Mánudaginn 30. apríl 1979.

Nr. 229/1976. **Báran h/f**
(Vilhjálmur Þórhallsson hrl.)
gegn
Jóni Eysteinssyni bæjarfógeta, innheimtumanni ríkissjóðs í Keflavík, og gagnsök
(Helgi V. Jónsson hrl.).

Skattamál. Viðhaldskostnaður fasteignar. Gagnsök vísað frá Hæstarétti.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Ármann Snævarr, Benedikt Sigurjónsson, Björn Sveinbjörnsson, Logi Einarsson og Magnús Þ. Torfason.

Aðaláfrýjandi hefur áfrýjað máli þessu með stefnu 2. desember 1976, að fengnu áfrýjunarleyfi 9. nóvember s. á. Krefst hann þess, að hinum áfrýjaða lögtaksúrskurði verði hrundið og synjað um framgang hins umbeðna lögtaks. Þá krefst hann málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Gagnáfrýjandi hefur áfrýjað máli þessu með stefnu 28. janúar 1977. Krefst hann þess, að lagt verði fyrir fógeta að gera lögtak hjá aðaláfrýjanda til tryggingar 121.532 krónum auk 1½% dráttarvaxta á mánuði af 58.555 krónum frá 1. júlí 1975 til 31. júlí s. á. og af 121.532 krónum frá þeim degi til 30. apríl 1976, 2% dráttarvaxta af sömu fjárhæð frá þeim degi til 30. nóvember 1976 og 2½% dráttarvaxta á mánuði eða broti úr mánuði af sömu fjárhæð frá þeim degi til greiðsludags. Hann krefst málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Úrskurður héraðsdóms í máli þessu var kveðinn upp 14. júlí 1976. Áfrýjunarstefna var birt 30. resember 1976. Voru því liðnar meira en átta vikur frá uppkvaðningu hins áfrýjaða úrskurðar og meira en fjórar vikur frá birtingu áfrýjunarstefnu, þegar gagnáfrýjandi áfrýjaði málinu 28. janúar 1977. Var gagnáfrýjun málsins því óheimil, sbr. 1. mgr. 11.

gr. laga nr. 29/1885 og 1. og 3. mgr. 20. gr. laga nr. 75/1973, og ber að vísa gagnsökinni frá Hæstarétti.

Fyrir Hæstarétt hefur verið lögð skýrsla ríkisskattstjóra frá 29. janúar 1979, þar sem rakin er saga ákvæða laga nr. 68/1971 og 7/1972 svo og ákvæða reglugerða nr. 355/1972 og 257/1974 um viðhaldskostnað húsnæðis og lýst skattalegri meðferð slíks viðhaldskostnaðar samkvæmt ákvæðum þessum.

Í máli þessu er einungis deilt um skatta áfrýjanda árin 1974 og 1975, og hafa málsaðiljar lýst því yfir, að ef breyting sú, sem skattstjóri gerði á kostnaði áfrýjanda af viðhaldi fasteignar hans, verði talin ógild, þá falli niður skattur sá, sem lögtaks er krafist fyrir í máli þessu.

Um langt skeið var í skattalögum ákvæði þess efnis, að fjármálaráðherra gæti ákveðið frádráttarbæran viðhaldskostnað fasteignar sem ákveðinn hundraðshluta af brunabóta- eða fasteignamatsverði hennar. Ekki var þó heimild þessi notuð. Með 2. mgr., sbr. 1. mgr. E liðs 12. gr. laga nr. 30/1971, síðar 2. mgr., sbr. 1. mgr. E liðs 15. gr. laga nr. 68/1971, var greind heimild þrengd þannig, að hún var takmörkuð við íbúðarhúsnæði manns, er hann notaði sjálfur og fjölskylda hans, og eina íbúð aðra, er hann ætti. Um heimild skattgreiðanda til að draga viðhaldskostnað annarra fasteigna frá tekjum sínum skyldi því fara eftir meginreglunni í A lið 11. greinar laganna, er miðar við raunverulegan viðhaldskostnað.

