Föstudaginn 18. júní 1999.

Nr. 32/1999. **Íslenska ríkið**
(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)
gegn
Boðeind sf.
(Ólafur Garðarsson hrl.)

Skattar. Sameignarfélag. Skattaðili.

Skattstjóri féllst ekki á sjálfstæða skattskyldu félagsins B, sem skilað hafði skattframtali í fyrsta sinn á árinu 1988. B mótmælti ákvörðuninni og í desember 1994 féllst skattstjórinn á sjálfstæða skattaðild B og lagði skattframtal félagsins 1988 til grundvallar álagningu opinberra gjalda fyrir það ár. B kærði endurákvörðunina til yfirskattanefndar, sem taldi að skattstjóra hefði verið endurákvörðunin heimil. B skilaði skattframtölum fyrir árin 1989-1994, en ekki voru lögð opinber gjöld á félagið samkvæmt framtölunum fyrr en í desember 1994. B kærði ákvörðunina varðandi árin 1989-1992 til yfirskattanefndar, sem taldi að skattstjóra hefði verið endurákvörðunin heimil. Talið var að B hefði ekki getað vænst annars en að gjöld yrðu lögð á félagið vegna framtals 1988 að fenginni niðurstöðu kærumeðferðar um skattaðild sína. Var kröfu B um endurgreiðslu hafnað að þessu leyti, svo og kröfu um að felldur yrði úr gildi úrskurður yfirskattanefndar varðandi árið 1988. Hins vegar var talið að ágreiningur um skattaðild B hefði á engan hátt hindrað skattstjóra í að leggja gjöld á B fyrir árin 1989-1992. Var því talið að skattstjóri hefði aðeins haft tveggja ára frest til að endurákvarða skatta B, sbr. 2. mgr. 97. gr. laga 75/1981, og var heimild hans til endurákvörðunar gjalda vegna áranna 1989-1992 því talin fallin niður í desember 1994. Var staðfest niðurstaða héraðsdóms um skyldu ríkisins til endurgreiðslu álagðra gjalda fyrir árin 1989-1992 og úrskurður yfirskattanefndar varðandi þau ár felldur úr gildi.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Pétur Kr. Hafstein, Garðar Gíslason og Markús Sigurbjörnsson.

Áfrýjandi skaut málinu til Hæstaréttar 20. janúar 1999. Hann krefst aðallega sýknu af kröfum stefnda og málskostnaðar í héraði og fyrir

Hæstarétti. Til vara krefst áfrýjandi þess að fjárhæðin, sem stefnda var dæmd í héraði, verði lækkuð og málskostnaður látinn falla niður.

Stefndi krefst staðfestingar héraðsdóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

I.

Samkvæmt tilkynningu til firmaskrár 29. júlí 1987 var stefndi, Boðeind sf., stofnað þann dag og skyldi vera sjálfstæður skattaðili. Stefndi skilaði skattframtali í fyrsta sinn til skattstofunnar í Reykjavík 24. júní 1988 og miðaði þar við sjálfstæða skattaðild sína. Við álagningu opinberra gjalda á því ári voru stefnda aðeins ákveðin launatengd gjöld.

