Þriðjudaginn 16. júní 1970.

Nr. 101/1970. **Gjaldheimtan í Reykjavík**
(Guðmundur Vignir Jósefsson hrl.)
gegn
Fylki h/f og gagnsök
(Ekkert Kristjánsson hdl.).

Dóminn skipuðu hinir reglulegu dómarar Hæstaréttar.

Skattamál. Útsvar.

Dómur Hæstaréttar.

Aðaláfrýjandi hefur skotið máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 15. maí 1970. Krefst hann sýknu af öllum kröfum gagnáfrýjanda og málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Gagnáfrýjandi áfrýjaði málinu með stefnu 21. maí 1970 og gerði sömu kröfur og fyrir héraðsdómi, þ. e. að aðaláfrýjandi yrði dæmdur til að greiða honum kr. 307.761.00 ásamt vöxtum. Í greinargerð fyrir Hæstarétti hefur gagnáfrýjandi breytt kröfum sínum á þá leið, að aðaláfrýjandi verði dæmdur til að greiða honum kr. 103.822.00 með 7% ársvöxtum frá 24. ágúst 1967 til greiðsludags auk málskostnaðar fyrir héraðsdómi og Hæstarétti. Segir svo í greinargerðinni:

„Krafa þessi sundurliðast þannig, að krafizt er endurgreiðslu á öllu tekjuútsvari umbjóðanda míns, álögðu 1965, eins og það var endanlega ákveðið, kr. 60.863.00, og kr. 42.959.00 af tekjuútsvari umbjóðanda míns, álögðu 1967. Sú upphæð finnst þannig:

Á árinu 1967 námu opinber gjöld umbjóðanda míns, sem aðaláfrýjandi annaðist innheimtu á, samtals kr. 626.130.00. ... Þar af nam tekjuútsvarið kr. 389.301.00, eða 62.175% af nefndum gjöldum. Þann 24. ágúst 1967 hafði umbjóðandi minn greitt samtals kr. 69.095.00 inn á reikning sinn hjá aðaláfrýjanda upp í gjöld þessi ..., þ. e. fyrirframgreiðsluna kr. 39.095.00 og kr. 30.000.00 þann 24. ágúst 1967.

Gerði hann það án þess að tilgreina eða gera fyrirvara um, upp í hvaða gjöld greiðslur þessar ættu að ganga. Tel ég því, að líta beri svo á, að greiðslurnar hafi skipzt hlutfallslega á hin ýmsu gjöld. Samkvæmt því hafði umbjóðandi minn þann 24. ágúst 1967 greitt 62.175% af kr. 69.095.00, eða kr. 42.959.00, upp í tekjuútsvar sitt 1967. ...

Ástæður breytinganna eru eftirfarandi:

Þann 5. september 1967 lét aðaláfrýjandi gera lögtak hjá umbjóðanda minum fyrir eftirstöðvum opinberra gjalda 1967 ... kr. 557.035.00.

Eftir að gagnáfrýjunarstefna var gefin út, og ég fór að undirbúa flutning málsins frekar og kannaði m. a., til hve mikils hluta af tekjuútsvarinu 1967 lögtaksgerðin tók, varð ljóst, að hún tók til alls, sem greitt hafði verið upp í útsvarið eftir 24. ágúst 1967. Í héraðsdómi og gagnáfrýjunarstefnu var krafizt endurgreiðslu á allri fjárhæðinni, sem greidd hafði verið upp í gjöldin 1967 umfram önnur gjöld en tekjuútsvarið, og þar með verulegum hluta af því, sem greitt hafði verið upp í tekjuútsvarið eftir 5. september 1967. En þegar í ljós kemur, að lögtak hefur verið gert fyrir því, sem ógreitt var af tekjuútsvarinu 5. september 1967, virðist mér, að líta mætti svo á, að sá hluti útsvarskröfunnar væri þegar dæmdur af hliðsettum dómstól við bæjarþingið. ...

Lækka ég því kröfur mínar um það, sem krafið hafði verið endurgreiðslu á og greitt var, eftir að lögtakið fór fram, og krefst nú aðeins endurgreiðslu á því, sem greitt var upp í tekjuútsvarið, áður en lögtakið var gert, eins og að framan er rakið".

