Fimmtudaginn 21. janúar 1999.

Nr. 237/1998. **Partafélagið sf.**
Jón Helgi Guðmundsson og
Jón Þór Hjaltason
(Helgi V. Jónsson hrl.)
gegn
íslenska ríkinu
(Jón G. Tómasson hrl.)

Skattar. Endurálagningarheimild. Álag. Sameignarfélag. Sératkvæði.

H og Þ stofnuðu sameignarfélagið P sem tilkynnt var til firmaskrár. Var svo um samið að félagið skyldi vera eigandi alls hlutafjár H og Þ í tilteknum hlutafélögum og rekið sem sjálfstæður skattaðili. P taldi svo fram sem sjálfstæður skattaðili árin 1992 til 1996. Skattstjóri ákvað árið 1996 að endurákvarða opinber gjöld P þannig að þau féllu niður en þess í stað skattleggja eignir og tekjur P með eignum og tekjum H og Þ. Auk þessa lagði skattstjóri álag á skattstofna H og Þ við álagningu opinberra gjalda vegna framangreinds tímabils. Talið var að P uppfyllti að formi til skilyrði þess að teljast sjálfstæður skattaðili samkvæmt 3. tl. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt. Skilyrði fyrir sjálfstæðri skattskyldu sameignarfélags væri hins vegar að félag hefði atvinnurekstur með höndum en því væri ekki til að dreifa um P. Var því hafnað kröfu P, H og Þ um ógildingu ákvarðana skattstjóra. Þá var talið að framtöl P, H og Þ hefðu verið með þeim hætti að heimilt hefði verið að endurákvarða opinber gjöld þeirra og leggja álag á skattstofna H og Þ.

Dómur Hæstaréttar.

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

Áfrýjendur skutu máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 4. júní 1998. Þeir krefjast þess aðallega, að úrskurður skattstjóra í kærumáli Partafélagsins sf. frá 3. mars 1997 og úrskurðir skattstjóra í kærumálum Jóns Helga Guðmundssonar og Jóns Þórs Hjaltasonar frá 16. maí 1997 verði felldir úr gildi og opinber gjöld áfrýjenda gjaldárin 1993-1996 verði

ákvörðuð samkvæmt framlögðum skattframtölum þeirra. Fyrsta varakrafa áfrýjenda er sú, að fyrrgreindir úrskurðir verði felldir úr gildi að því er varðar álagningu opinberra gjalda áfrýjenda gjaldárin 1994-1996 og opinber gjöld þeirra þau ár verði ákvörðuð samkvæmt framlögðum skattframtölum þeirra. Önnur varakrafa þeirra er sú, að fyrrgreindir úrskurðir varðandi gjaldárin 1993, 1994 og 1995 verði felldir úr gildi og opinber gjöld þeirra þau gjaldár verði ákvörðuð samkvæmt framlögðum skattframtölum þeirra og skattstofnar öll gjaldárin 1993-1996 verði ákvarðaðir án álags. Til þrautavara krefjast þeir þess, að skattstofnar áfrýjenda Jóns Helga og Jóns Þórs gjaldárin 1993-1996 verði lækkaðir sem nemur álagi, sem skattstjóri hefur bætt við skattstofna þeirra. Í öllum tilvikum krefjast áfrýjendur málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða dóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

Nokkur ný gögn hafa verið lögð fyrir Hæstarétt.

Af lögum nr. 42/1903 um verslanaskrár, firmu og prókúruumboð verður örugglega ráðið, að aðeins skuli skrá í firmaskrá þá sem atvinnurekstur hafa með höndum. Eins og fram kemur í héraðsdómi uppfyllir Partafélagið sf. að formi til lögmælt skilyrði þess að teljast sjálfstæður skattaðili, sbr. 3. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Skilyrði fyrir sjálfstæðri skattskyldu sameignarfélags er hins vegar, að það hafi atvinnurekstur með höndum. Því var ekki til að dreifa hjá Partafélaginu sf., og uppfyllir félagið því ekki efnisskilyrði ákvæðisins. Með vísan til forsendna héraðsdóms er fallist á, að eini tilgangurinn með stofnun félagsins hafi verið sá að færa persónulegar tekjur eigenda þess inn í sameignarfélagið í því skyni að þeir greiddu lægri tekjuskatt. Ber því að hafna aðalkröfu áfrýjenda. Þá er einnig fallist á það með héraðsdómi, að áfrýjendur hafi ekki látið í té með framtölum sínum eða fylgigögnum fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, þannig að 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 á hér ekki við. Ekki var ljóst til dæmis hvort líta bæri á yfirfærslu hlutabréfanna sem stofnframlag eða kaup, en samningar um kaup á hlutabréfunum fylgdu ekki með framtölunum. Þá fylgdu ekki með upplýsingar um það, hvenær ákvörðun var tekin um arðsúthlutun á árinu 1993. Skattstjóra var því ekki unnt, án þess að leita skýringa félagsins og afla gagna samkvæmt 1. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981, að leiðrétta

framtölin einhliða. Loks er staðfest sú niðurstaða héraðsdóms, að ekki séu skilyrði fyrir hendi til niðurfellingar álags samkvæmt 3. mgr. 106. gr. laga nr. 75/1981. Samkvæmt framansögðu og með vísan til forsendna héraðsdóms er hann staðfestur.

Áfrýjendur greiði stefnda málskostnað fyrir Hæstarétti svo sem í dómsorði greinir.

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði dómur skal vera óraskaður.

