

Föstudaginn 11. júní 1965.

Nr. 57/1965. **Íslenszk endurtrygging**
(Benedikt Sigurjónsson hrl.)
gegn
Gjaldheimtunni í Reykjavík
(Guðmundur Vignir Jósefsson hrl.).

Dóminn skipuðu hinir reglulegu dómarar Hæstaréttar.

Aðstöðugjald. Lögtaksmál.

Dómur Hæstaréttar.

Sigurður Grímsson, borgarfégeti í Reykjavík, hefur kveðið upp hinn áfrýjaða úrskurð.

Áfrýjandi hefur skotið máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 9. marz 1965 og krafizt þess, að lögtak verði einungis heimilað til tryggingar kr. 21.027.50 með 12% dráttarvöxtum af kr. 15.300.00 frá 1. janúar 1964 til 1. apríl 1964, af kr. 10.700.00 frá þeim degi til 1. desember 1964 og af kr. 21.027.50 frá þeim degi til greiðsludags og að stefnda verði dæmt að greiða honum málskostnað fyrir fógetadómi og Hæstarétti.

Stefndi krefst þess, að hinn áfrýjaði úrskurður verði staðfestur og honum verði dæmdur málskostnaður úr hendi áfrýjanda fyrir Hæstarétti.

Heimilt var samkvæmt meginreglu 1. gr. laga nr. 19/1940 og 9. gr. laga nr. 69/1962 að setja ákvæði 3. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 81/1962 um, að beita skuli viðurlögum laga um tekju- og eignarskatt, ef skýrslur gjaldenda aðstöðugjalds eru ófullnægjandi eða vantar.

Með þessari athugasemd og að öðru leyti með skírskotun til forsendna hins áfrýjaða úrskurðar ber að staðfesta hann.

Eftir þessari niðurstöðu verður að dæma áfrýjanda til að greiða stefnda málskostnað í Hæstarétti, sem ákveðst kr. 50.000.00.

Dómsorð:

Hinum áfrýjaða úrskurði skal vera óraskað.

Áfrýjandi, Íslenzk endurtrygging, greiði stefnda, Gjaldheimtunni í Reykjavík, málskostnað fyrir Hæstarétti, kr. 50.000.00, að viðlagðri aðför að lögum.

Úrskurður fógetadóms Reykjavíkur 23. febrúar 1965.

Gerðarþola, Íslenzkri endurtryggingu, hér í borg, var haustið 1963 gert að greiða aðstöðugjald, kr. 232.600.00, vegna ársins 1962, og um sama leyti var gerðarþola einnig gert að greiða aðstöðugjald fyrir ár 1963, kr. 278.300.00. Þá var gerðarþola gert að greiða fyrir ár 1964 eftirtalin gjöld:

Kirkjugarðsgjald	kr. 4.375.00
Lífeyristryggingargjald	— 12.654.00
Slysatryggingargjald	— 888.00
Atvinnuleysistryggingargjald	— 520.00
Aðstöðugjald	— 350.000.00

Samtals kr. 368.437.00

Hinn 11. september s.l. voru gjöldin fyrir ár 1964 hækkuð um kr. 81.586.00, og skiptist sú álagning þannig, að kirkjugarðsgjald var hækkað um kr. 1.006.00 í kr. 5.381.00 og aðstöðugjald um kr. 80.500.00 í kr. 430.500.00 (rskj. nr. 20 og 21).

Hinn 28. september s.l. greiddi gerðarþoli upp í gjöld þessi kr. 14.062.00. Samkvæmt úrskurði Ríkisskattaneftndar (rskj. nr. 16) var aðstöðugjald gerðarþola fyrir ár 1962 lækkað um kr. 50.000.00, eða í kr. 182.600.00, og aðstöðugjald fyrir ár 1963 lækkað um kr. 64.100.00, eða í kr. 214.000.00. Síðan var aðstöðugjaldið fyrir ár 1963 lækkað um kr. 200.00 (rskj. nr. 26). Þá hefur kirkjugarðsgjald fyrir ár 1964 fyrir aðgerðir Ríkisskattaneftndar (rskj. nr. 31) verið lækkað í kr. 4.127.00 og aðstöðugjald fyrir sama ár lækkað í kr. 330.200.00 (rskj. nr. 31). Hin ógoldnu gjöld eru því samkvæmt framangreindu samtals kr. 726.327.00.

Þar eð gerðarþoli hefur neitað að greiða gjöld þessi, hefur gjaldheimtustjórinn f. h. Gjaldheimtunnar í Reykjavík krafizt þess, að lögtak verði látið fara fram í eignum gerðarþola til tryggingar framangreindum gjöldum, samtals kr. 726.327.00,

ásamt 12% ársvöxtum af kr. 396.600.00 frá 1. janúar 1964 til 1. apríl 1964, af kr. 392.000.00 frá þeim degi til 1. desember 1964 og af kr. 726.327.00 frá þeim degi til greiðsludags, ásamt lögtakskostnaði samkvæmt 2. kafla laga nr. 40/1954 auk málskostnaðar að mati dómarans.

Umboðsmaður gerðarþola hefur í greinargerð sinni og við munnlegan flutning málsins mótmælt framangreindum kröfum gerðarbeiðanda og gert þær réttarkröfur, að lögtak verði leyft aðeins til tryggingar kr. 21.027.50 ásamt 12% ársvöxtum af kr. 15.300.00 frá 1. janúar 1964 til 1. apríl sama ár, af kr. 10.700.00 frá þeim degi til 1. desember 1964 og af kr. 21.027.50 frá þeim degi til greiðsludags og að gerðarþola verði úrskurðaður málskostnaður úr hendi gerðarbeiðanda að mati fógeta. Um málavöxtu og frekari rök fyrir kröfum sínum hefur umboðsmaður gerðarþola vísað til kæru sinnar til skattstjóra á rskj. nr. 13 sem hluta af greinargerð sinni.

