Fimmtudaginn 17. desember 1998.

Nr. 463/1998. **Sýslumaðurinn í Keflavík**
(Júlíus Magnússon fulltrúi)
gegn
Guðna Sigurðssyni
Birni Sigurðssyni
Önnu Karínu Sigurðardóttur
Magnúsi Sigurðssyni
Lilju Bragadóttur
Guðjóni Bragasyni
Sigríði Bragadóttur og
dánarbúi Braga Björnssonar og
Rósu Magnúsdóttur
(Vilhjálmur Þórhallsson hrl.)

Kærumál. Dánarbú. Erfðafjárskattur. Kæruheimild. Frávísun máls frá Hæstarétti.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Markús Sigurbjörnsson, Arnljótur Björnsson og Gunnlaugur Claessen.

Sóknaraðili skaut málinu til Hæstaréttar með kæru 18. nóvember 1998, sem barst réttinum ásamt kærumálsgögnum 24. sama mánaðar. Kærður er úrskurður Héraðsdóms Reykjaness 6. nóvember 1998, þar sem fallist var á kröfu varnaraðila um, að erfðafjárskattur vegna félagslegrar íbúðar að Suðurgötu 17 í Sandgerði, sem var í eigu dánarbús Braga Björnssonar og Rósu Magnúsdóttur, verði reiknaður af fasteignamatsverði hennar. Um kæruheimild vísar sóknaraðili til 133. gr. laga nr. 20/1991 um skipti á dánarbúum o. fl. Sóknaraðili krefst þess, að staðfest verði ákvörðun sín 16. júlí 1998 um að miða erfðafjárskatt af nefndri íbúð við innlausnarverð hennar í stað fasteignamatsverðs. Þá krefst sóknaraðili málskostnaðar í héraði og kærumálskostnaðar.

Varnaraðilar krefjast þess, að úrskurður héraðsdómara verði staðfestur og sóknaraðila gert að greiða þeim kærumálskostnað.

I.

Samkvæmt gögnum málsins lést Rósa Magnúsdóttir 30. maí 1997, en hún mun hafa setið í óskiptu búi sínu og eiginmanns síns, Braga Björnssonar, sem lést 4. ágúst 1986. Varnaraðilar, sem munu vera börn og barnabörn hinna látnu, luku einkaskiptum á dánarbúinu með greiðslu erfðafjárskatts samkvæmt erfðafjárskýrslu 25. september 1997. Í henni var verðmæti íbúðar dánarbúsins að Suðurgötu 17 í Sandgerði miðað við fasteignamatsverð, 4.407.000 krónur, en á móti var talin fram skuld við Byggingarsjóð verkamanna, sem hvíldi á íbúðinni, að fjárhæð 4.972.547 krónur.

Fyrir liggur, að íbúðin að Suðurgötu 17 var háð ákvæðum laga um félagslegar íbúðir. Af þeim sökum leysti Sandgerðisbær íbúðina til sín með greiðslu 3. september 1997 á 2.000.779 krónum, en sú fjárhæð virðist hafa verið studd við útreikning á eignarhluta seljanda frá 23. júní sama árs og ódagsett uppgjör vegna endurbóta á henni. Afsal var síðan gefið út til bæjarins 23. október 1997.

Sóknaraðili tilkynnti erfingjunum í hópi varnaraðila með bréfi 22. júní 1998, að ríkisendurskoðun hefði gert athugasemd um, að erfðafjárskattur þeirra hefði verið vanreiknaður um 129.220 krónur. Verður ráðið af gögnum málsins, að þessi fjárhæð vanreiknaðs erfðafjárskatts eigi rætur að rekja til þess, að ríkisendurskoðun taldi, að með réttu ætti að reikna skattinn meðal annars af verðinu, sem Sandgerðisbær greiddi fyrir áðurnefnda íbúð, en ekki af fasteignamatsverði hennar að frádreginni fjárhæð áhvílandi veðskulda. Í kjölfarið ákvað sóknaraðili 16. júlí 1998, að greiða bæri fyrrgreinda fjárhæð til viðbótar áður greiddum erfðafjárskatti, og veitti varnaraðilum frest til 1. september sama árs til að standa skil á skattinum. Málið er rekið um lögmæti þessarar skattálagningar sóknaraðila, en um meðferð þess fer eftir 119. gr. laga nr. 20/1991, sbr. 1. mgr. 13. gr. laga nr. 83/1984 um erfðafjárskatt, svo sem því ákvæði var breytt með 136. gr. laga nr. 20/1991.

