

Miðvikudaginn 1. nóvember 1995.

Nr. 353/1995.

Andri hf.

(Sigurður G. Guðjónsson hrl.)

gegn

Gjaldheimtunni í Reykjavík

(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)

Kærumál. Fjárnám. Hlutfélag. Félagsslit. Skattskylda.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Garðar Gíslason, Arnljótur Björnsson og Markús Sigurbjörnsson.

Sóknaraðili skaut máli þessu til Hæstaréttar með kæru 14. október 1995, sem barst réttinum ásamt kærumálgögnum 25. október. Kærður er úrskurður Héraðsdóms Reykjavíkur 13. október, þar sem staðfest var fjárnám, sem gert var í eignarhluta sóknaraðila í fasteigninni Bíldshöfða 12 í Reykjavík 8. mars 1995. Kæruheimild er í 3. mgr. 95. gr. laga nr. 90/1989 um aðför, sbr. 102. gr. laga nr. 92/1991. Sóknaraðili krefst þess, að hinum kærða úrskurði verði hrundið og ógilt verði greint fjárnám, sem gert var til tryggingar skattkröfu, að fjárhæð 27.662.154 krónur. Hann krefst og málskostnaðar í héraði og kærumálskostnaðar.

Varnaraðili krefst staðfestingar hins kærða úrskurðar og kærumálskostnaðar.

Svo sem greint er í hinum kærða úrskurði, voru hlutfélögin Kort og Andri sameinuð í eitt hlutfélag undir nafninu Andri hf., og miðaðist samruninn við 21. desember 1990. Var ákveðið, að samþykktir Andra hf. giltu um hið sameinaða félag. Eftir ákvæðum XV. kafla þágildandi laga nr. 32/1978 um hlutfélög taldist Korti hf., sem sameinaðist þannig öðru félagi, slitið við samruna þeirra. Ákvæði 56. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt eru í samræmi við þessar reglur félagaréttar, enda er þar ráðgert, að hlutfélagi sé slitið, þegar það er algerlega sameinað öðru hlutfélagi.

Sú meginregla kemur fram í 1. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981, að skattskylda hvíli á hlutfélögum, meðan þau eru skráð hér á landi á lögmæltan hátt. Í því felst, að skattskylda hvílir á hlutfélagi, þar til því er slitið. Er þetta áréttað í 4. mgr. 114. gr. laganna, þar sem fram

kemur, að óheimilt er að slíta félagi, fyrr en allir skattar þess hafa verið að fullu greiddir. Félag, sem slitið er með samruna við annað félag, er þar ekki undanskilið. Af þessum sökum verður fallist á, að skylt hafi verið að telja sérstaklega fram fyrir Kort hf. vegna þess hluta ársins 1990, sem það starfaði, og greiða skatta í samræmi við það. Ber því að staðfesta hinn kærða úrskurð.

Sóknaraðili greiði varnaraðila kærumálskostnað, eins og í dóms-orði greinir.

D ó m s o r ð :

Hinn kærði úrskurður er staðfestur.

Sóknaraðili, Andri hf., greiði varnaraðila, Gjaldheimtunni í Reykjavík, 80.000 krónur í kærumálskostnað.

Úrskurður Héraðsdóms Reykjavíkur 13. október 1995.

Mál þetta, er barst dóminum með bréfi sóknaraðila 7. apríl sl., var þingfest 28. apríl sama mánaðar og tekið til úrskurðar að loknum munnlegum flutningi 27. september sl.

Sóknaraðili er Andri hf., kt. 570267-0199, Bíldshöfða 12, Reykjavík.

Varnaraðili er Gjaldheimtan í Reykjavík.

Sóknaraðili krefst þess, að ógilt verði aðfarargerð nr. 11/1995/02678, er gerð var í eignarhlutum sóknaraðila í fasteigninni Bíldshöfða 12 8. mars sl. að kröfu varnaraðila fyrir kröfu, að fjárhæð 27.662.154 kr. Þá er krafist málskostnaðar.

Varnaraðili krefst staðfestingar aðfarargerðarinnar og málskostnaðar.

Málavextir.

Á hluthafafundum í hlutafélögunum Andra og Korti, sem haldnir voru 17. og 21. desember 1990, voru félögin sameinuð í eitt félag undir nafninu Andri hf., og miðaðist sameiningin við 21. desember 1990. Tók Andri hf. við öllum skattréttarlegum skyldum og réttindum Korts hf. frá og með þeim degi.