Með bréfi 3. apríl 1990 var stefnda tilkynnt að skattstjórinn í Reykjavík hefði í hyggju að ákveða á ný opinber gjöld hans 1988 og 1989, þar sem ekki yrði fallist á að hann gæti verið sjálfstæður skattaðili vegna ástæðna, sem þar greindi nánar. Stefndi mótmælti þessari ráðagerð 11. apríl 1990. Skattstjóri tilkynnti stefnda í bréfi 18. júní 1990 að opinber gjöld hans árið 1988 yrðu ákveðin á ný. Þar var greint frá röksemdum skattstjóra fyrir því að fallast ekki á sjálfstæða skattaðild stefnda og tekið fram að áður boðaðar breytingar kæmu til framkvæmda ásamt því að opinber gjöld yrðu endurákveðin. Sagði síðan eftirfarandi í bréfinu: „Innsent skattframtal félagsins 1988 er lagt til grundvallar álagningu. Tekjum og eignum félagsins verður skipt á eigendur og þær skattlagðar með öðrum tekjum og eignum þeirra. Kirkjugarðsgjald og aðstöðugjald er lagt á sameignarfélagið sjálft, vegna rekstrar þess, sbr. 36. gr. laga nr. 73/1980, um tekjustofna sveitarfélaga og úrskurð ríkisskattanefndar nr. 50/1988. Skv. ofanrituðu verður aðstöðugjaldsstofn kr. 1.125.180.“ Stefndi kærði þessa ákvörðun til skattstjóra 28. júní 1990 og krafðist með nánar tilteknum rökum að sjálfstæð skattaðild hans yrði viðurkennd og fallið frá boðaðri endurákvörðun gjalda. Skattstjóri kvað upp úrskurð um þessa kæru 7. desember 1994, þar sem fallist var á að stefndi yrði talinn sjálfstæður skattaðili og tiltekið hverjir yrðu stofnar til álagningar tekjuskatts og eignarskatts. Með úrskurðinum var stefnda sendur skattbreytingarseðill. Kom þar fram að í samræmi við úrskurð skattstjóra hefðu opinber gjöld stefnda fyrir gjaldárið 1988 verið hækkuð um alls 63.976 krónur. Stefndi kærði úrskurðinn til yfirskattanefndar 3. janúar 1995 og krafðist að álagningin yrði felld úr gildi. Var krafan reist á því að stefndi hafi sent skattstjóra framtal á árinu 1988, sem hefði mátt byggja rétta álagningu á. Af henni hafi ekki orðið fyrr

en 7. desember 1994 og hafi þá verið liðinn frestur samkvæmt 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt til að ákveða á ný opinber gjöld stefnda. Með úrskurði yfirskattanefndar 20. september 1996 var þessari kröfu stefnda hafnað.

Ágreiningslaust er að stefndi skilaði skattframtölum á árunum frá 1989 til 1994, þar sem miðað var við að hann væri sjálfstæður skattaðili. Skattstjóri ákvað ekki opinber gjöld samkvæmt þessum framtölum við árlega álagningu, hvorki á hendur stefnda né eigendum félagsins, og beindi engum tilkynningum til þeirra af því tilefni. Með bréfi 6. desember 1994 var stefnda hins vegar tjáð að skattstjóri hefði í hyggju „að endurákvarða opinber gjöld félagsins gjaldárin 1989-1994“, en fallið hefði niður að leggja á það gjöld þetta tímabil. Yrðu innsend skattframtöl ásamt fylgigögnum lögð til grundvallar álagningu og gjaldstofnar ákveðnir í samræmi við þau, eins og nánar greindi í bréfinu. Þessu mótmælti stefndi 13. desember 1994 með vísan til 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 að því er varðaði gjöld frá fyrri tíma en heimilt væri að endurákveða samkvæmt því ákvæði. Skattstjóri tilkynnti stefnda í bréfi 20. desember 1994 að afráðið hafi verið að „ákvarða opinber gjöld“ hans á árunum 1989 til 1994 á grundvelli nánar tilgreindra gjaldstofna. Tekið var fram að vegna krafna stefnda í kæru vegna álagningar gjalda 1988, sem skattstjóri hafi úrskurðað um 7. desember 1994, hafi stefnda mátt vera ljóst að til skattlagningar kæmi samkvæmt framtölum 1989 til 1994. Voru stefnda sendir skattbreytingarseðlar 20. desember 1994, þar sem fram kom að opinber gjöld áranna 1989 til 1992 hefðu verið ákveðin alls 6.909.314 krónur. Þessa ákvörðun kærði stefndi 16. janúar 1995 með sömu rökum og áður greinir til skattstjóra, sem staðfesti hana með úrskurði 22. febrúar sama árs. Þann úrskurð kærði stefndi 9. mars 1995 til yfirskattanefndar, sem staðfesti hann 20. september 1996.

Hinn 30. mars 1995 greiddi stefndi gjöldin, sem skattstjóri hafði lagt á hann samkvæmt framansögðu 7. og 20. desember 1994, þar á meðal samtals 6.973.290 krónur vegna gjalda áranna 1988 til 1992. Í málinu krefst stefndi ógildingar á báðum áðurgreindum úrskurðum yfirskattanefndar, svo og endurgreiðslu nefndrar fjárhæðar.