Samkvæmt 31. gr. laga nr. 51/1964 um tekjustofna sveitarfélaga giltu ákvæði B liðar 15. gr. laga nr. 55/1964, sbr. lög nr. 90/1965, um tekjuskatt og eignarskatt við álagningu útsvara árin 1965 og 1967. E liður ákvæða til bráðabirgða í lögum nr. 51/1964 tekur ekki til B liðar 15. gr. laga nr. 55/1964, sbr. lög nr. 90/1965. Var því óheimilt að synja um þann frádrátt taps vegna 20% fyrningarafskrifta, sem um er deilt í máli þessu.

Ber því að dæma aðaláfrýjanda til þess að greiða gagn-

áfrýjanda kr. 103.822.00 með 7% ársvöxtum frá 24. ágúst 1967 til greiðsludags og málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti, er þykir hæfilega ákveðinn kr. 45.000.00.

Dómsorð:

Aðaláfrýjandi, Gjaldheimtan í Reykjavík, greiði gagnáfrýjanda, Fylki h/f, kr. 103.822.00 ásamt 7% ársvöxtum frá 24. ágúst 1967 til greiðsludags og málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti, kr. 45.000.00.

Dóminum ber að fullnægja að viðlagðri aðför að lögum.

Dómur bæjarþings Reykjavíkur 13. maí 1970.

Mál þetta, sem tekið var til dóms í dag, hefur Fylkir h/f hér í borg höfðað fyrir bæjarþingi Reykjavíkur með stefnu, útgefinni hinn 28. febrúar 1969, á hendur Gjaldheimtunni í Reykjavík til endurgreiðslu á tekjuútsvari félagsins, álögðu árið 1965, kr. 60.863.00, og því, sem félagið hefur greitt upp í tekjuútsvar sitt, sem álagt var á árinu 1967, kr. 246.898.00, eða samtals kr. 307.761.00, með 7% ársvöxtum af kr. 97.761.00 frá 9. október 1967 til 31. s. m., af kr. 157.761.00 frá 1. nóvember s. á. til 21. október 1968 og af kr. 307.761.00 frá 22. s. m. til greiðsludags auk málskostnaðar að mati dómsins.

Stefndi hefur krafizt sýknu af kröfum stefnanda og málskostnaðar úr hendi hans að mati dómsins.

Af hálfu stefnanda er málavöxtum lýst svo:

Stefnandi máls þessa er útgerðarfélag, er á árinu 1958 tók í notkun botnvörpunginn Fylki. Á árunum 1958—1960 notaði stefnandi heimild laga um sérstakar fyrningarafskriftir og afskrifaði skipið um 20% á ári í þrjú ár. Vegna þessara afskrifta komu fram töp á rekstrarreikningum stefnanda á greindu árabili, sem námu þessum fjárhæðum: árið 1958 kr. 11.224.50, árið 1959 kr. 801.835.97 og árið 1960 kr. 1.412.030.71, eða samtals kr. 2.225.091.18. Voru töp þessi ásamt rekstrartöpum áranna 1961, 1962 og 1963 tilgreind á framtölum viðkomandi ára, hvor tegund fyrir sig, og flutt milli ára.

Á árinu 1964 nam hagnaður félagsins samkvæmt rekstrarreikningi þess kr. 320.519.05. Töldu fyrirsvarsmenn félagsins, að

