

Miðvikudagur 25. júní 1980.

Nr, 209/1977. **Raffell h/f**

(Skúli Pálsson hrl.)

gegn

fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs

(Sigurður Helgason hrl.).

Lögtak. Skattamál. Sératkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Björn Sveinbjörns-son, Ármann Snævarr, Benedikt Sigurjónsson, Logi Einarsson og Þór Vilhjálms-son.

Áfrýjandi áfrýjaði málinu með stefnu 21. nóvember 1977. Krefst hann þess, að hinn áfrýjaði úrskurður verði felldur úr gildi og að synjað verði um lögtak. Þá krefst hann málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða úrskurðar og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

I.

Mál þetta var flutt fyrir Hæstarétti 11. maí 1979. Að loknum málflutningi beindi dómurinn því til lögmanna aðilja, að þeir öfluðu skýrslu ríkisskattstjóra um framkvæmd nokkurra atriða varðandi 9. gr. laga nr. 68/1971, sbr. 4. gr. laga nr. 71/1972 og 11. gr. laga nr. 68/1971, þar á meðal um það, hvort skattstjórar geti valið um, hvoru ákvæðinu þeir beiti, ef því er að skipta, og hvort þeir geti beitt þeim báðum samtímis, svo sem hér var gert, enda sé um félag að ræða, sem hafi varasjóð, sbr. 9. gr.

Lögmenn aðilja lögðu fyrir Hæstarétt bréf ríkisskattstjóra frá 27. maí 1980. Var málið flutt að nýju 2. júní 1980.

Í framangreindri greinargerð segir meðal annars svo:

„1. Frá því ákvæði um varasjóði félaga voru lögfest, hefur í ótal tilvikum komið til skattlagningar á skattaegum varasjóði félaga eða álagi, þegar fjármunir hafa runnið frá félaginu til hluthafa, eigenda, stjórnenda eða starfsmanna.

Tilvikin og atvik mála hafa verið með ýmsum hætti, og erfitt er að gefa almenna lýsingu á beitingu varasjóðsbrotáákvæðanna. Við athugun á þeim hluta slíkra mála, sem gengið hafa til ríkisskattanevndar, virðist þó ráðið, að til þeirrar nefndar hafi einkum borist mál, er varða þau tilfelli, þar sem eignir félaga hafa runnið til aðila félögunum tengdum í formi s.k. lána, oft sagðra til langs tíma og vaxtalausra. Eignakaup félaga við óeðlilega háu verði eða með afbrigðilegum kjörum hafa og valdið tekjufærslu varasjóðs með álagi og sömuleiðis eignasala félaga við óeðlilega lágu verði eða með afbrigðilegum kjörum að öðru leyti. Til ríkisskattanevndar hafa gengið nokkur varasjóðsmál, þar sem atvik voru með þeim hætti, að á gjaldahlið rekstrarreiknings félaga hefur verið færður kostnaður, sem á engan hátt tengdist tekjuöflun, t. d. einkaferðakostnaður forsvarsmanna félaga. Þau tilvik virðast hlutfallslega mun færri en þau mál, er varða eignaumsýslu.

2. Skattyfirvöld geta hvorki heimilað né bannað launagreiðslur frá einum aðila til annars, hverrar tegundar sem nefnast og hvers eðlis, sem þær eru. Til kasta skattyfirvalda hefur aftur á móti á undanförunum áratugum oft komið að meta, hvort eða að hve miklu leyti ýmsar greiðslur geti fallið undir skilgreiningu skattaréttarins á rekstrarútgjöldum atvinnurekenda, þ. e. hvort eða að hve miklu leyti slíkar greiðslur gangi til að afla tekna, tryggja þær og halda við tekjum. Á þetta jafnt við um launagreiðslur, sem tilfærðar eru á gjaldahlið rekstrarreiknings, sem og önnur útgjöld. Í flestum tilvikum þarf að meta, hvort eða að hve miklu leyti útgjöldin falli undir eðlileg útgjöld skattaðilans. Um launagreiðslurnar sérstaklega hafa fallið allmargir úrskurðir á undanförunum árum. Af þeim verður ekki dregin almenn ályktun um stefnu eða stefnubreytingu varðandi þau atriði. Meðferð og úrlausn slíkra mála ræðst af þeim viðhorfum, sem almennt ríkjanna í framkvæmdinni. Í dómaskyni skal t. d. á það bent, að oft freista rekstraraðilar þess að „dreifa“ skattskyldum tekjum á aðila til skattlagningar með þeim hætti, að sem lægst hlutfall teknanna renni til hins opinbera í formi skatta. Er yfirvöldum óhægt um vik að gagnrýna eða véfengja launareikn-

inga og skattskýrslur, nema um bersýnileg brot sé að ræða. Verður því hvorki fullyrt, hvort framkvæmd ákvæða 3. mál-liðar A-liðar 11. gr. laga nr. 68/1971 hafi tekist né ráðið hversu hátt hlutfall slíkar úrlausnir eru af fjölda mála hjá skattyfirvöldum.

3. Afdráttarlaust orðalag 1. mgr. 9. gr. laga nr. 68/1971, sbr. 4. gr. laga nr. 7/1972 þykir benda til þess, að lögskiptum félaga við félagsmenn eða aðra aðila, sem tengjast félaginu, séu settar mjög þröngar skorður þannig, að ekki komi til tekjufærslu uppsafnaðs varasjóðs vegna fjármunahreyinga. Ekkert hefur komið til, sem bendir til þess, að ekki sé unnt að beita varasjóðsbrotáákvæðinu samhliða ákvæðum 11. gr. Í fljótu bragði gæti þó sumum þótt niðurstaða slíks máls líta óeðlilega út, þar eð skattstofn riflega þrefaldast. En þess ber að gæta, að það er ekki hlutverk stjórnvalda að leggja mat á réttmæti eða réttlætingu lagasetningar. Fullyrða má, að skatt-yfirvöld hafa á undanförunum árum farið varlega í að beita ívitnuðum skattalagaákvæðum samhliða. Jafnframt skal ítrekað, að hvorki af hálfu ríkisskattaneftdarinnar, ríkisskattstjóra eða skattstjóra hefur verið talið, að neitt væri því til fyrirstöðu að beita þeim með þeim hætti.“

II.

Meginhluti hlutabréfa áfrýjanda, Raffells h/f, er í eigu framkvæmdastjóra félagsins, eiginkonu hans og barna þeirra hjóna. Samkvæmt skattframtali áfrýjanda 1976 greiddi hann á árinu 1975 hjónunum báðum laun svo og dóttur þeirra Margréti Pálsdóttur.

Með bréfi 3. nóvember 1976 tilkynnti skattstjórinn í Reykjanesumdæmi áfrýjanda, að fyrirhugað væri að fella niður sem rekstrargjöld félagsins launagreiðslur til Margrétar Pálsdóttur og hækka skattskyldar tekjur félagsins sem því næmi, eða um 512.000 krónur. Áfrýjandi andmælti þessu með bréfi 9. nóvember 1976. Hinn 16. nóvember 1976 tilkynnti skattstjórinn áfrýjanda, að opinber gjöld hans álögð 1976 hefðu verið tekin til endurúrskurðar. Fyrirnefnd laun til Margrétar Pálsdóttur hefðu verið felld niður sem rekstrar-

gjöld félagsins og skattskyldar tekjur þess því hækkaðar um sömu fjárhæð. Samkvæmt því var tekjuskattur áfrýjanda hækkaður um 205.555 krónur. Álagningu þessa kærði áfrýjandi til skattstjóra með bréfi 23. nóvember 1976 og gerði nokkra grein fyrir, í hverju störf nefndrar Margrétar hefðu verið fólgin. Skattstjórinn óskaði þá eftir því með bréfi 8. desember s. á., að rannsóknadeild ríkisskattstjóra rannsakaði mál þetta. Framkvæmdi rannsóknadeildin athugun á bókhaldi áfrýjanda og tók skýrslu af framkvæmdastjóranum.