II.

Eins og fyrr segir lagði skattstjóri launatengd gjöld á stefnda árið 1988, en tilkynnti honum síðan 3. apríl 1990 að ráðgert væri að leggja

á frekari gjöld á grundvelli skattframtals hans. Í málinu hafa ekki verið bornar brigður á að skattstjóra hafi verið þetta heimilt að lögum. Með nefndri tilkynningu var stefnda tjáð að ekki yrði viðurkennd sjálfstæð skattaðild hans. Varð þetta tilefni til bréflegra andmæla stefnda, formlegrar ákvörðunar skattstjóra og loks kæru stefnda 28. júní 1990 til skattstjóra, þar sem stefndi krafðist sem fyrr að gjöld yrðu lögð á hann sem sjálfstæðan skattaðila. Úrlausn um þessa kæru dróst án nokkurrar viðhlítandi ástæðu langt fram úr þeim fresti, sem mælt er fyrir um í 1. mgr. 99. gr. laga nr. 75/1981, allt til 7. desember 1994, þegar fallist var í úrskurði skattstjóra á kröfu stefnda. Til þess verður hins vegar að líta að stefndi átti sjálfur frumkvæði að kærumeðferðinni og leitaði með henni þeirrar niðurstöðu, sem að endingu fékkst. Hann gat ekki vænst annars en þess að gjöld yrðu lögð á hann að fenginni þeirri niðurstöðu í samræmi við þær upplýsingar, sem greindi í framtali hans. Sá verulegi dráttur, sem varð á meðferð málsins í höndum skattstjóra, gat ekki gefið stefnda réttmætt tilefni til að álykta að skattstjóri hefði horfið frá því að leggja á gjöld samkvæmt framtali hans. Í þessu ljósi verður ekki fallist á að ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 hafi staðið því í vegi að skattstjóri gæti í desember 1994 lagt gjöld á stefnda á grundvelli skattframtals hans 1988, sbr. dóm Hæstaréttar í dómasafni 1997, bls. 3274.

Samkvæmt framangreindu verður hafnað kröfu stefnda um að felldur verði úr gildi úrskurður yfirskattanefndar 20. september 1996 nr. 734/1996, svo og um endurgreiðslu á 63.976 krónum.

III.

Óumdeilt er að stefndi skilaði skattstjóra skattframtölum árin 1989 til 1992. Þótt stefndi hafi lagt til grundvallar við gerð framtalanna að hann nyti stöðu sjálfstæðs skattaðila, gat ágreiningur um það efni á engan hátt hindrað að skattstjóri legði þessi árin gjöld á stefnda sjálfan að minnsta kosti í sama mæli og gert var við álagningu 1988 og með fyrrgreindri ákvörðun 18. júní 1990. Það gerði skattstjóri hins vegar ekki og tilkynnti heldur ekki stefnda um ástæður þess. Af þessum sökum gat stefndi ekki litið á sinnuleysi skattstjóra um að sýna framtalsskilum hans viðbrögð sem ótvírætt merki um að gjöld yrðu lögð á hann í einu lagi þegar leidd hefðu verið til lykta álitaefni um sjálfstæða skattaðild hans með úrlausn um kæru vegna gjalda ársins 1988, en að

þessu leyti eru atvik málsins mjög á annan veg en í því máli, sem leyst var úr með fyrrnefndum dómi í dómasafni 1997, bls. 3274. Gat skattstjóri því ekki geymt sér á þennan hátt með öllu að leggja á stefnda gjöld árið 1989 og síðar í því skjóli einu að óútkljáð væri deila um hvort hann gæti verið sjálfstæður skattaðili.

