Fimmtudaginn 20. maí 1999.

Nr. 384/1998. **Fiskanes hf.**
(Björgvin Þorsteinsson hrl.)
gegn
íslenska ríkinu
(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)
og gagnsök

Skattar. Endurálagning. Rekstrartap. Hlutafélög. Sératkvæði.

Hluthafar í hlutafélaginu F keyptu í árslok 1990 öll hlutabréf í hlutafélaginu H á nafnverði. Hlutafélagið H var síðan strax sameinað hlutafélaginu F og fengu hluthafarnir aukið hlutafé fyrir. Tveimur dögum síðar voru allar eignir og skuldir sem tilheyrt höfðu H seldar nýju félagi, Þ, en eigendur þess voru að mestu leyti þeir sömu og áður höfðu átt H. Var tilgangur þessara eignayfirfærslna sá einn að nýta yfirfæranlegt tap H á móti rekstrarhagnaði F við álagningu tekjuskatts. Var tilgangi þessum m.a. lýst í kaupsamningi sem fylgdi skattframtali F vegna rekstrarársins 1990. F nýtti tapið vegna álagningar árin 1991, 1992 og 1993 en árið 1994 lagði skattstjóri tekjuskatt vegna þessara ára að nýju á F og taldi að óheimilt hefði verið að nýta tapið þar sem ekki hefði verið um að ræða algjöran samruna í skilningi skattaréttar. Féllst yfirskattanefnd á hina breyttu álagningu í úrskurði.

F stefndi ríkinu til að fá álagningu þessari hnekkt. Taldi hann álagninguna vera efnislega ranga auk þess sem tveggja ára frestur skattstjóra til að endurskoða fyrri álagningu sína hefði verið liðinn. Talið var að ekki hefði verið um algjöran samruna að ræða. Þá var talið að í framtali ársins 1991 og fylgigögnum þess hefði ekki verið að finna fullnægjandi upplýsingar til að byggja á rétta álagningu skattsins. Hefði skattstjóri því haft sex ára frest til að endurskoða álagningu sína. Var ríkið því sýknað af kröfum F.

Dómur Hæstaréttar.

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

Aðaláfrýjandi skaut máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 11. september 1998. Hann gerir eftirfarandi dómkröfur:

1. Að ógiltur verði úrskurður yfirskattanefndar nr. 1110/1995 frá 21. desember 1995 að því er varðar synjun þess að fella úr gildi breytingar á gjaldstofnum aðaláfrýjanda, aðallega rekstraráranna 1990, 1991 og 1992, en til vara rekstraráranna 1990 og 1991.

2. Að gagnáfrýjandi verði dæmdur til að greiða aðallega 30.140.238 krónur með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá 1. febrúar 1995 til greiðsludags, en til vara aðra lægri fjárhæð.

3. Að gagnáfrýjandi greiði málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

Málinu var gagnáfrýjað 29. desember 1998. Gagnáfrýjandi krefst staðfestingar héraðsdóms og málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

I.

Málavöxtum er lýst í héraðsdómi. Þar kemur fram hvernig hluthafar aðaláfrýjanda og hluthafar Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. gerðu um það samkomulag í desember 1990 að þeir fyrrnefndu keyptu öll hlutabréf síðarnefnda félagsins á nafnverði þeirra 1.925.000 krónur. Samningur þessi var bundinn því skilyrði að samtímis skyldi nýtt hlutafélag, Þórkötlustaðir hf., kaupa allar eignir og yfirtaka alla veltufjármuni og skuldir Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf., eftir að hluthafar aðaláfrýjanda hefðu sameinað það félag aðaláfrýjanda. Í samningnum var kveðið á um það að hluthafar aðaláfrýjanda keyptu ónotað millifæranlegt tap Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. Var ráð fyrir því gert að aðaláfrýjandi öðlaðist óskertan rétt til að nýta sér rekstrartapið. Ágreiningslaust er að þetta var yfirlýstur tilgangur með sameiningu félaganna og viðskiptum aðila allt frá upphafi. Gekk þetta eftir með kaupsamningi aðaláfrýjanda og Þórkötlustaða hf. 29. desember 1990.

II.

Í málinu reynir á ákvæði 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt en það varðar sameiningu hlutafélaga að skattarétti og 57. gr. A sömu laga, eins og sú grein hljóðaði þegar sameining félaganna var gerð, en greinin mælir fyrir um nánari skilyrði samrunans. Í 56. gr. eru þau skilyrði sett fyrir því að samruni hlutafélaga sé viðurkenndur að skattarétti, að um algjöran samruna sé að ræða. Að framan er því lýst að ekki vakti fyrir aðilum að reka félögin saman eftir sameininguna þar sem eignir, skuldir og veltufjármunir Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. voru umsvifalaust seld til nýs hlutafélags í eigu fyrri hlut-

hafa þess félags. Verður af þessum ástæðum að fallast á það að ekki hafi verið um algjöran samruna að ræða. Voru skilyrði greinarinnar því ekki uppfyllt.

III.

Með bréfi skattstjórans í Reykjanesumdæmi til eins hluthafa aðaláfrýjanda 8. mars 1994 var með vísun til 94. gr. laga nr. 75/1981 óskað eftir tilgreindum upplýsingum og gögnum varðandi skattframtal hans 1991, sem lutu að kaupum hans á hlutabréfum í Hraðfrystihúsi Þórkötlustaða hf. Var þar óskað eftir upplýsingum um dagsetningu kaupanna, gögnum um þau, þar á meðal samningi ef fyrir hendi væri, og ljósritum af hlutabréfum sem fengin voru. Þá var ennfremur óskað eftir greinargerð um hvernig kaupverð þeirra hefði verið ákveðið. Sama dag var með vísun til 96. gr. sömu laga óskað eftir upplýsingum frá aðaláfrýjanda um dagsetningu sameiningar aðaláfrýjanda og Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. og ljósritum af öllum gögnum sem lágu til grundvallar sameiningunni. Jafnframt var beðið um greinargerð um tilgang hennar. Bréfum þessum var svarað af Þórarni Þ. Jónssyni löggiltum endurskoðanda fyrir hönd aðila. Þar er vitnað í meðfylgjandi samning hluthafa félaganna og bent á að eins og greinilega komi þar fram hafi megintilgangur viðskiptanna verið sá að aðaláfrýjandi öðlaðist rétt til að nota ónotað, frádráttarbært, millifæranlegt tap Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. á móti væntanlegum skattskyldum tekjum af rekstri sínum. Vakin var á því athygli að í nefndu samkomulagi og kaupsamningi þeim, sem fylgdi skattframtali aðaláfrýjanda 1991, hafi þetta komið skýrlega í ljós og verið greinilega tekið fram að viðskipti þessi væru háð því skilyrði að skattyfirvöld hefðu ekkert við þau að athuga og þau væru að öllu leyti lögleg samkvæmt skattalögum.

Aðaláfrýjandi vitnar til 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 og telur að skattstjóra hafi verið óheimilt að taka upp og breyta álagningu rekstraráranna 1990, 1991 og 1992 vegna tímamarka ákvæðisins. Í 1. mgr. tilvitnaðs ákvæðis er skattyfirvöldum heimilað að endurákvarða skatt samkvæmt 96. gr. laganna vegna tekna og eigna síðustu sex ára, sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram. Samkvæmt 96. gr. er endurákvörðun skatts heimiluð komi það í ljós fyrir eða eftir álagningu að framtal eða fylgigögn þess séu á einhvern hátt ófullnægjandi, óglögg eða tortryggileg. Skal áður óskað eftir skriflegum

skýringum skattþegns. Í 2. mgr. 97. gr. er gerð undanþága frá tímamörkum 1. mgr. Segir þar að hafi skattaðili látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti á rétta álagningu, sé ekki heimilt, hafi álagning reynst of lág, að endurákvarða honum skatt nema vegna tveggja síðustu ára. Í athugasemdum við þetta ákvæði í frumvarpi að skattalögunum var tekið fram: „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.“ Við endurákvörðun verða skattyfirvöld því að meta hvort þeim hefði verið fært að breyta skattframtali án frekari skýringa. Skiptir þá ekki máli hvort skýringa var í raun leitað heldur hvort þeirra var þörf. Dómstólar eiga endanlegt mat um það hvort skattyfirvöld hafi farið að málefnalegum sjónarmiðum við endurákvörðun.

