Fimmtudaginn 6. nóvember 1997.

Nr. 94/1997. **Guðjón Andri Gylfason og**
Þorsteinn Hlynur Jónsson
(Helgi V. Jónsson hrl.)
gegn
íslenska ríkinu
(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)

Sameignarfélag. Félagsslit. Skattskylda.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Pétur Kr. Hafstein, Guðrún Erlendsdóttir og Hrafn Bragason.

Áfrýjendur skutu málinu til Hæstaréttar með stefnu 28. febrúar 1997. Þeir krefjast þess, að úrskurður yfirskattanefndar nr. 952/1994 frá 11. nóvember 1994 og úrskurður skattstjóra Norðurlandsumdæmis eystra frá 1. desember 1993 verði felldir úr gildi um framtalsskyldu Ítalíu pizzu sf. gjaldárið 1993 og að álagning tekjuskatts, að fjárhæð 943.000 krónur, og kirkjugarðsgjalds, að fjárhæð 14.576 krónur, á sameignarfélagið Ítalíu pizzu vegna rekstrarársins 1992 verði felld niður. Þá krefjast áfrýjendur málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða dóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

Eins og fram kemur í héraðsdómi, stofnuðu áfrýjendur og Páll Sigurþór Jónsson 25. ágúst 1992 hlutafélagið Veitingahúsið Greifann í því skyni að taka við rekstri sameignarfélagsins Ítalíu pizzu, sem áfrýjendur höfðu stofnað 1989 og verið hafði sjálfstæður skattaðili. Fimm dögum síðar, 31. ágúst 1992, var á hluthafafundi í Veitingahúsinu Greifanum hf. samþykkt að sameina félögin frá og með 1. september 1992, og var það skráð og tilkynnt með lögboðnum hætti. Hlutafé var aukið úr 450.000 krónum í 15.000.000 krónur, og var tekið fram, að eigendur sameignarfélagsins fengju eingöngu greitt fyrir eignarhluta sinn í því með hlutabréfum í nýja félaginu. Á næsta ári var einungis gert eitt skattframtal og einn ársreikningur fyrir hið sameinaða félag vegna rekstrarársins 1992, þar sem fram kom, að við sameininguna, sem gerð hefði verið „í samræmi við 56. gr.“ laga

nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, hefði Veitingahúsið Greifinn hf. tekið við öllum skattaréttarlegum réttindum og skuldbindingum Ítalíu pizzu sf. Er þetta og það, sem á eftir fór, nánar rakið í héraðsdómi.

Sú meginregla kemur fram í 3. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981, að skattskylda hvíli á sameignarfélögum, enda séu þau sjálfstæðir skattaðilar og skráð í firmaskrá hér á landi, eftir að afhentur hefur verið félagssamningur, þar sem getið sé eignarhlutfalla eigenda, innborgaðs stofnfjár og tilhögunar félagsslita. Í þessu felst, að skattskylda hvílir á sameignarfélagi, þar til því hefur verið slitið. 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 Ítalíu pizzu sf. vegna þess hluta ársins 1992, sem það starfaði, og greiða skatta í samræmi við það, sbr. og H. 1995, 2502. Ber því að staðfesta hinn áfrýjaða dóm.

Áfrýjendur skulu greiða stefnda málskostnað fyrir Hæstarétti, eins og greinir í dómsorði.

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði dómur á að vera óraskaður.

Áfrýjendur, Guðjón Andri Gylfason og Þorsteinn Hlynur Jónsson, greiði in solidum stefnda, íslenska ríkinu, 200.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 2. desember 1996.

Mál þetta, sem dómtekið var að loknum munnlegum flutningi 20. nóvember sl., er höfðað með stefnu, sem árituð er um viðtöku 29. júní 1995.

