

Mánudaginn 17. marz 1958.

Nr. 177/1957. **Tollstjórinn í Reykjavík f. h. ríkissjóðs**
(Hermann Jónsson hrl.)

gegn

Vilhjálmí Þór (Vilhjálmur Jónsson hrl.).

Dóمندur:

hæstaréttardómararnir Jónatan Hallvarðsson, Gizur Bergsteinson, Jón Ásbjörnsson og Þórður Eyjólfsson og prófessor Magnús Þ. Torfason.

Skattamál.

Dómur Hæstaréttar.

Áfrýjandi, sem skotið hefur máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 29. október 1957, gerir **aðallega** þær dómkröfur, að hinum áfrýjaða úrskurði verði vísað heim í hérað og að hvorum aðilja verði gert að greiða sinn kostnað af málinu. **Til vara** krefst hann þess, að lögtak verði heimilað fyrir kr. 51.815.00 ásamt dráttarvöxtum og kostnaði og að stefnda verði dæmt að greiða áfrýjanda málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti. Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða úrskurðar og málskostnaðar fyrir Hæstarétti að mati dómsins.

Engir þeir gallar eru á meðferð máls þessa í héraði né á hinum áfrýjaða úrskurði, er valdið geti heimvísun málsins. Verður aðalkrafa áfrýjanda því ekki tekin til greina.

Það er almenn regla íslenzkra skattalaga, að tekjur, sem skattþegn kann að afla með ýmiskonar atvinnurekstri eða á annan hátt, eru lagðar saman og tekjuskattur síðan reiknaður af þeim í einni heild. Þegar skattþegn kann að bíða halla á atvinnurekstri, svo sem hér er um að ræða, leiðir að sjálfsögðu af þessu, að þann halla ber að draga frá öðrum tekjum hans, áður en tekjuskattur er á þær lagður, nema lög kunni að mæla fyrir á aðra leið. En um það er hér ekki að ræða. Með skirskotun til þessa og til þeirra raka, sem greind eru í hinum áfrýjaða úrskurði, á stefndi kröfu til, að tap hans á landbúnaði sé dregið frá tekjum hans, áður en skattur er á þær lagður.

Áfrýjandi hefur véfengt, að tap stefnda á landbúnaði hafi orðið eins mikið og í framtali hans greinir.

Stjórnarvöld skattamála hafa ekki notað heimild 35. gr. laga nr. 45/1954 til þess að skora á stefnda að láta í té nánari skýringar á landbúnaðarskýrslu hans og áætla síðan rekstrarhalla hans á landbúnaði, ef hann varð ekki við þeirri áskorun eða svar var ekki fullnægjandi. Þar sem þetta var ekki gert, verður að leggja skýrslu þessa til grundvallar við ákvörðun rekstrarhallans.

Samkvæmt framanskráðu ber að staðfesta hinn áfrýjaða úrskurð.

Eftir þessum úrslitum er rétt, að áfrýjandi greiði stefnda málskostnað í Hæstarétti, sem ákveðst kr. 5000.00.

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði úrskurður á að vera óraskaður.

Áfrýjandi, tollstjórinn í Reykjavík f. h. ríkissjóðs, greiði stefnda, Vilhjálmi Þór, kr. 5000.00 í málskostnað í Hæstarétti.

Úrskurður fógætaréttar Reykjavíkur 30. júlí 1957.

Í máli þessu, sem tekið var til úrskurðar hinn 22. þ. m., hefur tollstjórinn í Reykjavík f. h. ríkissjóðs krafizt lögtaks hjá gerðarþola, Vilhjálmi Þór, Hofsvallagötu 1, hér í bæ, til tryggingar tekjuskattseftirstöðvum fyrir árið 1956, að upphæð kr. 55.498.00, auk dráttarvaxta, málskostnaðar, lögtakskostnaðar og kostnaðar við eftirfarandi uppboð, ef til kemur.