Í málinu reynir því á hvort í framtali Fiskaness hf. 1991 eða fylgigögnum þess voru fullnægjandi upplýsingar til að byggja á rétta álagningu skatts. Framtalið og meðfylgjandi ársreikningur og önnur gögn báru með sér að löggiltur endurskoðandi hefði komið að verkinu, sem að öðru jöfnu hefði átt að veita skattyfirvöldum ástæðu til að treysta frekar á að upplýsingarnar væru endanlegar og gætt hefði verið lagareglna um sameiningu fyrirtækjanna. Í framtalinu var millifæranlegt tap Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. talið til frádráttar og ársreikningnum fylgdi áritun endurskoðanda þar sem sagt var að með honum fylgdu tilskilin gögn um sameiningu félaganna. Í ársreikningnum kemur fram að allir fyrnanlegir rekstrarfjármunir, sem voru í eigu Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. og urðu eign Fiskaness hf. við sameininguna, hefðu síðan verið seldir til Þórkötlustaða hf. og fylgdi kaupsamningur þessa efnis með ársreikningnum. Í honum var vitnað til samkomulags hluthafa Fiskaness hf. og hluthafa Hraðfrystihúss Þórkölustaða hf., sem rakið er í kafla I, en það fylgdi þó ekki með reikningnum.

Við mat á því, hvort skattstjóri hafi mátt byggja rétta álagningu á fyrirliggjandi gögnum og sjá, að færsla hins millifæranlega taps til frádráttar væri ólögmæt, er á ýmsa þætti að líta. Telja verður, að fram hafi verið komnar nægilegar upplýsingar um tímasetningar viðskiptanna og þann tilgang þeirra, að aðaláfrýjandi gæti nýtt sér ónotað millifæranlegt tap Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. til frádráttar skattskyldum tekjum

í rekstri sínum. Hins vegar skorti fullnægjandi upplýsingar um efni samnings hluthafanna, sem vísað var til í kaupsamningi aðaláfrýjanda og Þórkötlustaða hf. 29. desember 1990 og fylgdi framtalsgögnum, og skýringar á mati hlutabréfanna til fjár, svo að fá mætti heildarmynd af viðskiptum þessum. Var skattyfirvöldum rétt að kalla eftir þessum upplýsingum. Í samkomulagi hluthafa aðaláfrýjanda og Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf., sem fyrst var afhent skattstjóra í mars 1994, sást verðlagning hlutafjárins og allt samningsferlið, þar á meðal það skilyrði samkomulagsins að endurselja átti þegar í stað eignir og skuldir Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. til hlutafélags, sem í raun var í eigu sömu aðila og seldu þær í upphafi ferilsins. Mat viðskiptanna að skattarétti var komið undir heildarskoðun á þessu ferli öllu. Verður að telja, að skattstjóra hafi ekki verið unnt að gera nauðsynlegar breytingar á skattframtali aðaláfrýjanda án þessara viðbótargagna. Getur 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981, sem er undantekningarákvæði frá aðalreglu 1. mgr. sömu greinar, ekki átt við um þá endurákvörðun skattyfirvalda, sem um er deilt í málinu.

IV.

Að virtu öllu því sem að framan er rakið og annars með skírskotun til forsendna hins áfrýjaða dóms ber að staðfesta hann.

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

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði dómur skal vera óraskaður.

Aðaláfrýjandi, Fiskanes hf., greiði gagnáfrýjanda, íslenska ríkinu, 200.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

Sératkvæði
Guðrúnar Erlendsdóttur og
Hjartar Torfasonar

Með vísan til II. kafla í atkvæði annarra dómenda erum við sammála þeim og héraðsdómara um þá niðurstöðu, að sameining Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. í Grindavík við hlutafélag áfrýjanda í desember 1990 hafi ekki uppfyllt skilyrði þess, að á hana yrði litið sem samruna í skattalegu tilliti, þótt félögin hefðu haft með höndum sams konar rekstur, sbr. 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt og 57. gr. A sömu laga, sem aukið var við þau með 7. gr. laga nr. 97/1988.

Á skattframtali aðaláfrýjanda árið 1991 og í ársreikningnum, sem því fylgdi og náði til reksturs beggja hinna sameinuðu félaga á árinu 1990, var grein gerð fyrir sameiningunni og því millifæranlega rekstrartapi Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. frá fyrri árum, sem koma skyldi til frádráttar tekjum af rekstri ársins og síðari ára. Í rekstrarreikningi og sundurliðunum með honum var rekstur hvors félags sýndur aðgreint. Í eignahlið efnahagsreiknings og skýringum við hana var sýnt, að allir fastafjármunir Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. hefðu horfið úr eigu félaganna við sölu fyrir árslok á tilteknu verði, sem borið var saman við bókfært verð eignanna á sameiningardegi með skýrum hætti. Var verðmunurinn, sem var lítilvægur, færður til taps á árinu. Með ársreikningnum fylgdi síðan kaupsamningur aðaláfrýjanda og Þórkötlustaða hf. frá 29. desember 1990 um þessar eignir, sem skilgreindar voru þannig, að um væri að ræða allar fasteignir og aðra fyrnanlega rekstrarfjármuni, sem verið hefðu í eigu Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. á sameiningardegi. Í samningnum var því einnig skilmerkilega lýst, að við kaup eignanna yfirtæki kaupandi alla veltufjármuni og allar skuldir Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. samkvæmt niðurstöðum úr bókhaldi þess. Þar sem heildarfjárhæð skuldanna væri hærri en samanlagt verð yfirtekinna fasta- og veltufjármuna, skyldi aðaláfrýjandi endurgreiða kaupanda mismuninn með tilteknum hætti. Í niðurlagi samningsins sagði svo, að þessi endurgreiðsla væri háð því skilyrði, að sameiginlegur skilningur aðila á ákvæðum um sameiningu félaga í lögum nr. 75/1981 væri réttur. Þessu fylgdi sú skýring, að um það væri að ræða, að „við sameiningu Hraðfrystihúss Þórkötlustaða h.f. við Fiskanes h.f. þá öðlist Fiskanes

h.f. óskertan rétt til að nýta sér ónotað millifæranlegt tap Hraðfrystihúss Þórkötlustaða h.f. Til frekari áréttingar varðandi þetta atriði vísast í samkomulag á milli hluthafa Fiskaness h.f. og fyrrverandi hluthafa Hraðfrystihúss Þórkötlustaða h.f. sem gert var í byrjun desember 1990."

Af þessum upplýsingum í ársreikningnum og kaupsamningnum sjálfum mátti ráða, svo ekki yrði um villst, að sameining Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. við aðaláfrýjanda með framsali á öllum hlutabréfum hins fyrrnefnda fór ekki fram í þeim tilgangi, að fyrirtækin yrðu rekin saman eftir samrunann að öllu eða einhverju leyti, heldur átti annar aðili að taka við rekstri eigna hraðfrystihússins í óbreyttu horfi fyrst um sinn að öðru en því, að rekstrartap þess frá fyrri árum yrði ekki nýtt til frádráttar tekjustofnum hjá þeim aðila, heldur hjá aðaláfrýjanda. Jafnframt mátti sjá, að þessi aðili var tengdur hluthöfum Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. og yfirtaka hans á rekstrinum grundvölluð á samkomulagi við þá.