Áfrýjendur, Partafélagið sf., Jón Helgi Guðmundsson og Jón Þór Hjaltason, greiði stefnda, íslenska ríkinu, 300.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

Sératkvæði
Hjartar Torfasonar

Samkvæmt 3. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt er það meðal skilyrða fyrir sjálfstæðri skattskyldu sameignarfélags, að félagið sé skrásett á firmaskrá samkvæmt lögum nr. 42/1903 um verslanaskrár, firmu og prókúruumboð, sem almennt kallast firmalögin. Af hálfu stefnda er því haldið fram, að í skilyrðinu felist sjálfstæð krafa um, að félag þurfi að stunda atvinnurekstur til að öðlast þessa stöðu. Þá ályktun er þó ekki unnt að draga af firmalögunum sjálfum, þar sem ákvæði þeirra um skráningu sameignarfélaga eru aðallega bundin við afmarkaðar tegundir atvinnurekstrar, þ.e. verslun og iðnað, og auðsætt er af almennu efni laga nr. 75/1981, að umræddu ákvæði þeirra er ekki ætluð slík afmörkun. Verður að skilja ákvæðið svo, að með því sé ekki horft til fyrirmæla firmalaganna, heldur hins, hvernig skráningu sameignarfélaga á grundvelli þeirra hafi verið hagað undanfarna áratugi. Er þá ólíku saman að jafna, þar sem skráningin hefur af ýmsum ástæðum verið mjög frjálsleg og náð langt út fyrir fyrrgreind atvinnusvið. Hafa félög, sem aðallega er ætlað að sýsla með tilteknar eignir, meðal annars verið talin geta hlotið skrásetningu að beiðni eigenda. Í málinu hefur stefndi ekki sýnt fram á, að skráning áfrýjandans Partafélagsins sf. á árinu 1992 hafi farið í bága við venjulega framkvæmd firmalaganna, né heldur hitt, að framkvæmdin megi teljast varhugaverð.

Í annan stað er ástæða til að ætla, að umrætt skilyrði laganna um

tekjuskatt og eignarskatt gagnvart sameignarfélögum hafi haft áhrif á almenna framkvæmd firmaskráningar hin síðari ár, og þá til aukningar á því frjálsræði, sem þar hefur ríkt. Er þannig boðið til ferðar inn í vítahring, ef ætlast er til, að firmaskráningin skeri úr um efnislega stöðu félaganna í skattalegu tilliti.

Telja verður af þessum sökum, að skilyrðið um skráningu félaganna sem sjálfstæðra skattaðila feli fremur í sér kröfu um form en efni. Eftir stendur það hins vegar, að sameignarfélag hlýtur að þurfa að geta staðið undir því nafni sínu til að vera gjaldgengt í hópi skattþegna. Almenna skilgreiningu þess, hvaða samtök manna geti fallið undir reglur um sameignarfélög, er ekki að finna í settum lögum, og aðstaða félaga getur einnig verið með þeim hætti, að þau lúti þessum reglum á sumum sviðum réttarins, en ekki öðrum. Er hvorugt þetta efni til sérstakrar gagnrýni. Að öðru jöfnu má þó styðjast við þann algenga mælikvarða, að tilgangur sameignarfélags og umsvif þess varði starfsemi, er geri það að öðru og meiru en sérstakri sameign eigendanna og sé þannig fallin til að skilja það frá þeim sjálfum. Það sýnist og samrýmast almennu efni og markmiðum laga nr. 75/1981 að leggja hann hér til grundvallar.

Partafélagið sf. var stofnað með skriflegum samningi áfrýjendanna Jóns Helga Guðmundssonar og Jóns Þórs Hjaltasonar, eins og um getur í héraðsdómi, og það var skráð á firmaskrá eftir tilkynningu þeirra með viðeigandi hætti. Að formi til uppfyllti félagið þannig hin lögmæltu skilyrði þess að teljast sjálfstæður skattaðili. Af gögnum málsins verður á hinn bóginn ekki ráðið, að það hafi haft með höndum aðra starfsemi en eignarhald á tilteknum hlutum í tveimur hlutafélögum, sem sameigendurnir höfðu áður átt hvor um sig og framselt til félagsins á stofnárinu. Ekki er heldur sýnt fram á, að sameigendurnir ætli eða hafi ætlað sér að færa út starfsemina eða breyta henni úr þessu horfi. Ekki eru efni til að véfengja þá staðhæfingu eigendanna, að félagið hafi verið stofnað til að treysta samstöðu þeirra innan hlutafélaganna tveggja, sem um var að ræða, en um það mátti einnig beita öðrum lögmætum aðferðum, þannig að tilvist félagsins gat vart talist nauðsynleg forsenda þess, að þeim tilgangi yrði náð. Verður að ætla, að eigendurnir hafi jafnframt litið til þess hagræðis í formi lækkunar skatta af arði frá hlutafélögunum, sem ná mátti með stofnuninni, en arðurinn gat færst til þeirra sjálfra með beinum hætti í formi skattfrjálsra vaxta frá sameignarfélaginu, svo sem reyndin varð.

Að athuguðu því, sem hér var rakið, er ég sammála þeirri niðurstöðu annarra dómenda, að Partafélagið sf. hafi ekki uppfyllt efnisleg skilyrði þess að teljast sjálfstæður skattaðili. Ég er einnig sammála því, að skattstjóra hafi verið heimilt eftir atvikum að taka skattlagningu vegna félagsins til endurskoðunar allt frá gjaldárinu 1993, þar sem hin takmörkuðu umsvif þess hafi ekki orðið að fullu ljós fyrr en að nokkrum starfstíma liðnum. Hins vegar mátti skattstjóri sjá þegar í upphafi, að skattaðild félagsins gat leitt til stórfellds hagræðis fyrir eigendurna, og höfnun á aðildinni var ekki eina úrræðið, sem hann gat neytt af því tilefni. Jafnframt hefur stefndi ekki sýnt fram á, að sókn eigendanna eftir þessu hagræði hafi verið einsdæmi í skattaframkvæmd. Með tilliti til þess og almennra jafnræðissjónarmiða verður að líta svo á, að skattstjóra hafi ekki verið rétt að beita álagi samkvæmt 2. mgr. 106. gr. laga nr. 75/1981 við endurákvörðun skatta á hendur eigendunum. Sú ályktun hefur og stuðning í úrskurði yfirskattanefndar frá 6. febrúar 1998 um svipað efni.

