

Mánudaginn 4. maí 1953.

Nr. 151/1952. **Fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs**

(Egill Sigurgeirsson)

gegn

J. Þorláksson & Norðmann h/f.

(Ólafur Þorgrímsson).

Dómendur:

Hæstaréttardómararnir Jónatan Hallvarðsson, Gizur Bergsteinsson, Jón Ásbjörnsson, Þórður Eyjólfsson og próf. Ármann Snævarr.

Stóreignaskattur. Ágreiningsatkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Áfrýjandi, sem hefur skotið máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 30. september 1952, gerir þær dómkröfur, að hann verði algerlega sýknaður af öllum kröfum stefnanda í héraði og að sér verði dæmdur málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti að mati dómsins.

Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða dóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti að mati dómsins.

Í upphafi 3. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 er svo kveðið á, að félög greiði ekki eignarskatt samkvæmt lögnum, en hreinum eignum þeirra, reiknuðum samkvæmt ákvæðum laganna, skuli skipt niður á eigendur félaganna í réttu hlutfalli við hlutafjár- og stofnfjáreign þeirra hvers um sig og þær teljast með öðrum eignum einstaklinga við skattálagninguna. Þetta ákvæði virðist vera í ósamræmi við 9. mgr. sömu greinar, en þar er m. a. svo mælt, að samvinnufélög og hlutafélög skuli greiða þann hluta af skatti, er eigendum þeirra eða hluthöfum ber að greiða vegna eignar þeirra í félögunum, þar með talin hlutafjár- eða stofnfjáreign, og að þenna hluta skattsins skuli innheimta hjá félögunum og hann „teljast þeirra skuld,“ þ. e. skuld félaganna. Þetta fortakslausa lokaákvæði 9. málsgreinar verður að skilja þannig, að ríkissjóður geti einungis innheimt nefndan skatthluta hjá félögunum. Verður því til þess að fá samræmi í framangreind ákvæði 12. gr. að skýra upphafsákvæði 3. mgr. svo, að þar sé verið að

gefa reglu um, hvernig fjárhæð skatts þess, sem innheimta skal hjá félögum, skuli ákveðin. Þrátt fyrir orðalag 3. mgr. 12. gr. nefndra laga, verður að ætla, er 9. mgr. sömu greinar er könnuð og athugaður aðdragandi hennar, að löggjafinn hafi viljað láta samvinnu- og hlutafélög taka nokkurn þátt í greiðslu stóreignaskatts, þótt með óvenjulegum hætti sé.

Samkvæmt 8. mgr. 12. gr. téðra laga er gjaldanda stóreignaskatts heimilt að greiða allt að 90% af þeim hluta skattsins, sem er fram yfir kr. 2000.00, með skuldabréfum, sem greiðist jöfnum afborgunum á eigi lengri tíma en 20 árum, enda fái ríkissjóður veð í hinum skattlögðu eignum, og er eign veðhæf fyrir fjárhæð, sem samsvarar matsverði hennar til stóreignaskatts. Hlutafélög og samvinnufélög geta neytt þessarar heimildar, að því er varðar þann hluta skattsins, sem telst skuld téðra félaga. En athugaefni er, hvort hlutafélög geti að lögum sett hlutabréf sjálfs sín að veði fyrir stóreignaskatti.

Af ákvæðum þeim, sem rakin voru, er það sýnt, að það er markmið stóreignaskattslaganna, að raunverulegum verðmætum hlutafélaga og samvinnufélaga án frádráttar hlutafjár eða stofnfjár, en að frádregnum skuldum, skuli jafnað niður á félagsmenn, í hlutfalli við hlutdeild þeirra, áður en reiknaður er sá hluti skattsins, sem telst skuld félaganna. Samkvæmt þessu verður hlutafjár- og stofnfjáreign ekki dregin frá eignum þessara félaga, áður en þeim er jafnað niður á félagsmenn til ákvörðunar skattgreiðslu, sbr. b-lið 4. gr. laga nr. 59/1950. Félagsréttindi í téðum félögum veita rétt til hlutdeildar í arði og eignum félaganna innan vissra marka, er fullnægt er skuldheimtumönnum, þar á meðal ríkissjóði. Veð í hlutabréfum eða stofnfjárbréfum félaga veitir því ekki aukna tryggingu fyrir skattkröfum á hendur félögum, þar sem skattkrafan gengur fyrir hlutdeildarréttindum þeim, sem hlutabréfin eða stofnbréfin veita. Félagsréttindi hluthafa eða stofnfjáreiganda samkvæmt hlutabréfum þeirra eða stofnbréfum eru því hvorki samkvæmt ákvæðum laganna né eðli máls slík eign, er hlutafélög eða samvinnufélög geti veðsett fyrir stóreignaskatti þeim, sem félögunum ber að

greiða. Ber því að sýkna áfrýjanda af kröfum stefnda í málinu.