Þótt skattstjóri hafi ekki lagt á gjöld jafnóðum eftir skattframtölum stefnda 1989 til 1992 gat hann beitt heimild samkvæmt lokaorðum 2. málsliðar 2. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981 til frumálagningar gjalda á síðari stigum. Slíka álagningu verður að telja endurákvörðun skatts í skilningi 97. gr. sömu laga. Þrátt fyrir álitaefni um sjálfstæða skattaðild stefnda voru ekki á framtölum hans annmarkar, sem girt gátu fyrir að gjöld yrðu að öllu leyti lögð á samkvæmt þeim, enda var ótvírætt viðurkennt með fyrrgreindum ummælum í bréfi skattstjóra 18. júní 1990 að leggja mætti skattframtal stefnda 1988 til grundvallar álagningu, þótt ágreiningur væri um þetta efni. Eru atvik hér með þeim hætti, sem um ræðir í 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981. Var heimild skattstjóra til að leggja gjöld á stefnda samkvæmt skattframtölum hans 1989 til 1992 því fallin niður 6. desember 1994.

Samkvæmt framangreindu verður staðfest niðurstaða héraðsdóms um að fella úr gildi úrskurð yfirskattanefndar nr. 735/1996 frá 20. september 1996. Jafnframt verður áfrýjanda gert að greiða stefnda 6.909.314 krónur með vöxtum, eins og í dómsorði greinir.

Áfrýjandi verður dæmdur til að greiða stefnda málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti, sem er ákveðinn í einu lagi eins og segir í dómsorði.

Dómsorð:

Felldur er úr gildi úrskurður yfirskattanefndar nr. 735/1996 frá 20. september 1996.

Áfrýjandi, íslenska ríkið, greiði stefnda, Boðeind sf., 6.909.314 krónur með ársvöxtum sem hér segir: 0,5% frá 30. mars 1995 til 1. júní sama árs, 0,6% frá þeim degi til 1. mars 1996, 0,9% frá þeim degi til 1. maí sama árs, 0,8% frá þeim degi til 1. júní sama árs, 0,7% frá þeim degi til 1. nóvember sama árs, 0,8% frá þeim degi til 1. febrúar 1997 og 0,9% frá þeim degi til 22. maí sama

árs. Frá þeim degi greiðist dráttarvextir samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 til greiðsludags.

Áfrýjandi greiði stefnda samtals 600.000 krónur í málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 3. desember 1998.

Mál þetta, sem dómtekið var 17. nóvember sl., er höfðað fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur af Ólafi Garðarssyni hrl. fyrir hönd sameignarfélagsins Boðeindar sf., kt. 690787-1569, Logafold 61, Reykjavík, gegn fjármálaráðherra f.h. íslenska ríkisins með stefnu er birt var 21. apríl 1997.

Dómkröfur stefnanda eru eftirfarandi:

1. Að úrskurðir meirihluta yfirskattanefndar nr. 734 og 735/1996 í kærumálum stefnanda verði felldir úr gildi.

2. Að stefnda verði dæmt skylt að endurgreiða stefnanda 6.973.290 kr. með 0,5% ársvöxtum frá 30. mars 1995 til 1. júní 1995, en með 0,6% ársvöxtum frá þ.d. til 1. mars 1996, en með 0,9% ársvöxtum frá þ.d. til 1. maí 1996, en með 0,8% ársvöxtum frá þ.d. til 1. júní 1996, en með 0,7% ársvöxtum frá þ.d. til 1. nóvember 1996, en með 0,8% ársvöxtum frá þ.d. til 1. febrúar 1997, en með 0,9% ársvöxtum frá þ.d. til þingfestingardags málsins 22. maí 1997, en með dráttarvöxtum skv. III. kafla vaxtalaga frá þ.d. til greiðsludags. – Að vextir fram að upphafsdegi dráttarvaxta bætist við höfuðstól um hver áramót en dráttarvextir á 12 mánaða fresti frá upphafsdegi þeirra.

3. Að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda málskostnað að mati réttarins.

Dómkröfur stefnda eru, að verða sýknaður af öllum kröfum stefnanda og dæmdur málskostnaður að mati réttarins. Til vara er gerð krafa um lækkun á kröfum stefnanda og í því tilviki verði málskostnaður látinn falla niður.

I.

Stefnandi þessa máls, Boðeind sf., var skráð í firmaskrá 29. júlí 1987. Var tekið fram, að félagið væri sjálfstæður skattaðili.

