

ríkissjóðs, og komi varðhald í 4 daga í stað sektarinnar, verði hún eigi greidd innan 4 vikna frá birtingu dóms þessa.

Ákærði Ingi Haraldur greiði skipuðum verjanda sínum, Ólafi Þorgrímssyni hæstaréttarlögmanni, kr. 300.00 í málsvagnarlaun.

Ákærði Guðjón Breiðfjörð greiði skipuðum verjanda sínum, Lárusi Jóhannessyni hæstaréttarlögmanni, kr. 400.00 í málsvagnarlaun.

Ákærðu greiði in solidum allan annan kostnað sakarinnar.

Dómi þessum skal fullnægja með aðför að lögum.

Miðvikudaginn 15. október 1952.

Nr. 80/1952. **Guðmundur Guðmundsson**

(Einar B. Guðmundsson)

gegn

Fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs og gagnsök

(Egill Sigurgeirsson).

Setudómari próf. Ármann Snævarr
í stað hrd. Árna Tryggvasonar.

Stóreignaskattur samkvæmt lögum nr. 22/1950. Sératkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Aðaláfrýjandi hefur skotið máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 27. maí 1952. Gerir hann þessar dómkröfur:

Aðalkrafa: Að niður verði felldur stóreignaskattur hans samkvæmt lögum nr. 22 frá 1950, kr. 192.417.00, þar af kr. 47.630.00 vegna hlutafjáreignar hans í Trésmiðjunni Víði h/f.

Varakrafa: Að stóreignaskattur hans verði ákveðinn kr. 16.165.00, þar af kr. 5200.00 vegna hlutafjáreignar hans í Trésmiðjunni Víði h/f.

Þrautavarakrafa: Að stóreignaskattur hans verði ákveðinn önnur fjárhæð að mati dómsins.

Loks krefst aðaláfrýjandi málkostnaðar úr hendi gagnáfrýjanda bæði í héraði og fyrir Hæstarétti.

Gagnáfrýjandi hefur áfrýjað málinu með stefnu 31. maí 1952. Krefst hann sýknu af öllum kröfum aðaláfrýjanda og

að aðaláfrýjanda verði dæmt að greiða honum málskostnað bæði í héraði og fyrir Hæstarétti eftir mati dómsins.

I.

Ekki verður talið, að skattastefna laga nr. 22 frá 1950 mismuni skattþegnum svo, að hún brjóti í bága við 67. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33 frá 1944, og verður stóreignaskattur aðaláfrýjanda ekki felldur niður af þeim sökum.

II.

1. Um hlutafélög.

Í upphafi 3. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 er svo kveðið á, að félög greiði ekki eignarskatt samkvæmt lögnum, en hreinum eignum þeirra, reiknuðum samkvæmt ákvæðum laganna, skuli skipt niður á eigendur félaganna í réttu hlutfalli við hlutafjár- og stofnfjáreign þeirra hvers um sig og þær teljast með öðrum eignum einstaklinga við skattálagninguna. Þetta ákvæði virðist vera í ósamræmi við 9. mgr. sömu greinar, en þar er m. a. svo mælt, að samvinnufélög og hlutafélög skuli greiða þann hluta af skatti, er eigendum þeirra eða hluthöfum ber að greiða vegna eignar þeirra í félögunum, þar með talin hlutafjár- eða stofnfjáreign, og að þenna hluta skattsins skuli innheimta hjá félögunum og hann „teljast þeirra skuld“, þ. e. skuld félaganna. Þetta fortakslausu lokaákvæði 9. málsgreinar verður að skilja þannig, að ríkissjóður geti einungis innheimt nefndan skatthluta hjá félögunum. Verður því til þess að fá samræmi í framangreind ákvæði 12. gr. að skýra upphafsákvæði 3. mgr. svo, að þar sé verið að gefa reglu um, hvernig fjárhæð skatts þess, sem innheimta skal hjá félögum, skuli ákveðin. Þrátt fyrir orðalag 3. mgr. 12. gr. nefndra laga verður að ætla, er 9. mgr. sömu greinar er könnuð og athugaður aðdragandi hennar, að löggjafinn hafi viljað láta samvinnu- og hlutafélög taka nokkurn þátt í greiðslu stóreignaskatts, þótt með óvenjulegum hætti sé.

Með skírskotun til þess, sem að framan er rakið, verður aðaláfrýjanda ekki dæmt að greiða gagnáfrýjanda nefndan hluta skattsins, en um skipti gagnáfrýjanda og Trésmiðj-

unnar Víðis h/f annars vegar og aðaláfrýjanda og Trésmiðjunnar Víðis h/f hins vegar verður ekki dæmt í máli þessu, þar sem Trésmiðjan Víðir h/f er ekki aðili þess.

2. *Um fasteignir.*

Ákvæði laga nr. 22 frá 1950 mismuna skattþegnum eigi svo við skattmat fasteigna, að þau ákvæði verði felld úr gildi með dómi.

3. *Um lausafé.*

Með skírskotun til raka héraðsdóms verður að telja, að skattayfirvöld hafi farið að lögum við skattmat á lausafé aðaláfrýjanda, er stóreignaskattur var á hann lagður.

4. *Um söluskatt.*

Fallast má á rök héraðsdómara fyrir því, að rétt sé að draga söluskatt, sem var í skuld í árslok 1949, frá skattskyldri eign, áður en stóreignaskattur er á lagður.

5. *Um tryggingargjöld.*

Um þau verður ekki dæmt í máli þessu, þar sem þau skipta einungis lögskipti gagnáfrýjanda og Trésmiðjunnar Víðis h/f, sem ekki er aðili máls þessa.

6. *Um lóðarréttindi.*

Samkvæmt málflutningnum er leiga sú, sem aðaláfrýjandi greiðir fyrir leigulóðina nr. 31 við Víðimel, breytileg á nokkurra ára fresti, en lóðarleigusamningurinn hefur ekki verið lagður fram í máli þessu. Þegar þessa er gætt, er eigi sannað, að um skattskyld eignarréttindi aðaláfrýjanda í leigulóðinni sé að tefla, og verða því lóðarréttindin eigi talin honum til eignar við ákvörðun stóreignaskatts.

7. *Um viðskiptavild (goodwill).*

Um hana verður ekki dæmt í máli þessu, þar sem hún varðar lögskipti gagnáfrýjanda og Trésmiðjunnar Víðis h/f, sem ekki er aðili máls þessa.

III.

Samkvæmt því, sem rakið er í héraðsdómi, nemur eign aðaláfrýjanda, önnur en eign hans í Trésmiðjunni Víði h/f, kr. 1.245.930.00, þegar skattmat laga nr. 22 frá 1950 er lagt til grundvallar. Gagnáfrýjandi getur sótt aðaláfrýjanda til greiðslu stóreignaskatts af þessari fjárhæð, og nemur hann kr. 144.186.00.

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

Dómsorð:

Gagnáfrýjanda, fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, er rétt að sækja aðaláfrýjanda, Guðmund Guðmundsson, til greiðslu stóreignaskatts, að fjárhæð kr. 144.186.00.

Málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti fellur niður.

Sératkvæði

**Pórðar Eyjólfssonar hæstaréttardómara og
Ármanns Snævarr prófessors.**

Við erum samþykkir úrlausn meira hluta dómenda um atriði þau, sem greinir í I og II, 2., 3., 4. og 6. í atkvæði þeirra. Hins vegar höfum við sérstöðu um eftirtalin atriði:

1. Af hálfu aðaláfrýjanda er því haldið fram, að samkvæmt ákvæðum 12. gr. laga nr. 22/1950 eigi stóreignaskattur af hlutabréfaeign hans í Trésmiðjunni Víði h/f endanlega að greiðast af nefndu hlutafélagi, en ekki af honum persónulega. Ef þessi staðhæfing aðaláfrýjanda væri rétt, yrði að telja hlutafélagið hinn raunverulega skattgjaldanda, að því er tekur til skattgjalds af hlutabréfaeign aðaláfrýjanda. Eins og málið liggur fyrir, verður að taka afstöðu til þessa atriðis.

