aðila, þegar hlutafélög lýsa yfir sameiningu á grundvelli 56. gr. Þegar litið er á greinargerð Verksmiðjunnar Vífilfells hf. fyrir fyrrgreindri viðtöku í framtalsgögnum gjaldársins 1989, verður ekki séð, að félagið hafi verið að leita eftir skattalegu hagræði í skjóli rangra upplýsinga, heldur voru upplýsingarnar svo ófullkomnar, að þær náðu ekki lágmarki þess, sem ætlast mátti til. Hefði skattstjóra verið heimilt og rétt samkvæmt 1. mgr. 95. gr. laganna að breyta framtali félagsins með því að fella brott frádrátt vegna umræddra rekstrartapa og gera félaginu þannig að rökstyðja tilkall sitt frá grunni með kæru á þeirri ráðstöfun. Jafnframt er ljóst, að skattstjóri gat í þessa stað hafist handa um athugun á málinu í kjölfar álagningar á grundvelli 1. mgr. 96. gr. og hafði til þess fullt tilefni. Ef viðhorf skattyfirvalda til sameiningar af umræddu tagi voru þá með þeim hætti, sem nú er lýst hér fyrir dómi, liggur í augum uppi, að annað af þessu tvennu átti að gerast. Þar sem svo fór ekki, verður að líta svo á, að ákvæði 2. mgr. 97. gr. laganna hafi takmarkað það svigrúm, sem skattstjóri hafði til að taka skattskilin til síðari endurskoðunar.

Samkvæmt þessu ber að lækka skattkröfu varnaraðila um þá fjárhæð, sem til varð við höfnun á frádrætti vegna umræddra rekstrartapa, auk þess sem taka ber tillit til greiðslu sóknaraðila upp í kröf-

una í desember sl. Rétt er, að málskostnaður falli niður í héraði og fyrir Hæstarétti.

Úrskurður Héraðsdóms Reykjavíkur 9. desember 1996.

Mál þetta úrskurða Helgi I. Jónsson héraðsdómari og meðdómendurnir Sigurður Hallur Stefánsson héraðsdómari og Stefán Svavarsson dósent.

Málið var þingfest 17. janúar 1996 og tekið til úrskurðar 11. þessa mánaðar að loknum munnlegum málflutningi.

Sóknaraðili er Vífilfell ehf., kt. 470169-1419, Stuðlahálsi 1, Reykjavík.

Varnaraðili er Gjaldheimtan í Reykjavík, kt. 570169-0849, Tryggvagötu 28, Reykjavík.

Dómkröfur sóknaraðila eru þær aðallega, að felld verði úr gildi fjárnámsgerð sýslumannsins í Reykjavík nr. 11/1995/17281, sem fram fór 10. nóvember 1995 að kröfu varnaraðila í fasteign sóknaraðila að Stuðlahálsi 1, Reykjavík, iðnaðarhúsi, vörugeymslum, skrifstofubyggingum, ásamt vélum og tækjum fyrir 309.885.639 kr. auk dráttarvaxta og kostnaðar.

1. varakrafa sóknaraðila er, að sér verði einungis gert að greiða opinber gjöld samkvæmt niðurstöðu yfirséttanefndar um einstaka rekstrarliði, en að öðru leyti verði kröfur sóknaraðila teknar til greina að öllu leyti.

2. varakrafa er, að sóknaraðila verði gert að greiða opinber gjöld samkvæmt niðurstöðum yfirséttanefndar um rekstrarliði og eftirlaunaskuldbindingar, en að kröfur sóknaraðila um tapsfrádrátt verði teknar til greina.

3. varakrafa sóknaraðila er, að sér verði gert að greiða opinber gjöld samkvæmt niðurstöðum yfirséttanefndar um rekstrarliði og tapsfrádrátt og að tekið verði tillit til þeirra lækunar- og frestheimilda, sem sóknaraðili hefði getað nýtt sér gjaldárin 1989-1993, jafnvel þótt tapsfrádráttar hefði ekki notið við vegna samruna Fargs hf. og Gamla Álafoss hf. við Verksmiðjuna Vífilfell hf.

Þá krefst sóknaraðili þess, verði kröfur varnaraðila teknar til greina að einhverju leyti, að dráttarvextir verði einungis reiknaðir frá úrskurðardegi yfirséttanefndar.

Í öllum tilfellum krefst sóknaraðili málskostnaðar úr hendi varnaraðila samkvæmt málskostnaðarreikningi.

Að auki er gerð sú krafa, verði aðfarargerðin staðfest að einhverju leyti, að í úrskurði verði kveðið á um, að málskot fresti frekari fullnustuaðgerðum.

Af hálfu varnaraðila er aðallega krafist staðfestingar ofangreindrar aðfarargerðar fyrir 260.119.811 kr. auk dráttarvaxta frá 1. október 1996 og kostnaðar. Til vara er þess krafist, að fjárnám verði heimilað fyrir annarri

lægri fjárhæð eftir ákvörðun dómsins. Í báðum tilvikum er krafist málskostnaðar úr hendi sóknaraðila að mati dómsins.

I.

Með fyrirspurnarbréfum skattstjórans í Reykjavík, dagsettum 24. mars 1993, 27. maí 1993 og 12. október 1993, sem svarað var með bréfum sóknaraðila, dagsettum 14. maí 1993, 27. september 1993, 30. september 1993 og 1. nóvember 1993, boðaði skattstjóri með bréfi 20. maí 1994 endurákvörðun áður álagðra opinberra gjalda sóknaraðila gjaldárin 1989, 1990, 1991 og 1992 vegna lækkunar gjaldferðs rekstrarkostnaðar og niðurfellingar gjald- og eignferðrar eftirlaunaskuldbindingar. Að auki boðaði skattstjóri sóknaraðila endurákvörðun tryggingargjalds gjaldárin 1992 og 1993 og virðisauka-skatts árin 1990 og 1991. Sóknaraðili mótmælti boðaðri endurálagningu með bréfi 27. júlí 1994.

Þá boðaði skattstjóri með bréfi, dagsettu 9. desember 1994, sóknaraðila endurákvörðun áður álagðra gjalda gjaldárin 1989-1993 að þeim báðum meðtöldum vegna fyrirhugaðrar niðurfellingar á frádráttarliðnum „ónotuð rekstrartöp“ vegna Fargs hf. og Gamla Álafoss hf., samtals að fjárhæð 425.925.832 kr., í skattframtali 1989. Tók skattstjóri fram, að ekki yrði séð, að um væri að ræða sameiningu hlutafélaga í skilningi 56. gr. laga nr. 75/1981, með vísan til þess, að í fyrsta lagi yrði annað ekki séð en eini tilgangurinn með umræddri sameiningu hefði verið að nýta eftirstöðvar ónotaðra rekstrartapa fyrrnefndra félaga. Í öðru lagi hefðu farið fram peningagreiðslur til eldri hluthafa, en ekki einvörðungu greiðslur með hlutabréfum í hinu sameinaða félagi, svo sem áskilið væri í 56. gr. laga nr. 75/1981, og í þriðja lagi yrði ekki annað séð en um málamyndagerninga í skattalegu tilliti væri að ræða í þeim samningum, sem gerðir hefðu verið um kaup hluthafa sóknaraðila á hlutabréfunum í Gamla Álafossi hf. og Fargi hf. í desember 1988. Var vísað til þess, að kaupendur hlutabréfanna í nefndum félögum væru allir sem einn hluthafar í sóknaraðila, og hefði hlutdeild hluthafanna í kaupunum á hlutabréfunum skipst í sömu hlutföllum og eignarhluti þeirra var í sóknaraðila á þeim tíma, sem um ræði. Yrði því ekki annað séð en með umræddum kaupum hefði það vakað fyrir kaupendum að sameina félögin sóknaraðila strax í kjölfar kaupanna.

Með bréfi skattstjóra til sóknaraðila, dagsettu 17. desember 1994, var gerð leiðrétting á þeirri málavaxtalýsingu og forsendum varðandi uppgjör vegna kaupa á hlutabréfum í Fargi hf. í bréfinu frá 9. sama mánaðar, að sóknaraðili hefði tekið að sér skuldir Fargs hf. og leyst eldri hluthafa þannig undan ábyrgð, en hið rétta væri, að eldri hluthöfum hefði verið greitt með skuldabréfaútgáfu sóknaraðila.

Sá tíu daga frestur, sem sóknaraðila var í upphafi veittur til þess að koma að andmælum vegna fyrirhugaðra breytinga, var tvívegis framlengdur, fyrst til 23. desember og síðan til kl. 14.00 28. desember. Með bréfi, dagsettu 28. desember 1994, lögðu umboðsmenn sóknaraðila fram athugasemdir vegna hinnar fyrirhuguðu endurákvörðunar.

Með bréfi til sóknaraðila 30. desember 1994 endurákvarðaði skattstjóri sóknaraðila opinber gjöld samkvæmt framansögðu vegna gjaldáranna 1989 – 1993 að þeim báðum meðtöldum. Sóknaraðili kærði endurákvörðunina til skattstjórans í Reykjavík, sem staðfesti hana með úrskurði 28. ágúst 1995. Á grundvelli úrskurðarins var 10. nóvember 1995 gert fjárnám í fasteign sóknaraðila að Stuðlahálsi 1, Reykjavík, iðnaðarhúsi, vörugymslum, skrifstofubyggingum, ásamt vélum og tækjum, fyrir 309.885.639 kr. auk dráttarvaxta og kostnaðar.

Sóknaraðili krafðist ógildingar fjárnámsins með bréfi til dómsins, dagsettu 21. desember 1995, en áður, með bréfi 22. september 1995, hafði hann jafnframt skotið umræddum úrskurði skattstjóra til yfirsattanefndar. Málið var þingfest 17. janúar 1996. Sóknaraðili skilaði greinargerð 12. febrúar 1996 og varnaraðili 1. apríl sama ár. Við fyrirtöku málsins 15. apríl 1996 ákvað dómurinn af sjálfsdáðum og í ljósi þess, að sóknaraðili hafði jafnframt vísað málinu til meðferðar yfirsattanefndar, að fresta frekari meðferð málsins, þar til úrskurður nefndarinnar lægi fyrir. Vísaði dómurinn í því sambandi til 11. mgr. 100. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 23. gr. laga nr. 30/1992, og lokamálsliðar 3. mgr. 102. gr. laga nr. 91/1991, sbr. 94. gr. laga nr. 90/1989. Sóknaraðili kærði ákvörðunina til Hæstaréttar, sem vísaði kærunni frá með dómi 7. maí síðastliðinn, þar sem lagastoð brýsti fyrir henni.

Yfirsattanefnd lagði úrskurð á málið 11. október 1996. Samkvæmt niðurstöðum hennar var höfuðstóll kröfu varnaraðila á hendur sóknaraðila lækkaður í 221.011.069 kr., en með dráttarvöxtum og kostnaði var skuldin talin að áliti varnaraðila nema 1. október síðastliðinn samtals 260.119.811 krónum með dráttarvöxtum og kostnaði, að fjárhæð 4.719.440 kr.

Jafnskjótt og dóminum barst vitneskja um úrskurð yfirsattanefndar 24. október síðastliðinn, var boðað til þinghalds 28. sama mánaðar, þar sem munnlegur málflutningur var ákveðinn.

Á hluthafafundum í Verksmiðjunni Vífilfelli hf., kt. 700269-7449, Stuðlahálsi 1, Reykjavík, Þórði Sveinssyni & Co. hf., kt. 420369-1589, Stuðlahálsi 1, Reykjavík, og Birni Ólafssyni hf., kt. 470169-1419, Stuðlahálsi 1, Reykjavík, sem haldnir voru 22. júlí 1994, var ákveðið að sameina félagin Birni Ólafssyni hf. og breyta nafni þess félags í Vífilfell hf. Sameinaða félagið tók við öllum eignum og skuldum eldri félaganna. Sameiningin var gerð á

grundvelli XV. kafla, sbr. einkum 126. gr. og 130. gr., laga nr. 32/1978 um hlutafélög. Á hluthafafundi í Vífilfelli hf. 29. september 1995 var samþykkt að breyta samþykktum og nafni félagsins til samræmis við ný lög um einkahlutafélög nr. 138/1994. Ágreiningsmál þetta tekur til skattskila Verksmiðjunnar Vífilfells hf., en til einföldunar verður félagið venjulega nefnt sóknaraðili hér á eftir.

II.

Sóknaraðili kveður aðalkröfu sína fela efnislega í sér, að ekki verði fallist á úrskurð skattstjórans í Reykjavík frá 28. ágúst 1995, en það myndi leiða til þess, að fjárnámsgerð sýslumannsins í Reykjavík frá 10. nóvember 1995 yrði felld úr gildi í heild, en varakröfur þýði það, að fjárnámsgerðinni verði breytt til lækkunar.

Sóknaraðili telur, að sér hafi verið fullkomlega heimilt að færa fjárhæðir í skattframtöl sín með þeim hætti, sem hann hafi gert, og að kröfur varnaraðila standist hvorki að formi til né efni. Sé aðalkrafan á þessu reist. Þá sé aðalkrafa einnig á því reist, að sýslumaður hafi ekki tekið mótmæli sóknaraðila til efnislegrar rökstuddrar úrlausnar, svo sem honum hafi borið, þar sem mótmælin hafi verið studd 2. mgr. 27. gr. laga nr. 90/1989 um aðför.

Önnur og þriðja varakrafa séu aðallega á því byggðar, að 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 eigi við í máli þessu, að því er eftirlaunaskuldbindinguna og tapsfrádráttinn snerti, og hafi nægjanleg grein verið gerð fyrir þeim liðum í skattframtölum sóknaraðila og fylgigögnum með þeim.

Hvað tapsfrádráttinn snerti sérstaklega, eigi sóknaraðili ekki heldur að þurfa að þola, að lög séu látin verka með afturvirkum hætti gagnvart sér, en það feli í sér brot á meginreglum stjórnarskrárinnar, sbr. nú 2. mgr. 77. gr. hennar. Hið sama gildi um breytta skattframkvæmd, sem ekki eigi að bitna á sóknaraðila með afturvirkum hætti. Þriðja varakrafa sé og á því reist, að tekið verði tillit til lækkunar- og frestheimilda gagnvart opinberum gjöldum, sem sóknaraðili hefði getað nýtt sér gjaldárin 1989-1993, jafnvel þó að tapsfrádráttar hefði ekki notið við í kjölfar sameiningar Fargs hf. og Gamla Álafoss hf. við Verksmiðjuna Vífilfell hf. í árslok 1988.

Sóknaraðili telur, að svo miklir efnislegir og formlegir ágallar séu á undirbúningi og úrskurði skattstjórans í Reykjavík um endurákvörðun opinberra gjalda sóknaraðila árin 1989-1993, að valdi ómerkingu fjárnámsins. Vísar sóknaraðili í því tilliti til 15. kafla laga nr. 90/1989 um aðför, sbr. einkum 92. – 95. gr. þeirra laga, en þar sé að finna heimild til að bera undir héraðsdóm öll atriði, sem varða aðfarargerð, er lokið sé, þ. á m. um efnislegt réttmæti kröfu gerðarbeiðanda, enda hafi dómstóll ekki áður tekið af-

stöðu til þess. Sóknaraðili hyggist nýta sér þennan rétt til að fá skorið úr réttmæti þeirrar kröfu, sem umrædd fjárnámsgerð hvíli á.

1. Gjaldaliðurinn „vinnuföt“ undir sölu- og dreifingarkostnaði.

Ekki hafi verið tekið tillit til þeirrar kröfu Coca-Cola Company, að sölu-menn félagsins klæðist vönduðum fatnaði og taki þannig þátt í því að skapa ákveðna ímynd fyrirtækisins. Coca-Cola geri mjög miklar kröfur til sölu- og dreifingaraðila sinna í þessu sambandi. Árlega séu veittar alþjóðlegar viðurkenningar til að hvetja þá í þessum efnum. Sóknaraðili hafi fengið mikið lof fyrir öfluga söludeild, enda sé Vífilfell ehf. nú einn söluhæsti Coca-Cola framleiðandi í heiminum. Það sé skoðun sóknaraðila, að ekki sé tekið tillit til þessarar stefnu, sem hann telji, að hafi mikil áhrif fyrir sterka markaðsstöðu félagsins. En þar sem þessi stefna fyrirtækisins leiði til þess, að sölumenn á þess vegum klæðist „betri“ (dýrari) fötum en almennt gengur og gerist, sé ekki sanngjarnt að ætlast til þess af þeim, að þeir beri þann kostnað. Af þeim sökum hafi sóknaraðili kostað þennan gjaldalið. Til að koma í veg fyrir, að starfsmenn misnoti þennan klæðnað, hafi verið tekin sú ákvörðun að merkja fatnaðinn með merki félagsins (Coca-Cola), og hafi það verið gert.

Því sé þeim rökum mótmælt, að eigi þyki hafa verið gerð sú grein fyrir framangreindum kostnaði, að sýnt hafi verið fram á, að um sé að ræða rekstrarkostnað í skilningi 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981. Það sé álit sóknaraðila, að skattstjórinn í Reykjavík geti ekki hafnað sölustefnu félagsins og Coca-Cola Company á þann hátt, sem hann geri, og að fyrirtækið eigi rétt á því að færa þennan kostnaðarlið til gjalda.

2. Gjaldaliðurinn „kynningar og ráðstefnuhald“.

Rekstrarárið 1991.

Sóknaraðili bendi á, að samkvæmt 6. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 483/1994 um frádrátt frá tekjum af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi teljist kostnaður vegna jólagleði til rekstrarkostnaðar. Samkvæmt úrskurði yfirskattaneftndar nr. 270/1995 vitni nefndin í umrædda reglugerð um rekstrarkostnað vegna gjaldársins 1993. Jafnframt vilji sóknaraðili benda á, að samkvæmt d-lið 6. gr. reglugerðar nr. 483/1994 um frádrátt frá tekjum af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi teljist risnukostnaður, sem beinist að viðskiptamönnum félagsins, til rekstrarkostnaðar. Sóknaraðili mótmæli því þeim röksemdum, að eigi hafi verið gerð sú grein fyrir framangreindum kostnaði, að sýnt hafi verið fram á, að um sé að ræða rekstrarkostnað í skilningi 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981, sbr. og 2. málsl. h-liðar 27. gr. reglugerðar nr. 245/1963 um tekjuskatt og eignarskatt.

Í öðru lagi sé um að ræða kostnað vegna ráðstefnu umboðsmanna og starfsmanna.

Skattstjóri hafi lækkað fjárhæð samkvæmt þessum lið um 400.000 kr., en þess sé krafist, að hann verði alveg felldur niður. Umboðsmenn félagsins séu í raun viðskiptamenn félagsins. Umboðsmenn séu ýmist heildsalar eða umboðsaðilar, sem fái umboðslaun fyrir að selja og dreifa vörum félagsins. Sú fullyrðing, að umræddur kostnaðarliður beinist eigi að viðskiptavinum félagsins, standist því ekki. Samkvæmt d-lið 6. gr. reglugerðar nr. 483/1994 um frádrátt frá tekjum af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi teljist risnukostnaður, sem beinist að viðskiptamönnum félagsins, til rekstrar-kostnaðar. Mótmæli sóknaraðili þeirri staðhæfingu skattstjóra, að eigi hafi verið sýnt fram á, að um sé að ræða rekstrarkostnað í skilningi 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981, sbr. og 2. málsl. h-liðar 27. gr. reglugerðar nr. 245/1963 um tekjuskatt og eignarskatt, svo og, að kostnaðurinn beinist eigi að viðskipta-vinum félagsins.