Hinn 1. apríl 1977 tilkynnti skattstjórinn áfrýjanda, að fyrirhugað væri að taka skattframtal hans 1976 til úrskurðar aftur. Mundu afgreiðsla þess máls og kærunnar frá 23. nóvember 1976 verða sameinuð. Ætlað væri að fella niður sem rekstrargjöld greiðslur til Ásthildar Pétursdóttur, eiginkonu framkvæmdastjóra félagsins, 311.000 krónur, og telja fé þetta sem skattskylda ráðstöfun á varasjóði svo og greiðslur til Margrétar Pálsdóttur, að því leyti sem þær yrðu ekki taldar endurgjald fyrir vinnuframlag.

Áfrýjandi mótmælti þessum fyrirhuguðu breytingum með bréfi 18. apríl 1977 og gerði enn grein fyrir skoðunum sínum.

Með úrskurði 22. apríl 1977 ákvað skattstjórinn með hliðsjón af því, sem fram var komið um vinnuframlög Margrétar Pálsdóttur hjá áfrýjanda, að hæfilegt væri að ætla endurgjald fyrir vinnu hennar 250.000 krónur. Var því hafnað að telja greiðslur áfrýjanda til hennar umfram þetta til rekstrargjalda árið 1975 og ætti einnig að virða þær sem skattskylda ráðstöfun á varasjóði áfrýjanda. Gegndi hinu sama um greiðslur til Ásthildar Pétursdóttur. Var beitt 9. gr. laga nr. 68/1971, sbr. 4. gr. laga nr. 7/1972, svo og 11. gr. laga nr. 68/1971 við endurákvörðun tekjuskatts áfrýjanda, er hækkaði í 523.844 krónur.

Áfrýjandi kærði eigi úrskurð þennan.

III.

Í hinum áfrýjaða úrskurði eru greindar málsástæður áfrýjanda. Reisir hann kröfur sínar í málinu á því einum þræði, að skattstjóri hafi ekki gætt rétttra aðferða við undirbúning að

úrskurði sínum og úrskurður hans sé ekki nægilega sérgreindur og rökstuddur. Hinum þræði ber áfrýjandi brígdur á lögmæti þeirrar ákvörðunar að breyta skattframtalinu árið 1976 um launagreiðslur þær, sem greinir hér að framan, og að beita samtímis ákvæðum 9. gr. laga nr. 68/1971, sbr. 4. gr. laga nr. 7/1972, og 11. gr. laga nr. 68/1971.

III.1. Skattstjóri veitti áfrýjanda viðhlítandi kost á að koma að athugasemdum sínum um fyrirhugaðar breytingar á skattframtali hans og um þá fyrirætlun að beita 9. gr. laga nr. 68/1971, sbr. 4. gr. laga nr. 7/1972 samhliða 11. gr. fyrrgreindra laga. Skattstjóri hefur í úrskurði sínum tekið athugasemdir áfrýjanda og gögn máls til rökstuddrar úrlausnar.

III.2. Skattstjóra var rétt samkvæmt 37. gr. laga nr. 68/1971 að óska skýringar á launagreiðslum áfrýjanda til þeirra Ásthildar og Margrétar og eftir atvikum að breyta skattframtalinu, ef fullnægjandi skýringar kæmu ekki fram. Á úrlausn skattstjóra um þessi atriði eru engir þeir efnisannmarkar, sem hnekkj geta henni. Skattstjóra var enn fremur rétt að virða framangreindar greiðslur til hluthafanna Ásthildar og Margrétar sem fríðindi til þeirra í skilningi 9. gr. laga nr. 68/1971, sbr. 4. gr. laga nr. 7/1972. Ákvæði þetta er afdráttarlaust og veitir skattstjóra sjálfstæða heimild til að beita viðurlögum þeim, er þar greinir, svo sem hér er gert, einnig í því tilviki, er skattstjóri viðurkennir ekki launagreiðslur til hluthafa sem rekstrargjöld samkvæmt 11. gr. laga nr. 68/1971.

Samkvæmt þessu ber að staðfesta hinn áfrýjaða úrskurð að niðurstöðu til, en um tölulegan ágreining er ekki að ræða, og dæma áfrýjanda til að greiða stefnda málskostnað fyrir Hæstarétti, 200.000 krónur.

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði úrskurður á að vera óraskaður.

Áfrýjandi, Raffell h/f, greiði stefnda, fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, 200.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti að viðlagðri aðför að lögum.

S é r a t k v æ ð i

Pórs Vilhjálmssonar hæstaréttardómara.

Í framtalsgögnum áfrýjanda 1976 sagði, að Margrét Pálsdóttir hefði 1975 fengið 512.000 krónur í laun frá félaginu og Ásthildur Pétursdóttir 311.000 krónur. Þessar greiðslur voru færðar sem launatekjur á framtöl Margrétar og Ásthildar. Verður að byggja á því, að þær hafi greitt skatta í samræmi við það. Skattar þeirra eru ekki til meðferðar í máli þessu.

Eins og fram kemur í hinum áfrýjaða úrskurði, komst skattstjóri að þeirri niðurstöðu, að greiðslan til Margrétar væri hærri en nam eðlilegu endurgjaldi fyrir vinnufamlag hennar og að Ásthildur hefði ekki unnið í þágu áfrýjanda 1975. Skattstjóri mat hæfilegt endurgjald fyrir vinnu Margrétar 250.000 krónur.

Áður en skattstjóri kvað upp úrskurð sinn 22. apríl 1977, var tilefni til, að hann aflaði skýrslna Ásthildar Pétursdóttur og Margrétar Pálsdóttur um vinnu þeirra 1975. Þá bar í úrskurðinum að fjalla í ríkara mæli en gert var um einstök atriði í athugasemdum áfrýjanda. Ég verð engu að síður að vera sammála meiri hluta dómenda um, að annmarkar á málsmeðferð hjá skattstjóra geti ekki, eins og á stendur, leitt til þess, að hinum áfrýjaða úrskurði verði hnekkt.

Dóm verður að byggja á því, að greiðslurnar til Ásthildar og Margrétar hafi verið inntar af hendi og að þær hafi greitt skatt af þeim sem tekjum. Í öðru lagi er þess að gæta, að greiðslurnar voru ekki taldar frádráttarbær rekstrarkostnaður, þegar skattar áfrýjanda voru ákveðnir. Þetta á þó ekki við um þær 250.000 krónur af greiðslunni til Margrétar, sem fyrr er að vikið. Í þriðja lagi er þess að gæta, að varasjóður áfrýjanda var færður honum til tekna 1975 með 20% álagi á þeim forsendum, að greiðslurnar til Ásthildar og Margrétar hefðu verið skattskyld ráðstöfun varasjóðs. Skattstjóri taldi varasjóðinn nema 385.517 krónum í árslok 1975.