Með ákvæði 9. tl. 7. gr. laga nr. 7/1972 var 1. mgr. E liðs 15. gr. laga nr. 68/1971 enn breytt. Voru hin sérstöku ákvæði þessarar málsgreinar um frádrátt vegna fyrninga, sem aðeins tóku til íbúðarhúsnæðis, sem maður notaði sjálfur, og einnar íbúðar annarrar, nú látin gilda um allt íbúðarhúsnæði. Ákvæði 2. og 3. mgr. héldust hins vegar óbreytt, þar á meðal tilvísunin í 2. mgr. um, að hún tæki til sama húsnæðis og 1. mgr. Var síðan ákveðið með reglugerð nr. 355/1972, sem talin er sett samkvæmt heimild í nefndum E lið 15. greinar, að árlegur frádráttarbær viðhaldskostnaður íbúðarhúsnæðis skyldi vera ákveðinn hundraðshluti af fast-

eignamatsverði þess. Var reglugerðarákvæðinu beitt um allt íbúðarhúsnæði, þar á meðal það húsnæði áfrýjanda, sem um er fjallað í málinu.

Það leiðir af tilvísun 2. mgr. E liðs 15. gr. til næstu málsgreinar á undan, að heimildin til að ákveða frádráttarbæran viðhaldskostnað húsnæðis sem fastan hundraðshluta af fasteignamatsverði þess er bundin við það húsnæði, sem greinir í 1. mgr. Þó að þess sé ekki sérstaklega getið í athugasemdum við frumvarp að lögum nr. 7/1972, að ætlunin sé að breyta reglum um frádrátt vegna viðhaldskostnaðar jafnframt reglum um frádrátt vegna fyrningar, verður þó ekki hjá því komist að líta svo á, vegna hinnar fortakslausu tilvísunar 2. mgr. E liðs til 1. mgr., að slík breyting hafi leitt af breytingunni á 1. mgr.

Svo sem sagt var, hefur ákvæði b liðs 2. gr. reglugerðar nr. 355/1972 stoð í 2. og 3. mgr. E liðs 15. gr. laga nr. 68/1971 og 55. gr. sömu laga, sem eigi verða taldar brjóta gegn ákvæðum 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrár nr. 33/1944.

Samkvæmt þessu verður að telja skattlagningu þessa heimila, og ber að leyfa framgang hinnar umbeðnu lögtaksgerðar til tryggingar 121.532 krónum.

Eftir þessum málalokum ber að dæma áfrýjanda til að greiða stefnda málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti, samtals 100.000 krónur.

Dómsorð:

Framangreindri gagnsök er vísað frá Hæstarétti.

Hið umbeðna lögtak skal fram fara til tryggingar 121.532 krónum.

Áfrýjandi, Báran h/f, greiði stefnda, Jóni Eysteinssyni bæjarfógeta, innheimtumanni ríkissjóðs í Keflavík, 100.000 krónur í málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti að viðlagðri aðför að lögum.

Úrskurður fógetaréttar Keflavíkur 14. júlí 1976.

Í máli þessu, sem þingfest var hinn 11. september 1975 og tekið til úrskurðar að loknum munnlegum málflutningi hinn 30.

júní sl., hefur gerðarbeiðandinn, innheimtumaður ríkissjóðs í Keflavík, krafist þess, að lögtak verði heimilað hjá gerðarþola, Bárunni h/f, Keflavík, til tryggingar greiðslu opinberra gjalda til ríkissjóðs, að fjárhæð kr. 121.532 auk vaxta og málskostnaðar að mati dómsins.

Af hálfu gerðarþola eru þær réttarkröfur gerðar, að synjað verði um framgang hinnar umbeðnu gerðar og honum úrskurðaður hæfilegur málskostnaður úr hendi gerðarbeiðanda.

Opinber gjöld þau, sem í máli þessu ræðir, eru hækkanir á tekjuskatti gerðarþola árin 1972 og 1974, kr. 4.015 og kr. 63.754, og tekjuskattur árið 1975, kr. 62.469. Er krafist lögtaks fyrir eftirstöðvum þessara gjalda, svo sem að framan greinir.

