

Fimmtudaginn 19. október 1995.

Nr. 290/1993.

Pharmaco hf.

(Jón Steinar Gunnlaugsson hrl.)

gegn

íslenska ríkinu

(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)

Hlutfélög. Skattar. Jöfnunarhlutabréf. Endurgreiðsla. Vextir. Sér-
atkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Hrafn Bragason, Arnljótur Björnsson, Guðrún Erlendsdóttir, Haraldur Henrysson og Hjörtur Torfason.

Áfrýjandi skaut máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 20. júlí 1993. Hann krefst þess, að úrskurður ríkisskattaneftndar nr. 625/1992 frá 30. júní 1992 verði ógiltur og stefndi verði dæmdur til að endurgreiða sér ofgreidd opinber gjöld, aðallega að fjárhæð 4.680.155 krónur, en til vara að fjárhæð 230.978 krónur. Í vexti krefst áfrýjandi nánar tilgreindra dráttarvaxta samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá 21. ágúst 1990 til greiðsludags, en til vara vaxta samkvæmt 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. 17. gr. laga nr. 49/1987, frá 21. ágúst 1990 til þingfestingardags málsins, 15. september 1992, en með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga frá þeim degi til greiðsludags. Þá krefst áfrýjandi málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða dóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

I.

Samkvæmt 4. mgr. 37. gr. laga nr. 32/1978 um hlutfélög er hlutfjárhækkun með útgáfu jöfnunarhlutabréfa ekki gild, fyrr en ákvörðun hefur verið skráð. Fallist er á það með héraðsdómara, að þar sé átt við skráningu í Hlutfélagaskrá, sbr. og H. 1994, 758, þar sem því er slegið föstu, að það sé lögbundið skilyrði fyrir útgáfu jöfnunarhlutabréfa, að hún sé tilkynnt til Hlutfélagaskrár.

Eins og fram kemur í hinum áfrýjaða dómi, var samþykkt á aðal-

fundum áfrýjanda árin 1986 til 1990 að hækka hlutafé félagsins með útgáfu jöfnunarhlutabréfa. Var jafnan bókað í fundargerðabók, að ákveðið væri að gefa út jöfnunarhlutabréf, eins og lög leyfðu, og var það einnig skráð í bókhald og ársreikninga félagsins. Jöfnunarhlutabréfin voru síðan gefin út fljótlega, eftir að ákvörðun aðalfundar lá fyrir. Var hlutafjárukningin alltaf tilgreind í skattframtali áfrýjanda, og skattstjóra voru sendir hlutafjármiðar árlega vegna hlutafjárukningarinnar. Það var ekki fyrr en með bréfi skattstjóra 2. maí 1990, að áfrýjanda varð ljóst, að ákvörðunin hafði ekki verið tilkynnt til Hlutafélagaskrár. Eins og að framan segir, var ákvörðun aðalfunda áfrýjanda um útgáfu jöfnunarhlutabréfa ógild samkvæmt skýru ákvæði hlutafélagalaga.

II.

Ekki er ágreiningur um það, að áfrýjandi hafi í raun gefið út jöfnunarhlutabréf og lagt fram gögn um þau, eins og að framan greinir, til skattyfirvalda án athugasemda af þeirra hálfu fyrr en árið 1990. Verður ekki annað séð en að öll efnisleg skilyrði til útgáfu hlutabréfanna hafi verið fyrir hendi og rétt hafi verið að henni staðið að öðru leyti en því, að á hafi skort tilkynningu til Hlutafélagaskrár. Skattyfirvöld gátu sannreynt þann skort með upplýsingum frá Hlutafélagaskrá, ef tilefni hefði gefist til. Með hliðsjón af því þykir rétt að taka til greina varakröfu áfrýjanda og telja, að skattstjóra Reykjanessumdæmis hafi einungis verið rétt að endurákvarða áfrýjanda skatt fyrir árin 1988 til 1990, sbr. 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Samkvæmt því á áfrýjandi rétt á endurgreiðslu á 230.978 krónum, sem hann greiddi vegna áranna 1986 og 1987 vegna endurákvörðunar skattstjóra árið 1990 ásamt vöxtum, svo sem í dómsorði greinir.