Í bréfum og úrskurðum skattstjóra er vitnað til laga nr. 68/1971 um tekjuskatt og eignarskatt með síðari breytingum, sem við áttu. Er hér um að ræða 9. gr. laganna varðandi ráð-

stöfun varasjóðs, sbr. breytingu í 4. gr. laga nr. 7/1972. Þá var vitnað í 11. gr. um frádráttarbæran rekstrarkostnað. Í fógetarétti Kópavogs var auk þess fjallað um 37. gr. laganna, sbr. 7. gr. laga nr. 60/1973, en í þessu ákvæði segir meðal annars, að skattstjóri skuli áætla tekjur skattþegns, ef framtal er tortryggilegt og skýringar og önnur gögn ófullnægjandi.

Þegar þess er gætt, sem fram er komið um vinnuframlög í þágu áfrýjanda 1975, og það jafnframt haft í huga, hver voru tengsl Ásthildar Pétursdóttur og Margrétar Pálsdóttur við áfrýjanda, eru ekki efni til að hnekkja niðurstöðu skattstjóra um, að þær hafi fengið greiðslur frá áfrýjanda á árinu 1975 umfram eðlilegar launagreiðslur.

Orð 9. gr. laga nr. 68/1971, sbr. 4. gr. laga nr. 7/1972 eru ótvíræð um, hvernig með þessar greiðslur skuli fara. Þær skal meta ráðstöfun varasjóðs og telja þær til tekna áfrýjanda á árinu 1975 með 20% álagi, meðan varasjóður endist.

Í 11. gr. laga nr. 68/1971 segir meðal annars: „Frá tekjum skal draga, áður en skattur er á þær lagður: A. Rekstrarkostnað . . . Með rekstrarkostnaði telst ekki það, sem gjaldandi hefur varið sér og skylduliði sínu til framfæris og notkunar, eigi heldur kaup handa honum sjálfum né neinum af skylduliði hans, nema sá telji tekjur sínar fram sér í lagi. . .“ Bæði Ásthildur og Margrét áttu verulega hluti í Raffelli h/f, en töldu sem fyrr greinir hinar umdeildu greiðslur fram sér í lagi sem launatekjur sínar. Þegar þetta er haft í huga, verður 37. gr. laga nr. 68/1971, sbr. 7. gr. laga nr. 60/1973, ekki skilín svo, að hún heimili skattstjóra að lækka framtalinn rekstrarkostnað áfrýjanda til viðbótar því að beita vegna greiðslanna til Ásthildar og Margrétar 9. gr. laga nr. 68/1971.

Samkvæmt framanskráðu er það skoðun mín, að hin umdeilda skattákvörðun sé ekki lögmætur grundvöllur lögtaks. Þess vegna tel ég, að fella beri hinn áfrýjaða úrskurð úr gildi og synja um lögtak og jafnframt að dæma stefnda til að greiða áfrýjanda samtals 300.000 krónur í málskostnað í hér- aði og fyrir Hæstarétti.

Úrskurður fógataréttar Kópavogs 17. október 1977.

Í máli þessu, sem tekið var til úrskurðar hinn 11. október sl. að loknum munnlegum málflutningi, hefur gerðarbeiðandi krafist þess, að lögtak verði gert í eignum gerðarþola til tryggingar opinberum gjöldum til skattheimtu ríkissjóðs í Kópavogi. Er hér um að ræða viðbótargjöld (hækkun) frá maí sl. vegna gjaldársins 1976, samtals kr. 477.648 auk dráttarvaxta og kostnaðar við lögtaksgerðina og eftirfarandi uppboð, ef til kemur.

Auk þess hefur gerðarbeiðandi krafist málskostnaðar úr hendi gerðarþola.

Kröfur gerðarþola eru þær, að synjað verði um framgang hinnar umbeðnu gerðar, en til vara, að lögtak verði gert fyrir til muna lægri fjárhæð og honum verði úrskurðaður hæfilegur málskostnaður úr hendi gerðarbeiðanda eftir mati dómsins.

Ekki voru hafðar uppi kröfur til frávísunar málsins, og þykja máls skjöl ekki gefa tilefni til þess.

Mál þetta snýst um opinber gjöld gerðarþola vegna úrskurðar skattstjóra Reykjanesumdæmis um hækkun tekna hans vegna gjaldársins 1976.

Gerðarþoli skilaði á tilskyldum tíma skattframtali sínu til skattstofu, og fylgdi því efnahags- og rekstrarreikningur hans.

Framangreind gögn voru lögð til grundvallar við álagningu gjalda hans viðkomandi skattár, en með bréfi skattstjórans í Reykjanesumdæmi, dags. 3. nóv. 1976, var gerðarþola tilkynnt, að fyrirhugað væri að fella niður sem rekstrarútgjöld félagsins launagreiðslu til Margrétar Pálsdóttur Þorlákssonar, framkvæmdastjóra félagsins, að fjárhæð 512.000, vegna þeirrar ástæðu, að miðað við möguleika hennar til þessarar teknaöflunar og tengsla hennar við launagreiðanda væru allar líkur til þess, að hér væri um að ræða fjárstyrk til hennar, en ekki greiðslu fyrir vinnuframlag, þ. e. a. s. að Margrét hafi verið í erfiðu námi 9 mánuði ársins 1975, unnið í sumarleyfi sínu hjá Kópavogskaupstað og þegið laun frá hlutafélagi, sem foreldrar hennar ættu 98.33% hlutfjár í. Samkvæmt þessu taldi skattstjóri, að hér væri ekki um að ræða rekstrarútgjöld félagsins skv. a lið 11. gr. laga nr. 68/1971, og tilkynnti þá ætlun að hækka skattskyldar tekjur um kr. 512.000, en áður en fyrirhuguð endurálagning færi fram, var gefinn 10 daga frestur til að koma að athugasemdum.

Þessu bréfi svaraði endurskoðandi gerðarþola með bréfi, dags. 9. nóv. 1976, og mótmælti eindregið athugasemdum skattstjóra og

benti á, að þótt Margrét hefði verið í skóla 9 mánuði ársins, hefði hún innt af hendi alla skrifstofufjónustu hjá félaginu, svo sem útreikninga efnis- og vinnusölu svo og launaútreikninga, annast að verulegu leyti um innheimtur hjá viðskiptavinum félagsins, og hafi vinna þessi verið öll unnin utan reglulegs vinnutíma og væru laun þessi síst of hátt reiknuð.

Þá mótmælti endurskoðandinn fullyrðingu skattstjóra um hlutfall foreldra Margrétar í eignum hlutafélagsins og kvað það vera kr. 90.000 af kr. 200.000 hlutafé, sem væri 45% af heildarhlutafénu. Samkvæmt þessu taldi endurskoðandinn ljóst, að óraunhæft væri að áætla félaginu teknaviðbót.

Varðandi skiptingu hlutafjárins skal þess getið, að skv. tilkynningu til skattstjóra var hlutafjäreign fjölskyldu framkvæmdastjórans pr. 31. desember 1975 kr. 178.000 af kr. 200.000, er skiptist þannig: Páll Þorláksson kr. 45.000, Ásthildur Pétursdóttir, eiginkona hans, kr. 45.000, Margrét og Björgvin, börn þeirra, kr. 44.000 hvort.