Samkvæmt 12. gr. frumvarps til laga um stóreignaskatt o. fl., sem lagt var fyrir Alþingi 1949, skyldu hlutafélög vera skattskyld og greiða stóreignaskatt, ef þau ættu eignir, sem næmu tiltekinni fjárhæð, eins og nánar greinir í frumvarpinu. Í meðferð Alþingis var þessu atriði breytt, eins og fram kemur í 12. gr. laga nr. 22/1950.

Í 1. mgr. 12. gr. laganna segir, að leggja skuli sérstakan skatt á eignir allra *einstaklinga*, sem skattskyldir eru samkvæmt 1. og 2. kafla laga nr. 6/1935, og skal skattálagningin miðuð við eignir þeirra hinn 31. desember 1949. Þá segir í 3. mgr. 12. gr.: „Félög greiða ekki eignarskatt samkvæmt lögum þessum, en hreinum eignum þeirra, reiknuðum samkvæmt ákvæðum laganna, skal skipt niður á eigendur félaganna í réttu hlutfalli við hlutfjár- og stofnfjáreign þeirra hvers um sig, og teljast þær eignir með öðrum eignum einstaklinga við skattálagningu“.

Í 9. mgr. 12. gr. segir, að hlutafélög skuli „greiða þann hluta af skatti, er eigendum þeirra eða hluthöfum ber að greiða vegna eignar þeirra í félögunum“ . . . „Við útreikning á þeim hluta skatts, er félagi ber að greiða, skal fyrst finna, hvað gjaldanda ber að greiða af netto-eign sinni, annarri en eign í félagi. Það, sem er umfram þá fjárhæð í skatti, skal greitt af félagi“. „Sá skattur, sem félögum ber að greiða vegna félagsmanna sinna eða hluthafa, skal innheimtur hjá félögunum og teljast þeirra skuld“.

Með lögum nr. 59/1950 og nr. 117/1950 voru gerðar breytingar á ákvæðum 9. mgr. 12. gr., sem ekki virðast skipta máli um það efni, sem hér liggur fyrir.

Eins og sjá má af ákvæðum 9. mgr. 12. gr., sem getið er hér á undan, eru þau óljós um það atriði, hvort hlutafélagin eða hluthafar eigi endanlega að greiða þann hluta stóreignaskatts, sem miðaður er við hlutfjáreign einstakra hluthafa. Hins vegar er það skýrt tekið fram í 1. mgr. 12. gr., að skattinn skuli leggja á eignir einstaklinga, og er þar breytt ákvæðum upphaflega frumvarpsins um, að skatt skyldi leggja bæði á einstaklinga og félög. Þá er og ótvírætt sagt í upphafi 3. mgr. 12. gr., að félög greiði ekki eignarskatt samkvæmt lögum þessum. Ef túlka ætti lögin þannig, að félögin, en ekki einstakir hluthafar, væru hinir raunverulegu skattgjaldendur, að því er varðar þenna hluta skattsins, þá mundi það leiða til misræmis um skattgreiðslu félaga, sem eins væru stödd fjárhagslega, þar sem skattskylda og skattfjárhæð félags yrði undir því komin, hversu miklar eignir einstakir hluthafar ættu auk hlutabréfaeignar sinnar í félaginu, og mundi þá einnig

í því felast, að einstökum hluthöfum yrði mismunað sín í milli.

Orðalag upphafsákvæða 1. og 3. mgr. 12. gr., aðdragandi laganna og önnur þau atriði, sem hér hafa verið greind, benda ótvírætt til þess, að einstakir hluthafar, en ekki félögin, séu skattgjaldendur, að því er varðar skatt af hlutabréfaeign, þótt félögin séu ábyrg um greiðslu þessa hluta skattsins gagnvart ríkissjóði. Er því ekki unnt að fallast á þá skoðun aðaláfrýjanda, að honum beri ekki að greiða endanlega stóreignaskatt af hlutabréfaeign sinni í Trésmiðjunni Víði h/f.

Samkvæmt 3. mgr. 12. gr. skal bæta við eignir hluthafa tiltölulegum hluta af eignum félags, miðað við hlutafjáreign hans, áður en stóreignaskattur er á hann lagður. Verður að skýra þetta ákvæði, svo sem héraðsdómari hefur gert, að hér sé lögfest sérstök regla um skattmat hlutabréfa. Sannvirði hlutabréfa fer ekki nema að nokkru leyti eftir því, hversu miklar eignir félagið kann að eiga umfram skuldir. Þar geta ýmis fleiri atriði komið til greina, svo sem hvernig arðgreiðslu er háttað samkvæmt landslögum, félagslögum eða venju. Verðlagningarákvæði 3. mgr. 12. gr. geta valdið því, að hlutabréf verði ofmetin til skatts svo að miklu muni. Þykir aðaláfrýjandi því eiga kröfu til, að stóreignaskattur samkvæmt lögum nr. 22/1950 af hlutabréfaeign hans í Trésmiðjunni Víði h/f verði ákveðinn af nýju af skattayfirvöldum, miðað við sannvirði bréfanna. Þar sem þannig skortir grundvöll í þessu máli til að ákveða þenna hluta skattsins, leiðir það til þess, að fella verður úr gildi ákvæði hins áfrýjaða dóms um skattgjald af nefndri hlutabréfaeign aðaláfrýjanda og vísa kröfu hans um ákvörðun gjaldsins frá héraðsdómi.

2. Að því leyti sem hliðsjón er höfð af hag Trésmiðjunnar Víðis h/f við skattmat á hlutabréfum aðaláfrýjanda í félaginu, þykir hann eiga rétt á, samkvæmt rökum þeim, er í héraðsdómi greinir, að dregin séu frá eignum félagsins tryggingariðgjöld, eins og þar segir. Þá þykir og með sama hætti bera að draga frá eignum félagsins þá fjárhæð, sem því er talin til eignar vegna viðskiptavildar (goodwill), þar sem lagaheimild brestur til þess að telja viðskiptavild með skattskyldum eignum.

Við erum samþykkir málskostnaðarákvæði í atkvæði meira hluta dómenda.

Samkvæmt framansögðu verður dómsorð okkar þannig:

Framangreindri kröfu aðaláfrýjanda, Guðmundar Guðmundssonar, vísast frá héraðsdómi.

Stóreignaskattur aðaláfrýjanda af öðrum eignum hans en hlutabréfaeign í Trésmiðjunni Víði h/f ákveðst kr. 144.186.00.

Málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti fellur niður.

Dómur bæjarþings Reykjavíkur 19. maí 1952.

Mál þetta, sem dómtekið var 8. þ. m., hefur Guðmundur Guðmundsson húsgagnasmiður, Víðimel 31 hér í bæ, höfðað fyrir bæjarþinginu með stefnu, útgefinni 25. febrúar s.l., gegn fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs.

Hefur stefnandi gert þær dómkröfur, aðallega að stóreignaskattur sá, að fjárhæð kr. 192.417.00, þar af kr. 47.630.00 vegna hlutafjáreignar hans í Trésmiðjunni Víði h/f, sem honum var gert að greiða samkvæmt lögum nr. 22 frá 1950, verði með öllu niður felldur. Til vara hefur stefnandi krafizt þess, að skatturinn verði ákveðinn kr. 16.165.00, þar af kr. 5.200.00 vegna hlutafjáreignar hans í Trésmiðjunni Víði h/f.

Til þrautavara hefur stefnandi krafizt þess, að skatturinn verði ákveðinn einhver önnur fjárhæð að mati dómarans.

Í öllum tilvikum hefur stefnandi krafizt málskostnaðar sér til handa að skaðlausu.

Stefndi hefur krafizt sýknu af öllum kröfum stefnanda og málskostnaðar sér til handa að mati dómarans.