Samkvæmt þessu er það niðurstaða mín, að staðfesta beri hinn áfrýjaða dóm með þeirri breytingu, að stefnda verði gert að þola lækkun á nýjum skattstofnum áfrýjendanna Jóns Helga Guðmundssonar og Jóns Þórs Hjaltasonar hvors um sig sem nemur því álagi, er bætt var við stofn tekna og eigna. Ég er sammála öðrum dómendum um málskostnað.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 23. mars 1998.

I.

Mál þetta var höfðað með stefnu birtri 20. ágúst 1997. Málinu var úthlutað til héraðsdómara 1. nóvember sl. og tekið fyrir 26. sama mánaðar. Aðalmeðferð málsins fór fram 25. febrúar sl. og var málið dómtekið að henni lokinni.

Stefnendur eru Partafélagið sf., kt. 571192-2339, Nýbýlavegi 6, Kópavogi, Jón Helgi Guðmundsson, kt. 200547-3149, Mávanesi 20, Garðabæ, og Jón Þór Hjaltason, kt. 160550-2959, Súlunesi 17, Garðabæ.

Stefndi er íslenska ríkið.

Dómkröfur stefnenda eru þær aðallega að úrskurður skattstjóra í kærumáli Partafélagsins sf. frá 3. mars 1997 og úrskurðir skattstjóra í kærumálum Jóns Helga Guðmundssonar og Jóns Þórs Hjaltasonar frá 16. maí 1997 verði felldir úr gildi og opinber gjöld stefnenda gjaldárin 1993-1996 verði ákvörðuð samkvæmt framlögðum skattframtölum þeirra.

Til vara að úrskurður skattstjóra í kærumáli Partafélagsins sf. frá 3. mars 1997 og úrskurðir skattstjóra í kærumálum Jóns Helga Guðmundssonar og Jóns Þórs

Hjaltasonar frá 16. maí 1997 varðandi gjaldárin 1993, 1994 og 1995 verði felldir úr gildi og opinber gjöld stefnenda þau gjaldár verði ákvörðuð samkvæmt framlögðum skattframtölum þeirra og skattstofnar öll gjaldárin 1993-1997 verði ákvarðaðir án álags.

Til þrautavara að skattstofnar stefnenda Jóns Helga Guðmundssonar og Jóns Þórs Hjaltasonar gjaldárin 1993-1997 verði lækkaðir sem nemur álagi, sem skattstjóri hefur bætt við skattstofna þeirra.

Stefnendur gera í öllum tilvikum kröfu um að stefndi verði dæmdur til að greiða þeim málskostnað samkvæmt framlögðum reikningi eða að mati réttarins.

Af hálfu stefnda er krafist sýknu af öllum dómkröfum stefnenda. Þá er gerð krafa um greiðslu málskostnaðar úr þeirra hendi að mati dómsins.

Helgi V. Jónsson hrl. flutti málið fyrir hönd stefnenda en Jón G. Tómasson ríkislögmaður fyrir hönd stefnda.

II.

Málavextir.

Með stofnsamningi, dags. 20. maí 1992, stofnuðu stefnendur, Jón Helgi Guðmundsson og Jón Þór Hjaltason, Partafélagið sf. en þeir voru þá eigendur stærsta hluta hlutafjár í BYKO hf. og Jónum hf. Tilgangur félagsins var sagður eignaumsýsla, rekstur fasteigna og skyldur rekstur. Tilkynning um stofnunina, dags. 15. september 1992, var send firmaskrá Kópavogs hinn 17. september 1992 og félagið var skráð. Var svo um samið milli eigenda að sameignarfélagið skyldi verða eigandi alls hlutafjár þeirra í BYKO hf. og Jónum hf. og rekið sem sjálfstæður skattaðili og voru kaupsamningar gerðir um kaup sameignarfélagsins á hlutabréfum eigenda í BYKO hf. hinn 20. maí 1992 og hinn 27. október 1992 um hlutabréfin í Jónum hf. Taldi sameignarfélagið fram sem sjálfstæður skattaðili, fyrst fyrir tekjuárið 1992 og síðan upp frá því.

Með bréfi skattstjórans í Reykjanesumdæmi til Partafélagsins sf., dags. 29. maí 1996, var óskað eftir því að sameignarfélagið legði fram öll fylgiskjöl bókhalds félagsins rekstrarárin 1992, 1993 og 1994 ásamt ljósritum af skuldabréfum og öðrum gögnum, sem vörðuðu reksturinn umrædd rekstrarár. Sameignarfélagið varð við þessum óskum með bréfi, dags. 20. júní 1996.

Með bréfi skattstjóra til félagsins, dags. 8. nóvember 1996, tilkynnti hann að fyrirhugað væri með vísan til 96. gr. laga nr. 75/1981 að endurákvarða opinber gjöld félagsins gjaldárin 1993, 1994, 1995 og 1996 á grundvelli rökstuðnings í bréfinu. Jafnframt var eigendum félagsins tilkynnt með bréfum sama dag að fyrirhugað væri að falla frá allri skattlagningu á sameignarfélagið og skattleggja tekjur og eignir félagsins með tekjum þeirra og eignum. Jafnframt tilkynnti skattstjóri að hann hefði í huga að bæta 25% álagi við hækkanir skattstofna eigenda.