Með bréfi 8. apríl 1994 tilkynnti skattstjórinn í Reykjavík, að hann hefði í hyggju að endurákværða opinber gjöld Korts hf. vegna gjaldársins 1991 samkvæmt 96. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt. Í bréfinu segir enn fremur, að félagið hafi ekki talið fram vegna þessa árs, og því hafi álagning opinberra gjalda verið áætluð. Í ljós hafi komið, að félagið hafi selt hlutabréf og haft hagnað af þeirri sölu. Tekjur þess árið 1990 hafi því verið verulega miklu hærri en miðað hafi verið við, þegar gjaldstofnar þess hafi verið ákvarðaðir.

Skattstjóri áætlaði tekjuskattsstofn félagsins 50.000.000 kr. og kvaðst jafnframt hafa í hyggju að bæta 25% álagi við samkvæmt 106. gr. nefndra laga. Þá var félaginu gerður kostur á að leggja fram framtal 1991 ásamt rekstrarreikningi vegna tímabilsins 1. janúar til 21. desember 1990 svo og efnahagsreikning pr. 21. desember 1990.

Löggiltur endurskoðandi Korts hf. svaraði þessu erindi 9. maí 1994. Í svarinu kemur fram, að hlutafélögin Andri og Kort hafi sameinast árið 1990, og leiði af því, að framtal þeirra sé sameiginlegt undir nafni Andra hf. fyrir gjaldárið 1991. Hvergi í skattalögum sé að finna ákvæði, er geti um, að hlutafélag, sem slitið sé, eigi að telja fram sérstaklega frá ársbyrjun til sameiningardags. Þá er bent á, að framtal Andra hf. sé búið að vera í höndum skattyfirvalda frá því í nóvember 1991. Taldi endurskoðandinn Kort hf. því ekki þurfa að skila umbeðnu framtali og fór fram á, að opinber gjöld þess fyrir gjaldárið 1991 yrðu felld niður og gjöld Andra hf. endurákvörðuð í samræmi við framtalið.

23. ágúst 1994 úrskurðaði skattstjóri um opinber gjöld Korts hf. árið 1991. Segir þar, að félagið sé skatt- og framtalsskyldt fyrir tímabilið 1. janúar til 21. desember 1990, en hafi hvorki talið fram né lagt fram rekstrar- og efnahagsreikning. Það hafi því ekki fullnægt framtalsskyldu sinni og ekki sinnt til-mælum um úrbætur. Síðan segir orðrétt: „Með hliðsjón af upplýsingum úr skattskilum Andra hf. um skattskyldar tekjur félagsins umrætt rekstrar-tímabil þykir eigi hjá því komist að færa til skattlagningar þá stofna, er kær-anda bar að standa skil á með sjálfstæðum framtalsskilum til samrunadags og skattleggja svo hvorn aðila fyrir sig með aðgreindum hætti. Þeir skatt-stofnar, er sameiginlega eru taldir fram til skattlagningar í framtali Andra hf., eru þó eigi svo skýrt afmarkaðir að full vissa skapist varðandi það, hvernig kljúfa megi þá upp til skattlagningar og þykir því verða að áætla skiptingu þannig: Tekjuskattsstofn áætlast kr. 50.000.000.“ Síðan var bætt við 25% álagi og ný gjöld reiknuð út, sem fjárnám var gert fyrir 8. mars sl.

Ágreiningur aðila er um það, hvort skattleggja eigi Kort hf. sérstaklega fyrir þann tíma ársins 1990, er það starfaði, eða hvort skattleggja eigi ein-göngu Andra hf. og þar með rekstur Korts hf.

Málsástæður og lagarök.

Sóknaraðili skírskotar til þess, að hlutafélögin hafi sameinast í árslok 1990 og þar með hafi Kort hf. hætt að vera til. Hafi sameiningin verið gerð samkvæmt heimild í þágildandi lögum um hlutafélög nr. 32/1978. Hvergi í skattalögum sé að finna ákvæði, sem skyldi hlutafélög, er líði undir lok við samruna, að telja sérstaklega fram vegna þess tímabils, er þau störfuðu sjálfstætt fyrir sameininguna. Úrskurður skattstjóra sé í raun óskiljanlegur í