Með ákvæðum laga nr. 22 frá 19. marz 1950 um gengisskráningu, launabreytingar, stóreignaskatt, framleiðslugjöld o. fl. var ákveðnum aðiljum gert að greiða svonefndan stóreignaskatt. Með bráðabirgðalögum nr. 68 frá 1950 var skattstjóranum í Reykjavík falið að annast álagningu skatts þessa, og með ákvæðum 4. gr. laga nr. 117 frá 1950 var það fyrirkomulag staðfest og skattstjóranum einnig falið að úrskurða um kærur út af álagningu skattsins. Úrskurði hans skyldi þó mega skjóta til ríkisskattanefndar, og úrskurð ríkisskattanefndar skyldi mega bera undir dómstólana.

Skattstjórinn í Reykjavík taldi, að stóreignaskattskyld eign stefnanda næmi kr. 1.492.891.00, og ákvað stóreignaskatt hans samkvæmt því kr. 193.577.00, þar af kr. 47.630.00 vegna hlutafjáreignar hans í Trésmiðjunni Víði h/f. Stefnandi virðist hafa kært til skattstjórans yfir skattaálagningu þessari, en án þess að nokkur breyting fengist gerð á henni. Síðan kærði stefnandi yfir skattinum til ríkisskattanefndar. Ríkisskattanefnd lækkaði stóreignaskattskylda eign stefnanda um kr. 5.800.00 og stóreignaskatt hans í kr. 192.417.00, þar af kr. 47.630.00 vegna hlutafjáreignar hans

í Trésmiðjunni Viði h/f. Þessu vildi stefnandi ekki una og höfðaði því mál þetta með þeim dómkröfum, sem að framan greinir.

Aðalkröfu sína í máli þessu byggir stefnandi á því, að þau ákvæði laga nr. 22 frá 1950, sem um stóreignaskatt fjalla, svo og ákvæði laga nr. 59 frá 1950 og nr. 117 frá 1950 um breytingu á þeim lögum séu ógild, þar sem þau brjóti í bága við ákvæði 67. gr. stjórnarskrárinnar.

Þessa skoðun sína rökstyður stefnandi með því, að samkvæmt ákvæðum 67. gr. stjórnarskrárinnar sé eignarrétturinn friðhelgur og enginn verði skyldaður til að láta af hendi eign sína, nema almenningsheill krefji, til þess þurfi lagafyrirmæli, enda komi fullt verð fyrir. Þetta ákvæði og sú hugsun, sem þar liggja á bak við, sé eitt af hyrningarsteinum þess þjóðskipulags, sem við nú höfum, og á því byggist allt þjóðhagskerfi okkar. Þrátt fyrir þetta ákvæði sé það hins vegar engum vafa bundið, að heimilt sé að leggja skatta á þegnana til að standast straum af þeim kostnaði, sem leiðir af rekstri ríkisins. Skattur sé gjald til þess opinbera, sem sé fenginn með því að leggja jafna og almenna fjárhagsbyrði á alla þá, sem eins eru settir fjárhagslega. Fullnægi ákvæðin um fjárhagsálögur ríkisvaldsins á einstaklinga, félög eða stofnanir ekki þessum skilyrðum, sé ekki um skatt að ræða heldur eignarnám, og beri þá að greiða fullt endurgjald fyrir þau verðmæti, sem tekin séu, ella sé gjaldálagningin ógild, þar sem hún brjóti í bága við ákvæði 67. gr. stjórnarskrárinnar. Í þeim ákvæðum laga nr. 22 frá 1950, laga nr. 59 frá 1950 og laga nr. 117 frá 1950, sem um stóreignaskatt fjalla, sé gjaldþegnunum mismunað á marga lund. Samkvæmt ákvæðum 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 sé skattur þessi einungis lagður á einstaklinga, en ekki félög. Hins vegar séu framkvæmdarákvæði laganna þannig, að meginþungi „skatt“gjaldsins sé lagður á þátttakendur í hlutafélögum eða hlutafélögin sjálf. Á hinn bóginn sleppi þátttakendur í samvinnufélögum og samvinnufélög svo að segja alveg við skattgreiðslu. Hér sé því þessum tveimur félagahópum, sem þó mestu ráði í fjárhagslífi þjóðfélagsins, mismunað á hinn herfilegasta hátt. Lögin bjóði hlutafélögum að greiða að nokkru stóreignaskatt þeirra hluthafa, er stóreignaskattskyldir séu, og sé þannig eign eins aðilja notuð til að skattleggja annan, enda þótt ekkert samband sé þar á milli. Þá séu fasteignir gjaldenda metnar til verðs á mismunandi hátt eftir því, hvar þær séu á landinu. Af þessu sé ljóst, að ekki sé lögð jöfn og almenn fjárhagsbyrði á þá, sem eru fjárhagslega jafnt settir. Lagaákvæði þessi brjóti því í meginatriðum í bága við ákvæði 67. gr. stjórnarskrárinnar. Stefnandi hefur enn fremur bent á, að það verði að telja það meginreglu, að skattar þeir, sem á þegnana séu lagðir, renni í ríkissjóð. Þessu sé öðruvísi farið með stóreignaskattinn, meginhluti hans eigi ekki að renna í ríkissjóð, heldur til annarra aðilja. Þá hefur stefnandi bent á, að skattgjald þetta sé óeðlilega hátt. Í sumum tilvikum sé þannig tekinn fjórði hluti eigna gjaldandans. Slíkt sé í raun réttir enginn skattur, heldur eignataka. Enn hefur stefnandi á það bent, að í hinu upphaflega frumvarpi að lögum nr. 22 frá 1950 hafi þessum atriðum verið komið fyrir á allt annan hátt. Hins sjálfsagða jafnréttis hafi þar verið gætt, að því er varðaði alla gjaldendur

nema eigendur fasteigna, og gert hafi verið ráð fyrir, að skatturinn rynni í ríkissjóð. Þá hafi skatturinn átt að vera mun lægri.

Auk þess hefur stefnandi talið, að ýms einstök atriði margnefndra laga-ákvæða brytu í bága við ákvæði 67. gr. stjórnarskrárinnar, og verður um þau rætt síðar.

Stefndi hefur algerlega andmælt því, að ákvæði laga nr. 22 frá 1950 um stóreignaskatt svo og síðari breytingar á þeim lögum brjóti á nokkurn hátt í bága við stjórnarskrána. Lögin hafi verið sett á venjulegan stjórnskipulegan hátt, og enginn formgalli sé á setningu þeirra. Þrátt fyrir ákvæði 67. gr. stjórnarskrárinnar um vernd einstaklingseignarréttarins, sé ráð fyrir því gert í stjórnarskránni og á því hafi aldrei verið talinn nokkur vafi, að ríkisvaldinu væri heimilt að leggja fjárhagsbyrðar á þegnana, þar á meðal skylda þá til skattgreiðslu. Löggjafarvaldið hafi meira að segja talið sér heimilt að fela öðrum aðiljum að ákveða flest atriði varðandi slíkar álögur, þar á meðal gjaldhæðina sjálfa, svo sem t. d. útsvör, og haldi því þó enginn fram, að slíkt brjóti í bága við stjórnarskrána. Samkvæmt ákvæðum 1. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 sé stóreignaskatturinn einungis lagður á einstaklinga, en ekki á félög. Í 12. gr. sé hins vegar ákveðið, hvernig reikna skuli skattinn af eignum manna í félögum, og sé þar enginn meginmunur gerður á hlutafélögum og samvinnufélögum. Sama gildi einnig um skattgreiðslureglurnar. Þegar um það sé talað, að skatturinn komi verr niður á hlutafélögum en samvinnufélögum, þá gæti menn ekki þess, að ástæðan til, að svo getur virzt, er sú, að þátttakendur í hlutafélögum eru oft efnaðri menn en þátttakendur í samvinnufélögum og beri því að greiða meira. Þá hefur stefndi bent á, að það hafi lengi tíðkast, að félög og einstaklingar væru ekki skattlagðir á sama hátt. Það sé misskilningur, að eign eins aðilja sé notuð til að skattleggja annan og hvergi sé ráð fyrir slíku gert í lögum. Þegar virt séu ákvæðin um stóreignaskatt, verði að taka tillit til þess, að hann sé lagður á í sambandi við margháttaðar og margs konar breytingar og lagfæringar á fjármálakerfi þjóðarinnar. Þannig hafi gengi íslenzkrar krónu verið stórlækkað með sömu lögum. Gengislækkunin hafi haft í för með sér mikla verðhækkun í krónutölu á eignum manna. Ríkisvaldinu hafi undir slíkum kringumstæðum verið fullheimilt að draga til sín eitt-hvað af þeirri verðhækkun, sem skapaðist fyrir þess aðgerðir. Það sé misskilningur, þegar talið sé, að skattur þessi sé óhæfilega hár. Greiðslu skattsins sé þannig fyrir komið, að hann megi greiða á löngum tíma og skerði því ekki að verulegu leyti eignir gjaldenda. Þegar á allt þetta sé litið, komi glöggt fram, að hér sé raunverulega um skatt að ræða, en ekki eignarnám, og meginákvæði laganna brjóti á engan hátt í bága við ákvæði stjórnarskrárinnar um friðhelgi eignarréttarins. Þá skipti það hér engu máli, þótt í lögum sjálfum sé tekið fram, til hvers skattfénu skuli varið. Því fé hafi löggjafarvaldið fulla heimild til að ráðstafa sem öðrum tekjum ríkisins.