Eftirgreindur rökstuðningur kemur fram í framangreindum bréfum skattstjóra frá 8. nóvember 1996:

Gjaldár 1993. 1) Sameignarfélagið hafði ekki atvinnurekstur með höndum á árinu 1992 eða síðar og getur af þeim sökum ekki verið sjálfstæður skattaðili, sbr. úrskurði ríkisskattanefndar nr. 1098/1975 og nr. 532/1992. Vísar skattstjóri í því sambandi til 7. gr. laganna, þar sem gerður er greinarmunur á tekjum af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi (B-liður) og arði af hlutabréfum (C-liður, 4. tl.). 2) Viðskipti félagsins og eigenda þess bera mjög sterkan keim af málamyndagerningi, sem komi fram í eftirfarandi: a) Engin gögn eru meðal bókhaldsgagna félagsins er staðfesta móttöku á arði frá BYKO hf. eða greiðslu á vöxtum til eigenda þess. b) Hlutabréfin sem seld hafa verið félaginu voru seld á nafnvirði þó að ljóst hafi verið að það verð var fjarri sannvirði. c) Ekki var tekið fram í samningum um kaup á hlutabréfunum með hvaða hætti andvirði þeirra skyldi greitt, aðeins að andvirði bréfanna skuli færast á viðskiptareikning eigenda hjá félaginu. d) Vextir sem sameignarfélagið greiddi eigendum á árinu 1992 vegna inneignar þeirra svaraði til 23,4% ársvaxta sem er mun hærra en vextir af skuldabréfum hjá bankastofnunum voru á þessum tíma. 3) Ákvarðanir um arð af hlutabréfum félagsins voru teknar áður en kaup um hlutabréfin áttu sér stað og beri því að teljast til tekna á skattframtali eigenda félagsins árið 1993.

Gjaldár 1994. Vísað er af hálfu skattstjóra til rökstuðnings undir liðum 1 og 2 varðandi gjaldár 1993, en jafnframt tekur hann fram að fylgiskjöl fyrirtækisins séu öll tilbúin og því ljóst að sameignarfélagið hafi ekki tekið við þeim arðstekjum og vaxtatekjum sem því eru færðar til tekna á rekstrarreikningi og ekki heldur greitt þá vexti sem gjaldfærðir eru.

Gjaldár 1995 og 1996. Skattstjóri rökstyður endurákvörðun sína á opinberum gjöldum aðila með sama hætti og gjaldárið 1994.

Partafélagið sf. svaraði bréfi skattstjóra með bréfi, dags. 18. desember 1996, og eigendur þess með samhljóða bréfum sama dag þar sem mótmælt var rökstuðningi skattstjóra og á það bent að frestur skattstjóra til endurákvörðunar á gjöldum aðila væri liðinn, sbr. 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981.

Í úrskurði skattstjóra í máli félagsins, dags. 3. mars 1997, vísar skattstjóri til bréfs síns frá 8. nóvember 1996, sbr. II. kafla úrskurðarins, en í niðurstöðu úrskurðarins er því haldið fram að Partafélagið sf. hafi verið stofnað til málamynda í því skyni að koma málum svo fyrir að þeir Jón Helgi og Jón Þór greiði umtalsvert lægri tekjuskatta en ella. Með úrskurði skattstjóra voru öll opinber gjöld á sameignarfélagið felld niður. Með úrskurðum skattstjóra, dagsettum sama dag, endurákvarðaði skattstjóri opinber gjöld þeirra Jóns Helga

og Jóns Þórs. Eru skattstofnar þeirra hækkaðir í samræmi við boðaðar hækkanir í bréfi skattstjóra frá 8. nóvember 1996 auk 25% álags.

Úrskurður skattstjóra í máli félagsins frá 3. mars 1997 var ekki kærður til skattstjóra, en með kærum, dags. 2. apríl 1997, voru úrskurðir skattstjóra í málum eigenda kærðir til skattstjóra sem staðfesti þá með úrskurði, dags. 16. maí 1997. Í úrskurðum þessum koma fram sömu rök fyrir endurákvörðunum sem fyrr.

Með bréfum, dags. 14. júní 1997, voru úrskurðir varðandi stefnendur, Jón Helga og Jón Þór, kærðir til yfirskattanefndar. Málin eru þar enn til meðferðar, sbr. bréf yfirskattanefndar frá 19. júní 1997.

Með bréfi, dags. 28. júlí 1997, tilkynnti skattstjórinn í Reykjanesumdæmi Partafélaginu sf. að þar sem ekki hafi verið viðurkennt að sameignarfélagið væri sjálfstæður skattaðili, væru ekki lögð á það opinber gjöld gjaldárið 1997. Breytingin væri gerð á grundvelli 95. gr. laga nr. 75/1981.

Málsástæður stefnenda og lagarök.

Af hálfu stefnenda er því haldið fram að Partafélagið sf. hafi verið stofnað og skráð í firmaskrá sem sjálfstæður skattaðili á árinu 1992. Félagið hafi talið fram til skatts gjaldárið 1993 og síðan í samræmi við 3. tl. 1. og 2. mgr. 2. gr. og önnur ákvæði laga um tekju- og eignarskatt nr. 75/1981. Skattstjóri hafi ekki gert athugasemdir við stofnun sameignarfélagsins eða að það teldi fram til skatts sem sjálfstæður skattaðili fyrr en á árinu 1996. Allt fram til þess tíma verði að líta svo á að hann hafi samþykkt félagið sem sjálfstæðan skattaðila og verði það ekki svipt þeim réttindum með afturvirkum og íþyngjandi hætti eins og í úrskurði skattstjóra felist.

Ekki sé vitað um dæmi þess að félög sem starfað hafi um jafnlangan tíma og Partafélagið sf., séu svipt þeim rétti að teljast sjálfstæðir skattaðilar með jafnafturvirkum hætti sem hér hafi verið gert. Í skattframtölum sameignarfélagsins og ársreikningum þess komi ljóslega fram hverjar tekjur þess og gjöld séu og liggi ljóst fyrir að bæði forráðamenn félagsins og skattyfirvöld hafi litið svo á að félaginu væri skylt að telja fram tekjur sínar í samræmi við það sem gert var, sbr. upphafsmálslið 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981. Fjölmörg dæmi séu til um að sameignarfélög telji fram til skatts sem sjálfstæðir skattaðilar þótt þau hafi litla og jafnvel enga starfsemi með höndum og eigi litlar eða engar eignir.

Lögin um tekju- og eignarskatt nr. 75/1981 leitist við að auðvelda skattaðilum að breyta rekstrarformi sínu og viðurkenni þannig rétt aðila til að stjórna í þeim málum, þó að slíkar breytingar geti leitt til lægri opinberra gjalda. Megi hér nefna ákvæði 56., 56. A og 57. gr. um sameiningar og formbreytingar og almennan rétt manna til að velja um rekstrarform fyrirtækja sinna, þó að í því geti falist skattahagræði. Um skattlagningu sameignarfélaga gildi að ýmsu leyti sérreglur, sem ekki hefur þótt aðfinnsluvert, sbr. t.d. dóm Hæstaréttar 1994/764.