Rétt þykir, að málskostnaður falli niður bæði í héraði og fyrir Hæstarétti.

D ó m s o r ð:

Stefndi, íslenska ríkið, greiði áfrýjanda, Pharmaco hf., 230.978 krónur með vöxtum samkvæmt 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 17. gr. laga nr. 49/1987, frá 21. ágúst 1990 til upp-

sögu dóms þessa, en með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá þeim degi til greiðsludags.

Málskostnaður fellur niður í héraði og fyrir Hæstarétti.

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

Í máli þessu er óumdeilt, að ákvarðanir áfrýjanda um útgáfu jöfnunarhlutabréfa á árunum 1986 til 1990 voru skráðar í fundargerðabækur, bókhald og ársreikninga áfrýjanda svo og, að hlutabréfin hafi jafnan verið gefin út, send hluthöfum og upplýsingar um þau færð í hlutaskrá eftir fyrirætlum 24. gr. laga nr. 32/1978 um hlutafélög, sem þá giltu. Ekki er heldur deilt um, að hinu hækkaða hlutafé var skipt milli hluthafa samkvæmt ákvörðunum á aðalfundum áfrýjanda, eins og við átti. Þá hefur stefndi ekki vefengt, að áfrýjandi og einstakir hluthafar hafi á því tímabili, sem hér skiptir máli, talið fram til skatts í samræmi við fyrrnefndar ákvarðanir um hækkun hlutafjár með útgáfu jöfnunarhlutabréfa.

Hins vegar greinir aðila á um, hvort það, að áfrýjandi tilkynnti ekki Hlutafélagaskrá um útgáfu jöfnunarhlutabréfanna fyrr en 10. maí 1990, valdi því, að honum beri að greiða tekjuskatt og eignarskatt vegna næstliðinna starfsára, eins og bréfin hafi aldrei verið gefin út. Eru athugasemdir stefnda við útgáfu jöfnunarbréfa áfrýjanda einskorðaðar við þetta atriði, en það telur stefndi vera skilyrði fyrir því skatthagræði, sem áfrýjandi heldur fram, að hann eigi rétt á.

Leggja verður til grundvallar, að greindar ákvarðanir áfrýjanda um jöfnunarhlutabréf hafi verið teknar með lögmætum hætti og án þess að vegið væri að þeim hagsmunum, sem ákvæðum hlutafélagalaga er einkum ætlað að vernda. Verður ekki fallist á, að ákvarðanirnar séu markleysa í skattalegu tilliti vegna þess eins, að áfrýjandi vanrækti fram á árið 1990 að gæta reglna laga nr. 32/1978 um tilkynningar til Hlutafélagaskrár. Ekki er fram komið, að reynt hafi verið að vefengja ákvarðanirnar, eftir að bætt var úr þessum bresti. Verður við það að miða, að áhrif þeirra á skipan hlutafjár í félaginu hafi orðið varanleg. Ekkert bendir til þess, að áfrýjandi eða hluthaf-

ar hafi með ákvörðunum þessum eða öðrum gerðum í framhaldi af þeim reynt að sniðganga réttarreglur um opinber gjöld.

Ákvæði laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. meðal annars 1. mgr. 9. gr. og 8. tl. 31. gr. þeirra, veita skattþegnum tiltekið hagræði, ef jöfnunarhlutabréf eru gefin út innan þeirra marka, sem lögin setja. Lögin verða ekki skýrð svo, að hagræði þetta sé, hvernig sem á stendur, háð því, að Hlutfélagaskrá sé tilkynnt um ákvarðanir um jöfnunarhlutabréf innan þess mánaðarfrests, sem greinir í þágildandi lögum nr. 32/1978, sbr. 1. mgr. 147. gr. þeirra. Eins og atvikum er háttað í þessu máli, verður ekki séð, að lagarök mæli gegn því, að áfrýjandi njóti lögmæltis skatthagræðis vegna ákvarðana sinna um jöfnunarhlutafé.