Með bréfi 3. apríl 1990 til stefnanda kunngjörði skattstjórinn í Reykjavík að hann hefði í hyggju að endurákvarða opinber gjöld félagsins 1988 og 1989, skv. ákvæði 2. ml. 2. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981, þar sem annar tveggja eigenda félagsins var ekki talinn uppfylla skilyrði 4. gr. laga nr. 41/1968 um verslunaratvinnu. Tekjum og eignum félagsins yrði því skipt á milli eigenda félagsins og þær skattlagðar með öðrum eignum og tekjum þeirra. Kirkjugarðsgjald og aðstöðugjald bæri þó sameignarfélagið sjálft vegna reksturs þess, sbr. 36. gr. laga nr. 73/1980 um tekjustofna sveitarfélaga og úrskurð ríkisskattanefndar nr. 50/1988.

Með bréfi 11. apríl 1990 mótmælti Endurskoðunarmiðstöðin hf. f.h. stefnanda fyrirhugaðri endurákvörðun opinberra gjalda 1988 og 1989. Þar segir:

„Í bréfi skattstofunnar er því haldið fram með tilvísun í 5. og 6. gr. laga nr. 41/1968 um verslunaratvinnu og 3. tl. 2. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt, að umbjóðandi okkar, sem er sameignarfélag, geti ekki talist sjálfstæður skattaðili. Rökin virðast vera þau að félag sem ekki uppfyllir skilyrði laga nr. 41/1968 til þess að fá verslunarleyfi geti þar af leiðandi ekki orðið sjálfstæður skattaðili. Þessu er mótmælt. Í tilvitnaðri 2. gr. laga um tekju- og eignarskatt eru skilyrði þess að sameignarfélag geti talist sjálfstæður skattaðili þau að félagið sé skráð í firmaskrá hér á landi, þess óskað við skráningu að félagið sé sjálfstæður skattaðili og að tiltekin ákvæði séu í félagssamningi. Öll þessi skilyrði hefur félagið uppfyllt og verður ekki séð hvernig skattstofan getur hafnað því að umbjóðandi okkar teljist sjálfstæður skattaðili með tilvísun í ákvæði annarra laga um verslunarleyfi. Verslunarleyfi félagsins er tengt öðrum eiganda þess, Bjarna Sigurðssyni, kt. 110456-3879, skv. leyfisbréfi dags. 29. júlí 1987 enda er lagt að jöfnu hvort verslunarleyfi er veitt félaginu sjálfu eða einhverjum eiganda þess þegar um er að ræða sameignarfélag með ótakmarkaða ábyrgð félagsmanna."

Með bréfi 18. júní 1990 til stefnanda lýsti skattstjóri því yfir að hann hefði ákveðið „í framhaldi af bréfi sínu dags. 3. apríl 1990, og á grundvelli svarbréfs yðar dags. 11. apríl 1990, að endurákvarða opinber gjöld félagsins árið 1988, skv. ákvæði 2. ml. 2. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981". En önnur málsgrein 96. gr. laga nr. 75/1981 er öll svohljóðandi: „Hafi skattaðili eigi talið fram til skatts og álagning skatta því byggð á áætlun, en síðar kemur í ljós að áætlun hefur verið of lág, skal áætla honum skattstofna að nýju og reikna skatta hans í samræmi við það. Á sama hátt skal ákvarða eða endurákvarða skattaðila skatt ef í ljós kemur að honum hefur ekki verið gert að greiða skatt af öllum tekjum sínum og eignum eða ef ekki hefur verið lagt á skattaðila."

Með bréfi 28. júní 1990 var af hálfu stefnanda aftur mótmælt boðaðri endurálagningu. Ekki fengust nein skrifleg svör frá skattstjóra við þessum síðustu mótmælum né önnur viðbrögð, málið látið hvíla óhreyft og hvorki lagt sjálfstætt á félagið né tekjum þess skipt til skattálagningar milli eigenda þess uns að lokum var kveðinn upp úrskurður 7. desember 1994 „á kæru félagsins vegna endurákvörðunar opinberra gjalda gjaldárið 1988 dags. 28. júní 1990 mótt. 29. júní 1990" eins og skilmerkilega er tekið fram í formála úrskurðarins. En úrskurðurinn sjálfur er á þessa leið:

„Með úrskurði dags. 18. júní 1990 ákvað skattstjóri að heimila félaginu ekki sjálfstæða skattaðild með vísan til þess að félagið uppfyllti ekki skilyrði laga um tekju- og eignarskatt þar eð annar eigandi þessa félags væri búsettur í Bandaríkjum Norður-Ameríku og því utan íslenskrar lögsögu. Ábyrgð umrædds eiganda væri því ekki virk.