Með skattframtalinu og fylgigögnum þess hafði skattstjóri þannig í höndum upplýsingar, sem gáfu skýrt til kynna, að sameining félaganna hefði ekki átt sér stað á forsendum, er vörðuðu rekstur aðaláfrýjanda með eiginlegum hætti, þótt rekstur þeirra væri skyldur. Átti þetta að nægja honum til að geta slegið því föstu, að hið yfirfærða rekstrartap væri ekki frádráttarbært í höndum aðaláfrýjanda, þar sem skilyrðum laga nr. 75/1981 væri ekki fullnægt. Honum var að sjálfsögðu heimilt og rétt að kalla eftir frekari gögnum um samrunann, þegar hann tók málið til athugunar, þar á meðal samkomulaginu, sem til var vísað. Hins vegar þurfti hann ekki á þeim gögnum að halda til að komast að niðurstöðu um meðferð rekstrartapsins. Þannig varpaði samkomulagið ekki nýju ljósi á samrunann, heldur veitti það fyrst og fremst fyllri mynd af honum, eins og samningurinn gaf í skyn. Var gildi þess fyrir aðila einkum í því fólgið, að þar var að finna lýsingu þess, hvernig viðskiptin skyldu ganga til baka, ef rétti aðaláfrýjanda til að nýta sér tapið yrði hafnað af hálfu skattyfirvalda.

Á það verður því að fallast með aðaláfrýjanda, að hann hafi með framtali sínu látið í té fullnægjandi upplýsingar, sem á mátti byggja rétta álagningu. Hefði skattstjóri getað hafnað frádrætti vegna rekstrartapsins á grundvelli 1. mgr. 95. gr. laga nr. 75/1981 án þess að kalla eftir frekari gögnum, og ljóst er, að hann hafði fullt tilefni til að gaumgæfa það, sem að samrunanum laut. Heimild hans til að endurákvarða álagða

skatta aðaláfrýjanda hlaut því að takmarkast af 2. mgr. 97. gr. laganna, sem skýra ber eftir markmiðum hennar og ákvæða 95. - 97. gr. í heild, og gat ekki náð lengra aftur en til rekstrarársins 1992. Samkvæmt því teljum við að taka beri varakröfu aðaláfrýjanda til greina og ógilda úrskurð yfirskattanefndar 21. desember 1995 að því er varðar gjaldstofna vegna rekstraráranna 1990 og 1991, auk þess að dæma gagnáfrýjanda til að endurgreiða með viðeigandi vöxtum þann hluta stefnufjárhæðar, sem varðar álögð gjöld 1991 og 1992, ásamt hæfilegum málskostnaði í héraði og fyrir Hæstarétti.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 15. júní 1998.

Mál þetta, sem dómtekið var hinn 29. maí sl., er höfðað fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur af Fiskanesi hf., kt. 451165-0119, Hafnargötu 17-19, Grindavík, á hendur fjármálaráðherra f.h. íslenska ríkisins með stefnu birtri 7. maí 1997.

Dómkröfur stefnanda eru þessar:

1. Að ógiltur verði úrskurður yfirskattanefndar nr. 1110/1995 frá 21. desember 1995 að því er varðar synjun á að fella úr gildi breytingar skattstjóra á gjaldstofnum Fiskaness hf., aðallega rekstraráranna 1990, 1991 og 1992, en til vara rekstraráranna 1990 og 1991.

2. Að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda aðallega kr. 30.140.238 með hæstu lögleyfðu dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá 1. febrúar 1995 til greiðsludags, en til vara aðra lægri fjárhæð að mati réttarins.

3. Að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda málskostnað samkvæmt málskostnaðarreikningi.

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

Atvik máls og ágreiningsefni.

Stefnandi, Fiskanes hf., og Hraðfrystihús Þórkötlustaða hf. hafa hvor um sig rekið útgerð og fiskverkun í Grindavík. Samkvæmt samkomulagi milli hluthafa stefnanda og hluthafa Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf., sem gert var í desember 1990, keyptu hluthafar stefnanda öll hlutabréf síðarnefnda félagsins á nafnverði þeirra kr. 1.925.000. Samkomulag þetta var bundið því skilyrði að nýtt hlutafélag, Þórkötlustaðir hf., skyldi kaupa allar eignir og yfirtaka alla veltufjármuni og skuldir sem Hraðfrystihús Þórkötlustaða hf. hafði átt. Þá var kveðið á um það í samkomulaginu að hluthafar stefnanda keyptu ónotað millifæranlegt tap Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. Var og ráð fyrir því gert að við sameiningu félaganna öðlaðist stefnandi óskertan rétt til að nýta sér rekstrartapið.

Hinn 28. desember 1990 var tilkynnt til Hlutafélagaskrár að Hraðfrystihús Þórkötlustaða hf. og stefnandi hefðu sameinast undir nafni stefnanda og að samþykktir stefnanda giltu fyrir hið sameinaða félag og að sameining félaganna skyldi miðast við 20. desember 1990.

Með kaupsamningi dags. 29. desember 1990 var gengið frá samningi milli stefnanda og Þórkötlustaða hf., í samræmi við fyrrgreint skilyrði í samkomulagi hluthafa stefnanda og hluthafa Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf., þess efnis að Þórkötlustaðir hf. kæmi þar inn með kaupum á eignum og yfirtöku veltufjármuna og skulda Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. á sameiningardegi þess og stefnanda. Samkvæmt bókhaldi Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf., eins og það var við sameiningu félaganna, var ónotað tap félagsins framreiknað alls kr. 164.390.979. Rekstrartap þetta nýtti stefnandi sér til frádráttar í skattframtölum 1991, 1992 og 1993 og var það lagt til grundvallar álagningu opinberra gjalda þau ár.

Með bréfi skattstjórans í Reykjanesumdæmi dags. 8. mars 1994 var óskað eftir upplýsingum og gögnum varðandi skattframtal stefnanda 1991. Svarbréf stefnanda er dags. 22. mars sama ár.

Með bréfi skattstjórans í Reykjanesumdæmi dags. 13. apríl 1994 var tilkynnt að fyrirhugað væri að fella tap þetta niður og endurákvarða stefnanda opinber gjöld gjaldárin 1991, 1992 og 1993.

Með bréfi dags. 20. maí 1994 var fyrirhugaðri endurákvörðun opinberra gjalda mótmælt af hálfu stefnanda og farið fram á að skattstjóri félli frá boðuðum breytingum á greindum skattframtölum stefnanda.

Með úrskurði skattstjórans í Reykjanesumdæmi hinn 4. júlí 1994 var stefnanda ákvarðaður að nýju tekjuskattur gjaldáranna 1991, 1992 og 1993 alls kr. 57.729.988. Úrskurður þessi var kærður til bráðabirgða hinn 28. júlí 1994 en rökstuðningur var sendur 18. október sama ár.

Hinn 23. nóvember 1994 kvað skattstjórinn í Reykjanesumdæmi upp úrskurð samkvæmt 99. gr. laga nr. 75/1991. Samkvæmt þeim úrskurði var aðal- og varakröfu stefnanda um niðurfellingu eða lækkun endurákvarðaðra opinberra gjalda hafnað. Fallist var á þrautavarakröfu stefnanda vegna gjaldársins 1991 með leiðréttingum, en þrautavarakröfu vegna gjaldáranna 1992 og 1993 var vísað frá. Úrskurður þessi var kærður til yfirskattanefndar hinn 23. desember 1994.

Hinn 9. janúar 1995 kvað skattstjórinn í Reykjanesumdæmi upp úrskurð samkvæmt 99. gr. laga nr. 75/1981 um þær kröfur sem hann hafði vísað frá með úrskurðinum þann 23. nóvember 1994. Hinn 12. janúar 1995 var sá úrskurður kærður til yfirskattanefndar.