Eftir þessum úrslitum þykir rétt, að stefndi greiði áfrýjanda málskostnað bæði í héraði og fyrir Hæstarétti, samtals kr. 4000.00.

Dómsorð:

Áfrýjandi, fjármálaráðherra fyrir hönd ríkissjóðs, á að vera sýkn af kröfum stefnda, J. Þorláksson & Norðmann h/f, í máli þessu.

Stefndi greiði áfrýjanda samtals kr. 4000.00 í málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti að viðlagðri aðför að lögum.

Sératkvæði

Ármanns Snævarrs prófessors og Þórðar Eyjólfssonar hrd.

Rétt þykir að skýra ákvæði laga nr. 22/1950 svo, að einstakir hluthafar í hlutafélögum, en ekki félögin sjálf, séu skattgjaldendur, að því er varðar skatt af hlutabréfaeign, þótt félögin séu ábyrg um greiðslu þess hluta skattsins gagnvart ríkissjóði. Fallast má á það álit héraðsdómara, að í 3. mgr. 12. gr. laga nr. 22/1950 sé sett sérstök regla um verðmætismat hlutabréfa, er nota skuli við ákvörðun stóreignaskattsins, en í máli þessu er hvorki deilt um skattskyldu né skattfjárhæð. Telja verður, að hlutafélög eigi að njóta sömu kjara samkvæmt 8. mgr. 12. gr. nefndra laga sem einstakir hluthafar hefðu notið, ef trygging væri hjá þeim tekin. Og þar sem hlutabréf þau, sem stefndi býður til tryggingar á greiðslu stóreignaskatts, hafa verið skattlögð hjá einstökum hluthöfum, ber að staðfesta hinn áfrýjaða dóm að niðurstöðu til. Samkvæmt þessari niðurstöðu ber áfrýjanda að greiða stefnda málskostnað fyrir Hæstarétti, er ákveðst kr. 3.500.00.

Dómsorð okkar verður þannig:

Hinn áfrýjaði dómur á að vera óraskaður.

Áfrýjandi, fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, greiði stefnda, J. Þorláksson & Norðmann h/f, málskostnað fyrir Hæstarétti, kr. 3500.00.

Dómur bæjarþings Reykjavíkur 9. september 1952.

Mál þetta, sem dómtekið var 4. þ. m., hefur stjórn J. Þorláksson & Norðmann h/f f. h. félagsins höfðað fyrir bæjarþinginu með stefnu útgefinni 27. febrúar 1952 gegn fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs.

Hefur stefnandi gert þær dómkröfur, að viðurkennt verði, að henni sé heimilt að setja hlutabréf í félaginu sem veð fyrir vangoldnum stóreignaskatti, sem félaginu hefur verið gert að greiða samkvæmt ákvæðum laga nr. 22 frá 1950, *aðallega* reiknuðum á stóreignaskattsmatsverði, en til *vara* á nafnverði. Þá hefur stefnandi krafist málskostnaðar sér til handa að mati dómarans. Í sambandi við fjárhæð skattsins hefur stefnandi áskilið sér rétt til að krefjast síðar lækknar eða niðurfellingar á honum, ef það skyldi teljast rétt samkvæmt úrslitum annarra mála, sem rekin eru fyrir dómstólum hér á landi varðandi stóreignaskatt þennan.

Stefndi hefur krafist sýknu af kröfum stefnanda og málskostnaðar sér til handa að mati dómarans.

Með ákvæðum laga nr. 22 frá 1950 um gengisskráningu, launabreytingar, stóreignaskatt, framleiðslugjöld o. fl., laga nr. 59 frá 1950 og laga nr. 117 frá 1950 um breytingar á þeim lögum, var ákveðnum aðiljum gert að greiða svonefndan stóreignaskatt. Í 9. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 er svo ákveðið, að samvinnu- og hlutafélög skuli greiða þann hluta af skatti, sem eigendum þeirra eða hluthöfum ber að greiða vegna eignar þeirra í félögunum.