Í stjórnarskránni nr. 33 frá 1944 segir í 40. gr., að engan skatt megi leggja á né breyta né taka af nema með lögum, og í 77. gr. segir, að

skattamálum skuli skipa með lögum. Önnur ákvæði eru ekki um skatta í stjórnarskránni, og ekki er þar fram tekið, á hvern hátt eða eftir hvaða reglum ríkið skuli fá tekjur til að standa straum af rekstrarkostnaði sínum. Virðist almenni löggjafinn því hafa allfrjálsar hendur um tekjuöflunaraðferðir þrátt fyrir ákvæði 67. gr. stjórnarskrárinnar.

Því er ómótmælt, að lög nr. 22 frá 1950 séu sett á stjórnskipulegan hátt, og byggist því stóreignaskatturinn á formlega gildri lagaheimild.

Með lögum nr. 22 frá 1950 voru gerðar róttækar breytingar á fjármálakerfi landsins í því skyni að koma því í fastari skorður. Gengi islenzkrar krónu var stórlækkað gagnvart erlendum gjaldeyri, en við það mátti ætla, að verð eigna hækkaði í krónutali. Til þess að reisa skorður við því, að gengisbreytingin orsakaði aukna verðbólgu innanlands, voru sett ýms ákvæði í lögum, þar á meðal ákvæðin um stóreignaskatt. Þetta markmið ákvæðanna verður að hafa í huga, þegar metið er, hvort þau brjóti í bága við stjórnarskrána.

Þess verður að krefjast um skatta, að þeir séu lagðir á gjaldendurna eftir efnahagslegum mælikvarða. Þegar ákvæði laga nr. 22 frá 1950 um stóreignaskatt eru virt, kemur skýrt fram, að þessa er gætt við álagningu hans, enda þótt óvanalegum reglum sé beitt við mat á skattskyldum eignum. Þá verður ekki annað séð en skattur þessi leggist jafnt á þá hópa skattþegna, sem eins eru settir.

Ekki verður talið, að það skipti máli í þessu sambandi, til hvers nota skuli fé það, sem aflað er með skattaálögum þessum, þar sem almenni löggjafinn hefur óbundnar hendur um, hvernig ráðstafa skuli tekjum ríkissjóðs.

Þegar þetta allt er virt, verður ekki talið, að ákvæði laga nr. 22 frá 1950 um stóreignaskatt brjóti í heild eða að meginstefnu í bága við ákvæði stjórnarskrárinnar um friðhelgi eignarréttarins, og verður því aðalkrafa stefnanda ekki tekin til greina.

Rætt verður um einstök ákvæði lagafyrirmælanna um stóreignaskatt hér á eftir og þá tekin afstaða til þess, hvort þau kunni að brjóta í bága við ákvæði stjórnarskrárinnar.

Varakröfu sína og þrautavarakröfu byggir stefnandi á því, að við ákvörðun stóreignaskatts hans verði hlutabréf hans reiknuð honum til eignar á nafnverði, að fasteignir hans verði taldar honum til eignar á þreföldu fasteignamatssverði, að lausafé, vélar og áhöld verði reiknuð honum til eignar á bókfærðu verði, að söluskattur ársins 1949 verði dreginn frá skattskyldum eignum hans, að tryggingariðgjöld ársins 1949 verði dregin frá skattskyldum eignum hans, að felld verði niður eign hans í leigulöð og að „goodwill“ verði ekki reiknaður honum til eignar.

Verður hver kröfuliður fyrir sig athugaður hér á eftir.

Um hlutabréf: Í 1. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 er fram tekið, að skattálagningin skuli miðuð við eignir skattþola þann 31. desember 1949. Þann 31. desember 1949 átti stefnandi hlutabréf í Trésmiðjunni Víði h/f, að nafnverði kr. 52.000.00, en allt hlutafé þess félags er kr. 60.000.00.

Við álagningu stóreignaskattsins var þessi eignaliður talinn honum til eignar með kr. 238.154.00.

Stefnandi hefur krafizt þess, að þessi hlutabréfaeign hans verði aðeins reiknuð honum til eignar í þessu sambandi með nafnverði hlutabréfanna, kr. 52.000.00. Í 3. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 sé svo boðið, að félög skuli ekki greiða skatt samkvæmt þeim lögum. Hins vegar skuli skipta hreinum eignum félaga, þar með talinna hlutafélaga, niður á eigendur félaganna í réttu hlutfalli við hlutafjáreign þeirra hvers um sig, og þær eignir, þannig fundnar, teljast með öðrum eignum einstaklinga við skattálagninguna. Þessi ákvæði telur stefnandi, að alls ekki geti staðizt, þar sem þau brjóti í bága við ákvæði 67. gr. stjórnarskrárinnar. Eins og áður getur, sé það skýrt tekið fram í lögnum, að það séu aðeins einstaklingar, sem séu skattþegnar samkvæmt þeim, en ekki félög. Hlutafélög séu sjálfstæðir aðiljar að lögum, sem eigi eignir og geti tekið á sig skuldbindingar. Hinn einstaki hluthafi sjálfur eigi þar enga aðild. Hann eigi hins vegar hlutabréfið, sem veiti honum rétt til ákveðinna áhrifa á stjórn hlutafélagsins. Hlutabréfin sjálf séu sérstök eign, nánast lausafé, sem hafi sjálfstætt verðgildi, er sé ekki hið sama og jafnstór hluti af heildareignum hlutafélagsins. Hér sé því verið að skattleggja einn aðilja, hluthafann, en nota sem skattstofn eign annars aðilja, hlutafélagsins. Slíkt hljóti að teljast hrein fjarstæða og brjóti algerlega í bága við ákvæði 67. gr. stjórnarskrárinnar. Hlutabréfin verði því að telja til eignar samkvæmt ákvæðum 7. gr. laga nr. 20 frá 1942 um breytingu á lögum nr. 6 frá 1935 um tekju- og eignarskatt, eða með nafnverði, sé hlutaféð óskert.

Stefndi telur hins vegar, að fyrrgreind ákvæði 3. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 hafi vikið til hliðar ákvæðum 7. gr. laga nr. 20 frá 1942 og öðrum ákvæðum eldri laga um skattlagningu hlutafjár og hlutafélaga. Það séu því einungis ákvæði 3. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950, sem hér skipti máli. Samkvæmt ákvæðum þessum skuli hlutafélag ekki sjálfstætt greiða stóreignaskatt. Hins vegar skuli skipta eignum hlutafélags niður á hina raunverulegu eigendur, hluthafana, og reikna síðan skattinn af allri eign þeirra, ef hún sé það mikil, að til stóreignaskatts komi. Slík skattlagningaraðferð sé löggjafanum heimil og brjóti á engan hátt í bága við ákvæði stjórnarskrárinnar um friðhelgi eignarréttarins.

