Samkvæmt þessum ákvæðum og þar eð stefnandi hefur sannað, að hann hafi afhent póstinum til flutnings umrætt málverk með tilgreindu verði og upplýst má telja, að póstsending þessi komst ekki til skila, heldur glataðist í vörzlum póstsins, virðist ljóst, að póststjórnin er skyld að greiða andvirði póstsendingarinnar ásamt burðargjaldi. Tilgreint verð hennar með burðargjaldi nam þeirri upphæð, sem krafizt er í máli þessu. Verður því niðurstaða málsins sú, að póststjórnin verður dæmd til þess að greiða stefnandanum hina umstefndu upphæð kr. 624.00 ásamt 6% ársvöxtum frá sáttakærudegi hinn 1. júní 1951 til greiðsludags svo og málskostnað samkvæmt framlögðum reikningi, sem er í samræmi við aukatekjulögin og lágmarksgjaldskrá M.F.Í., og nemur að upphæð kr. 380.56.

Því dæmist rétt vera:

Stefndi, Magnús Thorberg f. h. Póstafgreiðslunnar í Vestmannaeyjum vegna Póstmálastjórnar, greiði stefnandanum, Jóni Hjaltasyni f. h. Bjarna Guðjónssonar, kr. 624.00 ásamt 6% ársvöxtum frá 1. janúar 1951 til greiðsludags og kr. 380.56 í málskostnað innan 15 daga frá lögbirtingu dóms þessa að viðlagðri aðför að lögum.

Miðvikudaginn 25. febrúar 1952.

Nr. 190/1952. **Trésmiðjan Víðir h/f** (Einar B. Guðmundsson)
gegn
Fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs
(Egill Sigurgeirsson)
og gagnsök

Dómendur:
Hæstaréttardómararnir Jónatan Hallvarðsson, Gizur Bergsteinsson, Jón Ásbjörnsson, Þórður Eyjólfsson og próf. Ármann Snævarr.

Stóreignaskattur. Ágreiningsatkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Aðaláfrýjandi hefur skotið máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 16. desember 1952. Hann gerir þessar dómkröfur:

Aðalkrafa: Að niður verði felldur stóreignaskattur samkvæmt lögum nr. 22/1950, er honum hefur verið gert að greiða og í málinu greinir.

Varakrafa: Að nefndur skattur verði ákveðinn kr. 16549.00.

Þrautavarakrafa: Að skatturinn verði ákveðinn önnur fjárhæð.

Loks krefst aðaláfrýjandi málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti úr hendi gagnáfrýjanda eftir mati dómsins.

Gagnáfrýjandi hefur áfrýjað málinu með stefnu 29. desember 1952. Hann krefst þess, að stóreignaskattur aðaláfrýjanda verði ákveðinn kr. 43846.00 og að sér verði dæmdur málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti úr hendi aðaláfrýjanda eftir mati dómsins.

Í upphafi 3. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 er svo kveðið á, að félög greiði ekki eignarskatt samkvæmt lögunum, 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 skattaálagninguna. 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 fortakslausa lagaákvæði 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.

Framangreindar reglur um skattlagningu félaga munu að vísu leiða til nokkurs ósamræmis, að því er varðar skattgreiðslur einstakra félaga, en ekki verður talið, að mismunun félaganna sé með þeim hætti, að brjóti í bága við 67. gr. stjórnarskrárinnar, enda tekur löggjafinn ekki fyrir fram ákveðin

félög út úr í því skyni að gera hlut þeirra verri en annarra. Samkvæmt þessu verður aðalkrafa aðaláfrýjanda ekki tekin til greina.

Með skírskotun til raka héraðsdóms þykir mega staðfesta ákvæði hans um, að söluskattur og tryggingargjöld, er þar greinir, skuli teljast skuld aðaláfrýjanda í árslok 1949.

Eigi þykir öruggt að skýra ákvæði 17. gr. laga nr. 6/1935 á þá leið, að orðin „verðmæt eignarréttindi" taki til viðskiptavildar. Verður viðskiptavild því eigi talin með eignum aðaláfrýjanda í árslok 1949. Lækka þær því um kr. 90000.00 frá því, sem héraðsdómari hefur ákveðið, eða í kr. 95479.00. Hluti Guðmundar Guðmundssonar er 52/60 af þessari fjárhæð eða kr. 82748.00. Þar við bætist hlutafé hans, kr. 52000.00. Aðaláfrýjanda ber því að greiða stóreignarskatt, 20% af kr. 134748.00, og nemur hann kr. 26949.00.

