Föstudagur 18. apríl 1986.

Nr. 134/1984. **Thor R. Thors**
Richard Thors
Þórður Thors
Unnur Thors og
Jóna Íris Thors
(Jón Steinar Gunnlaugsson hrl.)
gegn
Kolbeinsstaðahreppi
(Þorsteinn Júlíusson hrl.)

Stjórnarskrá. Skattar. Sératkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Magnús Þ. Torfason, Bjarni K. Bjarnason, Guðmundur Jónsson, Guðmundur Skaftason, Halldór Þorbjörnsson, Magnús Thoroddsen og Þór Vilhjálmsson.

Áfrýjendur skutu málinu til Hæstaréttar með stefnu 17. júlí 1984. Þeir krefjast sýknu af kröfum stefnda og greiðslu málskostnaðar óskipt bæði í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða dóms með þeim breytingum að vextir verði dæmdir 2,75% á mánuði frá 1. september 1984 til 1. febrúar 1985, 3,75% á mánuði frá þeim degi til 1. mars s.á., 4% á mánuði frá þeim tíma til 1. júní s.á., 3,5% á mánuði frá þeim tíma til 1. september s.á., 3,75% á mánuði frá þeim tíma til 1. mars 1985 og 2,75% á mánuði frá þeim tíma til greiðsludags. Þá krefst hann málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

Nokkur ný skjöl hafa verið lögð fyrir Hæstarétt.

Telja verður að veiðiréttindi áfrýjenda í Haffjarðará falli undir 5. mgr. 3. gr. laga nr. 73/1980 um tekjustofna sveitarfélaga, áður 4. mgr. 3. gr. laga nr. 8/1972. Nýtingu hlunnindanna ber að skoða sem atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi af hálfu áfrýjenda í þessu tilviki. Enginn þeirra hefur búsetu í Kolbeinsstaðahreppi og verður samkvæmt málflutningi aðila að telja, að áfrýjendum hafi verið gert að greiða tekjuútsvar af arði af veiðihlunnindunum eftir því sem 22. gr. laga nr. 73/1980 mælir fyrir um.

Gjald það er málið snýst um er lagt á jafnframt hinum almenna

fasteignaskatti og á sama gjaldsstofn, þ.e. virðingarverð hlunnindanna við fasteignamat. Gjaldskyldan nær aðeins til hlunninda í eign utansveitarmanna. Þótt gjaldið sé að formi til lagt á sem fasteignaskattur benda matsreglur gjaldstofnsins, sbr. 5. tl. 7. greinar reglugerðar nr. 406/1978 um fasteignaskráningu og fasteignamat, fremur til þess að virða beri það í raun sem skatt á tekjur. Til þess bendir einnig að gjaldstiginn er með ólíkindum hár ef aðeins væri um að ræða árlegan skatt á verga eign. Af framangreindu leiðir að tekjur áfrýjenda af hlunnindunum hafa verið skattlagðar bæði eftir búsetu þeirra og einnig af stefnda.

Um langa hríð var í lögum heimild til að leggja utan heimilssveitar útsvar á gjaldendur, er stunduðu atvinnu eða atvinnrekstur í öðrum hreppum eða sveitarfélögum en heimilissveit sinni. Jafnframt þessari heimild gilti sú regla, margítrekuð með lögum, að ekki skyldi leggja á sama gjaldstofn nema í einu sveitarfélagi. Með þessari meginreglu var komið í veg fyrir misræmi við álagningu vegna búsetu gjaldandans.

Í máli þessu veltur gjaldskylda áfrýjenda á búsetu þeirra eins og fyrr greinir. Þegar til þess er litið hversu mjög jafnræði þeirra er raskað með þessum skatthættum þykir með tilvísun til grunnreglu 67. gr. stjórnarskrárinnar, samhliða fyrri venju í löggjöf um hliðstæð efni, eigi vera gild lagaheimild fyrir álagningu gjaldsins.

Samkvæmt framanrituðu ber að sýkna áfrýjendur af kröfum stefnda í málinu.

Eftir þessum úrslitum ber stefnda að greiða áfrýjendum óskipt málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti 50.000,00 krónur.

