

Fimmtudaginn 5. október 2000.

Nr. 91/2000.

Íslenska ríkið

(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)

gegn

Gullfoss verktökum sf.

(Kristinn Bjarnason hrl.)

Sameignarfélag. Skattar. Jafnræðisregla. Stjórnarskrá.

Árið 1987 stofnuðu S og M sameignarfélagið T og var félagið sjálfstæður skattaðili. Á árinu 1993 seldi M hlut sinn, en Ó eignaðist 10% hlut í félaginu. Þá var nafni félagsins breytt og fyrir árslok eignaðist G, eiginkona S, helming hlutar hans í félaginu. Þann 7. desember 1996 afsalaði Ó sínum hluta í félaginu til S og G og var yfirlýsing þar um afhent sýslumanni og færð í firmaskrá. Um leið tilkynntu S og G að þau flyttu félagið og breyttu nafni þess í GF. Í tilkynningu um nafnbreytingu kom fram að S og G væru eigendur og stjórnarmenn félagsins og ættu þau 50% eignarhlut hvort. GF skilaði ekki skattframtali 1997 innan framtalsfrests og áætlaði skattstjóri gjaldstofna til álagningar á því gjaldári. Í kjölfarið var skilað skattframtali fyrir GF. Í bréfi frá skattstjóra, sem var sent í kjölfarið kom fram að með afhendingu framtalsins væri litið svo á að GF hefði kært álagningu opinberra gjalda á því ári. Þá sagði einnig í bréfinu að frá 7. desember 1996 fullnægði GF ekki skilyrðum til þess að teljast sjálfstæður skattaðili, þar sem hjón ein gætu ekki myndað slíkt sameignarfélag skv. lokamálslið 3. töluliðar 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Í svarbréfi GF kom fram að G og S hefðu 7. desember 1996 framselt 10% félagsins til ÓS, en misfarist hefði að tilkynna það til firmaskrár, en bætt hefði verið úr því með tilkynningu í október 1997 og væri GF því sjálfstæður skattaðili. Skattstjóri og síðar yfirsattanefnd höfnuðu því að leggja skattframtal GF til grundvallar álagningu og höfðu GF mál til að fá úrskurði yfirsattanefndar hnekk. Talið var að virða yrði að vettugi tilkynningu um breytt eignarhald að GF, sem afhent var í október 1997. Því var talið að G og S hefðu orðið einu eigendur GF í desember 1996 og skilyrði fyrir sjálfstæðri skattaðild félagsins hefðu þá liðið undir lok. Voru því ekki talin skilyrði til að hnekkja úrskurði yfirsattanefndar og var íslenska ríkið sýknað af kröfum GF.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómaramarnir Guðrún Erlendsdóttir og Markús Sigurbjörnsson og Arnljótur Björnsson, fyrrverandi hæstaréttardómari.

Áfrýjandi skaut málinu til Hæstaréttar 8. mars 2000. Hann krefst sýknu af kröfum stefnda, svo og málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst þess að héraðsdómur verði staðfestur og áfrýjanda gert að greiða málskostnað fyrir Hæstarétti.

I.

Stefndi kveður Steinar Stefánsson hafa á árinu 1987 stofnað ásamt öðrum nafngreindum manni sameignarfélagið Trésel. Tilgangur þess hafi aðallega verið verktakastarfsemi. Tilkynningu um stofnun félagsins hafi verið beint til firmaskrár Reykjavíkur 16. júní 1987 og þess getið að það skyldi vera sjálfstæður skattaðili. Steinar hafi 17. ágúst 1993 keypt hlut upphaflegs sameiganda síns í félaginu, en um leið hafi Ólafur Lárusson gerst eigandi að 10% hlut. Um líkt leyti hafi starfsemi félagsins verið flutt til Selfoss og nafni þess breytt í Efnalaugina Gullfoss sf. til samræmis við nýjan tilgang þess. Fyrir lok ársins 1993 hafi Steinar jafnframt selt eiginkonu sinni, Guðrúnu Ólafsdóttur, helming hluta síns í félaginu, þannig að hvort þeirra hafi upp frá því átt 45% þess, en Ólafur 10%. Á öllu þessu tímabili hafi gjöld verið lögð á félagið sem sjálfstæðan skattaðila. Hafi því og verið fram haldið allt til ársins 1997, eins og nánar greinir hér á eftir.