II.

Af 1. mgr. 133. gr. laga nr. 20/1991 leiðir, að ekki verður kærður án leyfis Hæstaréttar úrskurður héraðsdómara um efnisleg lok máls, sem hefur verið rekið í héraði eftir reglum XVII. kafla laganna, ef almennum skilyrðum til áfrýjunar dómi í einkamáli er ekki fullnægt.

Ágreiningur málsaðila stendur um viðurkenningu á gjaldstofni til erfðafjárskatts, og er málið því ekki beinlínis rekið um fjárkröfu. Kemur þá í hlut Hæstaréttar að ákveða, hvort hagsmunir svari til áfrýjunarfjárhæðar, sbr. 3. mgr. 152. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, svo sem þeim var breytt með 6. gr. laga nr. 38/1994. Af því, sem áður greinir, er ljóst, að niðurstaða málsins ræður því, hvort erfðafjárskattur, sem deila aðila stendur um, hækki um 129.220 krónur frá því, sem lagt var til grundvallar í erfðafjárskýrslu 25. september 1997, eða standi óbreyttur. Þessa fjárhæð verður að telja hagsmunina, sem í húfi eru í málinu. Þeir ná ekki áfrýjunarfjárhæð samkvæmt 1. mgr. 152. gr. laga nr. 91/1991 með áorðnum breytingum. Verður því að vísa málinu sjálfkrafa frá Hæstarétti.

Sóknaraðili verður dæmdur til að greiða varnaraðilum kærumálskostnað, eins og nánar greinir í dómsorði, en við ákvörðun hans er litið til þess, að dánarbú Braga Björnssonar og Rósu Magnúsdóttur á ekki að réttu lagi að eiga aðild að málinu, enda verður mál samkvæmt 1. mgr. 13. gr. laga nr. 83/1984 með áorðnum breytingum rekið á milli sýslumanns og erfingja, sem erfðafjárskattur er lagður á.

Dómsorð:

Máli þessu er vísað frá Hæstarétti.

Sóknaraðili, sýslumaðurinn í Keflavík, greiði varnaraðilum, Guðna Sigurðssyni, Birni Sigurðssyni, Önnu Karínu Sigurðardóttur, Magnúsi Sigurðssyni, Lilju Bragadóttur, Guðjóni Bragasyni og Sigríði Bragadóttur, hverjum fyrir sig, 10.000 krónur í kærumálskostnað.

Úrskurður Héraðsdóms Reykjaness 6. nóvember 1998.

I.

Mál þetta, sem tekið var til úrskurðar að loknum munnlegum málflutningi 28. október 1998, var þingfest fyrir dóminum 10. september 1998.

Sóknaraðilar eru erfingjar í dánarbúi Braga Björnssonar, kt. 240122-4809, sem lést 4. ágúst 1986, og ekkju hans, Rósu Magnúsdóttur, kt. 020917-3699, er sat í óskiptu búi og lést 30. maí 1997, en bjó síðast að Suðurgötu 17, Sandgerði. Erfingjar eru:

A. Börn þeirra hjóna:
1. Lilja Bragadóttir, kt. 170151-2759, til heimilis að Efstalundi 9, Garðabæ,
2. Guðjón Bragason, kt. 221252-4469, til heimilis að Suðurgötu 16, Sandgerði,
3. Sigríður Bragadóttir, kt. 281049-3569, til heimilis að Sírekssstöðum, Vopnafirði.