Í 2. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 segir, að mat á verðmæti eigna skuli fara eftir ákvæðum skattalaga og hrein eign skuli ákveðin, eins og þar segir, þó með nokkrum breytingum. Síðan eru talin upp ýms frávik þetta varðandi. Þá segir í 3. mgr.: „Félög greiða ekki eignarskatt samkvæmt lögum þessum, en hreinum eignum þeirra, reiknuðum samkvæmt ákvæðum laganna, skal skipt niður á eigendur félaganna í réttu hlutfalli við hlutafjár- og stofnfjáreign þeirra hvers um sig, og teljast þær eignir með öðrum eignum einstaklinga við skattálagningu. Gildir þetta einnig um eignir félaga, sem njóta undanþágu frá skatti samkvæmt sérstökum lögum. Með eignum félaga, sem skiptast samkvæmt framan-sögðu, teljast ekki þær eignir, sem samkvæmt landslögum er óheimilt að skipta milli félagsmanna við félagsslit, en eiga þá að afhendast því opin-

bera til varðveislu, sbr. lög nr. 46/1937. Eigi heldur það fé, sem útgerðarfélög hafa lagt í nýbyggingarsjóði, samkvæmt lögum nr. 20/1942 um breytingu á lögum nr. 6/1935“.

Þegar lagaákvæði þetta er virt, verður það ekki skilið á annan hátt en þann, að hér sé sett ný regla um verðmætismat hlutabréfa, sem nota skuli við álagningu stóreignaskattsins. Telja verður almenna löggjafanum heimilt að setja slíkar reglur og að þær hafi vikið til hliðar eldri ákvæðum um verðmætismat hlutabréfa við skattálagningu, þar á meðal ákvæðum 7. gr. laga nr. 20 frá 1942. Þetta sérstaka verðmætismat verður heldur ekki talið óeðlilegt, þegar gætt er ástæðna þeirra, er lágu til setningar laga nr. 22 frá 1950, meginmarkmiðs þeirra og þess, að á félögin sjálf er ekki lagður skattur. Með vísan til þessa verður ekki á það fallið, að fyrrgreind ákvæði 3. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 brjóti í bága við ákvæði stjórnarskrárinnar um friðhelgi eignarréttarins. Verður því sú krafa stefnanda, að hlutabréf hans verði talin honum til eignar á nafnverði, ekki tekin til greina.

Um fasteignir: Þann 31. desember 1949 átti stefnandi fasteignina Viðimel 31 hér í bæ, en fasteign þessi er metin á kr. 66.700.00 að fasteignamatsverði. Þá átti hann lóðina Kringlumýrarblett 18, en hún er metin á kr. 700.00 að fasteignamatsverði. Við álagningu stóreignaskattsins voru stefnanda taldar fasteignir þessar til eignar á sexföldu fasteignamatsverði eða á kr. 404.400.00. Á þessum tíma átti stefnandi 80/100 hluta sameignarfélagsins Húseignarinnar Laugavegs 166. Sameignarfélag þetta átti hins vegar húseignina nr. 166 við Laugaveg, sem var metin á kr. 264.200.00 að fasteignamatsverði. Við álagningu stóreignaskattsins var húseign þessi talin til eignar á sexföldu fasteignamatsverði eða á kr. 1.585.200.00.

Kröfur sínar um matsverð fasteigna sinna byggir stefnandi á því, að ákvæði 1. tl. 2. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 svo og ákvæði 3. gr. reglugerðar nr. 133 frá 1950, þar sem boðið er, að fasteignir skuli metnar til eignar misjafnt eftir því, hvar þær eru á landinu, sé ógilt, þar sem það brjóti í bága við ákvæði 67. gr. stjórnarskrárinnar. Þegnarnir eigi kröfu á, að þeir njóti sama réttar við skattálagninguna, hvar sem skattstofninn sé á landinu. Fasteignir verði því að meta til skatteignar eftir sömu verðákvörðunarreglum um land allt. Þessa sé ekki gætt í ákvæðum 1. tl. 2. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950, og séu þau ákvæði því ógild. Það verði því að leggja til grundvallar þá lægstu verðgildisákvörðun, sem gert er ráð fyrir í lagaákvæði þessu, og telja fasteignirnar til eignar í þessu sambandi á þreföldu fasteignamatsverði. Það verðmætismat hljóti að gilda um allt land. Hefur stefnandi í þessu sambandi bent á, að við fasteignamatið sé nokkurt tillit til þess tekið við verðákvörðun, hvar á landinu eignin sé.

Stefndi hefur algerlega mótmælt því, að fyrrgreind ákvæði um verðmætismat fasteigna brjóti í bága við ákvæði stjórnarskrárinnar. Þegar ákvæði þessi séu virt, verði að gæta þess, að álagning stóreignaskattsins sé liður í viðtækum tilraunum til að koma fjármálakerfi landsins í betra horf. Það sé alkunna, að verðmæti fasteigna sé misjafnt eftir því, hvar

þær eru á landinu, en það leiði af misjafnri atvinnuþróun á hinum ýmsu landssvæðum. Löggjafarvaldinu hafi því verið heimilt að ákveða verðmæti fasteigna með hliðsjón af þessu, og í raun og veru séu skattþegnarnir með þessu jafnar settir, en ef sama verðmætisregla hefði verið látin gilda um allar fasteignir, hvar sem þær eru á landinu. Þá sé það algengt í íslenskum skattalögum, að verðgildi séu misjafnt ákveðin eftir stöðum. Þannig sé svonefndur persónufrádráttur misjafn eftir því, hvar skattþegn eigi heima, og ýmsar landbúnaðarafurðir séu flokkaðar misjafnt til tekna eftir landshlutum. Þá hefur stefndi talið, að við fasteignamatið hafi verið tekið mjög óverulegt tillit til þess, hvar fasteign er.

Í 1. tl. 2. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 segir svo: „Fasteignir skulu metnar samkvæmt fasteignamati margfölduðu með tölunni 6, að því er varðar Reykjavík, tölunni 5, að því er varðar aðra kaupstaði með yfir 4000 íbúa í árslok 1948, tölunni 4, að því er varðar aðra kaupstaði með yfir 2000 íbúa á sama tíma, og tölunni 3, að því er tekur til annarra landshluta“.

Ákvæði 3. gr. reglugerðar nr. 133 frá 1950 eru í samræmi við þetta.

Það er alkunna, að hið opinbera fasteignamatssverð er mun lægra en raunverulegt verðmæti fasteigna. Þegar virtir eru atvinnuhættir hér á landi og fjármálaþróun síðustu ára, er ljóst, að verðmæti fasteigna er misjafnt eftir staðsetningu þeirra. Þegar þetta er virt og gætt markmiðs laga nr. 22 frá 1950, verður að telja, að löggjafarvaldinu hafi verið heimilt að setja reglur um verðmætismat fasteigna, þar sem tillit sé tekið til staðsetningar eignanna, og verður ekki séð, að slíkt brjóti í bága við ákvæði stjórnarskrárinnar. Fasteignir þær, sem hér skipta máli, eru allar í Reykjavík, og er því heimilt í þessu sambandi að meta þær til verðs á sexföldu fasteignamatssverði.

Um lausafé: Svo sem áður getur, var stefnandi eigandi að hlutabréfum í Trésmiðjunni Viði h/f að nafnverði kr. 52.000.00, en allt hlutafé þess félags er kr. 60.000.00. Við álagningu stóreignaskattsins var bókfært verð tækja og áhalda hlutafélagsins hækkað af skattayfirlögunum um kr. 58.701.00.

