7.500 + 190.00 ÷ 120.977) ásamt 7% ársvöxtum frá 3. september 1972 til 16. maí 1973, en með 9% ársvöxtum frá þeim degi til greiðsludags. Þá ber einnig að dæma stefndu til greiðslu málskostnaðar, sem telst hæfilega ákveðinn kr. 150.000.

Dráttur á uppkvaðningu dóms þessa stafar af embættisönnum dómara.

Dómsorð:

Stefndu, Jónas Kristjánsson og Samvinnutryggingar g/t, greiði stefnanda, Rögnvaldi Árnasyni, in solidum kr. 1.103.263 ásamt 7% ársvöxtum frá 3. september 1972 til 16. maí 1973, en 9% ársvöxtum frá þeim degi til greiðsludags og kr. 150.000 í málskostnað, allt innan 15 daga frá lögbirtingu dóms þessa að viðlagðri aðför að lögum.

Miðvikudaginn 31. mars 1976.

Nr. 126/1974. **Rannveig Ingimundardóttir**
(Jóhannes L. L. Helgason hrl.)
gegn
Oddvita Sveinsstaðahrepps f. h. hreppsins
(Guðmundur Vignir Jósefsson hrl.).

Dómendur:
hæstaréttardómararnir Magnús Þ. Torfason, Benedikt Sigurjónsson, Björn Sveinbjörnsson og Logi Einarsson og prófessor Arnljótur Björnsson.

Fasteignaskattur. Synjað uppboðs. Sératkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Áfrýjandi hefur áfrýjað máli þessu með stefnu 27. júní 1974. Krefst hún þess, að hinn áfrýjaði úrskurður verði úr gildi felldur og stefnda gert að greiða málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti. Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða úrskurðar. Þá krefst hann málskostnaðar fyrir Hæstarétti, en til vara, að málskostnaður verði látinn falla niður.

Samkvæmt 48. gr. laga nr. 75/1973 hefur málið að þessu sinni verið flutt eingöngu um það, hvort fella beri hinn áfrýjaða úrskurð úr gildi og synja um framgang hins umbeðna uppboðs vegna þess, að eigi hafi verið aflað úrskurðar yfirfasteignamatsnefndar um gjaldskyldu.

Gjaldheimta sú, sem málið fjallar um, byggist á ákvæðum II. kafla laga nr. 8/1972. Í 3. mgr. 4. gr. laganna segir: „Nú verður ágreiningur um gjaldskyldu eða gjaldstofn, og sker þá yfirfasteignamatsnefnd ríkisins úr. Úrskurði nefndarinnar má skjóta til dómstólanna". Ágreiningsefni það, sem hér er um fjallað, hefur ekki verið lagt fyrir yfirfasteignamatsnefnd til úrskurðar. Verður það því ekki borið undir dómstóla, en ákvæði 10. og 11. gr. reglugerðar nr. 320/1972 hagga eigi hinu skýlausa lagaákvæði.

Samkvæmt þessu ber að fella hinn áfrýjaða úrskurð úr gildi og synja um framgang uppboðsins.

Eftir atvikum þykir rétt, að málskostnaður í héraði falli niður. Stefndi greiði áfrýjanda 75.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði úrskurður er úr gildi felldur, og er synjað um framgang hins umbeðna uppboðs. Stefndi, oddviti Sveinsstaðahrepps f. h. hreppsins, greiði áfrýjanda, Rannveigu Ingimundardóttur, 75.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti að viðlagðri aðför að lögum.

Sératkvæði

Magnúsar Þ. Torfasonar hæstaréttardómara og prófessors Arnljóts Björnssonar.

Ágreiningur aðilja um skyldu áfrýjanda til að greiða hinn umdeilda fasteignaskatt hefur eigi verið lagður fyrir yfirfasteignamatsnefnd ríkisins til úrskurðar. Telur áfrýjandi, að ákvæði 3. mgr. 4. gr. laga nr. 8/1972 standi því í vegi, að hið umbeðna uppboð megi fara fram, en í nefndu ákvæði segir

svo um fasteignaskatt: „Nú verður ágreiningur um gjaldskyldu eða gjaldstofn, og sker þá yfirfasteignamatsnefnd ríkisins úr. Úrskurði nefndarinnar má skjóta til dómstólanna".

Lög nr. 8/1972 um tekjustofna sveitarfélaga leystu af hólmi lög nr. 51/1964 um sama efni. Ákvæði um úrlausn ágreinings um skyldu fasteignareiganda til að greiða fasteignaskatt var að finna í 1. mgr. 4. gr. þeirra laga, er sagði svo: „Nú verður ágreiningur um gjaldskyldu eða gjaldstofn, og sker þá ráðherra úr, en heimilt er að skjóta málinu til dómstólanna". Svipuð ákvæði höfðu lengi verið í löggjöf um fasteignaskatta, sbr. 3. mgr. 3. gr. laga nr. 66/1921, 2. mgr. 4. gr. laga nr. 69/1937 og 3. mgr. 4. gr. laga nr. 67/1945, sbr. enn fremur 65. gr. laga nr. 69/1962. Var lagaframkvæmdin sú, að ágreining um gjaldskyldu mætti bera undir dómstóla, enda þótt honum hefði ekki áður verið skotið til ráðherra til úrskurðar. Í greinargerð þeirri, sem fylgdi frumvarpi til laga nr. 8/1972, segir skýrum stöfum í athugasemdum við 4. gr., að greinin sé samhljóða 4. gr. hinna eldri laga að öðru leyti en því, að yfirfasteignamatsnefnd skeri úr ágreiningi í stað ráðherra, eins og verið hafi. Er ljóst af þessum ummælum, að það hefur ekki verið tilgangur löggjafans með því að víkja nokkuð við orðalagi í niðurlagi 3. mgr. 4. gr. frá því, sem var í 1. mgr. 4. gr. laga nr. 51/1964, að skjóta þar með loku fyrir, að dómstólar dæmdu um gjaldskyldu fasteignaskattsgreiðanda, nema því aðeins að aflað hefði verið úrskurðar þess stjórnsýsluaðilja, sem bera mætti málið undir. Og þar sem þetta er ekki beinlínis tekið fram í nefndri 3. mgr., þá er rétt að líta svo á, að slíkan ágreining megi bera undir dómstóla eftir sömu reglum og gilt hafa. Meiri hluti dómenda hefur hins vegar komist að gagnstæðri niðurstöðu. Samkvæmt því og eins og málið er að þessu sinni flutt fyrir Hæstarétti, er ekki efni til að við dæmum að öðru leyti um það, hvort hið umbeðna uppboð megi fram fara.