Mótmæli sín og kröfur hefur umboðsmaður gerðarþola reist á því, að skattayfirvöldin hafi við álagningu framangreindra aðstöðugjalda ranglega talið til gjaldstofna þessa liði:

Ár 1962: Endurtryggingariðgjöld, liður 2.

Tjón, liður 3 á rskj. nr. 11.

Ár 1963: Endurtryggingariðgjöld, liður 2.

Tjón, liður 5.

Gengistap, liður 6, á rskj. nr. 12.

Ár 1964: Endurtryggingariðgjöld.

Tjón.

Gengistap.

Refsigjaldstofn (viðurlög), rskj. nr. 20.

Í kæru sinni til skattstjórans (rskj. nr. 13) hefur umboðsmaður gerðarþola rakið málsatvik og gert grein fyrir þeim ákvæðum laga nr. 69/1962 um tekjustofna sveitarfélaga, er varða aðstöðugjöld, svo og fyrir þeim ákvæðum reglugerðar nr. 81/1962 um aðstöðugjald, er hér skipta máli. Hefur umboðsmaður gerðarþola bent á þann orðalagsmun, sem verið hafi á 9. gr. frumvarpsins og 9. gr. laganna sjálfra. Í frumvarpsgreininni segir svo: „Aðstöðugjald skal miða við samanlögð útgjöld vegna atvinnurekstrarins næstliðið almanaksár, þar með talin efnis- og vörukaup, svo og fyrningarafskriftir samkvæmt ákvæðum skattalaga“, en í lögnum sjálfum sé 9. gr. orðuð svo: „Aðstöðugjald skal miða við samanlögð rekstrarútgjöld næstliðið

almanaksár, þar með taldar fyrningarafskriftir samkvæmt ákvæðum skattalaga, svo og vörukaup verzlana og efniskaup vegna framleiðslu iðnfyrirtækja“ Um þenna orðalagsmun frumvarpsins og laganna segir umboðsmaður gerðarþola í kæru sinni (rskj. nr. 13, bls. 7): „Ég vil strax á það benda, að þegar borið er saman orðalag frumvarpsins, „samanlögð útgjöld vegna atvinnurekstursins þar með talin efnis- og vörukaup“, og orðalag laganna, „samanlögð rekstrarútgjöld svo og vörukaup verzlana og efniskaup vegna framleiðslu iðnaðarfyrirtækja“, sést, að um nokkurn efnismun er að ræða, og tvímælalaust ber að leggja orðalag laganna til grundvallar“. Og enn segir í sömu kæru, bls. 8: „Í reglugerð nr. 81/1962, 6. gr., segir, að gjaldstofn séu útgjöld, sem gangi til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við. Ef virt eru þessi ákvæði, virðist ljóst, að gjaldstofninn sé aðeins venjuleg rekstrarútgjöld svo og verðmæti vara, er verðanir kaupa, og hráefni, sem iðnaðarfyrirtæki kaupa, en þar virðist vera um undantekningu frá meginreglunni að ræða.“

Um aðstöðugjaldsstofna þá, fyrir ár 1962 og 1963, sem ágreiningur er um, segir umboðsmaður gerðarþola í framangreindri kæru, rskj. nr. 13:

„Aðstöðugjaldsstofnar 1962.

2. Umbj. minn starfar sem hreint endurtryggingarfélag. Svo sem öll slík fyrirtæki, endurtryggir umbj. minn verulegan hluta af áhættum þeim, sem váttryggingarfélag taka á sig sem frumtryggjendur. Umbj. m. selur síðan öðrum endurtryggingarfélagum hluta af þeim áhættum, sem hann hefur á sig tekið. Á móti kaupir hann oft aftur erlendis eða hýrlendis áhættuhluta af öðrum endurtryggingarfélagum. Þetta byggist á því, eins og auðskilið má vera, að það er hlutverk þessara félaga að dreifa áhættunni sem mest. Hér er ekki verið að leggja út fé til að afla tekna, tryggja þær, halda þeim við, heldur að dreifa áhættu, en slíkt er einmitt hlutverk endurtryggingarfélaga. Ef umbj.m. dreifir ekki áhættum þeim, sem hann tekur á sig, myndu tjónabætur hans stórlega hækka. Þegar ég lít yfir þetta, fæ ég ekki séð, að hér sé um að ræða rekstrarútgjöld í skilningi laga nr. 69/1962, og tel, að hér sé ranglega ákveðinn aðstöðugjaldsstofn

3. Þér hafið talið sem aðstöðugjaldsstofn tjónabætur þær, sem umbj.m. hefur greitt Því er algerlega mótmælt, að hér sé um réttan aðstöðugjaldsstofn að ræða. Hér er um að ræða

tjónabætur, sem umbj. minn verður að greiða, en ekki rekstrar-útgjöld í venjulegum skilningi. Vil ég enn vísa til ákvæða 9. gr. laga nr. 69/1962. Vil ég enn ítreka þann skilning minn, að aðstöðugjaldsstofnar í þessu sambandi séu aðeins venjuleg rekstrarútgjöld svo og kostnaður vegna vörukaupa verzlana og hráefnis iðnfyrirtækja, en engin önnur útgjöld, sem ekki verða talin venjuleg rekstrarútgjöld. Þá vil ég á það benda, að samkvæmt 4. tl. 6. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 81/1962 er beint tekið fram, að tjón af völdum 3ja manns, svo sem þjófnaður eða skaðabótageiðslur, sem gjaldandi er ábyrgur fyrir samkvæmt almennum reglum um ábyrgð vinnuveitanda, séu undanþegnar aðstöðugjaldi. Ég vil á það benda, að í fyrsta lagi er innifalinn í þessum tjónabótum mikill hluti þeirra tjónabóta, sem um er rætt í þessu ákvæði, auk þess sem hinn hluti bótanna er nákvæmlega samsvarandi. Kemur því ekki til álita að telja, að hér sé um raunverulegan aðstöðugjaldsstofn að ræða“.