við ákvörðun hreinna tekna til tekjuútsvars ætti að draga frá hagnaðinum tap félagsins, sem stafaði af 20% fyrningarafskriftunum á árunum 1958—1960, að fjárhæð kr. 2.225.091.18. Var samkvæmt því talið, að engar tekjur kæmu til tekjuútsvarsálagningar á því ári. Samkvæmt útsvarsskrá Reykjavíkur það ár bar stefnandi ekkert tekjuútsvar. Í bréfi fulltrúa skattstjórans í Reykjavík og framtalsnefndar Reykjavíkur til stefnanda, dags. hinn 27. desember 1965, var fyrirsvarsmönnum stefnanda tjáð, að þau mistök hefðu orðið í síðustu skatt- og útsvarsskrá, að tekjuútsvar stefnanda hefði fallið niður, en á stefnanda mundi verða lagt tekjuútsvar að fjárhæð kr. 92.800.00 af útsvarsskyldum tekjum að fjárhæð kr. 347.300.00. Var jafnframt tekið fram, að tilkynning um álagninguna mundi verða send síðar ásamt ákvörðun um kærufrest. Hinn 31. desember tilkynnti framtalsnefnd Reykjavíkur fyrirsvarsmönnum stefnanda, að á stefnanda hefði verið lagt tekjuútsvar gjaldárið 1965 að fjárhæð kr. 92.800.00. Í reglum þeim, sem framtalsnefnd Reykjavíkur hafði sett um álagningu útsvars í Reykjavík á árinu 1965 var m. a. svofellt ákvæði: „Tekjur til útsvars eru hreinar tekjur til skatts samkvæmt lögum um tekjuskatt og eignarskatt. Hefur við ákvörðun útsvarsstofna verið leyfður allur sá frádráttur, sem heimilaður er eftir þeim lögum. Frádráttur vegna tillags til varasjóðs er þó ekki heimilaður né færsla tapa milli ára". Fyrirsvarsmenn stefnanda kærðu útsvarsálagninguna til framtalsnefndar með bréfi, dags. hinn 6. janúar 1966. Er efni kærunnar var synjað, kærðu fyrirsvarsmenn útsvarsálagninguna til ríkisskattanefndar með bréfi, dags. hinn 8. febrúar 1966. Það kom nú fram, að vegna mistaka við gerð framtals stefnanda höfðu skattskyldar tekjur stefnanda verið oftaldar um kr. 111.000.00, og með úrskurði ríkisskattanefndar, dags. 24. ágúst 1966, var fallizt á beiðni fyrirsvarsmanna stefnanda um, að hagnaður ársins 1964 yrði lækkaður um þessa fjárhæð. Hins vegar ákvað ríkisskattanefnd í úrskurði þessum, að á því stigi málsins yrði eigi tekin afstaða til heildaryfirfærslu rekstrartapa frá fyrri árum. Með hliðsjón af þessum úrskurði ríkisskattanefndar tók framtalsnefnd framtal stefnanda til útsvarsálagningar að nýju og ákvarðaði hreinar tekjur til útsvars kr. 236.300.00, og lækkaði tekjuútsvar stefnanda samkvæmt því í kr. 60.662.00. Hinn 13. september 1968 gekk úrskurður ríkisskattanefndar varðandi álagningu útsvars á stefnanda á árinu 1965, og varð niðurstaða meiri hluta nefndarinnar sú, að staðfesta bæri þá ákvörðun framtalsnefndar, að hreinar

tekjur til útsvars næmu kr. 236.300.00 og að tekjuútsvar ætti því að nema kr. 60.863.00á Var niðurstaða meiri hluta ríkisskattanefndar byggð á því, að við álagningu útsvarsins bæri að líta á yfirfært tap fyrra árs í heild sem ófrádráttarbært samkvæmt reglum framtalsnefndar, e lið ákvæða til bráðabirgða í lögum nr. 51/1964, 2. mgr. B liðar 11. gr. laga nr. 90/1965, sbr. lög nr. 70/1965 og lög nr. 55/1964. Minni hluti ríkisskattanefndar taldi hins vegar, að tekjuútsvarið ætti að falla niður. Til stuðnings niðurstöðu sinni vísar minni hluti ríkisskattanefndar í forsendum fyrir atkvæði sínu til ákvæða 1. og 2. mgr. 31. gr. laga nr. 51/1964 og e liðar „Ákvæða til bráðabirgða" með þeim lögum, en segir síðan svo:

„Af þessum lagatilvitnunum virðist fullkomlega ljóst:

1. Að grundvöllur til útsvarsálagningar er fyrst og fremst hreinar tekjur og eign samkv. skattskrá, þ. e. a. s. hreinar tekjur og eign eins og þær eru ákvarðaðar af skattstjóra sem grundvöllur að álagningu tekjuskatts og eignarskatts, sbr. ákvæði 1. mgr. 31. gr. tekjustofnalaganna.
2. Að framtalsnefndum er heimilt í ákveðnum tilvikum, sbr. ákvæði e-liðar „Ákvæði til bráðabirgða", að víkja frá ákvæðum 1. mgr. 31. gr. laganna með samþykkt álagningarreglna þar að lútandi.
   Með samþykkt og birtingu álagningarreglna, sem stoð hefðu skv. greindum e-lið, fullnægja því framtalsnefndir öllum formsatriðum og hafa heimild til breytinga á framtölum gjaldendum í óhag í samræmi við þær álagningarreglur án þess að vera skuldbundnar til þess að tilkynna hverjum einstökum gjaldþegn þá fyrirætlun og gefa honum kost á að gæta réttar síns.
3. Að í öllum öðrum tilvikum en greinir í 2. tl., þegar framtalsnefndir hyggjast breyta framtali gjaldanda í óhag, ber þeim tímamælalaust að fullnægja ákvæðum fyrri málsliðar 2. mgr. 42. gr. laganna, nema um sé að ræða tilvik skv. síðari málslið þeirrar mgr.