Samkvæmt því, sem nú er rakið, teljum við, að taka beri til greina kröfu áfrýjanda um endurgreiðslu opinberra gjalda, að fjárhæð 4.680.155 krónur. Við álitum, að niðurstaða þessi sé ekki andstæð dómi Hæstaréttar 29. mars 1994 í málinu nr. 10/1994, en í því máli voru atvik aðeins að nokkru leyti sambærileg sakarefni því, sem hér er til úrlausnar.

Þar sem meiri hluti dómenda hefur komist að annarri niðurstöðu, teljum við ekki ástæðu til að fjalla sérstaklega um vexti og málskostnað.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 17. maí 1993.

Mál þetta, sem dómtekið var að loknum munnlegum flutningi 27. apríl sl., er höfðað með stefnu, sem árituð er um viðtöku 16. september sl.

Stefnandi er Pharmaco hf., kt. 500269-7319, Hörgatúni 2, Garðabæ.

Stefndi er íslenska ríkið, og er fjármálaráðherra, Arnarhvoli, Reykjavík, stefnt fyrir þess hönd.

Málið er höfðað til ógildingar úrskurði ríkisskattaneftndar nr. 625/1992, sem kveðinn var upp 30. júní 1992. Er aðallega gerð krafa um endurgreiðslu ofgreiddra opinberra gjalda, að fjárhæð 4.680.155 kr., en til vara um endurgreiðslu ofgreiddra opinberra gjalda, að fjárhæð 230.978 kr. Þess er enn fremur krafist aðallega, að aðalkrafa verði endurgreidd með dráttarvöxtum skv. III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987, en til vara er krafist vaxta skv. 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt til þingfestingardags málsins, en dráttarvaxta frá þeim degi til greiðsludags. Sams konar vaxtakrafa er höfð uppi um varakröfu. Þá er krafist málskostnaðar samkvæmt reikningi.

Stefnda krefst sýknu og málskostnaðar að mati dómsins.

Málavextir.

Stefnandi lýsir málavöxtum á þann veg, að á aðalfundum hans árin 1986 til 1990 hafi verið samþykkt að hækka hlutafé hans með því að gefa út jöfnunarhlutabréf. Hafi á hverjum aðalfundi verið ákveðið að gefa út jöfnunarhlutabréf eins og lög leyfðu og það ávallt verið bókað í fundargerðabók. Ákveðinn starfsmaður stefnanda hafi séð um útgáfu jöfnunarhlutabréfanna eftir hvern aðalfund og sent þau hluthöfum. Stefnandi kveðst hafa samþykkt hlutafjárhækkanirnar óáreittur af yfirvöldum, allt þar til honum hafi borist bréf skattstjóra Reykjanessumdæmis, dagsett 2. maí 1990. Þá hafi forsvarsmönnum stefnanda orðið ljóst, að starfsmanni sínum hafði sést yfir ákvæði 37. gr. hlutafélagalaga nr. 32/1978 um, að hlutafjárhækkun sé ekki gild, fyrr en ákvörðun hafi verið skráð. Með bréfi, dagsettu 10. maí 1990, hafi stefnandi sent Hlutafélagaskrá tilkynningu um útgáfu jöfnunarhlutabréfanna vegna allra ára. Þrátt fyrir þessa leiðréttingu hafi skattstjóri breytt framtölum stefnanda fyrir gjaldárin 1986, 1987, 1988 og 1989 þannig, að hlutafé hans hafi verið lækkað sem svari til útgáfu jöfnunarhlutabréfanna. Þetta hafi haft veruleg áhrif til hækkunar á eignarskattsstofni stefnanda. Jafnframt hafi hlutafjárlækkunin áhrif á fjárhæð frádráttarbærs arðs, en sá frádráttur megi aldrei vera hærri en 10% af nafnverði hlutafjár, sbr. 8. tl. 31. gr. laga um tekju- og eignarskatt. Hafi fjárhæð hins frádráttarbæra arðs fyrir þessi fjögur gjaldár verið lækkuð. Við það hafi tekjuskattsstofn stefnanda hækkað um verulegar fjárhæðir. Sambærilega breytingu og að framan getur gerði skattstjóri á framtali stefnanda vegna gjaldársins 1990 og tilkynnti honum um það með bréfi, dagsettu 26. júlí 1990.

