

innar hafi ekki verið aflað í því skyni að selja hana aftur með ágóða, verður það ekki talið ráða úrslitum málsins, hvernig gerðarþoli varði andvirði hins selda né hvernig hann aflaði kaupverðs hins keypta.

Það er því niðurstaða réttarins, að margnefndur söluhagnaður gerðarþola af 1. hæð í Súðarvogi 50 sé ekki lögmætur gjaldstofn fyrir álagningu tekjuskatts.

Af því leiðir, að eigi er heldur heimilt að leggja á hann útsvar, sbr. 1. mgr. 31. gr. laga um tekjustofna sveitarfélaga.

Söm verður niðurstaðan varðandi kirkjugarðsgjald, þar sem það er miðað við álagt tekjuútsvar.

Fyrir því þykir bera að synja um framgang hinnar umbeðnu gerðar.

Málskostnaður ákveðst kr. 19.000.00.

Már Pétursson, fulltrúi bæjarfógeta, kvað upp úrskurð þennan.

Því úrskurðast:

Hin umbeðna lögtaksgerð skal ekki ná fram að ganga.

Gerðarbeiðandi, Gjaldheimtan í Reykjavík, greiði gerðarþola, Tómasi Ó. Tómassyni, kr. 19.000.00 í málskostnað að viðlagðri aðför að lögum.

Mánudaginn 10. febrúar 1969.

Nr. 11/1969. **Stefán Sigmundsson**

(Guðmundur Skaftason hrl.)

gegn

Gjaldheimtunni í Reykjavík

(Guðmundur Vignir Jósefsson hrl.).

Dóminn skipuðu hinir reglulegu dómara Hæstaréttar.

Skattamál. Synjað lögtaks.

Dómur Hæstaréttar.

Halldór S. Rafnar, borgarfégeti í Reykjavík, hefur kveðið upp hinn áfrýjaða úrskurð.

Áfrýjandi hefur áfrýjað máli þessu með stefnu 17. janúar

1969, að fengnu áfrýjunarleyfi 13. s. m. Krefst hann þess, að hinn áfrýjaði úrskurður verði úr gildi felldur og synjað um framkvæmd hinnar umbeðnu lögtaksgerðar og að stefnda verði dæmt að greiða málskostnað bæði í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst þess, að hinn áfrýjaði úrskurður verði staðfestur og áfrýjanda dæmt að greiða málskostnað fyrir Hæstarétti.

Áfrýjandi átti íbúð að Guðrúnargötu 6 hér í borg, en seldi hana 17. maí 1963. Íbúð þessa virðist hann hafa keypt á árinu 1961. Hann fékk 14. júlí 1964 loforð fyrir leigulóð hjá Reykjavíkurborg að Sæviðarsundi 26 og hóf þar byggingarframkvæmdir á næsta ári. Á skattframtali sínu 1966 taldi áfrýjandi, að á árinu 1965 hefði hann unnið sjálfur við bygginguna 1.269 vinnustundir, sem hann taldi kr. 107.865.00 að verðmæti. Þá taldi áfrýjandi á skattframtali sínu 1967, að á árinu 1966 hefði hann sjálfur unnið við bygginguna 753 vinnustundir, sem hann taldi kr. 67.770.00 að verðmæti. Telur áfrýjandi, að hér sé um skattfrjálsa eigin vinnu að ræða. Skattayfirvöld töldu hins vegar, að verðmæti eigin vinnu þessarar væri einungis skattfrjálst að því marki sem íbúðin að Sæviðarsundi 50 væri stærri en íbúðin að Guðrúnargötu 6. Væru því skattskyld 80.55% af verðmæti eigin vinnu þeirrar, sem framan er getið, og bæri að meta áfrýjanda það fé til tekna. Til þessarar ákvörðunar eiga röt sína að rekja gjöld þau, sem krafið er um í máli þessu.

Reglur um skattfrelsi eignaauka, sem stafar af aukavinnu íbúðarbyggjanda, eru í E-lið 10. gr., sbr. niðurlagsákvæði E-liðs 7. gr. laga nr. 90/1965. Þar segir, að til tekna teljist ekki eignaauki, „sem stafar af aukavinnu, sem einstaklingar leggja fram utan reglulegs vinnutíma við byggingu íbúða til eigin nota“. Þá segir, að ívilnun þessi falli þó burt, „að því leyti sem vinnan kann að fást endurgreidd með söluhagnaði af íbúðinni samkv. E-lið 7. gr.“. Í lagareglu þessari kemur ekki fram, að það skuli skerða ívilnun þessa, að skattþegn hefur áður átt íbúðarhúsnæði. Verður eigi talið, að fjármálaráðherra hafi með niðurlagsákvæðum E-liðs 10.

gr. öðlazzt heimild til að bjóða með reglugerð skerðingu á ívilnun þessari. Samkvæmt þessu og atvikum málsins verður því verðmæti framangreindrar eigin vinnu áfrýjanda við íbúð hans að Sæviðarsundi 26 eigi talið skattskyldt, enda er því eigi mótmælt, að vinna þessi hafi að öðru leyti fullnægt skilyrðum laga til að njóta þessa hagræðis. Verður hinn áfrýjaði úrskurður því úr gildi felldur og synjað um framgang lögtaksins.

