

samningnum af sinni hendi. Bótakrafa hefur ekki komið fram. Þykir því rétt að sýkna stefnda af kröfum stefnanda í máli þessu. Eftir atvikum þykir rétt að hvor aðila um sig beri sinn kostnað af málinu.

Dóminn kvað upp Hjördís Hákonardóttir borgardómari, ásamt með-dómsmönnum Guðmundi Árnasyni forstjóra og Jóni B. Hafsteinssyni skipaverkfræðingi.

D ó m s o r ð:

Stefndi, Bátanaust hf., skal vera sýkn af dómkröfum stefnanda, Þorfinns Egilssonar héraðsdómslögmanns f.h. C.C. Jensen, Svendborg, Danmörku í máli þessu.

Málskostnaður dæmist ekki.

Þriðjudaginn 10. júní 1986.

Nr. 37/1985. **Charlotta Steinþórsdóttir**

(Jón Steinar Gunnlaugsson hrl.)

gegn

Gjaldheimtunni í Reykjavík

og gagnsök

(Guðmundur Vignir Jósefsson hrl.)

Skattar. Söluhagnaður. Sératkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Magnús Þ. Torfason, Guðmundur Skaftason, Halldór Þorbjörnsson, Magnús Thoroddson og Sigurgeir Jónsson.

Aðaláfrýjandi skaut máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 6. mars 1985. Hann krefst greiðslu á 140.237,00 krónum með ársvöxtum eins og hér segir:

Aðallega 45% af 42.698,00 krónum frá 1. september 1983 til 20. september s.á., 37% frá 21. september 1983 til 20. október s.á., 36% frá 21. október 1983 til 6. nóvember s.á., en af 107.724,00 krónum frá 7. nóvember 1983 til 20. nóvember s.á. 32% af þeirri

fjárhæð frá 21. nóvember 1983 til 12. desember s.á., en af 140.237,00 krónum frá 13. desember 1983 til 20. desember s.á., 25% frá 21. desember 1983 til 20. janúar 1984, 19% frá 21. janúar 1984 til 31. desember s.á., 32% frá 1. janúar 1985 til 31. janúar s.á., 39% frá 1. febrúar 1985 til 28. febrúar s.á., 48% frá 1. mars 1985 til 31. maí s.á., 42% frá 1. júní 1985 til 31. ágúst s.á., 45% frá 1. september 1985 til 28. febrúar 1986, 33% frá 1. mars 1986 til 31. mars s.á., en 27% frá 1. apríl 1986 til greiðsludags. Þá krefst hann þess að í dómsorði verði svo kveðið á að áfallnir vextir skuli leggjast við þann höfuðstól sem vextir reiknast af á 12 mánaða fresti eftir að málið var dómtekið í héraði, þ.e. í fyrsta sinn 5. desember 1985 og síðan 5. desember ár hvert, þar til skuldin er að fullu greidd.

Til vara krefst hann vaxta eins og greinir í aðalkröfu fram til þingfestingardags 26. júní 1984, en dómvaxta frá þeim degi til greiðsludags og kveðið verði á um samlagningu áfallinna vaxta og höfuðstóls á sama hátt og greinir í aðalkröfu.

Til þrautavara er krafist ársvaxta sem hér segir: 42% af 42.698,00 krónum frá 1. september 1983 til 20. september s.á., 35% frá 21. september 1983 til 20. október s.á., 32% frá 21. október 1983 til 6. nóvember s.á., en af 107.724,00 krónum frá 7. nóvember 1983 til 20. nóvember s.á., 27% af þeirri fjárhæð frá 21. nóvember 1983 til 12. desember s.á., en af 140.237,00 krónum frá 13. desember 1983 til 20. desember s.á., 21,5% frá 21. desember 1983 til 20. janúar 1984, 15% frá 21. janúar 1984 til 10. ágúst s.á., 17% frá 11. ágúst 1984 til 31. desember s.á., 24% frá 1. janúar 1985 til 10. maí s.á., 22% frá 11. maí 1985 til 28. febrúar 1986, 12% frá 1. mars 1986 til 31. mars s.á., en 9% frá 1. apríl 1986 til greiðsludags og kveðið verði á um samlagningu áfallinna vaxta og höfuðstóls á sama hátt og í aðal- og varakröfu.

Í öllum tilvikum er krafist málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti úr hendi gagnáfrýjanda, eins og málið væri ekki gjafsóknarmál. Aðaláfrýjandi hefur með bréfi 10. júlí 1985 fengið gjafsókn fyrir Hæstarétti í málinu. Í héraði hafði hann einnig gjafsókn.