Um sömu aðstöðugjaldsstofna fyrir ár 1963 og rætt er um hér að framan fyrir ár 1962 hefur umboðsmaður gerðarþola vísað til raka sinna, varðandi þessi gjöld 1962. En um aðstöðugjaldsstofninn „gengistap“ ár 1963 (6. lið rskj. nr. 12) segir nefndur umboðsmaður í sömu kærú sinni: „.... Ég fæ ekki séð, hvernig gengistap verður talið til rekstrarútgjalda. Hér er um rýrnun á eign að ræða af utanaðkomandi ástæðum, sem má jafna til þess, er ófyrirsjáanleg atvik skerða eign manns, t. d. fjárdauði“

Að því er varðar aðstöðugjaldsstofnana ár 1964, sem ágreiningur er um, en það er endurtryggingariðgjald, tjón, gengistap og 20% viðurlög (2., 5., 6. og 10. liðir á rskj. nr. 20), þá kærði umboðsmaður gerðarþola aðstöðugjaldið, sem byggt var á þessum liðum (rskj. nr. 22). Í kærúnni er öllum þessum liðum mótmælt sem röngum aðstöðugjaldsstofnum og um nánari rök vísað til kærúnnar á rskj. nr. 13, að því er varðar þrjá fyrstu liðina, en um lið 10 á rskj. nr. 20 (20% viðurlög) hefur umboðsmaður gerðarþola haldið því fram við munnlegan flutning málsins, að refsigjaldsstofninn (þ. e. viðurlögin) hafi enga stöð í lögum, enda væri hvergi gert ráð fyrir honum í lögum nr. 69/1962, nú lögum nr. 51/1964, og því fái eigi ákvæði reglugerðar nr. 81/1962 um aðstöðugjald um þetta efni staðist.

Þá hefur umboðsmaður gerðarþola í greinargerð sinni (rskj. nr. 7) mótmælt þeirri aðferð að hækka aðstöðugjald, eftir því hvernig standi á tölum, — ákvæði 2. mgr. 11. gr. reglugerðar

nr. 81/1962 um þetta sé vitanlega ógilt. Það eigi sér enga stoð í lögum. Í 11. gr. laga nr. 69/1962 sé ákveðið, að aðstöðugjaldið skuli á lagt í heilum hundruðum króna. Hljóti það að merkja, að krafði skuli aðeins um það heila hundrað, sem næst sé fyrir neðan útreiknaða álagningartölu. Annað væri óheimilt.

Niðurstaða umboðsmanns gerðarþola er því sú, að hann viðurkennir, að gerðarþola beri að greiða sem hér segir:

1. Aðstöðugjald 1962	kr. 7.400.00
2. Aðstöðugjald 1963	kr. 7.980.00
÷ áður greitt	— 4.600.00 — 3.300.00
3. Aðstöðugjald 1964	— 10.200.00
4. Kirkjugarðsgjald 1964	— 127.50

Samtals kr. 21.027.50

auk vaxta.

Umboðsmaður gerðarbeiðanda hefur í greinargerð sinni og við munnlegan flutning málsins mótmælt framangreindum kröfum og sjónarmiði umboðsmanns gerðarþola. Hefur hann réttilega á það bent, að enginn ágreiningur sé um það í máli þessu, að gerðarþola hafi borið að greiða aðstöðugjald umrætt ár samkvæmt lögum nr. 61/1962 um breytingu á lögum nr. 43/1947 um innlenda endurtryggingu, stríðsslysatryggingu skipshafna o. fl., en í 1. gr. fyrrnefndra laga segi svo: „14. gr., 1. málsgr., laganna orðist svo:

„Félagið er undanþegið öllum opinberum sköttum og gjöldum, hvort heldur er til ríkis eða sveitarfélaga, nema fasteignarskatti og aðstöðugjaldi samkvæmt II. og III. kafla laga um tekjustofna sveitarfélaga“. Enn fremur sé enginn ágreiningur um, að gerðarþola beri að auki að greiða kirkjugarðsgjald fyrir ár 1964, sbr. lög nr. 21/1963 um kirkjugarða, 3. mgr. 26. gr. Þá sé og eigi ágreiningur um þá aðstöðugjaldsprósentu (0.5%), sem reiknað sé með. Hins vegar greini aðilja á um það, hversu há umrædd gjöld skuli vera, m.ö.o. hvaða útgjaldaliðir í rekstri gerðarþola komi til greina sem álagningarstofnar.

