

Dómsorð:

Viðurkenndur er sambeitarréttur sóknaraðilja, Steingríms Vilhjálmssonar, eiganda Laufhóls, að 1/3 — einum þriðja — hluta á Rísi og í fjalli í landi Miklahóls, eign varnaraðilja, Sigurmons Hartmannssonar, með þeim takmörkum á landinu, sem að framan greinir.

Enn fremur er viðurkenndur umferðarréttur til handa sóknaraðilja að sambeitarlandinu eftir gömlum rekstrarslóðum nær vestast í landi Miklahóls, og ber að setja hlið á girðingar, þar sem þær liggja þvert yfir rekstrarleiðina, eins og greint er að framan.

Málssóknarlaun skipaðs talsmanns sóknaraðilja, Sigurðar Ólasonar hæstaréttarlögmanns, kr. 140.000, og útlagður kostnaður hans, kr. 75.500, greiðist úr ríkissjóði.

Dómi þessum ber að fullnægja innan 15 daga frá birtingu hans að viðlagðri aðför að lögum.

Fimmtudaginn 5. apríl 1979.

Nr. 189/1977. Gjaldheimtan í Reykjavík

(Guðmundur Vignir Jónsson hrl.)

gegn

Einari Jónssyni

og gagnsök

(Gunnar Sæmundsson hdl.).

Skattamál. Sératkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómarnir Ármann Snævarr, Benedikt Sigurjónsson, Logi Einarsson, Magnús Þ. Torfason og Þór Vilhjálmsson.

Valtýr Guðmundsson, settur borgarfégeti, hefur kveðið upp hinn áfrýjaða úrskurð.

Aðaláfrýjandi hefur áfrýjað málinu með stefnu 26. októ-

ber 1977. Krefst hann þess, að hinn kærði úrskurður verði úr gildi felldur og lagt verði fyrir fólgeta að gera lögtak hjá gagnáfrýjanda til tryggingar eftirstöðvum opinberra gjalda, samtals að fjárhæð 482.401 króna auk 2½% dráttarvaxta fyrir hvern mánuð eða brot úr mánuði frá 6. apríl 1977 til 31. júlí s. á., en 3% dráttarvaxta fyrir hvern mánuð eða brot úr mánuði frá 1. ágúst 1977 til greiðsludags. Þá krefst aðal-áfrýjandi málskostnaðar úr hendi gagnáfrýjanda bæði í héraði og fyrir Hæstarétti.

Gagnáfrýjandi hefur áfrýjað málinu með stefnu 31. október 1977. Krefst hann staðfestingar hins kærða úrskurðar og málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Tekjuskattur sá og önnur gjöld, sem lögtaks er krafist fyrir í máli þessu, eru lögð á skaðabótafé, sem gagnáfrýjandi fékk greitt fyrir bifreið sína, er hún hafði eyðilagst í árekstri. Ákvörðun tekjuskattstofnsins er talin reist á ákvæðum 10. mgr., áður 9. mgr., E liðs, 7. gr. laga nr. 68/1971, en skattstofninn er hinn sami við ákvörðun annarra þeirra opinberu gjalda, sem í málinu greinir.

Að meginstofni kveður nefndur E liður 7. greinar á um skyldu skattgreiðanda til að greiða tekjuskatt af ágóða af sölu fasteignar eða lausafjár í vissum tilvikum, þó að sala eignar falli ekki undir atvinnurekstur skattgreiðanda. Fjallar hann því um lagafrávik frá meginreglunni í A lið 10. gr. laganna um, að tekjuskatt skuli ekki leggja á tekjur af sölu eigna skattgreiðanda, nema salan falli undir atvinnurekstur hans.