B. Börn Rósu:
1. Guðni Sigurðsson, kt. 150941-3269, til heimilis að Hlíðargötu 29, Sandgerði,
2. Björn Sigurðsson, kt. 291142-3979, til heimilis að Grundarási 3, Reykjavík,
3. Sigurður Sigurðsson sem er látinn, en lætur eftir sig börnin Önnu Karínu, kt. 270275-5839, til heimilis að Þinghólsbraut 21, Kópavogi, og Magnús Kristinn, kt. 240880-4909, til heimilis að Þinghólsbraut 21, Kópavogi.

Varnaraðili er innheimtumaður erfðafjárskatts, sýslumaðurinn í Keflavík, fyrir hönd ríkissjóðs.

Dómkröfur sóknaraðila eru þær, að ákvörðun sýslumannsins í Keflavík frá 16. júlí 1998 um erfðafjárskatt af dánarbúinu verði hnekkt og gjaldstofn til erfðafjárskatts af íbúð dánarbúsins að Suðurgötu 17 í Sandgerði verði miðaður við fasteignamatsverð, en ekki innlausnarverð eða eignarhluta eiganda. Þá krefst sóknaraðili, db. Braga Björnssonar og Rósu Magnúsdóttur, málskostnaðar að skaðlausu úr hendi varnaraðila samkvæmt málskostnaðarreikningi.

Af hálfu varnaraðila er krafist staðfestingar á ákvörðun sýslumannsins í Keflavík frá 16. júlí 1998, að við skipti á dánarbúinu skuli miða gjaldstofn erfðafjárskatts við innlausnarverð, en ekki fasteignamat íbúðar. Þá krefst varnaraðili þess, að sóknaraðilum verði gert að greiða sér hæfilegan málskostnað að mati dómsins.

II.

Einkaskiptum á umræddu dánar- og félagsbúi lauk 23. september 1997. Meðal eigna búsins var félagsleg íbúð að Suðurgötu 17, Sandgerði, auðkennd 205. Í erfðafjárskýrslu, er sýslumaður samþykkti, er miðað við fasteignamatsverð íbúðarinnar, 4.407.000 kr., og var erfðafjárskattur greiddur í samræmi við þann gjaldstofn.

Við erfðafjárskýrslu þessa gerði ríkisendurskoðun athugasemd, taldi erfðafjárskatt vanreiknaðan um 129.220 krónur. Hinn hækkaði gjaldstofn var þannig fundinn:

Hrein eign til skipta skv. skýrslu	kr.	842.197
Innlausnarverð Sandgerðisbæjar v/félagslegrar íbúðar, Suðurgötu 17	–	1.911.354
Bakfærð íbúð Suðurgötu 17	–	(4.407.000)
Bakfært lán við Byggingarsjóð verkamanna	–	4.972.547
	Kr.	3.319.098

Ekki er tölulegur ágreiningur í málinu.

Með bréfi, dagsettu 22. júní 1998, til Ásbjörns Jónssonar hdl., umboðsmanns erfingja, framsendi sýslumaður athugasemdir ríkisendurskoðunar og krafði um eftirstöðvar erfðafjárskatts.

Í bréfi, dagsettu 30. júní 1998, mótmælir lögmaður erfingja framangreindri endurálagningu og vísar í svohljóðandi ákvæði 9. gr. laga um erfðafjárskatt nr. 83 frá 1984:

„Við ákvörðun gjaldstofns skal um eftirfarandi eignaliði miða við eftirfarandi, enda séu eignirnar ekki seldar [við nauðungarsölu]:

A. Fasteignir skulu taldar á fasteignamatsverði, sem í gildi er, þegar erfðafjárskattur er greiddur. Af leigulóðarréttindum skal einnig greiða erfðafjárskatt með sama hætti. Nú er eignarréttur að fasteign háður kvöð um innlausnarrétt tiltekins aðila, og skal þá leggja erfðafjárskatt á innlausnarverðið, sé það lægra en fasteignamatsverðið."