Stefnendur voru upphaflega Guðjón Andri Gylfason, kt. 170168-3569, Byggðavegi 118, Akureyri, Þorsteinn Hlynur Jónsson, kt. 230867-3729, Austurbyggð 16, Akureyri, og sameignarfélagið Ítalía pizza sf., kt. 710189-1889. Með úrskurði 5. júní sl. var málinu í heild vísað frá héraðsdómi. Með dómi Hæstaréttar 27. ágúst sl. var kröfum Ítalíu pizzu sf. vísað frá dómi svo og kröfum stefnenda í framhaldssök, en að öðru leyti var frávísunarúrskurður felldur úr gildi.

Stefndi er fjármálaráðherra fyrir hönd íslenska ríkisins.

Endanlegar dómkröfur stefnanda eru, að „úrskurður yfirskattanefndar nr. 952/1994 frá 11. nóvember 1994 og úrskurður skattstjóra Norðurlandsumdæmis eystra frá 1. desember 1993 verði felldir úr gildi, að því er varðar

framtalsskyldu Ítalíu pizzu sf. gjaldárið 1993", og að „álagning tekjuskatts, að fjárhæð 943.000 kr., og kirkjugarðsgjalds, 14.576 kr., á sameignarfélagið Ítalíu pizzu sf. vegna rekstrarársins 1992 verði felld niður". Þá er krafist málskostnaðar.

Stefndi krefst sýknu og málskostnaðar.

Málavextir.

Stefnendur lýsa málavöxtum á þá leið, að sameignarfélagið Ítalía pizza sf. hafi verið stofnað 1989. Félagið, sem var í eigu stefnenda, Guðjóns og Þorsteins, var sjálfstæður skattaðili og rak veitingastað á Akureyri. Hinn 25. ágúst 1992 stofnuðu þeir Guðjón og Þorsteinn ásamt Páli Sigurþóri Jónssyni hlutafélagið Veitingahúsið Greifann í því skyni að taka við rekstri sameignarfélagsins. Á hluthafafundi 31. ágúst 1992 var samþykkt að sameina Ítalíu pizzu sf. hlutafélaginu frá og með 1. september 1992. Í því sambandi var hlutafé félagsins aukið um 14.550.000 kr. í 15.000.000 kr., og skyldu eigendur sameignarfélagsins eingöngu fá hlutabréf í Greifanum hf. fyrir eignarhlut sinn í sameignarfélaginu. Firmaskrá Akureyrar var tilkynnt um sameininguna og slit sameignarfélagsins með bréfi 7. september 1992, og var afskráningin og sameiningin auglýst í Lögbirtingablaðinu 25. september 1992.

Ársreikningur og skattframtal var gert sameiginlega fyrir hið sameinaða félag vegna rekstrarársins 1992 í nafni hlutafélagsins. Í skattframtalinu kemur greinilega fram, að við sameininguna hafi félagið tekið við öllum rekstri, eignum og skuldum Ítalíu pizzu sf. Þá kemur fram í ársreikningnum, að ⅓ hluti hlutafjárins (hluti Páls Sigurþórs Jónssonar), 5.000.000 kr., hafi verið greiddur með peningum og víxlum, en fyrir ⅔ hlutafjár (hluta Guðjóns og Þorsteins), samtals að fjárhæð 10.000.000 kr., hafi hlutafé fengið rekstur, eignir og skuldir sameignarfélagsins, þ. e. viðskiptavild, að verðmæti 6.716.645 kr., og eignir umfram skuldir, að fjárhæð 3.283.355 kr. Framtal hlutafélagsins var lagt óbreytt til grundvallar við álagningu opinberra gjalda 1993 á félagið.

Þar sem sameignarfélaginu hafði verið slitið með samruna þess við hlutafélagið, var ekki af hálfu þess talið fram til skatts vegna ársins 1992. Var það byggt á þeirri skoðun stefnenda og endurskoðenda félagsins, að í ákvæðum 57. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt fælist, að við slíkan samruna félaga skyldi það félag, er við tæki, taka við öllum skattaréttarlegum skyldum og réttindum þess félags, sem slitið er, m. a. skyldu til að telja fram til skatts í framtali sínu tekjur og eignir þess félags, sem slitið er. Við útkomu skattskrár 1993 kom í ljós, að áætlaðir höfðu verið skattstofnar á

sameignarfélagið, og nam álagður tekjuskattur 943.000 kr. og kirkjugarðsgjald 14.576 kr., en það eru þau gjöld, sem ágreiningur er um í máli þessu.