Gagnáfrýjandi áfrýjaði máli þessu með stefnu 7. maí 1985. Hann krefst sýknu af öllum kröfum aðaláfrýjanda og málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Héraðsdómur var kveðinn upp 10. desember 1984. Áfrýjunarstefna var gefin út 6. mars 1985, en var ekki birt fyrr en 3. maí s.á. Var gagnáfrýjanda því heimilt að áfrýja málinu samkvæmt 3. mgr. 20. gr. laga nr. 75/1973 án þess að afla áfrýjunarleyfis.

Svo sem segir í hinum áfrýjaða dómi greinir aðilja málsins á um það hvort heldur hagnaður vegna sölu húshlutans við Þórsgötu 1 í Reykjavík hafi átt að koma til skattlagningar sem tekjur á árinu 1982 er kaupsamningur var gerður eða sem tekjur 1983 þegar afsal skyldi gefið út.

Aðaláfrýjandi byggir á 3. mgr. 15. gr. reglugerðar nr. 245/1963 um tekjuskatt og eignarskatt er hljóðar svo: „Sölugróði er skattskyldur það ár sem afsal er gefið fyrir hinni seldu eign.“ Ákvæði þetta eins og það er framsett í greininni tekur bæði til fasteigna og lausafjár. Um söluhagnað af húshlutanum fer að þessu leyti eftir 1. mgr. 11. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981, en þar segir, að hagnaður sem þessi teljist „að fullu til skattskyldra tekna á söluári.“ Skýra ber ákvæði þetta eðlilegri orðskýringu og með hliðsjón af 2. mgr. 60. gr. sömu laga, sbr. áður lög nr. 70/1962 18. gr. 2. mgr., lög nr. 46/1954, 7. gr. i.f. og lög nr. 6/1935 7. gr. i.f. en í ákvæðum þessum öllum segir svo: „Tekjur skal að jafnaði telja til tekna á því ári, sem þær verða til, þ.e. þegar krafa vegna þeirra hefur myndast á hendur einhverjum, nema um óvissar tekjur sé að ræða.“

Þegar framanritað er virt og að öðru leyti þær gagngeru breytingar, sem gerðar voru á reglum um ákvörðun á skattskyldum söluhagnaði fyrirannlegra eigna með lögum nr. 40/1978, sbr. t.d. 10. og 26. gr. um ákvörðun stofnverðs og framreikning með verðbreytingarstuðli, verður ofangreindu reglugerðarákvæði ekki beitt. Miða ber við það ár þegar bindandi kaupsamningur er gerður um eign og fjárhæð kaupverðs ákveðin.

Samkvæmt því sem nú hefur verið rakið ber að staðfesta niðurstöðu hins áfrýjaða dóms.

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

Gjafsóknarkostnaður fyrir Hæstarétti greiðist úr rikissjóði, þar á meðal gjafsóknarlaun skipaðs talsmanns aðaláfrýjanda eins og segir í dómsorði.

D ó m s o r ð:

Hinn áfrýjaði dómur er staðfestur.

Málskostnaður fyrir Hæstarétti fellur niður, en gjafsóknar-kostnaður fyrir Hæstarétti, þar með talin gjafsóknarlaun skipaðs talsmanns áfrýjanda, Jóns Steinars Gunnlaugssonar hæstaréttarlögmans, 30.000,00 krónur, greiðist úr ríkissjóði.

S é r a t k v æ ð i

Sigurgeirs Jónssonar hæstaréttardómara.

Í fyrningarskýrslu, sem fylgdi skattframtali áfrýjanda 1983, kom fram að húsnæði það, sem deilt er um sölugróða af, hafi verið selt á árinu 1982, og að mismunur bókfærðs verðs og söluverðs að frágættum sölulaunum hafi verið kr. 255.801,00.

Vegna þeirra gagngeru breytinga, sem gerðar voru á reglum um ákvörðun á skattskyldum söluhagnaði fyrnanlegra eigna með lögum nr. 40/1978, sbr. m.a. 10. gr. og 26. gr. laganna, myndi viðmiðun söluverðs við annað tímamark en það er söluverðið er ákveðið á, þ.e. kaupsamningsgerð, skekkja verðstuðulsútreikninga samkvæmt reglum laganna.

Með þessum athugasemdum og að öðru leyti með skírskotun til forsendna í atkvæði meiri hluta dómenda Hæstaréttar er ég samþykkur dómsorði í atkvæðinu.