Samkvæmt þessum úrslitum verður stefnda dæmt að greiða áfrýjanda málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti, samtals kr. 35.000.00.

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði úrskurður er úr gildi felldur, og er synjað lögtaks.

Stefndi, Gjaldheimtan í Reykjavík, greiði áfrýjanda, Stefáni Sigmundssyni, málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti, samtals kr. 35.000.00, að viðlagðri aðför að lögum.

Úrskurður fúgetadóms Reykjavíkur 30. október 1968.

Tildrög máls þessa eru sem hér segir:

Gerðarþoli í máli þessu, Stefán Sigmundsson, nafnnr. 8361-1138, átti íbúð að Guðrúnargötu 6 hér í borg, sem hann seldi á árinu 1963 og byggir sér síðar aðra íbúð að Sæviðarsundi 26.

Hinn 1. nóvember 1967 sendi skattstjórinn í Reykjavík gerðarþola bréf, þar sem hann spyr um, hve margir rúmmetrar íbúð sú hafi verið, sem gerðarþoli átti að Guðrúnargötu 6, og hve margir rúmmetrar íbúð sú sé, sem hann eigi í smíðum að Sæviðarsundi 26.

Á húsbýggingarskýrslu fyrir Sæviðarsund 26, sem fylgdi framtali gerðarþola 1967, telur gerðarþoli sig hafa í aukavinnu unnið 753 klst. við Sæviðarsund 26 á árinu 1966 og metur hverja vinnustund á kr. 90.00, eða eigin vinnu samtals á kr. 67.770.00. Samkvæmt húsbýggingarskýrslu, sem fylgdi framtali gerðarþola 1966, telur gerðarþoli sig hafa unnið 1.269 klst. í aukavinnu að Sæviðarsundi 26 á árinu 1965 og metur hverja klst. á 85.00 kr., eða eigin vinnu samtals kr. 107.865.00.

Hinn 23. nóvember 1967 sendi skattstjórinn í Reykjavík gerðarpóla bréf, þar sem hann tilkynnir honum, að tekjur hans fyrir árið 1966 hafi verið hækkaðar um kr. 54.588.00 og á árinu 1965 um kr. 85.885.00 og sé þetta skattskyld eigin vinna við húsbyggingu, þar sem hann hafi átt íbúð áður.

Þessari tekjuhækkun var mótmælt með bréfi, dagsettu 28. nóvember 1967.

Með skattbreytingarseðlum frá 23. febrúar s.l. eru þinggjöld gerðarpóla hækkuð, svo sem hér segir: Fyrir skattárið 1966, tekjuskattur um kr. 23.698.00, kirkjugarðsgjald um kr. 371.00 og tekjuútsvar um kr. 24.750.00, eða samtals kr. 48.819.00, og fyrir skattárið 1967, tekjuskattur um kr. 14.862.00, kirkjugarðsgjald um kr. 231.00 og tekjuútsvar um kr. 15.440.00 að frádreginni lækkun ríkisskattanefndar, kr. 44.00, eða hækkun alls kr. 30.493.00.

Með bréfi umboðsmanns gerðarpóla til Gjaldheimtunnar í Reykjavík, dagsettu 21. marz s.l., tilkynnir hann, að skattahækkun þessi muni ekki verða greidd án undangengis úrskurðar dómstóla.

Gerðarpóli kærir skattahækkun þessa til ríkisskattanefndar 2. apríl s.l., er hann hafði árangurslaust kært hana til skattstjórans í Reykjavík. Ríkisskattanefnd kveður síðan upp úrskurð sinn 14. júní s.l. og synjar þar um lækkun á þessum skattahækkunum.

Í úrskurði ríkisskattanefndar er meðal annars bent á, að gerðarpóli hafi selt eignarhluta sinn í Guðrúnargötu 6 á árinu 1963 og samkvæmt framtölum gerðarpóla hefji hann þegar byggingarframkvæmdir eða undirbúning byggingarframkvæmda að Sæviðarsundi 26 og sé kostnaður við þær talinn kr. 80.425.00 pr. 31. desember 1963 (timbur, járn og fl.). Verði því ekki annað séð en bygging kæranda á Sæviðarsundi 26 sé í beinu framhaldi af sölu hans á eignarhluta hans í Guðrúnargötu 6.