Umboðsmaður sameignarfélagsins kærði álagninguna með bréfum 27. ágúst 1993 og 8. september 1993, en því bréfi fylgdi framtal sameignarfélagsins vegna ársins 1992, og óskaði niðurfellingar hinna álögðu gjalda vegna framangreindrar sameiningar.

Með úrskurði skattstjóra 1. desember 1993 hafnaði hann kröfu kæranda. Í úrskurðinum segir, að ekki þyki liggja fyrir fullnægjandi upplýsingar um lok rekstrar á vegum Ítalíu pizzu sf. né yfirtöku Greifans hf. á skattaréttarlegum skyldum þess og réttindum og að gætt hafi verið ákvæða 57. gr. og 57. gr. A í lögum nr. 75/1981, m. a. um mat á því hlutafé í Greifanum hf., sem hluthafar greiða að fullu með því að leggja fram eignir og skuldir Ítalíu pizzu sf. Greifinn hf. fékk samsvarandi úrskurð varðandi sína kæru.

Úrskurði þessum var skotið til yfirskattanefndar með bréfi 8. desember 1993. Niðurstaða yfirskattanefndar var sú, að þótt kæruúrskurður skattstjóra væri með nokkrum annmörkum, væri ekki nægilegt tilefni til að ómerkja hann. Ákvæði lokamálsliðar 1. mgr. 57. gr. laga nr. 75/1981 um, að það félag, sem við tekur, taki við öllum skattaréttarlegum skyldum og réttindum þess félags, sem slitið er, feli það ekki í sér, að nýja félagið geti axlað skattskyldu hins eldra fyrir tímabil, er eldra félagið var til sem sérstakur lögaðili og sjálfstæður skattaðili. Skattstjóri byggi hina umdeildu álagningu á því, að kærandi hafi ekki sinnt framtalsskyldu sinni, sbr. 2. mgr. 95. gr. laga nr. 75/1981. Fellst yfirskattanefnd á það sjónarmið skattstjóra, og hafi sameignarfélaginu borið að skila reikningsskilum og skattframtali fyrir tímabilið frá ársbyrjun 1992 til þess tíma, að félagið var sameinað Veitingahúsinu Greifanum hf., þ. e. fyrir tímabilið 1. janúar 1992 – 31. ágúst 1992. Með því að áætlaðir skattstofnar væru ekki bersýnilega úr hófi fram, skyldu þeir standa óhaggaðir að svo stöddu.

Stefndi lýsir málavöxtum á þá leið, að Ítalía pizza sf., sem var sjálfstæður skattaðili í eigu stefnenda, taldi ekki fram til skatts innan tilskilins framtalsfrests árið 1993. Voru skattstofnar félagsins því áætlaðir, m. a. tekjuskattur, 943.000 kr., og kirkjugarðsgjald, 14.576 kr.

Álagningin var kærð og tekið fram, að Ítalía pizza sf. hefði verið lagt niður árið 1992 og sameinað Greifanum hf. Tekjur og eignir vegna alls ársins 1992 komi fram í ársreikningi og í skattframtali hins sameinaða félags. Með kærunni fylgdi skattframtal félagsins án ársreiknings. Á framtalinu voru hvorki tilgreindar eignir né skuldir, tekjur eða frádráttur, en eftirfarandi athugasemd rituð á framtalið: „Félaginu var slitið árið 1992 og sameinað Greifanum hf., kt. 500992-2479, sbr. meðf. tilkynningu til firmaskrár Akureyrar og skattframtal og ársreikninga Greifans hf.“

Skattstjóri hafnaði kröfum stefnanda og tók m. a. fram, að ekki lægju fyrir fullnægjandi upplýsingar um lok rekstrar félagsins né yfirtökuna. Í úrskurði skattstjóra kom fram, að í tilkynningu til firmaskrár 7. september 1992 væri tekið fram, að sameignarfélagið hefði verið sameinað Greifanum hf. og það félag tekið við öllum réttindum og skyldum sameignarfélagsins frá 1. september 1992.