Málavextir eru þessir:

Við álagningu skatts í Reykjavík á árinu 1956 gerði skattstjóri gerðarþola að greiða kr. 29.720.00 í tekjuskatt. Við ákvörðun skattsins hafði skattstjóri bætt við tekjur gerðarþola kr. 33,120.00, $\frac{1}{2}$ hluta af kostnaðarverði bifreiðarinnar R 10, er gerðarþoli hafði fengið sem kaupuppbót fyrir 9 ára starf. Þá hækkaði hann einnig eigin húsaleigu gerðarþola um kr. 10.120.00. Rekstrarhalla af landbúnaðarrekstri gerðarþola, kr. 199.986.50, strikaði hann út sem ófrádráttarþæran, en áætlaði honum í þess stað til frádráttar kr. 35.000.00 í vaxtagjöld vegna búrekstrar.

Framangreinda skattaálagningu kærði gerðarþoli til skattstjóra,

er úrskurðaði kærana á þann hátt, að hann bætti við tekjur gerðarpola $\frac{4}{5}$ hlutum af kostnaðarverði bifreiðarinnar R 10, kr. 134.043.30, lækkaði eigin húsaleigu um kr. 6.120.00, en af rekstrarhalla af búrekstri Rangársands s.f., sem gerðarpoli á að hálfu, leyfði hann nú til frádráttar öll vaxtagjöld, sem voru að hálfu kr. 60.565.00, þ. e. kr. 25.565.00, auk áður leyfðs frádráttar, kr. 35.000.00. Enn fremur leyfði hann frádrátt vegna sama: Fasteignagjöld, slysatryggingargjöld og tryggingargjöld, samtals kr. 2.395.00. Hækkanir umfram lækkanir urðu þannig kr. 99.963.30 og í samræmi við það hækkaði skattstjóri tekjuskatt gerðarpola um kr. 40.000.00 eða í kr. 69.720.00. Skattlagningu þessa kærði gerðarpoli til yfirséðanefndar, er staðfesti úrskurð skattstjóra. Gerðarpoli kærði þá til ríkisskattanefndar, er lækkaði eigin húsaleigu gerðarpola um kr. 4.000.00, en staðfesti að öðru leyti tekjuákvörðun skattstjóra og lækkaði samkvæmt því tekjuskatt gerðarpola um kr. 1.600.00 eða í kr. 68.122.00.

Gerðarpoli vill ekki una skattálagningu þeirri, er hér hefur verið rakin, og hefur tilkynnt gerðarbeiðanda, að hann muni ekki greiða skatteftirstöðvar þær, er hér er beiðzt lögtaks fyrir, án þess að fíngættur úrskurði um réttmæti þeirra. Gerðarbeiðandi krafðist því lögtaks fyrir skatteftirstöðvunum með beiðni, dagsettri 18. þ. m. Þar er krafizt lögtaks fyrir kr. 55.498.00, en síðan hefur gerðarpoli greitt kr. 3.683.00, svo að krafan hefur lækkað við það niður í kr. 51.815.00. Málið var tekið fyrir hinn 18. þ. m. og hefur síðan verið sótt og varið hér fyrir réttinum og var tekið til úrskurðar hinn 22. þ. m., að afloknum munnlegum málflutningi.

Almennur lögtaksúrskurður fyrir þinggjöldum, álöögðum í Reykjavík 1956, var kveðinn upp hinn 7. september s.l. og birtur í dagblöðum bæjarins.

Réttarkröfur gerðarbeiðanda eru þær, að hið umbeðna lögtak verði látið fram fara fyrir ofangreindum skatteftirstöðvum, kr. 51.815.00, ásamt lögboðnum dráttarvöxtum frá gjalddaga til greiðsludags, lögtakskostnaði og kostnaði við eftirfarandi uppboð, ef til kemur. Enn fremur, að sér verði úrskurðaður málskostnaður að mati réttarins.