Með úrskurðum, upp kveðnum 2. júlí og 10. og 27. september 1990, ákvað skattstjóri, að hin endurskoðaða álagning skyldi standa óbreytt. Stefnandi kærði endurákvörðun gjaldanna til ríkisskattanefndar, sem staðfesti úrskurð skattstjóra 30. júní 1992.

Á tímabilinu ágúst til desember 1990 greiddi stefnandi opinber gjöld í samræmi við endurálagninguna, alls 4.680.155 kr., sem er aðalstefnukrafa hans í málinu.

Aðilar eru sammála um þessa málavaxtalýsingu. Þá er enginn tölulegur ágreiningur í málinu og ekki heldur um endurgreiðslutíma, en stefndi hefur fallið frá mótmælum sínum í þá veru, er fram koma í greinargerð hans.

Ágreiningur í máli þessu snýst um það, hvort vanræksla stefnanda við að tilkynna útgáfu jöfnunarhlutabréfanna til Hlutafélagaskrár eigi að valda því, að útgáfa þeirra sé ógild og hann eigi að greiða skatta, eins og þau hafi aldrei verið gefin út.

Málsástæður og lagarök.

Stefnandi vísar til þess í fyrsta lagi, að það sé röng lögskýring að túlka formreglur hlutafélagalaga þannig, að þær ráði úrslitum um skattlagningu. Tilgangur reglna hlutafélagalaga um skráningu upplýsinga sé að tryggja, að þeir, sem eigi viðskipti við hlutafélög, og aðrir, er hagsmuna eigi að gæta, geti aflað sér vitneskju um efni ýmissa mikilvægra ákvarðana. Í athugasemdum með 37. gr. hlutafélagalaga komi berlega í ljós tilgangurinn með tilkynningarskyldu til Hlutafélagaskrár um ákvörðun um útgáfu jöfnunarhlutabréfa. Hann sé sá að koma í veg fyrir útgáfu þeirra, fyrr en ákvörðunin hafi verið tilkynnt. Hugtakið „gildi“ í 4. mgr. 37. gr. hlutafélagalaga beri að skilja þannig, að vanræksla í skráningu geti valdið því, að lítið verði á óskráða hlutafjárhækkun sem ógilda gagnvart viðsejendum félagsins og hluthöfum. Hugtakið hafi samkvæmt lagaákvæðinu þessa takmörkuðu þýðingu. Þegar svo stefnandi hafi tilkynnt Hlutafélagaskrá um útgáfuna, hafi hún verið skráð athugasemdalaust. Þá er því haldið fram, að skattstjóra hafi verið ljóst, að útgáfa jöfnunarhlutabréfa hafi verið samþykkt á aðalfundi stefnanda árlega, þar eð stefnandi hafi sent skattstjóra ársreikninga með skattframtölum, auk þess sem hlutafjárukningin hafi verið tilgreind á skattframtölunum. Til viðbótar hafi svo skattstjóra verið sendir hlutafjármíðar árlega vegna hlutafjárukningarinnar.