Úrskurður skattstjóra var kærður til yfirskattanefndar, sem kvað upp úrskurð og vísaði kærunni um áætlaðan tekjuskatt og kirkjugarðsgjald frá að svo stöddu.

Í gögnum málsins kemur fram, að Veitingahúsið Greifinn hf. hafi verið stofnað 25. ágúst 1992 og hlutafé verið 450.000 kr. Tilkynning um hlutafélagið barst Hlutafélagaskrá 2. september 1992. 31. ágúst s. á. var haldinn hluthafafundur og þar samþykkt að taka við rekstri Ítalíu pizzu sf., eignum þess og skuldum frá og með 1. september 1992. Auk þess var samþykkt aukning á hlutafé í 15.000.000 kr. Þessi „sameining" var tilkynnt til firmaskrár 7. september 1992 og auglýst í Lögbirtingablaðinu. Í ársreikningi, sem fylgdi skattframtali hlutafélagsins, kemur fram, að í rekstrarreikningi sé talinn rekstur Ítalíu pizzu sf. 1. janúar til 31. ágúst 1992 og rekstur Veitingahússins Greifans hf. fyrir sama tímabil. Ágreiningur málsins lýtur að lögmæti þessara framtalsskila, en samkvæmt úrskurði yfirskattanefndar bar stefnanda Ítalíu pizzu sf. sjálfstæð skattskylda og var framtalsskylt frá upphafi sameiningarárs og til þess tíma, er „sameining" fór fram.

Málsástæður og lagarök.

Stefnendur reisa kröfu sína á því, að samkvæmt skýru orðalagi sínu mæli lokamálsliður 1. mgr. 57. gr. laga nr. 75/1981 fyrir um, að við slit sameignarfélags við þær aðstæður, sem tilgreindar séu í ákvæðinu, taki það félag, sem við tekur (B), við öllum skattaréttarlegum skyldum og réttindum þess félags, sem slitið er (A). Þetta sé ekki unnt að skilja á annan veg en þann, að B taki við skattaréttarlegri stöðu A, eins og hún sé á þeim degi, sem sameining sé miðuð við. Að öðrum kosti séu orðin „taki við" í ákvæðinu marklaus.

Ofangreind lagagrein eigi rætur að rekja til 5. gr. laga nr. 30/1971 um breytingar á lögum nr. 90/1965 um tekjuskatt og eignarskatt, sem sett var í þeim tilgangi að auðvelda samruna hlutafélaga. Með lögum nr. 40/1978 var sama regla sett um sameignarfélög og samvinnufélög.

Engar reglur séu settar í lögunum til stuðnings því sjónarmiði skattyfirvalda, að félag, sem sameinað sé öðru félagi, eigi að skila sérstöku uppgjöri og skattframtali. Hitt sé heldur, að reglur skattalaga geri erfitt fyrir um slík

skil og skiptingu skattstofns milli sameinaðra félaga. Hér megi nefna ákvæði 31. gr. A, 34. gr., 36. gr., 37. gr. og 53. gr.