Réttarkröfur gerðarpola eru hins vegar þær, að synjað verði um framgang hins umbeðna lögtaks og að sér verði úrskurðaður málskostnaður að mati réttarins.

Það er viðurkennt í máli þessu, að hinar umkröfðu skatteftirstöðvar, kr. 51.815.00, stafi eingöngu af teknahækkun þeirri, er skattstjóri hefur gert á framtali gerðarpola vegna þess, að hann

vildi ekki leyfa honum frádrátt á reksturshallanum á umgetnum búrekstri hans.

Af hálfu gerðarbeiðanda er því haldið fram, að búrekstur gerðarpola sé með þeim hætti, að honum sé ekki heimilt að draga halla af honum frá tekjum sínum til skatts. Hann hafi fengið til fulls frádráttar að sínum hluta vexti, fasteignagjöld og tryggingagjöld vegna Rangársands s.f., sem hann eigi að hálfu, en bókfærður reksturshalli af búrekstrinum verði honum engan veginn heimilaður til frádráttar. Í þessu sambandi bendir hann á eftirfarandi atriði: Gerðarpoli sé bankastjóri Landsbankans og hafi þaðan fyrst og fremst þær tekjur, er hann framfæri með sig og sitt heimili. Búrekstur Rangársands s.f. sé ekki rekinn í framfærsluskyni. Gerðarpoli búi ekki á jörðum félagsins né stjórnri rekstri á þeim. Af slíku sambandi gerðarpola við jarðeignir hans og búrekstur leiði, að hallarekstur af þessum búrekstri hans sé ekki heimill til frádráttar tekjum hans til skatts. Sé það í samræmi við þá reglu ríkisskattaneftndar að leyfa ekki frádrátt á tapi þeirra gjaldenda á landbúnaði, sem hafa aðra aðalatvinnu, en all algengt sé, að skattgjaldendur með háar tekjur hafi einnig landbúnað og telji fram tap á honum til lækkunar á nettótekjum sínum. Þessi regla ríkisskattaneftndar sé í samræmi við það, sem J. Hartvig Jakobsen haldi fram í Skatteretten, bls. 186—187. Landbúnaðarskýrslur og önnur framtalsgögn gerðarpola beri með sér, að frekar sé um fjárfestingu að ræða en venjulegan búrekstur svo og, hvernig standi á rekstrarhallanum yfirleitt.

Þá er á það bent af hálfu gerðarbeiðanda, að landbúnaðarskýrslur, er fylgi framtali gerðarpola, séu ekki færðar eins og vera ber og réttlæti það eitt út af fyrir sig, að frádrátturinn sé ekki tekinn til greina. Ekki sé þar né annars staðar í framtalsgögnum gerðarpola sundurliðun á vinnulaunum og ekki komi þar greinilega fram, hvernig standi á hinum miklu áburðarkaupum, viðhaldi véla og eldsneytisnotkun þeirra. Þannig sé raunverulega fyrir hendi ástæða til að taka framtalið ekki til greina, heldur áætla tekjur til skatts. Sé því hér haldið fram sem varamálsástæðu, að svo hafi verið gert, með því að strika út tapreksturinn.

Loks er af hálfu gerðarbeiðanda mótmælt þeirri staðhæfingu gerðarpola, að ef um taprekstur hans vegna útgerðar hefði verið að ræða, myndi hann orðalaust hafa fengið tapið dregið frá tekjum sínum til skatts.

