

2011

Fimmtudaginn 11. nóvember 1990.

Nr. 340/1990. **Fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs**

(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)

gegn

Bergnesi sf.

(Helgi V. Jónsson hrl.).

Skattar. Samlagsfélög. Sératkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

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

Áfrýjendur skutu máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 18. september 1990. Þeir krefjast þess, að hinum áfrýjaða dómi verði hrundið og að úrskurður skattstjórans í Reykjavík frá 26. febrúar 1988 standi óhaggaður og viðurkennt verði með dómi, að stefndi sé ekki sjálfstæður skattaðili. Þá krefjast þeir málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti. Til vara krefjast þeir þess, að málskostnaður verði felldur niður.

Stefndi krefst þess, að hinn áfrýjaði dómur verði staðfestur og áfrýjendur greiði sér málskostnað fyrir Hæstarétti.

Fallast ber á lögskýringar héraðsdómara, sem fram koma í forsendum hans. Hinn áfrýjaði dómur er því staðfestur.

Áfrýjendur skulu greiða stefnda málskostnað fyrir Hæstarétti, eins og nánar greinir í dómsorði. Hefur þá ekki verið tekið tillit til virðisaukaskatts.

D ó m s o r ð:

Hinn áfrýjaði dómur skal vera óraskaður.

Áfrýjandi, fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, greiði stefnda, Bergnesi sf., 80.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

S é r a t k v æ ð i

Hjartar Torfasonar hæstaréttardómara.

Tilkall stefnda í máli þessu til sjálfstæðrar skattaðildar er á því reist, að félagið hafi frá árinu 1985 verið almennt samlagsfélag með

ótakmarkaðri ábyrgð eins félagsmanns, en takmarkaðri ábyrgð tveggja, sbr. a-lið 33. gr., 3. mgr. 9. gr. og 2. mgr. 18. gr. laga nr. 42/1903 um verslanaskrár, firmu og prókúruumboð. Fátt hefur verið um félög þessarar tegundar hér á landi, en þau lúta svipuðum reglum og venjuleg sameignarfélög með ótakmarkaðri ábyrgð, nema sérstakar ástæður leiði til annars. Er á því byggt í umræddum lögum, þar sem fjallað er um skráningu félaganna. Eins og ákvæði 2. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt eru úr garði gerð, er eðlilegt að líta svo á, að byggt sé þar á hinu sama, þannig að almenn samlagsfélög verði talin eiga stöðu við hlið sameignarfélaga, sem falla undir 3. tl. 1. mgr. þessarar lagagreinar. Var skattaðild félaganna þannig skipað, meðan þeirra var sérstaklega getið í lögum og reglugerðum um tekjuskatt og eignarskatt, þ. e. áður en lögum nr. 46/1954 um það efni var breytt með lögum nr. 36/1958. Efnisrök standa og til þess, að samlagsfélögin lúti þeim skilyrðum varðandi skattaðild, sem sett eru sameignarfélögum í þessum tölulið, sbr. 2. mgr. sömu greinar, og verði félag stefnda ekki þar undan skilið fyrir þá sök, að einn félagsmaður beri ótakmarkaða ábyrgð. Fyrirsvarsmaður stefnda hafði ekki sent skattstjóra gögn um nýtt skipulag félagsins, áður en framtali þess árið 1987 var skilað, en virða má það til misskilnings. Á þessum forsendum er ég samþykkur því, að hinn áfrýjaði dómur verði staðfestur.

Dómur bæjarþings Reykjavíkur 29. júní 1990.

Ár 1990, föstudaginn 29. júní, er lagður svohljóðandi dómur á málið nr. 9418/1989: Bergnes sf. gegn skattstjóranum í Reykjavík og fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs.

Mál þetta, sem var dómtekið í dag, hefur Bergnes sf., Traðarlandi 14, Reykjavík, höfðað á hendur skattstjóranum í Reykjavík og fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs á bæjarþingi 26. október 1989 til,

1. að felldur verði úr gildi sá úrskurður skattstjórans í Reykjavík frá 26. 2. 1988, sem lagður er fram á dómskjali nr. 6 í máli þessu, og að viðurkennt verði með dómi, að félagið skuli við skattálagningu gjaldárin 1987, 1988 og 1989 vera sjálfstæður skattaðili,
2. að stefndu verði in solidum dæmdir til að greiða stefnanda málskostnað skv. gjaldskrá Lögmannafélags Íslands, er beri dráttarvexti skv. III. kafla laga nr. 25/1987 frá 15. degi eftir dómsuppsögu til greiðsludags.

Hinn 22. apríl 1964 var tilkynnt til firmaskrár Reykjavíkur um rekstur sameignarfélags, er bar heitið Bergnes sf. Félagið ráku Gunnar Ólafsson og Andrés Magnússon. Árið 1985 var formi félags þessa breytt í samlagsfélagsform. Samningur um rekstur félagsins í því formi er undirritaður 1. október 1985, og eru samlagsmenn dætur Gunnars, þær Hildur Gunnarsdóttir og Hjördís Gunnarsdóttir, með 5.000 króna framlag hvor.