Dómsorð:

Áfrýjendur, Thor R. Thors, Richard Thors, Þórður Thors, Unnur Thors og Jóna Íris Thors, eiga að vera sýknir af kröfum stefnda, Kolbeinsstaðahrepps, í máli þessu.

Stefndi greiði áfrýjendum óskipt málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti samtals 50.000,00 krónur.

Dómi þessum ber að fullnægja að viðlagðri aðför að lögum.

Sératkvæði
hæstaréttardómaranna Bjarna K. Bjarnasonar, Guðmundar Jónssonar og Magnúsar Þ. Torfasonar.

Skattur sá sem lögmæltur er í 5. mgr. 3. greinar laga nr. 73/1980, áður 4. mgr. 3. greinar laga nr. 8/1972, er lagður á sem viðbót við hinn almenna fasteignaskatt samkvæmt 2. málsgr. sömu greinar en aðeins á hluta af gjaldstofni hans, þ.e. á virðingarverð hlunninda af fasteign svo sem þau eru sérstaklega metin að fasteignamati samkvæmt matsreglum 5. greinar og 7. greinar reglugerðar nr. 406/1978 um fasteignaskráningu og fasteignamat, og þó því aðeins að þau séu eign utansveitarmanna.

Skattauki þessi er því skattur af eign eins og hinn almenni fasteignaskattur samkvæmt 2. málsgrein 3. greinar laganna. Breytir það þessu ekki þó að í 5. tl. 7. greinar reglugerðarinnar sé mælt fyrir um að hlunnindi skuli metin við fasteignamat eftir arðsemi þeirra, svo sem segir nánar í því ákvæði, og ekki heldur það að skattaukanum kann að einhverju leyti að vera ætlað að bæta sveitarfélögum upp tekjumissi af útsvarsgreiðslum vegna þess að utansveitarmenn, sem útsvarsskyldir eru í öðru sveitarfélagi, eiga og nýta hlunnindi af fasteignum í sveitarfélaginu.

Fasteignaskattsaukinn samkvæmt 5. mgr. 3. greinar á hlunnindi í eigu utansveitarmanna er hár af árlegum skatti á verga eign að vera og margfalt hærri en sá fasteignaskattur af hlunnindum sem þeim og öðrum eigendum hlunninda ber að greiða samkvæmt 2. málsgr. greinarinnar. Sá mikli munur á gjaldhæð fasteignaskatts að þessu leyti ræðst samkvæmt lögunum eingöngu af búsetu gjaldenda. Verður að telja að hin stórfellda mismunun gjaldenda með þessum hætti samrýmist ekki lögmætum skattlagningarsjónarmiðum og að eignaskerðing sú, sem leiðir af 5. mgr. 3. greinar laganna, fái ekki staðist gagnvart 67. grein stjórnarskrárinnar.

Samkvæmt þessu erum við samþykkir dómsorði meiri hluta dómenda.

Dómur aukadómþings Snæfellsnes- og Hnappadalssýslu 28. júní 1984.

Stefnandi málsins er Guðmundur Albertsson (3039-4208) oddviti, f.h. Kolbeinsstaðahrepps (5654-2817), Snæfellsnes- og Hnappadalssýslu.

Stefndu eru Thor R. Thors (8884-3371), Hamarsgötu 8, Seltjarnarnesi,

Richard Thors (7346-4994) til heimilis í Bandaríkjum Norður- Ameríku, Þórður Thors (9529-3956), Langholtsvegi 118 A, Reykjavík, Unnur Thors (8999-4098), Bergstaðastræti 84, Reykjavík og Jóna Íris Thors (5239-4147) til heimilis að Snöflingegatan 7, 43139 Mölndal, Svíþjóð.

Málið er rekið og dæmt í aukadómþingi Snæfellsnes- og Hnappadalssýslu sem mál nr. 28/1983.

Stefna í málinu er gefin út 8/6 1983, löglega birt og fallið frá stefnufresti.

Málið er þingfest 10. júní 1983 og dómtekið að loknum munnlegum málflutningi hinn 20. júní 1984. Dómurinn er kveðinn upp í sýsluskrifstofunni í Stykkishólmi af Jóni S. Magnússyni ftr.

Dómkröfur stefnanda eru þær, að stefndu verði in solidum dæmdir til þess að greiða honum skuld að fjárhæð kr. 72.669 með vöxtum eins og ákvarðanir Seðlabanka Íslands segja til um á hverjum tíma.