Um málavexti segir umboðsmaður gerðarþola m. a. eftirfarandi: „Báran h.f. var stofnað 14. nóvember 1963 í þeim tilgangi að kaupa húseign í Keflavík og annast rekstur hennar eins og stofnsamningur og samþykktir félagsins kveða á um. Hlutafé félagsins er aðeins kr. 152.000.00 og hluthafar milli 40 og 50, flestir búsettir hér í Keflavík. Með afsali, dagsettu 19. 3. '64, eignaðist umbjóðandi minn húseignina nr. 5 við Klapparstíg hér í bæ og á hana enn. Rekstur umbjóðanda míns hefur frá öndverðu takmarkast við útleigu á greindu húsi, sem er 35—40 ára gamalt. Má því geta nærri, að um ýmislegt viðhald hefur verið að ræða á húsinu. . . ."

Ágreiningsefni í máli þessu er það, hvort gerðarþola sé heimill frádráttur á útlögðum viðhaldskostnaði fasteignarinnar Klapparstígs 5, Keflavík, frá tekjum, áður en skattur verði á lagður. Samkvæmt skattframtölum gerðarþola frá umræddu tímabili hefur kostnaður af viðhaldi fasteignarinnar verið sem hér segir:

Árið 1971 kr. 21.464.00
Árið 1972 kr. 33.011.20
Árið 1973 kr. 456.251.00
Árið 1974 kr. 112.672.00

Með fullnaðarúrskurðum ríkisskattanefndar og skattstjórans í Reykjanesumdæmi um skattfjárhæðir er á því byggt með vísan til E liðs 15. gr. laga nr. 68/1971, sbr. 9. tl. 7. gr. laga nr. 7/1972, og b liðs 2. gr. reglugerðar nr. 228/1971, að veita skyldi til frádráttar tekjum ár hvert 1.5% af fasteignamati hússins Klapparstígs 5, Keflavík, eða kr. 11.565. Telur gerðarþoli, að af þessum sökum hafi hann borið miklu hærri tekjuskatt en ella árin 1972, 1974 og 1975 og t. d. hefði hann aðeins borið nokkur þúsund

krónur í tekjuskatt síðastnefnt ár, ef viðhaldskostnaður samkvæmt skattframtali þess árs hefði verið tekinn til greina.

Mótmæli sín og kröfur reisir gerðarþoli á eftirfarandi:

1. Að hið tilvitnaða reglugerðarákvæði eigi ekki nægjanlega stoð í lögum. Niðurlagsákvæði E liðs 15. gr. tekjuskattslaganna (nr. 68/1971), þ. e. tvær seinustu málsgreinarnar, kveði ekki á um það, hver megi ákveða hinn frádráttarbæra viðhaldskostnað. Auk þess felist í ákvæðinu ólögmætt og allt of víðtækt framsal löggjafans til skattayfirvalda og ætti ákvörðun sem þessi aðeins heima í almennum lögum.
2. Að rekstrarkostnað skuli draga frá tekjum, áður en skattur verði á þær lagður, sbr. þá meginreglu, sem fram komi í 1. mgr. 11. gr. tekjuskattslaga, þ. e. tekjuskattur verði aðeins lagður á hreinar tekjur.
3. Að „hið tilvitnaða lagaákvæði og reglugerðarákvæði" eigi ekki við um skattlagningu að því er sig varði.
4. Að sér hafi verið heimilt að færa tap sitt milli ára, þar til höfuðstóllinn næði því að verða réttur aftur, sbr. 2. mgr. 11. gr. tekjuskattslaga.

Gerðarbeiðandi rökstyður kröfur sínar einkum með eftirfarandi atriðum:

1. Ákvæði b liðs 2. gr. reglugerðar nr. 355/1972, sem kveður á um, að árlegur frádráttarbær viðhaldskostnaðar skuli vera 1.5% á ári af fasteignamatsverði íbúðarhúsnæðis, eigi næga stoð í 15. gr., E lið, laga nr. 68/1971, sbr. 7. gr., 9. tl., laga nr. 7/1972, enda séu heimildarákvæði af þessu tagi algeng í lögum, þannig að ráðherra sé heimilað að kveða nánar á um framkvæmd laga, fylla þau og skýra, auk þess sem heimilt sé að ákveða í lögum, að kveðið sé á um tiltekin atriði í reglugerð.
2. Undantekningar séu frá þeirri meginreglu 1. mgr. 11. gr. tekjuskattslaga, að reksturskostnað skuli draga frá tekjum, áður en skattur er á þær lagður, þar á meðal þær reglur, sem hér um ræðir, og leiði til þess, að frádráttarbær viðhaldskostnaður sé aðeins ákveðinn hundraðshluti af fasteignamatsverði. Vísar hann til orða greinargerðar með lögum nr. 7/1972 um tekjuskatt og eignarskatt því til stuðnings, að reglan eigi við um allt íbúðarhúsnæði, hvort sem það er í eign einstaklings eða félags og hvort sem eigandi býr í því, leigir það út eða lætur standa autt.
3. Rekstrartap gerðarþola á framtali hans 1973, kr. 4.697, hafi