Í 1. ml. 10. mgr. E liðs, sem áður var nefnd, segir svo: „Bætur vegna altjóns og eignarnámsbætur teljast sem söluverð í þessu sambandi.“ Er eigi ótvírætt, hvort skýra beri orðin „í þessu sambandi“ í hinu tilvitnaða ákvæði fremur svo, að með þeim sé höfðað til ákvæða E liðs 7. gr. í heild eða þau vísi aðeins til næstu málsgreinar á undan, þ. e. 9. mgr. E liðs 7. gr., sem er svohljóðandi: „Falli sala eigna undir atvinnurekstur skattþegns, telst ágóði af sölu þeirra ávallt að fullu til skattskyldra tekna á söluári. Ágóði telst mis-
munur á söluverði eignanna annars vegar og kaupverði,

kostnaðarverði eða bókfærðu verði þeirra hins vegar.“ Leiðir fyrri skýringarkosturinn til þess, að greiddar skaðabætur eða vátryggingarbætur vegna algers tjóns, svo og eignarnámsbætur, verða jafnan skattlagðar, eins og um væri að ræða söluandvirði eignar. Hins vegar felur síðari skýringarkosturinn í sér, að til skattgreiðslu af bótum þessum kemur því aðeins, að um sé að ræða sölu eignar í atvinnurekstri skattgreiðanda.

Ákvæði 10. mgr. E liðs 7. gr. laga nr. 68/1971 var lögtekið með 3. tl. 4. gr. laga nr. 30/1971 um breytingu á lögum nr. 90/1965 um tekjuskatt og eignarskatt. Breytti ákvæðið E lið 7. gr. laga nr. 90/1965 til mikilla muna. Greinargerð með lagafrumvarpinu tekur ekki af tvímæli um það, hversu viðtæka breytingu frá eldri reglum um skattlagningu skaðabóta eða vátryggingarfjár ákvæðinu sé ætlað að gera né á hverjum lagasjónarmiðum breytingin sé reist. Var þó ærin ástæða til að víkja sérstaklega að þessum atriðum, ef ætlunin var sú, að lögfesta svo viðtæka heimild til skattlagningar skaðabóta og vátryggingarbóta, sem leiða mundi af hinni rýmri skýringu ákvæðisins, þeirri sem fyrr var nefnd, eigi síst þar sem ákvæðið þannig skilið hefði gagngert breytt þeim reglum, sem lengi höfðu gilt um skattlagningu slíkra bóta, þess efnis að bætur þessar bæri ekki að telja til skattskyldra tekna. Studdist það við ákvæði b liðs 10. gr. laga nr. 74/1921 svo og samsvarandi ákvæði yngri laga um, að m. a. útborgaðar brunabætur teldust ekki skattskyldar tekjur. Var þeirri reglu í lagaframkvæmd einnig beitt um aðrar skaðabætur og vátryggingarbætur fyrir eignatjón, sbr. 3. og 4. tl. 1. mgr. 20. gr. reglugerðar nr. 245/1963, 3. og 4. tl. 1. mgr. 19. gr. reglugerðar nr. 147/1955 og 3. og 4. tl. 1. mgr. 15. gr. reglugerðar nr. 133/1936. Lá þessu vafalaust til grundvallar m. a. það sjónarmið, sem skýrt kemur fram í greinargerð með frumvarpi að lögum nr. 74/1921, að bótagreiðsla geri skattgreiðanda að engu betur settan fjárhagslega en hann áður var, þar sem hún sé háð því, að skattgreiðandi hafi beðið tjón.

Full skattlagning bótagreiðslu fyrir algert tjón að því er

tekur til mismunar á kaupverði eða kostnaðarverði þeirrar eignar, sem forgörðum fór, og bótafjárhæðar, sem þarf til að afla nýrrar sambærilegrar eignar, mundi leiða til mjög mikillar mismunar tjónþola eftir því, hvort unnt er að bæta úr tjóni með viðgerð á eign eða skaðinn verður aðeins bættur með kaupum nýrrar sambærilegrar eignar.

Þegar allt framangreint er virt, þykir eiga að skýra ákvæði 10. mgr. E liðs 7. gr. laga nr. 68/1971 svo, að það vísi aðeins til bótagreiðslna fyrir eignir þær, sem um getur í 9. mgr. E liðs.