Með bréfi skattstjórans, dags. 16. nóv. 1976, var gerðarpóla tjáð, að athugasemdir í svarbréfi hans frá 9. nóv. 1976 gæfu ekki tilefni til breytinga á þeirri álagningu, er boðuð var í fyrrnefndu bréfi skattstjóra. Síðan segir í bréfinu: „Tekjur til skatts verða kr. 470.316.-. Aðstöðugjaldsstofn verður kr. 17.380.048.-. Vinnuvikum, er atv. rekstrargjöld reiknast af, fækkar um 28.

ÚRSKURÐARORÐ:

Tekjuskattur 1976 verður kr. 251.751.- var kr. 46.196.-. Hækkun kr. 205.555.-. Aðstöðugjald 1976 verður kr. 225.940.- var kr. 232.600.-. Lækkun kr. 6.660.-. Slysatryggingagjald 1976 verður kr. 39.494.- var kr. 42.042.-. Lækkun kr. 2.548.-. Lífeyristryggingagjald 1976 verður kr. 134.540.- var kr. 143.220.-. Lækkun kr. 8.680.-. Atvinnuleysistryggingagjald 1976 verður kr. 29.016.- var kr. 31.928.-. Lækkun kr. 2.912.-.“

Í bréfi endurskoðanda gerðarpóla, dags. 23. nóv. 1976, er skattstjóri tók sem kæru á nefndum úrskurði, kveður endurskoðandinn umbjóðanda sinn hafa beðið sig að veita skattstjóra nánari upplýsingar varðandi vinnu Margrétar Pálsdóttur, og var eftirfarandi upptalið:

1. Vinnulaun-tímatalning-launaútreikningar.
2. Skýrslugerð, orlof, lífeyrissjóður.
3. Nótuútskrift á efni, verðútreikningar.

4. Innheimtur, m. a. póstlagningar, innfærslur á innheimtur o. þ. h.
5. Þrif á skrifstofu, snyrtingu og bifreið.
6. Símavarsla, verkbeiðnir, skilaboð.
7. Vélritun-skýrslur, bréf o. fl.
8. Sendiferðir, útréttingar í banka o. fl.

„Eins og fram kemur á ofanskráðu, þá eru störf Margrétar margþætt hjá fyrirtækinu, og þó svo að hún hafi verið í skóla og unnið sumarvinnu, hefur það ekki komið að sök, þar sem störf þessi eru unnin á ýmsum tímum dags, eftir því, hvenær hún hefur tíma til, og einnig á helgidögum.

Erfitt er í þessu tilfelli að segja til um nákvæman tíma, og var því ákveðið að greiða fast kaup á mánuði fyrir þessa vinnu. Alltaf má deila um, hvort unnið sé fyrir þeim launum, sem greidd eru hverju sinni, en í þessu tilfelli þykir umbj. mínum sem starfskraftur þessi sé síst oflaunaður.

Verði efast um sannleiksgildi starfa ofangreinds aðila, má alltaf fá það staðfest hjá starfsmönnum og viðkiptavinum umbj. míns.

Vona ég, að upplýsingar þessar reynist yður fullnægjandi.“

Með bréfi, dags. 8. des. 1976, fór skattstjóri þess á leit við rannsóknadeild ríkisskattstjóra, að sannleiksgildi fullyrðinga í bréfi gerðarþola, dags. 23. nóv. 1976, yrðu kannaðar með vitnaleiðslum eða öðrum hætti, er deildin teldi við eiga. Þá tók skattstjóri fram í bréfinu, að móðir Margrétar, Ásthildur Pétursdóttir, hefði fengið greiddar kr. 311.000 í laun frá félaginu, „að því er virðist fyrir samskonar störf og Margrét er talin vinna.“ Þá var bent á, að laun þau, er Margrét fékk frá Raffelli h/f, hafi hún lánað föður sínum og hafi skuld hans við hana numið kr. 800.000 pr. 31. desember 1975.

Endurrit úr gerðabók rannsóknadeildar ríkisskattstjóra varðandi könnun þessa hljóðar svo:

„Ár 1977, fimmtudaginn 10. mars, kom fyrir Gunnar Jóhannesson, deildarstjóra rannsóknardeildar ríkisskattstjóra, Páll Þorláksson, Fífuhammsvegi 39 í Kópavogi, framkvæmdastjóri fyrirtækisins Raffels h.f., Fífuhammsvegi 39, einnig í Kópavogi.

Mættum er tjáð, að hann sé kvaddur til skýrslugjafar þessarar í tilefni af athugun rannsóknardeildarinnar á tilteknum atriðum í skattframtali Raffels h.f. gjaldárið 1976 að beiðni skattstjórans í Reykjanesumdæmi.

Mættur kveður starfsemi fyrirtækisins fólgná í rafverktaka-

starfsemi almennt. Hann kveður starfsstöð fyrirtækisins vera að Fífuhvamsvegi 39. Er efnisgeymsla í bílgeymslu. Vinnustaðurur er í einu herbergi í kjallara, en þar fer þó í raun nánast engin starfsemi fram, heldur eru þar geymd verkfæri o. fl. skylt dót. Á fyrstu hæð er skrifstofa fyrirtækisins í einu herbergi ásamt snyrtiaðstöðu. Á annarri hæð er vinnuaðstaða í einu herbergi fyrir teikningar og geymslu þeirra. Er um helmingur af öllu flatarrými hússins að meðtöldum bílskúr notaður undir starfsemi fyrirtækisins.

Aðspurður kveður mættur sig, eiginkonu sína og dóttur vinna á starfsstöð fyrirtækisins. Einnig koma þar starfsmenn fyrirtækisins til útreikninga o. fl., en þeir vinna við einstök verk.

Aðspurður kveður mættur eiginkonu sína vinna í þágu fyrirtækisins við allt mögulegt, sem til fellur, svo sem síma vörslu, útreikninga á ýmsu í sambandi við ákvæðisvinnumælingar, vinnulaunum, sendiferðir, pástlagningar, innheimtu o. fl. Annars kveðst mættur ekki muna, hvað hún gerði og hvað dóttirin gerði.

Mættur kveður dóttur sína, Margréti, hafa unnið við það sama á árinu 1975 og eiginkona sín gerði og tekið síðan við af henni.

Aðalstarf dótturinnar Margrétar í starfi skrifstofunnar kveður mættur það ekki hafa verið neitt sérstakt.

Mætta er bent á, að af rúmlega 400 launanótum og reikningsútskriftum í bókhaldi fyrirtækisins 1975 séu um 40 með annarri rithönd en hans. Að sögn mætta kveður hann þetta vel geta verið.

Skýrsla þessi er tekin skv. 36. gr. laga nr. 68/1971 um tekjuskatt og eignarskatt.“

Í bréfi ríkisskattstjóra til skattstjóra í Reykjanesumdæmi, dags. 25. mars sl., er eftirfarandi getið um athugun á bókhaldi og bókhaldsgögnum gerðarþola rekstrarárið 1975:

„1. Á árinu voru skrifaðir út 430 launareikningar, og sá Margrét líklega um útskrift 46 reikninga, en faðir hennar Páll Þorláksson, nafn nr. 7036-5278, framkvæmdastjóri Raffells h.f., sá um útskrift þeirra reikninga, sem eftir voru. Tímatalning sýnir eingöngu unnin af Páli.

2. Margrét hefur líklega einnig séð um skýrslugerð vegna lífeyrissjóðs, en þær eru um 10 handskrifaðar síður fyrir allt árið. Ekki hafa verið útfylltar skýrslur vegna orlofs á árinu.