Í þriðja lagi sé um að ræða blómakaup vegna ráðstefnu.

Mótmælt sé þeim röksemdum, að um gjöf sé að ræða samkvæmt 1. tl. 52. gr. laga nr. 75/1981.

Rekstrarárið 1990.

Um sé að ræða kostnað vegna kvöldverðar þeirra þátttakenda, sem voru á árlegri söluráðstefnu félagsins. Beitt hafi verið 25% álagi, og sé því mót-mælt sérstaklega hér sem og í öðrum tilvikum slíkrar álagningar.

Sóknaraðili mótmæli þeirri skoðun, að umræddur kostnaður sé ekki óhjákvæmilegur fylgifiskur söluráðstefnu eða ekki í nægjanlegum tengslum við tekjuöflun félagsins. Hér sé um að ræða mikilvægan lokapátt á þýð-ingarmikilli söluráðstefnu, sem geti skipt sköpum um tekjumöguleika og samkeppnisstöðu fyrirtækisins. Umboðsmenn félagsins séu jafnframt við-skíptamenn þess, og því sé sú fullyrðing röng, að umræddur kostnaður beinist ekki einnig að viðskiptamönnum félagsins.

3. Gjaldaliðurinn „bækur og tímarit“.

Árin 1990 og 1991 hafi starfsfólki félagsins verið heimilt að kaupa fagbæk-ur, fagtímarit, blöð og aðra bæklinga til nota í þágu félagsins. Þarfir starfs-fólks séu fjölbreyttar. Hjá félaginu starfi stjórnarmenn, framkvæmdastjóri, fjármálastjóri, sölustjóri, markaðsstjóri, innkaupastjóri, auglýsingastjóri, framleiðslustjóri, lagerstjóri, innheimtudeild, tölvudeild, tæknideild, og svo mætti lengi telja. Þó að ekki liggi fyrir nákvæmlega, til hvers einstök tímarit eða bækur hafi verið keyptar, þýðir það ekki, að umræddur kostnaður sé ekki frádráttarbær samkvæmt 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981. Óvinnandi vegur væri að gera nú nákvæma grein fyrir einstökum bóka- og tíma-

ritakaupum á greindu tímabili. Margir þeirra starfsmanna, sem hafi verið í starfi hjá félaginu þessi ár, séu nú hættir og flest eða öll upptalin tímarit nú glötuð.

4. Gjaldaliðurinn „ýmislegt“ undir skrifstofu- og stjórnunarkostnaði. Rekstrarárið 1990.

Í þessu sambandi vilji sóknaraðili koma eftirfarandi á framfæri: Í fyrsta lagi sé fráleitt að túlka Íslandskort frá 1585 sem listaverk. Um sé að ræða kort af Íslandi, sem hafi ekkert listrænt gildi. Samkvæmt úrskurði yfirs kattaneftndar nr. 152/1993 hafi nefndin hafnað því að taka sem gjaldalið „málverk eftir Kristján Davíðsson“. Telja verði, að skattstjóri verði að gera greinarmun á málverki eftir Kristján Davíðsson, sem haldi verðgildi sínu um ókomna tíð, og veggskreytingu, sem sé einskis virði í endursölu. Í öðru lagi mótmæli sóknaraðili þeirri túlkun skattstjóra, að kaup á „plakötum“ og ljósmyndum til að prýða skrifstofur félagsins sé ekki nauðsynlegur kostnaður við tekjuöflunarstarfsemi félagsins. Fróðlegt væri að vita, hvernig viðskiptamenn og aðrir tækju því, ef veggir á skrifstofum félagsins væru auðir, þar sem stjórnendur teldu það ekki tengjast á nokkurn máta tekjuöflun félagsins að koma þar fyrir veggskreytingum.

Varðandi kostnað vegna jólahófs 1990 bendi sóknaraðili á eftirfarandi:

Samkvæmt 6. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 483/1994 um frádrátt frá tekjum af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi teljist kostnaður vegna jólagleði til rekstrarkostnaðar. Samkvæmt úrskurði yfirs kattaneftndar nr. 270/1995 vitni nefndin í umrædda reglugerð um rekstrarkostnað vegna gjaldársins 1993.

Rekstrarárið 1991.

Um sé að ræða kaup á myndbandsspólu árið 1991 fyrir erlenda viðskiptamenn, en hún sé höfð til fróðleiks fyrir þá vegna dvalar þeirra hér á landi. Séu kaup þessi frádráttarbær samkvæmt 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981.

5. Gjaldaliðurinn „rekstrarkostnaður bifreiða“.

Rekstrarkostnaður bifreiðarinnar R-9939.

Um bifreiðina R-9939 taki sóknaraðili fram, að árið 1989 hafi Kristján G. Kjartansson, þáverandi framkvæmdastjóri hjá Verksmiðjunni Vífilfelli hf., talið fram til tekna hlunnindi, að fjárhæð 640.000 kr., vegna afnota bifreiðarinnar. Ætti skattstjóri auðveldlega að geta staðfest þetta, en samkvæmt frásögn Kristjáns hafi hann talið fram á skattframtali 1990 bifreiðahlunnindi, samtals að fjárhæð 982.896 kr. (640.000 kr. vegna R-9939 og 342.896 kr. vegna R-9595). Komi ofangreind fjárhæð fram á launamíða Kristjáns umrætt ár, og það ár sé því gjaldfærður kostnaður lægri en tekjufærð hlunnindi.

Rekstrarkostnaður bifreiðarinnar LO-094.

Um bifreiðina LO-094 sé þess krafist, að umræddur kostnaður, 218.458 kr., árið 1991 verði tekinn til greina. Um sé að ræða kostnað, sem seljandi (Vífílfell hf.) hafi átt að bera, svo sem kostnað við eigendaskipti, þríf og viðhald á vatnskassa, sem upp hafi komið eftir sölu og sóknaraðili verið krafinn um greiðslu á. Skattstjóri hafni hins vegar umræddum kostnaði á þeim forsendum, að ekki hafi verið lagðar fram skriflegar kvittanir eða skriflegar yfirlýsingar af hálfu kaupanda bifreiðarinnar, og af þeim sökum hafi eigi verið gerð sú grein fyrir þeim kostnaðarliðum, er hér um ræði, að hann sé rekstrarkostnaður í skilningi 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981. Þessu mótmæli sóknaraðili. Þó að ekki liggi fyrir skrifleg yfirlýsing af hálfu kaupanda, geti það ekki leitt til þess, að kostnaðurinn teljist ófrádráttarbær í skilningi 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981. Fyrir hafi legið munnlegt samkomulag milli seljanda og kaupanda um, að upprunalegur eigandi bifreiðarinnar (þ. e. Vífílfell hf.) ætti að bera umræddan kostnað, þar sem talið hafi verið, að bifreiðin hefði ekki verið í því ástandi, sem til hefði verið ætlast á söludegi.

Rekstrarkostnaður bifreiðarinnar JN-320.

Um bifreiðina JN-320, Ford T-1914, ítreki sóknaraðili fyrri mótmæli sín. Skattstjóri telji, að umrædd bifreið (lausafjármunur) hafi alla eiginleika og einkenni listaverks eða fornmunar og að samkvæmt úrskurði yfirskattanefndar nr. 152/1993 sé kostnaður vegna listaverkakaupa ekki frádráttarbær. Sú túlkun skattstjóra, að umrædd bifreið sé nokkurs konar „listaverk“, sé röng að mati sóknaraðila. Hér sé um að ræða eina aðferð sóknaraðila til að auglýsa vörumerkið Coca Cola. Krefjist sóknaraðili því þess, að umrædd bifreið verði afskrifuð eins og hver annar lausafjármunur eða um 15% samkvæmt 38. gr. laga nr. 75/1981. Hér sé hvorki um listaverk né bifreið að ræða, heldur lausafjármun, sem notaður sé sem auglýsing fyrir félagið.

6. Gjaldaliðurinn „markaðskostnaður“.

Rekstrarárið 1989.

Ástæðan til þess, að kostnaður vegna veltiskiltis á Kringlunni árið 1989, að fjárhæð 2.091.850 kr., hafi verið gjaldfærður, en ekki eignfærður, sé sú, að sóknaraðili fái árlega ákveðnar fjárhæðir í markaðsaðstoð frá Coca-Cola Company. Umræddar fjárhæðir séu oft eyrnamerktaðar ákveðnum verkefnum eða herferðum í auglýsingamálum, t. d. þetta auglýsingaskilti. Hafi því þótt eðlilegast að gjaldfæra umrædda fjárhæð á því sama ári og markaðsaðstoð vegna þessa kom til tekna.

Rekstrarárið 1990.

Um kostnað vegna málverks, að fjárhæð 40.000 kr., sé ítrekuð sú krafa sóknaraðila, að um sé að ræða rekstrarkostnað skv. 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/

1981. Þó að umrædd mynd hafi ekki verið máluð í auglýsingaskyni, sé hún hluti af skrifstofuáhöldum félagsins. Skattstjóri hafi í þessu sambandi vitnað í úrskurð yfirskattanefndar nr. 152/1993, en þar hafi kostnaði vegna málverks eftir Kristján Davíðsson verið hafnað. Sjái sóknaraðili lítið skylt með málverki af Coca Cola-flösku eftir óþekktan málara og málverki eftir Kristján Davíðsson.

Rekstrarárið 1991.

Skattstjóri hafi lækkað kostnað vegna auglýsingasamnings við hljómsveitina GCD um 497.528 kr. Svo virðist sem skattstjóri styðji höfnun sína einungis þeim forsendum, að auglýsingasamningurinn hafi ekki verið lagður fram. Sá auglýsingasamningur, sem fylgt hafi bréfi sóknaraðila frá 27. júlí 1994, hafi einungis verið sendur til að gera grein fyrir, hvers eðlis umræddur kostnaður væri, og sýna, að um væri að ræða auglýsingakostnað í samræmi við 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981. Þó að umræddur auglýsingasamningur við hljómsveitina GCD sé glataður nú, nokkrum árum eftir að hann hafi verið gerður, telji sóknaraðili það ekki breyta neinu um frádráttarbærni umrædds kostnaðarliðar.

7. Gjaldaliðurinn „vatnsframleiðsla“.

Skattstjóri hafi endurákvörðað tekjuskatt sóknaraðila upp á 293.471 kr. Krefjist sóknaraðili þess, að endurákvörðun varðandi þennan lið verði felld úr gildi, enda hafi verið um að ræða kostnað, sem nauðsynlegur hafi verið til könnunar á möguleikum í vatnsframleiðslu og sé því í beinum tengslum við atvinnustarfsemi sóknaraðila.

8. Gjaldaliðurinn „viðhald fasteigna og lóða“.

Sóknaraðili krefst þess aðallega, að endurákvörðun þessi verði felld úr gildi, enda sé um að ræða kostnað, sem sé í eðlilegum tengslum við atvinnustarfsemi sóknaraðila.

9. Gjaldaliðurinn „tapaðar kröfur“.

Sóknaraðili krefst þess aðallega, að endurákvörðun skattstjóra um þennan lið verði felld úr gildi.

10. Gjalda- og skuldaliðurinn „eftirlaunaskuldbinding“.

Sóknaraðili veki athygli á því, að vegna ákvæða 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt sé skattstjóra óheimilt að breyta gjöldum sóknaraðila honum í óhag gjaldárin 1989, 1990, 1991 og 1992, sem byggist á breytingum á hér umræddum gjalda- og skuldalið. Ákvæði 2. mgr. 97. gr. hafi verið tekin upp í íslensk lög um tekjuskatt og eignarskatt með lögum

nr. 40/1978 um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. nú áður nefnd lög nr. 75/1981 um sama efni. Við skýringar á 2. mgr. 97. gr. hafi verið litið svo á, að ýmis sömu sjónarmið komi til greina og gildi um 1. mgr. 97. gr., m. a. um það, við hvaða tímamark eigi að miða upphaf og lok frestsins til endurákvörðunarinnar. Eins og í 1. mgr. 97. gr. séu í 2. mgr. sett takmörk til breytinga aftur í tímann á þegar álöggðum sköttum skattaðila í óhag. Hafi 2. mgr. verið skilin svo, að endurákvörðun eða breyting samkvæmt henni geti einungis farið fram vegna síðustu tveggja skattára eða almanaksára, talið frá byrjun þess árs, þegar endurákvörðunin eða breytingin sé gerð. Þannig hafi t. d. verið talið heimilt árið 1994 að endurákvæða skatta vegna tekna og eigna fyrir almanaksárin 1992 og 1993, þ. e. a. s. skatta vegna gjaldáranna 1993 og 1994. Í skattskilum sóknaraðila fyrir nefnd gjaldár hafi verið gefnar greinargóðar upplýsingar um þá liði í ársreikningum, sem hér um ræði. Við álagningu gjalda samkvæmt innsendum skattframtölum hafi skattstjóra því ekki getað dulist, hvað hér var á ferð. Af því, sem hér að framan hafi verið rakið, sé ljóst, að skattstjóri hefði getað breytt hér umræddum gjaldalið í skattframtölum sóknaraðila árin 1989, 1990, 1991 og 1992 með heimild í 1. mgr. 95. gr. margnefndra laga. Af þeim ástæðum sé honum vegna ákvæða 2. mgr. 97. gr. óheimilt að hreyfa við liðum þessum í nefndum skattframtölum með þeim afleiðingum, að leiði til gjaldhækkunar.

11. Gjaldaliðirnir „risna“ og „ferðakostnaður“.

Ferðakostnaður maka.

Sóknaraðili ítreki fyrri kröfu um mikilvægi þess, að makar fylgi með í ferðum eigenda og framkvæmdastjóra, en það sé álit stjórnenda og eigenda félagsins, að slíkt geti verið mikilvægt fyrir félagið, þar sem oft sé um að ræða mikla hagsmuni fyrir félagið og í beinum tengslum við tekjuöflun þess.

Annar risnu- og ferðakostnaður.

Á umræddum rekstrarárum hafi legið fyrir mjög óskýrar reglur um (frá því árið 1963), hvað teljist vera frádráttarbær risna og ferðakostnaður. Með reglugerð nr. 483/1994 hafi þessari óvissu verið eytt að mestu. Ef umrædd reglugerð hefði legið fyrir á þessum árum, mætti fullyrða, að nær allur umræddur ferða- og risnukostnaður hefði talist frádráttarbær.

12. Viðbótartryggingargjald samkvæmt ákvæðum laga nr. 113/1990.

Skattstjóri hafi fallist á viðmiðunarverð sóknaraðila um bifreiðarnar R-8862, JJ-811, MN-514, RH-512, JJ-553 og UR-567, en aftur á móti hafnað viðmiðunarverði sóknaraðila um bifreiðarnar LO-094, AV-930 og ZU-227. Sóknaraðili telji óviðunandi, að ekki sé beitt sömu forsendum við allar um-

ræddar bifreiðar. Þess sé því krafist, að stofn til tryggingargjalds verði hækkaður í samræmi við viðmiðunarverð sóknaraðila. Krafist sé, að hækkan skattstjóra á stofni til tryggingargjalds í skattframtali 1992 um 9.381.448 kr. verði lækkuð um 1.881.910 kr., í 7.499.538 kr.

13. Virðisaukaskattur.

Sóknaraðili mótmælir því, að tiltekin fylgiskjöl teljist ekki vera innskattur, með vísan til 16. gr. laga nr. 50/1988 og 2. gr. reglugerðar nr. 81/1991, og sé vísað til rökstuðnings undir 1. lið hér að framan.

Frádráttarliðurinn „ónotuð rekstrartöp“.

Sóknaraðili færir eftirfarandi rök fyrir þeirri kröfu sinni, að endurákvörðun skattstjórans í Reykjavík vegna þessa liðar verði felld niður:

Í fyrsta lagi sé skattstjóri bundinn af ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, sem setji heimild skattstjóra til endurákvörðunar tímaleg takmörk. Á skattstjóra hvíli skoðunarskylda samkvæmt 1. mgr. 95. gr. skattalaga, sbr. og 1. og 4. mgr. 96. gr. skattalaga. Sé skoðunarskyldu ekki gætt innan þess tveggja ára frests, sem mælt sé fyrir um í 2. mgr. 97. gr. skattalaga, falli heimild til endurákvörðunar niður, hafi allar upplýsingar verið í skattframtali eða fylgigögnum, sem reisa mátti álagninguna á. Öll gögn og upplýsingar um sameiningu Verksmiðjunnar Vífilfells hf. við Gamla Álafoss hf. og Farg hf. árið 1988 hafi legið fyrir með framtali ársins 1989. Megi í því sambandi benda á þær upplýsingar, sem sé að finna í framtalinu sjálfu, en einnig komi fram upplýsingar um sameiningu fyrirtækjanna í ársreikningi fyrir árið 1988 svo og í innsendum framtölum Fargs hf. og Gamla Álafoss hf. árið 1989. Þá megi benda á, að embætti skattstjórans í Reykjavík hafi getað nálgast frekari upplýsingar hjá Hlutfélagaskrá og einnig hjá félaginu sjálfu eða hluthöfum þess. Í inngangi málavaxtalýsingar í bréfi embættisins frá 9. desember 1994 sé stuttlega lýst, hvernig greint var frá mörg hundruð milljón króna ónýttum rekstrartöpum í skattframtali Verksmiðjunnar Vífilfells hf. 1989 í framhaldi af nefndri sameiningu. Þrátt fyrir það að þessar upplýsingar kæmu þannig glögglega fram í framtölum félagsins og fjallað hafi verið um málið á opinberum vettvangi, hafi engin fyrirspurn komið frá skattyfirvöldum um þessa sameiningu fyrir en u. þ. b. fimm árum eftir að hún fór fram. Endurákvörðun vegna þessa þáttar málsins sé því of seint fram komin af hálfu embættisins.

Í öðru lagi telji sóknaraðili því, að virða beri umrædda sameiningu í ljósi þeirra lagareglna og réttarframkvæmdar, sem í gildi hafi verið á þeim tíma, þegar hún fór fram. Hér verði að gæta réttaröryggis borgaranna, sjónarmiða um réttmætar væntingar og sjónarmiða um bann við afturvirkni réttareglna. Sóknaraðili eigi að geta treyst því, að hann sitji við sama borð og

aðrir í sömu aðstöðu og að mál hans fái sömu afgreiðslu hjá skattyfirvöldum. Breytt stjórnisýsluframkvæmd eigi ekki að bitna á honum einum, sbr. jafnræðisreglu 11. gr. stjórnisýslulaga. Í þessu sambandi verði sérstaklega að gæta rétttra sjónarmiða um gildistöku breyttrar framkvæmdar af hálfu skattyfirvalda. Tvisvar hafi verið gerðar breytingar á ákvæðum laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, er lúti að sameiningu fyrirtækja, eftir að nefndur samruni átti sér stað. Í bæði skiptin hafi það verið gert í þeim tilgangi að takmarka yfirfærslu rekstrartaps við sameiningu fyrirtækja. Stjórnvöld hafi m. ö. o. talið gildandi heimildir of rúmar og viljað þringja möguleika fyrirtækja til að nýta sér ójafnað tap við sameiningu fyrirtækja. Megi í þessu sambandi t. d. vísa til umræðna á Alþingi 14. desember 1988, þegar verið var að fjalla um stjórnarfrumvarp, sem síðar hafi orðið að lögum nr. 97/1988 og falið í sér þringingu laganna að þessu leyti. Í máli fjármálaráðherra og viðskiptaráðherra hafi skýrt komið fram það sjónarmið, að verið væri að takmarka möguleika til tapsfrádráttar, sem væru í gildi að óbreyttum lögum og yrði reyndar áfram með sama hætti og áður við sameiningu fyrirtækja, en þá aðeins við sameiningu fyrirtækja í skyldum rekstri. Í umræðum hafi einnig komið skýrt fram, að ráðherrarn og þingmenn hafi talið, að sameining af því tagi, sem hér um ræði, væri heimil, en rétt væri að setja skorður við henni.