Ber samkvæmt þessu að staðfesta niðurstöðu hins áfrýjaða úrskurðar, nema ákvæði hans um málskostnað. Kemur þá ekki til álita, hvort skattheimtu þá, sem um er deilt, hefði átt að meta óheimila vegna ákvæða 67. gr. stjórnarskrár, ef margnefnt ákvæði laga nr. 68/1971 hefði verið talið taka til hennar orðum sínum samkvæmt.

Eftir þessum úrslitum ber að dæma aðaláfrýjanda til að greiða gagnáfrýjanda málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti, samtals 200.000 krónur.

D ó m s o r ð :

Staðfest er ákvæði hins áfrýjaða úrskurðar um synjun á framgangi umbeðinnar lögtaksgerðar.

Aðaláfrýjandi, Gjaldheimtan í Reykjavík, greiði gagnáfrýjanda, Einari Jónssyni, samtals 200.000 krónur í málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti að viðlagðri aðför að lögum.

S é r a t k v æ ð i

hæstaréttardómaranna Benedikts Sigurjónssonar og Þórs Vilhjálmssonar.

Málsaðiljar hafa lýst því yfir, að ekki sé deilt um fjárhæðir í máli þessu. Gagnáfrýjandi hefur lýst því yfir, að hann óski ekki eftir að neyta heimildar síðari málslíðs 10.

mgr. E liðs 7. gr. laga nr. 68/1971, áður 9. mgr. E liðs, sbr. 4. tl. 3. gr. laga nr. 7/1972, verði talið, að honum beri að greiða skatt af bótum þeim, sem um er fjallað í málinu.

Kröfur sínar í máli þessu reisir gagnáfrýjandi á því, að ákvæði 10. mgr. E liðs 7. gr. laga nr. 68/1971, sem hin umdeilda skattlagning byggist á, brjóti í bága við ákvæði 67. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944, og séu því ógild.

Ekki er vefengt, að lagaákvæði þetta sé sett á stjórnskipulegan hátt og skattlagningin byggist því á formlega gildri lagaheimild. Þá er heldur eigi vefengt, að hluti söluverðsins hefði verið skattskyldur, ef um sölu hefði verið að ræða.

Þegar virtar eru íslenskar réttarreglur um skattlagningu, er ljóst, að almenni löggjafinn hefur allfrjálsar hendur um val skattstofna og skattlagningaraðferðir. Ákvæði 10. mgr. E liðs 7. gr. laga nr. 68/1971, sbr. ákvæði sömu laga um skattlagningu söluhagnaðar, verða eigi talin skerða eign gagnáfrýjanda á þann hátt, að brjóti í bága við ákvæði 67. gr. stjórnarskrárinnar um friðhelgi eignarréttarins.

Eins og áður getur, er hin umdeilda álagning byggð á 10. mgr. E liðs 7. gr. laga nr. 68/1971 um tekjuskatt og eignarskatt. Málsgrein þessi var sett í lög með 3. tl. 4. gr. laga nr. 30/1971. Ákvæðið er í sérstakri málsgrein og verður ekki samkvæmt orðum sínum skýrt á þann hátt, að það eigi einungis við altjóns- og eignarnámsbætur vegna atvinnurekstrar skattþegns. Styður það þessa skýringu, að með gildistöku þess var fellt niður eldra ákvæði um skattfrelsi brunabótafjár. Skattlagning bóta, eins og hér er um fjallað, getur að vísu haft í för með sér mismunun skattþegna án atbeina þeirra sjálfra, en ekki er sú mismunun slík, að varði ógildi skattálagningarinnar. Þegar allt þetta er virt, verður að telja ákvæði 10. mgr. E liðs 7. gr. laga nr. 68/1971 gild og skattlagningu þessa því heimila.

Samkvæmt þessu verður að fella hinn áfrýjaða úrskurð úr gildi og leggja fyrir fógeta að framkvæma hið umbeðna lögtað.

Eftir atvikum máls þessa er rétt, að málskostnaður í hér- aði og fyrir Hæstarétti falli niður.

Úrskurður fógætaréttar Reykjavíkur 11. október 1977.