Þann 1. febrúar 1995 greiddi Fiskanes hf., með fyrirvara um endurkröfu, kr. 30.140.238 en það voru þau gjöld sem álögð höfðu verið á félagið samkvæmt úrskurðum skattstjóra.

Þann 21. desember 1995 kvað yfirskattanefnd upp úrskurð í málunum sem sameinuð voru við meðferð þeirra fyrir yfirskattanefnd. Samkvæmt niðurstöðu þess úrskurðar var aðal- og varakröfu stefnanda um niðurfellingu á breytingum skattstjóra gjaldárin 1991, 1992 og 1993 hafnað, en þrautavarakröfum vísað frá.

Mál þetta hefur stefnandi höfðað til þess að ógiltur verði úrskurður yfirskattanefndar frá 21. desember 1995 og til endurgreiðslu endurákvarðaðra opinberra gjalda.

Málsástæður og lagarök stefnanda.

Stefnandi lýsir málavöxtum svo í stefnu.

Stefnandi, hlutafélagið Fiskanes, hefur rekið útgerð og fiskverkun í Grindavík frá árinu 1965. Hluthafar í félaginu eru 8, þeir Dagbjartur Einarsson og eiginkona hans, Birna Óladóttir, Björgvin Gunnarsson og eiginkona hans, Inga Óladóttir, Kristján Finnbogason og eiginkona hans, Rósa Þorsteinsdóttir, og Willard Fiske Ólason og eiginkona hans, Valgerður Gísladóttir. Hlutafé Fiskaness hf. var þann 1. desember 1990 kr. 4.010.450. Þar af átti félagið sjálft kr. 2.002.450 en aðrir hluthafar alls 4.008.000 (sic).

Hraðfrystihús Þórkötlustaða hf. var annað útgerðar- og fiskverkunarfyrirtæki í Grindavík. Heildarhlutafé þess var þann 1. desember 1990 kr. 1.980.000. Þar af átti félagið sjálft hlutafé að nafnvirði kr. 55.000 en aðrir hluthafar, sem voru alls 12, áttu kr. 1.925.000.

Í byrjun desember árið 1990 keyptu allir hluthafar í Fiskanesi hf. öll hlutabréf í Hraðfrystihúsi Þórkötlustaða hf. af þáverandi eigendum þeirra. Nafnverð hlutabréfanna var kr. 1.925.000 og var kaupverðið nafnverð þeirra.

Ákvörðun um sameiningu félaganna var tekin á hluthafafundum í félögunum þann 18. desember 1990 og var þá ákveðið að félögin yrðu sameinuð undir nafni Fiskaness hf. og að samþykktir þess félags giltu fyrir hið sameinaða félag.

Þann 20. desember 1990 var Hraðfrystihús Þórkötlustaða hf. sameinað Fiskanesi hf. og fengu hluthafar Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. í stað hlutabréfa sinna í því félagi hlutabréf í Fiskanesi hf. að fjárhæð kr. 1.934.550 og var því hlutafé Fiskaness hf. alls kr. 6.000.000 (kr. 4.010.450 + kr. 1.934.550 + kr. 55.000) eftir sameiningu félaganna.

Tilkynning um sameininguna var send Hlutafélagaskrá þann 28. desember 1990. Innköllun til kröfuhafa var birt í 6. tbl. Lögbirtingablaðsins árið 1991 og tilkynning um sameininguna var birt í 54. tbl. Lögbirtingablaðsins árið 1991.

Þann 29. desember 1990 var gengið frá samningi milli Fiskaness hf. og Þórkötlustaða hf. um kaup hins síðarnefnda félags á öllum fyrnanlegum eignum sem Hraðfrystihús Þórkötlustaða hf. hafði átt fyrir sameininguna við Fiskanes hf. Þá yfirtóku Þórkötlustaðir hf. jafnframt alla veltufjármuni og allar skuldir skv. niðurstöðum bókhalds Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. Undanskildar voru skuldir

vegna aðstöðugjalds, sem áætlað var kr. 694.500, og vegna kirkjugarðsgjalds, áætlað kr. 10.417, en skuldir þessar bar Fiskanesi hf. að greiða.

Keyptar eignir og yfirteknir veltufjármunir voru samtals metnir á kr. 84.307.616,97 en yfirteknar skuldir voru samtals að fjárhæð kr. 105.681.661,74 og voru því skuldir umfram eignir alls kr. 21.374.044,77. Þessa fjárhæð greiddi Fiskanes hf. til Þórkötlustaða hf. til þess að jafna mismun á verðmæti keyptra eigna og yfirtekinna skulda.

Með ársreikningi stefnanda fyrir árið 1990 er fylgdi skattframtali hans árið 1991 fylgdu öll gögn varðandi sameiningu fyrirtækjanna, Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. og Fiskaness hf. Þar var jafnframt að finna kaupsamning dags. 29. desember 1990 milli stefnanda, sem seljanda, og Þórkötlustaða hf., sem kaupanda, þar sem stefnandi selur Þórkötlustöðum hf. allar fyrnanlegar eignir, sem Hraðfrystihús Þórkötlustaða hf. hafði átt við sameininguna við Fiskanes hf., auk þess sem Þórkötlustaðir hf. yfirtóku alla veltufjármuni og skuldir Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. samkvæmt niðurstöðum bókhalds.

Með skattframtali stefnanda árið 1991 fylgdi kaupsamningurinn við Þórkötlustaði hf. og þar er þess rækilega getið að samningurinn á milli Fiskaness hf. og Þórkötlustaða hf. sé bundinn því skilyrði að sameiginlegur skilningur aðilanna á 56., 57. og 57. gr. A í lögum um tekju- og eignarskatt nr. 75/1981, með áorðnum breytingum, væri réttur. Var þess sérstaklega getið að þar væri við það átt að við sameiningu Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. öðlaðist Fiskanes hf. óskertan rétt til að nýta sér ónotað millifæranlegt tap Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf.

Með skattframtölum Dagbjarts Einarssonar og Birnu Óladóttur, Björgvins Gunnarssonar og Ingu Óladóttur, Willards Fiske Ólasonar og Valgerðar Gísladóttur og Kristjáns Finnbogasonar og Rósu Þorsteinsdóttur árið 1991 fylgdi viðbótargreinargerð um eignabreytingar og í þeirri greinargerð var þess rækilega getið að þau hefðu keypt allt hlutafé í Hraðfrystihúsi Þórkötlustaða hf. og að eftir kaupin hafi félögin verið sameinuð og þau sem hluthafar í Hraðfrystihúsi Þórkötlustaða hf. fengið, sem gagngjald fyrir hlutabréf sín í því hlutafélagi, hlutabréf í Fiskanesi hf.

Samkvæmt bókhaldi Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf., eins og það var við sameiningu félaganna, var ónotað tap félagsins framreiknað alls kr. 164.390.979.

Á skattframtali ársins 1991 færði Fiskanes hf. tap þetta, kr. 164.390.979, í frádráttarhlið framtals síns ásamt ónotuðu tapi frá fyrri árum, kr. 2.306.911. Tekjuhlið skattframtalsins nam kr. 70.669.557. Við álagningu opinberra gjalda var á þessum færslum byggt og var stefnanda ekki gert að greiða tekjuskatt árið 1991.

Á skattframtali ársins 1992 færði stefnandi á frádráttarhlið framtals síns ónotuð rekstrartöp frá fyrri árum, kr. 96.028.333, er framreiknuð námu kr.

101.962.884. Tekjuhlið skattframtalsins nam kr. 39.543.237. Við álagningu opinberra gjalda árið 1992 var á þessu byggt og stefnanda ekki gert að greiða tekjuskatt.

Á skattframtali ársins 1993 voru tilfærð ónotuð rekstrartöp frá fyrri árum að fjárhæð kr. 62.419.647 en framreiknuð námu þau kr. 63.149.957. Tekjuhlið framtalsins nam alls kr. 23.518.821. Við álagningu opinberra gjalda, gjaldárið 1993, var á þessu byggt og stefnanda ekki gert að greiða tekjuskatt.