Í málinu liggur fyrir yfirlýsing Ólafs Lárussonar, sem dagsett er 7. desember 1996, þar sem segir að hann afsali Steinari Stefánssyni og Guðrúnu Ólafsdóttur 10% eignarhlut sínum í Efnalauginni Gullfossi sf. Yfirlýsing þessi var afhent sýslumanninum á Selfossi og hún færð 11. mars 1997 í firmaskrá. Um leið tilkynntu þau Steinar og Guðrún til firmaskrár að þau flyttu félagið frá nánar tilgreindu heimilisfangi á Selfossi að Réttarseli 10 í Reykjavík. Voru báðar þessar tilkynningar birtar í Lögbirtingablaði 26. mars 1997. Þá liggur jafnframt fyrir í málinu svohljóðandi tilkynning, sem var dagsett 7. desember 1996 og afhent sýslumanninum í Reykjavík 11. mars 1997: „Hér með tilkynnist til firmaskrár Reykjavíkur að við undirrituð f.h. Efnalaugarinnar Gullfoss sf/ kt. 560687-1769 Réttarseli 10 109 Reykjavík, höfum breytt nafni

félagsins í Gullfoss verktakar s/f. Tilgangur félagsins verður framvegis almenn verktaka, byggingastarfsemi og rekstur verkstæðis. Ennfremur kaup og sala fasteigna, rekstur fasteigna, lánastarfsemi og nauðsynleg umsvif í því sambandi. Eigendur og í stjórn félagsins eru: Steinar Stefánsson ... 50% eignarhlutur Guðrún Ólafsdóttir ... 50% eignarhlutur.“ Aðalefni þessarar tilkynningar var birt í Lögbirtingablaði 25. júlí 1997.

Fram er komið í málinu að stefndi skilaði ekki skattframtali 1997 innan framtalsfrests og áætlaði því skattstjóri gjaldstofna til álagningar á því gjaldári. Skattframtal fyrir stefnda var í kjölfarið afhent skattstjóranum í Suðurlandsumdæmi 21. júlí 1997 og framsendi hann það skattstjóranum í Reykjavík 8. september sama ár. Ritaði sá síðastnefndi bréf til stefnda 16. október 1997, þar sem fram kom að litið væri svo á að hann hafi með afhendingu skattframtals kært álagningu opinberra gjalda á því ári. Í bréfinu var vakin athygli á því að samkvæmt tilkynningum til firmaskrár 7. desember 1996 hafi Steinar Stefánsson og Guðrún Ólafsdóttir orðið einu eigendur stefnda. Samkvæmt lokamálslið 3. töluliðar 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt geti hjón ein sér ekki myndað sameignarfélag, sem verði sjálfstæður skattaðili. Hafi stefndi af þessum sökum ekki fullnægt skilyrðum til að njóta þeirrar stöðu eftir áðurgreindan dag. Var því óskað eftir að hann legði fram nýja ársreikninga, annars vegar fyrir tímabilið frá 1. janúar til 7. desember 1996, þegar hann teldist hafa verið sjálfstæður skattaðili, og hins vegar fyrir tímabilið eftir það til loka ársins, en þeir reikningar ættu að fylgja persónulegu skattframtali eigenda félagsins.

Af hálfu stefnda var framangreindu erindi skattstjóra svarað með bréfi 22. október 1997. Þar sagði meðal annars að Steinar Stefánsson og Guðrún Ólafsdóttir hefðu tekið yfir eignarhlut Ólafs Lárussonar í stefnda 7. desember 1996, en sama dag framselt hann Óla Svavari Ólafssyni. Tilkynning um þetta hafi verið gerð á sama tíma og fyrrgreindar tilkynningar varðandi Ólaf Lárusson og hún átt að sendast til skráningar í firmaskrá degi síðar, en „á einhvern óskiljanlegan hátt“ hefði það misfarist. Úr því hefði hins vegar verið bætt og þannig ljóst að stefndi væri sem fyrr sjálfstæður skattaðili. Fyrir liggur í málinu tilkynning til firmaskrár, dagsett 7. desember 1996 en árituð um móttöku hjá sýslumanninum í Reykjavík 22. október 1997. Hún er í öllum atriðum samhljóða þeirri tilkynningu, sem er tekin orðrétt upp hér að framan, að því frátöldu að í niðurlagi hennar segir

að Steinar og Guðrún eigi hvort um sig 45% í stefnda, en Óli Svavar Ólafsson 10%.