Síðan segir í bréfi lögmannsins: „Eins og segir í lagatextanum, er aðalreglan sú, að miða eigi gjaldstofninn við fasteignamatsverð eigna, nema innlausnarverðið sé lægra en fasteignamatsverðið.

Í ofangreindu dánarbúi var íbúðin metin á 6.942.128 krónur sem innlausnarverð, en fasteignamatið var 5.475.000 krónur. Þar af leiðandi er ljóst, að miða eigi gjaldstofninn við fasteignamatið frekar en innlausnarverðið, þar sem það er lægra. Það er engin lagaheimild fyrir því að nota eignarhluta seljanda (dánarbúsins) við sölu sem gjaldstofn.

Það væri í meira lagi óeðlilegt að miða gjaldstofninn við eignarhluta seljanda við sölu, þar sem þá væri aðilum mismunað á grundvelli þess að kaupa fasteign í félagslegu íbúðarkerfi eða á frjálsum markaði. Það er hvorki tilgangur erfðafjárlaga né laga um Húsnæðisstofnun ríkisins nr. 97 frá 1993. Hér verður ríkissjóður að gæta jafnræðis, en ekki mismuna erfingjum með óljósri lagatúlkun um gjaldstofna erfðafjárskattsins."

Með bréfi, dags. 8. júlí 1998, framsendi sýslumaður ríkisendurskoðun bréf lögmannsins og óskaði úrskurðar um það, „hvort miða eigi gjaldstofn við innlausnarverð eða fasteignamat, þegar um félagslegar íbúðir er að ræða".

Ríkisendurskoðun svarar með bréfi, dags. 10. júlí 1998, og bendir á, að í

lögum um erfðafjárskatt sé ekki að finna ákvæði, er heimili ríkisendurskoðun að úrskurða um umrætt álitaefni. Í þeim tilvikum, þar sem ágreiningur hafi orðið um réttmæti athugasemda stofnunarinnar, hafi hún leitað álits félagsmálaráðuneytisins, og er vísað til tveggja bréfa ráðuneytisins, sem voru svör við fyrirspurnum um álit félagsmálaráðuneytisins á því, hver teljist vera stofn til erfðafjárskatts samkvæmt 9. gr. laga nr. 83/1984 um erfðafjárskatt, þegar um er að ræða félagslegar íbúðir. Í bréfi ráðuneytisins, dags. 5. mars 1998, segir m. a.:

„Með lögum nr. 83/1984 voru gerðar allnokkrar breytingar á eldri löggjöf um erfðafjárskatt. Eru í 9. gr. laganna lögfestar reglur um gjaldstofn erfðafjárskatts. Í skýringum við ákvæðið í frumvarpi því, er varð að lögum nr. 83/1984, er vísað til þess, að lögfestar hafi verið reglur, sem þróast hefðu í framkvæmd. Ekki er að finna frekari skýringar við ákvæðið. Í A-lið 1. mgr. ákvæðisins er vísað til þess, að almennt skuli miða við fasteignamatsverð fasteignar. Frá þessu er vikið í 3. málslið, en þar segir: „Nú er eignarréttur að fasteign háður kvöð um innlausnarrétt tiltekins aðila, og skal þá leggja erfðafjárskatt á innlausnarverðið, sé það lægra en fasteignamatsverðið.“ Í bréfi ríkisendurskoðunar er óskað álits félagsmálaráðuneytisins á framangreindu. Í því máli, sem ríkisendurskoðun vísar til, er fjallað um innlausn félagslegrar eignaríbúðar. Fjallað er um innlausnarverð félagslegra íbúða í 87.–89. gr. laga nr. 97/1993 um Húsnæðisstofnun ríkisins. Félagslegar íbúðir eru síðan taldar í 36. gr. laganna.