Að því er varðar aðstöðugjöldin fyrir ár 1962 og 1963, hefur umboðsmaður gerðarbeiðanda vísað til laga nr. 69/1962 um tekjustofna sveitarfélaga, en þau lög voru í gildi, þar til lög nr. 51/1964 voru sett, en í a-lið ákvæða til bráðabirgða í lok hinna fyrrnefndu laga segir svo:

„Skattanefndir (skattstjórar, þar sem þeir eru) skulu leggja á aðstöðugjald á árinu 1962, og skal gjaldið miðað við útgjöld, efnis- og vörukaup svo og fyrningarafskriftir á árinu 1961. Tilkynning sú, er um ræðir í 13. gr., skal send til skattanefnda (skattstjóra) eigi síðar en 1. júlí 1962. Gjaldalagi aðstöðugjalds á árinu 1962 skal vera 1. september.“

Í 13. gr. nefndra laga segir:

„Nú hefur sveitarstjórn ákveðið að nota heimild þessa kafla um innheimtu aðstöðugjalds, og skal hún þá tilkynna skattstjóra þá ákvörðun sína og láta honum samtímis í té upplýsingar um, hversu hátt gjald þetta skuli vera, sbr. 10. gr.

Tilkynning til skattstjóra skal send eigi síðar en 15. febrúar ár hvert.“

Í þessu sambandi hefur umboðsmaður gerðarbeiðanda vísað til bréfs borgarstjórans í Reykjavík til skattstjórans, dags. 29. júní 1962 (rskj. nr. 28), en þar segir: „Á fundi sínum 21. þ. m. samþykkti borgarstjórn Reykjavíkur að nota heimild í III. kafla laga nr. 69/1962 um tekjustofna sveitarfélaga til álagningar aðstöðugjalds.“ Er í bréfi þessu jafnframt gjaldskrá um upphæð (%) aðstöðugjaldsins. Þá hefur umboðsmaður gerðarbeiðanda enn fremur vísað til opinberrar tilkynningar skattstjórans í Reykjavík um aðstöðugjald, dags. 5. júlí 1962 (rskj. nr. 28), þar sem sagt er, að ákveðið hafi verið að innheimta í Reykjavík aðstöðugjald samkvæmt III. kafla laga nr. 69/1962, sbr. reglugerð nr. 81/1962 um aðstöðugjald, og er í tilkynningunni einnig gjaldskrá í 7 liðum. Jafnframt er sérstaklega vakin athygli hlutaðeigenda meðal annars á því, að þeim, sem ekki séu framtalsskyldir til tekju- og eignarskatts, en séu aðstöðugjaldsskyldir, beri að senda skattstjóra framtal til aðstöðugjalds, sbr. 14. gr. framangreindrar reglugerðar. Enn fremur segir í nefndri tilkynningu: „Aðstöðugjald þeirra, er ekki hafa sent áðurgreind gögn fyrir 20. júlí n.k., verður áætlað, sbr. ákvæði 7. og 8. gr. nefndrar reglugerðar.“ Hefur umboðsmaður gerðarbeiðanda í þessu sambandi bent á 1. og 2. mgr. 14. gr. reglugerðarinnar, en þar segir: „Skattstjóri leggur aðstöðugjald á samkvæmt skattframtölum og sundurliðunum gjaldanna. Þeir aðilar, sem ekki eru tekju- og eignarskattsskyldir, skulu senda skattstjóra framtal til aðstöðugjalds, þ. e. fullnægjandi sundurliðun á útgjöldum sínum.

Þessir aðilar skulu skila framtölum aðstöðugjalds innan 15 daga frá birtingu auglýsingar samkvæmt 12. gr., og gilda um

það sömu reglur um viðurlög og heimildir til áætlunar, eins og um aðra gjaldendur aðstöðugjalds.“

Þá hefur umboðsmaður gerðarbeiðanda bent á það, að ef gerðarþoli hefði skilað framtali innan 15 daga, eða fyrir 20. júlí, eins og getur í tilkynningu skattstjóra frá 5. júlí, þá hefði gerðarþoli væntanlega verið tekinn með við reglulega álagningu 1962, en henni hafi verið lokið í ágústmánuði og fyrsti gjalddagi verið 1. september það ár. Við hina reglulegu álagningu þetta ár hafi eingöngu verið lögð á gerðarþola tryggingargjöld, sbr. rskj. nr. 25, en þau gjöld hafi verið greidd, enda enginn ágreiningur um þau. Hins vegar muni skattstjóri hafa skrifað gerðarþola sérstakt bréf, dags. 18. ágúst 1962, þar sem gerðarþoli sé beðinn um reikninga félagsins fyrir ár 1961, er gerðarþoli sendi, sbr. bréf skattstofunnar til gerðarþola, dags. 30. september 1963, rskj. nr. 9, en þar segi svo: „... 18. október 1962 voruð þér með bréfi beðnir um reikninga félagsins fyrir ár 1961 til álagningar aðstöðugjalds á árinu 1962, sem þér gerðuð. Ársreikningur sá liggur fyrir hér á skattstofunni, en því miður fórst fyrir að leggja gjaldið á það ár, en verður gert nú.“ — Hafi sjálf álagningin svo verið tilkynnt gerðarþola með bréfi skattstjórans, dags. 21. október 1963 (rskj. nr. 11). Aðstöðugjaldsstofnarnir séu þar sundurliðaðir og nemi samtals kr. 46.526.639.50, gjaldskrárflokkur 0.5% og aðstöðugjaldið samkvæmt því fyrir ár 1962 kr. 232.600.00. Hafi álagning þessi farið fram samkvæmt ákvæðum 61. gr. laga nr. 69/1962 og 62. gr. sömu laga (um dráttarvexti).