Með úrskurði 24. febrúar 1998 hafnaði skattstjórinn í Reykjavík að leggja áðurnefnt skattframtal stefnda til grundvallar álagningu opinberra gjalda 1997. Þann úrskurð kærði stefndi 14. mars 1998 til yfirs kattane fndar, sem hafnaði með úrskurði 27. nóvember sama ár kröfu hans um að álagning umræddra gjalda yrði reist á skattframtalinu. Í málinu leitast stefndi við að fá hnekkð þessum úrskurði yfirs kattane fndar.

II.

Eins og áður greinir liggja fyrir í málinu tvær tilkynningar varðandi stefnda til sýslumannsins á Selfossi, sem voru dagsettar 7. desember 1996. Í annarri lýsti Ólafur Lárusson yfir framsali eignarhluta síns til Steinars Stefánssonar og Guðrúnar Ólafsdóttur, en í hinni kváðust þau síðastnefndu óska eftir „flutningi á fyrirtæki okkar“ frá Selfossi til Reykjavíkur. Í þessum tilkynningum, sem að sögn stefnda voru fyrst afhentar til skráningar í firmaskrá 11. mars 1997, sjást engin merki þess að aðrir en Steinar og Guðrún hefðu þá um þriggja mánaða skeið verið eigendur að stefnda. Í áðurgreindri tilkynningu til firmaskrár Reykjavíkur, sem einnig var dagsett 7. desember 1996 og afhent sýslumanni 11. mars 1997, var lýst breytingu á nafni stefnda og tilgangi. Þar var sem fyrr segir tekið fram að þau Steinar og Guðrún ættu hvort helmingshlut í félaginu. Fjórða tilkynningin, þar sem hins vegar kom fram að Óli Svavar Ólafsson væri orðinn eigandi að 10% hlut í stefnda, var að sögn stefnda gerð um leið og allar áðurnefndu tilkynningarnar. Hana átti þó ekki að afhenda til skráningar í firmaskrá fyrr en degi á eftir þeim og hafi það misfarist. Um þessa tilkynningu verður að líta til þess að hún barst ekki sýslumanninum í Reykjavík fyrr en forráðamönnum stefnda var orðið kunnugt um þá skoðun skattyfirvalda að félagið fullnægði ekki lengur skilyrðum til að teljast sjálfstæður skattaðili. Í henni segir í öllum atriðum það sama og í tilkynningunni, sem var afhent sýslumanninum í Reykjavík 11. mars 1997, um breytingar á heiti stefnda og tilgangi, en á þeim var sá munur einn að í niðurlagi þeirra var með ólíkum hætti greint frá eignarhaldi að félaginu. Þegar þetta er virt verður að telja með ólíkindum að tilkynningarnar tvær geti hafa verið gerðar á sama tíma með það í huga að þær yrðu afhentar með dags millibili til sömu stofnunar gegn greiðslu á gjaldi fyrir hvora um

sig. Að öllu þessu gættu verður við úrlausn málsins að virða að vettugi efni tilkynningarinnar til firmaskrár, sem var afhent sýslumanninum í Reykjavík 22. október 1997. Verður þannig lagt til grundvallar að 7. desember 1996 hafi Steinar og Guðrún orðið einu eigendurnir að stefnda.

III.

Engin efni eru til að fallast á þá málsástæðu stefnda að brotið sé gegn jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. 3. gr. stjórnarskipunarlagi nr. 97/1995, með því að ákvæði 3. töluliðar 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981 girði fyrir að sameignarfélag í eigu hjóna einna geti verið sjálfstæður skattaðili.

Samkvæmt síðastnefndu ákvæði laga nr. 75/1981 verður að koma fram við skráningu sameignarfélags í firmaskrá ef óskað er eftir að litið verði á það sem sjálfstæðan skattaðila. Þótt þetta sé áskilið varðar sjálfstæð skattaðild hvorki tilvist sameignarfélags né stöðu þess að einkarétti. Er stefnda því ekkert hald í þeirri málsástæðu að ekki hafi verið unnt að breyta sjálfstæðri skattaðild hans án þess að félaginu yrði slitið.