Í öðru lagi heldur stefnandi því fram, að með því að vanræksla hans um tilkynningarskyldu hafi ekki valdið neinu tjóni, hafi skattstjóra borið að beita svonefndri meðalhöfsreglu. Beiting hennar hafi falið í sér, að skattstjóri hefði tilkynnt stefnanda, að hann hefði vanrækt tilkynningarskylduna. Í framhaldi af því hefði skattstjóri gefið stefnanda stuttan frest til að bæta úr vanrækslunni.

Í þriðja lagi hafi jafnræðisregla stjórnsýsluréttar verið brotin á stefnanda. Alkunna sé, að formkröfum hlutafélagalaga sé ekki framfylgt og það látið átölulaust af yfirvöldum, bæði Hlutafélagaskrá og öðrum. Skattfyrirvöld hafi aldrei gengið eftir því, að þeim væri framfylgt. Þegar skattstjóri komist að því fyrir tilviljun, að stefnandi hafi ekki fylgt þessum formreglum, sé það brot á jafnræðisreglunni að skylda hann til þungbærra fjárútláta, sem séu reist á allt öðrum lagagrunni en formreglum hlutafélagalaga, þ. e. skattalögum.

Verði ekki fallist á ógildingu úrskurðar ríkisskattanefndar af framangreindum ástæðum, heldur stefnandi því fram, að útgáfa jöfnunarhlutabréfanna hafi öðlast gildi, um leið og hún hafi verið tilkynnt og skráð hjá Hlutafélagaskrá, jafnvel þótt farið væri fram úr þeim fresti, sem settur sé í 147. gr. hlutafélagalaga. Verði að líta svo á, að ákvörðunin öðlist gildi afturvirkir frá

þeim degi, er hún var tekin. Hlutfélagaskrá hafi engar athugasemdir gert og metið hækkunina gilda að öllu leyti.

Varakrafa stefnanda er rökstudd með því, að skattstjóra hafi ekki verið heimilt að endurákværða stefnanda skatt nema vegna síðustu tveggja ára, sem næst voru á undan því ári, er endurákvörðunin fór fram, þótt í ljós hafi komið, að álagningin væri of lág. Skattstjóra hafi því ekki verið heimilt, sbr. 2. mgr. 97. gr. laga um tekju- og eignarskatt, að endurákværða stefnanda skatt fyrir árin 1986 og 1987. Fjárhæð varakröfunnar sé sú fjárhæð, er stefnandi hafi greitt vegna þessara tveggja ára.

Auk framangreindra ákvæða hlutfélagalaga og skattalaga styður stefnandi málsókn sína ákvæðum vaxtalaga og laga um meðferð einkamála nr. 91/1991.

Stefnandi heldur því fram, að lokaákvæði 37. gr. hlutfélagalaga sé skýrt og ekkert tilefni til að skýra það öðruvísi en eftir orðum þess. Ljóst sé af því og öðrum ákvæðum V. kafla laganna, að skilyrði þess, að hlutafjár-hækkun sé gild, sé, að hún sé skráð. Tilgangurinn með því að setja þetta skilyrði sé sá að tryggja það, að viðskiptamenn hlutfélags og aðrir, er hagsmuna eigi að gæta, geti aflað sér upplýsinga um mikilvægar ákvarðanir hlutfélaga. Þetta eigi einnig við um skattyfirvöld. Því er mótmælt, að ekki hafi hlotist tjón af atferli stefnanda. Þótt skattar hafi verið endurákværðaðir, hafi þeir greiðst síðar til ríkissjóðs og án vaxta.