Stefnandi telur hækkun þessa algerlega óheimila. Samkvæmt ákvæðum fyrsta málslíðs 2. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 skuli mat á verðmæti eigna fara eftir ákvæðum skattalaga með þeim breytingum, sem síðar eru taldar í greininni. Í 12. gr. séu engin ákvæði um sérreglur, að því er varðar mat á verðmæti véla og tækja, og hljóti það því að fara eftir almennum reglum skattalaganna, en þar hljóti að vera átt við reglur laga um tekju- og eignarskatt nr. 6 frá 1935 svo og reglugerðir, sem settar hafi verið samkvæmt þeim. Samkvæmt ákvæðum c-liðs 19. gr. þeirra laga skuli verðlag á lausafé miðað við áætlað söluverð. Í samræmi við þetta segir í B-lið 25. gr. reglugerðar nr. 133 frá 1936, að verðlag á lausafé skuli miðað við áætlað söluverð, eins og ætla mætti, að eignin hefði selzt í lok skattársins. Um langt skeið hafi framkvæmd þessara ákvæða verið þannig hagað við álagningu eignarskatts, að skattþegnum hafi verið talið lausafé til eignar með kaupverði, að frádreginni tilskil-

inni fyrningu, og það verð því talið jafngilda áætluðu söluverði. Þessari aðferð hafi einnig verið beitt við álagningu eignarskatts á árinu 1950. Hins vegar hafi þessu verið beitt öðruvísi, er stóreignaskatturinn var álagður. Tæki og vélar hafi verið stórhækkaðar frá bókfærðu verði án nokkurs rökstuðnings og án þess að neinar breytingar hafi verið gerðar á lögnum um tekju- og eignarskatt eða reglugerðum þeim, sem um þetta atriði fjalla. Þetta geti ekki verið leyfileg framkvæmd af skattýfirvaldanna hendi, enda sé ráð fyrir því gert í 6. gr. reglugerðar nr. 133 frá 1950, að við eignamat skuli farið eftir ákvörðun skattanefnda og skattstjóra við samningu skattskrár 1950. Það beri því að leggja hið bókfærða verð tækja og áhalda Trésmiðjunnar Víðis h/f til grundvallar við ákvörðun eigna félagsins, enda sé því ómótmælt, að hlutafélagið hafi fyllilega hlýtt fyrningarreglum þeim, sem settar eru í sambandi við löginn um tekju- og eignarskatt.

Stefndi hefur hins vegar haldið því fram, að samkvæmt ákvæðum c-liðs 19. gr. laga nr. 6 frá 1935 og B-liðs reglugerðar nr. 133 frá 1936 skuli verðlag á lausafé miðað við áætlað söluverð. Skattayfirvöldunum sé falið að framkvæma þetta mat og það vald hafi þau enn. Samkvæmt ákvæðum 2. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 og 2. mgr. 5. gr. reglugerðar nr. 133 frá 1950 skuli við eignamat á lausafé farið eftir ákvæðum skattalaganna. Þeim aðilja, er lagt hafi á stóreignaskattinn, hafi verið fullheimilt að nota aðrar reglur til verðmætisákvörðunar á lausafé en notaðar séu við ákvörðun eignarskatts, enda haldi hann sér innan ramma ákvæða c-liðs 19. gr. laga nr. 6 frá 1935. Með bréfi, dags. 20. september 1950, hafi fjármálaráðherra boðið skattstjóranum í Reykjavík að leggja til grundvallar við álagningu stóreignarskatts kostnaðarverð lausafjár, að frádreginni leyðri fyrningu, en að viðbætti hækkun samkvæmt ákvæðum reglunnar, er miðuðust við aldur lausafjárins. Þar sem því sé ekki haldið fram, að áætlað verðmæti lausafjár Trésmiðjunnar Víðis h/f, þannig reiknað, fari fram úr söluverði þess, geti stefnandi engum athugasemdum við því hreyft, og sé því þessi verðhækkun fullheimil.

Svo sem þegar hefur verið rakið, er ákveðið í 12. gr. laga nr. 22 frá 1950, að mat á verðmæti eigna skuli fara eftir ákvæðum skattalaga, þar sem ekki sé annað tekið fram í lögum nr. 22 frá 1950 sjálfum. Hlýtur þar að vera átt við lög nr. 6 frá 1935. Eins og áður getur, er svo ákveðið í c-lið 19. gr. laga nr. 6 frá 1935, sbr. B-lið reglugerðar nr. 133 frá 1936, að við ákvörðun eignarskatts skuli verðlag á lausafé miðað við áætlað söluverð. Það er að visu fram komið, að ákvæðum þessum hefur ekki verið beitt af skattayfirvöldunum, heldur notaður annar grundvöllur við verðlagninguna, kaupverðið, að frádreginni fyrningu samkvæmt, sérstökum reglum. Ekki er unnt að telja, að venja þessi hafi breytt skýlausum ákvæðum c-liðs 19. gr. laga nr. 6 frá 1935. Var því skattayfirvöldum þeim, sem lögðu á stóreignaskattinn, heimilt að beita öðrum reglum við verðmætismat lausafjár en gert er við álagningu almenns eignarskatts, að því tilskildu, að þær væru í samræmi við ákvæði c-liðs 19. gr. laga nr. 6 frá 1935, enda var slíkt fyllilega í samræmi við markmið laga nr. 22 frá 1950.

1950. Það er að visu ekki leitt í ljós, að reglur þær, sem fjármálaráðuneytið setti þann 20. september 1950 um verðlagninguna á lausafénu, hafi það í för með sér, að það verði talið til eignar á hugsanlegu söluverði, en þar sem því er ekki haldið fram, að verð lausafjár samkvæmt þeim fari fram úr hugsanlegu söluverði þess, þá þykja reglur þessar fá staðizt. Með vísan til þessa verður þessi krafa stefnanda ekki tekin til greina, en því er ekki mótmælt, að verðhækkun sú, sem gerð var á vélum og tækjum Trésmiðjunnar Víðis h/f sé tiltölulega rétt reiknuð samkvæmt fyrrgreindum reglum fjármálaráðuneytisins.

Um söluskatt: Húsgagnaverzlun Guðmundar Guðmundssonar s/f var gert að greiða í söluskatt fyrir síðasta fjórðung ársins 1949 kr. 1620.00. Þenna skatt, að viðbættum kr. 60.00, er þar virðast hafa slæðzt með af mistökum, var fyrirtækinu synjað um að telja með skuldum þann 31. desember 1949. Eins og áður hefur verið getið, á stefnandi 80/100 hluta fyrirtækis þessa.

Trésmiðjunni Víði h/f var gert að greiða kr. 21.831.00 í söluskatt fyrir síðasta fjórðung ársins 1949 og var einnig synjað um að telja skatt þenna með skuldum þann 31. desember 1949. Eins og áður getur, á stefnandi hlutabréf, að nafnverði kr. 52.000.00, í hlutafélagi þessu, en allt hlutafé félagsins er kr. 60.000.00.

Stefnandi krefst þess í máli þessu, að söluskattur þessi verði talinn með skuldum fyrirtækja þessara við ákvörðun eigna þeirra í sambandi við álagningu stóreignaskattsins, þannig að eignirnar verði lækkaðar um söluskattsfjárhæðirnar. Söluskatturinn sé lagður á með heimild í III. kafla laga nr. 100 frá 1948. Sá, sem greiði skattinn í ríkissjóð, komi hér ekki fram sem raunverulegur skattgreiðandi, heldur sem nokkurs konar skattheimtumaður, sem krefji inn skattinn af öðrum og varðveiti hann síðan. Hafi hann ekki afhent skattinn um áramót í ríkissjóð, sé um raunverulega skuld að ræða, er beri að draga frá eignum hans. Í 12. gr. reglugerðar nr. 133 frá 1950 um stóreignaskatt sé hins vegar ákveðið, að söluskattur ársins 1949 skuli því aðeins dreginn frá eignum, að hann hafi verið greiddur áður en stóreignaskatturinn var ákveðinn. Þetta reglugerðarákvæði hafi enga stoð í lögum og sé því markleysa ein. Beri því að lækka eignir fyrirtækja þessara um söluskattinn, þegar stóreignaskatturinn sé ákveðinn.

