Fimmtudaginn 30. október 1997.

Nr. 52/1997. **Íslenska ríkið**
(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)
gegn
**Málningu ehf.**
(Jón Steinar Gunnlaugsson hrl.)
**og gagnsök**

Skattar. Eftirlaun. Endurálagningarheimild. Sératkvæði.

**Dómur Hæstaréttar.**

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

Aðaláfrýjandi skaut máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 30. janúar 1997. Hann krefst aðallega sýknu af öllum kröfum gagnáfrýjanda og málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti. Til vara krefst hann þess, að dæmdar fjárhæðir verði lækkaðar og málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti látinn falla niður.

Gagnáfrýjandi áfrýjaði málinu með stefnu 19. mars 1997. Hann krefst þess aðallega, að ógiltur verði úrskurður yfirskattanefndar nr. 80/1994 frá 21. janúar 1994, að því er varðar synjun á að fella úr gildi breytingar skattstjóra á gjaldstofnum rekstraráranna 1988, 1989 og 1990 vegna færslu eftirlaunaskuldbindinga. Þá krefst hann þess, að aðaláfrýjandi verði dæmdur til að greiða sér 17.204.414 krónur, aðallega með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá 31. ágúst 1993 til greiðsludags, en til vara með 1,25% ársvöxtum frá 31. ágúst 1993 til 11. nóvember sama ár, með 0,5% ársvöxtum frá þeim degi til 1. júní 1995, með 0,65% ársvöxtum frá þeim degi til þingfestingardags máls þessa í héraði 9. maí 1996, en með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga frá þeim degi til greiðsludags. Einnig krefst hann þess, að aðaláfrýjandi verði dæmdur til að greiða sér 1.141.524 krónur í málskostnað í héraði. Til vara krefst gagnáfrýjandi staðfestingar hins áfrýjaða dóms. Í báðum tilvikum krefst hann málskostnaðar fyrir Hæstarétti úr hendi aðaláfrýjanda.

I.

Eins og fram kemur í héraðsdómi, gerði gagnáfrýjandi árið 1988 samning um eftirlaun við framkvæmdastjóra félagsins. Samkvæmt honum skyldi framkvæmdastjórinn fá eftirlaun frá 60 ára aldri og halda óskertum launum, en við fráfall hans fengi eftirlifandi eiginkona hans 75% af eftirlaununum, en hjónin voru eigendur 60,3% hlutafjár í félaginu. Á þessum tíma naut einnig eftirlaunaréttar ekkja fyrrverandi starfsmanns félagsins, en hún andaðist 1. júlí 1989. Við gerð ársuppgjörs vegna ársins 1988 var eftirlaunaskuldbindingin reiknuð út af endurskoðanda félagsins og færð til frádráttar á skattframtali gagnáfrýjanda 1989 og hennar getið í ársreikningi 1988, eins og nánar er gerð grein fyrir í hinum áfrýjaða dómi. Í skattframtölum gagnáfrýjanda 1990 og 1991 vegna rekstraráranna 1989 og 1990 voru eftirlaunaskuldbindingarnar einnig færðar, en með nokkuð öðrum hætti en í upphafi, eins og lýst er í héraðsdómi. Með bréfi skattstjórans í Reykjanesumdæmi 17. desember 1992 til gagnáfrýjanda var með vísan til 96. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt óskað eftir skýringum hans á því, á hverju hann byggði gjaldfærslu eftirlaunaskuldbindinganna. Eftir bréfaskipti þeirra í milli endurákvarðaði skattstjórinn opinber gjöld gagnáfrýjanda 1. mars 1993, sem leiddi til hækkunar gjalda, að fjárhæð 17.578.188 krónur. Málið hélt áfram eftir kæruleiðum skattalaga, og var úrskurður skattstjóra staðfestur með úrskurði yfirskattanefndar 21. janúar 1994.

II.

Í máli þessu er ekki deilt um réttmæti þeirrar ákvörðunar skattyfirvalda árið 1993 að fella niður færslu gagnáfrýjanda til frádráttar tekjum áranna 1988-1990. Ágreiningur aðila snýst eingöngu um það, hvort í skattframtölum gagnáfrýjanda eða fylgigögnum þeirra hafi verið fullnægjandi upplýsingar, sem reisa mátti rétta álagningu á, sbr. 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981.

Samkvæmt 95. gr. laga nr. 75/1981 skal leggja tekjuskatt og eignarskatt á skattaðila eftir framtali hans. Samkvæmt sömu grein hefur skattstjóri heimild til að leiðrétta framtöl einhliða og án frekari upplýsinga eða skýringa, áður en álagning fer fram, að vissum skilyrðum fullnægðum. Hann skal leiðrétta augljósar reikningsskekkj-

ur. Einnig getur hann leiðrétt fjárhæðir einstakra liða, ef þeir eru í ósamræmi við gildandi lög og fyrirmæli skattyfirvalda, svo og einstaka liði framtals, ef telja má, að óyggjandi upplýsingar séu fyrir hendi.

Ef framtal eða fylgigögn þess eru ófullnægjandi eða skattstjóri telur frekari skýringa þörf á einhverju atriði, skal hann skriflega skora á framteljanda að bæta úr því, sbr. 1. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981. Samkvæmt þeirri grein eru heimildir fyrir skattstjóra til breytinga á framtali fyrir álagningu og einnig til endurákvörðunar á þegar álögðum sköttum. Í 97. gr. laganna eru skattstjóra sett tímatakmörk til þessarar endurákvörðunar. Aðalreglan um takmörkin er í 1. mgr. 97. gr., sem heimilar endurákvörðun skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára, sem næst eru á undan því ári, þegar endurákvörðun fer fram. Ef skattaðili hefur látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, er ekki heimilt að endurákvarða honum skatt nema vegna síðustu tveggja ára, sem næst eru á undan því ári, þegar endurákvörðun fer fram, þótt í ljós komi, að álagning hafi verið of lág, sbr. 2. mgr. 97. gr.