Í lögum nr. 90/1965 um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. lög nr. 70/1965 og nr. 55/1964, er að finna a. m. k. þrenn ákvæði um frádráttarhæfni tapa, sem draga má frá tekjum, áður en skattur er á þær lagður. Í fyrsta lagi ákvæði 1. mgr. B-liðar 11. gr. laganna um frádráttarhæfni tapa á útistandandi skuldum, í öðru lagi ákvæði 2. mgr. B-liðar 11. gr. laganna um frádráttarhæfni tapa, sem orðið hafa á atvinnurekstri félaga eða einstaklinga, og

í þriðja lagi ákvæði síðustu mgr. B-liðar 15. gr. laganna um frádráttarhæfni tapa, sem orsakast kunna af afskriftum skv. 1. mgr. B-liðar greinarinnar.

Löggjafarvaldið hefir hér skýrt og skilmerkilega afmarkað frádráttarbær töp í þrjá flokka eða tegundir tapa. Fyrstnefnda tapið er frádráttarbært á því ári, sem vitanlegt er um tapið, næstnefnda tapið er með tímabundna frádráttarhæfni, þ. e. má flytja á milli ára um fimm áramót, og það síðastnefnda er með ótímabundna frádráttarhæfni, þ. e. a. s. má flytja á milli ára og draga frá skattskyldum tekjum, „unz það er að fullu greitt".

Fyrstnefnda tapið er sérstætt tegund taps, þ. e. a. s. eingöngu vegna tapa á ákveðinni tegund eigna, næstnefnda tapið er atvinnurekstrartap, þ. e. a. s. tap, sem myndazt hefur í atvinnurekstri vegna þess, að frádráttarbær rekstrarútgjöld gjaldandans skv. ákvæðum skattalaganna, þar með taldar fyrningar, voru hærri en skattskyldar tekjur eða brútótekjur, og síðastnefnda tapið er sérstætt tegund taps, sem orsakazt hefir af notkun gjaldanda á heimild til sérstakra fyrninga skv. B-lið 15. gr. laganna í stað venjulegra fyrninga skv. A-lið sömu greinar.

Ef svo vill til, sem á er fullur möguleiki, að einn og sami gjaldandinn hefði rétt til frádráttar tveggja af þessum þremur tegundum tapa eða jafnvel allra tegunda þeirra, yrðu skattyfirvöld að ákvarða eða úrskurða sjálfstætt um hverja einstaka tegund taps.

Ljóst er því, að líta ber á hverja einstaka tegund taps sem sjálfstæðan þátt, sem eigi er unnt að ákvarða í samsetningu hvern við annan.

Meðal þeirra ákvæða skattalaga um frádrátt skv. lögum um tekjuskatt og eignarskatt, sem heimilt var að víkja frá á árunum 1962 til 1967 skv. ákvæðum e-liðar í „Ákvæðum til bráðabirgða" í tekjustofnalögunum við álagningu tekjuútsvara umrædd ár, eru ákvæði 11. gr. B, 2. mgr., laga nr. 90/1965, sbr. 11. gr. B, 2. mgr., laga nr. 55/1964. Í greindum e-lið er hvergi að finna tilvísun til ákvæða 1. mgr. B-liðar 11. gr. skattalaganna né heldur til ákvæða síðustu mgr. B-liðar 15. gr. þeirra.

Í hinum almennu álagningarreglum, sem birtar voru í Útsvarsskrá Reykjavíkurborgar gjaldárið 1965, segir m. a. svo:

„Tekjur til útsvars eru hreinar tekjur til skatts samkvæmt lögum um tekjuskatt og eignarskatt. Hefur við ákvörðun útsvarsstofna verið leyfður allur sá frádráttur, sem heimilaður er eftir

þeim lögum. Frádráttur vegna tillags til varasjóðs er þó ekki heimilaður né færsla á tapi milli ára".