Ár 1977, þriðjudaginn hinn 11. október, kl. 1300, var í fógætarétti Reykjavíkur í lögtaksmálinu nr. 5/1977: Gjaldheimtan í Reykjavík gegn Einari Jónssyni kveðinn upp svofelldur úrskurður:

Mál þetta var þingfest hér fyrir réttinum hinn 27. maí sl. og tekið til úrskurðar að loknum munnlegum málflutningi hinn 26. september sl.

Málið hvíldi, á meðan beðið var úrskurðar ríkisskattaneftdar.

Með bréfi sínu, dags. hinn 14. febr. sl., tilkynnti Gunnar Sæmundsson, héraðsdómslögmaður hér í borg, f. h. gerðarpóla gerðarbeiðanda, að hann mundi halda uppi vörnum, ef gerðarbeiðandi krefðist lögtaks til tryggingar greiðslu gjalda skv. viðbótarálagningu, alls kr. 482.401, sem lagðar voru á gerðarpóla samkvæmt skattbreytingarseðli, dags. hinn 5. apríl sl., þegar skattstofan hér í Reykjavík hafði tekið skattframtal gerðarpóla til endurskoðunar.

Gerðarbeiðandi krafðist síðan lögtaksaðgerða í málinu með bréfi, dags. hinn 26. maí sl., en umboðsmaður gerðarpóla mótmælti framgangi gerðarinnar, og var málið þingfest sama dag.

Dómkröfur gerðarbeiðanda eru þær, að lögtak verði heimilað í eignum gerðarpóla til tryggingar greiðslu umræddrar viðbótarálagningar, kr. 482.401 auk 2½ % dráttarvaxta á mánuði eða broti úr mánuði frá 6. apríl 1977 að telja til greiðsludags, svo og málskostnaðar úr hendi gerðarpóla að mati réttarins. Við munnlegan málflutning breytti umboðsmaður gerðarbeiðanda kröfugerð sinni þannig, að frá 1. ágúst sl. reiknuðust dráttarvextir 3% fyrir hvern mánuð eða brot úr mánuði til greiðsludags, en breyting þessi væri í samræmi við ákvörðun Seðlabanka Íslands. Umboðsmaður gerðarpóla gerði ekki athugasemd við þessa breytingu á dómkröfum gerðarbeiðanda.

Dómkröfur gerðarpóla eru þær, að synjað verði um framgang hinnar umbeðnu lögtaksgerðar og að honum verði tildæmdur hæfilegur málskostnaður úr hendi gerðarbeiðanda.

Forsaga máls þessa er sú, að Einar Jónsson, nafnnr. 1816-4574, Freyjugötu 27 hér í borg, gerðarpóli í máli þessu, lenti í bifreiðarékestri á bíl sínum, R 15213, hinn 12. júní 1975 á gatnamótum Flókagötu og Gunnarsbrautar hér í borg. Bíl sinn hafði hann keypt nýjan á árinu 1974 á kr. 598.395, en hann var af gerðinni DATSUN-180B. Þetta atvikaðist svo, að gerðarpóli ók bifreið

sinni umrætt sinn vestur Flókagötu, er bifreiðinni B 797 var ekið viðstöðulaust suður Gunnarsbraut án þess að virða stöðvunar-skyldumerki við gatnamótin með þeim afleiðingum m. a., að bifreiðarnar rákust á, og bifreið gerðarþola skemmdist svo mikið, að tryggingarfélagið, sem bifreiðin B 797 var tryggð hjá, borgaði gerðarþola kr. 1.450.000 í altjónsbætur fyrir bifreiðina. Kvittun gerðarþola fyrir móttöku fjárins er dags. hinn 25. júní 1975.