3. Margrét hefur líklega fyllt úr 132 nótur af 200 vegna efnis og verðútreikninga, en Páll séð um að útfylla það, sem þá er eftir.

4. Margrét hefur líklega séð um innfærslu á 11 reikningum í reikningsbók af 171, en að öðru leyti hefur Páll séð um þetta verk.

Liðir 5—8 í bréfinu var reynt að kanna á þann hátt, að Páll var kallaður fyrir til viðtals, og hjálagað sendist yður afrit úr gerðabók rannsóknardeildarinnar, þar sem framburður Páls kemur fram.

Ekki verður séð af fylgiskjölum né bókhaldi fyrirtækisins, hvaða störfum Ásthildur Pétursdóttir, nafnr. 0803-9127, hefur gegnt hjá fyrirtækinu.“

Niðurstöður þessarar athugana sendi skattstjóri gerðarþola með bréfi, dags 5. apríl sl., og hinn 1. apríl sl. sendi hann gerðarþola bréf og boðaði honum, að afgreiðsla kæru hans frá 23. nóv. 1976 yrði sameinuð fyrirhugaðri breytingu vegna nýrra upplýsinga, og veitti félaginu 8 daga frest til að koma að skriflegum athugasemdum. Skattstjóri færði þau rök fyrir þessari ætlun sinni, að við „ofangreinda athugun, sem m. a. fór fram á bókhaldsgögnum félagsins, verður ekki séð, að Ásthildur Pétursdóttir, eiginkona framkvæmdastjóra félagsins og aðalhluthafa, inni af höndum vinnu í þágu félagsins fyrir þeirri launagreiðslu, sem félagið gjaldfærir vegna hennar. Er því fyrirhugað að fella niður úr gjaldalið framtalsins meinta launagreiðslu til Ásthildar að upphæð kr. 311.000.-. Ennfremur er fyrirhugað að færa þessa upphæð til tekna með 20% álagi, þar sem telja verður greiðslu þessa skattskylda ráðstöfun á varasjóði félagsins, sbr. 9. gr. laga nr. 68/1971, eins og henni var breytt með 4. gr. laga nr. 7/1972.

Sömuleiðis verður að telja þá greiðslu félagsins til Margrétar Pálsdóttur, sem ekki getur talist vera fyrir vinnuframlag hennar, til skattskyldrar ráðstöfunar á varasjóði.“

Með bréfi, dags. 18. apríl sl., mótmælti gerðarþoli fyrirhugaðri niðurfellingu á launagreiðslu að fjárhæð kr. 311.000 til Ásthildar Pétursdóttur úr gjaldalið framtals gerðarþola og mótmælti jafnframt niðurskurði á launagreiðslum til Margrétar Pálsdóttur að fjárhæð kr. 512.000. Hann kvað Margréti og Ásthildi hafa annast að mestu öll þau störf, sem ein skrifstofustúlka mundi anna hjá fyrirtæki sem þessu. Væru laun þeirra beggja samanlögð þó lægri en ein vélritunarstúlka hefur hjá því opinbera í árslaun. „Verður því ekki séð, með hvaða rétti skattstofan getur skert þessar greiðslur, því ekki er í verkahring starfsmanna skattstofu að ákveða laun starfsfólks fyrirtækja. Er ekkert við það að athuga, þótt fyrirtæki greiði eiginkonu og dóttur framkvæmdastjóra laun fyrir þau störf, sem þær annast, því ella þyrfti að ráða skrifstofustúlku, og yrðu laun hennar efalaust ekki lægri.“

Gerðarþoli gat þess, að skv. athugun rannsóknadeildar ríkis-

skattstjóra hefði komið fram, að Margrét hafi unnið ýmis störf fyrir fyrirtækið, sem sannanleg séu skv. bókhaldi, en benti sérstaklega á, að flest þau störf, sem Margrét og Ásthildur hafi unnið, væru ekki lesin út úr bókhaldi og fylgiskjölum, t. d. öll vélritun, sendiferðir, útréttingar í banka, símavarsla, skilaboð, verkbeiðnir, ræsting á skrifstofu, snyrtiherbergi, innheimtur, póstlagningar, innfærslur á innheimtum o. fl. o. fl. Af þessu taldi gerðarþoli ljóst, að skattstjóri gæti ekki réttlætanlega skorið niður þau laun, sem hér hafa verið greidd og væru ekki hærri en sem svaraði lágum launum skrifstofustúlku.

Hinn 22. apríl sl. kvað skattstjóri upp þann úrskurð, að tekju-skattur 1976 yrði kr. 523.844, var kr. 251.751, hækkun kr. 272.093, aðstöðugjald 1976 yrði kr. 225.100, var kr. 225.940, lækkun kr. 840, kirkjugarðsgjald 1976, hækkun kr. 19.

Kærufrestur vegna úrskurðar á kæru félagsins frá 23. nóv. 1976 var veittur 21 dagur til ríkisskattanefndar, en kærufrestur vegna annarra breytinga 14 dagar til skattstjóra, hvort tveggja frá dags. úrskurðar þessa.

Í forsendum úrskurðarins segir eftirfarandi:

„I.

Gjaldárið 1975 synjaði skattstjóri að sérskattleggja tekjur Margrétar Pálsdóttur. Taldi hann, að launagreiðsla frá Raffelli h/f væri tilraun til tekjudreifingar. Var sú niðurstaða byggð á því, að launagreiðslan væri óeðlilega há miðað við möguleika Margrétar til öflunar hennar. Var þá haft í huga 9 mánaða nám hennar. Niðurstaðan studdist einnig við tengsl hennar við launagreiðanda, en foreldrar hennar áttu 98.33% hlutafjár í Raffelli h/f. Ríkisskattanefnd staðfesti þennan úrskurð skattstjóra með vísan til forsendna hans, sbr. úrskurð nefndarinnar nr. 169 frá 1976.

Á framtali næsta árs (1976) gjaldfærir Raffell h/f sem launagreiðslu til nefndrar Margrétar kr. 512.000.-. Í ljósi þess, að Margrét hafði enn verið í 9 mánaða erfiðu námi á árinu 1975, (laug landsprófi um vorið og hóf nám í Verslunarskóla Íslands um haustið) auk þess að vinna í sumarleyfi sínu hjá Kópavogskaupstað, þótti launagreiðsla þessi með ólíkindum. Var þá félaginu ritað bréf, í hverju var boðað, að fyrirhugað væri að fella niður gjaldfærðan frádrátt vegna nefndrar launagreiðslu, þar eð atvik bentu til, að ekkert vinnuframlag væri innt af hendi sem endur-

gjald fyrir hana. Í samræmi við framanritað var framtal félagsins tekið til endurálagningar þann 16. nóv. s.l.

II.

Endurálagningin var kærð með bréfi, dags. 23. nóv. s.l., hvar krafist var, að hún yrði felld niður og laun til Margrétar að fullu leyfð til frádráttar.

Vegna eindreginna fullyrðinga um ákveðið vinnuframlag Margrétar þótti rétt að kanna nánar réttmæti þeirra. Rannsóknardeild ríkisskattstjóra athugaði þessi atriði með könnun á bókhaldi og skjölum félagsins ásamt skýrslutöku af framkvæmdastjóra þess. Skýrslur rannsóknardeildarinnar hafa verið sendar félaginu.