III.

Gagnáfrýjandi heldur því fram, að skattstjóra hafi árið 1993 verið óheimilt samkvæmt 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 að endurákvarða honum skatt vegna rekstraráranna 1988, 1989 og 1990. Hann hafi í framtölum sínum og fylgigögnum þeirra látið í té fullnægjandi upplýsingar, svo að skattstjóri hefði getað leiðrétt framtöl hans fyrir álagningu á grundvelli 95. gr. laganna.

Gagnáfrýjandi færði eftirlaunaskuldbindingu í fyrsta sinn sem frádráttarlið á skattframtali 1989 vegna rekstrarársins 1988, eins og fyrr segir. Í skattframtalinu og fylgigögnum þess eru engar upplýsingar um samning þann, sem eftirlaunaskuldbindingin byggðist á. Ekki kom fram, hvort sérstakur sjóður hefði verið myndaður til að mæta skuldbindingunni eða hvaða aðilar áttu í hlut. Þá kom ekki heldur fram, hvernig skuldbindingin væri reiknuð út. Það var ljóst, að hér var um háa skuldbindingu að ræða fram í tímann, sem notuð var til frádráttar tekjum ársins. Eins og málið horfði við skattstjóra á þessum tíma, gat hann ekki séð með óyggjandi hætti, hvort þessi

frádráttarliður ætti rétt á sér. Verður að hafa í huga, að skattyfirvöld hafa mjög skamman tíma til að fara yfir framtöl og fylgigögn, áður en réttur til endurákvörðunar er liðinn. Þá þykir mega líta til þess, að framtal gagnáfrýjanda var gert af löggiltum endurskoðanda og því eðlilegt, að starfsmenn skattstjóra legðu meira traust á það en ella. Þykir ljóst, að skattstjóri varð að fá nánari upplýsingar, áður en hann gat tekið afstöðu til þess, hvort eftirlaunaskuldbindingin ætti rétt á sér eða ekki. Samkvæmt því verður ekki talið, að ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 hafi staðið í vegi fyrir endurákvörðun skattstjóra, og ber að sýkna aðaláfrýjanda af öllum kröfum gagnáfrýjanda.

Samkvæmt þessum úrslitum er rétt, að gagnáfrýjandi greiði aðaláfrýjanda samtals 600.000 krónur í málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

Dómsorð:

Aðaláfrýjandi, íslenska ríkið, skal sýkn af kröfum gagnáfrýjanda, Málningar ehf.

Gagnáfrýjandi greiði aðaláfrýjanda 600.000 krónur í málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

## Sératkvæði
## Hjartar Torfasonar

Samningur gagnáfrýjanda árið 1988 við framkvæmdastjóra félagsins um eftirlaun til handa sér og eiginkonu sinni verður ekki talinn gerður til málamynda, þótt framkvæmdastjórinn nyti aðstöðu til að ráða mjög efni hans og framkvæmd. Reikningur til núvirðis á þeirri skuldbindingu, sem í samningnum fólst, og færsla hennar í ársreikninga meðal skulda félagsins studdust við reikningsskilavenjur, sem rutt höfðu sér til rúms hin síðari ár, og var skuldfærslan ásamt þeim gjaldfærslum á rekstrarreikningi einstakra starfsára, sem gerðar voru vegna samningsins, í samræmi við bókhaldsreglur að stefnu til. Þannig verður að líta svo á, að tilkall gagnáfrýjanda til frádráttar í skattskyldum tekjum vegna byrði sinnar af skuldbindingunni hafi ekki verið borið fram út í bláinn eða gegn betri vitund, heldur hafi

honum verið eðlilegt eftir atvikum að láta á það reyna, hvort tilkallið fengi staðist eftir gildandi lögum um tekjuskatt og eignarskatt.

Frá sjónarhóli skattyfirvalda átti það á hinn bóginn að vera ljóst fyrr en síðar, að rétt væri að hafna slíku tilkalli, þar sem frádráttur vegna skyldu til eftirlaunagreiðslu, sem ekki væri bundinn við framlög í sérstakan lífeyrissjóð, yrði ekki studdur við hina almennu reglu 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981 um frádrátt rekstrarkostnaðar, og annarri lagaheimild til þessa frádráttar væri ekki til að dreifa. Af hálfu aðaláfrýjanda er því haldið fram, að nokkur óvissa hafi ríkt á þessu sviði vegna misvísandi úrskurða ríkisskattanefndar árið 1987, en á það verður ekki fallist. Viðurkenning nefndarinnar á frádrætti af þessum toga varðaði einkum bankastofnanir, sem höfðu tekið á sig skuldbindingar um verndun áunnins eftirlaunaréttar starfsmanna sinna með greiðslum umfram iðgjöld í lífeyrissjóð og höfðu jafnframt atvinnu af að halda sjóði fyrir sig og aðra. Gat sú viðurkenning ekki orðið að fordæmi um málefni gagnáfrýjanda, þótt í henni fælist nokkur stuðningur þess, að umrætt tilkall hans væri ekki markleysan ein.