Vegna fyrirspurnar ríkisendurskoðunar vísar ráðuneytið til bréfs ráðuneytisins frá 5. nóvember 1996 til allra sýslumanna um túlkun á „innlausnarverði“ samkvæmt framangreindu lagaákvæði, en þar segir meðal annars: „Með innlausnarverði félagslegra íbúða er átt við nettó eignarhlut eiganda, þ. e. greiðslu framkvæmdaaðila (húsnæðisnefnda) til eigenda við sölu íbúða, þ. e. eignarhlut eiganda að frádregnum hugsanlegum lausaskuldum og ógreiddum gjöldum. Vísast um þetta atriði til 88. og 89. gr. laga um Húsnæðisstofnun ríkisins nr. 97/1993 með síðari breytingum og 74. gr. og 75. gr. reglugerðar nr. 375/1996 um félagslegar íbúðir og Byggingarsjóð verkamanna.“

Samkvæmt framansögðu er það skoðun félagsmálaráðuneytisins, að stofn til erfðafjárskatts, þegar um er að ræða félagslegar íbúðir, sé eignarhluti eiganda, sem hann fær greiddan við innlausn framkvæmdaaðila (húsnæðisnefndar).“

Álit réttarins.

Ágreiningur aðila í máli þessu snýst um túlkun á 3. málslið í A-lið 1. mgr. 9. gr. laga um erfðafjárskatt nr. 83/1984, sem hljóðar svo: „Nú er eignarrétt-

ur að fasteign háður kvöð um innlausnarrétt tiltekins aðila, og skal þá leggja erfðafjárskatt á innlausnarverðið, sé það lægra en fasteignamatsverðið.“

Ákvæði 9. gr. laga nr. 83/1984 er glöggt og skýrt. Aðalreglan er sú, að gjaldstofn til erfðafjárskatts af fasteignum skal vera fasteignamat, og er aðeins ein undantekning orðuð. Engrar sérstakrar lögskýrgreiningar nýtur við til túlkunar á ákvæðinu, og verður því að leggja almenn lögskýringarsjónarmið til grundvallar. Í greininni felst efnislega ekkert annað en verið er að tryggja þeim, sem greiða eiga erfðafjárskatt af fasteign, að leiði viðmiðun við innlausnarverð í stað fasteignamats til lægri skattlagningar, skuli gjaldandinn njóta góðs af því. Hver hinn raunverulegi eignarhlutur db. er í fasteign, sem er háð kvöð um innlausnarrétt, getur að mati dómsins ekki vikið til hliðar réttinum til þess að miða við fasteignamatið. Þykja því vangaveltur um skýrgreiningu á hugtakinu innlausnarverð ekki þjóna neinum tilgangi, eins og kröfugerð er háttað í máli þessu.

Það liggur að mati dómsins í augum uppi, að rýmkandi lögskýring á þessu undantekningarákvæði er ekki tæk, allra síst gjaldþegni í óhag. Þvert á móti verður að gagnálykta frá ákvæðinu á þann veg, að þar séu tæmandi taldar undantekningar frá aðalreglu.

Samkvæmt framansögðu ber að fallast á dómkröfur sóknaraðila í máli þessu.

Eftir þessum úrslitum ber að dæma varnaraðila til þess að greiða sóknaraðila málskostnað, sem þykir hæfilega ákvarðaður 75.000 krónur.

Sveinn Sigurkarlsson héraðsdómari kveður upp úrskurð þennan.

Úrskurðarorð:

Gjaldstofn til erfðafjárskatts af félagslegri íbúð, aukenndri nr. 205, að Suðurgötu 17, Sandgerði, skal við skipti á dánar- og félagsbúi Braga Björnssonar og Rósu Magnúsdóttur vera fasteignamatsverð, en ekki innlausnarverð.

Varnaraðili, sýslumaðurinn í Keflavík, greiði sóknaraðila, db. Braga Björnssonar og Rósu Magnúsdóttur, 75.000 krónur í málskostnað.