Eftir atvikum þykir málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti eiga að falla niður.

Dómsorð:

Gagnáfrýjanda, fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, er rétt að sækja aðaláfrýjanda, Trésmiðjuna Víði h/f, til greiðslu stóreignaskatts að fjárhæð kr. 26949.00.

Málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti fellur niður.

Sératkvæði
prófessors Ármanns Snævarrs og Þórðar Eyjólfssonar hrd.

Orðalag upphafsákvæða 1. og 3. mgr. 12. gr. laga nr. 22/1950 og aðdragandi laganna benda ótvírætt til þess, að einstakir hluthafar hlutafélaga, en ekki hlutafélögin sjálf, séu skattgjaldendur, að því er varðar skatt af hlutafjáreign, þótt félögin séu ábyrg um greiðslu þess hluta skattsins gagnvart ríkissjóði. Það mundi og leiða til misræmis um skattgreiðslu félaga, sem eins væru stödd fjárhagslega, ef þau væru talin raunverulegir skattgjaldendur, að því er varðar þenna hluta skattsins.

Af flutningi máls þessa er ljóst, að aðaláfrýjandi verður krafinn um greiðslu á þeim hluta stóreignaskattsgjalds Guðmundar Guðmundssonar, sem miðaður er við hlutafjáreign

hans í Trésmiðjunni Víði h/f. Þykir aðaláfrýjandi því hafa rétt til að bera ákvörðun þessa hluta skattgjaldsins undir dómstóla.

Í 3. mgr. 12. gr. laga nr. 22/1950 felst sérstök regla um skattmat hlutabréfa. Verðlagningarreglur þessar geta valdið því, að hlutabréf verði ofmetin til skatts, svo að miklu muni. Þessar reglur eru lagðar til grundvallar við álagningu skattgjalds þess, sem málið er risið af, í stað þess að miða við sannvirði hlutabréfanna. Þar sem málum er þannig háttað, ber að fella úr gildi ákvæði hins áfrýjaða dóms um ákvörðun skattsins og vísa kröfu aðaláfrýjanda um ákvörðun skattgjaldsins frá héraðsdómi.

Rétt þykir, að málskostnaður bæði í héraði og fyrir Hæstarétti falli niður.

Samkvæmt framansögðu verður dómsorð okkar þannig:

Framangreindri kröfu aðaláfrýjanda, Trésmiðjunnar Víðis h/f, vísast frá héraðsdómi.

Málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti fellur niður.

Dómur bæjarþings Reykjavíkur 16. des. 1952.

Mál þetta, sem dómtekið var 5. þ. m., hefur stjórn Trésmiðjunnar Víðis h/f, hér í bæ, f. h. félagsins höfðað fyrir bæjarþinginu með stefnu, útgefinni 21. október s.l., gegn fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs.

Hefur stefnandi gert þær dómkröfur *aðallega,* að stóreignaskattur sá að fjárhæð kr. 47.630.00, sem félaginu var gert að greiða samkvæmt ákvæðum laga nr. 22 frá 1950, verði með öllu niður felldur. Til *vara* hefur stefnandi krafizt þess, að stóreignaskattur sá, sem félaginu verði gert að greiða, verði ákveðinn kr. 16.549.00. Í báðum tilvikum hefur stefnandi krafizt málskostnaðar úr hendi stefnda að mati dómarans.

Í upphafi krafðist stefndi þess *aðallega,* að máli þessu yrði vísað frá bæjarþinginu, en til *vara,* að hann yrði sýknaður af kröfum stefnanda. Í báðum tilvikum krafðist stefndi málskostnaðar að mati dómarans. Undir rekstri málsins féll stefndi frá kröfu sinni um frávísun málsins. Krafðist hann því sýknu af öllum kröfum stefnanda og málskostnaðar sér til handa að mati dómarans.

Með ákvæðum laga nr. 22 frá 1950 um gengisskráningu, launabreytingar, stóreignaskatt, framleiðslugjöld o. fl., laga nr. 59 frá 1950 og laga nr. 117 frá 1950 um breytingar á þeim lögum var ákveðnum aðiljum gert að greiða svonefndan stóreignaskatt. Skattur þessi skyldi leggjast á skattþegna, miðað við eignir þeirra þann 31. des. 1949.