Í þriðja lagi telur sóknaraðili, að ef lagaregla sé óljós, beri að skýra hana í samræmi við framkvæmd og sambærileg tilvik, sbr. jafnræðisreglu stjórnskipunarinnar, sem nú hafi verið lögfest í 65. gr. stjórnarskrárinnar. Málsmeðferðin stríði gegn jafnræðisreglu stjórnskipunarinnar, þar sem aðrir aðilar, sem stóðu að slíkri sameiningu á sama tíma, hafi ekki þurft að sæta endurákvörðun vegna nýtingar tapsfrádráttar í kjölfar slíks samruna.

Í fjórða lagi hafni sóknaraðili túlkun skattstjórans í Reykjavík á því, hver hafi verið tilgangur löggjafans með setningu 5. gr. laga nr. 30/1971 um tekjuskatt og eignarskatt. Af hálfu embættisins hafi verið staðhæft, að megintilgangur löggjafans hafi aðeins verið sá „að auðvelda fyrirtækjum að sameinast í skattalegu tilliti, þegar svo háttaði, að um var að ræða verulega rekstrarlega hagræðingu, sem hlaust í kjölfar sameiningarinnar“. Hér sé um tilbúning embættisins að ræða. Skilyrðið um „verulega rekstrarlega hagræðingu“ sé hvergi að finna í samtímaheimildum. Þá hafi ákvæðinu ekki einvörðungu verið ætlað að greiða fyrir samruna í skattalegu tilliti. Um aðrar ástæður hafi einnig verið að ræða, t. d. þær að samræma skattlagningu því, sem gerðist í öðrum EFTA-löndum, og svo einnig að örva eiginfjármýndun í fyrirtækjum. Skýrt komi fram í greinargerð með nefndri lagagrein, að verið væri að eyða ákveðinni réttaróvissu og færa skattskyldu til, þ. e. til skatt-

skyldu komi fyrst, þegar hlutabréf í eftirlifandi félagi eru seld eða því félagi er slitið eftir reglum um söluhagnað. Í umræðum með lögnum komi skýrt fram af hálfu fjármálaráðherra, að stjórnvöld hafi gert sér fulla grein fyrir því, að verið væri að veita fyrirtækjum aukin hlunnindi, þ. e., að fyrirtækin gætu þannig fengið aukið fjármagn til umsýslu. Augljós rök séu því til stuðnings, að sameining Verksmiðjunnar Vífilfells hf. við Gamla Álafoss hf. og Farg hf. falli vel að upphaflegum tilgangi laganna. Meira fé verði eftir í fyrirtækinu til eflingar þess og til nýsköpunar. Sameiningin hafi m. a. gert Vífilfelli hf. það kleift að reisa nýja verksmiðju, sem aftur sé forsenda vatnsútflutnings fyrir fyrirtækið Þórsbrunn hf., sem sé í eigu Vífilfells hf., Vatnsveitu Reykjavíkur og Eignarhaldsfélagsins Hofs hf. (Hagkaup). Í framsöguræðu með nefndri lagagrein hafi fjármálaráðherra bent á, að eitt helsta vandamál í fyrirtækjarekstri væri, að íslensk skattalög hindruðu, að fjármagn myndaðist með eðlilegum hætti í fyrirtækjum og eigið fjármagn væri þar of lítið. Samruni Verksmiðjunnar Vífilfells hf., Fargs hf. og Gamla Álafoss hf. félli þannig vel að markmiðum lagabreytingarinnar 1970-1971.

Í fimmta lagi telji sóknaraðili, að ákvörðun skattstjóra hafi verið ólögmat vegna margvíslegra brota gegn meginreglum stjórnarfarsréttar. Vegna þeirra brota hafi engin gild endurákvörðun legið fyrir innan þess sex ára frests, sem skattstjórinn í Reykjavík telji eiga við í málinu. Þannig telji sóknaraðili, að í raun hafi verið búið að taka ákvörðun um að endurákværða opinber gjöld sín, er honum hafi verið tilkynnt um þá fyrirtælan skattstjórans í Reykjavík með bréfi, dagsettu 9. desember 1994, að fella niður frádráttarliðina „ónotuð rekstrartöp Fargs hf. og Gamla Álafoss hf.“, 425.925.832 kr., í skattframtali félagsins gjaldárið 1989 og endurákværða opinber gjöld félagsins í framtölum fyrir gjaldárin 1990, 1991, 1992 og 1993. Sóknaraðila hafi verið veittur tíu daga frestur til að koma að andmælum vegna „fyrirhugaðra breytinga“. Telja verði, að sá skammi frestur hafi aðeins verið til málamynda, þegar lítið sé til umfangs málsins og þeirra hagsmuna, sem í húfi séu. Virðist embætti skattstjórans í Reykjavík aðeins hafa verið að gæta „formskilyrða“. Athyglisvert sé, að samkvæmt boðunarbréfinu frá 20. maí 1994, er lotið hafi að mun lægri fjárhæðum, hafi verið veittur tuttugu daga frestur til andmæla. Frestur samkvæmt boðunarbréfinu frá 9. desember 1994 hafi verið svo naumur, að sóknaraðila hafi í raun verið gert ókleift að gæta andmælaréttar síns. Eðlilegs jafnræðis hafi ekki heldur verið gætt, þar sem embættið sjálft hafi tekið sér mjög langan tíma til undirbúnings, eins og ýtarlegt bréf þess til sóknaraðila frá 9. desember 1994 beri með sér. Skattstjóri hafi verið kominn með öll umbeðin gögn frá sóknaraðila með bréfi hans 30. september 1993. Með tilliti til þess, að sex ára regla ætti

við í málinu, hafi málið verið að fynast í lok ársins. Skattstjóra hefði því borið að koma boðunarbréfi til sóknaraðila þegar í október og veita honum hæfilegan frest til andmæla. Þess í stað hafi hann ekkert aðhafst, fyrr en langt var liðið á desember. Honum hafi þó mátt vera ljóst, að sóknaraðila gæfist ekki tími til að færa fram ýtarlegar og réttar varnir í málinu. Í þessu háttalagi felist brot gegn málshraðareglu 9. gr. stjórnsýslulaga.

Málsmeðferð embættisins sé og andstæð þeirri meginreglu stjórnsýslulaga, að aðilum mála, sem til meðferðar eru hjá stjórnvöldum, skuli veittur frestur til að kynna sér gögn málsins og tjá sig, áður en ákvörðun er tekin, sbr. einkum 13. og 14. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Sama meginregla hafi áður verið lögfest í 96. gr. skattalaga nr. 75/1981. Þessi regla hafi þeim mun meiri þýðingu, að um sé að ræða íþyngjandi ákvörðun, sem snerti mjög mikla hagsmuni sóknaraðila. Með því að neita sóknaraðila um hæfilegan frest til að gæta andmælaréttar síns, hafi honum um leið verið meinað að benda á misskilning og ónákvæmni í undirbúningi málsins af hálfu skattstjórans í Reykjavík. Í ljós hafi komið, að boðunarbréfinu frá 9. desember 1994 hafi verið áfátt í mjög verulegum mæli, þar sem nægilegur tími hafi ekki gefist til að leiðrétta, áður en ákvörðun var tekin um endurálagningu. Í fyrsta lagi hafi skattstjóri neyðst til að senda sóknaraðila bréf, dagsett 17. desember 1995, með „verulegum leiðréttingum“, svo að notað sé orðalag í bréfi ríkisskattstjóra til sóknaraðila frá 22. desember 1994. Í tilvitnuðu bréfi ríkisskattstjóra segi, að þess hafi ekki verið að vænta, að gjaldandi væri í stakk búinn til að svara fyrirspurn skattstjóra, fyrr en lokafyrirspurn hafi legið fyrir, en það hafi ekki verið fyrr en 17. desember 1994 (raunar ekki fyrr en 19. desember, þar sem 17. desember hafi verið laugardagur). Í öðru lagi hafi þurft að fara í gegnum mikla rannsókn og skoðun varðandi réttarframkvæmd á árunum fyrir 1989 svo og varðandi umræður á Alþingi og afgreiðslu frumvarpa á árunum 1988 og 1991 til að leiða það í ljós, eins og gert sé í kæru sóknaraðila frá 28. júní 1995, að endurákvörðunin hvíli á ólög-mætum sjónarmiðum, þar sem síðari tíma lög og réttarframkvæmd hafi verið lesin inn í þau lög, sem gilt hafi á tíma umræddrar sameiningar. Í þriðja lagi hafi í boðunarbréfinu frá 9. desember 1994 verið farið langt með skil-yrði sameiningar í hlutafélagalögum, og hafi verið horfið frá þeirri máls-ástæðu í úrskurði skattstjóra frá 28. ágúst 1995, en hún hafi verið drjúgur hluti boðunarbréfsins frá 9. desember 1994 og fyrri bréfa skattstjóra um þennan þátt málsins. Í fjórða lagi hafi í boðunarbréfinu verið ýtt til hliðar hinni raunverulegu framkvæmd sameiningarinnar. Hluthafar Verksmiðjunnar Vífilfells hf. hafi verið orðnir hluthafar í Gamla Álafossi hf. og Fargi hf., áður en að sameiningunni hafi komið. Skattstjóri hafi enga heimild haft

til að ýta slíkum staðreyndum til hliðar og gera því skóna, að tilgangur sameiningarinnar hafi á einhvern hátt verið óheimill miðað við lög og réttarframkvæmd þess tíma. Öll framangreind atriði hefði mátt upplýsa, ef sóknaraðila hefði verið veittur hæfilegur frestur til þess. En það hafi ekki verið gert og málið þar af leiðandi ekki nægilega upplýst, þegar ákvörðun hafi verið tekin af hálfu skattstjóra í árslok 1994. Hefði embættinu borið að greina sóknaraðila frá fyrirætlun sinni og greina honum frá röksemdum sínum í tæka tíð. Megi í þessu sambandi vísa til meginreglu 14. gr. stjórnsýslulaga.

Málsmeðferðin stríði augljóslega gegn meginreglu stjórnsýslunnar um vandaðan undirbúning og málátalbúnað, sem nú hafi verið lögfest í 10. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Tengist rannsóknarreglan andmælareglunni, þar sem hún lúti m. a. að því að upplýsa mál, áður en ákvörðun er tekin. Sóknaraðili eigi að geta treyst því, að skattyfirvöld fari að lögum og virði rétt hans í hvívetna, en það hafi ekki verið gert. Vandséð sé, hvaða lögmæt sjónarmið hafi getað legið að baki fyrirsögunum í bréfum skattstjóra frá 22. nóvember 1993 og 9. september 1994 um, hver hafi verið „rekstrarlegur tilgangur“ greindrar sameiningar, en þar hafi verið að lesa seinni tíma lagabreytingar inn í lög með afturvirkum hætti. Gera verði þá kröfu til skattyfirvalda, að þau tilgreini tímanlega raunverulegar ástæður endurákvörðunar í slíku máli með réttum og skilmerkilegum hætti og beri sjálf halla af óvönduðum vinnubrögðum. Það hafi ekki verið gert fyrr en með boðunarbréfinu frá 9. desember 1994, sem síðar hafi komið í ljós, að ekki hafi verið tilbúið til boðunar á þeim tíma að mati ríkisskattstjóra. Skattstjóra hafi borið að afturkalla bréfið frá 9. desember 1994, leiðrétta það og senda út nýtt boðunarbréf með nýjum fresti. Synjun um frekari frest í leiðréttingabréfinu frá 17. desember 1994 hafi ekki hvílt á lögmætum sjónarmiðum. Hafi gjaldandi ekki átt að þurfa að knýja fram frekari fresti með atbeina ríkisskattstjóra, eins og raunin hafi orðið í þessu máli. Hafi embættinu borið að vanda sérstaklega til vinnubragða sinna, þar sem um hættu á fyrningu hafi hugsanlega verið að ræða. Málsmeðferð embættis skattstjórans í Reykjavík eigi ekki að líðast, og verði varnaraðili að bera afleiðingarnar af því.

Verði ekki fallist á aðalkröfunna, hvað varðar þennan þátt endurákvörðunar skattstjórans í Reykjavík á opinberum gjöldum sóknaraðila gjaldárin 1989-1993, sé gerð sú krafa, að fjárhæð þessa liðar verði lækkuð úr 268.918.570 kr. í 181.294.213 kr. auk dráttarvaxta og kostnaðar. Sú krafa sé rökstudd með þeim hætti, að tekið verði tillit til lækkanar- og frestheimilda gagnvart opinberum gjöldum, sem sóknaraðili hefði getað nýtt sér gjaldárin 1989-93, jafnvel þó að tapsfrádráttar hefði ekki notið við í kjölfar samein-

ingar Fargs hf. og Gamla Álafoss hf. við Verksmiðjuna Vífilfell hf. árið 1988. Þeir liðir, sem hér um ræðir, séu eftirtaldir:

1. Sérstakar fyrningar.

Sóknaraðili notfæri sér heimild í 13. gr. gildandi skattalaga um sérstakar fyrningar á móti skattskyldum söluhagnaði af fyrnanlegum eignum. Gerð sé grein fyrir þessum sérstöku fyrningum á fyrirliggjandi endurgerðum fyrningarskýrslum. Jafnframt sé gerð grein fyrir þeim breytingum, sem verði á skattskyldum söluhagnaði og leiði af breytingum þessum.

2. Upplausn fjárfestingarsjóðs.

Á skattframtali sóknaraðila árið 1989 hafi verið fjárfestingarsjóður, sem myndaður hafi verið með heimild í 54. gr. þágildandi skattalaga. Samtals hafi hér verið um að ræða 47.767.589 kr. Engin úttekt hafi þó farið fram af bundnum bankareikningum (fjárfestingarsjóðsreikningum) árið 1988, svo að sóknaraðila hafi verið heimilt, en ekki skylt, að leysa fjárfestingarsjóðinn upp á skattframtali ársins 1989, sbr. úrskurð ríkisskattaneftndar nr. 13/1988. Í gögnum málsins sjáist, að úttekt af bundnum reikningum hafi ekki farið fram fyrr en árið 1989. Samkvæmt 55. gr. þágildandi skattalaga hafi talist til tekna við úttekt af bundnum reikningi, sbr. 54. gr., samsvarandi tillag viðkomandi árs í fjárfestingarsjóði, þegar það hafði verið framreiknað samkvæmt ákvæðum 26. gr. frá frádráttarári til ráðstöfunarárs. Samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 55. gr. þágildandi skattalaga hafi mátt nýta hina skattskyldu fjárhæð til sérstakra fyrninga af fyrnanlegum eignum samkvæmt 32. gr., sem heimilt hafi verið að fyrna í fyrsta sinn á árinu, sbr. 33. gr. Sóknaraðili nýti sér þennan rétt á þann hátt að fresta tekjufærslu fjárfestingarsjóðs til ársins 1989 að hluta, þ. e. á skattframtali 1989 séu leystar upp 25.580.514 kr., en afgangurinn, framreiknaður með verðbreytingarstuðli 22,24% eða 27.121.480 kr., sé leystur upp á framtali ársins 1990. Á móti upplausn varasjóðsins hvort ár fyrir sig notfæri sóknaraðili sér heimild í áðurnefndri 55. gr. til sérstakra fyrninga af fyrnanlegum eignum, sem heimilt hafi verið að fyrna í fyrsta sinn á viðkomandi árum.

3. Gjaldfærsla 2,5% af gjaldfærðum frádráttarbærum launum ársins 1990.

Samkvæmt ákvæði til bráðabirgða nr. II í lögum nr. 113/1990 um tryggingargjald hafi þeim aðilum við álagningu opinberra gjalda árið 1991 vegna rekstrar árið 1990, sem ekki höfðu fært til frádráttar álögð og greidd tryggingariðgjöld árið 1990, verið heimilt að draga frá rekstrartekjum fjárhæð, sem numið hafi 2,5% af gjaldfærðum frádráttarbærum launum samkvæmt rekstrarreikningi þess árs. Samkvæmt þessu bráðabirgðaákvæði hafi hvorki mátt mynda rekstrartap vegna frádráttar samkvæmt þessu ákvæði né nota það til að fresta yfirlærslu rekstrartaps frá fyrri árum, og þar af leiðandi

hafi félagið ekki getað nýtt sér þessa heimild. Eftir þær breytingar, sem skattstjóri hafi nú gert á skattframtali sóknaraðila 1991, sé ekkert því til fyrirstöðu, að félagið notfæri sér þessa heimild, þar sem öllum skilyrðum sé fullnægt.

Um vaxtakröfu vísaði lögmaður sóknaraðila í munnlegum málflutningi til meginreglu 13. gr. vaxtalaga nr. 25/1987, sbr. 1. gr. sömu laga.

III.

Að því er varðar rekstrarliðina (gjaldaliðina) „vinnuföt“, undir sölu- og dreifingarkostnaði, „kynningar- og ráðstefnuhald“, „bækur og tímarit“, „ýmislegt“ undir skrifstofu- og stjórnunarkostnaði, „rekstrarkostnað bifreiða“, „markaðskostnað“, „vatnsframleiðslu“, „viðhald fasteigna og lóða“, „tapaðar kröfur“, „risnu og ferðakostnað“, vísaði varnaraðili í greinargerð til rökstuðnings í úrskurði skattstjórans í Reykjavík og í munnlegum málflutningi til rökstuðnings í úrskurði yfirséðanefndar. Um beitingu 25% álags samkvæmt 2. mgr. 106. gr. laga nr. 75/1981, tekur varnaraðili fram, að sóknaraðili hafi leynt hinum ófrádráttarbæra kostnaði í ýmsum liðum rekstrarkostnaðar, svo að eigi hafi orðið séð nema með sérstakri rannsókn. Verði því að telja fullt tilefni til að beita þessu álagi, enda verði ekki séð, hvernig fá ætti gjaldendur til að hlíta réttum reglum, ættu þeim að haldast uppi skattskil, eins og hér um ræði, án allrar áhættu.

Eftirlaunaskuldbindingar.

Af hálfu sóknaraðila sé ekki byggt á efnislegum atriðum, þ. e., hvort frádráttarheimild sé í lögum nr. 75/1981, enda sé það atriði dæmt með hæstaréttardómi frá 7. desember 1995. Af hálfu sóknaraðila sé byggt á því, að formlega sé ákvörðun skattyfirvalda ekki lögmat, þar sem ekki sé fullnægt skilyrðum 97. gr. laga nr. 75/1981.