Eftir hljóðan 3. töluliðar 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981 lúta atriðin, sem þar greinir, að skilyrðum fyrir því að sameignarfélag geti í öndverðu fengið stöðu sjálfstæðs skattaðila. Þótt reglur um stöðu sameignarfélags að þessu leyti séu settar fram á þennan hátt, leiðir af eðli máls að þær fela um leið í sér skilyrði, sem fullnægja verður til að sjálfstæð skattaðild slíks félags verði áfram fyrir hendi. Ef brestur verður á síðari stigum á einhverju þar greindu skilyrði er þannig óhjákvæmilegt að það valdi því sjálfkrafa að sjálfstæð skattaðild líði undir lok. Líta verður og til þess að lögum samkvæmt ræðst réttarstaða gjaldanda, jafnt einstaklings sem félags, að því er varðar bæði skattskyldu og skatthæð af margvíslegum atriðum, sem tengjast stöðu hans, högum og öðrum aðstæðum. Þótt á einhverju slíku atriði verði breyting, sem reynst gæti gjaldanda í óhag, er hvergi í lögum nr. 75/1981 lögð skylda á skattyfirvöld til að beina til hans aðvörun eða gefa honum frest til að gera úrbætur. Slík regla verður heldur ekki leidd af ákvæði 12. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Verður því ekki fallist á með stefnda að skattstjóranum í Reykjavík hafi haustið 1997 borið að benda honum á að skilyrði væru brostin fyrir sjálfstæðri skattaðild hans eða gefa honum að öðru leyti ráðrúm til að ráða bót á því.

Svo sem fyrr segir verður að leggja til grundvallar við úrlausn máls-

ins að Steinar Stefánsson og Guðrún Ólafsdóttir hafi ein verið orðin eigendur stefnda 7. desember 1996. Þótt tilkynningar, sem unnt var að ráða þetta af, hafi ekki borist til færslu í firmaskrá fyrr en 11. mars 1997, voru skilyrði fyrir sjálfstæðri skattaðild stefnda í raun liðin undir lok á áðurnefndum degi í desember 1996. Verður það að ráða stöðu stefnda og eigenda hans í þessum efnum. Samkvæmt því standa engin rök til að hnekkja úrskurði yfirsattanefundar frá 27. nóvember 1998, sem um ræðir í málinu. Áfrýjandi verður þannig sýknaður af kröfum stefnda.

Eftir þessum úrslitum málsins verður stefndi dæmdur til að greiða áfrýjanda málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti, sem er ákveðinn í einu lagi eins og í dómsorði greinir.

D ó m s o r ð :

Áfrýjandi, íslenska ríkið, er sýkn af kröfum stefnda, Gullfoss verktaka sf.

Stefndi greiði áfrýjanda samtals 300.000 krónur í málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 22. desember 1999.

Mál þetta, sem dómtekið var 24. nóvember sl., er höfðað með stefnu sem þingfest var 9. mars sl. Stefnandi er Gullfoss verktakar sf., kt. 560687-1769, Réttarseli 10, Reykjavík. Stefndi er Geir H. Haarde fjármálaráðherra, kt. 080451-4749, fyrir hönd íslenska ríkisins.

Dómkröfur stefnanda eru þær að úrskurður yfirsattanefundar nr. 1118, dags. 27. nóvember 1998, verði felldur úr gildi og opinber gjöld félagsins gjaldárið 1997 vegna tekna á árinu 1996 og eigna í árslok þess árs endurákvörðuð eins og það sé sjálfstæður skattaðili í samræmi við innsent skattframtal dags. 21. júlí 1997. Þá krefst hann málskostnaðar samkvæmt reikningi.

Dómkröfur stefnda eru þær að hann verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda og honum dæmdur málskostnaður að mati dómsins.

Málavextir.

Málavextir eru þeir að stefnandi máls þessa er sameignarfélag og var stofnað árið 1987 af Sigurbirni Guðbjörnssyni og Steinari Stefánssyni og í tilkynningu til firmaskrár 16. júní 1987 var því lýst yfir að félagið væri sjálfstæður skattaðili. Var félagið rekið undir heitinu Efnalaugin Gullfoss sf. Með tilkynningu dag-

settri 17. ágúst 1993 var firmaskrá tilkynnt að Steinar Stefánsson hefði yfirtekið hluta Sigurbjörns Guðbjörnssonar og síðan afsalað 10% eignarhluta til Ólafs Lárussonar. Jafnframt var tekið fram að félagið skyldi áfram vera sjálfstæður skattaðili. Með tilkynningu til firmaskrár dagsettri 7. desember 1996 sem birt var 26. mars 1997 í 32. tölublaði 90. árgangs Lögbirtingablaðsins tilkynnti Ólafur Lárusson að hann hefði afsalað 10% eignarhlut sínum í félaginu til Steinars Stefánssonar og Guðrúnar Ólafsdóttur, en þau munu vera hjón. Í sama blaði birtist einnig tilkynning um að þau Steinar og Guðrún óskuðu eftir flutningi á fyrirtækinu frá Selfossi að Réttarseli 10 í Reykjavík. Þá var í 77. tölublaði 90. árgangs Lögbirtingablaðsins tilkynning frá Steinari og Guðrúnu þess efnis að nafni félagsins hefði verið breytt í Gullfoss verktakar sf. Í tilkynningu þeirra er hvort um sig talið eiga 50% hlut í félaginu.