Í máli þessu er einvörðungu um það deilt, hvort ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 hafi takmarkað svigrúm skattstjóra til að breyta álögðum gjöldum aftur í tímann, þegar hann ákvað árið 1993 að hafna frádrætti í tekjum og eignum gagnáfrýjanda vegna fyrrnefndrar eftirlaunaskuldbindingar. Þessa lagagrein ber að skýra sjálfstætt eftir efni sínu, og verður hún ekki talin einskorðuð við aðildir skattstjóra samkvæmt 1. mgr. 95. gr. laganna eða heimildir hans og möguleika til einhliða breytingar á framtölum skattþegna, þótt umfang þeirra heimilda hljóti að ráða miklu um skýringuna. Í framtali gagnáfrýjanda vegna ársins 1988 og fylgiskjölum þess var hin umdeilda skuldbinding færð og tilgreind með einföldum og augljósum hætti, eins og rakið er í hinum áfrýjaða dómi. Átti meginefni hennar ekki að geta dulist við fyrstu athugun. Jafnframt mátti vera ljóst, að þær upplýsingar, sem fram kynnu að koma við skoðun á hinu nánara innihaldi skuldbindingarinnar, myndu engu breyta um þá staðreynd, að frádráttur vegna hennar væri án lagaheimildar, meðal annars þar sem fylgiskjölin báru greinilega með sér, að engin sjóðsmyndun væri henni tengd. Hins vegar verður að fallast á það með héraðsdómara, að færslur í framtalsgögnum vegna áranna 1989

og 1990 hafi ekki verið svo ljósar sem skyldi, og þær voru ekki studdar svo skýrri tilvísun í fyrra framtal, að nægilegt væri til úrbóta.

Með skírskotun til þessa og til forsendna hins áfrýjaða dóms tel ég úrslit málsins eiga að vera þau, að dómurinn verði staðfestur, að því er efniskröfur varðar, og aðaláfrýjanda gert að greiða gagnáfrýjanda 600.000 krónur í málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

**Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 13. desember 1996.**

I.

Mál þetta, sem tekið var til dóms að loknum munnlegum málflutningi 19. nóvember sl., var höfðað fyrir bæjarþingi Reykjavíkur með stefnu, birtri 7. maí 1996. Fallið var frá stefnufresti, og var málið þingfest 9. maí 1996.

Stefnandi er Málning hf., kt. 450269-4849, Lynghálsi 2, Reykjavík.

Stefndi er íslenska ríkið.

Dómkröfur stefnanda eru eftirfarandi:

1. Að ógiltur verði úrskurður yfirskattanefndar nr. 80/1994, sem upp var kveðinn 21. janúar 1994, að því er varðar synjun um að fella úr gildi breytingar skattstjóra á gjaldstofnum, aðallega rekstraráranna 1988, 1989 og 1990, en til vara rekstraráranna 1988 og 1989, vegna færslu eftirlaunaskuldbindinga.

2. Að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda aðallega 17.204.414 kr., en til vara 15.497.763 kr., aðallega með dráttarvöxtum skv. III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá 31. ágúst 1993 til greiðsludags, til vara með 1,25% ársvöxtum frá 31. ágúst 1993 til 11. nóvember 1993, með 0,5% ársvöxtum frá þeim degi til 1. júní 1995, með 0,65% ársvöxtum frá þeim degi til þingfestingardags máls þessa 9. maí 1996, en með dráttarvöxtum skv. III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá þeim degi til greiðsludags. Vextir fram að upphafsdegi dráttarvaxta bætist við höfuðstól um hver áramót, en dráttarvextir á tólf mánaða fresti frá upphafsdegi þeirra.

3. Að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda málskostnað að skaðlausu.

Dómkröfur stefnda eru þær, að hann verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda og sér tildæmdur málskostnaður að mati réttarins.

II.

Stefnandi lýsir málsatvikum þannig, að árið 1988 hafi félagið gert samning um eftirlaun við framkvæmdastjórann Valdimar Bergstad, sem unnið hafði hjá því óslitið frá árinu 1968. Í skriflegri staðfestingu á efni samningsins, sem undirrituð hafi verið 14. mars 1989, komi fram, að Valdimar skuli fá

eftirlaun frá 60 ára aldri, ef hann kjósi þá að hætta störfum, og við fráfall hans skuli eiginkona hans, Halldóra Baldvinsdóttir, njóta 75% af eftirlaunum hans. Á þessum tíma hafi einnig notið eftirlaunaréttar hjá félaginu Elín Þorkelsdóttir, ekkja látins starfsmanns þess.

Við gerð ársuppgjörs vegna ársins 1988 hafi eftirlaunaskuldbindingin verið reiknuð út af endurskoðanda félagsins og færð til gjalda og langtímaskulda með 30.167.232 kr. Í ársreikningnum hafi fjárhæðina verið að finna í sérstökum lið, eftirlaunaskuldbindingu, í efnahagsreikningi, þar sem fram komi vegna samanburðar við árið á undan, að skuldbindingin sé ný meðal bókaðra skuldbindinga félagsins. Í skýringum með ársreikningnum hafi skuldbindingarinnar verið getið í 7. tl., þar sem sérstaklega hafi verið fjallað um skattamál, með orðunum: „Félagið mun ekki greiða tekjuskatt árið 1989 þrátt fyrir hagnað samkvæmt rekstrarreikningi, þar sem eftirlaunaskuldbinding í árslok er dregin frá tekjum.“ Í efnahagsreikningi hafi sérstaklega verið vísað til 9. tl. skýringanna, sem bar fyrirsögnina eftirlaunaskuldbinding og hafi verið svohljóðandi: „Skuldbinding félagsins vegna áunninna eftirlaunaréttinda starfsmanna félagsins er nú færð í ársreikninginn. Áunnin réttindi í árslok nema 30.167.232 kr., og er sú fjárhæð færð meðal langtímaskulda, en óráðstafað fé er lækkað um sömu fjárhæð.“ Í 11. tl., sem beri yfirskriftina „hreyfingar ársins á endurmatsreikningi og óráðstöfuðu eigin fé“, komi eftirlaunaskuldbindingin með fjárhæðinni 30.167.232 kr. til lækkunar á óráðstöfuðu eigin fé.