Grunnatriðið varðandi 97. gr. laga nr. 75/1981 sé, hvernig háttað hafi verið frágangi á framtali, er það hafi borist skattyfirvöldum. Spurningin sé því, hvort látnar hafi verið í té í framtali eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem reisa hafi mátt rétta álagningu á. Samkvæmt skýru orðalagi athugasemda með frumvarpi að lögum nr. 40/1978 verði upplýsingar, sem reisa mátti rétta álagningu á, að koma beinlínis fram í framtali eða fylgigögnum þess. Í athugasemdum með greininni segi svo:

„Í 2. mgr. er það nýmæli, að frestur til endurupptöku er stytur, ef ástæðan til hennar er ófullnægjandi skoðun skattstjóra á framtali eða fylgigögnum þess, en ekki ófullnægjandi upplýsingar skattaðila. Þessi málsgrein á að eins við, ef upplýsingar, sem reisa mátti á rétta álagningu, 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 athugavert við framtalið.“

Eftirlaunaskuldbindingar muni fyrst hafa verið færðar á skattframtal sóknaraðila 1987, en þar séu þær færðar til frádráttar á skattframtalinu sjálfu með 52.300.000 kr. 52.800.000 kr. hafi verið færðar meðal skulda á efnahagsreikningi með tilvísun til athugasemdar í skýringum við ársreikninginn, en þar segi:

„Skuldbinding félagsins vegna áunninna eftirlaunaréttinda starfsmanna er nú færð í fyrsta skipti í ársreikninginn. Áunnin réttindi í árslok 1986 nema 52.800 þús. kr., og er sú fjárhæð færð meðal langtímaskulda. Áunnin réttindi í ársbyrjun 1986 eru færð til lækkunar á óráðstöfuðu eigin fé, en breyting ársins er færð meðal stjórnunar- og skrifstofukostnaðar.“

Ekki hafi komið til, að álagningu samkvæmt tilvitnuðu skattframtali 1987 yrði breytt að þessu leyti. Þau skattframtöl, sem sæti endurákvörðun í málinu, séu framtöl 1989-1992. Í ársreikningi kæranda árið 1988 segi í skýringu sóknaraðila á honum:

„Skuldbinding félagsins vegna áunninna eftirlaunaréttinda starfsmanna er í árslok 85.134.000 kr. Eftirlaun til greiðslu á næsta ári eru færð meðal skammtímaskulda 1.125.000 kr.“

Sams konar skýringar sé að finna í ársreikningum 1989-1991.

Einnig sé rétt að benda á, að frádráttarliðurinn sé færður meðal stjórnunar- og skrifstofukostnaðar, eins og fram kom í tilvitnuðum skýringum. Á rekstrarreikningi ársins 1989 sé hækkun eftirlaunaskuldbindinganna færð undir liðnum „óreglulegar tekjur og (gjöld)“. Þessi færsluháttur hafi ekki verið viðhafður á öðrum ársreikningum sóknaraðila. Þannig sé um að ræða breytingu á færsluháttum frádráttarliðarins þetta eina ár, sem átt hafi að fylgja nánari skýring í ársreikningnum samkvæmt 12. tl. 102. gr. laga nr. 32/1978 um hlutafélög m. s. br., en það hafi verið vegna þessa árs, sem fyrsta fyrirspurnarbréf skattstjóra hafi komið.

Upplýsingar, sem legið hafi fyrir í framtölunum, hafi verið allsendis ófullnægjandi. Á þeim hafi ekkert komið fram um forsendur færslanna, hvernig þær voru reiknaðar, hverjum þær voru ætlaðar né annað um eðli þeirra. Þessi skortur á viðhlítandi upplýsingum hafi því kallað á, að skattstjóri aflaði frekari gagna með fyrirspurn til sóknaraðila samkvæmt 96. gr. laga nr. 75/1981. Það hafi legið fyrir, að ríkisskattanefnd hafi bæði hafnað og leyft frádrátt vegna eftirlaunaskuldbindinga í úrskurðum sínum og einnig, að ágreiningur hafi verið meðal skattyfirvalda og löggiltra endurskoðenda um frádráttarliðinn og sá ágreiningur farið til dómstóla. Því sé aldrei hægt

að halda fram, að skattyfirvöld geti fyrir fram án þess að fá nánari upplýsingar flokkað frádráttinn sem ófrádráttarbæran og strikað hann út samkvæmt 95. gr. laga nr. 75/1981. Samkvæmt því ákvæði geti skattstjóri „leiðrétt fjárhæðir einstakra liða, ef þeir eru í ósamræmi við gildandi lög og fyrirmæli skattyfirvalda, svo og einstaka liði framtals, ef telja megja, að óyggjandi upplýsingar séu fyrir hendi“. Ákvæði 95. gr. hafi verið skýrt mjög þröngt samkvæmt fjölmörgum úrskurðum skattyfirvalda. Haft hafi verið að leiðarljósi að afla upplýsinga hjá skattþegnum og andmælareglan verið höfð í hávegum, með því að skattþegnar eigi að tjá sig um frádráttarliðina, áður en til breytinga á framtali komi.

Kjarni málsins sé sá, að framtal sóknaraðila hafi ekki verið fullnægjandi. Vantað hafi veigamiklar upplýsingar, til að unnt væri að meta frádráttarliðinn. Hafi skattyfirvöld skort heimild til að breyta framtali sóknaraðila án þess að gefa honum kost á að tjá sig áður um þá breytingu. Með því að nýta hafi þurft 96. gr. fyrrgreindra laga til að afla upplýsinga um frádráttarliðinn, hafi skattyfirvöld haft heimild til að endurákvarða opinber gjöld sóknaraðila sex ár aftur í tímann, sbr. 1. mgr. 97. gr. laganna.

Tapsfrádráttur.

Forsögu ákvæðis 56. gr. laga nr. 75/1981 sé að finna í frumvarpi, sem lagt hafi verið fyrir Alþingi 1969 um breytingu á lögum nr. 90/1965. Ákvæðið geri ráð fyrir því, að með samruna sé átt við algjöran samruna fjármuna og eigin fjár með skiptum á hlutabréfum, en „engum öðrum greiðslum til hluthafa í félagi, sem slitið er“. Þegar svo hátti til, eigi ekki að koma til skattskyldu.

Í framsöguræðu þáverandi fjármálaráðherra komi fram, að nauðsynlegt sé að búa fyrirtækjum skilyrði þannig, að þau yrðu samkeppnisfær, þegar þau þyrftu að berjast verndartollalaust við framleiðslu annarra EFTA-landa. Einnig hafi verið skipuð nefnd til að kanna leiðir til að örva myndun eigin fjár fyrirtækja og auðvelda samruna þeirra. Í ræðu fjármálaráðherra komi einnig fram, að samruni fyrirtækja gæti orðið í stórum stíl og þá til að skapa stærri rekstrareiningar og fá betri samkeppnisaðstöðu.

Ljóst sé, að tilgangur ákvæðisins sé umfram allt sá að auka eigið fé fyrirtækja og gera þau að sterkari rekstrareiningum og betur í stakk búin að mæta samkeppni við erlenda aðila. Sé fráleitt að halda því fram, að tilgangur með þessu ákvæði hafi verið sá, að fyrirtækin kæmust hjá greiðslu skatta í kjölfar sameiningar. Hefði það verið tilgangurinn, séu líkur á því, að skattþrósentan hefði verið lækkuð eða einhverjar slíkar aðgerðir komið til, þannig, að öll fyrirtæki gætu notið lægri skattgreiðslna.

Um aðdraganda „sameiningarinnar“ komi fram í málinu, að þegar haustið 1986 hafi kviknað hugmynd innan stjórnar sóknaraðila um sameiningu

við önnur fyrirtæki og að tilteknum löggiltum endurskoðanda hafi verið falið að taka saman greinargerð um möguleika þess að nýta sér yfirferanlegt tap við sameiningu fyrirtækja til að byggja upp eiginfjárstöðu félagsins. Í skýrslu endurskoðandans komi berlega fram, að tilgangurinn sé að kaupa tap og ná sér þannig í frádrátt frá skattskyldum tekjum. Helsta áhyggjuefni skýrsluhöfundar hafi verið 58. gr. laga nr. 75/1981, er fjalli um óvenjuleg viðskipti í fjármálum, en jafnframt séu vangaveltur um það, hvort sóknaraðili fengi á sig viðurlög samkvæmt 96. gr. laganna, ef frádrátturinn yrði ekki samþykktur hjá skattyfirvöldum. Síðan sé fjallað um aðferð við framkvæmd sameiningar, og miðist framkvæmdin samkvæmt skýrslunni við það, að viðsemjandi sóknaraðila fái hlutabréf í sóknaraðila, sem hann verði síðan að selja sóknaraðila aftur árið eftir. Þá eigi verið að greiðast með eignum, sem áður hafi verið í eigu þess félags, sem sameinaðist sóknaraðila. Að lokum geri höfundurinn fyrirvara um aðgerðir, ef sú staða kæmi upp, að sóknaraðili gæti ekki nýtt sér hin skattalegu réttindi eða þyrfti að inna af hendi greiðslur vegna skulda, er þeir tækju á sig við sameininguna. Eftir lestur skýrslu þessarar sé engum blöðum um það að fletta, að sóknaraðili hafi haft það í huga að kaupa sér skattafslátt.

Þetta atriði komi einnig berlega fram í samningi um sölu hlutabréfa í Gamla Álafossi hf. milli Framkvæmdasjóðs Íslands og sóknaraðila. Skattyfirvöld hafi skorað á sóknaraðila að leggja fram samninga þá, sem lágu til grundvallar „sameiningunni“. Hafi það verið gert. Þá hafi sóknaraðili lagt fram gögn, er beri heitið „samningur um samruna“, en aðra samninga hafi sóknaraðili ekki látið í té.

Samningsins á milli Framkvæmdasjóðs Íslands og hluthafanna í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. hafi skattstjóri aflað hjá Framkvæmdasjóði. Í skilmálum hans komi m. a. fram, að fyrir hlutafé í Gamla Álafossi hf. séu engir fjármunir látnir af hendi, en hluthafar í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. ábyrgist in solidum greiðslu viðtekinna skulda Gamla Álafoss hf. við Framkvæmdasjóð Íslands. Í 3. gr. samningsins segi svo:

„Seljanda er kunnugt um, að það er forsenda kaupenda fyrir kaupunum, að skattalegur tapsfrádráttur nýtist í sameiningu Gamla Álafoss hf. við annað hlutafélag, en slíka sameiningu munu kaupendur framkvæma eigi síðar en 31. 12. 1988. Nýtist skattalega hagræðið ekki eða einungis að hluta vegna breytinga á núgildandi skattareglum, skulu seljendur endurgreiða kaupendum viðteknar skuldir samkvæmt efnahagsreikningi í sama hlutfalli. Sama gildir, verði skattalegur tapsfrádráttur lægri en áætlað er í ársreikningi Gamla Álafoss hf. 1987 vegna breytinga, sem skattyfirvöld kynnu að gera á framtali félagsins.“

Með vísan m. a. til þess, sem hér hafi verið rakið, telji varnaraðili það liggja í augum uppi, að eini tilgangur sóknaraðila hafi verið sá að afla sér gjaldfærslu á rekstrarreikningi til að minnka hagnað sinn og komast þannig hjá greiðslu opinberra gjalda. Þá renni atburðarás við sameininguna enn frekar stoðum undir þær fullyrðingar, sem hér hafi verið hafðar uppi.

Rétt sé að áréttta það, að hluthafar í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. hafi keypt hluti í Fargi hf. og Gamla Álafossi í sömu hlutföllum og eignarhluti þeirra var í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. Eignarhald þeirra nái í öðru tilfelli einum sólarhring og í hinu tilfellinu innan við tvær vikur. Engir fjármunir hafi verið látnir af hendi við kaupin á hlutabréfunum og endurgjaldið ekki látið af hendi, fyrr en „samruninn“ hafi farið fram, en þá hafi það verið sóknaraðili, sem gefið hafi út skuldabréf. Upphafsdagur vaxta þess bréfs hafi verið sá dagur, er hluthafar í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. hafi keypt hlutabréfin í Fargi hf. og Gamla Álafossi hf., sem reyndar hafi runnið saman við sameiningardaginn, þ. e. 30. desember 1988.

Þá sé rétt að líta á eignastöðu og rekstur Fargs hf. og Gamla Álafoss hf. Árið 1988 hafi hvorki Farg hf. né Gamli Álafoss hf. haft með höndum atvinnurekstur. Eignastaða Fargs hf. hafi einungis verið rúmlega 200.000 kr. á bankareikningi. Hjá Gamla Álafossi hf. hafi eina eignin verið hlutabréf í Álafossi hf., sem stofnað hafi verið í árslok 1987 til að taka við rekstri Gamla Álafoss hf. Við öllum eigum Gamla Álafoss hf. hafi verið tekið af Álafossi hf.

Bæði félögin hafi hætt rekstri vegna fjárhagserfiðleika, Farg hf. 1986 og Gamli Álafoss hf. í árslok 1987. Bæði félögin hafi skuldað aðalhluthafa í félögunum verulegar fjárhæðir. Farg hf. hafi skuldað Framsóknarflokksnum 60.000.000 kr. (af 90.000.000 kr. heildarskuld), og Gamli Álafoss hf. hafi skuldað Framkvæmdasjóði Íslands 113.500.000 kr. í árslok 1987, og hafi það verið eina skuld félagsins. Hvorki Farg hf. né Gamli Álafoss hf. virðist hafa átt möguleika til að standa við skuldbindingar sínar gagnvart lánardrotnum. Því megi segja, að af hálfu sóknaraðila hafi hvorki verið eftir eignum né viðskiptavild að slægjast.

Sóknaraðili haldi því fram, að svonefnd kaup hluthafa sóknaraðila á hlutabréfum í Fargi hf. og Gamla Álafossi hf. séu aðeins skráningar til málamynda og hafi ekkert gildi, sbr. einnig 58. gr. laga nr. 75/1981. Eignarhaldstími hafi verið sólarhringur í öðru tilvikinu og tæpar tvær vikur í hinu. Af aðdraganda málsins sé ljóst, að alltaf hafi við það verið miðað að fá tapið fært til sóknaraðila. Hlutabréfin í félögunum tveimur hafi verið færð til hluthafa í sóknaraðila í sömu hlutföllum og hlutafjáreign þeirra hafi verið í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. Þegar til alls þessa sé litið, sé með öllu óeðlilegt

að líta á þá sem kaupendur bréfanna persónulega, heldur sem umboðsmenn sóknaraðila, og viðskiptin með bréfin sem umboðsgerning hans vegna, sem þeir þó geri í eigin nafni.

Pegar þessi atriði séu virt, sé augljóst, að í raun hafi það verið Framsóknarflokkurinn og Framkvæmdasjóður, sem hafi verið viðsemjendur sóknaraðila. Líta verði heildstætt á atburðarásina og einungis til mála-mynda að láta hluthafa í sóknaraðila vera í viðskiptum við Framsóknarflokkinn og Framkvæmdasjóð.

Auk þessa sé á það bent, að þegar litið sé til fjárhagsstöðu hins „sameinaða“ félags eftir „sameininguna“, sé hún verri en samanlögð fjárhagsstaða hvers félags um sig fyrir sameininguna. Það stafi af því, að sóknaraðili hafi gefið út skuldabréf, að fjárhæð samtals 30.767.660 kr., til Framkvæmdasjóðs Íslands og 46 skuldabréf, samtals að fjárhæð 22.970.348 kr., til Framsóknarflokksins. Samtals séu því rúmlega 53.000.000 kr. minni fjármunir í hinu sameinaða félagi. Hér hafi því ekki orðið algjör samruni fjármuna og eigin fjár, eins og skilyrði sé samkvæmt 56. gr. laganna um tekju- og eignarskatt.

Rétt sé að taka það fram, að sameining hlutafélaga samkvæmt hlutafélagalögum fari ekki fram í einu vetfangi. Geymi ákvæði hlutafélagalaga reglur um þetta ferli. Komi ýmis tímatakmörk við sögu við ráðstafanir af þessu tagi, m. a., hvenær ákvörðun um samruna er tekin, viðmiðun reikningsskila, þ. e. uppgjörsdagur vegna samruna og lok yfirtekens hlutafélags að félagarétti og útgáfa innköllunar skulda samkvæmt 130. gr. laga nr. 32/1978, sem ætla verði, að ekki sé undanþægt ákvæði eftir hlutafélagalögum. Þá þurfi við sameiningu félaga að liggja fyrir ýmis gögn, sem tilgreind séu í 126. gr. hlutafélagalaga, til þess að sameiningin sé lögmæt.

Af hálfu sóknaraðila sé mikið vísað til jafnræðisreglu og að málsmeðferð skattýfirvalda stríði gegn henni. Síðan sé fullyrt, að aðrir aðilar, sem staðið hafi að „slíkum sameiningum á sama tíma, hafi ekki þurft að sæta endurákvörðun vegna nýtingar tapsfrádráttar á kjölfar slíks samruna“. Þessum staðhæfingum sé mótmælt sem röngum. Úrskurðir yfirsattanefndar sýni, að mál sóknaraðila sé ekkert einsdæmi. Þar fyrir utan sé rétt að árétta það, að brjóti menn ákvæði skattalaga og komist upp með það, réttlæti það ekki, að aðrir eigi einnig að sleppa. Ekki sé hægt að byggja jafnræði á lögbrotum annarra.

Grundvallaratriði varðandi 97. gr. laga nr. 75/1981 sé, hvort skattframtalið eða fylgigögn þess hafi haft að geyma fullnægjandi upplýsingar, sem reisa hafi mátt rétta álagningu á. Þá komi samkvæmt athugasemdum með frumvarpinu berlega fram, að upplýsingar verði beinlínis að koma fram í framtölunum eða fylgigögnum þeirra. Það samrýmist því ekki réttri túlkun

ákvæðisins að benda á, að skattyfirvöld hafi getað fengið upplýsingar hjá Hluta félagskrá, svo sem haldið sé fram af sóknaraðila. Samkvæmt sömu athugasemd skipti ekki heldur máli, hvort „skattstjóra hefði mátt vera ljóst fyrr, að eitthvað var athugavert við framtalið“. Því sé haldlaust að benda t. d. á umræður og blaðagreinar um „sameiningarmálin“, sem fram hafi farið á Alþingi.

Þá sé að líta til þeirra upplýsinga, sem fram hafi komið í skattframtalinu um „sameiningu“ félaganna. Á fylgiskjali með skattframtali fyrir árið 1988, þ. e. skattframtali 1989, komi fram, að ónotuð rekstrartöp frá fyrri árum vegna Gamla Álafoss hafi verið 302.429.757 kr. og vegna Fargs hf. 123.496.075 kr. Í skýringu með ársreikningnum komi fram eftirfarandi athugasemd:

„Árið 1988 voru þrjú félög sameinuð Vífilfelli hf. Þau voru Akra hf., Farg hf. og Gamli Álafoss hf. Efnahagsreikningur Vífilfells hf. 31. 12. 1988 sýnir stöðu félagsins eftir þessa sameiningu, en rekstrarreikningur ársins 1988 er einungis vegna rekstrar Vífilfells hf. Við sameiningu yfirtók Vífilfell hf. skattaréttarlegar skyldur og réttindi þessara félaga.“

Að öðru leyti hafi ekki verið gerð grein fyrir því, hvernig viðskiptin fóru fram.