verið fært á móti hagnaði hans á framtali 1974 samkvæmt heimild 2. mgr. B liðar 11. gr. tekjuskattslaga, en nefnt ákvæði heimili ekki frádrátt vegna öfugs höfuðstóls, sem myndaður hafi verið með ófrádráttarbærum viðhaldskostnaði.

Álit réttarins.

Allt frá því er lög nr. 74/1921 um tekjuskatt og eignarskatt voru sett, hafa verið ákvæði í lögum, er heimila ráðherra að að ákvarða með reglugerðum, hverjar framkvæmdir við fasteignir skuli teljast frádráttarbær viðhaldskostnaður svo og hvernig viðhaldskostnaður fasteigna skuli metinn, áður en skattlagning tekna fer fram, m. a. hefur heimild verið fyrir hendi til að ákveða, að frádráttarbær viðhaldskostnaður skuli vera viss hundraðshluti af fasteigna- eða brunabótaverði fasteignar. Síðastgreind heimild kemur fyrst fram með lögum nr. 6/1935 um tekjuskatt og eignarskatt, en er ekki notuð fyrr en með setningu reglugerðar nr. 228/1971, 2. gr., b liðs, þar sem ákveðið er, að árlegur frádráttarbær viðhaldskostnaður skuli vera 1.5 af hundraði af fasteignamatsverði íbúðarhúsnæðis úr steini. Samhljóða ákvæði er í 2. gr., b lið, reglugerðar nr. 355/1972, sem nam úr gildi reglugerð nr. 228/1971. Umrætt fyrirkomulag var við lýði þar til ákveðið var með setningu reglugerðar nr. 251/1974 (sic) að afnema fyrri reglu um ákvörðun frádráttarbærs viðhaldskostnaðar, og voru þá ákvæði þau, sem giltu fyrir setningu reglugerðar nr. 228/1971 um frádráttarbærni raunverulegs viðhaldskostnaðar tekin í gildi á ný.

Ákvæði b liðs 2. gr. reglugerða nr. 228/1971 og 355/1972 um, að frádráttarbær viðhaldskostnaður skuli vera 1.5% af hundraði fasteignamatsverðs íbúðarhúsnæðis, var í gildi fyrir skattárin 1971 til og með 1974. Ákvæðið hefur fullnægjandi stoð í 15. gr., E lið, laga nr. 68/1971, sbr. 7. gr., 9. tl., laga nr. 7/1972, en í 3. mgr. stafliðsins segir: „Fjármálaráðherra getur í reglugerð ákveðið . . . . . árlegan hundraðshluta fyrningar og viðhaldskostnaðar.“ Í 1. og 2. mgr. nefnds stafliðs segir: „Fyrningarverð íbúðarhúsnæðis skal vera jafnt fasteignamatsverði. Árlegan frádráttarbæran viðhaldskostnað húsnæðis, sem fyrnt er samkvæmt 1. mgr., má ákveða sem fastan hundraðshluta af fasteignamatsverði.“

Ótvírætt verður talið, að greint ákvæði taki til alls íbúðarhúsnæðis, hvernig sem háttað er eignaraðild eða formi og tilgangi rekstrar.

Ekki verður fallist á, að í 3. mgr. E liðs 15. gr. laga nr. 68/1971 felist ólögmætt framsal valds úr hendi handhafa löggjafavalds til handhafa framkvæmdarvalds. Ákvæðið er ívilnandi að því leyti sem það heimilar frádrátt frá tekjum gjaldenda, áður en skattur verði á þær lagður. Á hinn bóginn er ljóst, að meðallagsregla þessi miðar að einföldun og hagræðingu við ákvörðun á frádrætti vegna viðhaldskostnaðar íbúðarhúsnæðis, en ekki því að rýra rétt skattþegna.