Úrskurður uppboðsdóms Húnavatnssýslu 31. maí 1974.

Með bréfi, dags. 10. janúar 1973, krafðist Innheimtustofnun sveitarfélaga þess fyrir hönd Sveinsstaðahrepps í Austur-Húna-

vatnssýslu, að fram færi nauðungarupp á jörðinni Þingeyrum í Sveinsstaðahreppi til fullnustu fasteignaskatti af hlunnindum jarðarinnar, kr. 186.720.

Með bréfi, dags. 26. janúar 1973, tilkynnti sýslumaðurinn í Húnavatnssýslu eiganda jarðarinnar, Rannveigu Ingimundardóttur, Víðimel 66 í Reykjavík, að uppboðið færi fram og hæfist í skrifstofu sýslunnar á Blönduósi föstudaginn 23. mars 1973 kl. 15 og yrði fram haldið á eigninni sjálfri sama dag kl. 16. Á tilkynntum tíma var málið tekið fyrir á Blönduósi og lagt fram m. a. afrit af uppboðsauglýsingu, sem birta átti í Lögbirtingablaði, en var ekki birt að ósk eiganda Þingeyra. Enn fremur voru lagðir fram uppboðsskilmálar, dags. 25. janúar 1973.

Sótt var þing af hálfu beggja aðilja.

Hinn reglulegi uppboðshaldari vék sæti í málinu án kröfu, og segir í úrskurði hans, að honum hafi verið kunnugt um, að uppboðinu yrði mótmælt og að kveða þyrfti upp efnisúrskurð um málið.

Þann 9. apríl 1973 var Steingrímur Gautur Kristjánsson héraðsdómari skipaður til að fara með málið sem setudómari, og er úrskurður kveðinn upp af honum.

Aðiljar málsins hafa skipst á greinargerðum og flutt málið munnlega.

Dómkröfur.

Uppboðsbeiðandi krefst þess, að jörðin Þingeyrar í Sveinsstaðahreppi, Austur-Húnavatnssýslu, verði seld á nauðungaruppboði til lúkningar fasteignaskatti af hlunnindum jarðarinnar fyrir árið 1972, kr. 186.720, auk 1½% mánaðarvaxta frá 1. nóvember 1972 til greiðsludags, málskostnaðar að mati réttarins og alls kostnaðar af uppboðinu.

Af hálfu uppboðsþola er þess krafist, að synjað verði um framgang hins umbeðna nauðungaruppboðs og að uppboðsbeiðanda verði gert að greiða henni málskostnað eftir mati réttarins.

Uppboðsheimild.

Samkvæmt 7. gr. laga nr. 8/1972 um tekjustofna sveitarfélaga fylgir lögveð fasteignaskatti í fasteign þeirri, sem hann er lagður á. Uppboðsbeiðandi telur sér heimilt að krefjast uppboðs án undangengins dóms eða sáttar og fjárnáms eða lögtaks samkvæmt lögum nr. 49/1951. Samkvæmt 1. gr. laganna er heimilt að selja lögveð á nauðungaruppboði, enda fullnægi krafan, sem lögveðið á að tryggja, skilyrðum, sem greind eru í ákvæðinu, en birta skal áður með mánaðar fyrirvara almenna áskorun um greiðslu gjald-

anna í dagblaði eða á annan venjulegan hátt og tilkynna skrásettum eiganda lögveðsins með ábyrgðarbréfi, sem borið sé út, að óskað verði uppboðs á veðinu, verði skuldin eigi greidd innan 30 daga frá dagsetningu tilkynningarinnar.

Samkvæmt vottorði oddvita Sveinsstaðahrepps, sem ekki hefur verið vefengt, hefur verið venja í Sveinsstaðahreppi að auglýsa á póstafgreiðslustað sveitarinnar, að skrár yfir álagða fasteignaskatta, útsvör og aðstöðugjöld lægju frammi til athugunar fyrir gjaldendur hjá oddvita hreppsins hinn lögákveðna tíma. Einnig hafa reikningar yfir útsvör og önnur gjöld til sveitarsjóðs verið send til hlutaðeigandi, strax að lokinni niðurjöfnun, og þá einnig sendir reikningar til eiganda Þingeyra yfir álagðan fasteignaskatt, og kveðst oddvitinn hafa vissu fyrir því, að reikningarnir hafi komist til skila í tíma, þar sem sér hafi verið tilkynnt munnlega f. h. uppboðsþola stuttu eftir álagningu fasteignaskattsins fyrir árið 1972, að skatturinn yrði ekki greiddur nema að undangengnum dómi um réttmæti viðkomandi laga. Oddvitinn kveðst þá hafa sagt umboðsmanni uppboðsþola, að hann mundi krefjast innheimtuaðgerða á fasteignaskattinum.

