

Miðvikudaginn 25. október 1967.

Nr. 60/1967. **Bæjarstjórinn á Akureyri f. h. bæjarsjóðs**
(Ingi Ingimundarson hrl.)

gegn

Húsgagnavinnustofunni Eini h/f
(Guðmundur Skaftason hdl.).

Dóminn skipuðu hinir reglulegu dómara Hæstaréttar.

Aðstöðugjald. Endurgreiðsla.

Dómur Hæstaréttar.

Áfrýjandi hefur skotið máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 18. apríl 1967, að fengnu áfrýjunarleyfi 12. sama mánaðar, og krafizt sýknu af kröfum stefnda og málskostnaðar úr hans hendi bæði í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi hefur krafizt þess, að hinn áfrýjaði dómur verði staðfestur og áfrýjanda dæmt að greiða honum málskostnað hér fyrir dómi.

Stefndi rekur húsgagnavinnustofu og verzlun á Akureyri. Í verzluninni selur hann meðal annars framleiðsluvörur sínar. Á árinu 1966 ákvað skattstjórinn í Norðurlandsumdæmi eystra, að stefnda bæri að greiða aðstöðugjald samtals að fjárhæð kr. 65.000.00 vegna viðskipta á árinu 1965. Samkvæmt málflutningi áfrýjanda hér fyrir dómi telur hann, að réttur aðstöðugjaldsstofn stefnda hafi verið kr. 6.299.048.15 og nemi aðstöðugjaldið 1% af kr. 6.049.048.15 og 2% af kr. 250.000.00.

Stefndi, sem greiddi með fyrirvara aðstöðugjaldið samkvæmt ákvörðun skattstjórans, telur hins vegar, að lækka beri aðstöðugjaldsstofninn um þessar fjárhæðir:

1. Birgðarýrnun á árinu 1965 kr. 85.641.00

2. Áætlun skattstjóra um verðmæti vara,

afhentra frá vinnustofu til verzlunar . . — 1.050.000.00

Réttur aðstöðugjaldsstofn sé því kr. 5.163.407.15 og skuli aðstöðugjaldið reiknast 1% af kr. 4.913.408.15 og 2% af kr. 250.000.00, eða alls kr. 54.100.00. Eigi hann því rétt á að fá endurgreiddar kr. 11.400.00.

Um 1. Í 1. mgr. 9. gr. laga nr. 51/1964 um tekjustofna sveitarfélaga segir, að aðstöðugjald skuli „miða við samanlögð rekstrarútgjöld næstliðið almanaksár, þar með taldar fyrningarafskriftir samkvæmt ákvæðum skattalaga, svo og vörukaup verzlana og efniskaup vegna framleiðslu iðnaðarfyrirtækja“. Í 3. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 81/1962 um aðstöðugjald segir, að vörukaup og efniskaup merki hér „birgðir í ársbyrjun að viðbættum kaupum á árinu, en að frádregnum birgðum í árslok“. Þykir starfsregla sú, sem hér er fram sett og farið hefur verið eftir um nokkurt skeið, hafa næga stoð í lögnum. Verður því talið, að aðstöðugjaldsstofn áfrýjanda hafi að þessu leyti verið rétt ákveðinn af skattayfirlöðum. Verður því endurheimtukrafa áfrýjanda að því leyti, sem hún er á þessum atriðum byggð, eigi tekin til greina.

Um 2. Samkvæmt skýlausum ákvæðum 9. gr. laga nr. 51/1964, sem áður voru rakin, skal miða aðstöðugjald við samanlögð rekstrarútgjöld, fyrningarafskriftir svo og vörukaup verzlana og efniskaup vegna framleiðslu iðnaðarfyrirtækja. Það á því enga stoð í lögum að telja það til vörukaupa verzlunar, þegar eigandi iðnaðarfyrirtækis setur framleiðsluvörur sínar til sölu í eigin verzlun. Samkvæmt þessu og að öðru leyti með vísun til forsendna hins áfrýjaða dóms um þenna þátt málsins ber að staðfesta niðurstöðu hans.