Fram kemur við nefnda athugun, að megnið af þeirri skjalavinnu, sem Margrét er talin vinna, er unnin af framkvæmdastjóra félagsins. Ennfremur má sjá, að sú skjalavinna, sem hún hefur annast, er ekki veigamikil. Þótt hún hafi og staðið í tilgreindum snúningum fyrir félagið, sem þó verður að ætla, að sé að mestu leyti verk framkvæmdastjórans, er greinilegt, að endurgjald fyrir vinnu hennar er miklu hærra en eðlilegt getur talist. Í þessu sambandi er athyglisvert að bera saman laun Margrétar kr. 512.000.- annars vegar og framkvæmdastjórans kr. 1.191.298.- hins vegar, einkum þegar það er haft í huga, að hann var hvorki í skólanámi 9 mánuði ársins né í fullri vinnu annars staðar hina þrjá.

Skv. því, sem rakið hefur verið, er ekki unnt að fallast á kröfu kæranda, en rétt þykir að fallast á, að hæfilegt endurgjald fyrir vinnu Margrétar sé kr. 250.000.-. Kæra er að þessu marki tekin til greina.

III.

Fram kemur í skýrslu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra, að ekki verði séð af fylgiskjöllum né bókhaldi félagsins, að eiginkona framkvæmdastjórans inni af hendi nokkurt starf í þess þágu. Því var félaginu ritað bréf þann 1. apríl s.l. og tilkynnt, að fyrirhugað væri að fella niður sem rekstrarútgjöld meinta launagreiðslu til Ásthildar Pétursdóttur, þar eð telja mætti víst, að um ekkert vinnuframlag væri að ræða. Sömuleiðis var boðað, að varasjóður félagsins yrði færður til tekna með 20% álagi, þar sem greiðsla til Ásthildar og hluti greiðslu til Margrétar teldist skattskyld ráðstöfun á varasjóði.

Þar sem svarbréf félagsins gefur ekki tilefni til breytinga á

boðaðri endurálagningu, tilkynnist, að skattframtal þess hefur verið tekið til endurálagningar með þeim breytingum, sem boðaðar voru í bréfi skattstofunnar frá 1. apríl s.l., þ. e. meint launagreiðsla til Ásthildar kr. 311.000.-, en felld úr gjaldalið framtals og varasjóður í árslok 1975 k. 385.517.- færður til tekna ásamt 20% álagi.

Nettótekjur verða kr. 1.150.707.-

Tillag í varasjóð verður kr. 172.021.-

Aðstöðugjaldsstofn verður kr. 17.319.048.“

Ekki neytti gerðarþoli kæruehimildarinnar, heldur mótmælti hann lögtaki með bréfum til innheimtumanns ríkissjóðs, dags. 15. maí 1977 og 12. september s. á., og kvaðst mundu halda uppi vörnum í fógetaréttarmáli.

Í greinargerð rökstyður lögmaður gerðarþola kröfur sínar og segir þar, að skattahækkun sú, sem lögtakskrafan lýtur að, sé ólögmat ákvörðun sökum þess, að gerðarþola hafi ekki verið veittur kostur á að tjá sig, áður en skattstjóri tók ákvörðun sína um ústrikun launa Margrétar í bréfi, dags. 3. nóvember 1976, og launa Ásthildar í bréfi, dags. 1. apríl 1977. Skattstjóri hafi strax myndað með sér skoðun á málinu án þess að leita skýringa hjá gerðarþola áður, sbr. 4. málslið 1. mgr. 37. gr. laga nr. 68/1971, sbr. 7. gr. laga nr. 60/1973 um breytingu á þeim lögum. Þá gaf skattstjóri gerðarþola ekki kost á að tjá sig um þær upplýsingar og þau gögn, sem skattstjóri aflaði sjálfur og byggði ákvörðun sína á, en telja verður almenna reglu í skattarétti, að í úrskurðum sínum megi skattayfirvöld ekki byggja á upplýsingum og gögnum, sem þau kunna að afla sér sjálf, án þess að veita skattaðilja kost á að tjá sig um þær.

Þá telur lögmaðurinn úrskurði skattstjóra frá 16. nóv. f. á. og 22. apríl þ. á. órökstudda, þar sem hann hafi ekki tekið til rökstuddrar úrlausnar skýringar gerðarþola, en honum beri að rökstyðja úrskurði sína, sbr. 40. gr. laga nr. 68/1971, þannig að skattaðiljar geti séð það af úrskurðinum, að gögn hans og skýringar hafi verið tekin til meðferðar og rökstuddrar úrlausnar.

Gerðarþola var ekki veitt tækifæri til að tjá sig um niðurstöður athugunar rannsóknadeildar ríkisskattstjóra gagnvart rannsóknaraðiljum sjálfum, sem starfaði eftir sérstökum lagaheimildum.

Framkvæmdastjóra félagsins var ekki gefið að sök að hafa skýrt rangt frá tekjum sínum, er hann gaf skýrslu hjá nefndri rannsóknadeild, sbr. Hrd. 1974, bl. 154. Þannig skortir verulega á,

að skattayfirvöld hafi gætt réttra aðferða og hlutlægni við alla meðferð málsins.

Þá taldi lögmaðurinn grundvöll lögtakskröfunnar ekki nægilega skýran, m. a. að því leyti, að úrskurður skattstjóra, dags. 16. nóv. 1976, þar sem tekjuskattur var hækkaður um kr. 205.555, var kærður og sætti hækkun með úrskurði, dags. 22. apríl þ. á., „en skattstjóri sameinar málin í þeim úrskurði og tilkynnir nettóhækkun til innheimtumanns eftir að hafa nánast skuldajafnað á móti oftilkynntri skatthækkun.

Kæra umbj. míns á úrskurði skattstjóra, uppkveðnum hinn 16. nóv. 1976, hlaut að fresta framkvæmd hans, og var því ekki rétt að tilkynna þá hækkun til innheimtumanns, einkum með tilliti til þess, að þegar skattstjóri tilkynnir fjárhæð þessa óbreytta, var hann búinn að lækka hana verulega með úrskurði sínum, dags. 22. apríl 1977. Er allur málatilbúnaður gerðarbeiðanda óskýr og ófullkominn að þessu leyti.

Af öllu því, sem nú var rakið um annmarka þá, sem eru á meðferð málsins hjá skattyfirvöldum, má þegar vera ljóst, að úrskurðir skattstjóra geta ekki verið lögmæt undirstaða undir skatthækkunar þær, sem lögtakskröfunar lýtur að, og á því það eitt að leiða til þess, að synjað verði um framkvæmd lögtaksins.“

Í seinni hluta greinargerðar sinnar fjallar lögmaður gerðarþola um þau störf, er Margrét Pálsdóttir og Ásthildur Pétursdóttir gegndu í þágu gerðarþola og rakið hefur verið hér að framan. Auk þess vitnaði hann til framlagðra vottorða frá 12 aðiljum, viðskiptamönnum og starfsmönnum gerðarþola, um almenn skrifstofustörf Margrétar hjá félaginu.

Síðan segir í greinargerðinni:

„Skattstjóri ákvað að fella niður sem rekstrarútgjöld launagreiðslur þessar, en skattstjóri mat þó síðar kr. 250.000.- sem hæfilegt endurgjald fyrir vinnu Margrétar. Skattstjóri féllst því ekki á, að kr. 262.000.- séu endurgjald fyrir vinnu Margrétar og kr. 311.000.- séu ekki endurgjald fyrir vinnu Ásthildar. Þessari ákvörðun skattstjóra er hér með harðlega mótmælt sem rangri, ólögmætri og óhóflegri, enda í ósamræmi við staðreyndir, og vafasamt er um lagaheimild skattstjóra til þessara aðgerða.