Á skattframtali stefnanda 1989, dags. 22. mars 1989, fyrir rekstrarárið 1988 hafi tekjur verið taldar 0 og vísað í fylgiskjal um þá niðurstöðu. Á fylgiskjalinu komi fjárhæð eftirlaunaskuldbindingarinnar, 30.167.232 kr., til lækkunar á tekjum. Þá hafi ársreikningur 1988 með öllum ofangreindum skýringum fylgt skattframtalinu. Í ársreikningi 1989 hafi fjárhæð eftirlaunaskuldbindingarinnar verið orðin 35.351.281 kr. Fjárhæðin hafi verið færð í ársreikninginn í sérstökum lið meðal skulda og skýrð í 9. tl. skýringa með ársreikningnum á svipaðan hátt og árið á undan. Ársreikningurinn hafi fylgt skattframtali stefnanda, dags. 7. apríl 1990.

Í ársreikningi 1990 hafi fjárhæð eftirlaunaskuldbindingarinnar verið orðin 44.423.257 kr. Færslu hennar og framtali hafi verið hagað með sama hætti og árið á undan. Skattframtali hafi verið skilað 26. mars 1991.

Við gerð ársreiknings og skattframtals fyrir rekstrarárið 1991 hafi svipaður háttur verið hafður á greinargerð fyrir eftirlaunaskuldbindingunni.

Skattstjórinn í Reykjanesumdæmi sendi stefnanda bréf 17. desember 1992, og var þar vísað til 96. gr. laga nr. 75/1981 og óskað eftir, að stefnandi gerði grein fyrir þeirri lagaheimild, sem félagið byggði á gjaldfærslur sínar á

eftirlaunaskuldbindingum rekstrarárin 1988-1991. Bréfi þessu svaraði umboðsmaður stefnanda 14. janúar 1993. Skattstjóri tilkynnti 18. janúar 1994, að ekki væri fallist á sjónarmið stefnanda og fyrirhugað væri að fella niður gjaldfærslur eftirlaunaskuldbindingar og verðbætur á gjaldárunum 1989-1992 ásamt þeim skuldum, sem af gjaldfærslunum stöfuðu. Umboðsmaður stefnanda svaraði tilkynningunni 28. janúar 1993. Skattstjórinn í Reykjanesumdæmi vann síðan endurálagningu 1. mars 1993, en hún leiddi til hækkunar á álögðum gjöldum stefnanda vegna rekstraráranna 1988-1991, samtals að fjárhæð 17.578.188 kr. Stefnandi vildi ekki una þessum ákvörðunum og skaut málinu áfram eftir kæruleiðum skattalaga. Endanlega var skorið úr kærumálinu með úrskurði yfirskattanefndar nr. 80/1994, sem upp var kveðinn 21. janúar 1994, og var öllum kröfum stefnanda hafnað.

III.

Stefnandi kveður útreikninga eftirlaunaskuldbindinga í reikningum sínum hafa verið gerða af Símoni Á. Gunnarssyni, löggiltum endurskoðanda. Útreikningar verðmætis skuldbindingarinnar hafi verið miðaðir við gefnar forsendur um meðalævi og starfsævi viðkomandi rétthafa og reiknað með 2% afvöxtun skuldbindingarinnar til framtíðar. Við undirbúning málshöfðunar þessarar hafi verið aflað álits á þessum útreikningum fyrir árin 1988 og 1989 hjá Jóni Erlingi Þorlákssyni tryggingastærðfræðingi og hann beðinn um að reikna út verðmæti skuldbindingarinnar, eins og hann teldi hana hafa átt að vera. Hann hafi talið útreikninga endurskoðandans vera nærri lagi.

Stefnandi tekur fram, að hækkun skuldbindingarinnar milli ára stafi aðeins að hluta af gjaldfærslu aukinnar skuldbindingar vegna viðkomandi rekstrarárs. Að öðrum hluta skýrist hún af verðlagsbreytingum milli ára.

Stefnandi kveðst þegar eftir úrskurð yfirskattanefndar hafa haft hug á að bera málið undir dómstóla. Þar sem þá hafði verið vísað til dómstóla málum annarra fyrirtækja, þar sem reynt hafi á sömu eða svipuð álitaefni, hafi orðið um það samkomulag sumarið 1994 við embætti ríkislögmanns, að málsókn yrði látin bíða, þar til séð yrði, hvernig öðrum málum reiddi af.

Stefnandi telur, að nú liggi fyrir dómar Hæstaréttar, sem feli í sér fordæmi um, að óheimilt hafi verið vegna ákvæðis 2. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981 að endurákvarða sér skatt vegna áranna 1988, 1989 og 1990, og vísar til dóma frá 19. október 1995 í málinu nr. 290/1993 og 14. febrúar 1996 í málinu nr. 15/1996.

Stefnandi kveður ágreining þann, sem uppi hafi verið í skattkærumálunum, tvíþættan. Aðallega hafi stefnandi byggt á því, að hin umdeilda gjald-

færsla ætti næga efnisstoð í 31. gr. laga nr. 75/1981 sem frádráttur frá atvinnurekstrartekjum. Yrði ekki á þetta fallist, væru breytingar á skattframtölum sínum árin 1989 og 1990 (rekstrarárin 1988 og 1989) allt að einu óheimilar vegna ákvæðis 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981, þar sem „fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á", hefðu fylgt framtölunum fyrir þessi ár og sá frestur, sem þar greinir, hafi verið liðinn. Í rökstuðningi stefnanda varðandi 2. mgr. 97. gr. skattalaga hafi tveggja ára reglan verið miðuð við dagsetningu bréfs skattstjóra 17. desember 1992 og því aðeins lotið að rekstrarárunum 1988 og 1989. Rétt sé hins vegar, að tveggja ára fresturinn samkvæmt ákvæðinu miðist við það tímamark, þegar endurákvörðun fer fram, en hún hafi verið gerð 1. mars 1993. Samkvæmt ákvæðinu hafi þá verið orðið óheimilt að endurákvarða stefnanda skatt fyrir rekstrarárin 1988, 1989 og 1990. Aðalkrafa í máli þessu sé við það miðuð, en varakrafan við árin 1988 og 1989, svo sem gert hafi verið við málflutning fyrir skattyfirvöldum.