Í tilkynningunni frá 1964, samningi, sem síðar var gerður um rekstur félagsins í sameignarfélagsformi, og samningnum frá 1985 er tekið fram, að félagið sé sjálfstæður skattaðili. Var þannig lagt á félagið allt fram til þess, að skattstjóri hafnaði innsendu skattframtali fyrir gjaldárið 1987 og sjálfstæðri skattaðild með úrskurði 26. febrúar 1988 á þeim forsendum, að til að sameignarfélag geti verið sjálfstæður skattaðili, verði allir félagsaðilar að bera ótakmarkaða ábyrgð á skuldbindingum félagsins.

Skattframtal stefnanda málsins gjaldárið 1987 var tekið sem kæra skv. 2. ml. 1. mgr. 99. gr. laga nr. 75/1981, og kvað skattstjórinn í Reykjavík upp úrskurð 26. febrúar 1988, þar sem því er hafnað, að stefnandi verði talinn sjálfstæður skattaðili, eftir að hafa kallað eftir félagssamningi stefnanda. Stefnandi kærði úrskurðinn til ríkisskattaneftndar, en kæran barst of seint, og var henni vísað frá.

Allar breytingar á aðild að félaginu og félagsformi voru tilkynntar firmaskrá í einu lagi 21. febrúar 1986.

Stefnandi reisir málsókn sína aðallega á því, að félagið sé samlagsfélag og fullnægi því skilyrðum 2. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt til að vera sjálfstæður skattaðili. Stefnandi telur ótvírætt, að félagið hafi við gildistöku laga nr. 75/1981 fullnægt skilyrðum sem sameignarfélag til þess að vera sjálfstæður skattaðili, enda hafi það verið viðurkennt við skattálagningu. Breyting á rekstrarformi félagsins úr sameignarfélagi í samlagsfélag hafi orðið 1. september 1985, er Hildur og Hjördís Gunnarsdætur gerðust samlagsmenn, og hafi það engu breytt um heimild til sjálfstæðrar skattaðildar.

Stefnandi rökstyður mál sitt því, að samlagsfélag falli annaðhvort undir 5. tl. 2. greinar framangreindra laga, þar sem fjallað er um önnur félög en áður eru talin, eða undir 1. tl. greinarinnar, þar sem fjallað er um önnur félög með takmarkaðri ábyrgð en hlutafélög. Verði af einhverjum ástæðum ekki fallist á framangreind rök, heldur stefnandi því fram, að félagið skuli teljast sjálfstæður skattaðili á grundvelli 3. tl. 2. gr. laga nr. 75/1981.

Af hálfu stefndu er um málavaxtalýsingu vísað til sóknarskjala, en sú lýsing er í öllu, sem máli skiptir, sú, sem rakin er hér að framan.

Stefndu krefjast sýknu, þannig, að úrskurður skattstjóra standi óhaggaður og viðurkennt verði, að Bergnes sf. sé ekki sjálfstæður skattaðili. Jafnframt er krafist málskostnaðar að mati dómsins.

Af hálfu stefndu er því aðallega haldið fram, að félagssamningurinn um samlagsfélagið sé gerður til málamynda til að leysa Gunnar Ólafsson undan skattskyldu vegna Bergness sf. og því ógildur samkvæmt ákvæðum laga nr. 75/1981. Jafnframt er sýknukrafan studd þeirri ástæðu, að fyrirtækið standi mjög höllum fæti fjárhagslega. Stefndu telja aðalreglu, að skattskylda hvíli á persónum, en til að félag geti talist sjálfstæður skattaðili, þurfi að vera um að ræða sæmilega trausta heimild. Bent er á, að aðeins einn félaganna beri persónulega ábyrgð á skuldum félagsins, en að samlagsfélag verði aðeins talið félag með ótakmarkaðri ábyrgð, að fleiri en einn félagsmaður beri ótakmarkaða ábyrgð, þannig, að heimild til sjálfstæðrar skattaðildar verði ekki reist á ákvæðum um skattaðild sameignarfélaga, sbr. 3. tl. 2. gr. laga nr. 75/1981; samkvæmt 1. tl. komi einungis til greina samlagshlutafélög, en engan veginn almenn samlagsfélög.

Um 5. tl. 2. gr. er því haldið fram, að ákvæði laga nr. 74/1921 og síðari skattalög hafi játað samlagsfélögum rétti til sjálfstæðrar skattaðildar allt til gildistöku laga nr. 36/1958, sem hafi endanlega afnumið þessa heimild. Þótt félaga sé getið sem sjálfstæðra skattaðila í e-lið 3. gr. laga nr. 90/1965, eins og þeim lögum var breytt með lögum nr. 30/1971, telja stefndu, að ekki hafi verið ætlað, að með því væri tekin upp að nýju sérsköttunarheimild fyrir samlagsfélög, enda hafi verið stefnt að því með breytingunni að takmarka sérsköttun sameignarfélaga, sem séu náskyld félagsform, á þeirri forsendu, að þau stæðu á of veikum fjárhagslegum grunni. Þessi stefna komi enn fram í lögum nr. 40/1978, og þessi rök eigi jafnt við um samlagsfélög.