Hinn 18. desember 1972 sendi Innheimtustofnun sveitarfélaga uppboðsþola svohljóðandi tilkynningu í ábyrgðarbréfi:

„Oddviti Sveinsstaðahrepps í A.-Hún. hefur falið oss að innheimta hjá yður eftirfarandi gjöld ársins 1972 v/Þingeyra:

Aðstöðugjald	kr.	3.200.00
Fasteignaskatt af hlunnindum	—	186.720.00
Fasteignaskatt af Þingeyraseli	—	300.00
	Samtals kr.	190.220.00

Góðfúslega gerið skil nú þegar og ekki seinna en 10. janúar n. k., svo ekki þurfi að leita fullnustu í fasteignum skv. ákvæðum 7. gr. laga nr. 8/1971“ (sic).

Ljóst er samkvæmt þessu, að framangreindum skilyrðum 1. gr. laga nr. 49/1951 hefur ekki verið fullnægt, en hins vegar virðast önnur ákvæði laganna ekki standa því í vegi, að uppboðið fari fram.

Á dómþingi 24. apríl sl. lýsti umboðsmaður uppboðsþola því yfir, að umbjóðandi hans gerði ekki athugasemdir, þó að af hálfu uppboðsbeiðanda hefði ekki verið farið nákvæmlega eftir fyrirmælum 1. gr. laga nr. 49/1951 um almenna áskorun eða tilkynn-

ingu til umbjóðanda hans um greiðslu skatts þess, sem málið snýst um, enda teldi umbjóðandi hans sér hafa verið nægilega tilkynnt um álagningu skattsins og að óskað yrði uppboðs á veðinu, ef skatturinn greiddist ekki. Teldi rétturinn hins vegar, að uppboðskröfunni bæri að hafna ex officio af þessum sökum, gerði uppboðsþoli einnig í því tilviki málskostnaðarkröfu.

Það er álit dómsins, að það, sem á skortir, að fullnægt sé skilyrðum laga um sölu lögveða, sé þess eðlis, að uppboðið megi fara fram þess vegna, ef uppboðsþoli ber það ekki fyrir sig.

Málavextir.

Þann 12. ágúst 1972 samþykkti hreppsnefnd Sveinsstaðahrepps að nota heimild í b lið 3. gr. laga nr. 8/1972 um tekjustofna sveitarfélaga til að leggja aukafasteignaskatt á hlunnindi í eigu utansveitarmanna, 4% af virðingarverði þeirra. Samkvæmt þessari ályktun var síðan lagður fasteignaskattur á hlunnindi Þingeyra, kr. 186.720. Auk þess var lagt á uppboðsþola aðstöðugjald, kr. 3.200, og fasteignaskattur af Þingeyraseli, kr. 300. Tvo síðargreindu gjaldaliðina hefur uppboðsþoli greitt, en synjað greiðslu á hlunnindaskattinum.

Málsástæður og lagarök.

Meginmálsástæða uppboðsþola er sú, að hin umdeilda skattlagning fari í bága við almennar jafnræðisreglur, sem stjórnarskráin byggist á, fyrst og fremst 67. gr. stjórnarskrárinnar. Er því haldið fram af hálfu uppboðsþola, að í skattlagningu þessari felist slík mismunun skattborgaranna, að óheimil verði að teljast skv. nefndum réttarheimildum. Mismunun þessa telur uppboðsþoli felast í því, að búseta manna sé látin ráða, hvort skatturinn sé á þá lagður, og að aðeins ein tegund jarðeigna sé skattlögð. Enn fremur telur uppboðsþoli skattlagninguna fara í bága við nefndar réttarheimildir vegna þess, að þegar þessi skattur bætist við almennan fasteignaskatt, tekjuskatt og eignaskatt af hlunnindum þessum, fari svo mikill hluti af tekjum af hlunnindunum í skatta, að óheimilt verði að telja.

Uppboðsþoli gerir svofellda grein fyrir rökum sínum í greinargerð:

„1) Í skattlagningu þessari felst slík mismunun skattborgaranna, sem óheimil verður að teljast samkv. almennum jafnræðisreglum löggjafarinnar. 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 það sem meira er, hún beinist einungis gegn hluta þeirra skattborgara, sem eins er ástatt um, þ. e. eiga hlunnindi á jörðum. Það segir sig og sjálft, að gjaldþol skattborgaranna verður á engan hátt meira við það, þótt hlunnindi þeirra séu staðsett utan heimasveitar þeirra.

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. Greiðir umbj. m. t. d. hátt tekjuútsvar af hlunnindatekjum sínum á Þingeyrum. Sést af þessu, að með skattlagningu þessari er beinlínis verið að refsa mönnum fyrir að eiga hlunnindi utan heimilissveitar sinnar.

3) Þá er á það að benda, að hlunnindaskatturinn verður að teljast hærri en svo, að eðlileg skattlagningarsjónarmið verði talin búa þar að baki. Þar sem skatturinn nemur 4% af fasteignamati hlunnindanna, er hann hvorki meira né minna en áttfaldur hinn almenni fasteignaskattur skv. a-lið 2. mgr. 3. gr. laga nr. 8/1972, sem er ½% af fasteignamati.