Í 3. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 segir svo: „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 framansögðu, teljast ekki þær eignir, sem samkvæmt landslögum er óheimilt að skipta milli félagsmanna við félagsslit, en eiga þá að afhendast því opinbera til varðveizlu, sbr. lög nr. 46/1947. Eigi heldur það fé, sem útgerðarfélög hafa lagt í nýbyggingarsjóði samkvæmt lögum nr. 20/1942 um breytingar á lögum nr. 46/1935."

Í upphafi 9. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 og b-lið 4. gr. laga nr. 59 frá 1950 segir, að samvinnu- og hlutafélög skuli greiða þann hluta af skatti, sem eigendum þeirra eða hluthöfum ber að greiða vegna eignar þeirra í félögunum, þar með talinni hlutafjár- og stofnfjáreign. Síðar í sömu málsgrein og b-lið 3. gr. laga nr. 117 frá 1950 segir, að við útreikning á þeim hluta skattsins, sem félagi beri að greiða, skuli fyrst finna, hvað einstaklingi beri að greiða af nettóeign sinni, annarri en eign í félagi. Það, sem sé umfram þá fjárhæð í skatti, skuli greitt af félagi. Þá segir í lok 9. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950, að sá skattur, sem félögum ber að greiða vegna félaga sinna eða hluthafa, skuli innheimtur hjá félögunum og teljast þeirra skuld.

Þann 31. des. 1949 var hlutafé Trésmiðjunnar Víðis h/f kr. 60.000.00, og átti Guðmundur Guðmundsson, Víðimel 31, hér í bæ, kr. 52.000.00 af hlutafénu.

Skattstjórinn í Reykjavík taldi, að heildareign Guðmundar Guðmundssonar, metin samkvæmt ákvæðum laga nr. 22 frá 1950, næmi kr. 1.254.737.00. Eignir Trésmiðjunnar Víðis h/f voru á sama hátt metnar á kr. 214.794.00. Eignarhluti Guðmundar í hlutafélaginu var því talinn nema kr. 186.154.80, að viðbættu hlutafénu sjálfu kr. 52.000.00, eða alls kr. 238.154.80. Samkvæmt þessu taldi skattstjórinn í Reykjavík, að Guðmundi bæri að greiða kr. 151.947.00 í stóreignaskatt, en Trésmiðjunni Víði h/f kr. 47.630.00. Skattálagning þessi var kærð til skattstjórans í Reykjavík, en engin breyting fékkst gerð á henni. Síðan var skattálagningin kærð til ríkisskattanefndar. Ríkisskattanefnd lækkaði stóreignaskatt Guðmundar Guðmundssonar í kr. 144.787.00, en stóreignaskattur sá, sem Trésmiðjunni Víði h/f hafði verið gert að greiða, var látinn óbreyttur standa. Guðmundur Guðmundsson skaut þá máli sínu til dómstólanna. Gerði hann þar þær kröfur, að stóreignaskattur hans og stóreignaskattur sá, sem Trésmiðjunni Víði h/f hafði verið gert að greiða vegna eignar hans í félaginu, yrði niður felldur. Með dómi uppkveðnum á bæjarþingi Reykjavíkur 19. maí 1952 var ákveðið, að grunnskattseign Guðmundar Guðmundssonar skyldi teljast kr. 1.245.930.00. Hrein eign Trésmiðjunnar Víðis var í þessu sambandi talin nema kr. 185.479.00. Eignarhluti Guðmundar í félaginu var því talinn nema kr. 160.749.00, að viðbættu nafnverði hlutabréfa hans, kr. 52.000.00 eða alls kr. 212.748.00. Samkvæmt þessu var talið, að Guðmundi bæri að greiða kr. 186.735.00 í stóreignaskatt, þar af kr. 42.549.00 vegna

hlutafjáreignar hans í Trésmiðjunni Víði h/f. Dómi þessum var skotið til Hæstaréttar. Dómur Hæstaréttar í máli þessu var kveðinn upp þann 15. október s.l. Í dómi þessum var talið, að stóreignaskattskyld eign Guðmundar Guðmundssonar, önnur en eign hans í Trésmiðjunni Víði h/f, næmi kr. 1.245.930.00 og að honum bæri að greiða kr. 144.186.00 í stóreignaskatt. Hins vegar var ekki dæmt um skatthluta Trésmiðjunnar Víðis h/f, þar sem félagið var ekki talið aðili málsins. Höfðaði því stefnandi mál þetta og hefur gert í því framangreindar kröfur, en félaginu hefur ekki verið gert að greiða frekari stóreignaskatt en þegar hefur verið rakið.