Stefndu gera þær dómkröfur að þeir verði sýknaðir af kröfum stefnanda og stefnandi verði dæmdur til þess að greiða þeim málskostnað.

Í stefnu er málavöxtum lýst þannig: Skuldin er vegna vangoldins fasteignaskatts af hlunnindum Haffjarðarár fyrir árin 1980-1982, en stefndu eru eigendur árinnar. Stefnandi hefur lagt á eigendur árinnar svonefndan „hlunnindaskatt" sem nemur 4% af fasteignamati hlunninda árinnar hálfrar, en áin liggur á mörkum Kolbeinsstaðahrepps og Eyjarhrepps. Skatt þennan hafa stefndu alfarið neitað að greiða. Skuldin sundurliðst sem hér segir:

1) Álagning 1980 gjaldd. 1/5 1980	kr.	15.698
2) Álagning 1981 gjaldd. 1/5 1981	—	22.841
3) Álagning 1982 gjaldd. 1/5 1982	—	34.160
Samtals	kr.	72.669

Málsástæður og lagarök stefnanda eru þau að krafa hans sé byggð á niðurlagsákvæði 3. gr. laga nr. 73/1980 um tekjustofna sveitarfélaga. Með því ákvæði sé sveitarstjórn heimilað að leggja skatt á hlunnindi, sem eru í eigu utansveitarmanna, sem nemur 4% af virðingarverði þeirra. Þessarar heimildar hafi stefnandi neytt enda öllum skilyrðum nefnds lagaákvæðis fullnægt. Stefndu (sic) óskuðu lögtaks fyrir umræddum skatti ársins 1980. en synjað var um framgang þess þar eð ekki hefði verið leitað úrskurðar yfirfasteignamatsnefndar um ágreining aðila um gjaldskyldu gerðarþola. Í framhaldi af úrskurði fógetaréttar var leitað úrskurðar yfirfasteignamatsnefndar og staðfesti nefndin gjaldskyldu stefndu. Ákvæði 3. mgr. 4. gr. laga nr. 73/1980 sé því fullnægt. Þrátt fyrir úrskurð yfirfasteignamatsnefndar hafa stefndu eigi fengist til að greiða umræddan hlunnindaskatt og verður því eigi hjá því komist að heimta skuldina með lögsókn. Stefndu

hafa mótmælt greiðsluskyldu sinni en ekki hefur kröfum stefnanda verið mótmælt tölulega.

Stefndu lýsa málavöxtum þannig: Mál þetta snýst um það hvort stefnanda sé heimilt að leggja á stefndu svokallaðan hlunnindaskatt samkvæmt 5. mgr. 3. gr. laga nr. 73/1980 (áður 4. mgr. 3. gr. laga nr. 8/1972). Ekki er ágreiningur um staðreyndir málsins milli aðila og ekki heldur tölulegur ágreiningur.

Málsástæður stefndu eru eftirfarandi:

1. Í skattlagningunni felst slík mismunun skattborgaranna, sem óheimil verður að teljast samkvæmt almennum jafnræðisreglum löggjafarinnar og sérstaklega 67. gr. stjórnarskrárinnar. Mismununin er fólgin í því að búseta skattborgara er látin ráða því hvort þeir þurfa að gjalda skattinn eða eru undanþegnir honum. Þeir sem búsettir eru í sömu sveit og hlunnindi þeirra eru staðsett í eru undanþegnir honum. Svo er að sjálfsögðu ástatt um þorra þeirra manna sem slík hlunnindi eiga og beinist skattheimta þessi því að mjög takmörkuðum fjölda skattborgaranna og m.a.s. aðeins að hluta þeirra manna sem eiga fasteignahlunnindi. Samkvæmt athugun, sem gerð var fyrir nokkrum árum á framkvæmd álagningar hlunnindaskattsins í sveitarfélögum, kom í ljós að í þeim sveitarfélögum, þar sem heimildin er á annað borð notuð (sem var aðeins í 46 sveitarfélögum), lendir hún til jafnaðar á aðeins 23% af eigendum hlunnindajarða, en 77% eigenda hlunnindajarða í þessum sveitarfélögum sleppa við skattinn, sbr. nánar dskj. nr. 11.

