Miðvikudaginn 13. febrúar 1974.

Nr. 113/1972: **Kristján Ásgeirsson**
(Jón Hjaltason hrl.)
gegn
Fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs
(Sigurður Ólason hrl.).

Dómendur:
hæstaréttardómararnir Benedikt Sigurjónsson, Ármann Snævarr, Einar Arnalds og Magnús Þ. Torfason og Guðmundur Jónsson borgardómari.

Lögtak. Tekjuskattur. Sératkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Áfrýjandi hefur áfrýjað máli þessu með stefnu 14. september 1972. Krefst hann þess, að hin áfrýjaða lögtaksgerð verði úr gildi felld og synjað um framkvæmd lögtaks. Þá krefst áfrýjandi málskostnaðar fyrir Hæstarétti úr hendi stefnda.

Stefndi krefst þess, að hin áfrýjaða lögtaksgerð verði staðfest til tryggingar tekjuskatti, kr. 172.000.00, auk dráttarvaxta og alls kostnaðar. Þá krefst stefndi málskostnaðar fyrir Hæstarétti úr hendi áfrýjanda.

Fyrir Hæstarétt hefur verið lagður fram fjöldi nýrra gagna, og verður meginefni þeirra rakið hér.

Á árinu 1968 keypti áfrýjandi ásamt öðrum manni v/b Dag, ÞH 66, af skipasmíðastöð einni, og var með þeim félögum helmingafélag um bátinn. Kaupsamningur var gerður 27. apríl 1968, en báturinn afhentur seint á því ári. Samkvæmt skilagrein seljanda 9. desember 1968 nam endanlegt verð bátsins kr. 4.463.276.00. Með kaupsamningi 1. mars 1970 seldu áfrýjandi og sameigandi hans bát þennan ásamt veiðarfærum. Var söluverð veiðarfæra talið kr. 500.000.00, en söluverð bátsins kr. 5.000.000.00. Á skattframtali sínu 1971 taldi áfrýjandi sig ekki hafa haft skattskyldan hagnað af sölu bátsins og veiðarfæranna. Skattstjóri Norðurlandsumdæmis eystra tilkynnti áfrýjanda með bréfi 19. maí 1971, að hann hefði gert ýmsar breytingar á greindu skattframtali. Meðal

annars hefði áfrýjanda verið færður til tekna hálfur hagnaður af umræddri bátssölu, kr. 701.538.00, þar sem báturinn hefði eigi verið í hans eigu þrjú ár, er hann var seldur. Var áfrýjanda gefinn kostur á að koma að athugasemdum um breytingar þessar. Samkvæmt þessu ákvað skattstjóri tekjuskatt áfrýjanda kr. 172.000.00 og önnur opinber gjöld hans kr. 10.820.00. Athugasemdir um þessa skattákvörðun voru af áfrýjanda hálfu gerðar 13. september 1971. Kom þar fram, að áfrýjandi taldi óheimilt að reikna skattskyldan ágóða af sölu veiðarfæranna, með því að þau væru safn „margra áratuga, þótt seljist yfir bókfærðu verði". Þá taldi áfrýjandi, að til viðbótar áðurgreindu kaupverði bátsins ættu að koma að minnsta kosti kr. 100.000.00, sem væri ýmis kostnaður eigenda við kaupin. Kostnaðarverð bátsins væri því kr. 4.563.276.00, sem ætti að koma til frádráttar söluverði við ákvörðun söluágóða. Af söluágóðanum bæri að telja aðeins helming til tekna hjá áfrýjanda, eða kr. 218.362.00. Skattstjóri ritaði áfrýjanda bréf 4. nóvember 1971. Var þar enn beðið um frekari upplýsingar. Í bréfi þessu kemur fram, að skattstjóri telur, að ágóða af sölu bátsins beri að ákveða sem mun kaupverðs og bókfærðs verðs 31. desember 1969. Með bréfum 9. nóvember 1971 og 13. desember s. á. gerði áfrýjandi grein fyrir ýmsum atriðum, er skattstjóri hafði um spurt, og ítrekaði skoðun sína um ákvörðun söluágóða af sölu bátsins og veiðarfæranna.