Aðalkröfu sína í máli þessu byggir stefnandi fyrst og fremst á því, að þau ákvæði laga nr. 22 frá 1950, laga nr. 59 frá 1950 og laga nr. 117 frá 1950, sem talin eru veita heimild til að leggja stóreignaskatt á félagið, séu ógild, þar sem þau brjóti í bága við ákvæði 67. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33 frá 17. júní 1944.

Stefnandi rökstyður þessa skoðun sína 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.

Þrátt fyrir þetta ákvæði, sé það engum vafa bundið, að heimilt sé að leggja skatta á þegnana, til þess að afla ríkinu fjár til að standa straum af nauðsynlegum reksturskostnaði þess. Gert sé ráð fyrir þessu í ákvæðum 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar. Hins vegar sé hvergi í stjórnarskránni skilgreint, hvað sé skattur og það sé ekki sérstaklega skilgreint í lögum. Stefnandi telur, að skattur sé gjald til þess opinbera, sem fengið sé með því að leggja jafna almenna fjárhagsbyrði á alla þá, sem eins séu settir fjárhagslega. Fullnægi ákvæðið um fjárhagsálögur ríkisvaldsins á einstaklinga, félög og 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, telur stefnandi, að gjaldþegnunum sé mismunað á marga lund. Skattur sá, sem félögum sé gert að greiða samkvæmt lagaákvæðum þessum, sé ekki lagður á eignir félaganna eða miðaður við þær. Hann sé lagður á eftir efnahag þátttakendanna í félögunum. Þetta hafi það í för með sér, að tvö félög, sem eru fjárhagslega jafnt sett, þurfa ekki að greiða sama skatt. Fjárhæð skattsins eða hvort þau þurfa nokkurn skatt að greiða, fari að mestu eftir því, hvernig sé varið fjárhag þátttakendanna í félögunum, efnahagur félaganna sjálfra skipti ekki megin máli. Ranglæti það, sem í þessu felist, komi skýrast fram, að því er varðar hlutafélög. Hlutafélög séu sjálfstæðir aðiljar að lögum, sem eigi eignir og geti tekið á sig skuldbindingar. Hinir einstöku hluthafar eigi þar enga aðild. Þeir eigi hins vegar hlutabréfin, sem veiti þeim rétt til ákveðinna áhrifa á stjórn hlutafélagsins. Skattur sá, sem hér um ræðir, sé hins vegar lagður á félögin, miðað við eignir

hluthafanna. Eign eins aðilja sé þannig notuð til að skattleggja eign annars aðilja. Lögin og framkvæmd þeirra hafi lagt meginþunga „skatt"-gjalds þessa á hlutafélög og þátttakendur þeirra. Hins vegar sleppi samvinnufélög og þátttakendur þeirra svo að segja alveg við skattgreiðslu. Hér sé því þeim tveim félagahópum, sem þó ráði mestu í fjármálalífi þjóðarinnar, mismunað á hinn herfilegasta hátt.

Stefnandi hefur bent á, að í hinu upphaflega frumvarpi að lögum nr. 22 frá 1950 hafi þessu verið á allt annan hátt fyrir komið. Þar hafi hins sjálfsagða jafnréttis verið gætt, öll félög hafi verið skattlögð á sama hátt og allir þátttakendur hafi verið jafnt settir. Þessu hafi hins vegar verið breytt af Alþingi.

Með vísan til þessa alls telur stefnandi, að skattlagningaraðferð sú, sem hér hefur verið beitt, sé ógild, þar sem hún brjóti í bága við ákvæði stjórnarskrárinnar.

Stefndi hefur algerlega mótmælt því, að ákvæði laga nr. 22 frá 1950, þau, sem um stóreignaskatt fjalla, svo og síðari breytingar á þeim lögum, brjóti á nokkurn hátt í bága við ákvæði stjórnarskrárinnar. Lögin séu sett á venjulegan stjórnskipulegan hátt og enginn formgalli sé á setningu þeirra. Þrátt fyrir ákvæði 67. gr. stjórnarskrárinnar um friðhelgi einstaklings eignarréttarins, sé ráð fyrir því gert í stjórnarskránni, að ríkisvaldinu sé heimilt að leggja fjárhagsbyrðar á þegnana, þar á meðal skylda þá til skattgeiðslu. Almenni löggjafinn 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 hafi því þó eigi verið haldið fram, að slíkt bryti í bága við ákvæði stjórnarskrárinnar. Útsvör séu lögð á eftir „efnum og ástæðum", en ekki stranglega miðuð við það, að þau leggist jafnt á alla, sem eru fjárhagslega jafnt settir. Samvinnufélög greiði tekjuskatt eftir öðrum reglum en hlutafélög og hlutafélög eftir öðrum reglum en einstaklingar. Sum félög séu beint undanþegin tekju- og eignarskatti. Þannig hafi Eimskipafélag Íslands h/f um langt skeið verið undanþegið slíkum sköttum. Af þessu sé ljóst, að almenna löggjafanum sé heimilt að setja mismunandi reglur um skatta þá, sem skattþegnum sé gert að greiða og þess sé ekki krafizt, að skattarnir leggist jafnt á alla, sem líkt eru settir fjárhagslega. Ákvæði laga um stóreignaskatt geti því ekki verið ógild af þeim ástæðum, að skattbyrðin leggist ekki jafnt á alla.