Stefnandi taldi ekki fram til skatts innan tiltekins frests árið 1997 og sætti því áætlun skattstofna við álagningu opinberra gjalda. Skattframtal stefnanda barst skattstjóra 21. júlí 1997 og var það tekið sem kæra á álögðum opinberum gjöldum gjaldárið 1997. Með bréfi dagsettu 16. október 1997 skoraði skattstjóri á stefnanda og forsvarsmenn hans að gefa skýringar á breyttri eignaraðild sameignarfélagsins, en samkvæmt 3. ml. 3. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt geti hjón ein sér ekki myndað sameignarfélag er sé sjálfstæður skattaðili. Því uppfylli stefnandi ekki lengur skilyrði til að vera sjálfstæður skattaðili eftir 7. desember 1996 og var óskað eftir nýjum ársreikningum vegna rekstrarársins 1996, annars vegar meðan félagið var sjálfstæður skattaðili, þ.e. frá 1. janúar 1996 til 7. desember sama ár, og hins vegar þann tíma sem félagið var einkarekið, þ.e. frá 8. desember sama ár til 31. desember sama ár. Stefnandi svaraði fyrirspurn skattstjóra með bréfi 22. október sama ár og kemur fram í bréfinu að Ólafur Lárusson hafi viljað ganga úr sameignarfélaginu sökum vanheilsu og hafi það verið tilkynnt 7. desember fyrra ár. Guðrún og Steinar hafi yfirtekið eignarhlut Ólafs 7. desember og framselt hann sama dag til Óla Svavars Ólafssonar. Tilkynningar um inngöngu Óla í félagið hafi verið útbúnar um leið og tilkynningar um Ólaf Lárusson og hafi átt að senda tilkynningu varðandi Óla degi síðar til firmaskrár. Á einhvern óskiljanlegan hátt hafi sú tilkynning misfarist og ekki borist réttum aðilum, en rétt tilkynning um inngöngu Óla í sameignarfélagið frá og með 7. desember 1996 hafi nú verið send firmaskrá. Þá var því lýst yfir í bréfinu að ljóst sé að Steinar og Guðrún hafi einungis haft milligöngu um yfirfærslu á 10% eignarhlut frá Ólafi Lárussyni til Óla Svavars og sé félagið því nú sem fyrr sjálfstæður skattaðili.

Skattstjórinn í Reykjavík kvað síðan upp úrskurð 24. febrúar 1998 þar sem kröfu stefnanda um að innsent skattframtal yrði lagt til grundvallar álagningu opinberra gjalda 1997 var synjað. Með hliðsjón af fyrirliggjandi gögnum þótti þó mega lækka áætlun skattstjóra á tekjuskattstofni úr kr. 1.000.000 í kr. 0.

Þessi úrskurður var færður til yfirséðanefndar 14. mars 1998 sem með úrskurði upp kveðnum 27. nóvember sama ár hafnaði kröfum stefnanda í málinu.

Málsástæður og lagarök.

Stefnandi byggir á því í fyrsta lagi að ákvæði lokamálsliðar 3. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981 brjóti í bága við jafnréttisreglu stjórnarskrárinnar og sé því ólöglegt. Umrætt lagaákvæði hafi verið lögfest með lögum nr. 30/1971 og kveði svo á að hjón ein sér geti ekki myndað sameignarfélag er sé sjálfstæður skattaðili. Telur stefnandi þetta lagaákvæði grundvallast á þeirri reglu áðurgildandi skattalaga að tekjuskattur og eignarskattur hafi verið lagður á hjón sameiginlega. Með gildistöku núgildandi skattalaga hafi verið tekin upp sérsköttun hjóna sem meginregla og hafi ákvæðið því misst gildi sitt. Almennt sé því ekki meiri ástæða til að hafna því að sameignarfélög hjóna geti verið sjálfstæðir skattaðilar frekar en hlutafélög í eigu hjóna. Sé því um mismunun að ræða sem ekki sé lengur hægt að rökstyðja með vísan til skattalegra sjónarmiða. Mismununin verður ekki heldur rökstudd með vísan til félagaréttarlegra sjónarmiða svo sem varðandi ótakmarkaða ábyrgð hjóna á skuldbindingum sameignarfélaga, þar sem hjón geti myndað sameignarfélag sem ekki er sjálfstæður skattaðili.