Skv. þessum álagningarreglum er frádráttur vegna færslu tapa á milli ára ekki heimilaður við álagningu útsvara í Reykjavík á greindu gjaldári. Með hliðsjón af því, sem áður greinir, verður að álíta, að það eina tap, sem framtalsnefnd Reykjavíkurborgar hafði heimild til að synja um yfirfærslu á milli ára með almennri álagningarreglu hafi verið tapsyfirfærsla skv. ákvæðum 2. mgr. B-liðar 11. gr. laga nr. 90/1965 um tekjuskatt og eignarskatt.

Skv. því sem fram hefir komið gerði umbm. kæranda kröfu til þess, að yfirfærsla tapa vegna sérstakra fyrninga skv. ákvæðum B-liðar 15. gr. laga nr. 90/1965 yrði leyfð við ákvörðun útsvarsskyldra tekna kæranda á gjaldárinu 1965 og gerði þar um greinargerð um upphæð þessara tapa. Skv. framtali kæranda árið 1965 taldi umbm. hans, að ekki væri um að ræða neinar hreinar tekjur til útsvarsálagningar á því gjaldári.

Með ákvörðun sinni um hreinar tekjur til útsvars á gjaldárinu 1965 breytti framtalsnefnd framtali kæranda honum í óhag. Álíta verður með hliðsjón af því, er áður greinir, að til þessa gjörnings hafi nefndin eigi haft neina heimild, fyrr en hún hafði uppfyllt skilyrði fyrri málsl. 2. mgr. 42. gr. laga nr. 51/1964 um tekjustofna sveitarfélaga. Þessa lagaákvæðis gætti nefndin eigi, hvorki við upphaflega ákvörðun sína, sem vegna mistaka leiddi eigi til álagningar tekjuútsvars í Útsvarsskrá Reykjavíkurborgar gjaldárið 1965, né við endurákvörðun sína, sem fram fór með álagningu tilkynntri kæranda með tilkynningu, dags. 31. des. 1965.

Þegar af þeirri ástæðu þykir verða að fella niður álagt tekjuútsvar á kæranda á gjaldárinu 1965".

Á árinu 1965 varð tap á rekstri stefnanda, og var því ekki um að ræða, að neitt af tapinu vegna 20% fyrningarafskriftanna á árunum 1958—1960 kæmi til frádráttar hagnaði. Á árinu 1966 varð hagnaður á rekstrinum, er nam kr. 1.653.831.44. Er því haldið fram af hálfu stefnanda, að ákveða hafi átt hreinar tekjur til útsvars gjaldárið 1967 þannig:

Hagnaður samkvæmt rekstrarreikningi	kr. 1.653.831.44
— ½ rekstrartap 1965, leyft til frádráttar samkvæmt reglum framtalsnefndar	— 248.284.00
	kr. 1.405.597.44

÷ Yfirfært tap vegna 20% fyrningarafskrifta .. kr. 1.988.702.13

Kr. 583.104.69

Samkvæmt þessu hafi frádráttarbær töp vegna 20% fyrningarafskrifta við ákvörðun hreinna tekna til tekjuútsvars gjaldárið 1967 numið kr. 583.104.69 umfram hagnað og því eigi grundvöllur til að leggja tekjuútsvar á stefnanda. Hins vegar hafi tekjuútsvarið verið miðað við tekjur að fjárhæð kr. 1.405.500.00 og ákveðið kr. 389.301.00. Hafi álagningin byggzt á því, að færsla milli ára á tapi vegna 20% fyrningarafskriftanna á árunum 1958—1960 væri ekki heimil samkvæmt álagningarreglum framtalsnefndar. Ekki kærðu fyrirsvarsmenn stefnanda útsvarsálagningu þessa, en þá var eigi genginn úrskurður ríkisskattanefndar varðandi útsvarsálagninguna á árinu 1965. Eftir að sá úrskurður gekk, höfðaði stefnandi mál þetta.

Í málinu er fram komin yfirlýsing framtalsnefndar Reykjavíkur þess efnis, að ef nefndin hefði við álagningu útsvara gjaldárin 1965 og 1967 heimilað að fullu töp, sem orðið höfðu vegna 20% fyrningarafskrifta samkvæmt B lið 15. gr. laga nr. 90/1965, þá hefði stefnandi ekki borið útsvar umrædd ár.