Um álagningu aðstöðugjalds fyrir ár 1963 hefur umboðsmaður gerðarbeiðanda vísað til bréfs borgarstjóra til skattstjóra um innheimtu og álagningu aðstöðugjalds fyrir það ár, rskj. nr. 29, og auglýsingar skattstjóra, dags. 28. febrúar 1963, um álagningu, sbr. sama rskj. Hér hafi farið sem áður, gerðarþoli hafi eigi sent framtal samkvæmt auglýsingu skattstjóra, og því hafi við reglulega álagningu aðeins verið lögð á hann tryggingargjöld. Skattstofan hafi með bréfi, dags. 30. september 1963, rskj. nr. 9, krafist gerðarþola um framtalsgögn og veitt honum skilafrest til 8. október n.k. Gerðarþoli hafi sent reikningana fyrir ár 1962, rskj. nr. 10, og með bréfi, dags. 21. október 1963, hafi skattstofan tilkynnt gerðarþola aðstöðugjaldsálagninguna, að fjárhæð kr. 278.300.00 (rskj. nr. 12). Álagningin hafi verið gerð samkvæmt heimildinni í 61. gr. laga nr. 69/1962 og vextir reiknaðir frá 1. janúar 1964. Gerðarþoli hafi kært til skattstjórans

álagningarnar fyrir ár 1962 og 1963 (rskj. nr. 13) og hafi úrskurður skattstofunnar (rskj. nr. 14) fallið á þá leið, að aðstöðugjaldsstofninn fyrir ár 1962 hafi verið lækkaður um kr. 5.260.40, þ. e. 1. liðurinn á rskj. nr. 11: Yfirfært til næsta árs ÷ yfirfært frá fyrra ári felldur niður. Hins vegar hafi lækkun þessi á stofninum eigi haft áhrif á upphæð aðstöðugjaldsins, þar eð það sé reiknað í heilum hundruðum króna og hafi skattstofan látið gjaldið óbreytt standa fyrir þetta ár. Þá hafi skattstofan felldur niður 1. lið gjaldstofnanna á rskj. nr. 12 (samsvarandi 1. lið á rskj. nr. 11), kr. 42.256.30, og lækkað við það aðstöðugjaldið fyrir ár 1963 um kr. 200.00 (sbr. rskj. nr. 14). Þessa lækkun hafi skattstofan þó eigi tilkynnt Gjaldheimtunni fyrr en löngu síðar og sé þá leiðréttingu að finna á rskj. nr. 26 og 27. Þá hafi gerðarþoli kært til Ríkisskattaneðndar (rskj. nr. 15) og hafi nefndin með úrskurði 17. nóvember 1964 (rskj. nr. 16) ákvarðað aðstöðugjald gerðarþola fyrir ár 1962 kr. 182.600.00 og fyrir ár 1963 kr. 214.000.00. Ágreiningur sé því eigi um annað en endurtryggingariðgjöld og tjón bæði árin 1962 og 1963 og auk þess um gengistap 1963. Framangreindar lækkunarir séu færðar gerðarþola til ágóða á rskj. nr. 4.

Umboðsmaður gerðarbeiðanda hefur, að því er varðar kröfur gerðarbeiðanda í málinu og rök fyrir þeim, vísað sérstaklega til úrskurðar Ríkisskattaneðndar, rskj. nr. 16, um aðstöðugjöldin 1962 og 1963 svo og til úrskurðar sömu nefndar um aðstöðugjald 1964, rskj. nr. 31. Málið liggi þar ljóst fyrir. Ágreiningurinn sé eingöngu um eftirfarandi atriði: 1. Hvort rétt sé að leggja til grundvallar sem aðstöðugjaldsstofn greidd endurtryggingariðgjöld, að frádregnu því, sem endurgreitt er frá endurtryggjendum. Þetta gildi um öll árin. 2. Hvort greiddar tjónbætur, að frádregnu því, sem endurtryggjendur hafa greitt til lækkunar þeim, geti talizt réttur aðstöðugjaldsstofn. Þetta gildi einnig um öll árin. 3. Hvort gengistap verði réttilega talið aðstöðugjaldsstofn ár 1963 og 1964. 4. Hvort heimilt hafi verið að beita viðurlögum um 20% hækkun á álagningargrundvelli ár 1964, vegna þess að framtali hafi verið of seint skilað. Til viðbótar þeim rökum, sem vísað er til í framangreindum málskjöllum, hefur umboðsmaður gerðarbeiðanda vísað til 9. gr. laga nr. 69/1962, nú laga nr. 51/1964, en þar segi, að aðstöðugjald skuli miða við samanlögð rekstrarútgjöld næstliðið almanaksár, þar með taldar fyrningarafskriftir samkvæmt ákvæðum skattalaga, svo og vörukaup verzlana og efniskaup vegna fram-

leiðslu iðnfyrirtækja. Enn fremur hefur hann vísað til 6. gr. reglugerðar nr. 81/1962 um aðstöðugjald, en þar segir svo:

„Aðstöðugjald er ákveðinn hundraðshluti af útgjöldum vegna atvinnurekstrar eða starfsemi á síðastliðnu reikningsári.