S é r a t k v æ ð i

Magnúsar Thoroddsen hæstaréttardómara.

Ég er ósammála atkvæði meirihluta dómara af eftirgreindum ástæðum.

Í 15. gr. reglugerðar um tekjuskatt og eignarskatt nr. 245, 31. desember 1963, er m.a. fjallar um ágóða af sölu fasteigna, segir svo í 3. mgr.: „Sölugróði er skattskyldur það ár, sem afsal er gefið fyrir hinni seldu eign.“

Reglugerð þessi var sett samkvæmt heimild í lögum nr. 70, 28. apríl 1962 og lögum nr. 22, 9. mars 1956. Eftir það hefir lögunum um tekju- og eignarskatt margsinnis verið breytt. Hins vegar hefir ný reglugerð á þessu sviði réttarins enn eigi verið sett. Verður því

að telja þau ákvæði framangreindrar reglugerðar, sem ekki brjóta á ótvíræðan hátt í bága við skýr lagafyrirmæli er síðar hafa verið sett, enn í gildi.

Í málflutningi af hálfu gagnáfrýjanda hefir ekki verið bent á neitt ákvæði í lögum um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981 né í öðrum lögum, er nefnt reglugerðarákvæði gangi í berhögg við.

Hagnaður af sölu húsnæðis þess, er mál þetta tekur til, er skattskyldur samkvæmt 11. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981. Í 1. mgr. þeirrar lagagreinar segir að hagnaðurinn teljist að fullu til skattskyldra tekna „á söluári“, án nánari skilgreiningar á því, hvernig túlka beri. Þetta orðalag orkar tvímælis. Annars vegar má skilja það svo, að átt sé við ár það, er seljandi lofar að selja eign með kaupsamningi og hins vegar það ár, sem hann selur eign af hendi með afsali. En hér sker 3. mgr. 15. gr. reglugerðarinnar nr. 245/1963 úr þessum vafa, þar eð hún mælir svo fyrir að afsalsár skuli ráða. Eg get ekki fallist á þá skoðun meirihlutans, að framangreint ákvæði 1. mgr. 11. gr. laga nr. 75/1981, skýrt með hliðsjón af 2. mgr. 60. gr. sömu laga sbr. áður lög nr. 70/1962 18. gr. 2. mgr., lög nr. 46/1954, 7. gr. i.f. og lög nr. 6/1935 7. gr. i.f., leiði til annarrar niðurstöðu.

Í öllum þessum lagaákvæðum, sem gilt hafa fyrir og eftir setningu reglugerðar nr. 245/1963, segir svo: „Tekjur skal að jafnaði telja til tekna á því ári, sem þær verða til, þ.e. þegar krafa vegna þeirra hefur myndast á hendur einhverjum, nema um óvissar tekjur sé að ræða.“

Ljóst er að orðin „að jafnaði“ í þessum lagatexta merkja venjulega eða yfirleitt, enda kemur það heim og saman við lok málsgreinarinnar þar sem gerð er undantekning um „óvissar tekjur“. Þegar þetta er haft í huga, verður að telja að ráðherra hafi verið heimilt að mæla svo fyrir í 3. mgr. 15. gr. margnefndrar reglugerðar nr. 245/1963, að sölugróði væri skattskyldur það ár, sem afsal er gefið fyrir hinni seldu eign. Þessi skýringarkostur er og í fullu samræmi við þá grundvallarreglu skattaréttar, að skýra beri skattalög, eins og önnur íþyngjandi lagaákvæði, þröngt, og að velja beri þann skýringarkost, sem gjaldþegn er hagkvæmastur, séu lög tvíræð. Samkvæmt framansögðu tel ég að dæma beri gagnáfrýjanda til að endurgreiða hina umstefndu fjárhæð með vöxtum, svo sem í vara-

kröfu greinir, enda fá vaxtaákvæði 112. gr. 2. mgr. laga nr. 75/1981 eigi staðist gagnvart 67. gr. Stjórnarskrárinnar nr. 33, 17. júní 1944, þegar um er að tefla endurgreiðslu á skatti, sem álagður hefir verið og innheimtur andstætt lögum.

Ég er sammála ákvörðun meirihlutans um gjafsóknar- og málskostnað.

Dómur bæjarþings Reykjavíkur 10. desember 1984.

Mál þetta, sem dómtekið var þann 5. desember sl., hefur Charlotta Steinþórsdóttir, Þórsögðu 1, Reykjavík, höfðað fyrir bæjarþinginu með stefnu birtri 18. júní sl. á hendur Gjaldheimtunni, Tryggvagötu 28, Reykjavík.