Samkvæmt framangreindu telst því réttur aðstöðugjaldsstofn stefnda, sem hér skiptir máli, hafa numið kr. 5.249.048.15. Aðstöðugjald af stofni þessum er samkvæmt málflutningi aðilja 1% af kr. 4.999.048.15 og 2% af kr. 250.000.00, eða alls kr. 55.000.00. Ber áfrýjanda því að endurgreiða stefnda kr. 10.500.00 með vöxtum, svo sem ákveðið er í héraðsdómi.

Ákvæði héraðsdóms, sem ekki hefur verið gagnáfrýjað, um málskostnað ber að staðfesta.

Eftir þessum málalokum ber að dæma áfrýjanda til að greiða stefnda málskostnað hér fyrir dómi, er þykir hæfilegur kr. 8.000.00.

Dómsorð:

Áfrýjandi, bæjarstjórinn á Akureyri f. h. bæjarsjóðs, greiði stefnda, Húsgagnavinnustofunni Eini h/f, kr. 10.500.00 með 7% ársvöxtum frá 22. október 1966 til greiðsludags.

Málskostnaðarákvæði héraðsdóms er staðfest.

Áfrýjandi greiði stefnda málskostnað fyrir Hæstarétti, kr. 8.000.00.

Dóminum ber að fullnægja að viðlagðri aðför að lögum.

Dómur bæjarþings Akureyrar 12. desember 1966.

Mál þetta, sem dómtekið var 2. þ. m., var höfðað hér fyrir dómi með stefnu, útgefinni 22. október 1966 — þingfest 24. s. m. — af Húsgagnavinnustofunni Eini h/f, Akureyri, gegn bæjarsjóði Akureyrarkaupstaðar og gerir (sic) þær kröfur, að stefnda verði gert að greiða honum kr. 11.400.00 til greiðsludags og málskostnað samkvæmt framlögðum reikningi eða mati dómsins.

Stefndi hefur krafizt sýknu og að honum verði dæmdur málskostnaður úr hendi stefnanda.

Stefnandi gerir í stefnu þá grein fyrir kröfu sinni, að við álagningu á s.l. vori hafi honum verið gert að greiða aðstöðugjald að fjárhæð kr. 65.500.00. En hann telur, að samkvæmt framtöldum gjaldstofni til álagningar og auglýstum gjaldstiga Akureyrarkaupstaðar hafi aðstöðugjaldið aðeins átt að nema kr. 54.100.00. Sé gjaldið þannig of á lagt um kr. 11.400.00. Hann kveðst hafa greitt hina álögðu fjárhæð að fullu að áskildum rétti til endurheimtu.

Meðal gagna, sem stefnandi hefur lagt fram í málinu, er skjal með útreikningi á aðstöðugjaldsstofni stefnanda árið 1966, og hljóðar það þannig, sbr. dskj. nr. 3:

„Útreikningur á aðstöðugjaldsstofni Húsgagnavinnustofunnar Einis h.f., Akureyri, árið 1966:

Gjöld alls skv. framlögðum rekstursreikningi ..	kr. 5.347.828.48
÷ rekstrarhalli ..	— 96.952.57
	Kr. 5.250.875.91
+ áæ. sala verkstæðis til verzlunar ..	— 1.050.000.00
	Kr. 6.300.875.91

*Áætluð skipting:**Aðstöðugjald:*

Iðnaður	kr. 4.050.000.00	×	1%	kr. 40.500.00
Verzlun	— 2.000.000.00	×	1%	— 20.000.00
Kostnaður vegna öflunar				
umboðslauna	— 250.000.00	×	2%	— 5.000.00

 Kr. 65.500.00“.

Einnig hefur stefnandi lagt fram efnahags- og rekstrarreikning sinn, sem við er miðað við þessa álagningu.

Verður nú nánar vikið að gögnum og málsástæðum stefnanda. Í greinargerð hans segir svo: „Í upphafi er rétt að taka fram til skýringar málavöxtum, að atvinnurekstri umbjóðanda míns er svo háttað, að hann rekur aðallega húsgagnasmíðaverkstæði, en einnig rekur hann húsgagnaverzlun, sem hann selur í nokkurn hluta af framleiðslu sinni á verkstæðinu auk aðkeyptra húsgagna.