Algengt sé, að rekstrarárangur félags sé mismunandi innan rekstrarárs, þ. e. árstíðabundnar sveiflur séu í rekstri flestra fyrirtækja. Þetta geti haft það í för með sér, að sameining félags, sem hafi rekstrarafgang fyrri hluta árs, verði að bíða til ársloka til að skaðast ekki, en félag, sem rekið sé með tapi fyrri hluta árs, geti samkvæmt viðurkenndri skattframkvæmd, sbr. ákvæði lokamálsgreinar 57. gr., fært tap sitt yfir á það félag, sem við taki. Í tilviki stefnenda liggi það fyrir, að umrædd sameining fari fram, þegar besta rekstrartímabil veitingasölu var liðið, þ. e. í lok ferðamannatímans. Hafði á þeim tímamörkum myndast hagnaður í félaginu, eins og yfirfærsla á eignum bendi til. Sá hagnaður eyddist að mestu á þeim tíma, sem eftir var rekstrarársins. Hefði sameignarfélagið verið rekið óbreytt til áramóta, megi því gera ráð fyrir, að útkoma þess hefði orðið öllu lakari en hlutafélagsins, þar sem hlutafélagið var styrkt með auknu eigin fé við inngöngu nýs aðila. Túlkun skattyfirvalda á lagaákvæðinu leiði til misréttis, sem ekki sé tilgangur laganna.

Í úrskurði yfirskattanefndar sé látið að því liggja, að tilkynning stefnenda um sameininguna, þar sem tekið sé fram, að hún sé frá 1. september 1992, styðji, að sameignarfélagið eigi að telja fram vegna rekstrar síns fyrir þau tímamörk. Af hálfu stefnenda er því haldið fram, að í tilvísuðu ákvæði um yfirtöku skattaréttarlegrar skyldu felist skylda hins sameinaða félags til að telja fram með sínum tekjum óframtaldar tekjur sameignarfélagsins með tekjum hlutafélagsins með sama hætti og tíðkast hefur að heimila slíku félagi að draga frá tekjum sínum töp slíkra sameignarfélaga.

Við álagningu opinberra gjalda á Veitingahúsið Greifann hf. gerði skattstjóri ekki athugasemd við sameiningu félaganna, sbr. úrskurð yfirskattanefndar. Við það að áætla tekjur á sameignarfélagið mátti skattstjóra vera ljóst, að með því væri skattstofn hlutafélagsins of hár um sömu tekjur. Tekjur heildarinnar, þ. e. beggja félaganna, eru því bersýnilega oftaldar, en það sé ekki í samræmi við tilgang tilvitnaðra lagagreina, að félög verði fyrir auknum álögum við það að sameinast.

Stefndi heldur því fram, að skýra verði lög nr. 75/1981 svo, að upphaf skattskyldu félags sé tilkynning til firmaskrár, en lok skattskyldu fari saman við lok félags í einkaréttarlegu tilliti, þ. e. við afskráningu, slit, sameiningu eða samruna. Samkvæmt 91. gr. sömu laga hvíli framtalsskylda lögaðila á forsvarsmönnum þeirra, og þeim beri að skila skattyfirvöldum skattframtali ótilkvaddir. Skattframtali lögaðila eigi að fylgja ársreikningur félaganna. Forsvarsmönnum lögaðila beri að skila framtali fyrir lögaðila, meðan þeir séu til. Þessi sjónarmið séu í samræmi við marga úrskurði yfirskattanefndar.

Stefnendur tilkynntu, að Ítalía pizza sf. hefði verið sameinað hlutafélaginu Veitingahúsinu Greifanum. Það félag tæki við öllum réttindum og skyldum sameignarfélagsins frá 1. september 1992. Jafnframt var óskað eftir því, að Ítalía pizza sf. yrði afmáð úr firmaskrá. Samkvæmt þessu var Ítalía pizza sf. með rekstur allt til 1. september 1992. Lagarök skorti fyrir þeirri kröfu stefnenda að fella niður skattskyldu átta mánuðum fyrir sameiningu félaganna, en út á það gangi kröfugerð stefnenda, með því að þeir telji allan rekstur Ítalíu pizzu sf. árið 1992 með tekjum og eignum hlutafélagsins. Því sé einnig við að bæta, að Veitingahúsið Greifinn hf. var stofnað 25. ágúst 1992. Það félag geti ekki borið skattskyldu fyrr en eftir stofnun þess. Þar fyrir utan er dregið í efa, að stofnun hlutafélagsins sé í samræmi við t. d. II. og/eða V. kafla hlutafélagalaga.