Dómkröfur stefnanda eru þær að stefndi verði dæmdur til að greiða kr. 140.237,00 með 5% vöxtum á mánuði af kr. 42.698,00 frá 1.9. 1983 til 21.9. s.á., 4,75% vöxtum á mánuði af sömu fjárhæð frá þeim degi til 30.11. s.á., 4% vöxtum af kr. 107.724,00 frá þeim degi til 21.12. s.á., 3,25% á mánuði af kr. 140.237,00 frá þeim degi til 21.1. 1984 og 2,5% á mánuði frá þeim degi til greiðsludags. Þá krefst stefnandi málskostnaðar að mati dómsins eins og málið værið ekki gjafsóknarmál, en stefnandi fékk með bréfi dómsmálaráðuneytisins dags. 18. júlí sl. gjafsókn hér í héraði.

Af hálfu stefnda er sótt þing og þær kröfur gerðar að stefndi verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda og honum tildæmdur málskostnaður að mati réttarins.

Sátt hefur verið reynd án árangurs.

Stefnandi lýsir málavöxtum svo:

„Með kaupsamningi, dags. 20. okt. 1982 skuldbatt dánarbú Þorbjörns Þórðarsonar, Þórsögðu 1, sig til að selja Bjarna Árnasyni, nnr. 1200-7558, Haukanesi 23, Garðabæ, hluta húseignarinnar nr. 1 við Þórsögðu, Reykjavík. Seljendur skyldu afhenda eignina 1. janúar 1983 og njóta alls arðs af henni til þess tíma og greiða af henni skatta og skyldur.

Charlotta Steinþórsdóttir, stefnandi máls þessa, situr í óskiptu dánarbúi látins eiginmanns síns Þorbjörns Þórðarsonar og félagsbúi sínu. Henni var gert að greiða kr. 187.369,00 samtals í skatta árið 1983. Þann 5. ágúst 1983 kærði endurskoðandi stefnanda þessa skattaálagningu og fór fram á að fallið yrði frá skattlagningu söluhagnaðar. Þann 25. (sic) nóvember 1983 hafnaði skattstjórnin í Reykjavík þessari kröfu. Stefnandi kærði úrskurð hans til Ríkisskattaneftndar sem einnig hafnaði kröfu stefnanda með úrskurði dags. 27. febrúar 1983 (sic).

Af hálfu stefnanda er því haldið fram að hagnaður af sölu hluta Þórsögðu 1 hafi verið skattlagður í samræmi við 20. gr. l. 75/1981 um tekju- og

eignarskatt. Samkvæmt því ákvæði teljist söluhagnaður til skattskyldra tekna á söluári. Í lögnum sé ekki að finna hvað telja skuli söluár. Í reglugerð nr. 245/1963 segi í 15. gr.: „Söluágóði (sic) er skattskyldur það ár, sem afsal er gefið út fyrir hinni seldu eign.“ Er því haldið fram að meginreglu þeirri, sem í þessu ákvæði felist, hafi aldrei verið breytt. Samkvæmt þessu litur stefnandi svo á að þar sem afsal skyldi gefið út árið 1983 sé það söluár, og því skuli söluhagnaður, ef þá einhver verði, skattlagður árið 1984. Tekið er fram að stefnandi hafi tekið við leigutekjum af eigninni til 1. janúar 1983 og hafi greitt af henni skatta og skyldur til þess tíma.

Af hálfu stefnanda er á því byggt að hann hafi greitt alla skatta sína og skyldur á réttum gjalddögum og sé hér því kafið um endurgreiðslu þeirrar fjárhæðar sem ofgreidd hafi verið. Í því sambandi vitnaði stefnandi til útreikninga Sigurðar Tómassonar endurskoðanda, sem frammi liggja í málinu, og vottorðs ríkisskattstjóra dskj. 18.

Af hálfu stefnda er bent á að skattar ársins 1983 hafi verið lagðir á í samræmi við óbreytt framtal og hafi verið greiddir á réttum gjalddögum án fyrirvara. Því er þó ekki haldið fram að fyrirvaralaus greiðsla komi í veg fyrir endurheimtu ofgreiddra gjalda og í því sambandi vitnað til 111. gr. laga nr. 75/1981. Þá er vitnað til 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981 um að allavega verði vaxtakrafa stefnanda ekki tekin til greina. Að öðru leyti er ekki lengur gerð athugasemd við fjárhæð dómkröfu.