Þann 8. mars 1994 var stefnanda sent bréf frá skattstjóranum í Reykjanesumdæmi þar sem, með vísan til 96. gr. laga nr. 75/1981, var óskað eftir upplýsingum og gögnum varðandi skattframtal félagsins 1991.

1. Óskað var eftir upplýsingum um dagsetningu sameiningar Fiskaness hf. og Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf.
2. Óskað var eftir ljósritum af öllum gögnum til grundvallar sameiningunni.
3. Þá var óskað eftir að gerð yrði ítarleg grein fyrir tilgangi með sameiningu félaganna.

Þórarinn Þ. Jónsson, löggiltur endurskoðandi, svaraði bréfi skattstjórans í Reykjanesumdæmi með bréfi dags. 22. mars 1994. Í svari hans kom fram að dagsetningar á sameiningu félaganna hafi komið glögglega fram í fylgiriti er fylgt hafði skattframtali Fiskaness hf. til skattstofunnar og skv. því fylgiriti hafi sameining farið fram þann 27. desember 1990. Hann sendi ljósrit af viljayfirlýsingu allra fyrrverandi hluthafa Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. þess efnis að selja hluthöfum Fiskaness hf. öll hlutabréfin í Hraðfrystihúsi Þórkötlustaða hf. Þá sendi hann jafnframt með svarbréfinu ljósrit af undirrituðu samkomulagi milli fyrrverandi hluthafa Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. og hluthafa Fiskaness hf. um viðskipti þessi og forsendur þær, sem settar voru fyrir því að viðskipti þessi færu fram. Þórarinn Þ. Jónsson svaraði þriðju spurningu skattstjórans með þessum orðum:

„Eins og greinilega kemur fram í meðfylgjandi samkomulagi er megintilgangur þessara viðskipta sá að Fiskanes hafi öðlast heimild til þess að nota ónotað, frádráttarbært, millifæranlegt tap Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. á móti væntanlegum skattskyldum tekjum af rekstri Fiskaness hf.“

Þann 8. mars 1994 sendi skattstjórinn í Reykjanesumdæmi jafnframt bréf til hluthafa Fiskaness hf., þeirra Dagbjarts Einarssonar og Birnu Óladóttur. Í bréfinu var óskað eftir:

1. Upplýsingum um dagsetningu kaupa þeirra á hlutabréfunum í Hraðfrystihúsi Þórkötlustaða hf.
2. Að lögð yrðu fram gögn, samningur ef hann væri fyrir hendi, vegna þessara kaupa.
3. Ljósrit af hlutabréfum sem hluthafar fengu í Hraðfrystihúsi Þórkötlustaða hf.

4. Að gerð yrði rökstudd grein fyrir verðmyndun framangreindra hlutabréfa, þ.e. hvernig kaupverð þeirra var fundið út.
5. Framlagningu á kvittun fyrir greiðslu á framangreindum hlutabréfum.

Þórarinn Þ. Jónsson, löggiltur endurskoðandi, svaraði þessu bréfi þann 17. mars og sendi þau gögn sem um var beðið.

Skattstjórinn í Reykjanesumdæmi mun hafa sent bréf þann 8. mars 1994 til hjónanna Daníels Einarssonar og Birnu Bjarnadóttur (sic) og óskað eftir upplýsingum frá þeim um hlutabréfaviðskipti. Svar barst frá þeim þann 20. mars 1994.

Þann 13. apríl 1994 sendi skattstjórinn í Reykjanesumdæmi bréf til Fiskaness hf. Þar var tekið fram að skattstjórinn hefði komist að þeirri niðurstöðu að Fiskanes hf. ætti ekki rétt á, að lögum, að nýta yfirfært tap frá Hraðfrystihúsi Þórkötlustaða hf., sem framreiknað á skattframtali 1991 nam kr. 164.390.979 og að fyrirhugað væri að fella tap þetta niður og endurákvarða Fiskanesi hf. opinber gjöld gjaldárin 1991, 1992 og 1993 með vísan til 96. gr. laga nr. 75/1981. Fékk stefnandi frest til 2. maí 1994 til að gera skriflegar athugasemdir við boðaða endurákvörðun.

Mótmæli stefnanda við boðaðri endurákvörðun voru send skattstjóranum í Reykjanesumdæmi með bréfi dags. 20. maí 1994. Var á því byggt að skv. ákvæðum 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 væri stefnanda heimilt að nota millifæranlegt tap Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. og jafnframt var á því byggt að skattstjóri hefði ekki heimild til að breyta álagningu gjaldáranna 1991 og 1992, þar sem fullnægjandi gögn hefðu legið fyrir þegar álagning fór fram. Var því til stuðnings vísað til 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 og talið að gagnaöflun skattstjóra á árinu 1994 hafi einungis verið til málamynda, þar sem fullnægjandi gögn hefðu fylgt skattframtali Fiskaness árið 1991.

Þann 4. júlí 1994 kvað skattstjórinn í Reykjanesumdæmi upp úrskurð í málinu. Samkvæmt þeim úrskurði var því hafnað að stefnandi mætti nýta tapið. Voru tekjuskattsstofnar ákvarðaðir kr. 68.362.646 fyrir gjaldárið 1991, kr. 39.543.237 fyrir gjaldárið 1992 og kr. 23.518.821 fyrir gjaldárið 1993. Samkvæmt þessum skattstofnum var tekjuskattur álagður á stefnanda kr. 30.763.191 fyrir árið 1991, kr. 17.794.457 fyrir árið 1992 og kr. 9.172.340 fyrir árið 1993.

Þann 28. júlí 1994 var send bráðabirgðakæra á úrskurði þessum til skattstjórans í Reykjanesumdæmi og kröfu- og greinargerð var send þann 18. október 1994. Var kröfugerð þannig háttað að aðallega var þess krafist að kærð álagning yrði niður felld þar sem tímamörk 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 til upptöku málsins hefðu verið liðin. Varakrafan er byggð á því að álagning skyldi niður felld þar sem sameining Fiskaness hf. og Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. hefði í einu og öllu verið í samræmi við lög um hlutafélög og 56. gr. laga nr. 75/1981 en til þrautavara var þess krafist að hin kærða álagning tæki mið af innsendri

leiðréttri framtalsgerð fyrir gjaldárið 1991 og beðið væri með að úrskurða um slíka kröfu fyrir gjaldárið 1992 og 1993.

Þann 23. nóvember 1994 kvað skattstjórinn í Reykjanesumdæmi upp úrskurð skv. 99. gr. laga nr. 75/1981. Í þeim úrskurði var tekið fram að skattstjóra hefði borið að afla frekari upplýsinga til að fá fram rétta mynd af staðreyndum málsins. Þar á meðal hafi verið í kaupsamningi milli Fiskaness hf. og Þórkötlustaða hf., dagsettum 29. desember 1990, vitnað í samkomulag milli hluthafa í Fiskanesi hf. og hluthafa í Hraðfrystihúsi Þórkötlustaða hf. Þetta samkomulag hafi ekki verið meðal málsgagna fyrr en í framhaldi af fyrirspurn skattstjóra hinn 8. mars 1994 en í því hafi komið fram upplýsingar sem sýndu ótvírætt að eigi hafi átt sér stað sameining (samruni) í samræmi við 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 og eigi því fullyrðingar um sýndargagnaöflun ekki við rök að styðjast. Í úrskurðinum segir jafnframt að „í samræmi við tilgang 56. gr. laga nr. 75/1981, eins og hér hefur verið gerð grein fyrir, verður í skattalegu tilliti að líta heildstætt á öll þau viðskipti sem hér áttu sér stað og lýst er í kafla I í úrskurði þessum en af þeim má sjá að tilgangur þeirra var sá einn að kærandi öðlaðist rétt til að nýta yfirfæranlegt rekstrartap Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. Viðskiptin gengu í raun út á að hluthafar í Hraðfrystihúsi Þórkötlustaða hf. fengju aldrei hlutabréf í kæranda og síðan innti kærandi sjálfur af hendi greiðslu fyrir hið umþrætta rekstrartap til hlutafélags, sem fyrri eigendur hlutabréfa í Hraðfrystihúsi Þórkötlustaða hf. stofnuðu. Það er því eigi um algjöran samruna fjármuna og eigin fjár að ræða þegar kærandi greiðir vegna samrunans tiltekna fjármuni út úr sínum rekstri, sem endurgjald fyrir hið ónotaða rekstrartap. Skiptir þá ekki máli þó móttakandinn sé hið nýstofnaða hlutafélag en ekki hinir eldri hluthafar í Hraðfrystihúsi Þórkötlustaða hf. Skilyrðum 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 telst því eigi vera fullnægt og er varakröfu kæranda því hafnað."