Í öðru lagi telur stefnandi ekki unnt að afnema skattskyldu sameignarfélaga sem eru sjálfstæðir skattaðilar og breyta því í sameignarfélag sem ekki er sjálfstæður skattaðili nema slíta félaginu fyrst og úthluta eignum þess til eigendanna á markaðsvirði. Þetta stafi einkum af mismunandi reglum í sambandi við ákvörðun hagnaðar af sölu eignarhluta þeirra. Þá sé almennt ekki unnt að flytja eignir frá einum skattaðila til annars nema tekjufæra úttektina, a.m.k. þegar um fyrnanlegar og niðurfæranlegar eignir sé að ræða. Sama gildi um eignir sem ekki hafa verið eignfærðar í félagi sem breytt er, svo sem aflahlutdeild og viðskiptavild.

Í þriðja lagi telur stefnandi skattyfirvöldum á grundvelli meðalhófsreglu stjórnsýslunnar óheimilt að afnema sjálfstæða skattskyldu sameignarfélaga þótt þau missi einhver skatthæfisiskilyrði sín um stund nema tilkynna viðkomandi það fyrst og gefa honum tækifæri á að bæta úr því sem á skortir um fullkomið skatthæfi. Stefnandi bendir á sem dæmi 2. tl. 1. mgr. 107. gr. laga nr. 2/1995 um hlutafélög sem fjallar um þær aðstæður þegar hluthafar verða færri en tveir, en þá skal slíta félaginu enda sé eigi bætt úr innan þriggja mánaða. Stefnandi vísar einnig til 2. mgr. 150. gr. sömu laga.

Í fjórða lagi telur stefnandi enga breytingu hafa orðið á skattalegri stöðu sinni 7. desember 1996 er réttlæti afnám sjálfstæðrar skattskyldu hans. Hjónin Steinar og Guðrún hafi keypt 10% eignarhluta Ólafs Lárussonar og í tilkynningu þessa efnis til firmaskrár komi hvergi fram að ætlunin sé að breyta skattalegri stöðu stefnanda. Samhliða þessu hafi þau selt Óla Svavari 10% eignarhlut í stefnanda

og sé tilkynning þessa efnis dagsett 7. desember 1996 og móttækin hjá firmaskrá 22. október 1997 og komi hvergi fram í henni að ætlunin sé að breyta skattalegri stöðu stefnanda. Engar athugasemdir hafi verið gerðar af hálfu firmaskrár um að stefnandi hafi misst skatthæfi sitt vegna dráttar á afhendingu umræddra tilkynninga. Fyrri tilkynningin hafi verið birt í Lögbirtingablaðinu 26. mars 1997 og hin síðari 24. desember 1997.

Í fimmta lagi telur stefnandi að þar sem engar athugasemdir hafi verið gerðar við tilkynningar um breytingar á eignaraðild hans af hálfu firmaskrárritara, sem annast hafi um birtingar þeirra athugasemdalaust í Lögbirtingablaðinu, sé skattstjóri bundinn af þeim. Hafi honum því verið óheimilt að afnema sjálfstæða skattskyldu stefnanda án þess að vefengja þær fyrst og krefjast breytinga á þeim. Þeirri kröfu hefði átt að beina að firmaskrárritara.

Auk framangreindra lagatilvitnana vísar stefnandi til 40. gr., 65. gr. og 77. gr. stjórnarskrárinnar, B-liðar 7. gr., og 11.-18. gr. skattalaga, 3. gr., 6. gr., 21. gr. og 23. gr. laga um verslanaskrár, firmu og prókúruumboð, 12. gr. stjórnyslulaga, 82. gr. og 124. gr. laga um einkahlutafélög, 83. gr. samvinnufélagalaga, 67. gr. laga um viðskiptabanka og sparisjóði og 33. gr. laga um verðbréfasjóði. Stefnandi vísar um málskostnað til 130. gr. laga nr. 91/1991.