Skattstjóri fer langt út fyrir starfssvið sitt, þegar hann telur sig hafa heimild til þess að meta, hvað sé hæfilegt endurgjald fyrir sannanlega veitt vinnuframlag. Þá má benda á, að ekki hafa launagreiðslur þessar eða störf Margrétar og Ásthildar verið bornar undir þær sjálfar af hálfu skattyfirvalda. Því er mótmælt,

að launagreiðslur til þeirra Margrétar og Ásthildar hafi verið með þeim hætti, að þær eigi að leiða til skattlagningar sem ráðstöfun í varasjóð, enda um venjulegar og eðlilegar launagreiðslur til þeirra að ræða. Á það er bent, að skattyfirvöld hafa farið ákaflega varlega í að beita ákvæðum 3. liðar 4. gr. laga 58/1971 um breytingar á 9. gr. laga nr. 68/1971, sbr. hér t. d. úrskurð ríkisskattanefndar nr. 1255 frá árinu 1973.“

Röksemdir gerðarbeiðanda.

1. Lögmaður gerðarbeiðanda telur ljóst, að skattstjóri hafi veitt gerðarþola kost á að tjá sig, áður en hann tók ákvörðun um útsrikun launa Margrétar og Ásthildar, og hafi gerðarþoli skýrt rangt frá staðreyndum. Vísaði lögmaðurinn til 1. mgr. 37. gr. laga nr. 68/1971, sbr. 7. gr. laga nr. 60/1973 í þessu sambandi og kvað skattstjóra hafa tilkynnt í báðum umræddum bréfum til gerðarþola, að fyrirhugað væri að fella niður rekstrarútgjöld og málið skýrt með því að rekja ástæður. Eftir að skattstjóri hafði fengið þær upplýsingar, sem hann bað um skriflega, eins og áður nefnd lagatilmæli segja til um, kvað hann upp úrskurði sína og hafði ekki áður myndað sér neina ákveðna skoðun.

2. Lögmaðurinn mótmælti, að úrskurði skattstjóra skorti rökstuðning Með bréfi endurskoðandans, dags. 9. nóv. 1976, voru engin gögn send, heldur aðeins fullyrt, að laun þessi væru síst of hátt reiknuð. Í úrskurði skattstjóra var þetta rökstutt með því, að bréf þetta gæfi ekki tilefni til breytinga. Þegar endurskoðandinn gerir fyllri grein fyrir máli sínu í bréfi, dags. 23. nóv. 1976, telur skattstjóri nauðsynlegt að kanna til hlítar sannleiksgildi fullyrðinga þeirra, er fram komu í bréfinu, og er seinni úrskurður hans ítarlega rökstuddur og byggist á undangenginni rannsókn hjá ríkisskattstjóra.

3. Þeirri röksemd gerðarþola, að við skýrslutöku af framkvæmdastjóranum hjá rannsóknadeild hafi honum ekki verið gefið að sök að hafa skýrt rangt frá tekjum sínum á skattframtali 1976, sbr. Hrd. 1974, 154, mótmælti gerðarbeiðandi og kvað þennan dóm hafa fjallað um langtum víðtækari atriði, en aðeins hafi verið til umfjöllunar launagreiðslur tveggja aðilja og réttmæti þeirra.

4. Varðandi gagnrýni gerðarþola á reikningsaðferð gerðarbeiðanda að byggja fyrst á úrskurði sínum, dags. 16. nóv. 1976, og

taka síðan tillit til hans í úrskurði sínum, dags. 22. apríl, vísaði lögmaðurinn til viðtekinnar venju hjá embætti skattstjóra Reykjanesumdæmis, sem ekki hafi verið vefengd til þessa, að því er hann best vissi. Jafnframt væri ekki að sjá, að gerðarþoli teldi hækkun skatta kr. 477.648 fjárhagslega ranga.

5. Lögmaðurinn mótmælti þeirri fullyrðingu gerðarþola, að tilkynnt hefði verið um hækkun til innheimtumanns, áður en úrskurður, dags. 22. apríl sl., var upp kveðinn, þar sem umræddar hækkanir á tekjuskatti hafi verið sendar innheimtumanni ríkissjóðs í Kópavogi 3. og 31. maí sl. Væri hvort tveggja í fyllsta samræmi við gildandi lagaákvæði.

6. Gerðarbeiðandi mótmælti þeirri vörn gerðarþola, að úrskurður skattstjóra væri óréttmætur og ósanngjarn og bryti gegn staðreyndum, og vísaði til bréfs ríkisskattstjóra, þar sem niðurstöður athugana rannsóknadeildar voru kynntar. Í ljós hafi komið takmörkuð bókhaldsvinna Margrétar, og engin fylgiskjöl í bókhaldi sýndu störf Ásthildar Pétursdóttur. Var framkvæmdastjórinn sérstaklega spurður um þessi atriði, og kom þar ekkert fram, er sérstaklega styddi umræddar launagreiðslur, umfram það, sem skattstjóri réttilega viðurkenndi vinnu Margrétar að fjárhæð kr. 250.000, og er hér tekin til greina vottorð starfsmanna og viðskiptamanna.

7. Ekki telur lögmaðurinn, að skattstjóri hafi farið út fyrir valdsvið sitt, er hann ákvað hæfilegt endurgjald fyrir sannanlega veitt vinnuframlag, þar sem hann hafi skv. ótvíræðu ákvæði 37. gr. laga 68/1971 heimild til þess að áætla tekjur eftir bestu vitund, ef hann fær ekki fullnægjandi svar. Hins vegar væri viðurkennt hjá fjölmörgum fræðimönnum í skattamálum, svo og kemur það sjónarmið fram í dómum hér og erlendis, að mjög orkar tvímælis, hvort dómstólar eigi að hafa heimild til þess að breyta ákvörðunum skattayfirvalda, sem ekki megi telja óhóflegar eða rangar. „Veruleg afskipti dómstóla af ákvörðunum skattstjóra rýra álit og tiltrú hans úti frá og ber aðeins að beita, ef brýn ástæða þykir til þess koma.“

8. Varðandi þá ákvörðun skattstjóra, að ekki væri fallist á, að þær launagreiðslur, sem felldar voru niður, fari að hluta í varasióð, byggist á því, að af hálfu gerðarbeiðanda var gengið út frá því sem sönnu, er framtalið ber með sér, að viðkomandi aðiljar hafi fengið umræddar fjárhæðir greiddar, og af þeirri ástæðu væri ekki hægt að ætla hluta þeirra í varasjóð.

Niðurstaða.

Fram hefur komið í málinu, að framangreind fjárhæð, sem lög-
taks er krafist fyrir, sé rétt reiknuð samkvæmt tilkominni tekju-
hækkun skattayfirvalda. Mál þetta snýst því eigi um útreikning
fjárhæðarinnar, heldur um það í fyrsta lagi, hvort skattayfirvöld
hafi farið að lögum um tekjuhækkunina og gætt þeirra fyrirmæla,
sem sett eru í 37. grein laga nr. 68/1971, sbr. 7. gr. laga nr. 60/
1973. Í öðru lagi, hvort ákvörðun skattstjóra um niðurfellingu
launa hafi við rök að styðjast, og í þriðja lagi var því mótmælt,
að umræddar launagreiðslur hefðu verið með þeim hætti, að þær
eigi að leiða til skattlagningar sem ráðstöfun í varasjóð, sbr. b
lið 4. gr. laga 58/1971 um breytingu á 9. gr. laga nr. 68/1971.