Eftir atvikum er fallist á að kærandi teljist sjálfstæður skattaðili í skilningi 3. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981.

Samkvæmt ofanrituðu verða gjaldstofnar sem hér segir: ...“

Daginn áður en framangreindur úrskurður skattstjóra er dagsettur, eða 6. desember 1994, sendir skattstjóri stefnanda bréf þar sem hann tjáir honum að hann hafi í hyggju að „endurákvarða“ opinber gjöld stefnanda gjaldárin 1989 - 1994 „skv. 96. gr. laga nr. 75/1981“. Lýst er málavöxtum þannig: „Fallið hefur niður að leggja opinber gjöld á félagið gjaldárin 1989 - 1994. Innsend skattframtöl og fylgigögn verða lögð til grundvallar álagningunni.“ Síðan er gerð grein fyrir gjaldstofnum, sem fyrirhugað sé að leggja á félagið.

Stefnandi mótmælti þessum ætlunum skattstjóra á grundvelli þess að hann hefði umrædd ár sent skattframtöl ásamt fylgigögnum til skattstofunnar á réttum tíma og hefði mátt byggja rétta álagningu á þeim gögnum og honum yrði ekki kennt um að skattstjóri lét ekki tímanlega verða af því, sbr. ákv. 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981. Skattstjóri féllst ekki á þessi viðhorf stefnanda, kvað upp úrskurði varðandi málin og lagði á hann skatta eins og áður greinir.

Stefnandi kærði úrskurðina til yfirskattanefndar. Þar var kröfum stefnanda einnig hafnað af meiri hluta nefndarinnar með þessum rökum:

„Þótt dregist hafi úr hófi að skattstjóri hlutaðist til um álagningu á kæranda ... verður þó að telja að slíkt álitamál hafi verið um skattlega stöðu kæranda, sbr. annars vegar 3. tölul. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, og hins vegar 2. mgr. 2. gr. sömu laga, að 2. mgr. 97. gr. laganna hafi ekki girt fyrir hina umdeildu endurákvörðun.“

Stefnandi greiddi umdeild opinber gjöld 30. mars 1995 og fer nú fram á viðurkenningu þess að um óheimila álagningu hafi verið að ræða og hann fái féð endurgreitt með tilgreindum vöxtum.

II.

Af hálfu stefnanda er haldið fram að þá er skattstjórinn í Reykjavík ákvað að „endurákvarða“ opinber gjöld stefnanda, sbr. bréf hans til stefnanda dags. 6. og 20. desember 1994, hafi verið liðinn sá frestur er skattstjóra sé veittur til endurákvörðunar skv. 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 fyrir eldri gjaldár en 1993 og 1994. Og hafi þannig verið fyrndur réttur til að endurákvarða opinber gjöld vegna gjaldáranna 1988, 1989, 1990, 1991 og 1992. Bent er á að stefnandi hafi ávallt tímanlega sent skattstofunni skattframtöl ásamt fylgigögnum, sem byggja hefði mátt rétta álagningu á, og hafi skattstofan aldrei gert athugasemdir við framtölin öll þessi ár, enda getið þess í bréfum sínum til stefnanda 6. og 20. desember 1994 að innsend skattframtöl og fylgigögn yrðu lögð til grundvallar álagningunni.