4) Álagning hlunnindaskattsins á umbj. m. er andstæð tilgangi löggjafans. Halldór E. Sigurðsson fjármálaráðherra hefur upplýst í viðtali við son umbj. m., Ingimund Sigfússon, að ekki hafi verið til þess ætlast, að skatturinn yrði lagður á hlunnindi þeirra jarða, sem í ábúð eru og viðkomandi sveitarfélag nýtur því útsvarstekna frá ábúanda, heldur einungis ætlunin, að hann yrði lagður á hlunnindi þeirra jarða, sem ekki er búið á og sveitarfélagið nýtur því svo til engra tekna af.

Ég hefi ekki haft tök á að kanna umræður á Alþingi um þetta efni, þar sem Alþingistíðindi liggja ekki prentuð fyrir. En ákvæðið um hlunnindaskattinn var ekki í frumvarpi ríkisstjórnarinnar til laga um tekjustofna sveitarfélaga, sem lagt var fyrir Alþingi á 92. löggjafarþingi 1971 (133. mál, ed. 186), heldur bætt inn í frumvarpið greinargerðarlaust samkv. tillögu meiri hluta heilbrigðis- og félagsmálanefndar efri deildar (þskj. 389). En ljóst virðist vera, að mjög hafi verið hrapað að lagasetningu þessari.

5) Þá bendi ég á, að ekki verður annað séð en að hlunnindaskatturinn sé ranglega á umbj. m. lagður. Ef skattlagningin verður á annað borð talin heimil, ber að krefja ábúanda Þingeyra um greiðslu hans, en jörðin er í ábúð, og er ábúandi þar Jósep

Magnússon. Bendi ég í þessu sambandi á 2. mgr. 4. gr. laga nr. 8/1972, en þar segir, að eigandi greiði fasteignaskatt, nema um leigujarðir, leigulóðir eða önnur samningsbundin jarðarafnot sé að ræða, þá greiðist skatturinn af ábúanda eða notanda. Hlunnindaskattur er hér ekki undanskilinn. Að vísu fylgir skattinum skv. 7. gr. laganna lögveð í eign umbj. m., en þrátt fyrir það verður að leggja skattinn í upphafi á hinn rétta gjaldanda hans og krefja hann um skattinn, en ekki að leggja skattinn á umbj. m., þó að eign umbj. m. standi að veði fyrir honum.

6) Loks er á það að líta, að ákvörðun um álagningu skattsins fyrir árið 1972 er allt of seint tekin, svo að álagning hans það ár verður að teljast löglaus, þótt skattlagningin yrði í sjálfu sér talin heimil að lögum. Samkvæmt 2. ákvæði til bráðabirgða í lögum nr. 8/1972 skyldi gjalddagi fasteignaskatts á árinu 1972 vera 15. maí, en lögin eru sett 22. marz og birt 29. marz 1972. Hins vegar tekur hreppsnefnd Sveinsstaðahrepps ekki ákvörðun sína um að nota heimild til álagningar hlunnindaskatts fyrr en 12. ágúst 1972, og svo er skatturinn enn síðar lagður á umbj. m.".

Gerðarbeiðandi byggir heimild sína til skattlagningarinnar á síðustu málsgrein 3. gr. laga nr. 8/1972, og lögveðsheimildina telur hann felast í 7. gr. sömu laga. Rökum uppboðsþola hefur uppboðsbeiðandi veitt andsvör í greinargerð sinni eins og hér segir:

„1) Ekki verður fallist á, að hér sé um að ræða mismun skattborgarans, svo að valdið geti ógildi laganna. Hér er hinsvegar um þá meginreglu við skattálagningu að ræða, að allir, sem við sömu aðstöðu búa, greiði skattinn.

Í þessu tilfelli skattálagningar eiga allir, sem hlunnindi eiga utan heimasveitar sinnar, að greiða fasteignaskatt af þeim til þess sveitarfélags, sem þau eru í. Löggjöfin miðar að því, að allir, sem í þessari aðstöðu eru innan sveitarfélags, sem ákveður að nota heimildarákvæðið, greiði skattinn, en ekki aðeins sumir.

Ekki verður heldur á það fallist, að óeðlilegt sé, að sveitarstjórn skattleggi þessa menn, þar sem þeir greiða ekki tekjuútsvar til sveitarfélagsins.

Að mannúðarsjónarmið eigi að koma í veg fyrir, að sömu menn þurfi að greiða sér umræddan skatt til þess sveitarfélags, sem eignin er staðsett í, og tekjuútsvar til heimasveitar, tel ég fráleitt, því oft eru það fjársterkir menn, sem þessar eignir eiga fjarri heimilum sínum sér til yndisauka, en ekki til nauðsynlegrar framfærslu sér og sínum.

2) Hér er ekki um tekjuskatt að ræða, heldur skatt af eign. Það hefur löngum verið lögmál, að því verðmeiri sem eign er því hærri væru fasteignaskattar, enda þótt þeir, sem arðs njóta af eigninni, greiddu að jafnaði líka hærri tekjuskatt, þar sem þær eignir eru arðbærari í flestum tilvikum.

Ég tel, að ekki sé um þjóðfélagslega hættu að ræða, þó hlunnindi þessara manna séu skattlögð skv. þessum reglum, jafnvel þó að kynni að leiða til þess, að færri menn sæju sér fært að eignast slíkar hlunnindajarðir utan heimasveitar sinnar. Ég tel hinsvegar miklu æskilegra frá almenningssjónarmiði séð, að sem flestar fasteignir séu í eign innansveitarmanna og hafi þeir eignarhald og umráðarétt yfir þeim.

3) Fasteignamati eignarinnar er ekki mótmælt. Heldur að því er virðist álagningarprósentunni. Það er að sjálfsögðu ekki ofan við alla gagnrýni, hve hún á að vera há. Almennt finnst fólki víst, að skattar á það séu of háir.