Svo sem að framan greinir, vefengdi skattstjóri framtal gerðar-
þola að því er varðar launagreiðslur til tveggja starfsmanna gerð-
arþola. Skoraði skattstjóri á gerðarþola með bréfum að skýra
þennan lið framtalsins og efnahags- og rekstursreikning, sem
framtalinu fylgdi. Gerðarþoli sendi í tæka tíð svör við þessum
áskorunum skattstjóra, en þar eð hann taldi skýringar gerðarþola
eigi fullnægjandi, voru gerðarþola áætlaðar umræddar viðbótar-
tekjur, er leiddi til hækkunar þinggjalda í samræmi við tekju-
hækkunina.

Um langa tíð hefur verið ákvæði í íslenskum skattalögum þess
efnis, að gefi skattþegn ekki fullnægjandi upplýsingar um fjár-
mál sín í framtali af áskorun skattstjóra þar um, hafi skattstjóri
heimild til að áætla skatt skattþegns með hliðsjón af framlögðum
gögnum. Í lögum um tekju- og eignarskatt frá 1877 var þetta
beinlínis orðað svo, að skattstjóri áætlaði skattgjald skattþegns
eftir því sem hann teldi sannast og réttast. Efnislega hliðstætt
ákvæði í núgildandi skattalögum felst í 37. gr. laga nr. 68/1971,
sbr. lög nr. 60/1973, 7. gr., en þar segir m. a.: „Berist eigi svar frá
framteljanda innan tiltekins tíma, skýringar hans eru ófullnægj-
andi, eigi eru send þau gögn, sem óskað er, eða send gögn eru
ófullnægjandi, skal skattstjóri áætla tekjur og eign skattþegns svo
ríflega, að eigi sé hætt við, að fjárhæðir séu áætlaðar lægri en
þær eru í raun og veru, og ákveða skatta hans í samræmi við þá
áætlun.“

Hvergi er í greinargerð með þessum ákvæðum talið, að þau
þurfi frekari skýringa við, en líta verður svo á, að heimild skatt-
stjóra til áætlana sé allvíðtæk.

Í máli þessu er deilt um, hvort aðili, gjaldandi eða skattayfir-
völd, beri sönnunarbyrði um framangreind vinnuframlög þeirra

mæðgna. Telja verður almenna reglu í skattarétti, að skattstjóri úrskurði með hliðsjón af þeim gögnum, sem honum hafa borist, en heimilt er honum að krefjast viðbótargagna, en ekki skylt, jafnvel þó að hann telji gögn skorta. Skortur á gögnum hlýtur að leiða til synjunar skattstjóra á kröfum kæranda.

Samkvæmt nefndri 37. grein ber skattstjóra engin skylda til að tilkynna framteljanda sérstaklega, að hann telji eigi skýringar hans fullnægjandi, og verður hin tilvitnaða lagagrein eigi skilin á annan veg, svo sem hér að framan greinir, en að það sé innan valdsviðs skattayfirvalda að meta, hvort skýringar framteljanda séu fullnægjandi eða eigi.

Þegar litið er á gögn málsins í heild og munnlegan málflutning þess, virðist gerðarþoli ekki hafa getað gefið skattayfirvöldum fullnægjandi skýringar á athugasemdum þeim, er þau hafa gert við skattframtal hans. Dómurinn lítur svo á, að gerðarþoli hafi eigi leitt rök að því, að á umræddri tekjuhækkun, og þar af leiðandi þinggjaldahækkun, séu þeir annmarkar, að ógildingu varði, og verður ekki annað séð en að skattstjóri hafi fullnægt framangreindum ákvæðum 37. gr. laganna og öðrum ákvæðum þeirra við hina umdeildu skattálagningu, og þar sem ekki hefur verið sýnt fram á, að umrædd tekjuáætlun hafi verið svo óhófleg, að dómstólum sé rétt að grípa fram fyrir hendur skattayfirvalda af þeim sökum, ber að taka kröfur gerðarbeiðanda til greina og leyfa framgang hinnar umbeðnu lögtaksgerðar fyrir árið 1976, kr. 477.648 auk dráttarvaxta, eins og krafist hefur verið, allt á ábyrgð gerðarbeiðanda.

Með hliðsjón af framangreindri niðurstöðu verða þau mótmæli gerðarþola, að umræddar launagreiðslur hafi ekki verið með þeim hætti, að þær ættu að leiða til skattlagningar sem ráðstöfun í varasjóð, ekki tekin til greina, enda segir eftirfarandi í b lið 1. mgr. 4. gr. laga nr. 7/1972 um breytingu á g. (sic) gr. laga nr. 68/1971: „Ef félag, sem er sjálfstæður skattaðili og hefur varasjóð, myndaðan af skattfrjálsum framlögum, ráðstafar honum til annars en þess að mæta rekstrarhalla fyrirtækisins, svo sem veitir hluthöfum nokkur fríðindi beint eða óbeint umfram venjulegar eða eðlilegar launagreiðslur og arðsúthlutun, skal telja þá fjárhæð að viðbættum 20% til skattskyldra tekna á því ári.“

Að lokum ber að úrskurða gerðarþola til að greiða gerðarbeiðanda málskostnað, sem eftir atvikum þykir hæfilega ákveðinn kr. 100.000.

Sigurberg Guðjónsson fulltrúi kvað upp úrskurð þennan.

Því úrskurðast:

Hin umbeðna lögtaksgerð á hendur gerðarþola, Raffelli h/f, Fífuhvammssvegi 39, Kópavogi, á fram að ganga á ábyrgð gerðarbeiðanda fyrir kr. 477.648 auk dráttarvaxta og kostnaðar.

Gerðarþoli greiði gerðarbeiðanda kr. 100.000 í málskostnað.

Fimmtudaginn 26. júní 1980.

Nr. 97/1980. **Ákærvaldið**

gegn

Eðvarð Lövdahl.

Kærumál. Gæsluvarðhald.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Logi Einarsson, Ármann Snævarr og Benedikt Sigurjónsson.

Varnaraðili hefur samkvæmt heimild í 3. tl. 172. gr. laga nr. 74/1974 skotið hinum kærða úrskurði til Hæstaréttar með kæru 21. júní 1980 í því skyni, að úrskurðurinn verði úr gildi felldur. Gögn máls bærust Hæstarétti 23. s. m. Hvorki hefur borist greinargerð frá ríkissaksóknara né skipuðum verjanda varnaraðilja.

Með skírskotun til forsendna hins kærða úrskurðar ber að staðfesta hann.

D ó m s o r ð :

Hinn kærði úrskurður á að vera óraskaður.

Úrskurður sakadóms Reykjavíkur 21. júní 1980.

Ár 1980, laugardaginn 21. júní, er á dómþingi sakadóms Reykjavíkur, sem haldið er að Borgartúni 7 af Ingibjörgu Benediktsdóttur fulltrúa, kveðinn upp úrskurður þessi.

Í gær krafðist rannsóknarlögregla ríkisins þess, að Eðvarð