ljósi síðari málslíðar 1. mgr. 56. gr. laga um tekju- og eignarskatt. Samruni hlutafélaga sé eitt þeirra tilvika, er bundið geti enda á tilvist þeirra. Við samrunann hverfi öll réttindi og skyldur frá félaginu, er líði undir lok, til þess, er haldi starfsemi áfram. Frá samrunadeginum verði því aðeins til einn lögaðili, sem verði meðal annars að ganga frá ársuppgjöri fyrir hið sameinaða félag og telja fram fyrir það. Þetta geti auðvitað leitt til þess, að ríkið verði af skatttekjum, þegar sameinuð eru félög, er rekin hafi verið með hagnaði, og félög með uppsöfnuðu rekstrartapi. Rekstrartap eða eftirstöðvar þess séu og hafi lengi verið frádráttarbær frá tekjum í atvinnurekstri samkvæmt ákvæðum skattalaga, og hafi samruni í þeim tilgangi að nýta tap eins félags í þágu annars verið mikið tíðkaður.

Varnaraðili heldur því fram, að álagningunni sé beint að réttum aðila og hún sé í samræmi við ákvæði laga um tekju- og eignarskatt. Kort hf. hafi verið skattskyldur lögaðili, og hafi félaginu borið að telja fram til skatts og upplýsa um tekjur á liðnu ári og eignir í árslok. Upphaf skattskyldu lögaðila miðist við dagsetningu samþykktu félagsins og lok skattskyldunnar við dagsetningu samþykktu um slit, samruna eða við afskráningu. Framtalskyldan sé í samræmi við upphaf og lok skattskyldu. Skattframtali lögaðila skuli skila eigi síðar en 31. maí ár hvert. Sé það ekki gert, skuli skattstjóri samkvæmt ákvæðum skattalaga áætla tekjur og eignir. Þá vísar varnaraðili í 1. mgr. 56. gr. skattalaga, en samkvæmt henni skuli það félag, er við tekur, taka við öllum skattalegum skyldum og réttindum þess félags, er slitið var. Sóknaraðili beri því ábyrgð á þessum skyldum og réttindum Korts hf.

Niðurstaða.

Hér að framan var gerð grein fyrir samruna umræddra hlutafélaga og þeim dagsetningum, er máli skipta í því sambandi. Í samræmi við 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt tók Andri hf. við öllum skattréttarlegum skyldum og réttindum Korts hf. Í málinu er til úrlausnar, hvort í því hafi falist, að ekki eigi að skattleggja Kort hf. fyrir þann hluta ársins, er það starfaði.

Samkvæmt 1. mgr. 60. gr. nefndra laga skal miða tekjuskatt við tekjur næsta almanaksár á undan skattákvörðun, nema annað sé venjulegt rekstrarár. Kort hf. var starfandi í upphafi árs 1990, og starfsemi þess hætti, er það sameinaðist Andra hf. Hvergi í skattalögum er að finna heimild, er undanþiggi hlutafélag framtals- og skattskyldu við það að sameinast öðru hlutafélagi. Í 1. mgr. 56. gr. laganna er aðeins um það fjallað, að skyldan til að telja fram og greiða skatta færist yfir á það félag, er starfar áfram eftir samrunann, enda gefur orðalag ákvæðisins ekki tilefni til að skýra það á annan hátt. Sóknaraðila bar því að telja sérstaklega fram fyrir Kort hf. fyrir þann

hluta ársins, er það var starfandi, og greiða síðan skatta í samræmi við það. Þetta gerði hann ekki, og var því skattstjóra rétt að áætla gjöld Korts hf., sbr. 2. mgr. 95. gr. skattalaga. Sóknaraðili greiddi ekki þessi gjöld, og var því gerð aðför fyrir þeim, eins og rakið var.

Með hliðsjón af framansögðu verður aðfarargerðin staðfest og sóknaraðili úrskurðaður til að greiða varnaraðila 80.000 kr. í málskostnað, og hefur þá ekki verið tekið tillit til virðisaukaskatts.

Arngrímur Ísberg héraðsdómari kvað upp úrskurðinn.

Ú r s k u r ð a r o r ð:

Aðfarargerð nr. 11/1995/02678, er gerð var í eignarhlutum sóknaraðila, Andra hf., í fasteigninni Bíldshöfða 12 8. mars 1995 að kröfu varnaraðila, Gjaldheimtunnar í Reykjavík, er staðfest.

Sóknaraðili greiði varnaraðila 80.000 kr. í málskostnað auk virðisaukaskatts.
