

4. kafla laga nr. 3 frá 1878. Erfingjarnir höfðu því ekki forræði yfir búinu og fram hafði komið vilji þeirra til þess, að því yrði skipt opinberum skiptum. Skiptaráðandanum bar hins vegar að sjá til þess, að skiptum yrði lokið svo fljótt, sem unnt var. Hér var því um bráðabirgða sameign erfingjanna að ræða, þar sem aðeins var beðið skiptanna og enginn einstakur aðili hafði eignarráð yfir fjármunum dánarbúsins.

Í 1. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 segir, að stóreignaskattinn skuli leggja á eignir einstaklinga, en í 3. mgr. sömu greinar er tekið fram, að félög skuli ekki greiða hann, heldur skuli eignum félaganna skipt niður á eigendur þeirra eftir nánar greindum reglum og skattlagðar þar.

Með vísan til alls þessa og þegar virt er fjárfélag það, er hér um ræðir, þá verður að telja, að samkvæmt eðli þess megi jafna því til félaga, er um ræðir í 3. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950. Ber dánarbúinu því eigi að greiða stóreignaskatt. Samkvæmt þessu verður tekin til greina krafa stefnanda um, að stóreignaskattur dánarbúsins verði felldur iður.

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

Benedikt Sigurjónsson kvað upp dóm þennan sem umboðsdómari samkvæmt umboðsskjali, útgefnu af dómsmálaráðherra þann 16. júlí 1952.

Dómsorð:

Stefnanda, skiptaráðandanum í Reykjavík f. h. dánarbús Kristjáns Bergssonar, er óskýlt að greiða stóreignaskatt samkvæmt ákvæðum laga nr. 22 frá 1950.

Málskostnaður falli niður.

Miðvikudaginn 25. febrúar 1953.

Nr. 104/1952. **Jakobína Guðmundsdóttir** (Sveinbjörn Jónsson)
gegn

Fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs
(Sigurður Ólason).

Dómendur:

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

Stóreignaskattur. Ágreiningsatkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Áfrýjandi hefur skotið máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 28. júní 1952 og gerir þær dómkröfur, að stóreigna-

skattur hennar verði ákveðinn kr. 178690.00 og að stefnda verði dæmt að greiða henni málskostnað bæði fyrir héraðsdómi og Hæstarétti eftir mati dómsins.

Stefndi hefur krafizt staðfestingar hins áfrýjaða dóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti úr hendi áfrýjanda eftir mati dómsins.

I

Um hlutafélög.

Í upphafi 3. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 er svo kveðið á, að félög greiði ekki eignaskatt 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 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 fortakslausa 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.

Á áfrýjanda hefur verið lagður stóreignaskattur að fjárhæð kr. 51605.00 vegna hlutabréfaeignar. Með skírskotun til þess, sem rakið var, ber áfrýjanda ekki skylda til að greiða stefnda þenna hluta stóreignaskatts þess, sem á hana hefur verið lagður.

II

Samkvæmt hinni almennu skattalöggjöf greiðir sá, sem situr í óskiptu búi, skatt af öllum tekjum og eignum búsins. Óskipt bú verður ekki talið eitt þeirra félaga, sem getur í 3. mgr. 12. gr. laga nr. 22/1950. Fer því um skattskyldu af óskiptu búi eftir 1. mgr. 12. gr. laganna. Samkvæmt þessu og að öðru með skírskotun til raka héraðsdóms er stefnda rétt að sækja áfrýjanda til greiðslu á stóreignaskatti að fjárhæð kr. 387380.00.

Eftir atvikum þykir rétt, að hvor aðilja beri sinn málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

Dómsorð:

Stefnda, fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, er rétt að sækja áfrýjanda, Jakobínu Guðmundsdóttur, til greiðslu stóreignaskatts að fjárhæð kr. 387380.00.

Aðiljar beri hvor sinn kostnað af málinu í héraði og fyrir Hæstarétti.

Sératkvæði

prófessors Ármanns Snævarrs og Þórðar Eyjólfssonar hrd.