Í stjórnarskránni nr. 33 frá 17. júní 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 þar er ekki tekið fram, á hvern hátt eða eftir hvaða reglum ríkið skuli fá tekjur til að standa straum af starfsemi sinni. Almenni löggjafinn virðist því hafa allfrjálsar hendur um fjáröflunaraðferðir, þrátt fyrir ákvæði 67. gr. stjórnarskrárinnar.

Því er ómótmælt, að lög nr. 22 frá 1950 og síðari breytingar á þeim lögum séu sett á stjórnskipulegan hátt, og byggist því skattálagning sú, sem hér er um deilt, á formlega gildri lagaheimild.

Hér að framan hafa verið rakin ákvæði laga nr. 22 frá 1950 og síðari breytingar á þeim lögum, að því leyti, sem þau fjalla um stóreignaskatthluta þann, sem félögum er gert að greiða.

Með lögum nr. 22 frá 1950 voru gerðar róttækar breytingar á fjármálakerfi landsins í því skyni að koma því í fastari skorður. Gengi íslenzkrar krónu var stórlækkað gegnvart erlendum gjaldeyri, en við það mátti ætla, að verð eigna innanlands hækkaði mjög að 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 gildi þeirra.

Þegar virt eru upphafsákvæði 3. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950, ákvæði 9. mgr. 12. gr. laganna og síðari breytingar á þeim ákvæðum, sem hér skipta máli, og þau borin saman við ákvæðin um stóreignaskattskyldu einstaklinga, kemur skýrt fram, að greiðsluskylda hlutafélaga og samvinnufélaga er mjög frábrugðin skattgreiðsluskyldu einstaklinga. Með ákvæðum 9. mgr. 12. gr. og síðari breytingum á þeirri grein er hlutafélögum og samvinnufélögum gert að greiða hluta af skatti þeim, sem lagður er á eftir fjárhag hluthafa eða félagsmanna. Skatthluti sá, sem hlutafélögum og samvinnufélögum er gert að greiða, er miðaður við eign hluthafa og félagsmanna í félögunum. Þar sem efnahagur hluthafanna og félagsmanna getur þannig skipt verulegu máli um fjárhæð greiðslu þeirrar, sem félögin skulu inna af hendi, getur greiðsluskyldan lagzt misþungt á hin einstöku félög. Af þessu er ljóst, að álagningu og greiðsluskyldu skatthluta samvinnufélaga og hlutafélaga er hagað með óvenjulegum hætti í ákvæðum þessum, en þegar virt eru heildarákvæði laga nr. 22 frá 1950 og síðari breytingar á þeim lögum, þau, sem um stóreignaskatt fjalla, gætt markmiðs þeirra og haft í huga hið sérstaka eðli greiðsluskyldu félaganna, þá verður að telja, að reglurnar um greiðsluskyldu félaganna mismuni hinum einstöku félögum ekki á þann hátt, að það brjóti í bága við ákvæði 67. gr. stjórnarskrárinnar um friðhelgi eignarréttarins.

Með vísan til þessa verður krafa stefnanda um niðurfellingu skattgreiðslunnar ekki á þessu byggð.

Í öðru lagi byggir stefnandi *aðalkröfu* sína á því, að við ákvörðun stóreignaskattsins, að því er stefnanda varðar, beri að beita allt öðrum reglum en gert er. Taka beri stefnanda sem sjálfstæðan skattgreiðanda og ákveða um skattskyldu félagsins, án tillits til persónulegra eigna Guðmundar Guðmundssonar. Skatt félagsins beri að reikna eftir eign þess og eftir skattstiga þeim, sem fram komi í 4. til 7. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950. Þar sem skuldlaus eign félagsins nemi ekki kr. 300.000.00, beri því ekki að greiða skatt þennan.