Til útgjalda í þessu sambandi skal telja rekstrarkostnað, þ. e. þau gjöld, sem á árinu ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við

Öll útgjöld, sem teljast rekstrarútgjöld við ákvörðun tekjuskatts samkvæmt ákvörðun tekjuskattslaga eða vengu um framkvæmd þeirra, skulu teljast aðstöðugjaldsstofn“

Spurningin sé því, hvort nettó endurtryggingariðgjald og nettó tjónabætur verði talin rekstrarútgjöld í þessu sambandi. Hefur umboðsmaður gerðarbeiðanda lagt áherzlu á, að eðli tryggingarfélagsins sem slíks sé að verzlá með áhættu, að sínu leyti eins og kaupmaðurinn með vöru sína. Af þessu leiði, að umræddir kostnaðarliðir hljóti að teljast útgjöld, sem gangi til að afla teknanna (þ. e. iðgjaldanna), tryggja þær og halda þeim við. Enginn muni greiða gerðarþola iðgjöld, ef hann ætti eigi von á því að fá bætt tjón, sem hann kynni að verða fyrir og er að tryggja sig gegn. Framangreind sjónarmið styðjist einnig við ákvæði 4. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 81/1962, er segi, að öll útgjöld, sem teljist rekstrarútgjöld við ákvörðun tekjuskatts o. s. frv., skuli teljast aðstöðugjaldsstofn. Gerðarþoli sé að vísu undanþeginn tekju- og eignarskatti, en væri hann skattskyldur á borð við önnur tryggingarfélög, myndu þessi útgjöld koma til frádráttar, áður en skattur yrði á lagður. Ólíklegt væri, að lög-gjafanum hefði þótt taka því að gera gerðarþola aðstöðugjalds-skyldan með sérstökum lögum, ef eigi hefði verið meiningin að leggja aðstöðugjald á aðra liði en þá, sem umboðsmaður gerðarþola hafi viðurkennt og mundi leiða til þess, að aðstöðugjaldið yrði samkvæmt því öll árin um 20 þúsund krónur.

Um álagninguna á þann stofn, sem nefndur er gengistap (ár 1963 og 1964), hefur umboðsmaður gerðarbeiðanda haldið því fram, að eigi verði annað séð en að hér sé um þess konar útgjaldalið að ræða, sem teljast verði aðstöðugjaldsstofn, enda hafi umboðsmaður gerðarþola eigi fært nein rök fyrir því gagnstæða. Útgjaldaliður þessi muni stafa af breyttri gengisskráningu, en ekkert mæli með því, að hann eigi að vera undanskilinn aðstöðugjaldi.

Að því er varðar 20% viðurlögin 1964, vegna þess að gerðarþoli hafi skilað framtali of seint, hefur umboðsmaður gerðar-

beiðanda lagt áherzlu á það til viðbótar því, sem segir í úrskurði Ríkisskattaneftndar (rskj. nr. 31), að gerðarþoli hafi átt að skila framtali innan ákveðins tíma, eins og aðrir gjaldendur, en það hafi hann eigi gert. Um þetta séu skýr lagaákvæði, sem vitnað hafi verið til, og fari eigi á milli mála, að allar auglýsingar frá borgaryfirvöldum og skattstjóra í þessu sambandi hafi verið löglega úr garði gerðar og allra fresta verið gætt. Lögin um tekjustofna sveitarfélaga geymi sjálf að vísu eigi ákvæði um, hversu fara skuli um viðurlög, ef framtal berist of seint, en í 9. gr. laganna segi, að ráðherra geti með reglugerð sett nánari ákvæði um álagningu gjaldsins og þessi ákvæði séu sett í 14. gr. reglugerðar um aðstöðugjald nr. 81/1962 og sé þar vitnað til VI. og VII. kafla laganna um tekjuskatt og eignarskatt (sbr. 3. mgr. 14. gr. reglugerðarinnar). Aðstöðugjald sé yfirleitt byggt á framtali manna til tekju- og eignarskatts og þeim fylgiskjöllum, sem með framtölum eigi að vera, og þá fyrst og fremst rekstrarreikningum, sem teljast verði hluti af framtalinu. Í lögum um tekjuskatt og eignarskatt séu öll ákvæði, sem máli skipti um framtöl og meðferð þeirra. Samsvarandi ákvæði séu yfirleitt eigi í lögum um önnur þau gjöld, sem þó séu byggð á framtölum. Lögin séu því eigi eingöngu um tekju- og eignarskatt, heldur einnig um skattaframtöl almennt. Ákvæði laganna um þetta efni hefðu alveg eins getað verið í sérstöku lögum um skattaframtöl. Þess vegna sé það svo, að ef framtali sé breytt til hækkunar, t. d. af þeim ástæðum, sem greini í 47. gr. tekjuskattslaganna, þá sé það sjálfur grundvöllurinn, sem breytist, og þar með öll þau gjöld, sem á honum séu byggð, hvort sem þau heiti tekju- og eignarskattur eða aðstöðugjald. Nú sé að vísu í þessu tilfelli eigi um skattskýrslu að ræða í venjulegum skilningi, en þó framtal, sem hljóti að mega jafna til venjulegs framtals að þessu leyti, enda engin ástæða til að gerðarþola sé leyft öðrum fremur að draga að skila framtölum viðurlagalaust, enda þótt hann njóti vissra skattfríðinda að öðru leyti. Slík ástæða sé vissulega eigi fyrir hendi.

Aðiljar hafa lagt málið undir úrskurð réttarins.

Sem að framan greinir, er um það deilt í máli þessu, hvort skattayfirvöldunum hafi verið heimilt að leggja til grundvallar sem aðstöðugjaldsstofna: 1. Greidd endurtryggingariðgjöld, að frádregnu því, sem endurgreitt hefur verið frá endurtryggjendum. Gildir þetta um öll árin 1962, 1963 og 1964. 2. Greiddar tjónabætur, að frádregnu því, sem endurtryggjendur hafa greitt

til lækkunar þeim. Gildir þetta einnig um öll árin. 3. Gengis-
tap ár 1963 og 1964. 4. Viðurlög, 20% hækkun á álagningar-
grundvelli vegna of seint framkomins framtals fyrir ár 1964.
Enn fremur hvort skattayfirvöldunum hafi verið heimilt að
hækka aðstöðugjald, eftir því hversu staðið hafi á tölum.