Stefnandi greiddi eins og áður sagði álögð gjöld, sem hann var krafinn um

vegna ofangreindra gjaldára, í einu lagi 30. mars 1995. Stefnufjárhæðin sundurliðast þannig:

Álögð gjöld vegna gjaldársins 1988	kr.	63.976,00
Álögð gjöld vegna gjaldársins 1989	kr.	483.711,00
Álögð gjöld vegna gjaldársins 1990	kr.	118.958,00
Álögð gjöld vegna gjaldársins 1991	kr.	3.293.341,00
Álögð gjöld vegna gjaldársins 1992	kr.	3.013.304,00
Samtals	kr.	6.973.290,00

Stefnandi heldur því fram að skattlagning eigi fram að fara sem fyrst eftir að tekna hefur verið aflað, aðrar verklagsreglur í þeim efnum beri að skýra þröngt. Tilgangi ákv. 2. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981 verði ekki með öðru móti náð. Stefnandi vísar til þess að skattstjóra sé settur tveggja mánaða frestur til að úrskurða kærur, sbr. 99. gr. laga nr. 75/1981, og þá segi 9. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 að stjórnvöld skuli taka ákvarðanir í málum svo fljótt sem unnt sé. Stefnandi telur að engu máli skipti þótt hann hafi haft fulla vitneskju um að skattur hefði ekki verið lagður á hann og honum verði með engu móti kennt um seinagang skattyfirvalda.

III.

Af hálfu stefnda er málsástæðum stefnanda alfarið hafnað. Varðandi álagningu gjaldársins 1988 hafi verið ágreiningur um hvort stefnandi uppfyllti skilyrði fyrir sjálfstæðri skattaðild. Skattstjóri hafi talið að svo væri ekki og boðað endurákvörðun gjalda stefnanda með vísan til 96. gr. laga nr. 75/1981 og boðað að tekjur og eignir Boðeindar sf., stefnanda málsins, yrðu skattlagðar hjá eigendum fyrirtækisins með þeirra tekjum. Ekki hafi þó komið til þeirrar ráðstöfunar. En í kjölfar kæru stefnanda á þessari endurákvörðun hafi skattstjóri fallist á kröfur stefnanda og þar með að stefnandi væri sjálfstæður skattaðili. Af þessu leiði að ákv. 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 eigi ekki við í þessu máli. Tími sá er leið frá því að skattstjóri felldi niður sjálfstæða skattaðild stefnanda, og þar til hann úrskurðaði kæru hans, ómerki engan veginn úrskurðina. Fyrirsvarsmönnum stefnanda hafi verið ljóst að ágreiningurinn var ekki leystur og úrskurðað yrði að lokum í máli stefnanda, enda hafi þeir vitað að hvorki hafi verið lögð opinber gjöld á stefnanda né á þá, sem að rekstrinum stóðu og áttu félagið.

Varðandi gjaldárin 1989 - 1992 sé að vísu rétt að stefnandi hafi skilað skattframtölum sínum og ekki hafi komið til árlegrar álagningar þeirra vegna. En á þessum tíma hafi legið fyrir sú ákvörðun skattstjóra að ekki væri fallist á sjálfstæða skattaðild stefnanda. Á meðan hafi að sjálfsögðu ekki verið lögð gjöld á hann.

Með bréfi til stefnanda 6. desember 1994 hafi honum verið kunngjört að lögð

yrðu til grundvallar skattlagningu á stefnanda gjaldárin 1989 til og með 1994 skattframtöl hans og þau gögn, sem þeim fylgdu, og höfðu borist stefnda á þessum árum. Stefndi telur heimild fyrir síðbúna ákvörðun skattyfirvalda eins og í þessu tilviki að finna í 2. ml. 2. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981. Og með vísun til þessa hafi verið rétt að ákvarða stefnanda skatta eins og gert hafi verið. Tímatakmörk 1. mgr. 97. gr. sömu laga eigi hér við en ekki tímatakmörk 2. mgr. 97. gr. enda séu þau síðarnefndu undantekningarákvæði sem beri að skýra þröngt. Að öðru leyti kveðst stefndi vísa til úrskurðar skattstjóra, kröfubréfs ríkisskattstjóra til yfirskattanefnda, sem lagt hefur verið fram í málinu, og atkvæðis meirihluta yfirskattanefnda, sem rakið hefur verið.

IV.

Niðurstaða.