Stefnandi kveðst reisa dómkröfur sínar á 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981, eins og hann telji Hæstarétt hafa túlkað ákvæðið, m. a. í fyrrgreindum dómum. Telur stefnandi, að upplýsingar þær, sem fram hafi komið um gjald- og skuldfærslu eftirlaunaskuldbindingarinnar í ársreikningi félagsins 1988, hafi verið fullnægjandi til að „byggja rétta álagningu á" í skilningi lagaákvæðisins, sbr. 95. gr. laganna. Í úrskurði yfirskattanefndar sé sagt, að forsendur eftirlaunaskuldbindingarinnar hafi ekki komið fram í ársreikningnum og verði ekki annað ráðið af skýringunum en um hafi verið að ræða almenn réttindi starfsmanna kæranda. Stefnandi telur það hafa komið afar skýrt fram, að árið 1988 hafi stefnandi verið að gjald- og skuldfæra í fyrsta sinn skuldbindingu af þessu tagi og verðmæti hennar væri útreiknað. Verði ekki séð, hvaða máli það skipti, hvort skuldbindingin væri við fleiri eða færri starfsmenn stefnanda. Af hálfu skattyfirvalda hafi því verið haldið fram, að með öllu hafi verið óheimilt að færa skuldbindingar af þessu tagi til gjalda við skattskil. Dómstólar hafi fallist á þá afstöðu, og vísar stefnandi um það til fyrrgreinds dóms Hæstaréttar frá 14. febrúar 1996. Stefnandi telur ekki minnsta vafa leika á, að í ársreikningi 1988 hafi skattstjóri haft allar upplýsingar, sem hann hafi þurft, til að framfylgja þeirri afstöðu þegar við upphaflega álagningu.

Stefnandi skýrir dómkröfur sínar svo, að annars vegar sé gerð krafa um ógildingu úrskurðar yfirskattanefndar, að því er varðar þau rekstrarár, sem málið varði. Hins vegar sé gerð krafa um aðfarardóm fyrir endurgreiðslu þeirra viðbótarfjárhæða, sem stefnandi hafi greitt í opinber gjöld vegna viðkomandi ára. Viðbótarskattarnir hafi verið greiddir í maí til ágúst 1993, og

sé látið við það sitja að krefjast vaxta af allri fjárhæðinni frá síðasta greiðsludegi, 31. ágúst 1993. Aðallega sé krafist dráttarvaxta skv. III. kafla vaxtalaga, en til vara vaxta skv. 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981. Stefnandi telur, að síðarnefnda ákvæðið eigi ekki við, þegar svo stendur á sem í þessu máli, að ríkissjóður krefji um greiðslu, eftir að öll atvik, er varði réttmæti skattlagningar, liggi fyrir.

IV.

Af hálfu stefnda er því haldið fram, að skattframtöl stefnanda hafi verið með þeim hætti, að ekki hafi verið unnt að byggja á þeim rétta álagningu, eins og þau hafi verið úr garði gerð af hans hálfu. Nauðsynlegt hafi verið af hálfu skattyfirvalda að fá nánari upplýsingar um eftirlaunaskuldbindingar þær, er stefnandi færði til frádráttar tekjum sínum.

Stefndi kveður ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 fyrst hafa komið inn í skattalög með lögum nr. 40/1978. Samkvæmt skýru orðalagi athugasemda með frumvarpi að lögum nr. 40/1978 verði upplýsingar, sem byggja má rétta álagningu á, að koma beinlínis fram í framtali eða fylgigögnum þess. Stefndi vísar um þetta til eftirfarandi athugasemda við 2. mgr. frumvarpsins:

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

Þá bendir stefndi á, að í upphaflegu frumvarpi, sem varð að lögum nr. 40/1978, hafi verið gert ráð fyrir, að skattframtöl þeirra, sem atvinnurekstur stunda, skyldu fullskoðuð fyrir álagningu skatta á þessa aðila og álagningin birt þeim, jafnharðan og henni lyki, en ekki síðar en 1. október ár hvert. Í samræmi við það hefðu tímamörk til leiðréttingar á álögðum sköttum verið þrengd í 2. mgr. 97. gr. Við síðari meðferð frumvarpsins hafi verið horfið að því að láta frumálagningu á grundvelli ófullkominnar skoðunar framtala einnig taka til þeirra, er stunda atvinnurekstur. Þrátt fyrir þessar breytingar á frumvarpinu hafi engar breytingar verið gerðar á 2. mgr. 97. gr. Stefndi telur, að skýra verði ákvæðið þröngt, með hliðsjón af forsögu ákvæðisins og þeim skamma fresti, sem skattstjórum gefist til að skoða framtöl, frá því að framtalsfresti lýkur 31. maí og þar til álagning fer fram. Stefndi kveður þennan tíma í raun ekki vera nema 2-3 vikur vegna fresta, sem heimilt er að veita.