Löggjafarvaldið hlýtur hér að hafa ákvörðunarvaldið. Mér finnst, að virðulegur umboðsmaður uppboðsþola geri hér of lítið úr valdi Alþingis í landi voru.

4) Ég mótmæli, að álagning skattsins sé andstæð tilgangi löggjafans. Tilvísun í orð fjármálaráðherra, sem ef til vill eru mistúlkuð, hafa ekki meira lögskýringargildi en annarra alþingismanna, því skattálagningamál sveitarfélaga heyra undir félagsmálaráðherra, en ekki fjármálaráðherra.

Að jörð sé í eyði eða að hlunnindi séu aðskilin frá ábúð, sé ég ekki, að skipti máli í þessu tilviki.

5) Í 2. mgr. 4. gr. laga nr. 8/1972 segir: „Eigandi greiðir skattinn nema um leigujarðir, leigulóðir og önnur samningsbundin jarðarafnot sé að ræða. Þá greiðist skatturinn af ábúanda eða notanda".

Hlunnindi Þingeyra, sem skattur þessi er lagður á, eru ekki nýtt af ábúanda, heldur eiganda. Nýti hinsvegar ábúandinn hlunnindanna, væri enginn hlunnindaskattur lagður á hann, með því að ábúandinn er búsettur í Sveinsstaðahreppi.

6) Því er mótmælt, að ákvörðun um álagningu skattsins hafi verið allt of seint tekin.

Ákvæði um álagningu skatts þessa á hlunnindi eru, eins og fram hefur komið í málinu, í 3. gr. laga nr. 8/1972 eru heimildarákvæði (sic). Þar er ekki að finna neina tímatakmörkun á, fyrir hvaða tíma viðeigandi hreppsnefnd beri að hafa tekið ákvörðun sína né heldur fyrir hvaða tíma álagningu skuli lokið".

Til þess að leiða í ljós, hvernig hlunnindaskatturinn komi niður á skattborgurum í landinu, ritaði lögmaður uppboðsþola öllum sveitarstjórnum á Íslandi þann 30. október 1973 svohljóðandi bréf:

„Í 4. málsgr. 3. gr. laga nr. 8/1972 um tekjustofna sveitarfélaga er sérstök heimild til þess fyrir sveitarstjórnir að leggja viðbótarfasteignaskatt á hlunnindi, sem eru í eigu utansveitarmanna, og má skatturinn nema 4% af virðingarverði hlunnindanna.

Leyfi ég mér hér með að biðja yður að veita mér upplýsingar um eftirfarandi atriði í sambandi við nefndan hlunnindaskatt:

1. Hefur heimildin til álagningar skattsins verið notuð í sveitarfélagi yðar árin 1972 og 1973?

2. Hversu margir eigendur hlunnindajarða í sveitarfélaginu eru undanþegnir skattinum af þeirri ástæðu, að þeir búa á jörð sinni?

3. Á hversu marga jarðeigendur í sveitarfélaginu ofangreindur skattur er lagður?

Upplýsinga um framangreind atriði er beiðst í sambandi við dómsmál, sem nú eru rekið um lagagildi hlunnindaskattsins, og beiðist ég þess, að svör yðar berist mér undirrituðum eigi síðar en 15. nóvember nk.".

Úr svörum sveitarstjórnanna hefur lögmaðurinn unnið mikla skýrslu, og eru niðurstöður hennar dregnar þannig saman í lok hennar:

„1) Svör hafa nú borist frá 171 sveitarfélagi af 227, eða frá 75% sveitarfélaganna.

2) Í aðeins 46 sveitarfélögum af því 171 sveitarfélagi, sem svör hafa borist frá, er heimildin notuð, eða í 27% sveitarfélaganna.

3) Í þeim sveitarfélögum, þar sem heimildin er á annað borð notuð, lendir hún til jafnaðar á u. þ. b. 23% af eigendum hlunnindajarða, en u. þ. b. 77% eigenda hlunnindajarða í þessum sveitarfélögum sleppa við skattinn".

Af hálfu uppboðsþola er því haldið fram, að í framkvæmdinni komi skatturinn aðeins niður á litlum hluta eigenda hlunnindajarða. Þannig leiðir lögmaður uppboðsþola þá niðurstöðu af skýrslu sinni, að einungis 14% af eigendum hlunnindajarða í Sveinsstaðahreppi þurfi að greiða skatt af hlunnindum sínum, þ. e. 3 jarðeigendur af 22, sem búsettir séu utan sveitarfélagsins. Þegar litið sé á Austur-Húnavatnssýslu í heild, sé hlutfall þetta árið 1972 11.7% og 1973 11.1%. Lögmaðurinn kveður fullnægjandi svör hafa borist frá 168 sveitarfélögum og kveður skattinn lenda á 176 jarðeigendum í þeim. Miðað við, að sama hlutfall

sé á öllu landinu, kveður lögmaðurinn mega ætla, að skatturinn sé lagður á 238 jarðeigendur á öllu landinu.

Samkvæmt skýrslu Hagstofunnar, sem lögð hefur verið fram í málinu, kveður lögmaðurinn hlunnindajarðir á öllu landinu vera 2575, og samkvæmt því kveður hann einungis 9% af eigendum hlunninda í landinu verða að bera hlunnindaskattinn. Lögmaðurinn telur, að það sé gild réttarregla að stjórnlögum, að óheimilt sé að haga skattlagningu þannig, að tilteknir aðiljar séu fyrirfram teknir út úr og hlutur þeirra gerður verri en annarra, en brot á þessari reglu telur lögmaðurinn felast í þeirri skattlagningu, sem hér um ræðir. Hann telur það í þessu sambandi sérstaklega andstætt stjórnarskipunarlögum, að sveitarstjórnum er heimilað að leggja á skattinn.