Með skattframtali Gamla Álafoss hf., sem sent hafi verið skattstjóranum í Hafnarfirði, hafi eftirfarandi athugasemd fylgt:

„Meðfylgjandi skattframtal 1989 er vegna starfsemi Gamla Álafoss hf. árið 1988. Gamli Álafoss hf. var sameinaður Vífilfelli hf. árið 1988, og verða því allar rekstrarniðurstöður fram að sameiningardegi færðar á skattframtöl Vífilfells hf.“

Efnislega samhljóða athugasemd hafi verið send skattstjóranum í Reykjavík með skattframtali Fargs hf.

Ljóst sé, að athugasemdir þessar séu misvísandi. Í framtali sóknaraðila sé lýst yfir, að sá rekstrarreikningur taki einungis til rekstrar Vífilfells hf., og sé það í samræmi við hæstaréttardóm frá 1. nóvember 1995 í málinu: Andri hf. gegn Gjaldheimtunni í Reykjavík. Aftur á móti bendi áritanir með framtölum Fargs hf. og Gamla Álafoss hf. til þess, að allar rekstrarniðurstöður fram að sameiningardegi hafi verið færðar á skattframtöl sóknaraðila, og sé það í ósamræmi við áðurgreindan hæstaréttardóm. Þetta atriði til viðbótar því, sem að ofan er rakið, hafi því gefið skattstjóranum í Reykjavík ærið tilfni til að spyrjast fyrir um sameininguna.

Upplýsingarnar, sem fram hafi komið í skattframtali sóknaraðila og lýst sé hér að framan, hafi ekkert gefið í skyn um það, á hvern hátt kaupum sóknaraðila á töpum Gamla Álafoss hf. og Fargs hf. hafi í raun verið háttað. Ekki komi fram, að það hafi verið hluthafar í Verksmiðjunni Vífilfelli hf.,

sem hefðu keypt töpin, átt hlutafélögin í sólarhring til tvær vikur og síðan sameinast sóknaraðila.

Það, sem geri það að verkum, að skattyfirvöld hafi farið að kanna sameininguna frekar, hafi verið svar sóknaraðila frá 30. september 1993 við fyrirspurn frá 27. maí 1993, sem varðaði verðbreytingaskýrslu sóknaraðila vegna Fargs hf. á meðfylgjandi skattframtali, en þar séu heildarskuldir lækkaðar um 59.133.777 kr. vegna skulda við hluthafa. Í sama bréfi skattfyrivalda sé spurst fyrir um rekstrarreikning Fargs hf., en vaxtagjöld samkvæmt honum hafi numið 19.508.216 kr. Í svarbréfinu komi fram, að skuldin á verðbreytingafærslublaði sé skuld Fargs hf. við Framsóknarflokkinn, og umspurð vaxtagjöld séu m. a. vegna lána félagsins hjá Framsóknarflokknunum. Í kjölfar þessara upplýsinga hafi skattstjóri ritað fyrirspurnarbréf samkvæmt 96. gr. laga nr. 75/1981 og reynt að afla upplýsinga um „sameininguna“.

Af því, sem nú hafi verið rakið, megi ljóst vera, að ekkert í skattframtali sóknaraðila hafi gefið tilefni til, að því yrði breytt samkvæmt téðri 95. gr. Eins og upplýsingar hafi verið settar þar fram, hafi sameiningin getað verið lögmæt samkvæmt 56. gr. laga nr. 75/1981. Það hafi aðeins skort á, að skýringarnar væru þannig úr garði gerðar, að allur sannleikurinn væri sagður, þ. e., hvernig „sameiningin“ hafi í raun farið fram, t. d. varðandi það atriði, að hluthafar í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. hefðu átt hlutabréfin í sólarhring til tvær vikur áður og síðan „sameinast“ Vífilfelli hf. Hafi skattyfirvöldum því borið að afla upplýsinga samkvæmt 96. gr. nefndra laga og þar af leiðandi haft heimild til að endurákvæða gjöld sóknaraðila sex ár aftur í tímann.

Um málsmeðferð hjá skattyfirvöldum séu ýtarleg ákvæði í X. kafla laga nr. 75/1981. Í 95. gr. sé fjallað um þær breytingar á framtölum, sem skattyfirvöldum sé heimilt að gera fyrir álagningu skattanna. Þær breytingar séu mjög takmarkaðar, því að meginreglan sé sú, að skattstjóri eigi að leggja á skattaðila samkvæmt framtalinu. Þó geti skattstjóri leiðrétt augljósar reikningsskekkjur. Einnig geti skattstjóri leiðrétt fjárhæðir einstakra liða, ef þeir eru í ósamræmi við gildandi lög og fyrirmæli skattyfirvalda, og einnig sé hægt að leiðrétta einstaka liði, ef um óyggjandi upplýsingar er að ræða. Ákvæði 95. gr. sé einungis beitt fyrir álagningu. Í úrskurðum yfirskaðanefndar (áður ríkisskattanefndar) hafi komið fram, að skýra eigi ákvæði 95. gr. mjög þröngt. Meginreglan sé sem sé sú, að gefa eigi skattaðila kost á því að tjá sig um fyrirhugaðar breytingar skattyfirvalda á framtali hans, sbr. 96. gr. sömu laga. Meginreglan sé því sú, að virða eigi andmælaréttinn.

Þegar skattar eru endurákvæðaðir af skattyfirvöldum, sé það megin-

regla, að endurákvörðun skatts samkvæmt 96. gr. laga nr. 75/1981 nái til skatts vegna eigna og tekna síðustu sex ára, sem næst eru á undan því ári, þegar endurákvörðun fer fram. Komi þessi meginregla fram í 1. mgr. 97. gr. laganna. Hafi skattaðili aftur á móti látið í té fullnægjandi upplýsingar í framtalsgögnum sínum, er reisa mætti rétta álagningu á án allra fyrirspurna eða gagnaöflunar, sé ekki heimilt að endurákvarða honum skatt nema vegna tveggja síðustu ára, sem næst eru á undan því ári, þegar endurákvörðun fer fram, þótt í ljós komi, að álagningin hafi verið of lág, sbr. 2. mgr. 97. gr. Þá reglu sé hvergi að finna, að skattyfirvöld hafi tvö ár til að skoða framtölin, svo sem sóknaraðili virðist halda fram, og miðist tveggja ára fresturinn við endurupptöku álagningar, sbr. ofanritað.

Varðandi eftirlaunaskuldbindingarnar telji sóknaraðili, að skattyfirvöld hefðu haft heimild til að breyta skattframtali hans og strika út eftirlaunaskuldbindingarnar með vísan til 95. gr. áðurgreindra laga, þ. e. án þess að gefa honum kost á því að tjá sig áður. Þetta sé óneitanlega undarleg afstaða, þegar málið sé lesið í heild og þess gætt, hve geysilega áherslu sóknaraðili leggi á það, að andmælarétturinn sé virtur. Að öðru leyti vísist til þess, sem um þennan lið segir hér að framan.

Um málsmeðferð skattyfirvalda séu það tvö atriði, sem skipti meginmáli. Annars vegar séu það bréfaskipti, sem spunnist hafi út af fyrirspurnarbréfi skattstjóra frá 22. nóvember 1993, og hins vegar bréfaskipti vegna fyrirspurnarbréfs skattstjóra 9. desember 1994.

1. Eins og að framan greini, hafi skattframtal sóknaraðila eða fylgiskjöl þess ekki sýnt, á hvern hátt viðskiptunum með tapið hafi í raun verið hátt-að. Það sé ekki fyrr en sóknaraðili svari fyrirspurn frá 27. maí 1993, að ljóst sé, að nauðsyn hafi verið á því að fá frekari upplýsingar um viðskiptin. Skattstjóri riti þar af leiðandi bréfið 22. nóvember 1993, þar sem óskað sé eftir upplýsingum og skjölum, er sanni, að sameining sóknaraðila og Gamla Álafoss hf., Fargs hf. og Akra hf. og gjaldfærsla á 442.642.397 kr. hafi verið í samræmi við ákvæði 56. gr. laga nr. 75/1981.

Í athugasemdum sóknaraðila við bréfi skattstjóra sé megináhersla ekki lögð á að svara efnislega fyrirspurn skattstjóra og veita þannig glöggar upplýsingar um atburðarás „sameiningarinnar“, heldur hafi sóknaraðili fremur kosið að rekja þær breytingar, sem orðið hafi á 56. gr. greindra laga, eftir að atburðir málsins urðu, jafnframt því, að sóknaraðili brýni fyrir skattstjóra, hvaða gagna skattstjóri megi afla, og vísi til 94. gr. laganna í því tilliti. Síðan leggi sóknaraðili fram nokkur þeirra skjala, sem skattstjóri hafi óskað eftir.

Rétt sé að hafa það í huga, að ofangreint bréf skattstjóra sé til komið vegna þess, hve ófullkomnar skýringar á kaupum á tapinu hafi verið í fram-

talsgögnunum. Sé skattstjóri í fyrirspurn sinni að reyna að gera sér í hugarlund, hvernig viðskiptin hafi farið fram, og spurningarnar því verið á þann hátt, sem raun ber vitni.

Eftir að skattstjóri hafi fengið hið ófullkomna svar sóknaraðila, hefði honum verið í lófa lagið að áætla sóknaraðila viðbótartekjur, sbr. 1. mgr. 96. gr. nefndra laga. Í stað þess hafi skattstjóri kosið að endurtaka fyrirspurnarbréf sitt og óska aftur eftir tilgreindum gögnum og skýringum um „sameininguna“. Svarbréfi sóknaraðila hafi fylgt „samningar um samruna“, og enn sé áréttuð sú skoðun hans, að skattyfirvöldum komi ekki við, hver hafi verið ástæða „sameiningarinnar“, né heldur beri skattyfirvöldum að kynna sér, hvort lagaskilyrðum hlutafélagalaga hafi verið fullnægt. Það, sem skíni út úr öllum andsvörum sóknaraðila, sé það álit hans að upplýsa ekki um staðreyndir málsins. Þær virðist að hans dómi ekki koma skattyfirvöldum við. Í raun hafi málið ekki upplýst hjá skattyfirvöldum, fyrr en þau hafi aflað gagna hjá Hlutafélagaskrá og eldri hluthöfum í Gamla Álafossi hf., en þá komi í ljós, hvernig að málnum hafi verið staðið.

2. Af hálfu sóknaraðila sé eytt löngu máli í, að því er hann telji, margvísleg brot gegn meginreglum stjórnarfarsréttar. Telji hann, að skattstjóri hafi í raun verið búinn að ákveða fyrir fram að endurákvarða gjöld sóknaraðila og frestur til andmæla hafi einungis verið veittur til málamynda og verið ákveðinn svo stuttur, að honum hafi ekki gefist kostur á að gæta andmælaréttar.

Þessum sjónarmiðum sé allsendis hafnað. Málsmeðferð skattstjóra hafi fyllilega verið í samræmi við 96. gr. laga nr. 75/1981, og frestir þeir, sem sóknaraðila hafi verið veittir, hafi verið í samræmi við það, sem almennt gerist. Þegar upp hafi verið staðið, hafi sóknaraðili haft 19 daga til að svara bréfi skattstjóra, og verði að telja það fullnægjandi tíma. Að minnsta kosti hafi tíminn verið nægilegur fyrir sóknaraðila til að skrifa mörg bréf. Í bréfi skattstjóra frá 9. desember 1994 komi auk þess fram staðreyndalýsing, sem sóknaraðila hafi verið fullkunnugt um. Hér beri einnig að hafa í huga, að ef málið hefði dregist fram yfir áramót 1994/1995, hefði það fyrnst.

Ekki sé ljóst, af hvaða ástæðum sóknaraðili sé að vitna í meginreglur stjórnarsýslulaga, sbr. einkum 13. og 14. gr. þeirra laga, þar sem meginreglan sé lögfest í 96. gr. laga nr. 75/1981. Sóknaraðili telji, að bréfi skattstjóra frá 9. desember 1994 hafi verið áfátt í mjög verulegum mæli, og telji þar upp fjögur atriði. Um þessi atriði skuli í fyrsta lagi áréttað, að í bréfinu hafi ekki verið gerðar „verulegar breytingar“, heldur hafi breytingin (leiðréttingin) samkvæmt bréfi skattstjóra frá 17. desember 1994 efnislega lotið að einu atriði, þ. e., hverjum sóknaraðili hafi greitt skuldir Fargs hf., þ. e. ekki nafn-

greindum bönkum, heldur Framsóknarflokknum. Um þessa staðreynd hafi sóknaraðila að sjálfsögðu verið fyllilega kunnugt. Í öðru lagi sé ekki ljóst, hvers vegna mikil rannsókn hefði þurft að fara fram af hálfu sóknaraðila á lögskýringargögnum um frumvörp, sem lögð voru fram 1988 og 1991, löngu eftir lögfestingu ákvæðis þess, er skattyfirvöld fari eftir.

Um tilvísun sóknaraðila til 10. gr. stjórnsýslulaga og rannsóknarreglu sé rétt að áréttta, að rannsóknarreglan felist ekki í því, að skattstjóri þurfi sjálfur að afla allra upplýsinga. Sé ekki aflað þeirra upplýsinga, sem skattstjóri óski eftir, sbr. orðalagið í 96. gr., „eigi bætt úr annmörkum á framtali“, „skýringar eru ófullnægjandi“, „eigi send þau gögn, sem óskað er eftir“, „send gögn eru ófullnægjandi eða tortryggileg“, skuli skattstjóri „átla tekjur og eign skattaðila svo ríflega, að eigi sé hætt við, að fjárhæðir séu átlaðar lægri en þær eru í raun og veru, og ákvarða eða endurákvæða honum skatta hans í samræmi við þá áætlun, sbr. þó 106. gr.“. Ef eitthvað ætti að finna að málsmeðferð skattyfirvalda, væri það helst það að hafa ekki, strax og sóknaraðili neitaði að veita umbeðnar upplýsingar, átlað ríflega viðbótarálagningu á sóknaraðila. En þó að svo hefði verið gert, myndi það ekki breyta því, að endurupptökuréttur sé sex ár, sbr. 1. mgr. 97. gr. laga um tekju- og eignarskatt. Þess í stað hafi skattyfirvöld reynt að leita leiða til að fá sóknaraðila til að upplýsa málið og veita honum andmælarétt.

Allar þessar tilvísanir til stjórnsýslulaga séu öldungis þýðingarlausar samkvæmt 2. mgr. 2. gr. þeirra, þar sem tekjuskattslögin hafi að geyma mun ýtarlegri reglur um málsmeðferð en almennar reglur stjórnsýslulaga.

Sóknaraðili reisi aðalkröfu einnig á því, að sýslumaður hafi ekki tekið mótmæli sóknaraðila til rökstuddrar úrlausnar, svo sem honum hafi borið, þar sem mótmæli sóknaraðila hafi verið byggð á 2. mgr. 27. gr. laga nr. 90/1989 um aðför. Ekki sé að finna frekari útlistun á þessari málsástæðu, og sé hún því vanreifuð, en rétt sé að geta þess, að engin lagaskylda hvíli á sýslumanni að taka mótmæli til rökstuddrar úrlausnar, svo sem sóknaraðili haldi fram, sbr. 2. mgr. 27. gr. aðfararlaga og athugasemdir með þeirri grein.

IV.

Í 95. gr. aðfararlaga kemur fram, að kveða skuli á um það í úrskurði dómara, hvort aðfarargerð skuli staðfest, hún ógilt eða henni breytt. Getu kröfur málsaðila því beinst að hverju framangreindra atriða, sem er, þ. e. öllu, sem varðar form gerðarinnar frá upphafi til enda, svo og efnislegt réttmæti kröfu gerðarbeiðanda, enda hafi dómstóll ekki áður tekið afstöðu til hennar.

Samkvæmt 2. mgr. 27. gr. laga nr. 90/1989 um aðför skulu mótmæli gerðarþola ekki stöðva gerð, nema þau varði atriði, sem sýslumanni ber að geta

af sjálfsdádum, eða sýslumaður telji mótmælin af öðrum sökum valda því, að óvíst sé, að gerðarbeiðandi eigi þau réttindi, sem hann krefst fullnægt, eða hann eigi rétt á, að gerðin fari fram með þeim hætti, sem hann krefst.

Fjárnámsheimild varnaraðila studdist við ákvæði 9. tl. 1. mgr. 1. gr. aðfararlaga, en samkvæmt því ákvæði má gera fjárnám til fullnustu kröfum um skatta og önnur samsvarandi gjöld, sem innheimt eru samkvæmt lögum. Til grundvallar fjárnáminu lá úrskurður skattstjórans í Reykjavík, dagsettur 28. ágúst 1995, vegna endurálagningar skattstjóra frá 30. desember 1994 á opinberum gjöldum sóknaraðila vegna gjaldáranna 1989-1993. Almennar greiðsluáskoranir til gjaldenda opinberra gjalda í Reykjavík höfðu verið birtar í fjölmiðlum 17. ágúst og 25. október 1995. Voru því engir þeir meinbugir á fjárnámsheimild varnaraðila samkvæmt 1. mgr. 17. gr. aðfararlaga, að sýslumanni hefði borið af sjálfsdádum að synja aðfarar, sbr. 2. mgr. sömu lagagreinar. Þá hafði sóknaraðili ekki heldur fært rök fyrir því, að líklegra væri, að krafa varnaraðila væri röng, en ekki. Öllu heldur verður að telja, að aðfararheimildin hafi fullnægt öllum skilyrðum til þess, að fjárnám mætti fram fara. Ber því að hafna þeirri málsástæðu sóknaraðila, að sýslumanni hafi borið, þegar mótmæli sóknaraðila við framgangi gerðarinnar komu fram, að taka þau til efnislegrar, rökstuddrar úrlausnar, enda er gert ráð fyrir því í aðfararlögum, að sýslumaður leiði slíkan ágreining, sem hér um ræðir, til lykta með einfaldri ákvörðun. Var ákvörðun sýslumanns um að stöðva ekki framgang gerðarinnar því lögmæt.

Verður nú vikið að einstökum þáttum ágreiningsmáls þessa.

Gjaldaliðirnir 1. „vinnuföt“ undir sölu- og dreifingarkostnaði, 2. „kynningar og ráðstefnuhald“, 3. „bækur og tímarit“, 4. „ýmislegt“ undir skrifstofu- og stjórnunarkostnaði, 5. „rekstrarkostnaður bifreiða“, 6. „markaðs-kostnaður“, 7. „risna og ferðakostnaður“, 8. tryggingargjald og 9. „virðis-aukaskattur“ svo og álag á ofangreinda gjaldaliði nr. 2, 3, 4, 5, 6 og 8.