Að öðru leyti er af hálfu stefnda vitnað til úrskurðar skattstjóra, dómskj. 12. Því er haldið fram að úrlausn þess ágreinings, sem fyrir liggur, velti á því hvort sala fasteignar í merkingu skattalaga sé talin fara fram við kaupsamning eða afsal. Ákvæði 3. mgr. 15. gr. reglug. nr. 245/1963 um tekju- og eignarskatt gildi bersýnilega ekki lengur vegna setningar nýrri laga um sama efni, sem gangi í gagnstæða átt. Í þessu sambandi er sérstaklega vitnað til 4. tl. 3. gr. laga nr. 7/1972 um breytingu á lögum nr. 68/1971 um tekju og eignarskatt. Einnig er vitnað til dóms Hæstaréttar frá 1969 bls. 145, í málinu: Gjaldheimtan í Reykjavík gegn Tómasi Ó. Tómassyni, en þar sé dagsetning kaupsamnings látni ráða úrslitum um skattskyldu söluhagnaðar.

Álit dómsins:

Í máli þessu er ekki um það deilt að umrædd gjöld hafi verið lögð á og innheimt frá réttum aðila.

Reglugerð nr. 245/1963, sem stefnandi byggir á kröfur sínar, er sett með heimild í lögum nr. 70/1962 og lögum nr. 22/1956. Síðan reglugerðin tók gildi hafa fjölmargar breytingar verð gerðar á skattalögum. Ný heildarlög hafa verið sett um tekju- og eignarskatt og breytingar lögleiddar. Sumpart eru ákvæði þessara nýju lagaákvæða ósamrýmanleg ákvæðum reglugerðar

nr. 245/1963. Ný heildarreglugerð hefur þó ekki verið sett og mun framkvæmdin sú að farið er eftir reglugerðinni í þeim mæli sem hún er ekki andstæð lögum. Meðal annars leiddu tekju- og eignarskattslög nr. 68/1971 og lög nr. 7/1972, sem voru breytingarlög við þau lög, til breytinga á skipulagi skv. ákvæðum 15. gr. reglug. nr. 245/1963, en á ákvæði í þeirri grein byggir stefnandi kröfur sínar. Breytingar þessar koma fram í E-lið 7. gr. laga nr. 68/1971, sbr. 4. tl. 3. gr. laga nr. 7/1972. Í 4. tl. 3. gr. laga nr. 7/1972 segir m.a.: „Við kaup og sölu skulu tímamörk miðuð við dagsetningu kaupsamnings, en við nýbyggingu, að húsið sé íbúðarhæft.“

Ákvæði þetta lesið í heild með E-lið 7. gr. laga nr. 68/1971 og öllum 4. tl. 3. gr. laga nr. 7/1972, verður ekki skilið öðru vísi en að eftir lögtöku tilvitnaðs ákvæðis hafi í skattalegu tilliti átt að miða sölu fasteignar við dagsetningu kaupsamnings. Það er enda í samræmi við það sem talið er gilda á öðrum sviðum réttarins. Þótt ný skattalög hafi verið lögtekin án þess að tilvitnað ákvæði hafi verið endurtekið, verður ekki talið að regla 15. gr. reglugerðar nr. 245/1963 hafi fyrir það vaknað til lífsins. Kaupsamingur dómskj. nr. 3, sem hér er til skoðunar er dags. 10. október 1982. Samkvæmt ofanskráðu er því söluár samkvæmt honum 1982 og skattar og skyldur, sem af þeirri sölu leiddu, réttilega við það miðaðir.

Samkvæmt þessu ber að sýkna stefnda af endurgreiðslukröfum stefnanda í máli þessu.

Rétt þykir með tilliti til málavaxta að hvor aðili beri sinn kostnað af málinu.

Samkvæmt 3. tl. 173. gr. laga nr. 85/1936 skal ríkissjóður greiða skipuðum talsmanni sóknaraðila, Einari Oddssyni hdl., talsmannslaun sem réttilega þykja ákveðin kr. 14.000,00.

Hrafn Bragason borgardómari kvað upp dóm þennan.

D ó m s o r ð:

Stefndi, Gjaldheimtan í Reykjavík, skal sýkn af öllum kröfum stefnanda, Charlottu Steinþórsdóttur, í máli þessu.

Ríkissjóður Íslands greiði skipuðum talsmanni stefnanda, Einari Oddssyni hdl., kr. 14.000,00 í talsmannslaun.