Skattstjórinn í Reykjanesumdæmi féllst á suma liði í þrautavarakröfu Fiskaness hf. en vísaði frá þrautavarakröfu vegna áranna 1992 og 1993 en óþarft er að rekja það nánar.

Áður, eða þann 13. desember 1994, voru sendir til skattstjóra breyttir ársreikningar fyrir árin 1991 og 1992 ásamt breyttum skattframtölum árin 1992 og 1993. Var annað bréf sent skattstjóra þann 14. desember 1994 til frekari útlistunar. Var tekið fram af hálfu Fiskaness hf. að breytingar þessar væru gerðar vegna þrautavarakröfu.

Úrskurður skattstjórans í Reykjanesumdæmi var kærður til yfirskattanefndar þann 23. desember 1994.

Þann 9. janúar 1995 kvað skattstjórinn í Reykjanesumdæmi upp úrskurð skv. 99. gr. laga nr. 75/1981 um þær kröfur sem hann hafði vísað frá með úrskurðinum þann 23. nóvember 1994. Þann 12. janúar 1995 var úrskurður skattstjóra frá 9. janúar 1995 kærður til yfirskattanefndar og jafnframt var þá gerð grein

fyrir þeim kröfum sem Fiskanes hf. gerði fyrir yfirskattanefnd vegna úrskurðarins frá 23. nóvember 1994. Var í kröfugerð og rökstuðningi Fiskaness hf. vísað til rökstuðnings sem fram hafði komið við rekstur málsins hjá skattstjóranum í Reykjanesumdæmi.

Skattstjóranum í Reykjanesumdæmi voru afhent óundirrituð bráðabirgðaframtöl þar sem notaðir voru allir þeir frádráttarliðir sem til greina komu. Lagt var á á ný skv. þessum framtölum sem munu gilda verði úrskurði yfirskattanefndar ekki hrundið með dómi. Með þessari álagningu lækkuðu gjöld stefnanda í alls kr. 30.130.238.

Þann 1. febrúar 1995 greiddi Fiskanes hf., með fyrirvara um endurkröfu, kr. 30.140.238 en það voru þau gjöld sem álögð höfðu verið á félagið samkvæmt úrskurðum skattstjóra.

Þann 21. desember 1995 kvað yfirskattanefnd upp úrskurð í málunum sem sameinuð voru við meðferð þeirra fyrir yfirskattanefnd. Samkvæmt úrskurðinum var aðal- og varakröfu Fiskaness hf. hafnað en þrautavarakröfu vísað frá. Var í forsendum yfirskattanefndar á því byggt að ekki hefði verið um að ræða „algjöran samruna fjármuna og eigin fjár" félaganna tveggja, svo sem þau stóðu áður en ráðist var í þær ráðstafanir sem í málinu greindi. Þá var jafnframt á því byggt að framtalsgögn stefnanda hafi ekki veitt fullnægjandi upplýsingar um hvort samruni félaganna hefði uppfyllt skilyrði 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt þannig að skattstjóri hefði á grundvelli þeirra einna saman getað ákvarðað rétta álagningu að þessu leyti enda hafi skort bæði þýðingarmikil gögn og skýringar frá stefnanda til þess að þessi þáttur skattskilanna gæti talist upplýstur svo að viðhlítandi væri. Var m.a. tekið fram að ekki hefði verið meðal framtalsgagna samkomulag á milli hluthafa Fiskaness hf. og fyrrverandi hluthafa Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. Var því ekki talið að ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt hafi bundið hendur skattstjóra.

Bú Þórkötlustaða hf. var tekið til gjaldþrotaskipta þann 1. júní 1993. Fasteignir félagsins voru seldar á nauðungaruppboði og greiddust veðkröfur ekki að fullu. Veðhafar sem ekki fengu fullnustu krafna sinna á nauðungaruppboðinu beindu kröfum sínum að Fiskanesi hf. þar sem ekki höfðu farið fram skuldaraskipti þegar Þórkötlustaðir hf. keyptu fasteignir af Fiskanesi hf. Hraðfrystihús Þórkötlustaða hf. hafði gefið út skuldaviðurkenningar og varð Fiskanes hf. skuldari við sameiningu félaganna. Einn þeirra aðila sem gengu að Fiskanesi hf. og fengu greiddar kröfur sínar hjá stefnanda var ríkissjóður Íslands.

Málsástæður og lagarök.

Stefnandi byggir aðalkröfu sína á því að öll skilyrði 1. mgr. 56. gr. og 57. gr. A laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt hafi verið uppfyllt og að félag-

inu hafi verið heimilt að nýta sér ónotað yfirfæranlegt tap Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. þegar það félag var sameinað stefnanda. Hluthafar í Hraðfrystihúsi Þórkötlustaða hf., er voru hinir sömu og hluthafar Fiskaness hf., hafi eingöngu fengið hlutabréf í Fiskanesi hf., sem gagngjald fyrir hlutabréf sín í Hraðfrystihúsi Þórkötlustaða hf., þannig að skilyrði 1. mgr. 57. gr. laga nr. 75/1981 hafi verið uppfyllt. Hraðfrystihús Þórkötlustaða hf. hafði með höndum sambærilegan rekstur og stefnandi þegar sameiningin átti sér stað og félagið átti verulegar eignir. Þetta hafi verið einu skilyrðin sem sett voru í 57. gr. A laga nr. 75/1981, sbr. 7. gr. laga nr. 97/1988, en þau lagaákvæði voru í gildi þegar sameining félaganna átti sér stað. Þegar af þessum ástæðum beri að fella úrskurð yfirskattanefndar úr gildi vegna allra þeirra rekstrarára sem úrskurðurinn tók til.

Stefnandi byggir jafnframt á því að skattstjóra hafi verið óheimilt að taka upp og breyta álagningu rekstraráranna 1990 og 1991 (gjaldárin 1991 og 1992) þar sem öll gögn hafi fylgt framtölum stefnanda sem til þurfti til að byggja á rétta álagningu, sbr. 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Þar með hafi skattstjóra jafnframt verið óheimilt að breyta álagningu rekstrarársins 1992 (gjaldársins 1993) þar sem fjárhæð yfirfærðs taps sé sótt í framtöl gjaldáranna 1991 og 1992 en þeim framtölum hafi skattstjóra verið óheimilt að breyta. Skattstjóra hafi því verið óheimilt þann 4. júlí 1994 að breyta álagningu þessara gjaldára. Í fylgigögnum með skattframtali stefnanda árið 1991 hafi verið gerð grein fyrir sameiningu Fiskaness hf. og Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. Þá hafi verið gerð grein fyrir kaupsamningi stefnanda og Þórkötlustaða hf. og komi skýrt fram í þeim gögnum að ein af forsendum aðila fyrir samningnum hafi verið að skilningur þeirra á 56., 57. og 57. gr. A laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981 væri réttur. Þetta ákvæði hafi gefið skattstjóra tilefni til að kanna þegar í stað hvort réttilega væri talið fram. Þau gögn sem skattstjóri kallaði eftir hafi enga þýðingu haft varðandi rétta álagningu á hendur stefnanda. Samningur á milli þeirra hluthafa Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. og þeirra sem keyptu af þeim hlutabréfin gat engu máli skipt og átti ekkert erindi með framtali stefnanda. Stefnandi hafi gert þá kröfu til vara að felldar verði úr gildi breytingar skattstjóra á gjaldstofnum stefnanda rekstrarárin 1991 og 1992 (gjaldárin 1992 og 1993) og er sú krafa byggð á sömu rökum og aðalkrafa, þ.e. að á grundvelli 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 hafi skattstjóra verið óheimilt að breyta skattstofnum meira en tvö ár aftur í tímann þar sem öll nauðsynleg gögn hafi verið fyrir hendi til að byggja rétta álagningu á.