Umboðsmaður gerðarpóla hefur mótmælt öllum þessum álag-
ningarliðum sem röngum aðstöðugjaldsstofnum og einnig þeim
hætti skattayfirvaldanna að hækka aðstöðugjald, eftir því hversu
stendur á tölum. Til stuðnings sjónarmiði sínu, að því er varðar
liðina 1—3 hér að framan, hefur umboðsmaður gerðarpóla vísað
til 9. gr. laga nr. 69/1962 og 9. gr. laga nr. 51/1964 og til 6.
gr. reglugerðar nr. 81/1962. Í 9. gr. nefndra laga segir svo:

„Aðstöðugjald skal miða við samanlögð rekstrarútgjöld næst-
liðið almanaksár, þar með taldar fyrningarafskriftir samkvæmt
ákvæðum skattalaga svo og vörukaup verzlana og efniskaup
vegna framleiðslu iðnaðarfyrirtækja.“

Þá segir svo í 6. gr. nefndrar reglugerðar:

Í 1. mgr.:

„Aðstöðugjald er ákveðinn hundradshluti af útgjöldum vegna
atvinnurekstrar eða starfsemi á síðastliðnu reikningsári.“

Í 2. mgr.:

„Til útgjalda í þessu sambandi skal telja rekstrarkostnað,
þ. e. þau gjöld, sem á árinu ganga til að afla teknanna, tryggja
þær og halda þeim við“

Í 4. mgr.:

„Öll útgjöld, sem teljast rekstrarútgjöld við ákvörðun tekju-
skatts samkvæmt ákvæðum tekjuskattslaga eða venju um fram-
kvæmd þeirra, skulu teljast aðstöðugjaldsstofn.“

Hefur umboðsmaður gerðarpóla haldið því fram, að samkvæmt
ákvæðum þessarar lagagreinar og reglugerðargreinar séu aðstöðu-
gjaldsstofnar í þessu sambandi aðeins venjuleg rekstrarútgjöld
svo og kostnaður vegna vörukaupa verzlana og hráefnis iðnaðar-
fyrirtækja, en engin önnur útgjöld, sem eigi verði talin venju-
leg rekstrarútgjöld. Þá hefur umboðsmaður gerðarpóla til stuðn-
ings mótmælum sínum gegn 2. lið hér að framan (tjónabætur)
vísað til 4. töluliðs 6. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 81/1962 (um
gjaldþætti, undanþegna aðstöðugjaldi), en þar segir:

„4. Tjón af völdum þriðja manns, svo sem þjófnaður eða
skaðabótageiðslur, sem gjaldandi er ábyrgur fyrir samkvæmt
almennum reglum um ábyrgð atvinnurekanda.“

Hefur umboðsmaður gerðarpóla haldið því fram, að í fyrsta

lagi sé innifalinn í umræddum tjónabótum mikill hluti þeirra tjónabóta, sem um sé rætt í hinu tilvitnaða reglugerðarákvæði, auk þess sem annar hluti bótanna sé nákvæmlega samsvarandi. Komi því eigi til álita, að hér sé um raunverulegan aðstöðugjaldsstofn að ræða. Þá hefur umboðsmaður gerðarþola mótmælt 3. lið hér að framan (gengistap) sem röngum aðstöðugjaldsstofni á þeim forsendum, að hér sé um rýrnun á eign að ræða af utanaðkomandi ástæðum, sem jafna megir til þess, er ófyrirsjáanleg atvik skerði eign manns, t. d. fjárdauði. 4. liðnum hér að framan (20% hækkun á álagningargrundvelli 1964) hefur umboðsmaður gerðarþola mótmælt á þeim forsendum, að álagningarstofn þessi eða viðurlög eigi enga stoð í lögum, enda sé hvergi gert ráð fyrir honum í lögum nr. 69/1962 né lögum nr. 51/1964 um tekjustofna sveitarfélaga, og að ákvæði 14. gr. reglugerðar nr. 81/1962 um þetta efni fái því eigi staðizt. Þá hefur umboðsmaður gerðarþola mótmælt hækkun á aðstöðugjaldi, eftir því hversu stendur á tölum, telur slíka hækkun ekki eiga neina stoð í lögum og að ákvæði 2. mgr. 11. gr. reglugerðar nr. 81/1962 um þetta efni sé ógilt. Í 11. gr. laga nr. 69/1962 sé ákveðið, að aðstöðugjald skuli álagt í heilum hundruðum króna, en það hljóti að merkja, að krafið skuli aðeins um það heila hundrað, sem næst sé fyrir neðan útreiknaða álagningartölu.