Af hálfu gerðarpola er haldið fram, að allt tap af búrekstri hans beri að reikna til frádráttar tekjum hans til skatts. Hafi það fulla

stoð í lögum nr. 46/1954, en í 7. gr. þeirra laga segi, að skattskyldar tekjur teljist „alls konar arður, laun og gróði, er gjaldanda hlotnast af eign eða atvinnu eða einstökum verknaði eða atvikum, ef þetta verður metið til peningaverðs, svo sem: A. Tekjur af landbúnaði.“ Ef ágóði hefði orðið af búrekstri gerðarþola, hefðu því þær tekjur ótvírætt orðið skattskyldar. Af því leiði augljóslega, að tap, sem verði á slíkum atvinnurekstri, sé frádráttarbært til skatts. Það fái og stoð í 10. gr. sömu laga, en þar segi: „Tap, sem verður á atvinnurekstri félaga eða einstaklinga, má flytja á milli ára um tvenn áramót og draga frá skattskyldum tekjum, þar til það er að fullu greitt.“

Þá er því haldið fram af hálfu gerðarþola, að ef hann ræki útgerð á sama hátt og hann rekur landbúnað, hefði hann orðalaust fengið tap á þeim rekstri dregið frá tekjum sínum til skatts. Sé sú regla skattyfirvalda alkunn. Sé því um hreina valdníðslu að ræða hjá skattyfirvöldum að neita gerðarþola um frádrátt á tapi vegna búrekstrar, þegar þau heimila aðiljum, sem eins eru settir, frádrátt á tapi vegna útgerðar.

Því er mótmælt af gerðarþola, að það skipti nokkru máli í þessu sambandi, þótt gerðarþoli hafi ekki framfærslu af búrekstri sínum og hann búi ekki sjálfur á jarðeignum sínum né stjórni búrekstrinum. Hafi sú staðhæfing gerðarbeiðanda enga stoð í lögum. Er bent á, að um stórfelldan búrekstur sé að ræða, sem að sjálfsgöðu sé stofnað til í því skyni að hafa af honum arð, þótt enn hafi hann ekki skilað arði og því að sjálfsgöðu ekki fram til þessa aflað gerðarþola nokkurrar framfærslu. Tilvitnun gerðarbeiðanda í Skatteret eftir J. Hartvig Jakobsen telur gerðarþoli fremur styðja sitt mál. Þá telur hann það fjarstæðu að telja rekstur bús með tugi nautgripa og á annað hundrað fjár fremur fjárfestingu en búrekstur. Á slíku búi verði og vart hugsað sér öllu minni vinnulaun en upp eru gefin í rekstursreikningi. Sama máli gegni og um liðina áburðar kaup, eldsneytisnotkun og viðhald véla.

Í sambandi við athugasemdir gerðarbeiðanda um færslu landbúnaðarskýrslna gerir gerðarþoli eftirfarandi athugasemdir: Í fyrsta lagi hafi skattayfirvöld ekki gert neina athugasemd við framtal gerðarþola að þessu leyti og ekki gert á því neinar breytingar eða áætlanir af þessum sökum. Hafi þau því samþykkt framtalið að því leyti. Í öðru lagi megji benda á, að form fyrir landbúnaðarskýrslur sé ekki miðað við stórrekstur, svo sem hér sé um að ræða. Löggiltir endurskoðendur, er gengið

hafi frá reikningum og framtali gerðarþola, hafi ekki talið skýrsluna nothæfa í þessu skyni að öðru leyti en því að færa inn á hana skýrslu um bústofn. Hins vegar hafi verið færður rekstrar- og efnahagsreikningur fyrir búið og hann sendur með framtalinu og gefi hann betri mynd af rekstrinum en landbúnaðarskýrsla myndi gefa.

Eins og áður er getið, er enginn ágreiningur í máli þessu um það, að skatteftirstöðvar þær, kr. 51.815.00, sem hér er krafizt lögtaks fyrir, stafa af framangreindri skatthækkun skattstjóra af þeim sökum, að hann vill ekki fallast á, að gerðarþola sé heimilt að draga frá skattskyldum tekjum sínum margnefndan hallrekstur af búskap. Er því um það eitt að fjalla, hvort frádráttur þessi sé heimill eða ekki.