Af hálfu stefnda hefur því verið haldið fram, að fyrrgreind ákvæði 12. gr. reglugerðarinnar nr. 133 frá 1950 hafi fullt gildi. Söluskattur sá, er hér um ræðir, sé álagður á árinu 1950, og ekki víst um fjárhæð hans um áramót. Hér sé því ekki um raunverulega skuld að ræða. Hefur stefndi í því sambandi sérstaklega mótmælt því, að söluskatturinn sé vörzlufé. Þá hefur stefndi bent á, að söluskattgreiðendur hafi haft um 12 mánaða frest til að greiða skattinn og fá hann þá dreginn frá eignum við álagningu stóreignaskattsins. Hafi þeir ekki notfært sér þessi hlunnindi, geti þeir sjálfum sér um það kennt.

Söluskattur sá, er hér um ræðir, var álagður samkvæmt heimild í III. kafla laga nr. 100 frá 1948. Samkvæmt ákvæðum 22. gr. laga nr. 100 frá

1948 skyldi skattur þessi greiðast sem ákveðinn hundraðshluti af sölu skattskyldra atvinnufyrirtækja. Í 26. gr. laganna er ákveðið, að verð vöru eða þjónustu megi hækka sem nemi söluskatti, en hins vegar megi ekki hækka álagningu verzlana eða fyrirtækja vegna hans. Í 24. gr. laganna er ákveðið, að þeir, sem söluskatt eigi að greiða, skuli senda skattstjóra eða skattanefndum skýrslur um sölu sína. Að því er varðar síðasta fjórðung ársins 1949, skyldi skýrslum þessum skilað fyrir janúarlok 1950. Skattstjóri eða skattanefndir skulu síðan ákveða skattinn samkvæmt skýrslum þessum, en gjalddagi hans er ákveðinn 1. febrúar 1950. Í lögum nr. 22 frá 1950 eru engin ákvæði um, hvernig fara skuli um ógreiddan skatt sem þenna. Þegar virt eru þau ákvæði um söluskatt, sem hér eru rakin, er ljóst, að hér er um gjald að ræða, sem atvinnufyrirtækjum er falið að taka af viðskiptamönnum sínum og greiða síðan í ríkissjóð. Hlutverk skattstjóra og skattanefnda virðist nánast vera það að gæta þess, að innheimtuaðferð þessi sé ekki misnotuð af þeim, sem við gjaldinu taka. Skatturinn hvíldi því sem skuld á atvinnufyrirtækinu um áramót 1949 og 1950, enda þótt gjalddagi væri enn ekki kominn. Með vísan til þessa verður ekki séð, að heimild hafi verið til að setja það skilyrði fyrir því, að skatturinn teldist til skulda, að hann yrði greiddur innan ákveðins tíma. Verður því ekki talið, að ákvæði 12. gr. reglugerðar nr. 133 frá 1950 hafi gildi að þessu leyti, og verða því teknar til greina kröfur stefnanda um, að eignir fyrrnefndra fyrirtækja verði lækkaðar sem söluskattinum nemur við ákvörðun stóreignaskattsins.

Um tryggingariðgjöld: Á skattframtali sínu árið 1950 taldi Trésmiðjan Víðir h/f, að hún skuldaði kr. 7.484.00 í slysatryggingargjöld fyrir árið 1949 samkvæmt ákvæðum 112. og 113. gr. laga nr. 50 frá 1946 um almannatryggingar. Við ákvörðun stóreignaskattsins var hlutafélaginu ekki talið heimilt að telja þetta fé meðal skulda, og var hrein eign félagsins hækkuð því, sem þessu nam.

Stefnandi hefur krafizt þess í máli þessu, að hin ógreiddu slysatryggingariðgjöld frá árinu 1949 verði talin til skulda hjá hlutafélaginu við ákvörðun hreinnna eigna þess í sambandi við álagningu stóreignaskattsins. Hér sé um að ræða gjöld, sem falli á vikulega, enda þótt gjaldandi þurfi ekki að inna þau af hendi fyrr en síðar. Hér sé ekki um álagðan skatt að ræða. Sé það því ómótmælanlegt, að gjöld þessi verði að teljast til frádráttarhæfra skulda um áramót.

Af stefnda hálfu hefur því verið mótmælt, að iðgjöld þessi beri að telja með skuldum félagsins, miðað við áramót 1949 og 1950. Gjöld þessi hafi um áramótin verið óalagður skattur. Samkvæmt ákvæðum 1. mgr. 12. gr. reglugerðar nr. 133 frá 1950 beri aðeins að draga frá hreinum eignum gjaldanda skatta, útsvör og tryggingargjöld, sem þeir kunni að skulda 31. desember 1949 og á þá hafi verið lögð fyrir þann tíma. Tryggingargjöld þau, er hér um ræðir, hafi ekki verið lögð á fyrr en eftir þann tíma og geti því ekki talizt skuldir, miðað við 31. desember 1949.

Gjöld þau, sem hér um ræðir, eru álögð samkvæmt heimild í 112. og 113. gr. laga nr. 50 frá 1946. Tryggingargjöld þessi eru ákveðin fjárhæð

fyrir hverja vinnuviku. Telja verður, að gjaldskylda greiðanda stofnist við lok hvernar vinnuviku, sem unnin er í þjónustu hans. Tryggingargjöld þessi eru því raunveruleg skuld um áramót, og getur það ekki skipt máli, þótt þau séu innheimt síðar. Með vísan til þessa verður að telja, að Trésmiðjunni Viði h/f sé heimilt að telja tryggingargjöld þessi sem skuld, miðað við 31. desember 1949, og draga hana frá hreinum eignum við ákvörðun stóreignaskattsins.

Um eign í leigulód: Stefnandi hefur á leigu lóðina nr. 31 við Viðimel hér í bæ. Við ákvörðun stóreignaskattsins voru þessi réttindi talin stefnanda til eignar með kr. 1.662.00. Er sú fjárhæð þannig fram fengin, að frá fasteignamatsverði lóðarinnar, kr. 7.024.00, er dregin fimmtánföld afgangsdskvöðin eða kr. 5.362.00, og mismunurinn, kr. 1.662.00, talinn eign stefnanda.

Stefnandi hefur krafizt þess, að réttindi þessi verði ekki talin honum til eignar. Telur hann, að við mat á þessu beri að beita ákvæðum 1. tl. A-liðs 23. gr. reglugerðar nr. 133 frá 1936 um tekju- og eignarskatt. Samkvæmt því ákvæði skuli tvítugfalda afgangsdskvöð leigulóða. Ef fasteignamatsverð lóðarinnar sé meira en tvítugföld afgangsdskvöðin, skuli það, sem fram yfir er, teljast eign leigutaka. Svo sem áður getur, sé fasteignamat leigulóðarinnar nr. 31 við Viðimel kr. 7.024.00. Hins vegar sé tvítugföld afgangsdskvöðin kr. 7.149.33 eða hærri en fasteignamatið. Við ákvörðun stóreignaskattsins hafi hins vegar verið beitt ákvæðum reglugerðar nr. 240 frá 18. desember 1950, en með henni hafi orðunum „tvítugfalda“ og „tvítugföld“ í 1. tl. A-liðs 23. gr. reglugerðar nr. 133 frá 1936 verið breytt í „fimmtánfalda“ og „fimmtánföld“. Þessi reglugerð geti enga þýðingu haft fyrir álagningu stóreignaskattsins, þar sem hún hafi verið sett löngu eftir setningu laga nr. 22 frá 1950.

Af hálfu stefnda hefur því verið haldið fram, að ákvæði reglugerðar nr. 240 frá 1950 hafi fullt gildi um ákvörðun stóreignaskattsins, þar sem heimilt sé að láta ákvæði hennar verka aftur fyrir sig. Þá hefur stefndi bent á, að við hið löggilta fasteignamat frá 1942 hafi verið beitt samskonar reglu við ákvörðun eigna í leigulóðarréttindum, og muni hún yfirleitt hafa verið notuð við skattlagningu, en ekki regla 1. tl. A-liðs 23. gr. reglugerðar nr. 133 frá 1936 óbreytt.