Í fyrrnefndum úrskurði yfirskattanefndar frá 11. október síðastliðnum um gjaldaliði þessa segir svo:

„1. Vinnuföt. . . . Það ber undir kæranda að sýna fram á, að um kostnað sé að ræða, sem heimilt sé að draga frá tekjum. Þegar litið er til þeirra gagna, sem fyrir liggja, og skýringa kæranda að öðru leyti, verður ekki talið, að sýnt hafi verið fram á, að sá kostnaður, sem skattstjóri féllst ekki á til frádráttar, geti fallið undir að vera frádráttarbær rekstrarkostnaður í skilningi 1. tölul. 31. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Þetta á þó ekki við kostnað, að fjárhæð 60.480 kr., árið 1990 samkvæmt fylgiskjali nr. GF-01811, en þar verður ekki annað ráðið en um sé að ræða merktan fatnað sambærilegan við þann sem skattstjóri hefur ekki gert athugasemdir við

undir þessum lið. Er því fallist á hækkun gjaldaliðarins með 60.480 kr. gjaldárið 1991, en kröfum kæranda að öðru leyti hafnað.

2. Kynningar og ráðstefnuhald. ... Taka verður undir það með skattstjóra, að skýringar kæranda hafa verið nokkuð misvísandi varðandi kostnað vegna títtnefnds jólahófs. Af hálfu kæranda er því eindregið haldið fram í kæru, að kostnaður þessi hafi verið vegna viðskiptamanna. Þrátt fyrir tilfni af hálfu skattstjóra hefur kærandi hins vegar ekkert upplýst nánar um það, hverjir þeir eru, sem tjáist hafa tekið þátt í fögnuði þessum, og um tengsl þátttakenda að öðru leyti við tekjuöflun kæranda. Þykir kærandi ekki hafa sýnt fram á, að um rekstrarkostnað sé að ræða skv. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 75/1981.

Víkur þá að söluráðstefnu á Akureyri. Heildarkostnaður vegna ráðstefnunnar var 1.097.033 kr., og hefur skattstjóri fallist á frádráttarbærni hluta þess kostnaðar. Fram hefur komið, að kostnaðurinn er að einhverju leyti vegna maka þátttakenda í ráðstefnunni. Verður ekki fallist á, að sá hluti kostnaðarins teljist rekstrarkostnaður. Ekki liggur nákvæmlega fyrir, hver kostnaðarhlutur makanna var, en ekki beindi skattstjóri því til kæranda að sundurliða kostnaðinn að þessu leyti. Varakrafa kæranda er, að ófrádráttarbær hluti verði metinn með 300.000 kr., og þykir eftir atvikum rétt að taka þá kröfu til greina.

Þá stendur eftir undir þessum lið kostnaður vegna blómakaupa. Fram hefur komið, að um var að ræða gjafir til starfsmanna og umboðsmanna. Ekkert hefur þó komið nánar fram um hlut viðskiptamanna í þessum gjöfum eða nákvæmt tilefni þeirra. Því verður að telja, að ekki hafi verið sýnt fram á frádráttarbærni þessara gjafa. Er kröfu kæranda því hafnað um það kæruatriði. Gjafir til starfsmanna eru ekki frádráttarbær rekstrarkostnaður, sbr. 1. tölul. 52. gr. laga nr. 75/1981, og er kröfum um gjaldfærslu því hafnað. Rétt er að benda á vegna þessa kæruatriðis, að með 5. gr. laga nr. 147/1994 um breyting á lögum nr. 75/1981, sbr. lög nr. 101/1995 um breyting á lögum nr. 147/1994, var 1. tölul. 52. gr. laga nr. 75/1981 breytt. Sú breyting kom til framkvæmda gjaldárið 1995 vegna tekna og gjalda árið 1994, sbr. 17. gr. laga nr. 147/1994.

3. Bækur og tímarit. Af hálfu kæranda hefur ekki verið gerð sundurliðuð grein fyrir kostnaði vegna bóka- og tímaritakaupa. Samkvæmt sundurliðun í bréfi skattstjóra, dags. 20. maí 1994, virðist að einhverju leyti hafa verið um að ræða kaup á bókum og tímaritum, sem sýnast ekki hafa tengsl við tekjuaflandi starfsemi kæranda og því vart geta talist til rekstrarkostnaðar skv. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 75/1981. Miklu frekar bera þessi kaup keim af einkaneyslu starfsmanna kæranda, og má nefna sem dæmi kaup á tíma-

ritum um hús, húsbúnað og garða, ferðalög og golf, svo að eitthvað sé nefnt. Verður að telja, að við svo búið hafi verið rík ástæða til þess af hálfu kæranda að sundurgreina og flokka þessi útgjöld nánar en gert hefur verið. Ekki þykir ástæða til að vefengja, að kærandi hafi borið frádráttarbæran kostnað vegna kaupa á bókum og tímaritum, og hefur skattstjóri látið standa óhreyfðar af þessum lið 1.307.918 kr. gjaldárið 1991 og 1.398.320 kr. gjaldárið 1992. Þykir kærandi ekki hafa sýnt fram á, að honum beri frekari kostnaður til frádráttar.

4. Ýmislegt. ... Fallist er á það með skattstjóra, að Íslandskort það, sem hér um ræðir, sé sambærilegt við þau myndverk, sem fjallað var um í nefndum úrskurði yfirkattanefndar nr. 152/1993, en tekið skal fram, að myndverk hafa lengi í skattframkvæmd ekki verið talin fyrnanleg eign, sbr. t. d. úrskurð ríkisskattanefndar nr. 11/1988, sem birtur er í úrskurðarhefti nefndarinnar vegna árána 1986, 1987, 1988 og 1989. Er kröfu kæranda um gjaldfærslu myndverka hafnað. Tekið skal fram vegna ummæla kæranda um kostnað vegna ljósmynda o. fl. á bls. 13 í kæru til yfirkattanefndar, að skattstjóri féllst í kæruúrskurði sínum á frádráttarbærni þess kostnaðar.

Víkur þá að gjaldárinu 1992. Af hálfu kæranda hefur komið fram, að kostnaður vegna blómakaupa, að fjárhæð 20.911 kr., gjaldárið 1992 sé vegna jólahófs þess, sem fjallað er um í 2. tölul. að framan. Kröfu um gjaldfærslu þess kostnaðar er synjað með vísan til þess, sem fram kemur í þeirri umfjöllun. Að öðru leyti er vegna þessa gjaldaliðar einungis ágreiningur um gjaldfærslu kostnaðar vegna kaupa á myndböndum um laxveiðiár. Af hálfu kæranda er því haldið fram, að kostnaður þessi sé vegna erlendra viðskiptamanna. Eins og atvikum er háttað, þykir mega taka kröfu kæranda til greina um þetta kæruatriði.

5. Rekstrarkostnaður bifreiða. Vegna þessa kæruliðar er í fyrsta lagi ágreiningur um gjaldfærðan rekstrarkostnað, að fjárhæð 586.499 kr., vegna bifreiðarinnar R-9939 gjaldárið 1990. Af hálfu kæranda er því haldið fram, að Kristjáni G. Kjartanssyni, sem afnot hafi haft af umræddri bifreið, hafi verið talin til tekna hlunnindi vegna þeirra afnota, að fjárhæð 640.000 kr., umrætt ár. Fram kemur, að mistök hafi orðið við launamíðagerð, þannig að hlunnindi þessi hafi verið færð í reit 16 á launamíða í stað reits 60. Upplýst er, að þessi starfsmaður færði sér til tekna umrædd hlunnindi. Með hliðsjón af því og skýringum kæranda að öðru leyti er fallist á gjaldfærslu kostnaðar, að fjárhæð 586.499 kr., gjaldárið 1990.

Í öðru lagi er undir þessum lið ágreiningur um gjaldfærslu kostnaðar vegna bifreiðarinnar LO-094, að fjárhæð 218.458 kr., gjaldárið 1992. Um er að ræða útgjöld vegna bifreiðar kæranda, sem seld var Ástu Pétursdóttur

27. júlí 1991. Bifreiðina mun Ásta hafa selt aftur 20. ágúst 1991. Þau útgjöld, sem um er deilt, féllu til frá ágúst til september 1991, eftir að kærandi seldi bifreiðina, að undanskildum útgjöldum vegna dráttarspils, að fjárhæð 76.800 kr., sem keypt var í mars 1991 samkvæmt fyrirbyggjandi fylgiskjali. Ekki er fallist á, að síðastnefndur liður falli undir að vera rekstrarkostnaður bifreiðar, heldur er um að ræða aukabúnað bifreiðarinnar, sem ber að færa til hækunar á stofnverði hennar, sbr. 2. mgr. 10. gr. laga nr. 75/1981. Kröfu um gjaldfærslu er því hafnað, en sölutap bifreiðarinnar hækkað sem þessu nemur. Kærandi þykir ekki hafa sýnt fram á, að annar umdeildur kostnaður vegna bifreiðarinnar LO-094 sé rekstrarkostnaður í hendi hans, og er kröfum um gjaldfærslu því hafnað.

Í þriðja lagi er um að ræða fyrningu og annan kostnað gjaldárin 1990, 1991 og 1992 vegna bifreiðarinnar JN-320. Um er að ræða bifreið af árgerð 1917, og stendur hún í anddyri skrifstofubyggingar kæranda, sbr. bréf kæranda til skattstjóra, dags. 14. maí 1993. Á það þykir bera að fallast með skattstjóra, að svo sem notkun bifreiðar þessarar í þágu kæranda er háttáð, verði að telja, að ekki sé um að ræða fyrnanlega eign í atvinnurekstri, sbr. skilgreiningu í 32. gr. laga nr. 75/1981, þar sem fram kemur, að þær eignir teljist fyrnanlegar, sem notaðar eru til öflunar tekna í atvinnurekstri og rýrna að verðmæti við eðlilega notkun eða aldur. Kröfu kæranda um gjaldfærslu fyrningar vegna bifreiðarinnar er hafnað. Annar kostnaður vegna bifreiðarinnar JN-320 var gjaldárið 1990 148.602 kr., gjaldárið 1991 88.646 kr. og gjaldárið 1992 88.434 kr. Í bréfi skattstjóra, dags. 20. maí 1994, kom einungis fram, að fyrirhugað væri að fella niður gjaldfærða fyrningu vegna umræddrar bifreiðar. Ekkert var fjallað um annan rekstrarkostnað. Heildarfjárhæðir fyrirhugaðra breytinga á gjaldfærðum bifreiðakostnaði eru í takt við þetta, sbr. bls. 14 í nýnefndu bréfi skattstjóra. Í endurákvörðun skattstjóra frá 30. desember 1994 er hins vegar felldur niður allur rekstrarkostnaður vegna JN-320. Breyting skattstjóra á þessum þætti rekstrarkostnaðar bifreiða var því ekki í samræmi við 1. og 4. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981, og er endurákvörðunin felld úr gildi um kostnað, að fjárhæð 148.602 kr. gjaldárið 1990, 88.646 gjaldárið 1991 og 88.434 gjaldárið 1992.

6. Markaðskostnaður. Skattstjóri féllst ekki á gjaldfærslu kostnaðar vegna veltiskiltis, að fjárhæð 2.091.850 kr., gjaldárið 1990, heldur færði umrædda fjárhæð til eignar og afskrifaði um 20%, eða 418.370 kr. Kærandi hefur haldið því fram, að hann hafi fengið ákveðna fjárhæð í markaðsaðstoð frá The Coca Cola Company, sem greitt hafi kostnaðinn vegna þessa skiltis; sú fjárhæð hafi verið tekjufærð, og því hafi þótt eðlilegt að gjaldfæra kostnaðinn að fullu á móti. Enga nánari grein hefur kærandi þó gert fyrir

greiðslu þessari, og hvorki verður ráðið af ársreikningi kæranda umrætt ár né öðrum málgögnum, hvert eðli þeirrar greiðslu var né upphæð hennar. Þykir kærandi ekki hafa sýnt fram á frádráttarbærni kostnaðarins á þeim grundvelli, sem krafist er. Verður að telja kæruatriðið vanreifað af hálfu kæranda, m. a. með tilliti til hugsanlegrar lækkunar stofnverðs veltiskiltis, sbr. 2. mgr. 10. gr. laga nr. 75/1981. Rétt þykir að vísa kröfu kæranda frá varðandi þetta kæruatriði.

Gjaldárið 1991 var gjaldfærður undir þessum lið kostnaður vegna myndverks, að fjárhæð 40.000 kr., er skattstjóri féllst ekki á sem frádráttarbaran kostnað. Kröfum kæranda um þetta kæruatriði er hafnað með vísan til þess, sem segir um hliðstætt ágreiningsefni í 4. tölul. að framan.

Að síðustu er undir þessum lið ágreiningur um gjaldfærslu kostnaðar, að fjárhæð 497.528 kr., gjaldárið 1992. Samkvæmt fyrirbyggjandi gögnum er hér um að ræða kostnað vegna leigu á hljóðkerfi, kaupa á skyrtum og aksturs á ýmsa staði á landsbyggðinni með hljómsveitina GCD. Allir reikningar vegna þessa kostnaðar eru stílaðir á kæranda, og fylgja þeim beiðnir, undirritaðar af starfsmanni kæranda. Þrátt fyrir það að ekki liggi fyrir samningur við umrædda hljómsveit, þykir mega fallast á, að kostnaður þessi teljist til auglýsingakostnaðar.

7. Risna og ferðakostnaður. Víkur hér fyrst að risnukostnaði. Samkvæmt endurákvörðun skattstjóra frá 30. desember 1994 féllst hann á frádráttarbærni kostnaðar kæranda vegna veiðiferða. Í endurákvörðuninni eru þau fylgiskjöl eða fjárhæðir sem þannig er fallist á, ekki sérstaklega sundurliðaðar, en samkvæmt upptalningu í bréfi skattstjóra, dags. 20. maí 1994, var kostnaður vegna veiðiferða 3.078.615 kr. gjaldárið 1990, 3.336.728 kr. gjaldárið 1991 og 3.294.040 kr. gjaldárið 1992. Einnig tilgreindi skattstjóri sérstaklega í nefndu bréfi, að fallist væri á frádrátt kostnaðar samkvæmt fylgiskjali nr. GF-03073, að fjárhæð 207.022 kr., gjaldárið 1991, en sú fjárhæð er innifalin í heildarkostnaði vegna veiðiferða samkvæmt framangreindum tölum. Auk þess féllst skattstjóri á frádrátt kostnaðar, að fjárhæð 531.788 kr., samkvæmt þremur tilteknum fylgiskjölum gjaldárið 1992. Þrátt fyrir þetta er samtala fjárhæða, sem skattstjóri kvaðst taka til greina, sbr. töflu á bls. 21 í endurákvörðun skattstjóra, 2.992.165 kr. fyrsta árið, 2.440.698 kr. annað árið og 3.595.326 kr. síðasta árið. Þykir verða að leiðrétta þetta mismæmi með úrskurði þessum, og verður gjaldfærð risna því leiðrétt til hækkunar um 86.450 gjaldárið 1990, 896.030 gjaldárið 1991 og 230.502 gjaldárið 1992. Gjaldárið 1990 hefur skattstjóri fallist á frádráttarbærni kostnaðar samkvæmt fylgiskjölum nr. 005067, að fjárhæð 37.400 kr., og nr. 005163, að fjárhæð 41.800 kr. Um er að ræða kaup á veitingum frá Osta- og smjöröl-

unni vegna tilgreindra atburða. Hins vegar hefur skattstjóri hafnað frádráttarbærni kostnaðar vegna kaupa á áfengi frá Áfengis- og tóbaksverslun ríkisins vegna sömu atburða, sbr. fylgiskjöl nr. AL-29877 og AL-29462, á þeirri forsendu, að ekki hafi verið sýnt fram á, að kostnaður þessi gangi til tekjuöflunar kæranda. Verður ekki séð, á hverju skattstjóri hefur reist svo ólíka meðferð þessa kostnaðar, og er því fallist á gjaldfærslu kostnaðar, að fjárhæð 206.610 kr., gjaldárið 1990. Fallist er á gjaldfærslu kostnaðar vegna „Bottlers meeting“, annars vegar að fjárhæð 317.656 kr. samkvæmt fylgiskjali nr. AL-29973 og hins vegar að fjárhæð 173.650 kr. samkvæmt fylgiskjali nr. AL-26695 gjaldárið 1991. Með hliðsjón af því, að gjaldárið 1992 hefur skattstjóri fallist á frádráttarbærni kostnaðar samkvæmt fylgiskjali nr. GF-02800, að fjárhæð 53.000 kr., vegna leiguflugs til Vestmannaeyja með erlenda viðskiptamenn, þykir mega fallast á gjaldfærslu kostnaðar samkvæmt fylgiskjali nr. GF-02818, að fjárhæð 65.000 kr., vegna skemmtisiglingar og skoðunarferðar í Vestmannaeyjum í þessari sömu ferð. Að öðru leyti en að ofan greinir þykir kærandi ekki hafa sýnt fram á, að frekari kostnaður undir þessum gjaldalið geti talist frádráttarbær rekstrarkostnaður í skilningi 1. tölul. 31. gr. laga nr. 75/1981, og er kröfum um frekari gjaldfærslu hafnað. Risnukostnaður til frádráttar hækkar samkvæmt framan-sögðu um 293.060 kr. gjaldárið 1990, 1.387.336 kr. gjaldárið 1991 og 295.502 kr. gjaldárið 1992.

Að gerðum þeim breytingum, sem fram koma hér að framan um risnukostnað, er sameiginleg breyting risnu- og ferðakostnaðar 103.330 gjaldárið 1990, 1.660.272 kr. gjaldárið 1991 og 1.534.447 kr. gjaldárið 1992, þegar tekið hefur verið tillit til þeirra fjárhæða, sem kærandi bakfærði vegna þessara liða á skattframtölum sínum umrædd ár.

Víkur þá næst að ferðakostnaði. Skattstjóri hefur gert sundurliðaðar atugasemdir vegna kostnaðar við tiltekna ferðir öll þau ár, sem hér eru til umfjöllunar. Sá kostnaður, er skattstjóri hefur ekki fallist á sem frádráttarbæran, er vegna maka starfsmanna kæranda, vegna stjórnarmanns, sem mun hafa komið frá Bandaríkjunum á hluthafafund hjá kæranda, vegna ferða tiltekinna starfsmanna, og loks hefur skattstjóri áætlað hluta kostnaðar sem einkaútgjöld ferðalanga. Eins og fram kemur með samanburði á þeim fjárhæðum, er skattstjóri hefur gert atugasemdir við, og þeim fjárhæðum, er ágreiningur stendur um miðað við það, sem fram kemur hér að framan, hefur kærandi þegar fallist á, að hluti umþrættis kostnaðar sé ekki frádráttarbær kostnaður, með bakfærslu þeirri, er hann gerði á skattframtölum sínum umrædd ár. Fram er komið í málinu, að verulegar fjárhæðir ferðakostnaðar studdust eigi við frumgögn fyrir raunverulegum, útlögðum

kostnaði. Hefur gjaldfærsla í mörgum tilvikum byggst á gjaldeyriskaupanót-um eða greiðslukortayfirlitum. Þá verður ekki talið, að kærandi hafi sýnt fram á rekstrarlegan tilgang með þátttöku maka starfsmanna í utanlandsferðum, sem í málinu greinir. Samkvæmt þessu og að öðru leyti með vísan til þeirra athugasemda, sem skattstjóri gerði við ferðakostnað umrædd gjaldár, þykir kærandi ekki hafa sýnt fram á, að um sé að ræða frádráttarbæran rekstrarkostnað skv. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 75/1981 umfram það, sem skattstjóri hefur heimilað. Því er kröfu um hækkun gjaldfærslu ferðakostnaðar hafnað.