Hvorki í athugasemdabréfum né úrskurðum skattstjóra sé að finna fullyrðingu um að framtalin vaxtagjöld Partafélagsins sf. og annar rekstrarkostnaður félagsins séu ófrádráttarbær gjöld samkvæmt lögum nr. 75/1981, þótt fundið sé að því hve há vaxtagjöld félagsins hafi verið á árinu 1992, en stefnendur hafi gefið skýringu á því atriði. Úrskurðir skattstjóra byggist hins vegar á því að sameignarfélagið hafi ekki haft atvinnurekstur með höndum og geti því ekki verið sjálfstæður skattaðili. Ekki séu skýr ákvæði um það hvað teljast skuli atvinnurekstur í lögunum nr. 75/1981. Hins vegar liggi fyrir að rekstur fjölda sameignarfélaga og hlutafélaga sé samsvarandi rekstri stefnanda. Vísast í þessu sambandi til fjölda eignarhaldsfélaga.

Með vísan til ofangreinds sé á því byggt að Partafélagið sf. hafi verið og sé löglegur sjálfstæður skattaðili og beri skattstjóra að leggja skattframtöl þess til grundvallar um álagningu opinberra gjalda gjaldárin 1993-1996 enda hafi engin efnisleg athugasemd verið gerð við framtaldar tekjur þess, gjöld og eignar-skattsstofna. Geti skattstjóri ekki nú hafnað sjálfstæðri skattaðild félagsins, sbr. 2. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981, eftir að hafa samþykkt hana frá álagningu 1993.

Verði ekki fallist á málsástæður stefnenda hér að framan, sé til vara krafist ógildingar á úrskurðum skattstjóra varðandi gjaldárin 1993, 1994 og 1995, þar sem frestur skattstjóra til endurákvarðana á opinberum gjöldum stefnenda þau ár hafi verið liðinn, er hann úrskurðaði í málum stefnenda á árinu 1997 vegna gjaldára þessara, sbr. 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981. Skattframtöl Partafélagsins sf. og ársreikningar þess sýni með fullnægjandi hætti tekjur, gjöld, eignir og skuldir félagsins og framtölin beri það með sér í hverju rekstur þess sé fólginn og að það telji sér skylt að telja fram sem sjálfstæður skattaðili. Verði talið að félagið hafi ekki rekið atvinnustarfsemi hafi skattstjóra þegar átt að vera það ljóst á viðkomandi álagningarári og því getað hafnað framtölum þess á þeim grundvelli. Í framtölum þeirra Jóns Helga og Jóns Þórs sé einnig rækilega gerð grein fyrir hlutabréfasölu þeirra til Partafélagsins hf. og vaxtatekjum af inneign þeirra hjá félaginu. Skattstjóri virðist og hafa skoðað skattframtal Partafélagsins sf. fyrir gjaldárið 1993, því það sé ekki lagt á það fyrr en í janúar 1995.

Varakrafa stefnenda er á því byggð að í öllum tilvikum beri að fella úr gildi endurákvarðanir skattstjóra vegna gjaldáranna 1993, 1994 og 1995 með vísan til 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981.

Skattstjóri hafi haldið því fram að það eitt að eiga hlutabréf og hirða af þeim arð geti ekki talist atvinnurekstur og vitnar í því sambandi til þess greinarmunar, sem í 7. gr. laga nr. 75/1981 er gerður á B-tekjum og C-tekjum, 4. tl. Þessari túlkun skattstjóra á lögunum sé mótmælt. Í B-lið greinarinnar komi greinilega fram að tekjur skv. C-lið teljist til B-tekna tengist þær atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi. Þá vísast og til þess að stefnandi, Partafélagið sf., hafði einnig vaxtatekjur af fjármunum.

Meginmálsástæða skattstjóra sé sú að Partafélagið sf. sé ekki sjálfstæður skattaðili, þar sem það hafi ekki haft með höndum atvinnurekstur og vísast í því sambandi til tveggja úrskurða ríkisskattanefndar. Ekki sé þetta skilyrði um atvinnurekstur tilgreint í 3. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981, heldur aðeins það skilyrði að félagið skuli skráð í firmaskrá, og þess óskað við skráningu að það sé sjálfstæður skattaðili. Miðað við skattframkvæmd fái þessi málsástæða skattstjóra ekki staðist. Því er haldið fram að tilvitnaðir úrskurðir ríkisskattanefndar skipti engu í máli þessu sambandi. Þá telur skattstjóri upp þau skilyrði, sem almennt sé talið að þurfi að uppfylla til að um atvinnurekstur geti verið að ræða. Þó þau skilyrði séu ekki lögbundin megi vera ljóst að þau séu öll uppfyllt af hálfu Partafélagsins sf., þ.e. að um ákveðið umfang sé að ræða, félagið rekið með reglubundnum hætti, í ekki mjög skamman tíma, á eigin ábyrgð og áhættu félagsaðila og til þess að hagnast á fé. Enginn greinarmunur sé á Partafélaginu sf. og ýmsum öðrum sameignarfélögum og hlutafélögum, sem hafi sams konar starfsemi undir höndum og séu talin reka atvinnu- eða sjálfstæða starfsemi. Er í þessu sambandi bent á skattalega meðferð á fjölda eignarhaldsfélaga í landinu.