Svo sem áður hefur verið getið, skal samkvæmt ákvæðum 2. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 mat á verðmæti eigna fara eftir ákvæðum skattalaganna, sé ekki annað fram tekið í lögum nr. 22 frá 1950 sjálfum. Í lögum nr. 6 frá 1935 eru engar reglur um það settar, hvernig ákveða skuli eign gjaldanda í leigulóðarréttindum. Í 1. tl. A-liðs 23. gr. reglugerðar nr. 133 frá 1936 segir, að um leigulóðir skuli gilda sú regla, að hluti af verði hvernar lóðar, sem fundinn er eftir afgangsdskvöðinni með því að tvítugfalda hana, sé eign landeiganda, en sé fasteignamatið hærra en tvítugföld afgangsdskvöðin, skuli mismunurinn teljast eign leigjanda. Þetta ákvæði var óbreytt í gildi, er lög nr. 22 frá 1950 voru sett, og bar því að beita því við álagningu stóreignaskattsins. Ekki verður séð, að reglur þær, sem notaðar voru við fasteignamatið frá 1942, skipti hér nokkru máli, og engin rök hniga að því, að ákvæði 1. gr. reglugerðar nr. 240 frá

1950 skuli hafa áhrif aftur í tímann. Með vísan til þessa ber að taka þessa kröfu stefnanda til greina og lækka hreina eign hans við ákvörðun stóreignaskattsins um kr. 1.662.00.

Um „goodwill“. Við ákvörðun stóreignaskattsins töldu skattayfirvöldin Trésmiðjunni Viði h/f til eignar „goodwill“ með kr. 90.000.00, en eins og áður getur, á stefnandi hlutabréf í hlutafélagi þessu.

Stefnandi hefur krafizt þess, að þessi eignaliður verði felldur niður, þar sem hér sé ekki um raunverulega eign að ræða, og skattayfirvöldunum því óheimilt að telja hlutafélaginu hana til eignar. Hefur stefnandi bent á, að þótt rétt geti verið að telja „goodwill“ til eignar, þá sé eðlilegt, að leyfð sé fyrning á verðmætum þessum, t. d. eins og á stofnkostnaði félaga.

Stefndi hefur hins vegar haldið því fram, að hér sé um verðmæt réttindi að ræða, er telja verði til eignar samkvæmt ákvæðum 17. gr. laga nr. 6 frá 1935 og 7. tl. 24. gr. og J-liðs 25. gr. reglugerðar nr. 133 frá 1936. Hlutafélagið hafi á efnahagsreikningi ársins 1947 talið „goodwill“ til eignar með kr. 90.000.00. Á efnahagsreikningi ársins 1948 hafi „goodwill“ sem eign verið felld niður af félaginu, en verið bætt við aftur með kr. 90.000.00 af skattayfirvöldunum. Á efnahagsreikningi félagsins fyrir árið 1949 hafi „goodwill“ heldur ekki verið talinn til eigna, en þá einnig bætt við eignir af skattayfirvöldunum. Sé því rétt að miða við kr. 90.000.00 sem verðmæti „goodwill“ félagsins, en engin heimild sé til að fyrna slík verðmæti.

Í 17. gr. laga nr. 6 frá 1935 segir, að verðmæt eignarréttindi séu skattskyld. Í 7. tl. 24. gr. reglugerðar nr. 133 frá 1936 er gert ráð fyrir því, að „goodwill“ sé ekki undanskilinn eignarskatti. Í J-lið 25. gr. reglugerðar þessarar segir, að „goodwill“ skuli meta eftir því endurgjaldi, sem fyrir hann hafi verið gefið, en þó sé heimilt að lækka hann í verði, ef skattayfirvöldin líti svo á, að verð hans hafi rýrnað. Það er ljóst, að „goodwill“ er verðmæt réttindi, sem rétt er að telja til eignar við skattálagningu. Trésmiðjan Viðir h/f virðist hafa gefið kr. 90.000.00 fyrir þann „goodwill“, er hér skiptir máli, eða að minnsta kosti talið sér hann þess virði. Skattayfirvöldin hafa ekki heimilað að lækka hann í verði.

Með vísan til þessa verður að telja skattayfirvöldunum heimilt að telja hlutafélaginu hann til eignar með kr. 90.000.00 við ákvörðun stóreignaskattsins.

Verður því þessi kröfuliður stefnanda ekki tekinn til greina.

Hér að framan hafa verið raktar breytingar þær, er gera verður á eignaákvörðunum skattayfirvaldanna við álagningu stóreignaskatts stefnanda. Þar sem útreikningar skattayfirvaldanna hafa engum andmælum sætt tölulega, verða þeir lagðir til grundvallar í málinu. Í því sambandi ber að athuga, að brot úr krónu er alls staðar felld niður samkvæmt ákvæðum 3. mgr. 16. gr. reglugerðar nr. 133 frá 1950 og yfirlýsingu stefnda um það efni.

Með vísan til alls þess, sem að framan hefur verið rakið, telst hrein eign stefnanda við ákvörðun stóreignaskattsins kr. 759.569.00 (761.231.00 ÷ 1.662.00). Þar við bætist eign stefnanda í sameignarfélögum. Hrein

eign Húsgagnaverzlunar Guðmundar Guðmundssonar s/f telst í þessu sambandi kr. 33.740.00 (35.420.00 + 1.680.00). Stefnandi á 80/100 hluta þessa fyrirtækis, og nemur því eign hans í því kr. 26.992.00. Hrein eign Húseignarinnar Laugavegs 166 s/f telst í þessu sambandi kr. 574.212.00, og þar sem stefnandi á 80/100 hluta þess fyrirtækis, nemur eign hans í því kr. 459.369.00.

Grunnskattteign stefnanda nemur því kr. 1.245.930.00 (759.569.00 + 26.992.00 + 459.369.00).

Hrein eign Trésmiðjunnar Víðis h/f telst í þessu sambandi kr. 185.479.00 (214.794.00 + 7.484.00 + 21.831.00). Hlutfé félagsins er kr. 60.000.00, og á stefnandi af því kr. 52.000.00. Hlutfjárverðmæti stefnanda í félaginu telst því kr. 160.748.00, að viðbættu nafnverði hlutabréfa hans, kr. 52.000.00, eða alls kr. 212.748.00.

Heildareign stefnanda við ákvörðun stóreignaskattsins telst því alls kr. 1.458.678,00 (1.245.930.00 + 212.748.00).

Samkvæmt ákvæðum 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 reiknast stóreignaskattur stefnanda af þessari eign kr. 186.735.00, þar af vegna hlutfjár-eignar hans í Trésmiðjunni Víði h/f kr. 42.549.00, sbr. ákvæði 1. málslíðs 9. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 og b-liðs 4. gr. laga nr. 59 frá 1950.

Eftir atvikum þykir rétt, að málskostnaður í máli þessu falli niður.

Benedikt Sigurjónsson kvað upp dóm þenna sem setuborgardómari samkvæmt umboðsskjali, dags. 23. apríl s.l., en með úrskurði uppkveðnum 18. apríl s.l. hafði hinn reglulegi dómari, Einar Arnalds borgardómari, vikið sæti í máli þessu.

Dómsorð:

Stóreignaskattur stefnanda, Guðmundar Guðmundssonar, er réttlæga ákveðinn kr. 186.735.00, þar af kr. 42.549.00 vegna hlutfjár-eignar hans í Trésmiðjunni Víði h/f.

Málskostnaður fellur niður.

Föstudaginn 17. október 1952.

Nr. 78/1952. **Ákærvaldið** (Magnús Thorlacius)

gegn

Jónasi Þórði Guðjónssyni (Ragnar Ólafsson).

Þjófnaður.

Dómur Hæstaréttar.

Eftir uppkvaðningu héraðsdóms hefur verið háð frekari rannsókn vegna skaðabótakrafna Jensínu Jóhannesdóttur og Kaupfélags Reykjavíkur og nágrennis.