Lögmaður uppboðsbeiðanda telur hins vegar, að það skipti engu máli um stjórnarskipulegt gildi umræddra lagaákvæðis, að sveitarfélögum er einungis heimilað að leggja skattinn á. Hann telur í þessu sambandi engu máli skipta, hve mörg sveitarfélög hafa notfært sér heimildina, og telur þar af leiðandi gagnaöflun lögmanns uppboðsþola óþarfa.

Umboðsmenn aðilja hafa gert nokkra grein fyrir aðdraganda þess, að hlunnindaskatturinn var leiddur í lög. Skýrir umboðsmaður uppboðsbeiðanda svo frá, að frumvarp til laga nr. 8/1972 hafi verið árangur af endurskoðun löggjafarinnar um tekjustofna sveitarfélaga og hafi meðal annars falið í sér mikilsverða breytingu að því leyti, að fasteignaskattur hafi verið stóraukinn. Hann kveður hafa komið fram breytingartillögur við frumvarpið frá einstökum þingmönnum og þingnefndum, þ. á m. ákvæðið um hlunnindaskattinn, frá meiri hluta heilbrigðis- og félagsmálanefndar að beiðni Búnaðarfélags Íslands og Búnaðarþings og Stéttarsambands bænda. Hann kveður bændasamtökunum hafa gengið það til að hamla gegn þeirri þróun, að jarðir, og þó einkum veiðieða hlunnindajarðir, kæmust í eigu utansveitarmanna, sem ekki greiddu gjöld í sveitarsjóð og skertu þar með tekjur sveitarfélags og gerðu þannig þeim, sem eftir væru í sveitarfélaginu, erfiðara um vik að standa undir útgjöldum sveitarfélagsins.

Lögmaðurinn kveður það alkunnugt, að mjög hafi færst í vöxt, að fjársterkir menn hafi sóst eftir jörðum, og þá einkum veiðijörðum í sveitum, sér til tómstundagamans að sumarlagi og þó að þetta ákvæði yrði til þess, að færri gætu veitt sér þessi lífsþægindi, kveðst hann ekki telja það svo þjóðhagslega óhagstætt, að valda eigi ógildi ákvæðisins. Lögmaðurinn bendir á, að ef

ábúandi nýti hlunnindi, sé ekki lagður sérstakur skattur á hlunnindin. Í þessu tilviki kveður hann hins vegar jarðeigandann hafa haldið hlunnindunum fyrir sig, þegar hann leigði jörðina.

Lögmaður uppboðsþola bendir hins vegar á, að engin greinargerð hafi fylgt frumvarpsákvæðinu og því séu ekki efni til að gera löggjafanum upp sérstakar ástæður fyrir lagasetningunni. Hann kveður þær einu umræður, sem fram fóru um ákvæðið, hafa verið gagnrýni stjórnarandstöðunnar.

Lögmaður uppboðsþola viðurkennir, að hægt sé að ganga langt í skattlagningu, þegar skattinum sé varið í þágu skattþegna, en bendir á, að í þessu tilviki sé skatturinn lagður á þá, sem minnstrar þjónustu njóta í þágu þeirra, sem mestrar þjónustu njóta. Hann kveður þetta ákvæði ekki vera lið í yfirvegaðri skattastefnu ríkisvaldsins. Hann heldur því fram, að dómstólar hafi kinokað sér við að úrskurða almenn lög andstæð stjórnarskránni, ef með þeim væri verið að leysa þjóðfélagsvanda. Í þessu tilviki kveður hann slík hálfpólitísk sjónarmið ekki fyrir hendi.

Lögmaðurinn bendir á, að hægt hefði verið að haga reglum um fasteignaskatt þannig, að hann skiptist milli sveitarfélaga, þegar eigandi er ekki búsettur í sveitarfélagi, þar sem fasteign er.

Álit dómsins.

1. Samkvæmt a lið 2. mgr. 3. gr. laga nr. 8/1972 um tekjustofna sveitarfélaga skal árlega leggja fasteignaskatt á jarðeignir, sem ekki eru nytjaðar til annars en landbúnaðar, ½% af fasteignamatsverði.

Virðist ágreiningslaust í málinu, að þessi skattur reiknist af hlunnindum sem öðrum þáttum fasteignamatsverðs jarða. Samkvæmt 3. mgr. er heimilt að innheimta álag á fasteignaskattinn allt að 50%.

4. mgr. er svohljóðandi: „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".

2. Það mun vera almennt viðurkennt, að 2. mgr. 67. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33 frá 1944 eigi ekki við um þess konar skerðingu á eignarrétti manna, sem felst í skattlagningu, sbr. 40. og 77. gr. sömu laga. Þó getur skattlagning verið þess eðlis, að í henni felist raunverulegt eignarnám eða eignaupptaka.

Af málflutningi uppboðsþola virðist ekki verða ráðið, að því sé haldið fram, að ákvæði 4. mgr. 3. gr. laga nr. 8/1972 fari beinlínis í bága við 2. mgr. 67. gr. stjórnarskrárinnar, heldur við

grunnreglu stjórnarskipunarréttar um jafnrétti þegna, sem birtist í ýmsum ákvæðum stjórnarskrárinnar, og þó einkum 67. gr. hennar.

