Dómsorð:

Stefndi, Einar Bragi Sigurðsson, skal vera sýkn af kröfum stefnanda, Magnúsar Thorlacius, í máli þessu. Áðurnefndar kröfur stefnda verða ekki teknar til greina. Málskostnaður falli niður.

Föstudaginn 15. marz 1968.

Nr. 109/1967. **Gjaldheimtan í Reykjavík**
(Guðmundur Vignir Jósefsson hrl.)
gegn
Áka Jakobssyni (sjálfur).

Dóminn skipuðu hinir reglulegu dómarar Hæstaréttar.

Skattamál.

Dómur Hæstaréttar.

Áfrýjandi hefur skotið máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 14. ágúst 1967. Hann gerir þær dómkröfur, að stefnda, sem eftir áfrýjun málsins hefur greitt samkvæmt héraðsdómi kr. 36.199.00, verði dæmt að greiða opinber gjöld frá árunum 1960 til 1963, er í málinu greinir, samtals að fjárhæð kr. 244.448.00 ásamt 12% ársvöxtum af kr. 204.675.00 frá 15. október 1963 til 1. febrúar 1965 og af kr. 244.448.00 frá þeim degi til greiðsludags og svo málskostnað í héraði og hér fyrir dómi.

Stefndi krefst sýknu af kröfum áfrýjanda, staðfestingar ákvæðis héraðsdóms um málskostnað og málskostnaðar fyrir Hæstarétti af áfrýjanda.

Eins og í héraðsdómi greinir, seldi stefndi með hagnaði spildu í landareign Reynisvatns í Mosfellshreppi og hluta tveggja húseigna, nr. 100 við Efstasund og nr. 88 við Skipasund í Reykjavík. Er eignir þessar voru seldar, hafði stefndi

átt þær allar lengur en fimm ár. En þar sem skattayfirvöld gegn neitun stefnda töldu hann hafa keypt eignirnar í því skyni að selja þær aftur með hagnaði, var söluhagnaðurinn metinn honum til skattskyldra tekna, sbr. e-lið 7. gr. laga nr. 46/1954 og E-lið 7. gr. laga nr. 70/1962, og til þeirrar ákvörðunar eiga rót sína að rekja gjöld þau, sem stefndi er sóttur um í máli þessu.

Stefndi keypti lendu þá í Mosfellshreppi, sem um er að tefla, og reisti þar sumarbústað til eigin nota. Með hliðsjón af þessari nýtingu lendunnar og gögnum málsins að öðru leyti verður hagnaður af sölu hennar eigi talinn til skattskyldra tekna stefnda.

Húsin Efstasund 100 og Skipasund 88 kveðst stefndi hafa keypt að sínum hluta og endurbyggt í því skyni að leigja þar íbúðir, en eigi til að selja húsnæðið aftur með hagnaði. Leiga íbúðanna hafi hins vegar ekki gefið góða raun og meðal annars af þeim sökum hafi hann að lokum selt þessar eignir sínar. Þar sem skýrslu stefnda um þetta efni hefur ekki verið hnekkt, verður umræddur söluhagnaður eigi skattlagður.

Samkvæmt því, sem nú var rakið, ber að sýkna stefnda af kröfum áfrýjanda.

Eftir þessum úrslitum verður ákvæði héraðsdóms um málskostnað staðfest og áfrýjanda dæmt að greiða stefnda málskostnað hér fyrir dómi, kr. 20.000.00.

Dómsorð:

Stefndi, Áki Jakobsson, á að vera sýkn af kröfum áfrýjanda, Gjaldheimtunnar í Reykjavík.

Ákvæði héraðsdóms um málskostnað á að vera óraskað.

Áfrýjandi greiði stefnda málskostnað fyrir Hæstarétti, kr. 20.000.00.

Dóminum ber að fullnægja að viðlagðri aðför að lögum.

Dómur bæjarþings Reykjavíkur 24. júlí 1967.