Hinn 26. júlí 1975 kaupir gerðarþoli nýja bifreið af gerðinni DATSUN-160J fyrir kr. 1.489.242, sem er minni og ódýrari en DATSUN-180B. Í skattframtali sínu 1976 gat gerðarþoli um þessar eignabreytingar. Með bréfi skattstofunnar í Reykjavík, dags. hinn 7. desember sl., er gerðarþola tilkynnt, að mismunurinn á altjónsbótum og kaupverði bílsins (eldra bílsins), sbr. að framan, verði reiknaður honum til hækkunar skatttekna, sbr. E lið 7. gr., 10. mgr., laga um tekju- og eignarskatt. Mismunur þessi er kr. 851.605, og skv. skattbreytingarseðli (dskj. nr. 3) var viðbótarálagningin þessi:

1. Tekjuskattur	kr. 344.046
2. Kirkjugarðsgjald	— 2.155
3. Útsvar	— 93.700
4. Skyldusparnaður	— 34.000
5. Sjúkratryggingagjald	— 8.500

Alls kr. 482.401

Umboðsmaður gerðarþola kærði álagninguna til skattstjóra og síðan til ríkisskattaneftndar, og var álagningin staðfest á báðum kærustigunum.

Umboðsmenn málsaðilja hafa báðir lýst því yfir í dóminum við munnlegan flutning málsins, að hvorki væri í máli þessu deilt um gang málsins fyrir skattayfirvöldum né hina tölulegu hlið þess, þ. e. útreikning gjaldanna af hinni umdeildu skatttekjuhækkun, heldur aðeins um lagagildi E liðs 7. gr., 10. mgr., laga um tekju- og eignarskatt nr. 68/1971. Lagagrein þessi er þannig:

„Bætur vegna altjóns og eignarnámsbætur teljast sem söluverð í þessu sambandi“ þ. e. mismunur á kaupverði og altjónsbótum er skattskyldur sem söluhagnaður eftir reglum laganna, hafi bótaþeginn ekki átt eignina tilskilinn tíma.

Umboðsmaður gerðarbeiðanda hefur bæði í greinargerð og í munnlegum málflutningi haldið því fram, að gjöldin, sem mál þetta snýst um, séu réttilega á lögð og réttmæt, og hefur í því

sambandi aðallega vitnað til E liðs 7. gr., 10. mgr., skattalaga. Hann hefur mótmælt því, að þetta tiltekna lagaákvæði fari í bága við 67. gr. stjórnarskrárinnar. Meðal annars sé þarna um jafnræði í skattlagningu að tefla, þannig að allir þeir, sem í því lenda að fá altjónsbætur, séu jafnt settir, miðað við að aðrar aðstæður séu þær sömu. Löggjafanum sé veitt rúm heimild til þess að leggja á almenna skatta, það sýni þróun skattalaga svo og afstaða dómsvaldsins í landinu.

Umboðsmaður gerðarþola hefur haldið því fram, að 10. mgr. 7. gr., E liðs, skattalaganna sé ekki í samræmi við 67. gr. stjórnarskrárinnar og sé í þessu tilviki um hreina eignaupptöku að ræða. Auðsjáanlegt sé af atvikum málsins, að gerðarþoli hafi tapað fjárhagslega á því að fá altjónsbæturnar fyrir bílinn, en ekki auðgast, því sé engar tekjur að skattleggja. Auk þess sé það alkunna, að uppgjör tryggingarfélaga á bílþjónum sé með þeim hætti, að tjónþolar auðgist vart af slíku, enda fari tryggingarfélögin sjálf með slíka úrskurði. Í þessu tilfelli sé því ekki um tekjusköttun að ræða, heldur eignaupptöku.