3. Skattar og gjöld til hins opinbera virðast vera lögð á í ýmsu skyni, fyrst og fremst til að afla tekna til að standa straum af útgjöldum ríkissjóðs, sveitarsjóða og annarra sjóða hins opinbera, en einnig til jöfnunar í tilteknum atvinnugreinum, og eru þá gjöldin að jafnaði lögð á atvinnurekendur í viðkomandi grein og því, sem þannig kemur inn, ráðstafað í þágu hinnar sömu atvinnugreinar, sbr. og gjöld á sviði almannatrygginga. Enn fremur er alltítt, að skattlagningu sé beitt sem úrræði í efnahagsmálum, og loks verður skattlagningu beitt til að hafa að öðru leyti áhrif á þjóðfélagsþróun.

Fasteignaskattur sá, sem hér ræðir um, virðist vera lagður á til fjáröflunar, en jafnframt geta haft áhrif í þá átt að draga úr því, að eigendur fjármagns festi fé sitt í verðmætum hlunnindajörðum án þess að taka þær í ábúð sjálfir. Þeirrar stefnu virðist hafa gætt í athöfnum stjórnvalda og löggjöf allt síðan á síðari hluta 18. aldar, að jarðir ættu að komast og haldast í eigu ábúenda og þeir að njóta arðs af þeim. Þegar þau ákvæði voru leidd í lög með stjórnarskránni 1874, sem uppboðsþoli byggir kröfur sínar á, virðist síst hafa verið ætlað að breyta frá þessari stefnu, enda virðist einkaeignarréttur ábúenda á jörðum vera eitt af megineinkennum þeirra þjóðfélagshátta, sem stjórnarskráin miðast við. Sú varð og raunin á á áratugunum eftir lögtöku stjórnarskrárinnar 1874, að jarðir komust í eigu ábúenda í miklu ríkara mæli en áður hafði þekkst. Samkvæmt þessu virðist ákvæði 4. mgr. 3. gr. laga nr. 8/1972 ekki fara í bága við grunnreglur stjórnarskrárinnar samkvæmt stefnu sinni.

4. Við mat á stjórnskipulegu gildi ákvæða skattalaga virðist rétt að líta til úrlausnar dómstóla og skattalaga, sem beitt hefur verið, án þess að stjórnskipulegt gildi þeirra hafi verið dregið í efa.

Í samræmi við dóm Hæstaréttar frá 17. maí 1965 í málinu nr. 125/1964 verður að telja, að almenni löggjafinn hafi tvímælalausan stjórnskipulegan rétt til að leggja á skatta og opinber gjöld eftir málefnalegum og reglubundnum stjórnarmiðum og til að leggja skatta á tiltekna þjóðfélagshópa á eðlisrökréttan og málefnalegan hátt til hvers konar almennings þarfa, þegar sérstök efni eru til.

5. Almennt verður að telja, að óheimilt sé að stjórnlögum að haga skattlagningu þannig, að einstakir skattþegnar séu teknir út úr og hlutur þeirra gerður fyrir fram verri en annarra, sem eins stendur á um, sbr. dóm Hæstaréttar frá 12. febrúar 1954 í málinu nr. 51/1953, þar sem segir: „Að vísu verður að telja, að framangreindar reglur laga nr. 22/1950 séu ekki eðlilegar og geti leitt til nokkurs ósamræmis, að því er skattgreiðslu einstakra félaga varðar. En þar sem löggjafinn hefur ekki fyrir fram tekið ákveðin félög út úr í því skyni að gera hlut þeirra verri en annarra, þykir ekki verða staðhæft, að nefnd ákvæði laganna fái ekki samrýmst 67. gr. stjórnarskrárinnar".

Telja verður, að þótt einstakir gjaldendur séu þannig ekki teknir út úr fyrir fram, geti skattlagning verið andstæð stjórnlögum vegna mismununar skattþegna, en þar sem játa verður, að löggjafarvaldið hafi allfrjálsar hendur á sviði skattlagningar þrátt fyrir ákvæði stjórnarskrár, ber að fara að með gát í því að telja skattalög andstæð stjórnarskrá af þessum sökum, sbr. dóm Hæstaréttar 29. nóvember 1958 í málinu nr. 116/1958, þar sem reyndi á mismunandi reglur um álagningu stóreignaskatts á hlutafélög og samvinnufélög, en þar segir m. a.: „ . . . verður því ekki neitað, að þessum félagsformum er gert mishátt undir höfði með þessum skatthættum. Allt að einu er ekki unnt að telja lög nr. 44/1957 ógilda réttarheimild af þeim sökum . . .".

Ekki var heldur fallist á þá röksemd aðalafrýjanda að stóreignaskatturinn væri andstæður 67. gr. stjórnarskrárinnar vegna þess, að hann lenti á of takmörkuðum fjölda skattgreiðenda, en hann hafði verið lagður á 604 einstaklinga, 5 erlend hlutafélög, 607 innlend hlutafélög og 20 samvinnufélög.

Ekki er efamál, að heimilt er að undanþyggja skatti skattþegna, sem uppfylla tiltekin skilyrði, sbr. t. d. 5. gr. laga nr. 8/1972, og jafnvel að veita tilteknum aðiljum ívilanir og undanþyggja sköttum.

Loks eru mörg dæmi þess í löggjöf, að skattar séu mismunandi eftir því, hvers konar tekjur eða eignir er um að ræða, þar á meðal ákvæði það, sem hér er til álita og 2. mgr. 3. gr. sömu laga. Sem dæmi má nefna ákvæði tollalaga fyrr og síðar, eldri og yngri lög um tekjuskatt og eignarskatt, svo sem lög nr. 23/1877, 1.—5. gr., þar sem arður af eignum var skattlagður hærra en atvinnutekjur. Athyglisvert er, að ákvæði þessi voru lögfest aðeins 3 árum eftir gildistöku þeirra stjórnskipunarreglna, sem uppboðs-

þoli byggir á, og voru í lögum til gildistöku laga nr. 74/1921 með nokkrum breytingum skv. lögum nr. 54/1917. Ekki er vitað til, að reynt hafi á stjórnskipulegt gildi laganna fyrir dómstólum.