Samkvæmt þessu var stefnanda gert að greiða kr. 95.807.00 í stóreignaskatt vegna þeirra aðilja, er hlutabréf áttu í félaginu. Með bréfi, dags. 10. janúar 1952, bauðst stefnandi til að greiða kr. 9.600.00 af skatti þessum með reiðu fé, en fór fram á, að fá að greiða eftirstöðv-arnar með skuldabréfi að fjárhæð kr. 86.207.00, er skyldi greiðast á 20 árum og vera tryggt með veði í hlutabréfum í félaginu að nafnverði kr. 90.000.00. Þann 15. febrúar 1952 tilkynnti skattstjórinn í Reykjavík stefnanda, að framangreindu tilboði væri hafnað, að því er veðtrygginguna varðaði og henni gefinn kostur á að bjóða fram annað veð.

Við ákvörðun stóreignaskattsins voru eignir félagsins metnar á kr. 879.661.65, en hlutafé þess var kr. 500.000.00 og á félagið sjálft ekkert hlutabréfanna. Hækkun frá nafnverði bréfanna nemur því 75.932%. Samkvæmt því hefur stefnandi boðið fram sem gilt veð fyrir eftirstöðvum stóreignaskattsins hlutabréf í félaginu, merkt A-27 til A31 incl., að nafnverði kr. 50.000.00 og er aðalkrafa hennar við það miðuð. Hlutabréf þessi eru eign Óskars Norðmanns, sem hefur samþykkt veðsetningu þeirra, og þau munu ekki vera heft öðrum veðböndum.

Til vara hefur stefnandi boðið fram sem veð hlutabréfin, merkt A-27 til A-35 incl., að nafnverði kr. 90.000.00, en þau bréf eru öll eign Óskars Norðmanns, sem hefur samþykkt veðsetningu þeirra og þau munu ekki vera heft öðrum veðböndum.

Aðalkröfu sína byggir stefnandi á því, að samkvæmt ákvæðum 8. mgr. laga nr. 22 frá 1950, sbr. 2. mgr. 22. gr. reglugerðar nr. 133 frá 1950,

sé gjaldanda stóreignaskatts heimilt að greiða nokkurn hluta hans með skuldabréfum. Til tryggingar greiðslu skuldabréfa þessara skuli ríkissjóður fá veð í hinum skattlögðu eignum og sé eign veðhæf fyrir fjárhæð, er samsvari matsverði hennar til stóreignaskatts. Hlutaþréf þau, sem boðin hafi verið fram af stefnanda, hafi verið metin til stóreignaskatts og skattlögð og séu því veðhæf í þessu sambandi fyrir samsvarandi fjárhæð og þau hafi verið metin á til stóreignaskatts. Ekki geti skipt máli í þessu sambandi, þótt bréf þessi séu eign Óskars Norðmanns, þar sem hann hafi verið talinn stóreignaskattskyldur og hafi hlutaþréfin verið talin með eignum hans við ákvörðun stóreignaskattsins.

Sýknukröfu sína byggir stefndi á því, að hlutaþréf séu ekki veðhæf til tryggingar skuldabréfum, sem notuð séu til greiðslu stóreignaskatts samkvæmt ákvæðum 8. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950, þar sem þau hafi ekki verið skattlögð. Samkvæmt ákvæðum 3. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 séu hlutaþréf sem slík alls ekki skattlögð, heldur séu það hinar raunverulegu eignir hlutafélaganna, sem séu skattstofn. Hlutaþréfin sjálf séu aðeins skilríki fyrir eignarheimildum í hlutafélagi, en ekki nein sjálfstæð eign. Þau hafi því ekki verið notuð sem skattstofn við álagningu stóreignaskattsins.

Þá hefur stefndi talið, að þar sem hlutaþréf séu aðeins skilríki fyrir eignarhlutdeild, séu þau harla lítils virði sem trygging, þar sem eignir þær, sem þau vísi á, séu eftir sem áður óbundnar.

Í 3. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 segir, að félög greiði ekki skatt samkvæmt lögnum, en hreinum eignum þeirra, reiknuðum samkvæmt ákvæðum laganna, skuli skipt niður á eigendur félaganna í réttu hlutfalli við hlutfjár- og stofnfjáreign þeirra hvers um sig og þær eignir teljast með öðrum eignum við skattálagninguna. Hins vegar segir í 9. mgr. 12. gr. laganna og b-lið 4. gr. laga nr. 59 frá 1950, að samvinnufélög og hlutafélög skuli greiða þann hluta af skatti, er eigendum þeirra eða hluthöfum ber að greiða vegna eignar þeirra í félögnum, þar með talin hlutfjár- og stofnfjáreign. Þá eru í 9. mgr. 12. gr. og lögum nr. 117 frá 1950 nánari reglur um, hvernig reikna skuli þann skatthluta, er félögum ber að greiða samkvæmt þessu.