Skattstjóri ákvað síðan skatt áfrýjanda af nýju 7. janúar 1972. Taldi hann, að þar sem veiðarfæraeign m/b Dags hefði verið talin kr. 250.000.00 í árslok 1969, en veiðarfærin seld 1. mars 1970 fyrir kr. 500.000.00, væri söluágóði kr. 250.000.00, sem væri skattskyldur samkvæmt E lið 7. gr. laga nr. 90/1965, enda ósannað, að veiðarfærin hefðu verið í eigu áfrýjanda í þrjú ár. Kaupverð bátsins væri kr. 4.463.276.00 og engin gögn eða rök væru fram komin fyrir hærra verð. Áfrýjandi og sameigandi hans hefðu fengið vegna bátsins á eignartíma þeirra fyrningar kr. 725.075.00. Bókfært verð bátsins á söludegi væri því kr. 3.738.201.00. Söluágóði næmi samkvæmt þessu kr. 1.261.799.00 og væri hann að fullu skattskyldur samkvæmt E lið 7. gr. laga nr. 90/1965, sbr. 15. gr. reglugerðar

nr. 245/1963, þar sem þeir sameigendurnir hefðu ekki átt bátinn í þrjú ár. Helmingur ágóða af sölu veiðarfæranna og bátsins skyldi færast áfrýjanda til tekna, alls kr. 755.899.00. Þá voru gerðar nokkrar aðrar breytingar á framtali áfrýjanda, sem ekki skipta hér máli.

Áfrýjandi kærði ákvörðun þessa með bréfi 18. janúar 1972. Skattstjóri kvað upp úrskurð 11. febrúar s. á. og staðfesti þar ákvörðun sína og álagningu frá 7. janúar s. á., sem að framan er rakin.

Áfrýjandi kærði úrskurð þennan til ríkisskattanefndar með bréfi 3. mars 1972, en ríkisskattanefnd vísaði málinu frá sér með úrskurði 26. mars 1973, þar sem kæran væri of seint fram komin.

Almennur lögtaksúrskurður vegna gjaldfallinna ógreiddra þinggjalda í Þingeyjarsýslu var kveðinn upp 19. október 1971 og birtur á venjulegan hátt.

Hinn 4. ágúst 1972 var í fógetarétti Þingeyjarsýslu gert lögtak í eignum áfrýjanda til tryggingar opinberum gjöldum hans, samtals kr. 182.820, að frádregnum kr. 3.900.00, er áfrýjandi hafði áður greitt, eða kr. 178.920.00, og er þar innifalinn tekjuskattur, kr. 172.000.00.

Hinn 16. janúar 1973 greiddi áfrýjandi kr. 6.768.00 upp í skattskuld sína. Eru aðiljar sammála um, að lögtakið taki nú aðeins til tekjuskatts að fjárhæð kr. 172.000.00.

Áfrýjandi hefur vefengt þrjú atriði í ákvörðunum skattayfirvalda.

1. Eins og áður er rakið, fylgdu v/b Degi, er báturinn var seldur, veiðarfæri, sem verðlögð voru á kr. 500.000.00. Veiðarfærabirgðir, sem fylgdu bátnum, voru taldar að verðmæti kr. 250.000.00 í árslok 1969, og ekki er fram komið, að þeir sameigendur hafi keypt ný veiðarfæri á árinu 1970, meðan þeir áttu bátinn. Því er ómótmælt, að áfrýjandi hafi ekki talið sér til eignar veiðarfæri í árslok 1968. Hefur hann því eigi sannað, að hann hafi átt veiðarfæri þessi þrjú ár eða lengur. Var því rétt samkvæmt 1. mgr. E liðs 7. gr. laga nr. 90/1965 að telja hálfan ágóða af sölu þessari, eða kr. 125.000.00, með skattskyldum tekjum áfrýjanda.

2. Áfrýjandi telur, að við ákvörðun söluhagnaðar af bátnum beri að telja kostnaðarverð hans, kr. 4.563.276.00, í stað kr. 4.463.276.00, svo sem skattstjóri hefur gert. Áfrýjandi hefur engin gögn fært fram fyrir kostnaði vegna bátskaupanna, og verður því að leggja til grundvallar, að kostnaðarverðið hafi verið kr. 4.463.276.00.

3. Meðan áfrýjandi og sameigandi hans áttu bátinn, fengu þeir samkvæmt ákvæðum 11. gr., sbr. 15. gr. laga nr. 90/1965 dregnar frá skattskyldum tekjum sínum fyrningar af bátsverðinu, samtals að fjárhæð kr. 725.075.00. Áfrýjandi telur, að þessar fyrningar skipti ekki máli, þar sem samkvæmt ákvæðum 1. mgr. E liðs 7. gr. laga nr. 90/1965 beri að ákveða söluhagnað sem mismun kaup- eða kostnaðarverðs annars vegar og söluverðs hins vegar án tillits til fyrningar. Ákvæði 2. mgr. 15. gr. reglugerðar nr. 245/1963 séu eigi gild, þar sem þau hafi eigi næga stoð í lögum.