Stefndi hefur mótmælt þessari málsástæðu, þar sem það hafi enga stoð í lögum að leggja skatt á félög eftir þessum reglum.

Þegar virt eru ákvæði 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 og síðari breytingar á þeim ákvæðum og aðdragandi þeirra athugaður, er ljóst, að það er vilji löggjafans, að skattgreiðsluskyldu hlutafélaga og samvinnufélaga sé

sé hagað á allt annan hátt en skattgreiðsluskyldu einstakinga. Með vísan til þessa verður aðalkrafa stefnanda ekki á þessu byggð.

Varakröfu sína byggir stefnandi á því, að telja beri ógreiddan söluskatt og tryggingargjöld ársins 1949 meðal skulda félagsins við ákvörðun eigna þess og stóreignaskatturinn reiknaður í samræmi við það. Þá beri eigi að telja viðskiptavild til eignar og óheimilt sé að telja hlutabréfaeign Guðmundar Guðmundssonar meðal eigna félagsins.

Verður hvert atriði athugað sérstaklega hér á eftir.

Um söluskatt: Stefnanda var gert að greiða kr. 21.831.00 í söluskatt fyrir síðasta fjórðung ársins 1949. Skatt þennan var félaginu synjað að telja meðal skulda félagsins þann 31. des. 1949.

Stefnandi krefst þess, að söluskattur þessi verði talinn með skuldum félagsins við ákvörðun eigna þess 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 félagsins um söluskattinn, þegar stóreignaskatturinn sé ákveðinn.

Stefndi hefur andmælt því, að telja beri söluskatt þennan meðal skulda félagsins.

Söluskattur sá, er hér um ræðir, var á lagður 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 skuli 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 þennan. Þegar virt eru 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 skattanefndar 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 verður því tekin til greina krafa stefnanda um, að við ákvörðun stóreignaskattsins verði söluskattur sá, sem hér um ræðir, talinn meðal skulda félagsins.

Um tryggingargjöld: Á skattframtali sínu árið 1950 taldi stefnandi, að félagið skuldaði kr. 7484.00 í slysatryggingargjöld fyrir árið 1949 samkvæmt ákvæðum 112. og 113. gr. laga nr. 50 frá 1946 um almannatryggingar. Við ákvörðun stóreignaskattsins var stefnanda ekki talið heimilt að telja fé þetta meðal skulda félagsins og hrein eign þess hækkuð, sem því nam.

Stefnandi hefur krafizt þess í máli þessu, að hin ógreiddu slysatryggingariðgjöld frá árinu 1949 verði talin til skulda hjá félaginu við ákvörðun hreinna 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 verði að telja með skuldum félagsins miðað við áramót 1949 og 1950. Gjöld þessi hafi um áramótin verið óálagður skattur. Samkvæmt ákvæðum 1. mgr. 12. gr. reglugerðar nr. 133 frá 1950 beri aðeins að draga frá hreinum eignum gjaldenda skatta, útsvör og tryggingargjöld, sem þeir kunni að skulda 31. des. 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. des. 1949.

Gjöld þau, sem hér um ræðir, eru á lögð 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 hverrar 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 stefnanda sé heimilt að telja tryggingargjöld þessi sem skuld, miðað við 31. des. 1949 og draga hana frá hreinum eignum við ákvörðun stóreignaskattsins.

Um viðskiptavild: Við ákvörðun stóreignaskattsins töldu skattayfirvöldin stefnanda til eignar viðskiptavild með kr. 90.000.00.

Stefnandi hefur krafizt þess, að þessi eignarliður verði með öllu niður felldur, þar sem hér sé ekki um raunverulega eign að ræða og engin lagaheimild sé til að telja réttindi sem þessi með skattskyldum eignum.

Stefndi hefur hins vegar haldið því fram, að hér sé um verðmæt réttindi að ræða, er telja beri með skattskyldum eignum samkvæmt ákvæðum 17. gr. laga nr. 6 frá 1935 um tekju- og eignarskatt og 7. tl. 24. gr. og j-liðs 25. gr. reglugerðar nr. 133 frá1936. Stefnandi hafi á efnahagsreikningi ársins 1947 talið sér viðskiptavild til eignar með kr. 90.000.00. Á efnahagsreikningi stefnanda fyrir árið 1948 hafi viðskiptavild verið felld

niður sem eign, en bætt við aftur með kr. 90.000.00 af skattayfirvöldunum. Á efnahagsreikningi ársins 1949 hafi stefnandi heldur ekki talið viðskiptavild meðal eigna sinna, en henni hafi aftur verið bætt við eignir félagsins af skattayfirvöldunum. Engin heimild sé til að fyrna verðmæti sem þessi, og sé því rétt að telja stefnanda viðskiptavildina til eignar með kr. 90.000.00.