Af gögnum málsins verður að teljast ljóst, að hér er um að ræða all stórfelldan búrekstur, og er arður af slíkum búrekstri ótvírætt skattskyldur samkvæmt lögum um tekjuskatt og eignarskatt nr. 46/1954, 7. gr. 1. mgr. a. lið. Í 10. gr. sömu laga segir hins vegar um það, hvað draga skuli frá tekjum, áður en skattur er á þær lagður. Þar segir m. a. í b-lið: „Tap, sem verður á atvinnurekstri félaga eða einstaklinga, má flytja á milli ára um tvenn áramót og draga frá skattskyldum tekjum, þar til það er að fullu greitt, enda hafi verið gerð fullnægjandi grein fyrir tapinu á framtali til tekju- og eignarskatts fyrir það ár, þegar tapið varð . . .“ Frekari ákvæði er ekki að finna um þessi efni í íslenskri skattalöggjöf, og reglugerð um tekjuskatt og eignarskatt frá 30. desember 1955 gefur enga frekari skýringu í þessum efnum, er máli skiptir. Svo skýr lagaákvæði hljóta að leiða til þess, að gerðarþoli hafi átt ótvíræðan rétt á að draga hið umdeilda rekstrartap sitt frá tekjum sínum, áður en skattur yrði af þeim reiknaður, ef ekkert annað kemur til. Er þá á það að líta, hvort gerðarþoli hafi gert fullnægjandi grein fyrir tapinu.

Gerðarþoli hefur látið fylgja framtali sínu rekstrar- og efnahagsreikning Rangársands s.f. og landbúnaðarskýrslu, útfyllta, að því er framtal bústofns varðar, rskj. nr. 9 og 10, og verður að telja það fullnægjandi framtalsgögn, að því er þennan rekstur varðar, ef skattyfirvöld hafa ekkert haft við færslu þeirra að athuga. Um meðferð skattstjóra á framtali gerðarþola og síðar skattkæru verður ráðið af því, sem fram hefur komið í málinu, m. a. af rskj. nr. 4, framtali gerðarþola, sem lagt hefur verið fram í réttinum ljósprentað, að hann hefur engar breytingar gert á því, að því er hér um ræddan taprekstur varðar, aðrar en þær,

að leyfa ekki frádrátt taprekstursins frá skattskyldum tekjum gerðarpola. Við ákvörðun skattsins hefur hann hins vegar lagt til grundvallar niðurstöðutölur reksturs- og efnahagsreikningsins, að frádregnu þar bókfærðu tapi af búrekstrinum. Það verður því að líta svo á, að hann hafi þar með viðurkennt reksturs- og efnahagsreikninginn sem fullnægjandi og ótortryggilega bókhaldsheimild. Yfirséðanefnd hefur staðfest úrskurð skattstjóra og ríkisskattanefnd hefur einnig staðfest hann að öðru leyti en því, að hún felldi niður teknaviðbót vegna eigin húsaleigu gerðarpola.

Af framangreindu leiðir, að telja verður, að gerðarþoli hafi gert fullnægjandi grein fyrir tapi sínu á skattframtali sínu og að honum hafi því verið heimilt samkvæmt 10. gr. b-lið laga nr. 46/1954 að draga margumrætt reksturstep sitt frá skattskyldum tekjum sínum. Af því leiðir, að varamálsástæða gerðarbeiðanda, að um teknaáætlun hafi verið að ræða hjá gerðarpola vegna ófullkomins framtals, fær eigi heldur staðizt. Skattstjóra var því ekki heimilt að hækka skattskyldar tekjur gerðarpola um hið framtalda tap hans á búrekstri á árinu 1955.

Niðurstaða réttarins verður því sú að synja ber um framgang hins umbeðna lögtaks. Eftir atvikum þykir rétt, að málskostnaður falli niður.

Því úrskurðast:

Hið umbeðna lögtak skal ekki fara fram.

Málskostnaður fellur niður.