Samkvæmt 21. gr. núgildandi laga um tekjuskatt og eignaskatt nr. 68/1971 er sparifé undanþegið skatti skv. því, sem nánar greinir í ákvæðinu, sbr. áður lög nr. 90/1965 og lög nr. 46/1954. Af athugasemdalausri framkvæmd slíkra lagaákvæða má draga þá ályktun, að almenni löggjafinn hafi mjög rúmar heimildir á þessu sviði.

Samkvæmt 3. gr. laga nr. 44/1957 um skatt á stóreignir voru tilteknar innstæður í lánastofnunum undanþegnar skatti svo og ríkisskuldabréf og skuldabréf með ríkisábyrgð. Um þetta ákvæði segir svo í áðurgreindum dómi Hæstaréttar frá 29. nóvember 1958: „Ákvæði þetta getur leitt til mismununar milli skattgjaldenda, og gerir það hlut þess manns betri, sem t. d. á ríkisskuldabréf, en hins, sem á skuldabréf óveðtryggt, tryggt með veði í fasteign án ríkisábyrgðar. Allt að einu þykir ekki unnt að hnekkja lögunum í heild sinni vegna þessa ákvæðis".

Það er skoðun dómsins, að almenni löggjafinn hafi mjög frjálsar hendur um að veita álagningaraðilja rúmar heimildir um álagningu skatta og að álagningaraðili hafi mjög frjálsar hendur um beitingu þeirra heimilda. Má minna á í því sambandi, að útsvar var lagt á eftir efnum og ástæðum um fjölmargra áratuga skeið.

Í samræmi við þau sjónarmið, sem rakin eru hér að framan, er það álit dómsins, að ákvæði 4. mgr. 3. gr. laga nr. 8/1972 og skattlagningu samkvæmt því á uppboðsþola verði ekki hnekkt vegna þess, að hún hafi fyrir fram verið tekin út úr við skattlagningu eða að henni hafi á annan hátt verið mismunað þannig, að varða eigi því, að skattheimildin verði metin andstæð stjórnlögum. Þær upplýsingar, sem liggja fyrir í málinu um það, hvernig skatturinn kemur niður á skattþegnum í reynd, virðast ekki leiða til þeirrar ályktunar, að telja beri skattlagninguna fara í bága við 2. mgr. 67. gr. stjórnarskrár um eignarnám.

6. Mörg dæmi eru um það í skattalöggjöf, að skattar, sem miðaðir eru við tekjur, hafi numið mjög stórum hluta af tekjunum, án þess að skattþegnar hafi látið reyna á stjórnskipulegt gildi laganna, sbr. lög nr. 21/1942 um stríðsgróðaskatt, en ákvæði þeirra gátu leitt til þess, að samanlagður tekjuskattur og stríðsgróðaskattur næmi allt að 90% af skattskyldum tekjum yfir 200.000. Í þessu sambandi ber að hafa í huga, að tekjur af hlunnindum Þingeyra eru ekki einu tekjur uppboðsþola. Almennur

eignarskattur hefur ekki verið miðaður við það, að tekjur af eignum hrykkju til greiðslu skattsins, sbr. og ákvæði laga um veltuskatt og aðstöðugjald.

Virðist fyrst koma til álita að telja skatt fara í bága við 67. gr. stjórnarskrár, þegar hann er orðinn svo hár miðað við verðmæti eignarinnar, að lagt verði á borð við upptöku fjár, sbr. dóm Hæstaréttar frá 29. nóvember 1958, sem áður var getið.

Samkvæmt þessu verður ekki fallist á þá röksemd uppboðsþola, að skatturinn sé andstæður stjórnlögum vegna þess, að með honum sé verið að refsa mönnum eða að hann sé hærri en svo, að eðlileg skattsjónarmið verði talin búa að baki.

7. Dómurinn fellst á gagnrök uppboðsbeiðanda gegn rökum uppboðsþola í 4.—6. tl. greinargerðar hans. Samkvæmt þessu ber að taka kröfur uppboðsbeiðanda til greina.

Málskostnaður þykir hæfilega ákveðinn kr. 50.000.

Árni Guðjónsson héraðsdómslögmaður flutti mál þetta fyrir uppboðsbeiðanda og Hörður Einarsson hæstaréttarlögmaður fyrir uppboðsþola.

Nokkur dráttur hefur orðið á meðferð málsins eftir lok gagnaöflunar vegna embættisanna dómarans og umfangsmikillar könnunar á réttarheimildum og athugunar á lögskýringargögnum.

Ályktarorð:

Selja ber jörðina Þingeyrar í Sveinsstaðahreppi á nauðungaruppboði til lúkningar fasteignaskatti af hlunnindum jarðarinnar fyrir árið 1972, kr. 186.720, auk 1½% mánaðarvaxta frá 1. nóvember 1972 til greiðsludags, málskostnaðar og alls kostnaðar af uppboðinu.

Uppboðsþoli, Rannveig Ingimundardóttir, greiði uppboðsbeiðanda, Innheimtustofnun sveitarfélaga vegna Sveinsstaðahrepps, kr. 50.000 í málskostnað innan 15 daga frá lögbirtingu úrskurðarins að viðlagðri aðför að lögum.