Stefndi heldur því fram að 7. desember 1996 hafi hjónin Steinar Stefánsson og Guðrún Ólafsdóttir orðið einu eigendur að stefnanda. Því til stuðnings er vísað til tilkynninga sem dagsettar voru 7. desember 1996 og birtar voru í Lögbirtingablaðinu þar sem Ólafur Lárusson afsalaði þeim 10% eignarhluta sínum í félaginu. Samkvæmt annarri tilkynningu dagsettri sama dag hafi verið tilkynnt um breytingu á nafni stefnanda og tilgangi félagsins. Komi þar skýrt fram að tilgreindur eignarhluti hvors hjóna um sig sé 50%. Í þessum tilkynningum sé Óla Svavars Ólafssonar hvergi getið. Þá sé ætlaðra kaupa hans á eignarhlutanum ekki getið á skattframtali hans. Eignarhluta hans sé fyrst getið eftir að forsvarsmenn stefnanda fengu bréf frá skattyfirvöldum þar sem bent var á að stefnandi uppfyllti ekki lengur skilyrði til að vera sjálfstæður skattaðili. Verði því að telja að engin rök séu til annars en að stefnandi sé einkafyrirtæki hjónanna en samkvæmt 3. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981 geti hjón ein sér eða með ófjárráða börnum sínum ekki myndað sameignarfélag sem er sjálfstæður skattaðili. Því hafi stefnanda borið að skila framtali miðað við tímabilið 1. janúar 1996 til og með 7. desember sama ár. Framtal vegna tímabilsins frá 8. desember til áramóta hafi átt að fylgja einkaframtölum hjónanna.

Stefndi svarar málsástæðum stefnanda þannig í fyrsta lagi að almenna lögjafanum sé ekki meinað að skipa málum hinna ýmsu félagaforma á ákveðinn hátt. Um sameignarfélög gildi ákveðnar reglur, bæði að því er varðar ábyrgð eigenda á skuldbindingu félagsins og skattlagningu. Öll skattskyld hjón á landinu verði að hlíta þessum reglum og hafi samanburður við aðra hópa því ekki

þýðingu. Sé því ekki um brot á jafnréttisreglu stjórnarskrárinnar að ræða. Hefði félagið verið rekið í öðru félagsformi hefðu aðrar skattlagningarreglur gilt. Forsvarsmenn stefnanda hafi átt valið sem var á þeirra ábyrgð.

Í öðru lagi byggir stefndi á því að það sé að sjálfsögðu á forræði og ábyrgð forsvarsmanna stefnanda að slíta félaginu og gera þær ráðstafanir sem þurfa þyki uppfylli félagið ekki kröfur um sjálfstæða skattskyldu. Fyrirtækið sé rekið á ábyrgð forsvarsmanna en ekki á ábyrgð skattyfirvalda. Ákvæði 3. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981 kveði aðeins á um skilyrði þess að sameignarfélag geti verið sérstakur skattaðili. Glati félagið einhverjum þessara skilyrða hafi það ekki afleiðingar félagaréttareðlis heldur einungis skattaréttarlegar.

Í þriðja lagi hafnar stefndi því að skattyfirvöld þurfi að tilkynna viðkomandi skattaðila það sérstaklega að ekki séu uppfyllt skilyrði um sjálfstæða skattaðild og gefa skattaðila tækifæri á að bæta úr því sem á skorti. Ógerningur sé fyrir skattyfirvöld að vita um hverja og eina ráðstöfun hjá skattaðilum. Framtali stefnanda hafi ekki verið skilað fyrr en níu mánuðum eftir að breyting á eignaraðild stefnanda var gerð og þennan tíma hafi stefnandi samkvæmt lögum um tekju- og eignarskatt ekki verið sjálfstæður skattaðili. Einhver umþóttunartími eftir það til að breyta skilyrðum til sjálfstæðrar skattaðildar gat ekki virkað afturvirk.

Í fjórða og fimmta lagi byggir stefndi á því að í lögum nr. 42/1903 sé hvergi að finna ákvæði þess efnis að firmaskrárritara beri að meta skattaleg réttindi og skyldur, enda slíkt á valdsviði skattyfirvalda samkvæmt lögum nr. 75/1981.

Stefndi vísar um málskostnað til 130. gr. laga nr. 91/1991.

Forsendur og niðurstaða.