Þá byggi skattstjóri á því að viðskipti félagsins og eigenda þess beri mjög sterkan keim af málamyndagerningi. Engin skilgreining sé á hugtakinu málamyndagerningur í lögum um tekju- og eignarskatt. Því sé mótmælt að viðskipti stefnenda geti talist falla undir hugtak þetta. Þá er og mótmælt að viðskipti aðila geti talist verulega frábrugðin því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum, sbr. 1. mgr. 58. gr. laga nr. 75/1981, en skattstjóri vísi heldur ekki til þess ákvæðis laganna. Hafa verði og í huga í þessu sambandi að stofnun Partafélagsins sf. hafi fyrst og fremst verið gerð í því skyni að tryggja samstöðu um eignarhald á hlutafjáreign þeirra Jóns Helga og Jóns Þórs í BYKO hf. og Jónum hf. og um leið rekstur hlutafélaganna.

Nánar styðji skattstjóri fullyrðingu sína um málamyndagerning með eftirgreindum atriðum: 1) Að engin gögn sé að finna meðal bókhaldsgagna félagsins sem staðfesti móttöku á arði frá BYKO eða greiðslu á vöxtum til eigenda þess. Þessu atriði sé mótmælt. Ekki sé almennt talin þörf á kvittunum fyrir greiðslu arðs, en venja sé hjá flestum hlutafélögum að greiða arð í gegnum póst. Vextir séu reiknaðir bæði hjá félaginu og eigendum þess og sé fullkomið samræmi í þeim útreikningum. Ekkert hafi komið fram af hálfu skattstjóra sem bendi til að bókhaldsfærslur félagsins séu að einhverju leyti rangar. 2) Að hlutabréfin hafi verið seld á nafnverði þó að sannvirði þeirra hafi verið mun hærra. Það hafi verið áratuga venja í skattalegri framkvæmd að eignfærsla milli eigenda og sameignarfélags hafi farið fram á bókfærðu verði án nokkurrar skattskyldu. Bent er á að þrátt fyrir athugasemd sína hafi skattstjóri ekki talið ástæðu til að áætla eigendum hlutabréfanna söluhagnað við sölu þeirra til félagsins með hliðsjón af ákvæðum 2. mgr. 58. gr. laga nr. 75/1981. 3) Að andvirði hinna seldu hlutabréfa

skyldi fært á viðskiptareikninga seljenda, en slíkt væri útilokað í viðskiptum ótengdra aðila. Slík viðskipti og bókfærsla séu alls ekki óþekkt þegar um tengda aðila er að ræða og geti á engan hátt talist óeðlileg. Ljóst sé að eigendur taki meiri áhættu en þeir myndu gera ef um viðskipti við ótengda aðila væri að ræða. Er því mótmælt að þessi háttur leiði til þess að talið sé um málamyndagerning að ræða. 4) Að vextir árið 1992 svöruðu til 23,4% ársvaxta. Stefnendur upplýstu að vextir hefðu verið reiknaðir frá janúarbyrjun 1992, eða frá þeim tíma sem stofnun félagsins var ákveðin, og hafi ekki frekari athugasemd verið gerð við útreikninga vaxta í bréfum og úrskurðum skattstjóra. Á móti hafi félagið fengið með hlutabréfunum allan arð þeirra, sem greiddur var á árinu 1992.

Varakrafa að hluta og þrautavarakrafa stefnenda sé byggð á því að verði ekki fallist á að fella úr gildi úrskurði skattstjóra í málum stefnenda beri í öllu falli, með vísun til 3. mgr. 106. gr. laga nr. 75/1981, að fella niður álag það sem skattstjóri hefur bætt við skattstofna stefnenda Jóns Helga og Jóns Þórs skv. 2. mgr. greinarinnar. Því sé mótmælt sem órökstuddu að annmarkar hafi verið á framtölum stefnenda, sem heimili slíkt álag. Þá er í þessu sambandi bent á 12. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 um meðalhóf.

Málsástæður og lagarök stefnda.

Af hálfu stefnda er á því byggt að af ákvæðum laga nr. 42/1903 um verslunarskrár, firmu og prókúruumboð megi ráða, að eingöngu eigi að skrá þá aðila í firmaskrá sem hafi atvinnurekstur með höndum. Af skilyrði 3. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt og að skrá beri sameignarfélög í firmaskrá, leiði því að félagið verði að hafa atvinnurekstur með höndum til þess að geta talist sjálfstæður skattaðili. Það heyri undir skattstjóra að taka afstöðu til þess, hvort félag teljist sjálfstæður skattaðili í skilningi 3. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981, sbr. hér t.d. 96. gr. og 1. mgr. 102. gr. laganna.

Af gögnum málsins sé ljóst, svo sem rakið er í úrskurðum skattstjóra, að stefnandinn Partafélagið sf. hafi ekki haft neinn atvinnurekstur með höndum. Það megi m.a. sjá af eftirfarandi: Hlutabréf hafi verið seld Partafélaginu sf. á nafnvirði, sem telja verði að hafi verið langt undir sannvirði bréfanna. Andvirði bréfanna hafi verið fært á viðskiptareikning eiganda hjá félaginu og ekkert tekið fram um gjalddaga skuldarinnar eða hversu háa fjárhæð skyldi greiða í hvert sinn né um greiðslu vaxta af skuldinni. Engin gögn séu til í bókhaldi Partafélagsins sf., sem staðfesti móttöku arðs frá hlutafélögunum eða um greiðslu á vöxtum til eigenda sameignarfélagsins. Bókhaldsgögn, sem til eru, uppfylli ekki skilyrði laga um bókhald nr. 51/1968, sem voru í gildi til ársloka 1994, eða reglugerðar nr. 417/1982. Arðtekjur sameignarfélagsins hafi verið færðar sem inneign á viðskiptareikninga hjá BYKO hf., en inneigninni hafi síðan að meginhluta verið breytt í skuldabréf og vextir reiknaðir af því. Greiðslur hafi ekki verið inntar af

hendi af hálfu Partafélagsins sf. vegna þess og vextir ekki greiddir, heldur hafi þeir verið viðskiptafærðir.

Ekki verði séð að Partafélagið sf. hafi átt neinn bankareikning allt frá stofnun þess, en ótrúverðugt hljóti að vera, að félag sem eigi að annast eignaumsýslu, ávöxtun eigna og taka á móti vaxtatekjum eigi engin bankaviðskipti.