Þá hefur stefndi talið, að þar sem stefnandi hafi ekki kært þetta atriði til skattayfirvaldanna samkvæmt ákvæðum 4. gr. laga nr. 117 frá 1950, þá hafi hann firrt sig rétti til að bera það undir dómstólana.

Forstjóri Trésmiðjunnar Víðis h/f, Guðmundur Guðmundsson, hafði um langt skeið rekið húsgagnasmíðaverkstæði hér í bænum. Á árinu 1947 keypti hann ásamt öðrum mönnum hlutabréf Trésmiðjunnar Víðis h.f. og þá virðist hlutafé þess félags hafa verið aukið. Lagði Guðmundur fram verkstæði sitt sem greiðslu á hlutafé sínu í Trésmiðjunni Víði h/f. Við greiðslu þessa reiknaði Guðmundur sér til eignar viðskiptavild verkstæðis síns með kr. 90.000.00 og tók Trésmiðjan Víðir h/f við réttindum þessum á því verði.

Fram er komið í málinu, að stefnandi kærði ekki yfir því til skattayfirvaldanna, að viðskiptavild var talin félaginu til eignar við ákvörðun stóreignaskattsins. Eins og málum er háttað, þykir stefnandi þó ekki hafa með því firrt sig rétti til að bera þetta atriði undir dómstólana.

Í 2. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 segir, að við ákvörðun stóreignaskattsins skuli við mat á verðmæti eigna farið eftir ákvæðum skattalaga og hrein eign ákveðin, eins og þar segir, ef ekki sé tekið annað fram í lögum nr. 22 frá 1950 sjálfum. Hér er sýnilega átt við lög nr. 6 frá 1935 um tekju- og eignarskatt.

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 viðskiptavild (goodwill) sé ekki undanþegin eignarskatti. Í j-lið 25. gr. reglugerðar þessarar segir, að viðskiptavild (goodwill) skuli metin eftir því endurgjaldi, sem fyrir hana hafi verið gefið, en þó sé heimilt að lækka hana í verði, ef skattayfirvöldin líti svo á, að verðmæti hennar hafi rýrnað.

Hér að framan hefur verið rakið, hvernig stefnandi eignaðist viðskiptavild þá, sem hér um ræðir. Alkunna er, að viðskiptavild gengur kaupum og sölum, þegar fyrirtæki eru seld og keypt. Telja verður, að þegar viðskiptavild hefur verið hagnýtt sem sjálfstæð fjárréttindi, sé rétt að telja hana meðal verðmætra eignarréttinda. Þegar virt eru ákvæði 17. gr. laga nr. 6 frá 1935, þau, sem hér skipta máli, þykir viðskiptavild geta talizt með þeim verðmætu eignarréttindum, sem þar er getið og skattskyld teljast. Með vísan til þessa er rétt að telja viðskiptavild stefnanda félaginu til eignar. Skattayfirvöldin hafa ekki heimilað stefnanda að lækka viðskiptavildina í verði og þar sem ósannað er, að hún sé minna virði en stefndi telur, er heimilt að reikna stefnanda hana til eignar með kr. 90.000.00. Verður því þessi krafa stefnanda ekki tekin til greina.

Um hlutabréf Guðmundar Guðmundssonar: Svo sem áður getur, er

hlutafé trésmiðjunnar Víðis h/f kr. 60.000.00, en af því á Guðmundur Guðmundsson kr. 52.000.00.

Við ákvörðun stóreignaskattsins var hlutafé þetta, kr. 52.000.00, ekki talið Guðmundi til eignar, heldur var því bætt við eign félagsins og stóreignaskattur sá, sem félaginu var gert að greiða, reiknaður út samkvæmt því.

Kröfur sínar að þessu leyti byggir stefnandi á því, að hlutafé þetta sé eign Guðmundar Guðmundssonar og félaginu alveg óviðkomandi. Sé því óheimilt að telja það með eignum félagsins við ákvörðun stóreignaskattsins.