Mál þetta var tekið til dóms að loknum munnlegum málflutningi, sem fram fór 30. júní s.l. Stefnandi er Gjaldheimtan í Reykjavík, en stefndi Áki Jakobsson hæstaréttarlögmaður, Bjargarstíg 15 hér í borg. Málið var höfðað með stefnu, sem út var gefin 23. febrúar 1966, en þingfest 1. marz s. á.

Dómkröfur stefnanda eru þær aðallega, að stefndi verði dæmdur til greiðslu opinberra gjalda að fjárhæð kr. 280.647.00 auk 12% ársvaxta af kr. 240.874.00 frá 15. október 1963 til greiðsludags og af kr. 39.773.00 frá 1. febrúar 1965 til greiðsludags svo og til greiðslu málskostnaðar að skaðlausu að mati dómara. Sú varakrafa var gerð, þegar málið var munnlega flutt, að stefndi verði dæmdur til greiðslu opinberra gjalda að fjárhæð kr. 36.199.00 auk 12% ársvaxta af þeirri fjárhæð frá 15. október 1963 til greiðsludags og til greiðslu málskostnaðar að mati dómara.

Í greinargerð stefnda sjálfs, sem fram var lögð 12. apríl 1966, var krafizt sýknu og málskostnaðar. Við munnlegan flutning málsins var hins vegar krafizt sýknu gegn greiðslu á kr. 36.199.00. Jafnframt var krafizt málskostnaðar úr hendi stefnanda.

Málavextir eru í stuttu máli þeir, að stefndi seldi á sínum tíma nokkrar fasteignir, sem hann hafði átt lengur en fimm ár. Skattayfirvöld hafa úrskurðað, að honum beri að greiða opinber gjöld af hagnaði af þessum sölum, en stefndi telur sér það óskylt að lögum. Verða málavextir nú raktir nánar í þeim mæli, sem nauðsyn þykir til bera.

Spilda úr landi Reynisvatns. Stefndi átti á sínum tíma spildu úr landi Reynisvatns í Mosfellshreppi, Gullbringu- og Kjósarsýslu. Ekki hefur verið um það deilt, að stefndi hafi átt eign þessa lengur en í 5 ár. Á framtali 1963 kvaðst hann hafa selt spilduna árið áður fyrir kr. 70.000.00, en óumdeilt er, að hann keypti hana á kr. 35.000.00. Fram kom síðar, að á árinu 1959 hafði stefndi gert samning við mann nokkurn um að selja honum eign þessa, og hafði eignarheimild mannsins verið þinglýst 7. apríl 1959. Stefndi skýrði hins vegar svo frá, að greiðsludráttur hefði orðið og hann ekki fengið söluverð eignarinnar fyrr en 1962, enda talið hana meðal eigna sinna á skattframtali, sem skýrði frá eignum hans í árslok 1961. Skattayfirvöld töldu hins vegar, að rétt hefði verið að telja eign þessa selda 1959 og að af því leiddi, að á framtali 1960 hefði borið að telja fram 35.000 króna söluhagnað. Í samræmi við þetta var stefnda gert að greiða

kr. 595.00 í tekjuskatt vegna gjaldársins 1960, en ákvörðun hér að lútandi var ekki tekin fyrr en með úrskurði ríkisskattanefndar 25. júní 1964. Hafði ekki annar aðili um þetta fjallað, þar sem það kom ekki upp fyrr en við athugun ríkisskattanefndar á öðrum eignasölum stefnda, er um ræðir síðar í dómi þessum.