Álag. Skattstjóri bætti álagi samkvæmt 2. mgr. 106. gr. laga nr. 75/1981 á þá hækkun gjaldstofna kæranda, er leiddi af breytingum, sem um er fjallað í 2., 3., 4., 5., 6. og 8. tölul. að framan, auk breytinga á gjaldaliðunum viðhald fasteigna og tapaðar kröfur. Af hálfu kæranda hefur einkum verið á það bent vegna kröfu um niðurfellingu álags, að í flestum ofantöldum liðum sé um að ræða ólíka túlkun á því, hvað falli undir að vera rekstrarkostnaður skv. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 75/1981. Þegar litið er til þess, að telja verður rekstrarkostnað kæranda hafa verið offærðan um verulegar fjárhæðir í skattskilum kæranda umrædd ár, m. a. vegna persónulegs kostnaðar starfsmanna kæranda, þykir hvorki þessi röksemd út af fyrir sig né annað það, sem fram hefur komið af hálfu kæranda um álag, eiga að leiða til niðurfellingar þess. Því er kröfu kæranda hafnað varðandi þennan þátt kæru.

8. Tryggingargjald. Sá ágreiningur, sem til úrlausnar er undir þessum kærulið, er, við hvaða verð miða skuli tryggingargjaldsstofn vegna launauppbótar, sem tilteknir starfsmenn kæranda fengu með þeim bifreiðaviðskiptum, sem í málinu greinir. Skattstjóri hefur í þessu sambandi fallist á það viðmiðunarverð, sem kærandi hefur tilgreint, að öðru leyti en um þrjár bifreiðar, LO-094, ZU-227 og AV-930. Í 8. gr. laga nr. 113/1990 um tryggingargjald er fjallað um, hvernig meta skuli hlunnindi til tryggingargjaldsstofns. Þar segir, að fæði, húsnæði, fatnað, bifreiðaafnot o. þ. h. skuli reikna á sama verði og þessi hlunnindi eru metin til tekna samkvæmt skattmati ríkisskattstjóra, en önnur hlunnindi skuli metin til peninga eftir gangverði á hverjum stað og tíma.

Fyrir liggur, að kærandi seldi tilteknum starfsmanni bifreiðina LO-094 27. júlí 1991 á 780.000 kr. Sami starfsmaður seldi þriðja manni þessa bifreið 20. ágúst 1991 fyrir 3.800.000 kr. Þykir því ekki varhugavert að miða við þessar fjárhæðir við ákvörðun á tryggingargjaldsstofni, svo sem skattstjóri hefur gert, enda ekkert komið fram um, að síðarnefnt verð hafi verið frábrugðið almennu gangverði á þessum tíma. Kærandi seldi tilteknum starfsmanni bifreiðina ZU-227 28. nóvember 1991 á 50.000 kr., keypti hana aftur

af honum 2. desember 1991 á 1.800.000 kr. og seldi síðan þriðja manni 10. desember sama ár fyrir 1.700.000 kr. Þykir mega miða við, að það hafi verið gangverð bifreiðarinnar, og lækkar tryggingargjaldsstofn því um 100.000 kr., en skattstjóri hafði miðað við 1.800.000 kr., sem var upphaflegt kaupverð bifreiðarinnar í hendi kæranda 23. janúar 1991.

Þriðju bifreiðina, sem hér er til umfjöllunar, AV-930, keypti kærandi af starfsmanni sínum 6. ágúst 1991 fyrir 2.750.000 kr. og seldi hana síðan aftur sama starfsmanni 28. október 1991 fyrir 25.000 kr. Ekkert hefur komið fram af hálfu kæranda, sem bent geti til, að verðmæti bifreiðarinnar hafi lækkað verulega á þeim tæpu þremur mánuðum, sem liðu á milli þessara viðskipta, en ætla verður, að kaupverð bifreiðarinnar í hendi kæranda hljóti að gefa nægjanlega góða vísbendingu um almennt gangverð slíkra bifreiða. Kröfum kæranda er því hafnað um þennan kærulið að öðru leyti en því, að stofn til tryggingargjalds lækkar um 100.000 kr. rekstrarárið 1991.

9. Virðisaukaskattur. Fallist er á hækkun innskatts samkvæmt fylgiskjali nr. GF-01811 uppgjörstímabilið maí-júní 1990, að fjárhæð 14.818 kr. Að öðru leyti er kröfum kæranda hafnað vegna innskatts af keyptum fatnaði, sbr. niðurstöðu þessa úrskurðar um vinnuföt. Einnig er fallist á innskatt, að fjárhæð 29.520 kr., samkvæmt fylgiskjali nr. GF-03212 uppgjörstímabilið júlí-ágúst 1991, sbr. 6. tölul. að framan um hljómsveitina GCD.

Víkur þá að innskatti af útgjöldum, sem færð hafa verið undir liðnum ýmislegt, sbr. 4. tölul. hér að framan. Kröfu um innskatt, að fjárhæð 4.924 kr., skv. fylgiskjali nr. AL-31096 er synjað, sbr. niðurstöðu þessa úrskurðar um blómakaup undir nýnefndum kærulið. Samkvæmt bréfi kæranda til skattstjóra, dags. 27. júlí 1994, er kostnaður samkvæmt fylgiskjöllum nr. GF-04249, GF-03915, GF-00392 og AL-28754 undir umræddum gjaldalið vegna kaupa á ýmsum myndum til að skreyta skrifstofu kæranda, en einnig kom fram, að hluti þessara útgjalda væri kostnaður vegna mynda, sem sendar hafi verið erlendum aðilum, er tengist rekstri kæranda. Ekkert hefur verið upplýst frekar um, hve stór hluti kostnaðar samkvæmt þessum tilteknu fylgiskjöllum er vegna gjafa til viðskiptamanna né nánar um gjafir þessar. Almennt er óheimilt að telja virðisaukaskatt af risnu og gjöfum til innskatts, sbr. 5. tölul. 3. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, sbr. einnig 5. tölul. 2. gr. þágildandi reglugerðar nr. 81/1991 um innskatt. Svo sem mál þetta liggur fyrir, þykir kærandi ekki hafa sýnt fram á, að um sé að ræða virðisaukaskatt, sem telja megi til innskatts. Rétt þykir að vísa frá kröfu kæranda um þetta kærutíði vegna vanreifunar. Kröfu kæranda um innskatt af fylgiskjali nr. AL-29839, sem mun hafa verið vegna kaupa á listaverkakortum frá Listasafni Íslands, þykir mega taka til greina með vís-

an til 2. máls. 5. tölul. 2. gr. reglugerðar nr. 81/1991 um innskatt, þar sem fjallað er um verðlftinn smávarning, sem bersýnilega sé ætlaður til nota í auglýsingaskyni. Tekið skal fram vegna athugasemda kæranda um innskatt, að fjárhæð 12.618 kr., uppgjörstímabilið maí-júní 1990, að ekki verður annað ráðið en skattstjóri hafi tekið tillit til þess innskatts við breytingar sínar, sbr. yfirlit á bls. 81 í kæruúrskurði skattstjóra, dags. 28. ágúst 1995.

Í 1. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt er boðið, að skattskyldur aðili skuli sæta álagi til viðbótar virðisaukaskatti, ef skatturinn er ekki greiddur á tilskildum tíma. Samkvæmt 6. mgr. sömu greinar má fella niður álag, ef aðili færir gildar ástæður sér til málsbóta, og geta skattyfirvöld metið það í hverju tilviki, hvað telja skuli gildar ástæður í þessu sambandi. Þykir ekkert það komið fram af kæranda hálfu í þessu máli, sem geti leyst hann undan greiðslu álags skv. 1. og 2. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988.“

Dómurinn fellst á niðurstöður yfirsattaneftndar um ofangreinda gjaldaliði og álag á hækkun gjaldstofna og gerir að sínum röksemdir þær, sem þar eru fram færðar.

Eftirlaunaskuldbindingar.

Sóknaraðili (Verksmiðjan Vífilfell hf.) færði eftirlaunaskuldbindingar fyrst á skattframtal sitt árið 1987 vegna rekstrarársins 1986. Var þá skuldfærð fjárhæð 52.800.000 kr., og í skýringu með ársreikningi kom fram, að eftirlaunaskuldbinding væri nú fyrst færð í ársreikninginn. Áunnin réttindi í árslok 1986 næmu 52.800 þús. kr., og væri sú fjárhæð færð meðal langtímaskulda, en áunnin réttindi í ársbyrjun til lækkunar á óráðstöfuðu eigin fé, en breyting ársins væri færð meðal stjórnunar- og skrifstofukostnaðar. Færði sóknaraðili 52.300.000 kr. til frádráttar tekjum, en gjaldfærði „hækkun eftirlaunaskuldbindingar“ með 500.000 kr. sem stjórnunar- og skrifstofukostnað.

Um þau rekstrarár, sem hér um ræðir, þ. e. 1988, 1989, 1990 og 1991, er það að segja, að í ársreikningi sóknaraðila fyrir rekstrarárið 1988 var færð meðal langtímaskulda eftirlaunaskuldbinding upp á 84.009.000 kr. Í skýringu með ársreikningnum er þess getið, að heildarskuldbinding vegna þessa sé 85.134.000 kr., og að eftirlaun, sem komi til greiðslu á næsta ári, 1.125.000 kr., séu færð meðal skammtímaskulda. Í sundurliðun með ársreikningnum kemur fram gjaldfærsla, „hækkun eftirlaunaskuldbindingar“, að fjárhæð 971.000 kr., en af ársreikningnum verður ekki ráðið, hvar frekari gjaldfærsla vegna þessa liðar er færð. Í ársreikningi fyrir rekstrarárið 1989 hefur eftirlaunaskuldbinding verið hækkuð um 79.445.000 kr., upp í 164.579.000 kr., og var sú fjárhæð færð bæði meðal langtíma- og skammtímaskulda. Á rekstrarreikningi voru 69.183.000 kr. færðar til gjalda undir heitinu „hækkun

eftirlaunaskuldbindinga“. Í sundurliðun með ársreikningnum er færð lækku- un eftirlaunaskuldbindingar, að fjárhæð 2.916.000 kr., án þess að frekari færslur vegna þessa verði lesnar sérstaklega út úr ársreikningnum. Færslur í ársreikningnum fyrir rekstrarárin 1990 og 1991 eru með sambærilegum hætti og rekstrarárið 1988.

Svo sem hér hefur verið rakið, var ekki nema að hluta til gerð sundurlið- uð grein fyrir því af hálfu sóknaraðila, á hvaða liði rekstrarreiknings eftir- launaskuldbinding var færð. Ekkert kom heldur fram um það í ársreikn- ingum eða öðrum fylgigögnum með skattframtölum, hvernig fjárhæðir gjaldfærðra eftirlaunaskuldbindinga voru fengnar. Athygli vekur hin gífur- lega hækkun þessa liðar milli skattframtala rekstrarárin 1988 og 1989, en sú hækkun var ekki skýrð sérstaklega.

Ekki er deilt um það í máli þessu, hvort ofangreindur gjaldaliður sé frá- dráttarbær samkvæmt 31. gr. laga nr. 75/1981, enda liggur nú fyrir, að svo er ekki samkvæmt dómaframkvæmd Hæstaréttar. Lýtur ágreiningur aðila ein- göngu að því, hvort ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 hafi girt fyrir breytingar á gjald- og skuldfærðum eftirlaunaskuldbindingum umrædd gjaldár.

Eins og skattframtöl sóknaraðila, ársreikningar og önnur fylgigögn með framtölum voru úr garði gerð og rakið hefur verið hér að framan, verður ekki talið, að skattstjóra hafi verið unnt, án þess að leita skýringa sóknar- aðila samkvæmt 1. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981, að leiðrétta framtölin ein- hliða og leggja samkvæmt því opinber gjöld á sóknaraðila. Verður því ekki talið, að sóknaraðili hafi látið í té með framtölum sínum eða fylgigögnum fullnægjandi upplýsingar um gjöld og skuldir, sem reisa mætti rétta álag- ningu á, sbr. 2. mgr. 97. gr. nefndra laga. Var skattstjóra þannig bæði rétt og skylt að endurákvarða álagningu opinberra gjalda sóknaraðila á grundvelli þessa samkvæmt 1. mgr. sömu lagagreinar, sbr. 96. gr. laganna.

Samkvæmt framangreindu er um þennan þátt málsins fallist á úrskurð yfirskattanefndar um endurákvörðun opinberra gjalda sóknaraðila.

Ónotuð rekstrartöp.

Hin umdeilda endurákvörðun skattstjóra, sem að þessu lýtur, fór fram 30. desember 1994 og tók til tekjuáranna 1988, 1989, 1990, 1991 og 1992. Það yfirfærða rekstrartap, sem skattstjóri viðurkenndi ekki til frádráttar, nýttist til frádráttar tekjum sóknaraðila allt fram á tekjuárið 1992, er það var upp urið.

Skattstjóri óskaði fyrst eftir því við sóknaraðila (Verksmiðjuna Vífilfell hf.) með bréfi 22. nóvember 1993, að hann gerði grein fyrir frádrætti rekstrar-

tapa í skattframtali árið 1989, samtals að fjárhæð 442.642.397 kr., sem yfirfærð höfðu verið frá hlutafélögunum Akra, Fargi og Gamla Álafossi vegna samruna þeirra við sóknaraðila, og jafnframt, að sóknaraðili sýndi fram á það, að skilyrðum 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 fyrir yfirfærslu skattaréttarlegra skyldna og réttinda hefði verið fullnægt. Meðal þeirra gagna, sem skattstjóri óskaði eftir, að sóknaraðili léti sér í té, voru ljósrit af fundargerðum og samþykktum hluthafafundar sóknaraðila, þar sem ákvörðun var tekin um sameiningu sóknaraðila og ofangreindra félaga, ljósrit af samningum þeim, sem til grundvallar lágu sameiningu, og ljósrit af endurskoðuðum sameiginlegum reikningsyfirlitum og stofnefnahagsreikningi vegna sameiningarinnar, sbr. 126. gr. hlutafélagalaga nr. 32/1978. Þá var óskað skýringa sóknaraðila á því, með hvaða hætti hluthöfum í ofangreindum félögum hefði verið greitt fyrir hlutafjáreign sína. Með svarbréfi sóknaraðila frá 17. desember 1993 fylgdu ljósrit af fundargerðum og samþykktum hluthafafunda Verksmiðjunnar Vífilfells hf. auk tilkynningar til Hlutafélagaskrár vegna sameiningar við áðurnefnd hlutafélög. Tekið var fram í bréfinu, að hluthafar í hlutafélögunum þremur hefðu eingöngu fengið greitt með hlutabréfum í Vífilfelli hf. fyrir hlutafé sitt í félögunum.

Með bréfi, dagsettu 9. september 1994, ítrekaði skattstjóri þá áskorun sína, að sóknaraðili léti sér í té ljósrit af samningum þeim, er lágu til grundvallar sameiningunni, og að félagið sýndi fram á, að skilyrðum 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 væri fullnægt. Umbeðin gögn voru lögð fram af hálfu sóknaraðila með bréfi, dagsettu 30. september 1994, þar sem áréttað var, að hluthafar í Akra hf., Fargi hf. og Gamla Álafossi hf. hefðu eingöngu fengið hlutabréf í sóknaraðila fyrir hlutafé sitt í félögunum, og vísað til meðfylgjandi samninga um samruna félaganna, dagsettra 13. og 30. desember 1988, þessu til staðfestingar. Þá fékk skattstjóri minnisblað um sölu á Gamla Álafossi hf. frá Framkvæmdasjóði Íslands auk ljósrits af kaupsamningi, dagsettu 30. desember 1988, um sölu Framkvæmdasjóðs Íslands á öllu hlutafé í Gamla Álafossi hf. svo og ljósrit veðskuldabréfs, út gefins 6. október 1989 af sóknaraðila til Framkvæmdasjóðs Íslands, ásamt ljósriti af bréfi, dagsettu 20. október 1989, til sjóðsins, en samkvæmt því var skuldabréfið greiðsla til sjóðsins fyrir hin seldu hlutabréf í Gamla Álafossi hf. Þá aflaði skattstjóri ýmissa gagna frá Hlutafélagaskrá. Að lokum byggði skattstjóri á svarbréfi Verksmiðjunnar Vífilfells hf. frá 1. nóvember 1993 vegna fyrirspurnarbréfs skattstjóra, dagsetts 12. október sama ár, um tilgreinda skuld félagsins við Framsóknarflokkinn. Að þessum gögnum fengnum boðaði skattstjóri sóknaraðila niðurfellingu á yfirfærðu rekstrartapi frá Gamla Álafossi hf. og Fargi hf. með bréfi, dagsettu 9. desember 1994, sbr. leiðréttingarbréf hans,

dagsett 17. sama mánaðar, þar sem sýnt þætti af fyrirbyggjandi gögnum, að gagnjaldsskilyrðum 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 hefði ekki verið fullnægt við samruna félaganna við Verksmiðjuna Vífilfell hf.

Ekki verður fallist á það með sóknaraðila, að skattstjóra hafi verið fært á grundvelli skattframtals sóknaraðila 1989 og þeirra gagna, sem með því fylgdu, að fella einhliða niður frádrátt vegna „ónotaðra rekstrartapa“ Akra hf., Fargs hf. og Gamla Álafoss hf., sem framreiknuð námu samtals 442.642.397 kr., samkvæmt 1. mgr. 95. gr. laga nr. 75/1981. Voru þannig ekki látnar í té af hálfu sóknaraðila fullnægjandi upplýsingar, sem reisa mátti á rétta álagningu í skilningi 2. mgr. 97. gr. ofangreindra laga, og á það ákvæði því ekki við, eins og hér háttar til.

Þá verður að telja, að skattstjóri hafi með framangreindum aðgerðum gætt þeirrar rannsóknarskyldu, sem á honum hvílir samkvæmt 1. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981, og þeirrar stjórnarsýslureglu, sem nú hefur verið lögfest í 10. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993, og jafnframt, að miðað við eðli málsins og umfang hafi sóknaraðila verið veittur nægur frestur til andsvara.

Sá tími, er leið, uns málið yrði afgreitt af hálfu skattfyrvalda, fer í bága við almennar málshraðareglur stjórnarsýsluréttar, sbr. 9. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993, sem tóku gildi 1. janúar 1994. Það eitt sér veldur þó eigi brottfalli skattskyldu sóknaraðila og heimildar skattstjóra til endurálagningar samkvæmt 1. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981, enda getur skattþegn, hafi hann ekki látið í té fullnægjandi upplýsingar með framtali sínu eða fylgigögnum, þannig, að rétt álagning verði á þeim gögnum reist, átt von á því, innan þeirra tímamarka, sem að ofan greinir, að skattfyrvöld hefjist handa, þegar ástæða er til.

Þá leiðir málsmeðferð skattstjórans í Reykjavík að öðru leyti ekki til þess, að endurálagning hans verði ómerkt.