Á rekstrarreikningnum á dskj. nr. 4 er allt fyrirtækið gert upp sem ein heild og engin millifærsla gerð fyrir afgreiðslum húsgagna frá verkstæði til verzlunar.

Við síðustu álagningu var umbjóðanda mínum gert að greiða kr. 65.500.00 í aðstöðugjald. Um útreikning gjaldsins er vísað til bréfs skattstjóra á dskj. nr. 3. Umbjóðandi minn telur gjaldið of hátt reiknað um kr. 11.400.00, og fer hér á eftir útreikningur á gjaldinu, eins og umbjóðandi minn telur hann eiga að vera:

Gjöld skv. rekstrarreikningi, gjaldhlið	kr. 5.347.828.00
Kostnaður, frádreginn í tekjulið	— 49.569.00
Vaxtatekjur, frádregnar í gjaldahlið	— 702.00

 Kr. 5.398.099.00

Frá dregst:

Birgðalækkun á árinu, þ. e.

kr. 1.558.775.00 — 1.473.134.00 ..	kr. 85.641.00
Aðstöðugjald	— 52.100.00
Tap	— 96.952.00 — 234.693.00

 Kr. 5.163.406.00

Gjaldstofn til álagningar, sem skiptist þannig milli gjaldstiga: Útgjöld vegna umboðslauna skv. áætlun

skattstjóra	kr. 250.000.00 á 2%
Önnur útgjöld (v. iðnaðar og verzlunar) —	4.913.406.00 á 1%

Aðstöðugjald, álagt kr. 65.500.00

Aðstöðugjald skv. ofanrituðu . . . — 54.100.00

Aðstöðugjald, of hátt á lagt . . . kr. 11.400.00

Ágreininginn í málinu telur stefnandi vera tvö atriði:

1. Hvort heldur skuli telja með í gjaldstofninum vöru eða efniskaupin eða vöru eða efniseyðsluna.
2. Hvort heimilt sé að telja með í gjaldstofninum til álagningar hina áætluðu „milliveltu“, kr. 1.050.000.00, sem skattstjóri hafi áætlað fyrir afgreiðslum frá verkstæði til verzlunar“.

Stefnandi bendir á, að gjaldstofn til aðstöðugjalds sé í 9. gr. laga nr. 51/1964, þar sem segir: „Aðstöðugjald skal miða við samanlögð rekstrarútgjöld næstliðið almanaksár, þar með taldar fyrningarafskriftir samkvæmt ákvæðum skattalaga, svo og vörukaup verzlana og efniskaup vegna framleiðslu iðnaðarfyrirtækja“. Enn fremur í 6. gr. reglugerðar nr. 81/1962 um aðstöðugjald, en þar segir: „Til útgjalda í þessu sambandi skal telja rekstrarkostnað, þ. e. þau gjöld, sem á árinu ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við, þar með talin vörukaup verzlana og efniskaup vegna framleiðslu iðnaðarfyrirtækja, fyrningarafskriftir í samræmi við ákvæði skattalaga, svo og opinber gjöld, sbr. þó 6. tölul. 6. mgr. þessarar greinar.

Vörukaup og efniskaup í næstu mgr. hér á undan merkja birgðir í ársbyrjun að viðbættum kaupum á árinu, en að frá-dregnum birgðum í árslok“.

Um lið 1. Stefnandi telur, að um efnismun sé að ræða milli laganna og reglugerðarinnar, er byggist á því, að skýrgreiningin á gjaldstofninum í reglugerðinni sé byggð á öðrum hugtakagrundvelli en skýrgreiningin í lögunum. Lögin byggja á hugtaki útgjalda, en reglugerðin á hugtaki kostnaðarins. Við skýringu á þessum hugtökum verði að leita til rekstrarhagfræðinnar, þar sem engin skýring sé á þeim í lögunum. En í hagfræðilegri merkingu séu það „útgjöld“, þegar aðili t. d. kaupir vörur eða þjónustu til framleiðslu. Rekstrarkostnaður sé það hins vegar, þegar þessi verðmæti séu notuð til framleiðslunnar. Ljóst sé, að lögin byggja á útgjaldahugtakinu með þessari einu undantekningu, að til gjaldstofnsins skuli telja afskriftir. Ákvæði reglugerðarinnar hljóti því að verða að víkja fyrir ákvæðum laganna um þetta efni, en samkvæmt því beri að telja vöru- og efniskaupin til gjaldstofnsins, eins og hann geri í sínum útreikningi og að framan er rakið. Loks bendir stefnandi á, að þetta atriði hafi ekki þýðingu fyrir