2. Ljóst er, að hlunnindaskatturinn er hreinn aukaskattur á þá aðila sem hlunnindi eiga utan heimilissveitar sinnar. Þessir aðilar greiða tekjuútsvar af tekjum sínum í því sveitarfélagi þar sem þeir eru heimilisfastir, þ. á m. af hlunnindatekjum sínum.

3. Þá er á það að benda að hlunnindaskatturinn verður að teljast hærri en svo að eðlileg skattlagningarsjónarmið verði talin búa þar að baki. Að þessu leyti er skattgreiðendum mismunað eftir búsetu svo að í bága fer við grundvallarreglur um lögmæti skattlagningar.

4. Þá verður að telja, að hugtakið hlunnindi í lögum nr. 73/1980 (nr. 8/1972) nái ekki til veiðiréttinda umbj.m. í Haffjarðará. Í þessu sambandi má sérstaklega á það benda, að öll núverandi veiði í Haffjarðará verður rakin til ræktunar og friðunar á ánni um langt árabil og tekjur af henni verða raktar til fjárfestingar og fjárframlaga til reksturs, s.s. byggingar veiðihúss og reksturs í kringum það. Fyrir nokkrum áratugum var svo komið í Haffjarðará, að áin var orðin algerlega laxlaus, og hófust forverar umbj.m. þá handa um ræktun árinnar með seiðasleppingum og friðun. Þessi starfsemi, sem var mjög kostnaðarsöm, er undirstaðan undir þeirri

laxveiði sem nú er í ánni. Hér er því ekki um náttúrleg hlunnindi að ræða, heldur afrakstur mikillar fjárfestingar.

Niðurstaða.

Málsástæður stefndu verða nú teknar til athugunar lið fyrir lið:

Um 1. Heimild löggjafans til þess að leggja á skatta er að finna í 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944. Álíta verður að í þessum ákvæðum stjórnarskrárinnar felist réttur löggjafans til þess að ákvarða sveitarstjórnum heimild til þess að leggja á opinber gjöld til þarfa sveitarfélaganna. Sveitarstjórnum er og veitt visst svigrúm í álagningu gjalda, og er jafnræði þegnanna ekki talið raskað með því. Þá verður heldur ekki á það fallist að álagning hlunnindaskatts feli í sér skerðingu á eignarréttarákvæði 67. greinar stjórnarinnar. Hér er um skatt að ræða sem samkvæmt lögum telst heimilt að leggja á, og verður ekki séð að skatturinn feli í sér eignaupptöku eða eignarnám.

Um 2. Hlunnindaskattur er lagður á nettóarð af hlunnindum, sem þó skal að jafnaði meta til grunnverðs með því að tífalda árlegan nettóarð sem af þeim fæst eða telja má eðlilegt að af þeim mætti hafa, sbr. reglugerð um fasteignaskráningu og fasteignamat nr. 406/1978, 7. gr. 5. tl. Ekki verður heldur talið að hér sé um tvísköttun að ræða þar sem allur kostnaður við nytjar hlunnindanna hefur verið dreginn frá áður en skatturinn er á lagður.

Um 3. Við skattlagningu er tíðum nokkurt álitamál hvað skattar skuli vera háir. Meginsjónarmið skattlagningar verður að teljast það að skatturinn nægi fyrir útgjöldum þess aðila sem skatttekjurnar fær og ætlaðar eru til sameiginlegra þarfa landsmanna allra eða íbúa einstakra sveitarfélaga. Stefndu hafa ekki sýnt fram á að óeðlileg skattlagningarsjónarmið búi að baki þeirri álagningu hlunnindaskatts sem hér er deilt um, og verður þessi mótbára stefndu því ekki tekin til greina.