Stefndi bendir á, að endurálagning á grundvelli 96. gr. skattalaga feli í sér vandaðri málsmeðferð, þar sem gætt sé andmælaréttar. Samkvæmt 1. mgr. 95. gr. hafi skattstjóri heimild til að leiðrétta framtöl einhliða fyrir álagningu að vissum skilyrðum fullnægðum, og er ekki gert ráð fyrir, að andmælarétti verði komið við. Í ljósi tengsla 1. mgr. 95. gr. og 2. mgr. 97. gr. verði að skýra síðarnefnda ákvæðið þröngt gagnvart meginreglu 1. mgr. 97. gr.

Stefndi kveður eftirlaunaskuldbindingar fyrst hafa verið færðar til frádráttar í ársreikningi 1988, sem fylgdi skattframtali 1989. Á þessu framtali komi fram, hver sé forsenda eftirlaunaskuldbindingarinnar, en ekki, hvernig fjárhæðin er fundin. Í skýringum með ársreikningi sé sagt, að skuldbindingin sé vegna áunninna eftirlaunaréttinda starfsmanna félagsins, þannig að skilja verði áritunina svo, að um almenn réttindi hafi verið að ræða, en ekki vegna Valdimars Bergstads, eiginkonu hans, Halldóru Baldvinsdóttur, og Elínar Þorkelsdóttur. Útreikningar á eftirlaunaskuldbindingum, sem lagðir hafi verið fram í málinu, hafi ekki verið lagðir fyrir skattyfirvöld né heldur fram lagður eftirlaunasamningur. Þannig hafi engin töluleg skýring verið gefin á fjárhæðinni né getið um forsendur hennar í skattframtalinu.

Af hálfu stefnda er vakin athygli á, að í útreikningi eftirlaunaskuldbindingar sé að finna 2% afvöxtun á eftirlaunum Elínar árin 1989-2003. Samtals muni þetta vera u. þ. b. 1.400.000 kr. Elín hafi látist 1. júlí 1989, en ekki liggi fyrir, hvort eða á hvern hátt bakfærslu hafi verið háttað vegna þess. Einnig sé óupplýst, hvort gjaldfærð eftirlaun á rekstrarreikningi séu vegna hennar eða einhvers annars.

Í fyrirspurnarbréfi skattstjóra hafi m. a. verið óskað eftir, að rökstudd grein yrði gerð fyrir lagaheimild fyrir gjaldfærslunni, og einnig, hvar mismunur á skuldfærðum eftirlaunaskuldbindingum og gjaldfærðum, samtals 13.087.772 kr., væri færður og hvernig sú fjárhæð skiptist á viðkomandi ár. Í svarbréfi stefnanda hafi ekki verið gerð grein fyrir, á hvern hátt gjaldfærslan sé fundin né vegna hverra hún sé. Einungis komi fram, að stuðst hafi verið við „hefðbundnar tölfræðilegar forsendur“ og að „starfsmaðurinn“ hafi á mörgum árum unnið sér inn rétt til eftirlauna. Fullnægjandi upplýsingar um frádráttarliðinn hafi því ekki einu sinni legið fyrir eftir fyrirspurnarbréf skattyfirvalda.

Loks vísar stefndi til þess, að árið 1987 hefðu gengið úrskurðir hjá ríkisskattanefnd um gjaldfærslu lífeyrisskuldbindinga, þar sem í sumum tilfellum hefði verið fallist á gjaldfærsluna, en ekki í öðrum. Í ljósi þess verður að telja, að skattyfirvöld hafi ekki haft heimild til að breyta framtali stefnanda

skv. 95. gr. laga nr. 75/1981, heldur borið að fá frekari upplýsingar um frádráttarliðinn í samræmi við 2. mgr. 96. gr. Samkvæmt því hafi skattyfirvöld haft heimild til að endurákvarða stefnanda skatt vegna gjaldáranna 1989 – 1992 á grundvelli 1. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981.

Af hálfu stefnda er því haldið fram, að aðalkrafa stefnanda um dráttarvexti brjóti í bága við 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981.

V.

Í máli þessu er ekki deilt um, hvort eftirlaunaskuldbinding sú, sem stefnandi færði í skattframtal sitt árin 1989, 1990 og 1991, hafi verið frádráttarbær samkvæmt 31. gr. laga nr. 75/1981. Ágreiningur aðila lýtur þannig eingöngu að því, hvort ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 hafi girt fyrir endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda á grundvelli breytinga á gjald- og skuldfærðum eftirlaunaskuldbindingum umrædd gjaldár.

Hafi skattaðili látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem reisa mátti rétta álagningu á, er eigi heimilt samkvæmt 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 að endurákvarða honum skatt nema vegna síðustu tveggja ára næst á undan því ári, þegar endurákvörðun fer fram, þótt í ljós komi, að álagning hafi verið of lág. Óumdeilt er þannig, að skattstjóri gat endurákvarðað stefnanda skatt vegna gjaldársins 1992, en ef ofangreint ákvæði á við í máli þessu, fær endurákvörðun vegna gjaldáranna 1989 til 1991 ekki staðist.

Ákvæði 2. mgr. 97. gr. tekur aðeins til endurákvörðunar, þegar svo glöggar upplýsingar um viðkomandi lið er að finna í framtali eða fylgigögnum, að skattstjóri hefði getað leiðrétt framtalið einhliða án frekari upplýsinga eða skýringa á grundvelli 1.-3. málsl. 1. mgr. 95. gr. laga nr. 75/1981.

Framtalsfresti lýkur almennt 31. maí ár hvert, en heimilt er að framlengja frestinn. Samkvæmt 1. mgr. 98. gr. laga nr. 75/1981 skulu skattstjórar hafa eigi síðar en 30. júní lokið álagningu skatta, og eru skattaðilum sendir álagningarseðlar í lok júlí. Sá frestur, sem skattstjórar hafa til að ljúka lágmarksskoðun á skattframtölum fyrir álagningu, er því mjög skammur. Ekki er gert ráð fyrir, að skattaðila sé gefinn kostur á að koma að andmælum, áður en skattstjóri leiðréttir skattframtal fyrir álagningu á grundvelli 1. mgr. 95. gr., gagnstætt því, sem er, þegar álagning er endurskoðuð á grundvelli 96. gr.