Rétturinn lítur svo á, að heimild gerðarþola til að draga rekstrarkostnað sinn frá tekjum, áður en skattur verði á þær lagður, samkvæmt meginreglu A liðs 11. gr. laga nr. 68/1971 hafi sætt takmörkunum títtnefnds ákvæðis b liðs 2. gr. reglugerða nr. 228/1971 og 355/1972, sbr. 15. gr., E lið, laga nr. 68/1971, sbr. 7. gr., 9. tl., laga nr. 7/1972, að því er varðar viðhaldskostnað húseignarinnar Klapparstígs 5, Keflavík, þau skattár, sem um ræðir í máli þessu. Þá lítur rétturinn svo á, að heimild 2. mgr. B liðs 11. gr. laga nr. 68/1971 til að færa rekstrartap á milli ára taki aðeins til þess taps, sem myndast af frádráttarbærum rekstrarkostnaði. Verður þannig ekki fallist á, að gerðarþola hafi verið rétt að færa á milli ára rekstrartap, myndað af þeim hluta viðhaldskostnaðar, sem var ófrádráttarbær, samkvæmt því sem að framan greinir.

Samkvæmt framangreindu verður niðurstaða máls þessa sú, að heimila beri framgang hinnar umbeðnu lögtaksgerðar fyrir kr. 121.535 (sic) á ábyrgð gerðarbeiðanda, en kostnað gerðarþola.

Af hálfu gerðarbeiðanda var gerð krafa um vexti, án nánari tilgreiningar, við framlagningu greinargerðar hans 24. júní sl. Við munnlegan flutning málsins gerði umboðsmaður gerðarbeiðanda kröfu um lögleyfða dráttarvexti af álögðum gjöldum 1972, 1974 og 1975 frá eindaga hverrar greiðslu til greiðsludags. Vegna óskýrleika vaxtakröfu og þess, hve hún er seint fram komin, þykir bera að vísa henni frá.

Eftir úrslitum málsins þykir rétt, að gerðarþoli greiði gerðarbeiðanda málskostnað, sem þykir hæfilega ákveðinn kr. 30.000.

Sigurður Hallur Stefánsson héraðsdómari kvað upp úrskurð þennan.

Ályktarorð:

Hin umbeðna lögtaksgerð fyrir kr. 121.535 (sic) á fram að ganga.

Gerðarþoli, Báran h/f, greiði gerðarbeiðanda, innheimtumanni ríkissjóðs í Keflavík, kr. 30.000 í málskostnað innan 15 daga frá lögbirtingu úrskurðar þessa að viðlagðri aðför að lögum.

Miðvikudaginn 2. maí 1979.

Nr. 30/1979. **Jósafat Arngrímsson**
gegn
Samvinnubanka Íslands h/f
Víði Finnbogasyni h/f
Pétri Péturssyni h/f
Bifreiðastöð Stykkishólms
bæjarsjóði Keflavíkur
Verzlunarbanka Íslands h/f
Jóni G. Zoëga héraðsdómslögmanni
Halldóri Sigurðssyni og
Brunabótafélagi Íslands.

Útivistardómur. Ómaksbætur.

Dómur Hæstaréttar.

Málssókn þessi fellur niður.

Áfrýjandi, Jósafat Arngrímsson, er eigi sækir dómþing í máli þessu, greiði 7.000 króna útivistargjald til ríkissjóðs, ef hann vill fá mál sitt tekið fyrir af nýju.

Einnig greiði hann stefndu, Samvinnubanka Íslands h/f, Víði Finnbogasyni h/f, Pétri Péturssyni h/f, Bifreiðastöð Stykkishólms, Verzlunarbanka Íslands h/f, Jóni G. Zoëga héraðsdómslögmanni og Halldóri Sigurðssyni, sem sótt hafa dómþing í málinu og krafist ómaksbóta, 15.000 krónur í ómaksbætur hverjum að viðlagðri aðför að lögum.