hæð aðstöðugjaldsins, þegar yfir lengri tíma sé litið, heldur sé hér aðeins um spurningu að ræða, hvernig það fellur á árin. Hins vegar hafi hann tekið þetta inn í málið til að fá ákvarðaðan þann grundvöll, sem gjaldheimtan sé byggð á.

Varnaraðili telur sig sammála stefnanda í því, að ágreiningur í máli þessu sé um framangreind tvö atriði, en þó fyrst og fremst um atriði nr. 2, þar sem hann tjáir sig sammála rökstuðningi og niðurstöðum gagnaðilja varðandi atriði nr. 1 þrátt fyrir ónákvæmt orðalag laganna og beinlínis villandi, enda virðist sú niðurstaða eðlileg samkvæmt eðli málsins.

Þar sem rétturinn getur fallið á röksemdir sóknaraðilja um þennan lið, eins og þær eru raktar að framan, og gagnaðili hefur talið sig geta fallið á þær, þykir rétt að taka þennan lið til greina.

Um lið 2. Um hina áætluðu „milliveltu“ er því haldið fram af sóknaraðilja, að hvorki samkvæmt lögunum né reglugerðinni sé nein heimild til að telja hana með í gjaldstofni við álagningu aðstöðugjalds. Fyrirbæri þetta verði hvorki talið til útgjalda né rekstrarkostnaðar. Hér sé um að ræða reikningsfyrirbæri, sem lúti eingöngu að hinu innra reikningshaldi fyrirtækisins. Það sé hverjum í sjálfsveld sett, hvort hann geri færslur fyrir slíkum tilfærslum í fjárhagsbókhaldi sínu og megi segja, að fyrir því sé engin föst regla. Í því sambandi bendir stefnandi á, að fjárhagsbókhaldið sýni þá hlið reikningshaldsins, sem snýr út á við. Rekstrar- og kostnaðarbókhaldið sýni innri hreyfingar í fyrirtækinu og þá fyrst og fremst heimfærslu kostnaðar á deildir og afurðir. Af því verði hinar ýmsu „millifærslur“ milli hinna ýmsu kostnaðar- og tekjuliða í bókhaldinu. Þessi hluti reikningsfærslunnar sé ekki lögskipaður. Varðandi bókhaldshliðina hefur stefnandi skírskotað til framlagðs útdráttar úr reikningslykli fyrir frystihús, sbr. dskj. nr. 5. Varðandi orðið rekstrarútgjöld, sem sé andlag skattsins, hefur stefnandi einnig skírskotað til sama dómskjals og dskj. nr. 6, sem er útdráttur úr Norsk Standard 437 Terminologi for industriella og lignende kostnadsregninger m. v., en samkvæmt því sé inntakið í orðinu útgjöld skuldbinding um greiðslu.

Þá bendir stefnandi á, að samkvæmt 9. gr. nefndra laga sé aðeins heimild til að leggja á fyrningarafskriftir auk eiginlegra útgjalda og að í 2. mgr. sömu greinar sé tekið fram, að aldrei megi reikna aðstöðugjald af hærri upphæð en sem nemi brúttótekjum.

Þá telur stefnandi, að með því að taka „milliveltuna“ til skattlagningar fylgi svo að segja óleysanleg skatta-„teknisk“ vanda-

mál. Ein ástæða til þess sé sú, að „deild“ í fyrirtæki sé óskilgreint atriði í lögum og í rekstrarhagfræði. Hér sé því ekki við neitt fast að miða um ákvörðun gjaldstofnsins. Það verði að telja fráleitt, að löggjafinn hafi ætlað til, að „milliveltan“ yrði skattlögð, meðan engin lögfræðileg skýrgreining sé til á henni sem gjaldstofni.