Það er ágreiningslaust, að af hálfu stefnanda hafi verið inntar af hendi greiðslur af útsvörum álagningaráranna 1965 og 1967 þannig: kr. 97.761.00 hinn 9. október 1967, kr. 60.000.00 hinn 1. nóvember s. á. og kr. 150.000.00 hinn 22. október 1968. Það er og ágreiningslaust, að af hálfu stefnanda hafi ekki verið gerður sérstakur fyrirvari um lögmæti útsvarsálagninga ára þessara, er greiðslur þessar voru inntar af hendi.

Kröfur stefnanda eru byggðar á því, að á árunum 1958—1959 og 1960 hafi orðið tap á rekstri hans, sem stafað hafi af því, að stefnandi hafi notfært sér heimild laga nr. 59/1946 um 20% fyrningarafskriftir af b/v Fylki. Við niðurjöfnun útsvara á árunum 1965 og 1967 hafi framtalsnefnd Reykjavíkur synjað að taka til greina frádrátt á tapi þessu og hafi nefndin með því breytt framtali stefnanda honum í óhag. Nefndin hafi í hvorugt skiptið tilkynnt stefnanda þessa fyrirætlun sína og ekki gefið honum kost á að gæta réttar síns, svo sem henni hafi þó borið samkvæmt ákvæði 2. mgr. 42. gr. laga nr. 51/1964. Er því haldið fram, að nefndin hafi því þegar af þessari ástæðu brostið heimild til álagningar útsvars á þeim grundvelli sem gert var þessi ár. Þá er því haldið fram, að synjun framtalsnefndar um yfirfærslu greinds

taps milli ára og frádrátt á því, sbr. B lið 15. gr. laga nr. 55/1964, hafi ekki við lög að styðjast, þar sem í lögum nr. 51/1964, e lið, í ákvæðum til bráðabirgða, sé ekki vísað til B liðar 15. gr. laga nr. 55/1964 og því geti framtalsnefnd ekki vikið frá því lagaákvæði með setningu framtalsreglna. Er því haldið fram samkvæmt þessu, að byggt hafi verið á ólögmætum grundvelli við álagningu tekjuútsvars á stefnanda árin 1965 og 1967, en ef byggt hefði verið á hinum réttargrundvelli, hefði stefnandi ekki átt að bera neitt tekjuútsvar þessi ár.

Sýknukrafa stefnda er byggð á því, að útsvör þau, sem fjallað er um í málinu, séu réttilega álögð. Er því haldið fram í fyrsta lagi, að framtalsnefnd hafi ekki borið skylda til að tilkynna stefnanda sérstaklega, að eigi væru teknar til greina á skattframtölum hans árin 1965 og 1967 færslur milli ára á tapi því, sem stafaði af 20% fyrningarafskriftum á árunum 1958—1960, enda hafi framtöl að þessu leyti brotið í bága við lagafyrirmæli. Þá er því haldið fram, að framtalsnefnd hafi eigi brotið í bága við lagafyrirmæli með setningu þess ákvæðis framtalsreglna þessi ár, að yfirfærsla taps milli ára væri eigi heimil árin 1965 og 1967, enda falli fyrningarafskriftir undir rekstrarkostnað. Við munnlegan flutning málsins var því lýst yfir af hálfu stefnda, að sýknukrafa stefnda sé ekki byggð á því, að greiðslur stefnanda upp í útsvör áranna 1965 og 1967 hafi verið inntar af hendi án fyrirvara. Hins vegar er vaxtakröfum stefnanda mótmælt á þessum grundvelli.

Með lögum nr. 59/1946 voru fyrst sett ákvæði um sérstakar fyrningarafskriftir, þar sem í stað venjulegra fyrningarreglna var heimilað að afskrifa vissar tegundir eigna um 20% á ári í þrjú ár samkvæmt nánari reglum í 1., 2. og 3. gr. laganna. 1. mgr. 4. gr. laganna er svohljóðandi: „Tap það, sem kann að orsakast af afskriftunum, má flytja milli ára og draga frá skattskyldum tekjum, unz því hefur verið náð". Þá er 5. gr. svohljóðandi: „Afskriftahækkanir samkvæmt lögum þessum skerða í engu rétt bæjar- og sveitarfélaga til útsvarsálagningar á aðila þá, sem afskriftanna njóta". Á þessum tíma voru í gildi útsvarslög nr. 66/1945, þar sem heimilað var að leggja á útsvar eftir efnum og ástæðum án tillits til rekstrarafkomu. Ákvæði laga nr. 59/1946 voru síðan framlengd með lögum nr. 103/1950, nr. 14/1954, nr. 90/1957 og síðan með lögum nr. 33/1960, en með lögum nr. 70/1962 um tekjuskatt og eignarskatt voru lög nr. 59/1946 og lög um framlengingu þeirra felld niður, en í B lið 15. gr.