Talið verður, að Farg hf. og Gamli Álafoss hf. hafi verið sameinuð Verksmiðjunni Vífilfelli hf. í árslok 1988 með þeim hætti, sem um ræðir í 1. mgr. 126. gr. laga um hlutafélög nr. 32/1978, og að sameiningin hafi að öðru leyti fullnægt skilyrðum XV. kafla þeirra laga.

Í 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981, sem hér á við um lögskipti þau, er að framan greinir, segir svo:

„Sé hlutafélagi slitið þannig, að það sé algjörlega sameinað öðru hlutafélagi og hluthafar í fyrrnefnda félaginu fái eingöngu hlutabréf í síðarnefnda félaginu sem gagnjald fyrir hlutafé sitt í félagi því, sem slitið var, þá 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.“

Ákvæði þetta var fyrst lögfest með 5. gr. laga nr. 30/1971 um breyting á lögum nr. 90/1965 um tekjuskatt og eignarskatt. Í almennum athugasemdum með frumvarpi til þeirra laga kemur fram, að ákvæðinu var ætlað að greiða fyrir samruna í skattalegu tilliti. Tilefni þessa ákvæðis var, að þágildandi reglur um slit hlutafélaga gerðu ráð fyrir algjörrri skattlagningu alls eigin fjár í hlutafélagi umfram nafnverð hlutabréfa, jafnvel án tillits til þess, hvert kaupverð bréfanna var. Hafi afleiðing þeirra reglna verið sú, að hlutafélögum hafi að jafnaði ekki verið slitið, jafnvel þótt þau hafi í raun verið algerlega hætt starfsemi. Þá segir í athugasemdunum, að samruni hlutafélaga, sem eingöngu sé fölginn í algjörum samruna fjármuna og eigin fjár með skiptum á hlutabréfum, en engum öðrum greiðslum til hluthafa í félagi, sem hverfur inn í annað félag, skuli ekki leiða til skattskyldu við samrunann, en til skattskyldu geti komið, þegar slík bréf í eftirlifandi félagi séu seld eða því félagi slitið. Er ljóst samkvæmt framanskráðu, að tilgangur ákvæðisins hafi ekki verið sá einn að gera félögum kleift að kaupa tap annarra félaga og nýta sér það til skattafláttar. Ákvæðið var óbreytt í nefndri 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981, allt til upptöku nýs ákvæðis, 57. gr. A, í þau lög, sbr. 7. gr. laga nr. 97/1988, er laut að þrengingu heimilda til að nýta ójafnað tap, einkum með tilliti til starfsemi og tilgangs, og kom til framkvæmda 1. janúar 1989. Með 8. gr. laga nr. 85/191 var 57. gr. A laga nr. 75/1981 breytt á þann veg, að hert var á skilyrðum fyrir yfirfærslu rekstrartaps við samruna og sameiningu hlutafélaga.

Í málinu kemur fram, að hluthafar í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. keyptu öll hlutabréf í Gamla Álafossi af Framkvæmdasjóði Íslands með kaupsamningi 30. desember 1988, og ábyrgðust kaupendur óskipt greiðslu viðtekinna skulda Gamla Álafoss við Framkvæmdasjóð Íslands. Vegna þessarar skuldbindingar gaf Verksmiðjan Vífilfell hf. tæpum tíu mánuðum seinna, 6. október 1989, út skuldabréf til Framkvæmdasjóðs, að fjárhæð 25.826.474 kr. Kemur fram í bréfi lögmanns Verksmiðjunnar Vífilfells hf., dagsettu 20. sama mánaðar, til Framkvæmdasjóðs Íslands, að skuldabréfið sé greiðsla til sjóðsins vegna sölu hans á hlutabréfum í Gamla Álafossi. Um samruna Fargs hf. og Verksmiðjunnar Vífilfells hf. er ágreiningslaust, að þáverandi hluthafi í fyrrnefnda félaginu, Framsóknarflokkurinn, seldi í byrjun desember 1988 hluthöfum í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. hlutabréfin í félaginu og að ekki kom sérstök greiðsla fyrir bréfin, en kaupendur hafi ábyrgst greiðslu skulda Fargs hf. við Framsóknarflokkinn, að fjárhæð 22.970.348 kr. Fyrir skuld þessari gaf Verksmiðjan Vífilfell hf. út 45 skuldabréf til seljanda, hvert að fjárhæð 500.000 kr. og eitt að fjárhæð 470.348 kr.

Greinilegt er og í raun viðurkennt af hálfu sóknaraðila, að kaup hluthafa

í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. á hlutabréfum í umræddum félögum hafi verið nokkurs konar millileikur vegna samruna félaganna og liður í undirbúningi þeirra. Í 3. gr. samningsins milli hluthafanna í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. kemur fram, að það sé forsenda kaupenda fyrir kaupunum, að skattalegur tapsfrádráttur nýtist í sameiningu Gamla Álafoss hf. við „annað hlutafélag“, en slíka sameiningu muni kaupendur framkvæma eigi síðar en 31. desember 1988. Þá segir jafnframt, að ef hið skattalega hagræði nýtist ekki eða einungis að hluta vegna breytinga á skattareglum, skuli seljendur endurgreiða kaupendum viðtekna skuldir samkvæmt efnahagsreikningi í sama hlutfalli.

Engir fjármunir voru látnir af hendi við kaup hluthafanna í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. á Fargi hf. og Gamla Álafossi hf., enda var eiginfjárstaða þessara félaga neikvæð um tugi milljóna króna, heldur ábyrgðust kaupendur skuldir hinna „keyptu“ félaga við Framsóknarflokkinn og Framkvæmdasjóð Íslands. Hins vegar greiddi Verksmiðjan Vífilfell hf., en ekki hluthafarnir, þessar skuldir, svo sem áður greinir. Verður því að telja, að kaup hluthafanna í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. á umræddum félögum hafi verið hreinir málamyndagerningar, gerðir í því skyni, að formlega yrði uppfyllt gagngjaldsskilyrði 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981. Í þessu sambandi verður einnig vísað til þeirrar grunnreglu, sem fram kemur í 58. gr. fyrrnefndra laga um óvenjuleg viðskipti í fjármálum, svohljóðandi:

„Ef skattaðilar semja um skipti sín í fjármálum á hátt, sem er verulega frábrugðinn því, sem almennt gerist í slíkum viðskiptum, skulu verðmæti, sem án slíkra samninga hefðu runnið til annars skattaðilans, en gera það ekki vegna samningsins, teljast honum til tekna.

Kaupi skattaðili eign á óeðlilega háu verði eða selji eign á óeðlilega lágu verði, geta skattyfirvöld metið, hvað telja skuli eðlilegt kaup- eða söluverð. Mismun kaupverðs eða söluverðs annars vegar og matsverðs hins vegar skal telja til skattskyldra tekna hjá þeim aðila, sem slíkra viðskipta nýtur.“

Þegar framangreint er virt heildstætt, er niðurstaða dómsins sú, að líta verði á Framsóknarflokkinn og Framkvæmdasjóð Íslands sem hina raunverulegu viðsemjendur Verksmiðjunnar Vífilfells hf. Verður því að virða það með tilliti til þessara hluthafa í Fargi hf. og Gamla Álafossi hf., hvort gagngjaldsskilyrðum 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 hafi verið fullnægt. Ljóst er, að Verksmiðjan Vífilfell hf. var með útgáfu skuldabréfa til fyrrgreindra aðila að gjalda þeim hluthöfum fyrir verðmæti það, sem talið var fólgið í nýtanlegum tapsfrádrætti. Var þannig ekki um algjöran samruna fjármuna og eigin fjár félaganna þriggja að ræða miðað við þá stöðu, sem þau voru í, áður en gerðar voru þær ráðstafanir, sem áður greinir, enda fengu hvorki

Framsóknarflokkurinn né Framkvæmdasjóður Íslands hlutabréf í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. sem gagngjald fyrir hlutafé sitt í hinum viðteknu hlutafélögum. Var samruni Fargs hf. og Gamla Álafoss hf. við Verksmiðjuna Vífilfell hf. samkvæmt því ekki á þann hátt, sem nefnd lagagrein kveður á um.

Samkvæmt þessu er fallist á niðurstöðu úrskurðar yfirsattanefndar um endurákvörðun álagningar opinberra gjalda sóknaraðila á grundvelli ónotaðra rekstrartapa frá Fargi hf. og Gamla Álafossi hf.

Varakrafa sóknaraðila um, að tekið verði tillit til þeirra lækkunar- og frestheimilda, sem sóknaraðili hefði getað nýtt sér gjaldárin 1989-1993, jafnvel þótt tapsfrádráttar hefði ekki notið við vegna samruna Fargs hf. og Gamla Álsfoss hf. við Verksmiðjuna Vífilfell hf., sætir ekki mótmælum varnaraðila, og er fallist á hana.

Leiðréttingar.

Í niðurstöðum yfirsattanefndar um þær athugasemdir og leiðréttingar, sem gerðar voru með úrskurði hennar, segir svo:

„Samkvæmt yfirliti í hinni kærðu endurákvörðun og kæruúrskurði skattstjóra um gerðar breytingar á tekjuskattsstofni kæranda gjaldárin 1989 til 1992 var gjaldfærslu áætlaðs aðstöðugjalds breytt með tilgreindum fjárhæðum vegna lækkunar og/eða hækkunar aðstöðugjaldsstofns, sem leiddi af breytingum hans. Þessari breytingu skattstjóra hefur ekki verið mótmælt af hálfu kæranda. Í ljósi þess og breytinga, sem leiðir af niðurstöðu þessa úrskurðar, ákvarðast aðstöðugjaldsbreyting í tekjuskattsstofni samkvæmt úrskurði þessum þannig: Gjaldárið 1989 lækkun um 155.990 kr., gjaldárið 1990 hækkun um 314.810 kr., gjaldárið 1991 lækkun um 856.540 kr. og gjaldárið 1992 lækkun um 943.110 kr. Við ákvörðun tekjuskatts- og eignarskattsstofns gjaldárið 1989 hefur skattstjóri ekki tekið tillit til fyrri breytingar, sbr. tilkynningu hans, dags. 27. júlí 1989, sem leiddi til hækkunar nefndum gjaldstofnum um 140.112 kr. Er það leiðrétt með úrskurði þessum. Þá hefur í hinum kærðu breytingum skattstjóra umrædd ár fallið niður eignfærsla veltiskiltis, sbr. lið 6 í kæruúrskurði hans, viðhald fasteigna, sbr. lið 8 í kæruúrskurði hans, og hluti fjárhæðar, 1.800.000 kr., gjaldárið 1992 vegna tapaðra krafna, sbr. lið 9 í kæruúrskurði hans. Er þetta leiðrétt með úrskurði þessum.

Þá hefur skattstjóri látið við það sitja að fella niður yfirfæranlegt tap í skattframtali kæranda gjaldárið 1993, en telja verður, að honum hafi jafnframt borið að leiða fram aðrar breytingar í ljósi gerðra breytinga vegna skuldfærðra eftirlaunaskuldbindinga og áður nefnds veltiskiltis og viðhalds fasteigna. Er það leiðrétt með úrskurði þessum. Til gjalda færast fyrning

veltiskiltis með 535.532 kr., fyrning eignfærðs viðhalds fasteignar með 228.579 kr., og gjaldfærsla samkvæmt 53. gr. laga nr. 75/1981 hækkar um 1.979.254 kr.“

Sóknaraðili hefur ekki andmælt sérstaklega framangreindum leiðréttingum, og er fallist á þær af hálfu dómsins.

Samkvæmt framansögðu fellst dómurinn að öllu leyti á niðurstöður yfirséðanefndar um endurákvörðun opinberra gjalda sóknaraðila, sem ekki er mótmælt tölulega af hans hálfu, en úrskurðarorð yfirséðanefndar hljóðar svo:

„Frádráttur vegna vinnufatakostnaðar hækkar um 60.480 kr. gjaldárið 1991. Frádráttur vegna kostnaðar við kynningar og ráðstefnuhald hækkar um 453.553 kr. gjaldárið 1992. Ýmis kostnaður til frádráttar hækkar um 15.232 kr. gjaldárið 1992. Frádráttur vegna rekstrarkostnaðar bifreiða hækkar um 586.499 kr. gjaldárið 1990, og breytingar skattstjóra á þeim gjaldalið, að fjárhæð 148.602 kr. gjaldárið 1990, 88.646 kr. gjaldárið 1991 og 88.434 kr. gjaldárið 1992 eru felldar úr gildi. Sölutap bifreiðarinnar LO-094 hækkar um 76.800 kr. Frádráttur vegna markaðskostnaðar hækkar um 497.528 kr. gjaldárið 1992. Kröfu kæranda vegna veltiskiltis er vísað frá. Risnukostnaður til frádráttar hækkar um 293.060 kr. gjaldárið 1990, 1.387.336 kr. gjaldárið 1991 og 295.502 kr. gjaldárið 1993. Stofn til tryggingargjalds gjaldárið 1992 lækkar um 100.000 kr. Virðisaukaskattur á uppgjörstímabilinu maí-júní 1990 lækkar um 14.818 kr., á uppgjörstímabilinu september – 15. nóvember 1990 um 7.338 kr. og á uppgjörstímabilinu júlí-ágúst 1991 um 29.520 kr. vegna hækkunar innskatts. Kröfum um innskatt vegna fylgiskjala nr. GF-03915 og GF-04249 árið 1990 og GF-00392 og AL-28754 árið 1991 er vísað frá. Fallist er á varakröfu kæranda um aukafyrningu. Öðrum kröfum kæranda er hafnað.“

Fram kemur í 6. mgr. 110. gr. laga nr. 75/1981, að séu skattar gjaldanda hækkaðir eftir álagningu, falli viðbótarfjárhæðin í gjalddaga tíu dögum eftir, að gjaldanda var tilkynnt um hækkunina. Þá segir í 5. mgr. sömu lagagreinar, að vangreiðsla að hluta til valdi því, að skattar gjaldandans falli í eindaga fimmtán dögum eftir gjalddagann, en þó ekki fyrr en 15. næsta mánaðar, eftir að álagningu er lokið. Að lokum er þess að geta, að samkvæmt 1. mgr. 111. gr. ofangreindra laga frestar áfrýjun skattákvörðunar ekki eindaga tekju- eða eignarskatts né leysir undan neinum viðurlögum, sem lögð eru við vangreiðslu hans, og eiga því ákvæði 13. gr. vaxtalaga nr. 25/1987, sbr. 1. gr. sömu laga, ekki við í máli þessu. Samkvæmt þessu var eindagi umræddrar skattskuldar sóknaraðila 24. janúar 1995, og ber því að miða upphaf dráttarvaxta við þann dag.

Með vísan til framanskráðs verður fjárnámsgerð sýslumannsins í Reykjavík nr. 11/1995/17281, sem fram fór 10. nóvember 1995 að kröfu varnaraðila í fasteign sóknaraðila að Stuðlahálsi 1, Reykjavík, iðnaðarhúsi, vörugæmslum, skrifstofubyggingum, ásamt vélum og tækjum, staðfest fyrir 221.011.069 kr. ásamt dráttarvöxtum frá 24. janúar 1995 til greiðsludags svo og kostnaði þeim, er af gerðinni leiðir.

Eigi er tilefni til að taka til greina kröfu sóknaraðila um, að málskot fresti frekari fullnustugerðum, en eftir atvikum er rétt, að málskostnaður falli niður.

Ú r s k u r ð a r o r ð:

Fjárnámsgerð sýslumannsins í Reykjavík nr. 11/1995/17281, sem fram fór 10. nóvember 1995 að kröfu varnaraðila í fasteign sóknaraðila að Stuðlahálsi 1, Reykjavík, iðnaðarhúsi, vörugæmslum, skrifstofubyggingum, ásamt vélum og tækjum, er staðfest fyrir 221.011.069 kr. auk kostnaðar og dráttarvaxta frá 24. janúar 1995 til greiðsludags. Málskot frestar ekki frekari fullnustugerðum.

Málskostnaður fellur niður.

S é r a t k v æ ð i

Stefáns Svavarssonar

Ég er efnislega sammála meiri hluta dómsins um afstöðu til nýtingar á yfirfærðu tapi, sem til er komið vegna sameiningar Verksmiðjunnar Vífilfells hf. við Farg hf. og Gamla Álafoss hf. Ég er einnig sammála meiri hluta dómsins um afstöðu til eftirlaunaskuldbindinga. Þá er ég sammála meiri hluta dómsins um afstöðu til rekstrargjalda að undanskildum gjöldum vegna vinnufatnaðar og kostnaðar vegna kynninga og ráðstefna og auglýsingaskiltis.

Meginreglu um kostnað er að finna í 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981, en þar segir, að gjöld, sem eiga að ganga til að afla tekna, tryggja þær og halda við, sé heimilt að draga frá tekjum. Ákvörðun um nauðsyn rekstrargjalda hlýtur framkvæmdastjórn að taka. Það getur því ekki verið ákvörðun starfsmanna skattyfirvalda eða annarra að skera úr um nauðsyn rekstrargjalda. Ef svo væri, þyrftu þeir að taka ákvörðun um, hvort t. d. fimm mönnum eða fleiri úr starfslíði rekstraraðila sé ekki ofaukið eða hvort auglýsingakostnaður sé ekki óhæfilega mikill. Umfjöllun um vinnufatnað og kostnað vegna kynningar er í þessa veru. Ég get því ekki tekið undir sjónarmið meiri hluta dómsins, sem fallist hefur á ofangreinda umfjöllun skattyfirvalda. Af því

leiðir, að ég get ekki fallist á, að efni séu til sérstakra viðurlaga á umrædda gjaldaliði, en viðurlögum á ekki að beita, nema skattaðili hafi af ásetningi fært til gjalda kostnað, sem sannanlega er ekki frádráttarbær, eins og t. d. persónuleg útgjöld forráðamanna fyrirtækja. Þá er ég einnig ósammála meiri hluta dómsins um meðhöndlun á kostnaði vegna auglýsingaskiltis, en fyrirtækið lagði út fyrir þeim kostnaði, en fékk hann síðan endurgreiddan. Kostnaðurinn var því ekki borinn af fyrirtækinu nema að hluta til, og því var rétt sú meðhöndlun fyrirtækisins að jafna honum á móti endurgreiðslustyrk að utan. Að auki eru ekki efni til þess að færa auglýsingakostnað til eignar og dreifa á mörg ár í formi afskrifta. Væri það raunar í ósamræmi við góða reikningsskilavenju, sem í þessu tilviki er samhljóða almennum reglum skattalaga.

Í framtali Verksmiðjunnar Vífilfells hf. árið 1989 komu fram fullnægjandi upplýsingar um sameiningu fyrirtækisins við ofangreind félög. Þar koma fram upplýsingar um, hverjir sameinuðust og um hvaða fjárhæðir var að ræða. Hitt er svo annað mál, að gild ástæða var til þess fyrir skattyfirvöld að sannreyna alla þætti málsins vegna þess, hversu miklir hagsmunir voru í húfi. En sú rannsókn þurfti ekki að taka sex ár og varð raunar með vísan til 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 að vera lokið innan tveggja ára. Verður varnaraðili að bera hallann af aðgerðaleyfinu. Er ótækt, að sóknaraðili þurfi að sæta endurálagningu sex ár aftur í tímann, en með því yrði öllum spám um rekstur og fjárfestingar raskað.