Ágreiningur aðila í máli þessu snýst um það hvort sjálfstæðri skattaðild stefnanda hafi lokið 7. desember 1996 eða ekki en samkvæmt 3. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981 með síðari breytingum geta hjón ein sér eða með ófjárráða börnum ekki myndað sameignarfélag er sé sjálfstæður skattaðili. Eins og mál þetta er vaxið ber fyrst að leysa úr því hvort tilkynningar til firmaskrár 7. desember 1996 hafi leitt til þess að hjónin Steinar Stefánsson og Guðrún Ólafsdóttir hafi ein orðið eigendur að stefnanda og jafnframt hvaða gildi hin síðbúna tilkynning um eignaraðild Óla Svavars Ólafssonar hafði.

Samkvæmt 1. gr. laga nr. 42/1903 um verslanaskrá, firmu og prókúruumboð með síðari breytingum, skulu sýslumenn halda verslanaskrár í öllum lögsagnar-umdæmum og skal í þær rita tilkynningar þær, er um getur í lögnum. Samkvæmt 3. gr. laganna skal þeirri tilkynningu vísað frá sem ekki er lögum samkvæm, eða ef í henni stendur eitthvað sem eigi er lagaheimild fyrir að setja á skrá. Í 6. gr. laganna segir að þyki einhverjum tilkynning, sem rituð er í verslanaskrá vera sér skaðleg, liggur það undir úrskurð dómstólanna hvort afmá skuli tilkynninguna. Samkvæmt 7. gr. laganna skal það sem skrásett hefur verið sam-

kvæmt lögnum og birt í Lögbirtingablaði talið kunnugt almenningi, nema atvik séu svo vaxin að álíta megi að menn hvorki hafi haft vitneskju um það né til þess verði ætlast af þeim. Hafi birtingin eigi farið fram hefur tilkynningin eigi þýðingu gagnvart öðrum nema sannað verði að þeir hafi haft vitneskju um hana. Samkvæmt 21. gr. laganna skal tilkynna svo fljótt sem unnt er breytingar á því sem ritað er í verslanaskrá og samkvæmt 23. gr. laganna varðar vanræksla á því sektum.

Samkvæmt gögnum málsins var birt í Lögbirtingablaði, sem út kom 24. desember 1997, tilkynning frá forsvarsmönnum stefnanda, dagsett 7. desember 1996, þar sem getið er 10% eignarhluta Óla Svavars Ólafssonar. Óumdeilt er að þessi tilkynning var ekki send firmaskrá fyrr en 22. október 1997, en stefnanda hafði þá nokkrum dögum áður borist fyrirspurn frá skattyfirvöldum þar sem full- yrt var að sameignarfélagið uppfyllti ekki skilyrði til þess að vera skattlagt sem sjálfstæður skattaðili eftir 7. desember 1996. Skattyfirvöldum var þegar gerð grein fyrir því að hjónin Steinar og Guðrún hefðu samdægurs framselt nefndan eignarhluta til Óla Svavars og hefði tilkynning til firmaskrár þar að lútandi mis- farist. Við þessar skýringar forsvarsmanna stefnanda verður að una. Þá er til þess að líta að firmaskrárritari tók við hinni síðbúnu tilkynningu án nokkurra athuga- semda að því er séð verður.

Þar sem umræddri skráningu hefur ekki verið hnekkð með lögformlegum hætti verður að telja að skattyfirvöldum hafi, að fengnum skýringum forsvars- manna stefnanda, borið að byggja á henni við úrlausn á skattkæru stefnanda, enda er úrskurður skattstjórans í Reykjavík kveðinn upp tveimur mánuðum eftir að tilkynningin birtist í Lögbirtingablaðinu. Ber þegar af þessari ástæðu að taka kröfur stefnanda til greina.

Eftir þessum úrslitum málsins ber að dæma stefnda til að greiða stefnanda 100.000 krónur í málskostnað.

Hjörtur O. Aðalsteinsson héraðsdómari kvað upp dóminn.

D ó m s o r ð :

Úrskurður yfirsattanefndar nr. 1118, dags. 27. nóvember 1998, er felldur úr gildi. Opinber gjöld stefnanda gjaldárið 1997 vegna tekna á árinu 1996 og eigna í árslok þess árs skulu endurákvörðuð eins og stefn- andi sé sjálfstæður skattaðili í samræmi við innsent skattframtal dags. 21. júlí 1997.

Stefndi, íslenska ríkið, greiði stefnanda, Gullfoss verktökum sf., 100.000 krónur í málskostnað.