Í héraði gerði áfrýjandi þá kröfu, að stóreignaskattur hennar yrði ákveðinn kr. 206866.00, þar af kr. 28176.00 vegna hlutafjáreignar hennar, og dæmdi héraðsdómari þessar kröfur að efni til. Þar sem sá hluti skattsins, sem lagður var á hlutafjáreign, var ákveðinn eftir verðlagningarreglum 3. mgr. 12. gr. laga nr. 22/1950, en ekki miðaður við sannvirði hlutabréfanna, ber að vísa kröfu áfrýjanda, að því er varðar þenna skatthluta, frá héraðsdómi.

Við erum samþykkir úrlausn meiri hluta dómenda um atriði þau, er greinir í II í atkvæði þeirra, svo og dómsniðurstöðu þeirra.

Dómur bæjarþings Reykjavíkur 3. júní 1952.

Mál þetta, sem dómtekið var 26. f. m., hefur Jakobína Guðmundsdóttir, Hávallagötu 5, hér í bæ, höfðað fyrir bæjarþinginu með stefnu útgefinni 27. febrúar 1952 gegn fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs.

Gerir stefnandi þær dómkröfur, að stóreignaskattur, sá, er henni ber

að greiða samkvæmt lögum nr. 22 frá 1950, verði ákveðinn kr. 206.866.00, þar af kr. 28.176.00 vegna hlutafjäreignar hennar. Þá hefur stefnandi krafizt málskostnaðar sér til handa að mati dómarsins.

Stefnandi hefur í sambandi við fjárhæð skattsins áskilið sér rétt til að krefjast síðar niðurfellingar eða lækkunar á honum, ef það skyldi teljast rétt samkvæmt úrslitum annarra mála, sem rekin eru fyrir dómstólum hér á landi varðandi stóreignaskatt þennan.

Stefndi hefur krafizt sýknu af kröfum stefnandi og málskostnaðar sér til handa að mati dómarsins.

Málsatvik eru þau, að þann 25. ágúst 1949 andaðist Jón kaupmaður Björnsson, eiginmaður stefnandi. Með þeim hjónum virðist hafa verið venjulegt helmingafjárfélag og ekki kaupmáli. Erfingjar Jóns heitins voru þau stefnandi máls þessa og sex börn þeirra hjóna, öll lögráða. Með samþykki barna sinna sótti stefnandi um leyfi til setu í óskiptu búi þeirra hjónanna og var henni veitt það þann 7. september 1949. Sat stefnandi síðan í óskiptu búi, þar til í septembermánuði 1951, að búskipti fóru fram.

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 og var skattur þessi lagður á skattþegna, miðað við eignir þeirra þann 31. desember 1949.

Skattstjórinn í Reykjavík taldi stóreignaskattskylda eign stefnandi nema kr. 2.475.945.00 og gerði henni að greiða kr. 438.985.00 í stóreignaskatt, þar af kr. 51.605.00 vegna hlutafjäreignar hennar. Stefnandi kærði skattálagningu þessa til skattstjórans í Reykjavík, en án árangurs. Úrskurði skattstjórans áfrýjaði stefnandi til ríkisskattanefndar, sem með úrskurði uppkveðnum 21. ágúst 1951 ákvað, að skatturinn skyldi óbreyttur standa.

Kröfur sínar í máli þessu fær stefnandi þannig fram, að hún telur sér aðeins bera að greiða stóreignaskatt af sínum eignarhluta í búinu. Væri búinu skipt á venjulegan hátt samkvæmt erfðalögum, myndi búhluti hennar nema kr. 1.547.465.00, miðað við verðmætismat það, sem notað er við álagningu stóreignaskattsins. Stóreignaskattur af þeirri eign væri kr. 206.866.00, þar af kr. 28.176.00 vegna hlutafjäreignar.