Um 4. Í lögum um tekjustofna sveitarfélaga nr. 73/1980 er að finna heimild fyrir álagningu svonefnds hlunnindaskatts. Í 3. gr. laganna eru ákvæði um álagningu fasteignaskatta, og í 5. mgr. þeirrar greinar segir svo: „Auk þess skatts, sem um ræðir í 2. og 3. mgr. þessarar greinar, er sveitarstjórn heimilt að leggja skatt á hlunnindi sem eru í eign utansveitarmanna, sem nemur 4% af virðingarverði þeirra.“ Það liggur því fyrst fyrir að ákvarða hvað séu hlunnindi í skilningi laganna. Í almennum skilningi eru hlunnindi allvíðtækt hugtak. Hefðbundin skýrgreining hlunninda mun vera sú að hlunnindi séu búskapargagn jarða (fasteigna) sem fellur til af öðru en venjulegum búrekstri, eða allt annað en grasnytjar eða jarðargróði. Í munnlegum flutningi málsins lýstu lögmenn aðila yfir að Haffjarðará væri fasteign, enda er hún þannig skráð í afsals- og veðmálabókum sýslumanns-

embættisins í Snæfellsnes- og Hnappadalssýslu og er talin liggja hálf í Kolbeinsstaðahreppi og hálf í Eyjarhreppi. Í reglugerð nr. 406/1978 um fasteignaskráningu og fasteignamat, sem sett er samkvæmt lögum nr. 94/1976 um skráningu og mat fasteigna, eru í 5. gr. ákvæði um hvaða eignir skuli taka til sjálfstæðs mats, og segir svo í 4. tölulið: „Meta skal sérstaklega ítök og önnur fasteignaréttindi er ekki fylgja neinni ákveðinni fasteign, svo sem vatnsréttindi, námuréttindi, veiðiréttindi, beitarréttindi og jarðhitaréttindi, sem seld hafa verið undan jörðum og hefðu verið metin með jörðum ef aðskilnaður hefði ekki átt sér stað. Því aðeins skal meta slík réttindi að þau verði talin arðgæf þegar mat fer fram."

Í fasteignamati er fasteignin Haffjarðará ekki metin sérstaklega, heldur aðeins það sem kallað er í matinu: „hlunnindi lax/silungsveiði." Það er óumdeilt að eini afrakstur fasteignarinnar Haffjarðarár er veiði lax og silungs. Álitamál er hvort eini afrakstur fasteignar geti talist hlunnindi hennar. Væri þá nærri að álykta að fasteigninninni Haffjarðará fylgdu engin hlunnindi. Það ber þó að túlka orðið hlunnindi í víðtækri merkingu í skilningi laga nr. 73/1980, og samkvæmt 5. mgr. 3. gr. laganna (áður 4. mgr. 3. gr. laga nr. 8/1972) ber að telja að metin hlunnindi lax/silungsveiði í Haffjarðará séu réttur grundvöllur álagningar hlunnindaskatts. Ekki hefur verið sýnt fram á að veiði í ánni stafi af ræktun hennar, og verður að telja að veiði í henni sé náttúrleg afurð.

Samkvæmt því sem hér að framan hefur verið rakið verður niðurstaða dómsins sú að stefndu verða dæmdir til þess að greiða stefnanda in solidum kr. 72.669 með vöxtum eins og krafist er. Samkvæmt þessum úrslitum ber að dæma stefndu til þess að greiða stefnanda kr. 41.918 í málskostnað.

Dómsorð:

Stefndu, Thor R. Thors, Richard Thors, Þórður Thors, Unnur Thors og Jóna Íris Thors, greiði í einábyrgð stefnanda, Kolbeinsstaðahreppi, kr. 72.669 með 4,75% dráttarvöxtum á mánuði af kr. 15.698 frá 1/6 1980 til 1/6 1981, með 4,5% dráttarvöxtum á mánuði af kr. 38.509 frá 1/6 1981 til 20/4 1982, með 4% dráttarvöxtum á mánuði af sömu upphæð frá 20/4 1982 til 1/6 1982, með 4% dráttarvöxtum á mánuði af kr. 72.669 frá 1/6 1982 til 1/11 1982, með 5% dráttarvöxtum á mánuði frá þeim degi til 21/10 1983, með 4,75% dráttarvöxtum á mánuði frá þeim degi til 21.11 1983, með 4% dráttarvöxtum á mánuði frá þeim degi til 21/12 1983, með 3,25% dráttarvöxtum á mánuði frá þeim degi til 21/1 1984 og með 2,5% dráttarvöxtum á mánuði frá þeim degi til greiðsludags, og kr. 41.918 í málskostnað, allt innar 15 daga frá birtingu dóms þessa að viðlagðri aðför að lögum.