Stefndi telur hins vegar, að rétt sé að telja fé þetta með eignum stefnanda við ákvörðun þess stóreignaskatts, sem félaginu beri að greiða. Í b-lið 4. gr. laga nr. 59 frá 1950, sbr. upphaf 9. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950, sé einmitt tekið fram, að samvinnufélög og hlutafélög skuli greiða þann hluta af skattinum, sem eigendum þeirra eða hluthöfum ber að greiða vegna eignar þeirra í félögunum, þar með talinni hlutafjár- og stofnfjáreign. Þetta sé eðlileg ákvörðun, þegar þess sé gætt, að í efnahagsreikningum félagsins sé hlutafé allt talið meðal skulda.

Upphaf 9. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 hljóðar svo: „Samvinnufélög og hlutafélög skulu greiða þann hluta af skatti, er eigendum þeirra eða hluthöfum ber að greiða vegna eignar þeirra í félögunum". Með ákvæðum b-liðs 4. gr. laga nr. 59 frá 1950 var bætt aftan við setningu þessa orðunum: „þar með talin hlutafjár- og stofnfjáreign". Í 9. mgr. 12. gr. og b-lið 3. gr. laga nr. 117 frá 1950 segir ennfremur, að við útreikning á þeim hluta skatts, sem félagi beri að greiða, skuli fyrst finna, hvað einstaklingi beri að greiða af nettóeign sinni, annarri en eign í félaginu, það, sem sé umfram þá fjárhæð í skatti, skuli greitt af félagi. Á efnahagsreikningi stefnanda er hlutafé, svo sem venja er, talið meðal skulda, en hins vegar talið með eignum hinna einstöku hluthafa. Með vísan til hinna skýlausu ákvæða laganna og þegar gætt er hins óvenjulega háttar, sem hafður er á um þátttöku hluta- og samvinnufélaga í greiðslu stóreignaskattsins, þá verður að telja heimilt að telja hlutafé með eignum félags, þegar ákvarðaður er skatthluti sá, sem félaginu ber að greiða. Verður því þessi kröfuliður stefnanda ekki tekinn til greina.

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

Skattayfirvöldin töldu, að hrein eign Trésmiðjunnar Víðis h/f, reiknuð samkvæmt skattmatsreglum 12. gr. laga nr. 22 frá 1950, næmi kr. 214.794.00 og er hlutafé þar ekki með talið. Samkvæmt framangreindu ber að lækka eign þessa um kr. 29.315.00 (7.484.00 + 21.831.00) eða í kr. 185.479.00. Eins og áður greinir, á Guðmundur Guðmundsson kr. 52.000.00

af hlutafé félagsins, sem er alls kr. 60.000.00. Samkvæmt ákvæðum upphafs 3. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 telst því hluti Guðmundar í félaginu kr. 160.748.00. Samkvæmt ákvæðum 1. málsliðs 9. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 og b-liðs 4. gr. laga nr. 59 frá 1950 ber að bæta þar við hlutafjáreign hans, kr. 52.000.00. Telst því eignarhluti Guðmundar í félaginu þannig reiknaður kr. 212.748.00. Eign Guðmundar, önnur en eign hans í Trésmiðjunni Víði h/f, nam kr. 1.245.930.00, þegar beitt var skattmati laga nr. 22 frá 1950.

Samkvæmt ákvæðum 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 og breytingum þeim, sem gerðar voru á ákvæðum greinar þessarar með lögum nr. 59 frá 1950 og lögum nr. 117 frá 1950, ber stefnanda af þessu efni að greiða kr. 42.549.00 í stóreignaskatt, en félaginu hefur ekki verið gert að greiða frekari skatt en hér hefur verið um rætt.

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

Benedikt Sigurjónsson kvað upp dóm þennan sem dómari samkvæmt umboðsskjali, útgefnu af dómsmálaráðherra 25. nóvember s.l.

Dómsorð:

Stóreignaskattur sá, sem Trésmiðjunni Víði h/f ber að greiða, er réttilega ákveðinn kr. 42.549.00.

Málskostnaður falli niður.

Miðvikudaginn 25. febrúar 1953.

Nr. 130/1952. **Fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs**
(Egill Sigurgeirsson)
gegn
dánarbúi Kristjáns Bergssonar
(Sveinbjörn Jónsson)
og gagnsök.

Dómendur:
Hæstaréttardómararnir Jónatan Hallvarðsson, Gizur Bergsteinsson, Jón Ásbjörnsson, Þórður Eyjólfsson og prof. Ármann Snævarr.

Stóreignaskattur. Ágreiningsatkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Aðaláfrýjandi hefur skotið máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 28. ágúst 1952. Hann gerir þessar dómkröfur:

Aðalkrafa: Að kröfum gagnáfrýjanda, að því er varðar