Með vísan til þeirra þröngu heimilda og skamma tíma, sem skattstjóri hefur til leiðréttinga á grundvelli 1. mgr. 95. gr. laga nr. 75/1981, og vegna þeirra nánu tengsla, sem eru á milli 1. mgr. 95. gr. og 2. mgr. 97. gr., verður að líta á síðarnefnda ákvæðið sem undantekningarreglu gagnvart 1. mgr. 97.

gr., og ber því að skýra ákvæðið þröngt. Jafnframt verður þó við túlkun ákvæðisins að hafa í huga þá mikilvægu hagsmuni skattaðila, sem stunda atvinnurekstur og gefið hafa glöggar upplýsingar með framtali, að geta treyst því, að lágmarksskoðun sé gerð á framtali fyrir álagningu.

Stefnandi færði eftirlaunaskuldbindingu í fyrsta sinn sem frádráttarlið á skattframtali 1989 vegna rekstrarársins 1988. Árið 1989, þegar álagning vegna rekstrarársins 1988 fór fram, virðist ríkisskattstjóri þegar hafa stuðst við þá túlkun, að eftirlaunaskuldbindingar af þeim toga, sem um er fjallað í máli þessu, væru ekki frádráttarbærar. Þetta kemur t. d. fram í bréfi ríkisskattstjóra, dags. 25. október 1989, sem greint er frá í dómi Hæstaréttar Íslands 1991, bls. 3057. Þessi afstaða skattyfirvalda hefur síðan komið fram í fjölmörgum dómsmálum, sem rekin hafa verið vegna slíkra eftirlaunaskuldbindinga, og verið staðfest af dómstólum. Því verður ekki fallist á þá málsástæðu stefnda, að skattstjóra hefði verið óheimilt að leiðrétta framtal stefnanda fyrir álagningu á grundvelli 3. málsl. 1. mgr. 95. gr. vegna óvissu um heimild til gjaldfærslu eftirlaunaskuldbindinga.

Niðurstaða Hæstaréttar Íslands í þeim málum, þar sem ágreiningur hefur verið um gildissvið 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981, hefur einkum ráðist af því, hversu glögg grein hefur verið gerð fyrir viðkomandi atriði í skattframtali og fylgigögnum.

Í því máli, sem hér er til umfjöllunar, koma þrjú framtöl stefnanda til skoðunar svo og ársreikningar ásamt skýringum og sundurliðunum, sem fylgdu framtölunum. Í skattframtali stefnanda 1989 eru hreinar tekjur taldar 0. Á fylgiskjali er glöggt yfirlit yfir, hvernig tekjur yfirfærðar á skattframtal myndast, og kemur þar fram, að frá tekjum dragist eftirlaunaskuldbinding, að fjárhæð 30.167.232 kr. Í meðfylgjandi ársreikningi er eftirlaunaskuldbinding sömu fjárhæðar færð sem sérstakur liður meðal langtímaskulda. Við þann lið er vísað til 9. tl. í skýringum með ársreikningnum, en þar segir orðrétt: „Skuldbinding félagsins vegna áunninna eftirlaunaréttinda starfsmanna félagsins er nú færð í ársreikninginn. Áunnin réttindi í árslok nema 30.167.232 kr., og er sú fjárhæð færð meðal langtímaskulda, en óráðstafað fé er lækkað um sömu fjárhæð.“ Í 7. tl. skýringanna kemur fram, að félagið muni ekki greiða tekjuskatt árið 1989 þrátt fyrir hagnað samkvæmt rekstrarreikningi, þar sem eftirlaunaskuldbinding í árslok sé dregin frá tekjum. Eftirlaunaskuldbindingarinnar er einnig getið í 11. tl., þar sem fjallað er um hreyfingar ársins á endurmatsreikningi og óráðstöfuðu fé.

Ekkert er fram komið í málinu um, að skattyfirvöld hafi talið það ráða úrslitum um heimild til frádráttar slíkra eftirlaunaskuldbindinga, hvort um almenn réttindi starfsmanna væri að ræða eða skuldbindingu gagnvart

þrengri hópi starfsmanna, hvaða afreikningsprósentu væri miðað við eða hvernig verðmæti eftirlaunaskuldbindingar væri reiknað. Skattstjóri átti því ekki að vera í óvissu um, hvort þessi liður væri frádráttarbær, þegar álagning fór fram, þó að ekki væri gerð nákvæm grein fyrir ofangreindum atriðum í skattframtali eða fylgigögnum.

Í ljósi þess, sem hér hefur verið rakið, mátti skattstjóra vera það ljóst, þegar skoðun skattframtala fór fram fyrir álagningu 1989, að stefnandi var í fyrsta sinn að færa til frádráttar tekjum og eignum tiltölulega háa skuldbindingu vegna áunninna eftirlaunaréttinda starfsmanna, sem af fylgigögnum með framtalinu mátti ráða, að var þess eðlis, að hún gat ekki talist lögmætur frádráttarliður. Eftirlaunaskuldbindingin var færð í ársreikning með svo einföldum og augljósum hætti, að skattstjóra var unnt að leiðrétta skattframtalið einhliða með hliðsjón af fyrirliggjandi gögnum samkvæmt heimild í 3. málsl. 1. mgr. 95. gr. laga nr. 75/1981 og leggja skatta á stefnanda í samræmi við þær leiðréttingar. Þar sem líta verður svo á, að stefnandi hafi látið í té fullnægjandi upplýsingar með framtali, sem reisa mátti á rétta álagningu, sbr. 2. mgr. 97. gr. laganna, var skattstjóra óheimilt að endurákvarða opinber gjöld stefnanda 1. mars 1993.