Stefnandi telur, að hugsunin, sem liggi á bak við þessa gjaldlagningu, sé sú, að gjaldið liggi sem jafnast á atvinnurekstrinum og að hver atvinnugrein greiði sem jafnast fyrir þá aðstöðu, sem sveitarfélögin láti í té. Í því tilefni, er hér liggi fyrir, sé hugsunin væntanlega sú, að það almenna sé, að húsgagnaframleiðsla sé stunduð af einu fyrirtæki og smásala húsgagnanna af öðru, sem hvort fyrir sig séu sjálfstæðir greiðendur aðstöðugjalds. En við þetta sé það að athuga, að skattur þessi sé fjölstigaskattur, en slíkur skattur leggist eins oft á vöruna og þjónustuna og viðskipti með hana fari fram. Þessu eðli slíks skatts verði ekki breytt með lögskýringum.

Skal nú vikið að röksemdum varnaraðilja. Hann segir, að við álagningu aðstöðugjalds á yfirstandandi ári hafi skattstjórinn í Norðurlandsumdæmi eystra gert þá breytingu á framtali stefnanda að hækka gjaldstofn aðstöðugjalds um kr. 1.050.000.00 vegna áætlaðrar sölu verkstæðis hans til verzlunar hans og hafi þessi hækkun gjaldstofnsins valdið hækkun aðstöðugjaldsins um kr. 10.500.00. Ástæðuna fyrir þessu kveður varnaraðili þá, að aðstæður sóknaraðilja séu þær, að hann reki hvort tveggja, húsgagnavinnustofu til framleiðslu húsgagna og verzlun með húsgögnum, bæði frá eigin vinnustofu og öðrum, svo og aðrar skyldar vörur, s. s. gluggatjöld og gólfteppi, og séu þessir þættir aðskildir og að mestu sitt á hvorum stað. Hér sé því um að ræða hjá stefnanda svonefnd „typisk“ „millideildarviðskipti“ eða fjölstigarekstur, í þessu tilfelli tvíþættan rekstur hjá sama aðilja.

Stefndi viðurkennir, að í lögum nr. 51/1964 og reglugerð nr. 81/1962 séu ekki bein ákvæði um slík viðskipti, sem hér um ræðir, eða hversu með skuli fara, þegar eitt og sama fyrirtæki rekur tví- eða margþættan atvinnurekstur eða um verðmæti flutt innan sama atvinnufyrirtækis, sem í eðli sínu eru aðskildir atvinnuþættir. Hugtakið útgjöld, sem sé grundvöllur aðstöðugjaldsins, sé ekki skilgreint til hlítar, hvorki í téðum lögum né reglugerð, en upptalningin í útgjaldaþáttunum sé ekki tæmandi, svo að rangt virðist hjá stefnanda að gagnálykta, að lagaheimild bresti til téðrar álagningar. Þvert á móti virðist orðalagið „sam-

anlögð rekstrarútgjöld“ í 9. gr. laganna nr. 51/1964 benda til þess, að slík „millipáttaviðskipti“ séu aðstöðugjaldsskyld. Hann telur og eðlilegra að miða álagninguna við framleiðslustig í stað eignaaðstöðunnar, enda mundi hið gagnstæða gera mjög upp á milli fyrirtækja að þessu leyti. Það sé enn fremur mjög algengt, að skattayfirvöld meti og túlki skattframtöl, einkum ef þau eru ekki fullnægjandi af hálfu framteljenda, og sé þetta eðlileg túlkun lagaákvæðanna eftir eðli málsins. Það hafi þau og gert í þessu og sams konar tilfellum og ekki talið neinn vafa á þessari framkvæmd laganna og allur þorri manna, sem reki slík fyrirtæki, hafi talið þetta sjálfsagt og eðlilegt og ekki hreyft neinum andmælum við álagningunni. Hefur stefndi í þessu sambandi sérstaklega vitnað til úrskurða ríkisskattaneftndar, sbr. dskj. nr. 7 í máli þessu. Þá telur hann ekki meiri vandkvæði á mati skattayfirvalda í þessu sambandi en ýmsum öðrum tilvikum.