Ákvörðun um arð til Partafélagsins sf. í fyrsta sinn hafi verið tekin áður en það var stofnað.

Það hafi verið fyrst á fundi hluthafa BYKO hf., 3. mars 1995, sem fallið hafi verið frá forkaupsrétti á hlutum gagnvart Partafélaginu sf. Hafi þá verið liðin um 3 ár frá undirritun sameignarfélagssamningsins. Ekki verði séð að allir hluthafar hafi fallið frá forkaupsrétti sínum.

Allt þetta þykir renna stoðum undir það, að Partafélagið sf. hafi í reynd aldrei haft neinn atvinnurekstur með höndum. Stofnun þess og viðskipti þess við eigendur hafi eingöngu verið til málamynda og því ekki unnt að viðurkenna félagið sem sjálfstæðan skattaðila.

Af hálfu stefnda er því haldið fram, að það sé andstætt meginreglum laga um tekju- og eignarskatt og grundvallarreglu stjórnskipunarréttar, ef unnt sé með málamyndagerningi, eins og um ræði í máli stefnanda, að koma sér undan að greiða til samfélagsins til jafns við aðra sem eins eru settir að öðru leyti. Með því sé brotið gegn jafnréttissjónarmiðum, sem byggt sé á bæði í skattarétti og í stjórnarskrá.

Varðandi varakröfu stefnenda bendir stefndi á, að skýra beri 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 með hliðsjón af leiðréttingarheimildum skattstjóra í 3. ml. 1. mgr. 95. gr., sbr. dóm Hæstaréttar 14. febrúar 1996 í málinu nr. 15/1996. Samkvæmt síðarnefnda lagaákvæðinu getur skattstjóri leiðrétt fjárhæðir einstakra liða, ef þeir eru í ósamræmi við gildandi lög og fyrirmæli skattyfirvalda, svo og einstaka liði framtals, ef telja má að óyggjandi upplýsingar séu fyrir hendi. Því eigi 2. mgr. 97. gr. aðeins við í þeim tilvikum, að skoðun skattstjóra á framtali og fylgigögnum þess hafi verið ófullnægjandi, en ekki þegar upplýsingar frá skattaðila séu ófullnægjandi.

Í máli þessu hafi verið nauðsynlegt að afla gagna og leita skýringa á ýmsum atriðum, áður en hægt hafi verið að taka afstöðu til þess, hvort endurákvörðun ætti að fara fram. Af hálfu stefnda sé því haldið fram, að Partafélagið sf. og eigendur þess hafi ekki látið í té með framtölum sínum eða fylgigögnum fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á. Ef framtal eða fylgigögn séu ófullnægjandi gildir 1. mgr. 97. gr. um heimild til endurákvörðunar, enda þótt skattstjóra hefði mátt vera ljóst fyrr, að eitthvað var athugavert við framtal.

Varðandi þrautavarakröfu stefnenda telur stefndi, að þar sem Partafélagið sf. hafi augljóslega verið stofnað til málamynda og í því skyni einu að koma málum

svo fyrir, að eigendur hlutabréfanna greiddu umtalsvert lægri tekjuskatta og nokkru lægri eignarskatta en ella, sé um að ræða annmarka í skilningi 1. ml. 2. mgr. 106. gr. laga nr. 75/1981. Meðstefnendur Jón Helgi og Jón Þór hafi ekki sýnt fram á, að þeim verði eigi kennt um þessa annmarka eða að atvik máls séu þess eðlis, að 3. mgr. 106. gr. laganna geti átt við.

III.

Forsendur og niðurstaða.

Samkvæmt 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt er lögaðilum skylt að greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum, hvar sem þeirra er aflað og eignaskatt af öllum eignum sínum, hvar sem þær eru. Þeir lögaðilar, sem skattskylda hvílir nánar á, eru tilgreindir í 1.-5. tölulið greinarinnar. Í 3. tölulið greinarinnar er kveðið á um tilteknar ráðstafanir sem þörf sé á til að sameignarfélög, með ótakmarkaðri ábyrgð félagsaðila, teljist skattaðili. Þar er áskilið að félagið sé skráð í firmaskrá hér á landi og þess óskað við skráningu að það sé sjálfstæður skattaðili. Ennfremur að við skráningu sé afhentur félagssamningur þar sem getið sé eignarhlutfalla eigenda, innborgaðs stofnfjár svo og hvernig félagsslitum skuli háttað. Þá skal senda skattstjóra vottorð um skráningu og staðfest eftirrit af félagssamningi með fyrsta skattframtali þessara félaga.

Í sameignarfélagssamningi stefnenda, Jóns Helga Guðmundssonar og Jóns Þórs Hjaltasonar, dags. 20. maí 1992, segir að tilgangur stofnunar stefnanda, Partafélagsins sf., sé eignaumsýsla, rekstur fasteigna og skyldur rekstur. Sameignarfélagssamningur þessi var tilkynntur til firmaskrár Kópavogs 17. september 1992 og taldi stefnandi Partafélagið sf. fram sem sjálfstæður skattaðili eftir það.

Í lögum nr. 42/1903 um verslanaskrár, firmu og prókúruumboð, er gert ráð fyrir að skrá skuli þá aðila sem hafa með höndum atvinnurekstur. Með áskilnaði 3. töluliðar 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981, um skráningu sameignarfélaga í firmaskrá, verður að álykta að löggjafinn vilji tryggja tilvist sjálfstæðs lögaðila og að skilyrði fyrir sjálfstæðri skattskyldu hans sé að slíkur aðili hafi atvinnurekstur með höndum. Það er skattstjóra að kanna hvort sameignarfélag teljist sjálfstæður skattaðili í skilningi 3. töluliðar 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981. Hér að framan eru rakin bréfaskipti milli stefnanda, Partafélagsins sf., og skattstjórans í Reykjanesi varðandi skattlagningu félagsins. Í kjölfar þeirra var skattlagning á félagið felld niður og skattlagningin færð á aðila félagsins með úrskurði, dags. 3. mars 1997. Í úrskurði skattstjóra segir að í hnotskurn snúist mál þetta um það hvort það fái staðist, eins og öllum atvikum sé háttað, að þeir Jón Helgi og Jón Þór „selji“ Partafélaginu sf. þann 20. maí 1992, hvor um sig hlutabréf í BYKO hf., að nafnverði 40.513.000 króna, og hvor um sig hlutabréf í Jónum hf., að nafnverði 28.031.000 króna þann 27. október sama ár, og að