Hlutar fasteignanna Efstasuds 100 og Skipasunds 88 í Reykjavík. Á árinu 1954 eignaðist stefndi hálfa húseignina Efstasund 100 í óskiptri sameign með Kristjáni Eiríkssyni hæstaréttarlögmanni. Hér var um að ræða timburhús, sem flutt hafði verið af lóð í miðbænum, en síðar endurbætt á hinum nýja stað. Á árinu 1960 seldi stefndi hálfan hluta sinn í fasteign þessari og á árinu 1961 hinn helming eignarhluta síns. Það er óumdeilt í málinu, að söluverð þess hluta, sem seldur var 1960, hafi verið hærra en kostnaðarverð hans og að þessi mismunur nemi kr. 162.200.63. Skattayfirvöld töldu þetta skattskyldan söluhagnað og hækkuðu tekjuskatt stefnda á gjaldárinu 1961 þess vegna um kr. 19.178.00. Endanlega var þetta ákveðið með úrskurði ríkisskattanefndar 26. júlí 1965, en skattstofa Reykjavíkur hafði ákveðið hækkun með sama hætti 9. nóvember 1964. Það er enn fremur óumdeilt í máli þessu, að söluverð þess hluta, sem seldur var 1961, hafi verið hærri en kostnaðarverð hans. Skattstofa Reykjavíkur taldi, að þetta væri skattskyldur söluhagnaður stefnda og hækkaði hinn 20. maí 1963 útsvar og tekjuskatt hans gjaldárið 1962. Verður því lýst nánar í sambandi við sölu á hluta Skipasunds 88.

Stefndi var um skeið eigandi hluta húseignarinnar Skipasunds 88. Var hér um að ræða timburhús, sem flutt var af lóð í miðbænum. Stefndi átti fyrst þriðjung hússins, en aðrir eigendur voru Kristján Eiríksson og Eggert Ísdal. Mun stefndi hafa eignazt þennan hluta 1954. Árið eftir mun hann hafa keypt hálfan hluta Eggerts Ísdals, og áttu þeir Kristján Eiríksson eftir það um nokkurra ára skeið húsið í óskiptri sameign, hálfa eignina hvor. Á skattframtali 1962 kemur fram, að 1961 seldi stefndi 54% af sínum eignarhluta í Skipasundi 88 (27% í allri eigninni). Hin 20. maí 1963 ákvað skattstjórinn í Reykjavík og framtalsnefnd Reykjavíkur að hækka skyldi tekjuskatt og tekjuútsvar stefnda 1962 vegna hagnaðar af sölum á þessum hluta svo og vegna áðurnefndrar sölu á 25% af Efstasundi 100. Tekjuskatturinn 1962 hækkaði um kr. 74.285.00, en tekjuútsvarið um kr. 70.100.00. Hinn 18. september 1963 staðfesti ríkisskattanefnd

þessa niðurstöðu, og verður síðar sagt frá úrskurði nefndarinnar.

Ekki er tölulegur ágreiningur um hækkun gjalda ársins 1962 (vegna tekna 1961), en þó skal hér sýnt, hvernig skattayfirvöld reiknuðu hækkunina, og miðast yfirlitið við eignarhluta beggja eigenda, stefnda og Kristjáns Eiríkssonar hæstaréttarlögmanns:

Selt 50% Efstasunds 100 á		kr. 760.000.00
Kostnaðarverð	kr. 375.598.00	
Viðhald 1961	— 84.600.00	— 460.198.00
	Söluhagnaður	kr. 299.802.00
Selt 54% Skipasunds 88 á		— 1.060.000.00
Kostnaðarverð	kr. 680.385.00	
Viðhald 1961	— 76.400.00	— 756.785.00
		Kr. 303.215.00
Söluhagnaður af Efstasundi 100		— 299.802.00
Söluhagnaður af Skipasundi 88		— 303.215.00
		Kr. 603.017.00
÷ talið til tekna		— 50.000.00
Meintur skattskyldur hagnaður		kr. 553.017.00
Fært á framtal Áka Jakobssonar 50%		— 276.508.00

Á árinu 1962 seldi stefndi 32% af hluta sínum í Skipasundi 88 (16% af allri eigninni). Ríkisskattanefnd fjallaði um skattlagningu þessa vegna, án þess að skattstofa Reykjavíkur hefði áður gert það. Úrskurðaði ríkisskattanefnd 25. júní 1964, að skattskyldur söluhagnaður af þessum húshluta skyldi teljast kr. 88.406.16. Stefndi er í máli þessu krafinn um opinber gjöld vegna gjaldársins 1963, að fjárhæð kr. 96.489.00, en ágreiningslaust er nú eftir munnlegan flutning máls þessa, að honum beri að greiða af þessari upphæð kr. 36.199.00. Ágreiningur er þá um kr. 60.290.00, og er ekki umdeilt í málinu, að þar sé um að ræða gjöld vegna hins meinta söluhagnaðar af hluta Skipasunds 88 á árinu 1962. Gjöldin vegna álagningarársins 1963 sundurliðast sem hér segir:

	Álagt	Þar af óumdeilt
Tekjuskattur	kr. 31.128	3.115
Eignarskattur	— 1.636	
Námsbókagjald	— 203	203
Kirkjugjald	— 200	200
Kirkjugarðsgjald	— 614	270
Slysatryggingagjald atvinnurekenda	— 1.161	1.161
Lífeyristryggingagjald	— 4.220	4.220
Sjúkrasamlagsgjald	— 1.500	1.500
Atvinnuleysistryggingasjóðsgjald	— 2.427	2.427
Almennt tryggigasjóðsgjald	— 2.300	2.300
Tekjuútsvar	— 46.503	18.803
Eignaútsvar	— 2.597	
Aðstöðugjald	— 2.000	2.000
	Alls kr. 96.489	36.199

Samkvæmt því, er nú hefur verið rakið, er í máli þessu gerð krafa af hálfu stefnanda um, að stefndi verði dæmdur til að borga opinber gjöld, sem miðað við tekjur tiltekinna ára sundurliðast þannig:

1960	kr. 595
1961	— 39.178
1962	— 144.385
1963 umdeilt	— 60.290
	Kr. 244.448
1963 óumdeilt	— 36.199
	Alls kr. 280.647

Rétt er að taka upp í atvikalýsingu þessa nokkra frásögn af kærum stefnda vegna hinnar umdeildu álagningar.

Í bréfi skattstofu Reykjavíkur til stefnda 6. maí 1963, sem undirritað er f. h. skattstjóra og framtalsnefndar, segir svo:

„Á framtali yðar 1962 kemur fram, að þér hafið selt 25% af Efstasundi 100 og 27% af Skipasundi 88. Þar sem ætla má, að þér hafið keypt nefndar eignir í því skyni að selja þær aftur með ágóða, myndi söluhagnaður vera stofn fyrir tekjuskatt og

útsvar, sbr. staflið e í 7. gr. laga nr. 46/1954 ...". Þessi ummæli eru hin fyrstu, sem skattayfirvöld hafa látið falla um ágreiningsatriði máls þessa, það séð verði af skjölum þess. Bréfi þessu var svarað af hálfu stefnda, og í tilefni af því svari segir á þessa leið í bréfi, dagsettu 20. maí 1963, til stefnda frá skattstofunni:

„Með bréfi, dags. 14. þ. m., viðurkennir umboðsmaður yðar, að hann hafi ekkert að athuga við útreikning skattstofunnar á söluhagnaði eignanna, en þessa útreikninga hafði hann kynnt sér á skattstofunni.

Hins vegar heldur hann því fram í bréfinu, að þessi söluhagnaður sé ekki skattskyldur. Ætla verður þó, að þér hafið keypt nefndar eignir í því skyni að selja þær aftur með ágóða, ekki sízt, þegar tillit er tekið til þess, að undanfarin ár hafið þér stundað kaup og sölu á fasteignum".

Í kæru til ríkisskattanefndar 30. ágúst 1963 segir umboðsmaður stefnda, og er hér enn verið að fjalla um álagningu 1962:

„Þessu svarar umbj. minn á þann veg, að hans hugsun hafi upphaflega verið sú að eiga nefndar fasteignir og hafa af þeim leigutekjur, en alls ekki að selja þær aftur.

En síðar hafi til þess komið, að hann hafi ákveðið að hefja byggingu fiskverkunarstöðvar og snúa sér að rekstri hennar, en hverfa frá öðrum störfum. Þetta hafi valdið því, að hann hafi ákveðið að selja umræddar fasteignir.

Því sé því alls ekki til að dreifa, að hann hafi haft í hyggju að selja nefndar fasteignir aftur, þá er hann eignaðist þær, heldur hafi sú ákvörðun verið tekið löngu síðar".