Stefnandi greiddi kr. 30.140.238 þann 1. febrúar 1995. Krafist er dráttarvaxta, sbr. 10. gr. vaxtalaga nr. 25/1987, frá þeim tíma í samræmi við ákvæði 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995. Málskostnaðarkrafa stefnanda er reist á 130. gr., sbr. 129. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

Málsástæður og lagarök stefnda.

Af hálfu stefnda er málsástæðum stefnanda hafnað og tekið fram að efnishlið málsins, þ.e. málið í hnotskurn, sé eftirfarandi:

Hluthafar í stefnanda kaupi öll hlutabréf í Hraðfrystihúsi Þórkötlustaða hf. í því augnamiði að sameina þau. Í samkomulagi um þessa sölu lofi seljendur hlutabréfanna að nýstofnað hlutafélag í eigu 8 af 12 þessara hluthafa, Þórkötlustaðir hf., leysi til sín að sameiningu lokinni allt það sem tilheyrt hafi Hraðfrystihúsi Þórkötlustaða hf. á sameiningardegi, þ.e. kaupi allar eignir þess og yfirtaki alla veltufjármuni og skuldir en sjálft rekstrartapið verði eftir hjá stefnanda. Fyrir þetta hafi svo stefnandi átt að greiða eigendum Þórkötlustaða hf. tiltekna fjárhæð, sem sé í raun sérstök greiðsla fyrir tapið sem málið snúist um. Viðskipti þessi hafi gengið eftir með kaupsamningi hinn 29. desember 1990, þ.e. tveimur dögum eftir nefnda sameiningu stefnanda og Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf.

Af hálfu stefnda er því hafnað að skilyrðum 1. mgr. 56. gr. og 57. gr. A laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt hafi verið fullnægt.

Ákvæði 1. mgr. 56. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt hafi fyrst verið lögtekin með 5. gr. laga nr. 30/1971 er breyttu þágildandi lögum um tekjuskatt og eignarskatt nr. 90/1965. Í almennum athugasemdum með frumvarpi því sem varðar lög nr. 30/1971 komi fram að þessu laganýmæli var ætlað að greiða fyrir samruna í skattalegu tilliti, en þágildandi reglur (um slit hlutafélaga) hafi gert ráð fyrir algerri skattlagningu alls eigin fjár í hlutafélagi umfram nafnverð hlutabréfa og þá jafnvel án tillits til þess hvert kaupverð hlutabréfanna hafi verið. Komi fram að afleiðing þeirra reglna hafi verið sú að hlutafélögum hafi að jafnaði ekki verið slitið, jafnvel þótt þau hafi í raun algjörlega hætt starfsemi. Nýjum reglum um samruna og félagsslit hafi verið ætlað að bæta úr þessu en að því er samrunann varðar þá hafi verið talið að um réttaróvissu væri að ræða sem ætlunin væri að eyða. Þá segir í athugasemdum með frumvarpinu „að samruni hlutafélaga, sem eingöngu er fólginn 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 samruna". Til skattskyldu getur komið þegar slík bréf í eftirlifandi félagi séu seld eða félagi slitið. Tilgangur 56. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt sé fráleitt sá að gera félögum kleift að kaupa tap annarra félaga til þess að geta nýtt sér þau til skattaafsláttar, sbr. H. 1997:385.

Þegar viðskipti stefnanda séu virt í heild sinni sé eini tilgangurinn sá að nýta sér yfirfæranlegt rekstrartap Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. Viðskiptin hafi í raun gengið út á það að hluthafar í Hraðfrystihúsi Þórkötlustaða hf. fengju aldrei hlutabréf í stefnanda og að stefnandi innti sjálfur af hendi greiðslur fyrir hið umþrætta rekstrartap til hlutafélags sem fyrri eigendur Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. höfðu stofnað. Ljóst sé að skilyrðum 1. mgr. 56. gr. sé eigi fullnægt. Þá

er einnig á því byggt að gerningar þeir, sem að framan greinir, hafi verið gerðir til málamynda með þeim tilgangi einum að stefnandi gæti nýtt sér tap Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. Því er einnig vísað til 58. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt.

Af hálfu stefnanda sé einnig byggt á því að skattstjóra hafi verið óheimilt að taka upp og breyta álagningu rekstraráranna 1990 og 1991 (gjaldárin 1991 og 1992) þar sem öll gögn hafi fylgt framtölum stefnanda sem til þurfti til að byggja rétta álagningu á, sbr. 2. mgr. 97. gr. Þessu er hafnað. Í 97. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt sé kveðið á um heimild skattyfirvalda til endurákvörðunar opinberra gjalda skattþegna. Meginreglan komi fram í 1. mgr. 97. gr., þ.e. að heimild til endurákvörðunar skatts skv. 96. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt nái til skatts vegna tekna og eigna síðustu 6 ár, sem næst séu undan því ári þegar endurákvörðun hafi farið fram. Undantekningarreglur sé að finna í 2. mgr. 97. gr. því samkvæmt henni sé heimilt að endurákvarða opinber gjöld tveggja síðustu ára; „hafi skattaðili látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar sem byggja mátti rétta álagningu á, ...“

Því er haldið fram af hálfu stefnda að framtalsgögn stefnanda hafi ekki verið þannig úr garði gerð að á þeim hafi mátt byggja rétta álagningu og þeim hafi ekki fylgt fullnægjandi upplýsingar. Með ársreikningnum hafi fylgt afrit af kaupsamningi dags. 29. desember 1990 milli stefnanda og Þórkötlustaða hf. um kaup hinna síðarnefndu á eignum er verið höfðu í eigu Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. og yfirtöku á skuldum þess félags. Í þessum kaupsamningi sé vísað til samkomulags milli hluthafa stefnanda og fyrrverandi hluthafa Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf., sem gert hafi verið í byrjun desember 1990. Ekki hafi þetta samkomulag fylgt með framtalsgögnum. Þetta samkomulag hafi aftur á móti verið lagt fram hinn 22. mars 1994. Skort hafi verulega á að framtalsgögn stefnanda væru fullnægjandi og bæru með sér allar upplýsingar um aðdragandann að sameiningunni og sameininguna sjálfa og af hálfu stefnda sé því haldið fram að skattstjóri hafi aldrei getað, á grundvelli framtalsskila stefnanda, ákvarðað rétta álagningu að þessu leyti.

Þá er á því byggt að skattframtali hafi verið skilað 2. júlí 1991 eða eftir lok lögbundins framtalsfrests. Þegar svo hátti til þá gildi ákvæði 2. mgr. 97. gr. ekki. Bent er á að skattyfirvöld hafi haft 3 daga til að yfirfara framtalsgögn stefnanda, sem voru að auki mikil að vöxtum.

Verði krafa stefnanda tekin til greina beri að taka tillit til þess að skattstofn stefnanda sé kr. 1.913.793 of hár, þar sem skattstjóri hafi heimilað 50% fyrningu af verðtryggingarfærslu í stað 40% skv. 44. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt.