laga nr. 70/1962 var tekin upp heimild til hinna sérstöku fyrningarafskrifta. Í stað laga nr. 70/1962 með áorðnum breytingum komu lög nr. 55/1964, en í stað þeirra laga með áorðnum breytingum komu lög nr. 90/1965. Með lögum nr. 43/1960 var sú breyting gerð á reglum um álagningu útsvara, sbr. 3. gr. laganna, að nú skyldi miða við hreinar tekjur og eign samkvæmt skattskrá með nokkrum frávikum, m. a. þeim samkvæmt b lið greinarinnar, að víkja mátti frá ákvæðum skattalaga um tapsfrádrátt milli ára og um fyrningarfrádrátt og afskriftir eigna hjá atvinnufyrirtækjum og félögum, þó með takmörkun miðað við álagningu ársins 1959. Með gildistöku laga nr. 69/1962 um tekjustofna sveitarfélaga voru felld úr gildi ákvæði laga nr. 66/1945 með áorðnum breytingum. Samkvæmt ákvæði 31. gr. laganna skyldi útsvör miða við hreinar tekjur og eign samkvæmt skattskrá, sbr. þó ákvæði 2. mgr. 36. gr. og 42. gr. Ekki var í stofni laga þessara sérstök ákvæði um meðferð á tapsfrádrætti eða fyrningarfrádrætti og afskriftum eigna atvinnufyrirtækja og félaga, en í e lið ákvæða til bráðabirgða, sem lögunum fylgdu, var svofellt ákvæði: „Á árunum 1962 til 1967 er heimilt að víkja frá ákvæðum skattalaga um frádrátt, samkvæmt lögum um tekjuskatt og eignarskatt 3. gr., 11. gr. B, 2. mgr. 12. gr. D, 14. gr. og 17. gr., 2. mgr.". Í stað laga nr. 69/1962 með áorðnum breytingum komu síðan lög nr. 51/1964, og eru þar óbreytt ákvæði 31. gr. og 42. gr. laga nr. 69/1962. Ekki voru tekin upp í hin nýju lög sérstök ákvæði um yfirfærslu taps milli ára eða fyrningarafskriftir, en í ákvæðum til bráðabirgða, sem einnig fylgdu lögum þessum, var m. a. tekið upp óbreytt ákvæði e liðar bráðabirgðaákvæða laga nr. 69/1962. Með lögum nr. 67/1965, lögum nr. 37/1966, sbr. lög nr. 14/1967, og lögum nr. 43/1966 voru gerðar breytingar á ákvæðum laga nr. 51/1964, en ekki þykja þær hafa þýðingu fyrir úrlausn máls þessa.

Sú afstaða framtalsnefndar að leggja skattframtöl stefnanda ekki óbreytt til grundvallar útsvarsálagningu á hann árin 1965 og 1967, eins og rakið hefur verið, fól í sér leiðréttingu á atriði, sem nefndin taldi brjóta í bága við lagaákvæði. Verður því eigi talið, að framtalsnefndinni hafi borið nauðsyn til að tilkynna stefnanda sérstaklega þá ákvörðun sína, sbr. niðurlagsákvæði 42. gr. laga nr. 51/1964, sbr. og lög nr. 43/1966. Verða kröfur stefnanda í máli þessu því ekki byggðar á því, að framtalsnefnd hafi að þessu leyti farið að andstætt ákvæðum laga. B liður 15. gr. laga nr. 55/1964, sbr. lög nr. 90/1965, hefur sjálfstætt gildi um