Við aðalflutning var því hreyft af hálfu stefndu, að raunverulega hefði Gunnar orðið einkaeigandi fyrirtækisins, löngu áður en hann gerði félagssamning við dætur sínar, og að sá samningur muni hafa verið gerður löngu síðar en dagsetning hans segir til um. Þessa skoðun styðja þeir við síðbúna tilkynningu til firmaskrár og framtöl samlagsmanna, sem hafi ekki haft ráð á að kaupa hlut í fyrirtækinu. Þá telja stefndu engin viðskiptaleg rök liggja til grundvallar samningnum og framlag systranna engu hafa mátt skipta til að breyta neikvæðum höfuðstól fyrirtækisins, að fjárhæð 942.169,54 kr. samkvæmt skattframtali 1985.

Þessum rökum hefur umboðsmaður stefnanda veitt andsvör m. a. þannig, að hún bendir á, að eftir stofnun félagsins hafi hagr þess vænkast þannig, að hagnaður hafi komið í stað halla, og að eðlilegar ástæður hafi legið til félagsstofnunarinnar, bæði bundnar viðskiptavild, markaðsfestu og yfirfæranlegu tapi, sem eðlilegt hafi verið, að fyrirtækið gæti nýtt sér.

Þá var því hreyft af hálfu stefndu, að ótvíræða lagaheimild skorti til sérsköttunar samlagsfélaga, og staðhæft, að þau væru ekki skattlögð sérstaklega í framkvæmd.

Eftir að Gunnar Ólafsson hafði keypt helming félaga síns í sameignar-

félaginu, stofnaði hann 1. október 1985 um fyrirtækið samlagsfélag með tveimur lögráða dætrum sínum, þeim Hildi og Hjördísi. Þær fengu hvor 10 hundraðshluta í félaginu með rétti til arðs, en án ábyrgðar umfram hlut sinn og án umboðs til að binda félagið. Því verður ekki í móti mælt, að samningur þessi ber keim af málamyndagerningi, en hann er þá að því leyti, eins og lögmaður stefnanda hefur bent á, keimlíkur mörgum samningum um stofnun lítilla hlutafélaga, sem ætlað er að takmarka ábyrgð aðalhlut-hafa í eigin atvinnurekstri, þar sem hann leggur sjálfur að mestu eða öllu leyti til vinnuafli og verkunnáttu. Hvorki í löggjöf né framkvæmd hefur verið þrengt verulega að reglum um hlutafélög til að hamla gegn slíkum háttum við takmörkun ábyrgðar. Aðeins kann að koma til álita, þegar þannig hagar til, að skuldheimtumenn geti öðlast kröfu á hendur aðalhlut-hafa persónulega vegna samninga, sem hann telur sig gera fyrir hönd félags-ins. Í því tilviki, sem hér um ræðir, er aðaleigandi fyrirtækisins fullábyrgur.

Samkvæmt skattframtali stefnanda 1987 voru ónotuð rekstrartöp frá fyrri árum 560.538 kr., en rekstrarhagnaður 1986 209.404 kr. Hafi fyrirtækið getað nýtt sér yfirfæranlegt tap, þykir ekki nema eðlilegt og réttmætt, að stefnandi nyti þess með áframhaldandi sérsköttun.

Samkvæmt gögnum málsins verður ekki annað lagt til grundvallar dómi í máli þessu en að samlagsfélagið hafi verið stofnað nógu snemma, til að sérsköttun þess hafi mátt koma til greina á gjaldárinu 1987, og þykir ekki skipta máli í því sambandi, hvernig eignaraðild að fyrirtækinu var háttáð fyrir þann tíma.

Samkvæmt 5. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981 er „öðrum félögum“ en þeim, sem talin eru í 1.-4. tl., skylt að greiða tekjuskatt og eignarskatt. Þetta er sama orðalag og í e-lið 3. gr. laga nr. 46/1954, eins og þau voru, áður en þeim var breytt 1958. Samkvæmt 6. gr. reglugerðar nr. 47/1955 voru samlagsfélög meðal þessara félaga, og þykja engin efni til að túlka núgildandi ákvæði á annan veg.

Samkvæmt þessu þykir bera að fallast á kröfur stefnanda.

Málskostnaður ákveðst 100.000 kr.

Steingrímur Gautur Kristjánsson borgardómari kvað upp dóm þennan.

D ó m s o r ð:

Úrskurður skattstjórans í Reykjavík frá 26. febrúar 1988 um lok sjálfstæðrar skattaðildar stefnanda, Bergness sf., er felldur úr gildi.

Félagið skal teljast sjálfstæður skattaðili við álagningu skatta gjaldárin 1987, 1988 og 1989.

Stefndi fjármálaráðherra greiði stefnanda 100.000 kr. í málskostnað úr ríkissjóði auk dráttarvaxta frá 15. degi eftir dómsuppsögu til greiðsludags.