Ákvæði 10. mgr. E liðs 7. gr. laga nr. 68/1971 um tekju- og eignarskatt kom fyrst inn í íslenska skattalöggjöf með lögum nr. 30/1971 og var síðan tekið óbreytt upp í núgildandi lög, sbr. að ofan. Um tilgang eða skýringu á ákvæði þessu verður ekki stuðst við greinargerð að lagafrumvarpinu né meðferð málsins á Alþingi. Hins vegar er orðalagið ótvírætt, og í stuttu máli þykir verða að skilja ákvæðið svo í þessu tilviki, að fái bíleigandi altjónsbætur borgaðar fyrir eyðilagðan bíl, verði mismunur á kaupverði bílsins og altjónsbótum skattskyldur sem söluhagnaður miðað við þann tíma, sem bíllinn hefur verið í eign tjónþolans. Þrátt fyrir eignarréttarákvæði í 67. gr. stjórnarskrárinnar eru margs konar skerðinga á eignarrétti manna fullheimilar eftir íslenskum lögum. Ein slíkra skerðinga eru skattaálögur. Þær hafa tíðkast hér á landi í ýmsum myndum svo til frá upphafi byggðar hér. Heimildin til skatttökunnar er reist á fjárförf hins opinbera til sívaxandi umsvifa þess og samneyslu. Eftir 77. gr. stjórnarskrárinnar skal skattamálum skipa með lögum. Þessi heimild löggjafans til þess að gefa út lög um ýmis konar skattskyldu á hendur borgurunum hefur hér á landi verið túlkuð rúmt af dómstólum landsins. Þegar skera á úr um það, hvort skattálagning brjóti í bága við eignarnámsákvæði stjórnarskrárinnar, ber einkum að hafa í huga, hvort skatturinn sé á lagður eftir almennum og efnislegum mælikvarða, hver upphæð skattsins sé, hve marg-

ir séu skattlagðir, þ. e. einstakir aðilar frá skildir, og síðast en ekki síst, hvort skatturinn sé miðaður við raunveruleg fjárverðmæti í höndum skattþegnsins eða rauntekjur, hvort sem þær stafa af vinnu hans hjá öðrum, viðskiptum o. s. frv.

Atvik það, sem mál þetta snýst um, liggur ljóst fyrir. Bifreið gerðarpola, sem hann fær altjónsbæturnar fyrir, er eyðilögð að hans óvilja og án alls tilverknaðar af hans hendi. Einnig ber á það að líta, að gerðarpola var bifreiðin nauðsynleg vegna atvinnu sinnar. Gerðarpoli fær altjónsbæturnar útborgaðar 25. júní 1975, og mánuði seinna kaupir hann bifreið fyrir bótaféð. Hann varð þó að sætta sig við að kaupa bæði minni og ódýrari bíl, DATSUN-160J, og varð að bæta kr. 39.242 við bótaféð til þess að borga nýja bílinn til fulls.

Eins og að framan er skýrt, verður umrætt lagaákvæði ekki skýrt á annan hátt en það jafni altjónsbótum til söluverðs, enda þótt sá reginmismunur sé á þessu tvennu, að selji maður bíl sinn frjálsri sölu, getur hann metið allar aðstæður, þegar sala fer fram, m. a. það, hvort söluhagnaður verði skattskyldur að lögum.

Til úrlausnar því, hvort hér sé um að ræða löglega skattálagningu, ber fyrst og fremst að hafa það í huga, að hér er ekki um eignarsköttun að ræða, heldur hreina tekjusköttun, enda þótt ekki verði séð, að gerðarpola hafi hlotnast tekjur af tjónsbótunum, svo sem að framan er rakið. Raunverðmæti hans er bifreiðin, sem hann missir við umferðarslysið, en í stað hennar fær hann minni og ódýrari bifreið, enda þótt hún sé einu ári yngri.

Telja verður, að gerðarpoli hafi á engan hátt auðgast eða haft skattskyldar tekjur af þessum viðskiptum. Enda er það markmið flestra trygginga, í þessu falli bifreiðatrygging, að gera tjónþolann sem líkast settan fjárhagslega og hann var fyrir tjónsatvik-ið, eftir atvikum annað hvort með því að kosta viðgerð á bílnum, sem í tjóninu lendir, eða með greiðslu altjónsbóta.

Samkvæmt þessu verður að telja, að téð viðbótarskattlagning sé bein skerðing á bótarétti gerðarpola og brjóti í bága við eignar-námsákvæði stjórnarskrárinnar.

Því verður að synja um framgang hinnar umbeðnu lögtaks-gerðar.

Eftir atvikum þykir rétt, að málskostnaður falli niður.

Ályktarorð:

Synjað er um framgang hinnar umbeðnu gerðar.

Málskostnaður fellur niður.