Stefndi telur hins vegar, að við ákvörðun skattskylds söluágóða beri að miða við bókfært verð á söludegi, eða kr. 3.738.201.00. Nemi ágóði af bátssölunni því kr. 1.261.799.00 og beri að telja helming þess fjár áfrýjanda til tekna, eða kr. 630.899.50. Byggist þetta á skýlausum ákvæðum 2. mgr. 15. gr. reglugerðar nr. 245/1963, sem hafi stoð í ákvæðum E liðs 7. gr. laga nr. 90/1965 og sé í fullu samræmi við margra ára framkvæmdavenju skattstjórnarvalda.

Um ágóða af sölu eigna er fjallað í 1. mgr. E liðs 7. gr. laga nr. 90/1965, en þau lög giltu á þeim tíma, sem hér skiptir máli. Samkvæmt ákvæði þessu skal ágóði af sölu lausafjár teljast til skattskyldra tekna seljanda, ef hann hefur átt hina seldu eign skemur en þrjú ár. Hins vegar er þar ekki að finna ótvírætt ákvæði um, hvernig reikna skuli ágóðann. Ákvæði þetta hefur verið óbreytt í lögum frá gildistöku laga nr. 70/1962 og efnislega óbreytt frá setningu hinna fyrstu heildarlaga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 74/1921.

Í 2. mgr. 15. gr. reglugerðar nr. 245/1963, sem við átti um skattaákvörðun þá, er í málinu greinir, segir svo: „Hafi fyrning af kostnaðarverði hins selda verið færð til frádráttar tekjum til skatts, sbr. 28. gr., reiknast sölugróði miðað við kostn-

aðarverð að frádregnum fyrningum.“ Samsvarandi ákvæði voru í 2. mgr. A liðs 28. gr. reglugerðar nr. 147/1955 og 2. mgr. 5. tl. B liðs 16. gr. reglugerðar nr. 133/1936, sbr. 1. gr. reglugerðar nr. 219/1939.

Eins og áður getur, er hugtakið söluágóði í E lið 7. gr. laga nr. 90/1965 eigi skýrgreint í lagatextanum, sbr. hins vegar nú E lið 7. gr. laga nr. 68/1971. Í skattareglugerðum hefur hugtak þetta verið afmarkað, svo sem rakið var, og þá sérstaklega tengsl fyrningar og þess verðs, sem leggja á til grundvallar um söluhagnað, er lausafé er selt, áður en eigandi hefur haft mun í full þrjú ár í eignarhaldi sínu. Telja verður, að afmörkun á hugtakinu sölugróði í 15. gr. reglugerðar nr. 245/1963 sé reist á lögskýringu á E lið 7. gr. þágildandi laga nr. 70/1962, sem fær staðist. Samkvæmt þessu er því ekki hnekkt í málinu, að túlkun skattstjórnarvalda á söluágóða við ákvörðun á skatti þeim, er í málinu greinir, sé lögmæt.

Áfrýjandi hafði eigi átt eignarhlut sinn í bátnum Degi, ÞH 66, í þrjú ár, er sala fór fram. Þá er því eigi mótmælt, að þeir áfrýjandi og sameigandi hans hafi fengið samtals kr. 725.075.00 sem fyrningar vegna bátsins, meðan þeir áttu hann, og að fyrningar þessar hafi komið til frádráttar tekjum þeirra. Verður því að leggja til grundvallar, að tekjuskattur sá, sem um er fjallað í máli þessu, hafi að þessu leyti verið lagður á réttan skattstofn.

Ber því að staðfesta hina áfrýjuðu lögtaksgerð samkvæmt kröfu stefnda.

Eftir atvikum þykir rétt, að málskostnaður fyrir Hæstarétti falli niður.

Dómsorð:

Hin áfrýjaða lögtaksgerð er staðfest til tryggingar kr. 172.000.00 auk dráttarvaxta og kostnaðar.

Málskostnaður fyrir Hæstarétti fellur niður.

Sératkvæði

Guðmundar Jónssonar borgardómara.