Stefnandi er skráður í firmaskrá 29. júlí 1987. Þar er tekið fram að hann sé sjálfstæður skattaðili. Með bréfi 3. apríl 1990 tilkynnti skattstjóri stefnanda að hann gæti ekki talist sjálfstæður skattaðili vegna búsetu annars tveggja eigenda félagsins í Bandaríkjunum og boðaði endurákvörðun skatta vegna gjaldáranna 1988 og 1989. Þessari ákvörðun var mótmælt af hálfu stefnanda með bréfi 11. sama mánaðar. Með bréfi 18. júní sama ár tilkynnti skattstjóri stefnanda að hann myndi ekki taka mótmæli stefnanda til greina. Í bréfi til skattstjóra 28. sama mánaðar mótmælti stefnandi harðlega væntanlegri ákvörðun skattstjóra að skipta tekjum og eignum félagsins á milli eigenda þess og skattleggja þær með öðrum tekjum og eignum þeirra. Síðan gerðist ekkert í þessu máli í rúmlega fjögur ár, uns skattstjóri kvað upp úrskurð 7. desember 1994 þar sem hann féllst á að stefnandi teldist sjálfstæður skattaðili í skilningi 3. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981. Á þessum tíma skilaði stefnandi skattframtölum sem sjálfstæður skattaðili. En hvorki voru lagðir skattar á stefnanda né eigendur félagsins hvorn í sínu lagi vegna eigna og tekna félagsins þennan tíma.

Meirihluti yfirskattanefndar telur „að slíkt álitamál hafi verið verið um skattlega stöðu kæranda, sbr. annars vegar 3. tölul. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, og hins vegar 2. mgr. 2. gr. sömu laga, að 2. mgr. 97. gr. laganna hafi ekki girt fyrir hina umdeildu endurákvörðun". Á þetta sjónarmið verður ekki fallist. Af bréfum sem fóru á milli aðila á árinu 1990, og minnst hefur verið á, er alveg ljóst um hvað ágreiningur aðila stóð varðandi skattlega stöðu stefnanda, engrar gagnaöflunar var þörf – hér skorti bara á að skattstjóri tæki ákvörðun. Það gerði hann rúmum fjórum árum síðar og féllst þá umbúðalaust á skoðun stefnanda.

Í 1. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 segir að heimilt sé að endurákvarða skatt skv. 96. gr. vegna tekna og eigna síðustu sex ára sem næst séu á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram. En í 2. mgr. 97. gr. segir að hafi skattaðili látið í

té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, sé þó eigi heimilt að endurákvarða honum skatt nema vegna síðustu tveggja ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram þótt í ljós komi að álagning hafi verið of lág.

Í máli þessu er enginn vafi á því að stefnandi hefur í framtölum sínum látið í té fullnægjandi upplýsingar, sem byggja má rétta álagningu á, enda hefur skattstjóri með gjörðum sínum sannað það. Sá langi tími sem það tók hann að leggja á skattana verður á engan hátt rakinn til frumkvæðis eða athafna stefnanda.

Samkvæmt framangreindu er fallist á dómkröfur stefnanda og eru engar forsendur til að lækka kröfufjárhæð.

Rétt er að stefndi greiði stefnanda 500.000 kr. í málskostnað.

Páll Þorsteinsson héraðsdómari kveður upp dóminn.

Dómsorð:

Úrskurðir yfirskattanefndar nr. 734 og 735/1996 í kærumálum stefnanda, Boðeindar sf., falla úr gildi.

Stefnda, íslenska ríkinu, er skylt að endurgreiða stefnanda 6.973.290 kr. með 0,5% ársvöxtum frá 30. mars 1995 til 1. júní 1995, en með 0,6% ársvöxtum frá þ.d. til 1. mars 1996, en með 0,9% ársvöxtum frá þ.d. til 1. maí 1996, en með 0,8% ársvöxtum frá þ.d. til 1. júní 1996, en með 0,7% ársvöxtum frá þ.d. til 1. nóvember 1996, en með 0,8% ársvöxtum frá þ.d. til 1. febrúar 1997, en með 0,9% ársvöxtum frá þ.d. til þingfestingardags málsins 22. maí 1997, en með dráttarvöxtum skv. III. kafla vaxtalaga frá þ.d. til greiðsludags.

Vextir fram að upphafsdegi dráttarvaxta bætist við höfuðstól um hver áramót en dráttarvextir á 12 mánaða fresti frá upphafsdegi þeirra.

Stefndi greiði stefnanda 500.000 kr. í málskostnað.