Hafnað er þeirri túlkun stefnenda, að orðin „taka við" í 1. mgr. 57. gr. laga nr. 75/1981 leiði til þess, að það félag, sem við taki, axli skattskyldu eldra félagsins. Með orðunum „taka við" er átt við, að ýmis skattaréttarleg réttindi og skyldur flytjist yfir á hið nýja félag á sameiningardegi. Til dæmis megi nefna heimild til útgáfu jöfnunarhlutabréfa, fyrningargrunnur eigna, sem yfirteknar séu, helst óbreyttur o. fl. Við sameiningu félaga sé það meginregla, að eignir eru færðar yfir á nýja félagið á sama skattverði og þær voru á. Bent er á, að bókfært verð viðskiptavildar hjá stefnanda Ítalíu pizzu sf. var 0 kr., en við „sameininguna" verði hún 6.716.645 kr. Bókfærðar eignir Ítalíu pizzu sf. voru 3.283.355 kr., og fyrir það fá eigendur 10.000.000 kr. í hlutabréfum. Þetta atriði skipti ekki máli um meginágreining málsins, þ. e., hvort stefnendum beri að skila framtali fyrir tímabilið 1. janúar til 31. ágúst 1992, en hafi þó áhrif á það, hvort „sameiningin" var lögmæt eða ekki.

Af hálfu stefnda er því hafnað, að um eitthvert misrétti sé að ræða, þótt hagnaður sé skattlagður í lok rekstrar, en megi ekki færast yfir á nýtt félag, en tap megi færast yfir á nýtt félag. Tapið hefði dottið ónýtt niður, og hún er til hagsbóta fyrir skattaðila, sú sérstaka lagaheimild, sem heimilar yfirfærsluna að fullnægðum ákveðnum skilyrðum.

Þótt ekki hafi verið gerð athugasemd við framtal Veitingahússins Greifans hf. af hálfu skattyfirvalda, svo sem stefnendur halda fram, heldur lagt á framtalið óbreytt, gat hlutafélagið kært þá álagningu, og samkvæmt 101. gr. laga nr. 75/1981 getur ríkisskattstjóri breytt álagningunni.

Niðurstaða.

Eins og rakið var hér að framan, lauk starfsemi sameignarfélags stefnenda, Ítalíu pizzu sf., 1. september 1992, er það sameinaðist Veitingahúsinu Greifanum hf. Segir í tilkynningu stefnenda til firmaskrár, að hlutafélagið taki við öllum réttindum og skyldum sameignarfélagsins frá 1. september

1992. Sameignarfélagið var sjálfstæður skattaðili og þess vegna skattskylt samkvæmt 2. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Skattskyldu þess lauk, þegar það sameinaðist hlutafélaginu. Hlutafélagið var stofnað 25. ágúst 1992 og varð þá skattskylt samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 2. gr. skattalaga. Samkvæmt þessu var sameignarfélagið skattskylt fyrstu átta mánuði ársins 1992 og bar að telja fram til skatts samkvæmt 91. gr. skattalaga. Þar eð það gerði það ekki, áætlaði skattstjóri tekjur þess og lagði á gjöld samkvæmt heimild í 95. gr. laganna.

Krafa stefnenda er studd lokamálslið 1. mgr. 57. gr. skattalaga. Samkvæmt því, sem að framan er rakið, er ekki fallist á, að ákvæðið undanþiggi stefnendur því að telja fram og greiða skatta vegna sameignarfélags þeirra fyrir þann hluta árs 1992, er það starfaði, og verður stefndi því sýknaður af kröfum þeirra, en rétt þykir, að málskostnaður falli niður.

Arngrímur Ísberg héraðsdómari kvað upp dóminn.

Dómsorð:

Stefndi, fjármálaráðherra fyrir hönd íslenska ríkisins, er sýknaður af kröfum stefnenda, Guðjóns Andra Gylfasonar og Þorsteins Hlyns Jónssonar, en málskostnaður fellur niður.