Kröfur sínar byggir stefnandi á því, að við álagningu stóreignaskattsins hafi skatturinn verið lagður á heildareign búins og henni gert að greiða skatt samkvæmt því, en slíkt sé óheimilt. Hún sé ekki eigandi alls búins, heldur sé það sameign sín og samerfingja sinna, barna þeirra hjóna. Hún fari hins vegar með forræði fjár þessa í umboði barnanna. Í 1. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 sé skýrt fram tekið, að skatt samkvæmt ákvæðum greinarinnar skuli leggja á eignir einstaklinga, sem skattskyldir séu samkvæmt 1. og 2. kafla laga nr. 6 frá 1935, og í 3. mgr. 12. gr. segi, að félög greiði ekki eignarskatt samkvæmt lögnum. Í 1. mgr. laga nr. 6 frá 1935 um tekju- og eignarskatt sé tekjuskattsskylda lögð á hvern mann, sem heimilisfastur sé hér á landi og í c-lið 3. gr. segi, að ennfremur skuli félög, sjóðir, stofnanir svo og dánarbú og þrotabú greiða tekjuskatt. Sam-

kvæmt ákvæðum 15. gr. laga þessara skuli hinir sömu aðiljar teljast eignarskattsskyldir. Þarna sé dánarbú sett á bekk með félögum, svo sem rétt sé. Þrátt fyrir þetta sé ákveðið í 1. gr. reglugerðar nr. 133 frá 1950 um stóreignaskatt, að við álagningu skattsins skuli dánarbú teljast með einstaklingum. Reglugerðarákvæði þetta hafi enga stoð í lögum og sé því ógilt. Hefur stefnandi í því sambandi bent á, að ákvæði þetta sé í ósamræmi við ákvæði 1. mgr. 13. gr. reglugerðarinnar, en þar segir, að til félaga teljist í þessu sambandi hvers konar félög, sem fallið geti undir a- til c-liði 3. gr. laga nr. 6 frá 1935.

Þá hefur stefnandi bent á, að þótt hún hafi ýmsar heimildir til ráðstafana á fjármunum búsins, þá sé það ekki hennar einkaeign og forræði hennar á því bundið ýmsum takmörkunum. Þannig geti samerfingjar hennar krafizt skipta á búinu samkvæmt ákvæðum 72. gr. laga nr. 20 frá 1923 um skyldur og réttindi hjóna og jafnvel riftað gerningum, sem hún hafi gert, sbr. ákvæði 2. mgr. 66. gr. laganna. Af öllu þessu sé ljóst, að hér sé raunverulega um sameignarfélag að ræða og við álagningu stóreignaskattsins hafi borið að skipta eignunum milli sameigendanna í réttum eignarhlutföllum. Hennar eign í búinu sé aðeins hennar búshelmingur og erfðahluti. Af þeirri eign beri henni að greiða stóreignaskatt. Aðrir hlutar búsins séu eign lögráða barna hennar og þeim beri að greiða skatt af þeirra eignum, en henni ekki.

Sýknukröfu sína byggir stefndi á því, að ákvæði 1. gr. reglugerðar nr. 133 frá 1950, þar sem boðið er að leggja skuli stóreignaskatt á dánarbú, sé gilt og hafi næga stoð í ákvæðum 12. gr. laga nr. 22 frá 1950. Búi, þar sem maki sitji í óskiptu búi samkvæmt ákvæðum VIII. kafla laga nr. 20 frá 1923, verði á engan hátt jafnað til félaga. Sá, er sitji í óskiptu búi, hafi eignarráð yfir öllum fjármunum búsins og geti ráðstafað þeim eftir eigin geðþóttu, án þess að þurfa að leita samþykkis samerfingja sinna. Með samþykki sínu á búsetu hafi samerfingjarnir afsalað sér rétti til afskipta af búinu og falið eftirlifandi maka öll umráð þess. Það verði ekki litið á slíkt bú öðruvísi en einstaklingseign og þann, sem í búinu situr, sem eiganda þess, bæði í öllum skiptum manna á milli og við álagningu skatta. Almennur eignarskattur og tekjuskattur hafi ætíð verið lagður á þann, er í búinu sat, og reiknaður af öllum eignum og tekjum búsins, án tillits til hinna einstöku erfðahluta í því. Af forsögu ákvæða laga nr. 22 frá 1950 um stóreignaskatt, tilgangi laganna og orðalagi 12. gr. þeirra, sé ljóst, að löggjafinn ætlist til, að undantekningarákvæði 3. mgr. 12. gr. eigi aðeins við um félög, en alls ekki óskipt búi. Í búum sé heldur alls ekki hægt að tala um hlutafjár- eða stofnfjáreign einstakra erfingja, en það er einmitt grundvöllurinn, þegar eign félaga er skipt á einstaka eigendur.