Stefndi mótmælir því, að hann hafi brotið meðalhöfsregluna og jafnræðisregluna á stefnanda. Skattstjóra hafi ekki borið að leiðbeina stefnanda um reglur hlutfélagalaga, og jafnvel þótt hann hefði gert það, breytti það engu, þar er slík tilkynning gæti ekki haft afturvirk áhrif. Skattyfirvöldum beri að leggja á skatta samkvæmt gildandi lögum og gæta þess, að samræmi og jafnræði sé milli skattþegna, eftir því sem unnt sé. Framtöl stefnanda hafi fengið sömu meðferð og framtöl annarra, og því hafi jafnræðisreglu verið gætt. Ef litið hefði verið fram hjá því, að hækkun hlutafjár taki gildi við skráningu þess, hefðu ekki sömu reglur gilt um skattlagningu stefnanda og annarra.

Stefndi hafnar varakröfu stefnanda með þeim rökum, að tveggja ára reglan í 2. mgr. 97. gr. laga um tekju- og eignarskatt eigi aðeins við, ef látnar hafi verið í té fullnægjandi upplýsingar í framtali eða fylgigögnum, er reisa mætti rétta álagningu á. Augljóst sé, að svo hafi ekki verið gert, og gildi því 1. mgr. greinarinnar, sem heimili endurákvörðun vegna tekna og eigna síðustu sex ár.

Stefndi vísar til sömu lagaákvæða og stefnandi.

Niðurstaða.

Samkvæmt 4. mgr. 37. gr. hlutafélagalaga er hækkun hlutafjár með útgáfu jöfnunarhlutabréfa ekki gild, fyrr en ákvörðun um það hefur verið skráð. Í athugasemdum með frumvarpi því, er síðar varð að lögum um hlutafélög nr. 32/1978, segir, að ákvæðið hafi það í för með sér, að ekki megi gefa út jöfnunarhlutabréf, fyrr en ákvörðunin hafi verið tilkynnt og skráð. Er vísað til þess, að hér sé um áþekka reglu að ræða og í 2. mgr. 21. gr. hlutafélagalaga. Það segir hins vegar ekki, að um sams konar reglu sé að ræða, en í 2. mgr. 21. gr. er aðeins um að ræða skráningu í hlutaskrá.

Með hliðsjón af athugasemdunum verður að skilja ákvæði 4. mgr. 37. gr. þannig, að hækkun hlutafjár með útgáfu jöfnunarhlutabréfa sé ekki gild, fyrr en hún hefur verið skráð hjá Hlutafélagaskrá. Samkvæmt 1. mgr. 147. gr. hlutafélagalaga skal tilkynna hækkunina til Hlutafélagaskrár innan mánaðar. Þar eð gildi ákvörðunarinnar er bundið við skráningu í Hlutafélagaskrá, verður ekki fallist á, að hún gildi afturvirkkt, eins og stefnandi heldur fram.

Eins og að framan var rakið, láðist stefnanda að tilkynna Hlutafélagaskrá um útgáfu jöfnunarhlutabréfanna. Skattstjóra var því óheimilt annað en meta hana ógilda og endurákværða skatta stefnanda. Annað mat skattstjóra hefði verið andstætt tilvitnuðu lagaákvæði, auk þess sem hann hefði með því mismunað framteljendum. Þá verður að fallast á það með stefnda, að skattstjóra hafi ekki borið skylda til að leiðbeina stefnanda um reglur hlutafélagalaga. Þar eð útgáfa jöfnunarhlutabréfanna var ógild, voru skattframtöl stefnanda röng og því heimilt að endurákværða skatta hans sex ár aftur í tímann, sbr. 97. gr. laga um tekju- og eignarskatt.

Samkvæmt framansögðu verður ekki fallist á það með stefnanda, að ógilda beri úrskurð ríkisskattaneðndar nr. 625/1992. Af því leiðir, að stefndi verður sýknaður af öllum kröfum stefnanda í málinu.

Eftir atvikum þykir rétt, að málskostnaður falli niður.

Arngrímur Ísberg héraðsdómari kvað upp dóminn.

D ó m s o r ð:

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknaður af öllum kröfum stefnanda, Pharmaco hf.

Málskostnaður fellur niður.