Gjaldheimtustjórinn í Reykjavík krefst þá lögtaks fyrir hinum vangöldnu skattahækkunum, og var málið þingfest hér fyrir fógetaréttinum hinn 18. júlí s.l.

Umboðsmaður gerðarbeiðanda gerir þær réttarkröfur í málinu, að fógeti heimili lögtak hjá gerðarpóla, Stefáni Sigmundssyni, Sæviðarsundi 26 hér í borg, til tryggingar vangreiddum opinberum gjöldum vegna gjaldáranna 1966 og 1967, samtals að fjárhæð kr. 79.312.00, auk 12% ársvaxta frá þingfestingardegi máls þessa til greiðsludags og málskostnaðar að mati dómsins. Í málflutningi sínum rakti hann ítarlega aðdraganda og gang ofanefndrar skattahækkunar. Benti hann meðal annars á, að ekki væri deilt um stærðarhlutföll áðurnefndra íbúða, enn fremur væri

ekki deilt um þann tímafjölda, sem gerðarþoli teldi sig hafa unnið við íbúð sína að Sæviðarsundi 26, né mat hans á hverri vinnustund.

Hann leggur á það megináherzlu, að skattahækkanir þessar séu í fyllsta samræmi við lög og reglugerðir, er gildi um skattaákvæðanir vegna eigin vinnu við íbúðarbyggingar. Er löggjafi hafi á sínum tíma lögfest ákvæði um skattfríðindi við byggingu eigin húsnæðis, hafi það verið meginsjónarmið hans að aðstoða efnalitla borgara við að koma upp húsnæði yfir sig og fjölskyldu sína, en mörgum þeirra hafi reynzt um megn að halda íbúðarhúsnæði sínu, sem þeir höfðu byggt með því að leggja á sig mikla aukavinnu, og þurfa síðan að greiða fulla skattálagningu af öllu þessu erfiði sínu.

Tilgangurinn hafi frá upphafi verið sá, að skattfríðindi þessi kæmu eingöngu slíkum mönnum til góða, og beri því að túlka þau þröngt, enda hafi skattayfirvöld jafnan gert það í úrskurðum sínum.

Þá liggi það ljóst fyrir af gögnum málsins, að beint framhald sé milli sölu gerðarþola á húsnæði hans að Guðrúnargötu 6 og síðari húsbyggingarframkvæmdum hans að Sæviðarsundi 26.

Umboðsmaður gerðarþola gerir þær réttarkröfur, að synjað verði um framgang hinnar umbeðnu lögtaksgerðar og honum dæmdur málskostnaður úr hendi gerðarbeiðanda eftir mati réttarins.

Í málflutningi sínum leggur hann á það megináherzlu, að gerðarþoli í máli þessu hafi selt íbúð sína að Guðrúnargötu 6 samkvæmt afsali 17. maí 1963, og síðan hafi hann ekki fengið úthlutun fyrir lóðinni Sæviðarsundi 26 fyrr en 14. júlí 1964 og loks hafi samkvæmt vottorði byggingarfulltrúans í Reykjavík ræsi við þá lóð ekki verið tekið út fyrr en 26. maí 1965.

Megi því öllum vera fullljóst, að gerðarþoli hafi ekki átt íbúðarhúsnæði, er hann hóf umræddar byggingarframkvæmdir, þar sem um það bil tvö ár líði milli sölu og upphafs nýrra byggingarframkvæmda.

Engin ákvæði séu í lögum um tekju- og eignarskatt né reglugerð þeirra, sem firri mann rétti til að fá vinnu sína við eigin íbúð skattfrjálsa, þó að viðkomandi hafi einhvern tíma áður átt íbúð, ef hann hafi ekki lagt fram eigin vinnu við þá íbúð. En þannig sé einmitt ástatt í máli þessu.

Hann benti á, að skattálagning sú, sem um sé deilt í máli þessu, sé talin gerð með heimild í 1. málslíð 6. mgr., 10. tl., 20. gr. reglu-

gerðar nr. 245/1963 um tekju- og eignarskatt og sé því ljóst, að áðurgreint reglugerðarákvæði nái ekki til þess tilviks, sem hér sé um að ræða. Enn fremur hélt hann því fram, að umrætt reglugerðarákvæði hafi ekki stoð í lögum, þar sem í lögum um tekjuskatt og eignarskatt segi, að til tekna teljist ekki eignarauki, sem stafi af aukavinnu, sem einstaklingar leggi fram utan reglulegs vinnutíma við byggingar íbúða til eigin afnota, sbr. 10. gr. e. Umboðsmaður gerðarpóla hélt því fram, að ákvæði þetta væri alveg skýrt og fortakslaust og að ekki yrði séð, að ráðherra hefði neina heimild til að binda þessa undanþágu frá skattskyldunni neinum skilyrðum á þá lund, sem gert sé í 20. gr. reglugerðarinnar, og breyta með því verulega efni laðaákvæðisins.