eignir þær, er þar eru tilgreindar, gagnvart ákvæði 2. mgr. B liðar 11. gr. laga þessarra. Þegar virt eru hin ótvíræðu ákvæði, sem í gildi voru um heimild niðurjöfnunarnefnda til að víkja frá reglum skattalaga um yfirfærslu taps milli ára, áður en ákvæði e liðar bráðabirgðaákvæða laga nr. 69/1962 komu til, þá þykir verða að skýra ákvæði e liðar bráðabirgðaákvæða laga nr. 51/1964 þannig, að það taki ekki til ákvæðis B liðar 15. gr. laga nr. 55/1964, sbr. lög nr. 90/1965, og að samkvæmt því hafi framtalsnefndinni verið óheimilt að synja stefnanda um frádrátt taps vegna 20% fyrningarafskrifa af b/v Fylki á árunum 1958—1960 við álagningu útsvara árin 1965 og 1967. Samkvæmt þessu verður að telja, að álagning útsvara á stefnanda árin 1965 og 1967 hafi ekki verið byggð á lögmætum grundvelli. Lögmenn aðilja hafa lýst yfir, að ekki sé ágreiningur um fjárhæðir í máli þessu og að ágreiningslaust sé, að heildartekjuútsvarsfjárhæð álagningaráranna 1965 og 1967 hafi af þessum sökum orðið kr. 450.164.00 hærri en ella hefði verið og að af þeirri fjárhæð hafi stefnandi greitt kr. 307.761.00. Fjárhæð þessa greiddi stefnandi án fyrirvara, eins og áður er rakið, en fram er komið af hálfu stefnda, að ekki sé byggt á þessu varðandi rétt stefnanda til endurgreiðslu fjárhæðar þessarar, en hins vegar er á þessu atriði byggt varðandi kröfu stefnda um sýknu af vaxakröfu stefnanda.

Samkvæmt því, sem hér hefur verið rakið um grundvöll álagninga tekjuútsvara á stefnanda árin 1965 og 1967, og þar sem fram er komið, að stefnandi hefði ekki borið tekjuútsvar þessi ár, ef tekið hefði verið til greina tap hans vegna 20% fyrningarafskriftanna árin 1958—1960, þá ber samkvæmt ákvæði 58. gr. laga nr. 51/1964 að dæma stefnda til að endurgreiða stefnanda fjárhæð hinna ofgreiddu útsvara, kr. 307.761.00. Þá þykir rétt, að stefndi greiði stefnanda vexti af fjárhæð þessari, eins og krafizt er, enda fólst í kærum stefnanda til skattayfirvalda fyrirvari um lögmæti grundvallar þess, sem álagning útsvara þessi ár byggðist á. Eftir atvikum þykir rétt, að málskostnaður falli niður.

Guðmundur Jónsson borgardómari kvað upp dóm þennan ásamt samdómendunum Árna Björnssyni og Ragnari Ólafssyni, löggiltum endurskoðendum.

Dómsorð:

Stefndi, Gjaldheimtan í Reykjavík, greiði stefnanda, Fylki h/f, kr. 307.761.00 með 7% ársvöxtum af kr. 97.761.00 frá

9. október 1967 til 31. s. m., af kr. 157.761.00 frá 1. nóvember s. á. til 21. október 1968 og af kr. 307.761.00 frá 22. s. m. til greiðsludags.

Málskostnaður fellur niður.

Dómi þessum ber að fullnægja innan 15 daga frá lögbirtingu dóms þessa að viðlagðri aðför að lögum.

Fimmtudaginn 18. júní 1970.

Nr. 79/1970. **Ákæruvaldið**
(Valdimar Stefánsson saksóknari ríkisins)
gegn
Rafni Svavarssyni
(Gunnlaugur Þórðarson hrl.).

Dóminn skipuðu hinir reglulegu dómarar Hæstaréttar.

Skírlífisbrot. Nauðgun.

Dómur Hæstaréttar.

Með skírskotun til forsendna héraðsdóms ber að staðfesta hann með þeirri breytingu, að gæzluvarðhaldsvist ákærða frá 24. apríl 1970 komi með fullri dagatölu einnig til frádráttar refsingu hans.

Ákærði greiði allan kostnað af áfrýjun málsins, þar með talin saksóknarlaun í ríkissjóð, kr. 25.000.00, og laun verjanda síns, kr. 25.000.00.

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði dómur á að vera óraskaður að öðru leyti en því, að gæzluvarðhaldsvist ákærða frá 24. apríl 1970 komi með fullri dagatölu til frádráttar refsingu hans.

Ákærði, Rafn Svavarsson, greiði allan kostnað af áfrýjun málsins, þar með talin saksóknarlaun í ríkis-