Á þessi sjónarmið umboðsmanns gerðarþola getur rétturinn eigi fallizt. Rekstur gerðarþola er váttryggingarstarfsemi. Samkvæmt eðli þessarar starfsemi verður að áliti réttarins að líta svo á, að brúttótekjur gerðarþola séu iðgjöld, sem hann á kröfu á frá váttryggingartaka, er váttryggingarsamningur hefur verið gerður. Hins vegar verður að líta svo á, að rekstrarútgjöld gerðarþola sé kostnaður, þ. e. útgjöld, sem hann hefur af því að afla umræddra brúttótekna. Þegar gerðarþoli hefur gert váttryggingarsamning við váttryggingartaka, hefur hann tekið á sig vissa áhættu, þ. e. tjónáhættu, er verður honum til útgjalda, ef og þegar tjón það, sem váttryggingartaki hefur tryggt sig gegn, á sér stað. Þá hefur gerðarþoli, svo sem flest önnur váttryggingarfélög og gögn málsins bera með sér, keypt endurtryggingar til að draga úr áhættu sinni. Rétturinn lítur svo á eftir eðli starfsemi gerðarþola, að greiddar og/eða áfallnar tjónabætur, sem gerðarþoli ber að sínum hluta, svo og keyptar endurtryggingar séu rekstrarútgjöld gerðarþola, sem gangi til þess að afla tekna, þ. e. iðgjalda (sbr. 2. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 81/1962).

Verður því að fallast á það sjónarmið umboðsmanns gerðarbeiðanda, að endurtryggingariðgjöld og tjónabætur að hluta gerðarþola, þær sem um ræðir í máli þessu, séu réttir aðstöðugjaldsstofnar.

Að því er varðar gengistap ár 1963 og 1964, þá lítur rétturinn svo á, að enda þótt slíkt tap stafi af utanaðkomandi ástæðum, þá sé það í svo nánnum tengslum við rekstur gerðarþola, sem svo margra kaupsýslufyrirtækja, að það verði með réttu talið til rekstrarkostnaðar, enda vafalaust, að mundi vera talið til frádráttar við ákvörðun tekjuskatts, ef gerðarþoli væri tekjuskattsskyldur (sbr. 4. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 81/1962). Verður því að telja þenna álagningarlið sem réttan aðstöðugjaldsstofn.

Að því er varðar mótmæli umboðsmanns gerðarþola gegn 4. lið hér að framan (20% hækkun á álagsgrundvelli 1964, vegna þess að framtali var of seint skilað), þá er það að vísu rétt, að lög nr. 69/1962, nú lög nr. 51/1964, um tekjustofna sveitarfélaga kveða eigi á um, hversu fara skuli um viðurlög, ef framtal til aðstöðugjalds berst of seint. Hins vegar segir svo í 9. gr. i.f. laganna:

„Ráðherra getur með reglugerð sett nánari ákvæði um álagningu gjaldsins“ (þ. e. aðstöðugjalds).

Samkvæmt þessu var reglugerðin nr. 81/1962 sett og í 3. mgr. 14. gr. hennar vísað til VI. kafla (Um framtöl, fresti, úrskurði, innheimtu o. fl.) og VII. kafla (Refsiákvæði) laga um tekjuskatt og eignarskatt, og hefur umræddum viðurlögum verið beitt í samræmi við ákvæði framangreindra lagakafla. Aðstöðugjald er yfirleitt byggt á framtali manna til tekju- og eignarskatts og þeim fylgiskjöllum, sem með framtölum eiga að vera, þá fyrst og fremst rekstrarreikningum, sem teljast verða hluti framtalsins. Í lögum um tekjuskatt og eignarskatt, áður nr. 70/1962, nú nr. 55/1964, eru ýtarleg ákvæði um framtöl og meðferð þeirra, en samsvarandi ákvæði yfirleitt eigi til í lögum um önnur gjöld, enda þótt þau séu byggð á framtölum. Er því eigi fjarri sanni að líta svo á, að nefnd ákvæði skattalaganna taki til framtala almennt, einnig um refsíákvæðin samkvæmt VII. kafla laganna, enda varla ástæða til að ætla, að fyrir lögjafanum hafi vakað með þögninni í lögum nr. 69/1962, nú í lögum nr. 51/1964, um viðurlög vegna of seint komins framtals að leyfa gerðarþola, öðrum gjaldendum fremur, að skila eigi framtali í tæka tíð. Samkvæmt þessu verður að líta svo á, að skattayfirvöldin hafi við ákvörðun 20% viðurlaganna á álag-

ingargrundvöll aðstöðugjalda 1964 verið innan löglegra marka og að umrædd viðurlög séu því réttur aðstöðugjaldsstofn.

Að því er varðar mótmæli umboðsmanns gerðarþola gegn því, að skattayfirvöldin hafi hækkað aðstöðugjöldin, eftir því sem staðið hefur á tölum, þá mun það gert samkvæmt 11. gr. laga nr. 69/1962, nú laga nr. 51/1964, en þar segir:

„Skattstjórar annast álagningu aðstöðugjalds, og skal það álagt í heilum hundruðum króna.“ Um þetta eru ekki nánari ákvæði í lögnum, en lækkun, ef talan er lægri en 50 kr., og hækkan, ef hún er yfir 50 kr., helgast að áliti réttarins af venju í slíkum tilfellum. Verða því þessi mótmæli umboðsmanns gerðarþola eigi tekin til greina.

Samkvæmt framangreindu þykir verða að leyfa framgang hinnar umbeðnu lögtaksgerðar fyrir kr. 726.327.00 ásamt vöxtum og kostnaði á ábyrgð gerðarbeiðanda. Eftir atvikum þykir rétt að láta málskostnað falla niður.

Því úrskurðast:

Hin umbeðna lögtaksgerð á fram að ganga fyrir kr. 726.327.00 ásamt 12% ársvöxtum, af kr. 396.600.00 frá 1. janúar 1964 til 1. apríl 1964, af kr. 392.000.00 frá þeim degi til 1. desember 1964 og af kr. 726.327.00 frá þeim degi til greiðsludags ásamt kostnaði. Allt á ábyrgð gerðarbeiðanda.

Málskostnaður fellur niður.