Ekki vill stefndi fallast á, að „milliveltan“ lúti eingöngu að innra reikningshaldi fyrirtækjanna sjálfra. Bókhaldslögin nr. 17 frá 1936 séu mjög ófullkomin og fyrirskipi t. d. ekki, að bókhaldið sýni allt, sem krafist sé samkvæmt skattalögum, þannig að óverjandi sé að gagnálykta frá þeim lögum í þessu sambandi. Telur hann, að ef draga ætti einhverja ályktun af bókhaldslögnum í þessu sambandi, þá væri það helzt, sbr. upptalninguna í 2. gr. þeirra, að aðskilið bókhald ætti að vera fyrir verzlun annars vegar og iðnað hins vegar.

Eins og að framan er vikið að, segir í 9. gr. laga nr. 51/1964 um tekjustofna sveitarfélaga: „Aðstöðugjald skal miða við sam-anlögð rekstrarútgjöld næstliðið ár ...“. Í grein þessari eða annars staðar í lögnum né heldur í reglugerðinni er hvergi vikið að slíkum millideildarviðskiptum, sem í máli þessu greinir, og er þá úrlausnarefnið það, hvort slík viðskipti verði með beinni túlkun eða lögjöfnun færð undir ákvæði laganna.

Það virðist mergur málsins í röksemdum varnaraðilja, að skattayfirvöld hafi byggt þessa skattálagningu á eðli málsins, það er, að ef ekki væri lagt á „milliveltuna“, leiddi það til þess, að óeðlilega væri gert upp á milli fyrirtækja, annars vegar þeirra, er hefðu margstigarekstur, og hins vegar þeirra, er hefðu einstigarekstur. En eins og stefnandi hefur bent á, er hér um að ræða fjölstigaskatt, en eðli hans er, að hann leggst eins oft á vöru og þjónustu og raunveruleg viðskipti fara fram. Engin ákvæði eru í lögum, er takmarka þetta á hvorugan veginn. Það er því hending ein, eða hversu oft er verzlað með hið skattskylda,

hversu oft þetta gjald leggst á, hliðstætt því, sem áður var með söluskattinn. Það er því ljóst, að ekki verður komizt hjá því með túlkun skattayfirvalda, að gjald þetta leggist misjafnlega oft á hverja einingu vöru eða þjónustu eða annað, sem skattskylt er, enda hefur í dóminum ekki verið tekið tillit til þess, þótt sölu-skatturinn gamli legðist misjafnlega oft á andlag skattsins vegna þess, að það gekk misjafnlega oft milli manna í viðskiptum. Samkvæmt því, sem nú hefur verið rakið, verður sú röksemd stefnda, að gjaldlagningin komi misjafnt niður á fyrirtækjunum, verði fallizt á kröfu stefnanda, ekki tekin til greina. Ekki verður heldur fallizt á þá röksemd stefnda, að það sé eðlilegt að leggja aðstöðugjaldið á hvert stig atvinnurekstrarins, án þess að viðskipti út á við hafi átt sér stað. Þar sem ekki verður heldur fallizt á aðrar röksemdir varnaraðilja, þykir þessi gjaldlagning ekki eiga nægilega stoð í lögum, og þar sem ekki er ágreiningur um fjárhæðina, þykir verða að taka kröfu stefnanda til greina, einnig að því er varðar lið þennan. Samkvæmt þessu verður krafa stefnanda tekin til greina að fullu, og ber að dæma varnaraðilja til að greiða honum kr. 11.400.00 með 7% ársvöxtum frá 22. okt. 1966 til greiðsludags. Eftir atvikum þykir rétt, að málskostnaður falli niður.

Dóminn kvað upp Sigurður M. Helgason, settur bæjarfógeti.

Dómsorð:

Stefndi, bæjarsjóður Akureyrar, greiði stefnanda, Hús-gagnavinnustofunni Eini h/f, Akureyri, kr. 11.400.00 með 7% ársvöxtum frá 22. október 1966 til greiðsludags.

Málskostnaður fellur niður.

Dóminum má fullnægja, þegar 15 dagar eru liðnir frá birtingu hans, með aðför að lögum.