Fógeti reyndi sættir í málinu, en án árangurs.

Lagaákvæði þau, er varða skattálagningu þessa, er nú að finna í lögum um tekju- og eignarskatt nr. 90 frá 7. október 1965, en þar segir í upphafi 10. gr.:

„Til tekna telst ekki . . .“, og í E-lið sömu greinar segir svo: „Eignarauki, sem stafar af aukavinnu, sem einstaklingar leggja fram utan reglulegs vinnutíma við byggingu íbúðar til eigin afnota. Þessi ívilnun fellur þó burt að því leyti sem vinnan kann að fást endurgreidd með söluhagnaði af íbúðinni samkv. E-lið 7. gr. Fjármálaráðherra setur um þetta nánari reglur“.

Í reglugerð um tekjuskatt og eignarskatt nr. 245 frá 1963, 20. gr., 10. tl., segir m. a. í 1. málslíð 6. mgr.: „Nú á maður íbúð og byggir sér aðra stærri til eigin nota, skal þá telja þann hluta eigin aukavinnu hans við nýju íbúðina skattfrjálsan, sem svarar til stærðarmunarins, miðað við rúmmetrafjölda“.

Eins og fram kemur í flutningi máls þessa, er hér ekki deilt um stærðarhlutföll ofanefndra íbúða, þann vinnustundafjölda, er gerðarþoli telur sig hafa unnið við hina nýju íbúð sína, né mat það, er hann leggur á hverja unna vinustund. Hér er einungis krafist úrskurðar um það, hvort öll eigin vinna hans skuli vera skattfrjáls eða einungis sá hluti hennar, er miðast við stærðarmismun íbúðanna.

Elztu ákvæði um skattívilnun vegna eigin vinnu við byggingu íbúðar til eigin afnota er að finna í lögum nr. 16 frá 16. marz 1949 um breyting á lögum nr. 6 9. janúar 1935 um tekjuskatt og eignarskatt.

Rétturinn verður að líta svo á, að tilgangur löggjafans með þessari lagabreytingu hafi verið sá að hjálpa efnalitlum borgurum, sem ekki höfðu bolmagn til að koma upp íbúðarhúsnæði yfir

sig og fjölskyldu sína, nema með því að leggja á sig aukavinnu við það að koma upp og eignast eigin íbúðarhúsnæði. Þeir, sem þegar höfðu getað eignast eigið íbúðarhúsnæði án þess að leggja fram við það eigin vinnu, og einnig þeir, sem síðar gátu eignast eigið húsnæði án þess að leggja til eigin vinnu, hvort sem það stafaði af vangetu þeirra til þess eða öðrum ástæðum, virðast ekki hafa átt að njóta slíkra skattfríðinda.

Í lögum nr. 16 frá 1949 og einnig í lögum nr. 90/1965 er svo kveðið á, að fjármálaráðherra skuli setja nánari reglur um áður-nefnd skattívilnunarákvæði. Ekki fær rétturinn séð, að fjármálaráðherra hafi farið yfir valdsvið sitt í þeim reglugerðum, er settar hafa verið um þetta ákvæði.

Á skattframtali gerðarpola 1964, sem miðað er við 31. desember 1963, stendur orðrétt undir lið nr. 11 — Aðrar eignir. Hverjar? „Timbur, járn og fl. v/væntanlegrar húsbygg. kr. 80.423.00“. Rskj. nr. 8.

Rétturinn verður að líta svo á, að beint samband sé milli sölu gerðarpola á eldra húsnæði og væntanlegrar nýbyggingar.

Samkvæmt framangreindu þykir verða að leyfa framgang hinnar umbeðnu lögtaksgerðar fyrir kr. 79.312.00 ásamt 12% ársvöxtum frá 12. júlí 1968 til greiðsludags. Eftir atvikum þykir rétt að láta málskostnað niður falla.

Því úrskurðast:

Hin umbeðna lögtaksgerð á fram að ganga fyrir kr. 79.312.00 ásamt 12% ársvöxtum frá 18. júlí 1968 til greiðsludags.

Allt á ábyrgð gerðarbeiðanda.

Málskostnaður falli niður.