Samkvæmt þessu telur stefndi, að tvímælalaust sé, að stefnandi beri að greiða stóreignaskatt af öllum fjármunum búsins, án tillits til þess, að samerfingjar hennar kunni að eignast hluta af því síðar, er búskipti hafa farið fram.

Þann 31. desember 1949 sat stefnandi máls þessa í óskiptu búi eftir

látinn eiginmann sinn og hafði til þess samþykki samerfingja sinna, barna þeirra hjóna, sem öll voru lögráða. Réttur hennar yfir búinu fór eftir ákvæðum VIII. kafla laga nr. 20 frá 1923. Samkvæmt ákvæðum 1. mgr. 66. gr. þeirra laga hafði stefnandi eignarráð yfir öllum fjármunum búsins. Hún gat því ráðstafað þeim eftir vild og varð ekki svipt þeirri heimild, nema hún bryti stórlega af sér í fjárráðum. Samerfingjar hennar höfðu engan ráðstöfunarrétt á væntanlegum eignarhluta sínum í búinu, sbr. ákvæði 74. gr. laganna, og skuldheimtumenn þeirra gátu ekki leitað fullnustu í þessum fjárréttindum þeirra. Telja verður, að sama reglan eigi þar við um skattheimtu sem aðra skuldheimtu. Í 1. mgr. 12. gr. laga nr. 22 frá 1950 segir, að leggja skuli stóreignaskattinn á eignir allra einstaklinga, sem skattskyldir séu samkvæmt ákvæðum 1. og 2. kafla laga nr. 6 frá 1935. Frá þessari reglu er gerð sú undantekning í upphafi 3. mgr. 12. gr., að félög skuli ekki greiða skatt þennan.

Þegar virtar eru reglur VIII. kafla laga nr. 20 frá 1923 um setu í óskiptu búi, er ljóst, að þar er um að ræða sérstaka tegund sameignar, en ekki verður talið, að hægt sé að telja slíkt fyrirkomulag fjármála félag. Þegar gætt er hinna viðtæku heimilda stefnanda til ráðstöfunar á fjármunum búsins og þess, að skuldheimtumenn annarra erfingja geta á engan hátt leitað fullnustu í eignum búsins til greiðslu gjalda erfingjanna, þá verður að telja rétt, að hún greiði ein skatt af öllum eignum búsins, enda hefur hún ein heimildir til að inna af hendi gjöld af því fé. Samkvæmt þessu verður að telja rétt, að á stefnandi sé lagður stóreignaskattur, reiknaður af öllum eignum búsins.

Með vísan til þessa verður að taka sýknukröfu stefnda til greina.

Eftir þessum málalokum og með hliðsjón af málsatvikum öllum þykir rétt, að stefnandi greiði stefnda málskostnað, er þykir hæfilega ákveðinn kr. 1000.00.

Benedikt Sigurjónsson kvað upp dóm þennan sem setuborgardómari samkvæmt umboðsskjali, útgefnu 23. apríl 1952, en með úrskurði, uppkveðnum á bæjarþingi Reykjavíkur 18. apríl s.l., vék hinn reglulegi héraðsdómari, Einar Arnalds borgardómari, sæti í máli þessu.

Dómsorð:

Stefndi, fjármálaráðherra f. h. rikissjóðs, skal vera sýkn af kröfum stefnandi, Jakobínu Guðmundsdóttur, í máli þessu.

Stefnandi greiði stefnda kr. 1000.00 í málskostnað innan 15 daga frá lögbirtingu dóms þessa að viðlagðri aðför að lögum.