Þá er kröfu stefnanda um greiðslu dráttarvaxta samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 mótmælt sem kröfu án lagastoðar. Um vexti fari eftir 112. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt.

Af hálfu stefnda er jafnframt, varðandi málsástæður og lagarök, vísað til framlagðra úrskurða skattstjóra og yfirskattanefndar.

Varðandi málskostnað er vísað til 130. gr. eml.

Niðurstaða.

Stefnandi byggir aðalkröfu sína á því að öll skilyrði 1. mgr. 56. gr. og 57. gr. A laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. 7. gr. laga nr. 97/1988, hafi verið uppfyllt og að félaginu hafi verið heimilt að nýta sér ónotað yfirfæranlegt tap Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. þegar það félag var sameinað stefnanda. Ágreiningslaust er í málinu að Hraðfrystihús Þórkötlustaða hf. hafi verið sameinað stefnanda í samræmi við 1. mgr. 126. gr. laga nr. 32/1978 um hlutafélög.

Í 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt 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 gagngjald 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.“

Lagaákvæði þetta var fyrst lögtekið með 5. gr. laga nr. 30/1971 er breyttu þágildandi lögum um tekjuskatt og eignarskatt nr. 90/1965. Í almennum athugasemdum er fylgdu því lagafrumvarpi kemur fram að tilgangurinn var að auðvelda samruna og slit hlutafélaga og eyða réttaróvissu þar um. Þágildandi reglur um slit hlutafélaga gerðu ráð fyrir algerri skattlagningu alls eigin fjár í hlutafélagi umfram nafnverð hlutabréfa og þá jafnvel án tillits til þess hvert kaupverð hlutabréfanna var. Afleiðing þeirra reglna hafi verið sú að hlutafélögum hafi að jafnaði ekki verið slitið, jafnvel þótt þau hafi í raun verið algjörlega hætt starfsemi. Þá segir ennfremur í athugasemdum með frumvarpinu að reglur þess um slit hlutafélaga feli í sér stefnubreytingu. Gert er ráð fyrir að samruni hlutafélaga, sem eingöngu er fólginn 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 samruna. Til skattskyldu geti komið þegar slík bréf í eftirlifandi félagi séu seld eða félagi slitið. Samkvæmt framansögðu er samruni hlutafélaga í skattalegu tilliti samkvæmt 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 bundinn því skilyrði að um sé að ræða algjöran samruna fjármuna og eigin fjár þeirra.

Með 7. gr. laga nr. 97/1988 um breyting á lögum nr. 75/1981, sem komu til framkvæmda 1. janúar 1989, var 1. mgr. 56. gr. laganna breytt með upptöku nýs ákvæðis, 57. gr. A, þar sem sett voru skilyrði varðandi yfirfærslu rekstrartaps einkum með hliðsjón af starfsemi og rekstri viðkomandi félaga. Með 8. gr. laga

nr. 85/1991 var 57. gr. A laga nr. 75/1981 breytt þannig að hert var á skilyrðum fyrir yfirfærslu rekstrartaps við sameiningu hlutafélaga.

Samkvæmt samkomulaginu milli hluthafa stefnanda og hluthafa Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf., sem gert var í desember 1990, keyptu hluthafar stefnanda öll hlutabréf síðarnefnda félagsins á nafnverði þeirra kr. 1.925.000. Samkomulag þetta var bundið því skilyrði að jafnframt færu fram þau viðskipti að nýtt hlutafélag, Þórkötlustaðir hf., skyldi kaupa allar eignir og yfirtaka alla veltufjármuni og skuldir sem Hraðfrystihús Þórkötlustaða hf. átti og skuldaði á þeim degi er sameining færi fram. Þá var kveðið á um það í samkomulaginu að hluthafar stefnanda keyptu ónotað millifæranlegt tap Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. fyrir tilgreint verð. Var og ráð fyrir því gert að við sameiningu félaganna öðlaðist stefnandi óskertan rétt til að nýta sér rekstrartapið. Var það raunar yfirlýstur tilgangur með sameiningu félaganna og viðskiptum aðila.

Ákvörðun um sameiningu félaganna var tekin á hluthafafundum í félögunum þann 18. desember 1990 og var þá ákveðið að félögin yrðu sameinuð undir nafni stefnanda og að samþykktir hans giltu fyrir hið sameinaða félag.

Hinn 28. desember 1990 var tilkynnt til Hlutafélagaskrár að Hraðfrystihús Þórkötlustaða hf. og stefnandi hefðu sameinast undir nafni stefnanda og að samþykktir stefnanda giltu fyrir hið sameinaða félag og að sameining félaganna skyldi miðast við 20. desember 1990.

Með kaupsamningi dags. 29. desember 1990 var gengið frá samningi milli stefnanda og Þórkötlustaða hf., í samræmi við fyrrgreint skilyrði í samkomulagi hluthafa stefnanda og hluthafa Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf., þess efnis að Þórkötlustaðir hf. kæmi þar inn með kaupum á eignum og yfirtöku veltufjármuna og skulda Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. á sameiningardegi þess og stefnanda. Þegar framangreind viðskipti hlutaðeigandi aðila eru virt og litið til þess með hvaða hætti skilyrt var í fyrrgreindu samkomulagi hluthafa stefnanda og hluthafa Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. varðandi sameiningu félaganna, og sem gekk eftir, að þriðji aðili, þ.e. Þórkötlustaðir hf., kæmi þar inn með þeim hætti sem gert var, verður ekki talið að um algjöran samruna stefnanda og Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. í skilningi 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt hafi verið að ræða. Verður því fallist á niðurstöðu yfirskattanefndar þar um.

Stefnandi byggir jafnframt á því að skattstjóra hafi verið óheimilt að taka upp og breyta álagningu rekstraráranna 1990, 1991 og 1992 samkvæmt 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Ákvæði þetta sem setur endurákvörðunum skattstjóra tímamörk er svohljóðandi: „Hafi skattaðili látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, er þó eigi 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."

Með bréfi skattstjórans í Reykjanesumdæmi til stefnanda dags. 8. mars 1994 var með vísan til 96. gr. laga nr. 75/1981 óskað eftir tilgreindum upplýsingum og gögnum varðandi skattframtal félagsins 1991 sem lutu að sameiningu stefnanda og Hraðfrystihúss Þórkötlustaða hf. Telja verður að skattstjóra hafi verið rétt að leita þannig eftir frekari upplýsingum og skýringum um það hvort rekstrartapið, sem fært var til frádráttar á framtalinu, hafi uppfyllt skilyrði skattalaga um samruna félaganna, sem hlut áttu að máli, og að framtalsgögnin hafi ekki veitt fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á. Verður því ekki talið að ákvæði 2. mgr. 97. gr. hafi verið því til fyrirstöðu að skattstjóri leitaði eftir tilgreindum gögnum og upplýsingum, sbr. 1. mgr. 96. og 1. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Verður því einnig fallist á niðurstöðu yfirskattanefndar um þessa málsástæðu stefnanda.

Samkvæmt framansögðu er ekki fallist á aðalkröfu stefnanda um það að ógiltur verði úrskurður yfirskattanefndar nr. 1110/1995 frá 21. desember 1995 að því er varðar synjun á að fella úr gildi breytingar skattstjóra á gjaldstofnum Fiskaness hf., aðallega rekstraráranna 1990, 1991 og 1992, en til vara rekstraráranna 1990 og 1991.

Af því leiðir að sýkna ber stefnda af öllum kröfum stefnanda í málinu, en eftir atvikum þykir rétt að málskostnaður falli niður.

Eggert Óskarsson héraðsdómari kvað upp dóm þennan.

Dómsorð:

Stefndi, fjármálaráðherra f.h. íslenska ríkisins, skal vera sýkn af kröfum stefnanda, Fiskaness hf., í máli þessu.

Málskostnaður fellur niður.