Málsatvikum er lýst í atkvæði meiri hluta dómenda.

Ég er sammála atkvæði meiri hluta dómenda, að því er varðar 1. og 2. tl. í kröfum áfrýjanda.

E liður 7. gr. laga nr. 90/1965 hefur eigi að geyma heimild til ákvörðunar ágóða eða söluhagnaðar með þeim hætti, sem segir í 2. mgr. 15. gr. reglugerðar nr. 245/1963 og beitt var um skattlagningu áfrýjanda á tekjur ársins 1970, en ákvæði C liðs 22. gr. laga nr. 90/1965 verður ekki beitt um þetta atriði. Verður því að líta svo á, að skattlagningin sé eigi byggð á lögmætum grundvelli að þessu leyti. Eigi er fram komið, hverju skattar áfrýjanda næmu að þessu atriði frá-skildu. Verður því að fella hið áfrýjaða lögtak úr gildi og synja um framkvæmd þess.

Samkvæmt þessum úrslitum verður fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs gert að greiða áfrýjanda kr. 40.000.00 í málskostnað.

Dómsorð:

Hið áfrýjaða lögtak er fellt úr gildi, og er synjað um framkvæmd þess.

Stefndi, fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, greiði áfrýjanda, Kristjáni Ásgeirssyni, kr. 40.000.00 í málskostnað.

Lögtaksgerð fógetaréttar Þingeyjarsýslu 4. ágúst 1972.

Ár 1972, föstudaginn 4. ágúst, klukkan 1400, var fógetaréttur Þingeyjarsýslu settur að Syðra-Lóni, Þórshafnarhreppi, og haldinn af Sigurði Briem Jónssyni fulltrúa með undirrituðum vottum.

Fyrir var tekið: Málið nr. 3/1972: Beiðni innheimtumanns ríkissjóðs um að gera lögtak hjá Kristjáni Ásgeirssyni, Skuld, Þórshöfn, fyrir eftirstöðvum þinggjalds 1971, kr. 178.920.00 auk dráttarvaxta og kostnaðar við gerð þessa og eftirfarandi uppboð, ef til kemur.

Til staðar er í réttinum gjaldseðill þingmerktur nr. 1, svohljóðandi, en lögtaksúrskurður var kveðinn upp 19. október 1971 og birtur á venjulegan hátt.

Gerðarþoli er ekki mættur í réttinum, en af hans hálfu mætir að tilhlutan fógetans eiginkona hans, Ólína Ingibjörg Leósdóttir, Skuld, Þórshöfn.

Samþykkir hún, að gerðin fari hér fram.

Skoraði fógeti á mættu að greiða umkrafin gjöld, en hún kvaðst ekki geta greitt þau fyrir gerðarþola.

Skoraði þá fógeti á mættu að benda á eignir gerðarþola til uppskriftar og lögtaks og bryndi fyrir mættu að segja satt að viðlagðri hegningarábyrgð.

Var þá bent á og skrifað upp:

Vörubifreiðin Þ 792, vörubifreið Trader, árgerð 1963, og vörubifreiðin Þ 209, Mercedes-Benz vörubifreið, árgerð 1966.

Fógeti lýsti því yfir, að hann gerði lögtak í framangreindum bifreiðum til tryggingar framangreindum gjöldum auk dráttarvaxta og alls kostnaðar að geymdum betra rétti þriðja manns.

Fallið var frá virðingu.

Brýndi fógeti fyrir mættu að tilkynna gerðarþola um lögtakið og að ekki mætti ráðstafa hinu lögtekna á nokkurn þann hátt, er færi í bága við gerð þessa, að viðlagðri ábyrgð að lögum.

Fimmtudaginn 14. febrúar 1974.

Nr. 17/1974: **Jón Jónsson**
gegn
Sigurði L. Eiríkssyni.

Dómendur:
hæstaréttardómararnir Benedikt Sigurjónsson, Ármann Snævarr, Björn Sveinbjörnsson, Einar Arnalds og Magnús Þ. Torfason.

Kærumál. Frávísunardómur úr gildi felldur. Sératkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Sóknaraðili hefur samkvæmt heimild í b lið 1. tl. 1. mgr. 21. gr. laga nr. 75/1973 skotið máli þessu til Hæstaréttar með kæru 5. desember 1973, sem barst Hæstarétti 21. janúar 1974, en sóknaraðilja barst vitneskja um hinn kærða frávísunar-