nafnverði 1.168.000 krónur á árinu 1994, og geti með því hagað málum svo að þeir greiði umtalsvert lægri tekjuskatta og nokkuð lægri eignaskatta en ella. Niðurstaða skattstjóra byggist á því að stefnandi, Partafélagið sf., hafi verið stofnað til málamynda. Félagið hafi ekki haft atvinnustarfsemi með höndum á árinu 1992 né síðar svo séð verði og geti af þeim sökum ekki verið sjálfstæður skattaðili. Með úrskurði, dags. 16. maí 1996, í kærumálum stefnenda, Jóns Helga og Jóns Þórs, var staðfest ákvörðun skattstjóra um endurákvörðun opinberra gjalda þannig að eignir og tekjur félagsins yrðu skattlagðar með tekjum þeirra og eignum.

Stefndi byggir sýknukröfu sína að mestu á sömu rökum og skattstjóri, þ.e. aðallega á því að um málamyndagerning hafi verið að ræða og eru röksemdir fyrir því raktar hér að framan.

Stefnandi, Partafélagið sf., uppfyllir að formi til ákvæði skattalaga til að teljast sjálfstæður skattaðili. Hins vegar ber sérstaklega að líta til aðdraganda þess að stefnandi, Partafélagið sf., eignaðist hlutabréf stefnenda, Jóns Helga og Jóns Þórs, söluverðs hlutabréfanna, greiðsluskilmála, færslu viðskiptanna í bókhaldi sameignarfélagsins, meðferðar arðgreiðslna og annarra þeirra atriða sem skattstjóri hefur fært fram til stuðnings niðurstöðu sinni. Allt hnígur þetta að því að eini tilgangur með stofnun stefnanda, Partafélagsins sf., hafi verið sá að færa persónulegar tekjur eigenda þess inn í sameignarfélagið í því skyni að þeir greiddu lægri tekjuskatt.

Þegar þessi atriði eru virt í heild sinni hafði stefnandi, Partafélagið sf., ekki með höndum neina sjálfstæða starfsemi eða atvinnurekstur og fullnægði því ekki í raun skilyrðum 3. töluliðar 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981 til að teljast sjálfstæður skattaðili. Dómurinn hafnar þeirri málsástæðu stefnenda að skattstjóri hafi í raun samþykkt sjálfstæða skattskyldu stefnanda, Partafélagsins sf., með tilkynningu sinni um álagningu opinberra gjalda, sbr. bréf dags. 31. janúar 1995, en vegna mistaka hafði álagning gjaldársins 1993 fallið niður. Aðalkrafa stefnenda er því ekki tekin til greina.

Fallast má á með stefnda að skattstjóri hafi þurft nánari gögn um stofnun og framtalsskil stefnanda, Partafélagsins sf., til að geta tekið ákvörðun um skattlagningu þess og félagsmanna. Skattstjóra var því ekki unnt, án þess að leita skýringa stefnenda, samkvæmt 1. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981, að leiðrétta framtölin einhliða og leggja samkvæmt því opinber gjöld á stefnendur, Jón Helga og Jón Þór. Verður því ekki talið, að þeir hafi látið í té fullnægjandi upplýsingar um gjöld og skuldir, sem byggja mátti rétta álagningu á, sbr. 2. mgr. 97. gr. nefndra laga. Skattstjóra var þannig bæði rétt og skylt að endurákvarða álagningu opinberra gjalda stefnenda á grundvelli þess samkvæmt 1. mgr. 96. gr.

Samkvæmt 2. mgr. 106. gr. laga nr. 75/1981 má skattstjóri bæta 25% álagi við áætlaða eða vantalda skattstofna, séu annmarkar á framtali, sbr. 96. gr., eða

einstakir liðir ranglega fram taldir. Í 3. mgr. 106. gr. segir að fella skuli niður álag samkvæmt greininni ef skattaðili færi rök að því að honum verði eigi kennt um annmarka á framtalinu eða vanskil þess, að óviðráðanleg atvik hafi hamlað því að hann skilaði framtali á réttum tíma, bætti úr annmörkum á framtali eða leiðrétti einstaka liði þess.

Svo sem rakið hefur verið gera skattalög strangar kröfur til sameignarfélaga, sbr. 2. gr. laganna, m.a. með tilliti til eðlis þeirra, þannig að þau teljist sjálfstæðir skattaðilar. Hefur dómurinn komist að þeirri niðurstöðu að með þeim aðgerðum stefnenda, sem lýst hefur verið hér að framan, hafi skattalög verið sniðgengin. Stefnendur hafa ekki fært rök að því að þeim verði ekki kennt um annmarka á framtali eða 3. mgr. 106. gr. um niðurfellingu álags. Því teljast skilyrði ekki fyrir hendi í málinu til niðurfellingar álags skv. 3. mgr. 106. gr. laga nr. 75/1981. Ber samkvæmt þessu að hafna bæði vara- og þrautavarakröfu stefnenda.

Samkvæmt því sem hér hefur verið rakið ber að sýkna stefnda af kröfum stefnenda í málinu.

Stefnendur greiði stefnda 250.000 krónur í málskostnað.

Valtýr Sigurðsson héraðsdómari kvað upp dóm þennan.

Dómsorð:

Stefnda, íslenska ríkið, er sýknað af kröfum stefnenda, Partafélagsins sf., Jóns Helga Guðmundssonar og Jóns Þórs Hjaltasonar, í máli þessu.

Stefnendur greiði stefnda 250.000 krónur í málskostnað.