Í 8. mgr. 12. greinar laga nr. 22 frá 1950 segir svo um greiðslu stóreignaskatts: „Nú er skattur hærri en kr. 2000.00, og er gjaldanda þá heimilt að greiða allt að 90% af því, sem fram yfir er, með skuldabréfum, er hann gefur út, en ríkisstjórnin ákveður form og texta skuldabréfanna. Andvirði bréfanna greiðist með jöfnum afborgunum á eigi lengri tíma en 20 árum og séu ársvextir af þeim 4%. Til tryggingar greiðslu skuldabréfanna skal ríkissjóður fá veð í hinum skattlögðu eignum, og er eign veðhæf fyrir fjárhæð, er samsvarar matsverði hennar til þessa skatts.“ Af ákvæði þessu er ljóst, að allar þær eignir, sem skattlagðar hafa verið, eru veðhæfar í þessu sambandi. Í 4. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 er svo ákveðið, að af eignum einstaklinga, reiknuðum samkvæmt ákvæðum 12. greinarinnar, séu fyrstu

kr. 300.000.00 hjá hverjum skattaðilja skattfrjálsar. Hins vegar er ekkert um það fram tekið, hverskonar eignir skuli vera skattfrjálsar og verður því eigi unnt að skýra ákvæði 8. mgr. 12. gr. öðruvísi en svo, að allar eignir þeirra, er stóreignaskattur er lagður á, séu veðhæfar.

Ákvæði 3. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 verða ekki skilin á annan hátt en þann, að þar sé sett sérstök regla um verðmætismat hlutabréfa, er nota skuli við ákvörðun stóreignaskattsins. Má því telja, að skattlögð séu hlutabréf þess, er stóreignaskattur er lagður á. Eru því hlutabréf þess, er stóreignaskattur er á lagður, veðhæf til tryggingar skuldaþréfum, sem skatturinn er greiddur með samkvæmt ákvæðum 8. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950. Verður ekki séð að nokkru máli skipti í þessu sambandi, þótt um sé að ræða hluta skattsins, sem félögum er gert að greiða. Í ákvæðum laga nr. 22 frá 1950 er hvergi fram tekið, að skattgreiðandi og eigandi veðsins þurfi að vera sami aðili og verður það því ekki talið hafa áhrif á veðhæfi eignar, þótt annar eigi hana en sá, sem skattinn á að greiða.

Að því er varðar þá mótbáru stefnda, að hlutabréf séu ekki veðhæf, þar sem í þeim felist lítil trygging, þá verður ekki á það fallist, að slíkt skipti hér máli. Í 8. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 er tryggingahæfi allra hinna veðhæfu eigna ákveðið hið sama og matsverð þeirra við ákvörðun stóreignaskattsins. Þá á stefndi opna leið að ákveða í veðbréfinu einhver viðurlög, ef veðið kynni að rýrna verulega á veðtímanum.

Með vísan til alls þessa verður aðalkrafa stefnanda tekin til greina, enda hefur útreikningur hennar á stóreignaskattsmatsverði hinna framboðnu hlutabréfa ekki verið vefengdur.

Eftir þessum málalokum þykir rétt, að stefndi greiði stefnanda málskostnað, er þykir hæfilega ákveðinn kr. 2000.00.

Benedikt Sigurjónsson kvað upp dóm þennan sem umboðsdómari samkvæmt umboðsskjali, útgefnu af dómsmálaráðherra 16. júlí 1952.

Dómsorð:

Stefnandi, stjórn J. Þorláksson & Norðmann h/f f. h. félagsins, er heimilt að setja hlutabréf í félaginu, merkt A. 27, A. 28, A. 29, A. 30 og A. 31, að veði fyrir eftirstöðvum af vangoldnum stóreignaskatti, sem félaginu var gert að greiða samkvæmt lögum nr. 22 frá 1950.

Stefndi, fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, greiði stefnanda kr. 2000.00 í málskostnað.

Dómi þessum ber að fullnægja innan 15 daga frá lögbirtingu hans að viðlagðri aðför að lögum.