Í skattframtali 1990 vegna rekstrarársins 1989 var færsla eftirlaunaskuldbindingar með talsvert öðrum hætti en árið áður. Ekki var gerð grein fyrir henni í fylgiskjali um myndun tekna á skattframtali. Undir liðnum langtímaskuldir í efnahagsreikningi var færð eftirlaunaskuldbinding 1989, 35.351.281 kr. Í 9. tl. skýringa með ársreikningi var svohljóðandi athugasemd: „Skuldbinding félagsins vegna áunninna eftirlaunaréttinda starfsmanna félagsins er færð í ársreikninginn. Áunnin réttindi í árslok 1989 nema 35.351.281 kr., en námu 30.167.232 kr. í árslok 1988.“ Í sundurliðun með ársreikningi var liðurinn Eftirlaunaskuldbinding ársins, 605.062 kr., færður sem sölukostnaður. Í ársreikningnum var hins vegar engin grein gerð fyrir því, hvernig mismunur eftirlaunaskuldbindingar áranna 1988 og 1989 var að öðru leyti færður, en samkvæmt skýringum lögmanns stefnanda var hann inni í liðnum vaxtagjöld, verðbætur og gengismunur.

Eftirlaunaskuldbindingin var færð með svipuðum hætti í ársreikningi, sem fylgdi skattframtali ársins 1990 vegna rekstrarársins 1989. Eftirlaunaskuldbindingin hafði verið hækkuð í 44.423.257 kr., og komu þær upplýsingar fram í efnahagsreikningi undir langtímaskuldum. Grein var gerð fyrir skuldbindingunni með svipuðum hætti og árið áður í 7. tl. skýringa með ársreikningi. Þá var Eftirlaunaskuldbinding ársins, 605.062 kr., færð sem sölukostnaður í sundurliðun með ársreikningi. Í ársreikningnum var ekki frekar en árið áður grein gerð fyrir, hvernig mismunur eftirlaunaskuldbindingar

1989 og 1990 væri færður, en samkvæmt skýringum lögmanns stefnanda var hann inni í liðnum vaxtagjöld, verðbætur og gengismunur.

Fallast má á þau rök yfirskattanefndar, að eigi hafi komið glögglega fram í rekstrarreikningum stefnanda vegna áranna 1989 og 1990, sem fylgdu skattframtölum 1990 og 1991, eða í skýringum með þeim, hver væri gjaldfærð breyting umræddra eftirlaunaskuldbindinga, hvernig hún væri fengin og á hvaða liði rekstrarreikningsins hækkun þeirra væri færð. Verður því ekki talið, að stefnandi hafi látið í té með framtölum sínum umrædd tvö ár eða fylgigögnum með þeim fullnægjandi upplýsingar um þennan lið, sem skattstjóri gat byggt rétta álagningu á, sbr. 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981. Var skattstjóra því rétt að endurákvarða álagningu opinberra gjalda stefnanda á grundvelli 96. gr. laganna innan þeirra tímamarka, sem gefin eru í 1. mgr. 97. gr.

Með vísan til ofanritaðs verður úrskurður yfirskattanefndar nr. 80/1994, sem kveðinn var upp 21. janúar 1994, ógiltur, hvað varðar breytingar skattstjóra á gjaldstofnum rekstrarársins 1988 vegna færslu eftirlaunaskuldbindinga, en staðfestur, hvað varðar breytingar á gjaldstofnum rekstraráranna 1989 og 1990.

Í málinu er ekki tölulegur ágreiningur, og verður stefndi því dæmdur til að endurgreiða stefnanda 15.641.147 kr., sem er sú fjárhæð, sem stefnandi greiddi stefnda árið 1983 vegna endurálagningar opinberra gjalda rekstrarársins 1988.

Ekki eru skilyrði til að taka til greina aðalkröfu stefnanda um dráttarvexti af ofangreindri fjárhæð, þar sem skýra verður 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981 með þeim hætti, að ákvæðið taki til endurgreiðslukröfu eins og þeirrar, sem hér er lagður dómur á, samanber einnig dóm Hæstaréttar Íslands 1995, bls. 2328. Varakrafa stefnanda um vexti verður því tekin til greina með þeim hætti, sem í dómsorði greinir.

Eftir úrslitum málsins þykir hæfilegt, að stefndi greiði stefnanda 600.000 kr. í málskostnað.

Sigurður T. Magnússon héraðsdómari kvað upp dóminn.

D ó m s o r ð:

Ógiltur er úrskurður yfirskattanefndar nr. 80/1994, sem upp var kveðinn 21. janúar 1994, að því er varðar synjun um að fella úr gildi breytingar skattstjóra á gjaldstofnum rekstrarársins 1988 vegna færslu eftirlaunaskuldbindinga. Úrskurður yfirskattanefndar er staðfestur, hvað varðar rekstrarárin 1989 og 1990.

Stefndi, íslenska ríkið, greiði stefnanda, Málningu hf., 15.641.147 krónur með 1,25% ársvöxtum frá 31. ágúst 1993 til 11. nóvember 1993,

með 0,5% ársvöxtum frá þeim degi til 1. júní 1995, með 0,65% ársvöxtum frá þeim degi til 9. maí 1996, en með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá þeim degi til greiðsludags. Vextir fram að upphafsdegi dráttarvaxta bætist við höfuðstól um hver áramót, en dráttarvextir á 12 mánaða fresti frá upphafsdegi þeirra.

Stefndi greiði stefnanda 600.000 krónur í málskostnað.

---