Ríkisskattanefnd kvað upp úrskurð í tilefni nýnefndrar kæru 18. september 1963, og vitnar nefndin síðan í hann varðandi öll síðari ágreiningsatriði, sem um er fjallað í dómi þessum. Í úrskurðinum segir m. a.:

„Í framtali gjaldársins 1954 telur kærandi sig hafa keypt á árinu 1952 fasteignirnar Árbæjarblett 29 á kr. 8.000.00 og 7 hektara úr landi Reynisvatns á kr. 35.000.00.

Fasteignina að Árbæjarbletti 29 selur kærandi á árinu 1954, sbr. framtal gjaldársins 1955, án hagnaðar, en eign úr Reynisvatnslandi telur hann sig selja á árinu 1962 á kr. 70.000.00, sbr. framtal gjaldársins 1963, en skv. upplýsingum, sem skattstjóri hefur aflað, er þinglesin sala þessarar eignar 7. apríl 1959.

Í framtali gjaldársins 1955 telur kærandi sig kaupa eftirtaldar fasteignir á árinu 1954:

Eignina Efstasund 100 að ½ á móti Kristjáni Eiríkssyni.

Eignina Skipasund 88 að ⅓ á móti Kristjáni Eiríkssyni og Eggert Ísdal.

Tvær lóðir úr landi Hóla í Skerjafirði að ½ á móti Kristjáni Eiríkssyni.

Frystihús í Sandgerði að ½ á móti Kristjáni Eiríkssyni, og í framtali gjaldársins 1956 telur kærandi sig kaupa á árinu 1955 að ½ hl., eignarhluta Eggerts Ísdal í Skipasundi 88, og á þar með ½ hl. þeirrar fasteignar á móti Kristjáni Eiríkssyni, ennfremur kostar gjaldandi til fasteignarinnar á því ári kr. 338.814.00 svo og frekari kostnaður lagður í eignina á árinu 1956, sbr. framtal gjaldársins 1957.

Í framtali gjaldársins 1957 telur kærandi sig selja á árinu 1956 eignarhluta sinn í frystihúsi í Sandgerði, án hagnaðar.

Í framtali gjaldársins 1961 telur kærandi sig selja á árinu 1960 ½ hl. af eignarhluta sínum í Efstasundi 100, með hagnaði, og í framtali gjaldársins 1962 telur hann sig selja á árinu 1961 þann eignarhluta, sem eftir var í þeirri eign, með hagnaði.

Í framtali gjaldársins 1962 telur kærandi sig selja á árinu 1961 54% af eignarhluta sínum í Skipasundi 88, eða 27% af fasteigninni, með hagnaði.

Í framtali gjaldársins 1957 telur kærandi sig kaupa á árinu 1956 fasteignina Setberg við Lágholtsveg að ½ á móti Kristjáni Eiríkssyni. Ennfremur telur kærandi til eignar „Holtsgata 22—23, kr. 364.175.44“ í sama framtali. Hér virðist vera um að ræða kaup á eignarlóð, sem kærandi ásamt Kristjáni Eiríkssyni hóf á byggingarframkvæmdir, og var þeim haldið áfram á árinu 1957.

Fasteignina Setberg við Lágholtsveg selur kærandi ásamt Kristjáni Eiríkssyni á árinu 1958 með hagnaði, sbr. framtal gjaldársins 1959.

Á árunum 1957 og 1958, sbr. framtöl gjaldáranna 1958 og 1959, selur kærandi, ásamt Kristjáni Eiríkssyni, með hagnaði eignarhluta sinn í Holtsgötu 22, en kærandi minnist eigi frekar á eignina Holtsgötu 23.

Í framtali gjaldársins 1962 telur kærandi sig kaupa á árinu 1961 50% fasteignarinnar Bergþórugötu 29 og selja sama ár 80% þess eignarhluta án hagnaðar.

Með hliðsjón af því, sem hér hefur verið rakið, verður að fallast á það sjónarmið skattstjóra, að hér sé um kaup á fasteignum að ræða í því skyni að selja þær aftur með ágóða, og sé hagnaður af sölu eignarhluta í fasteignunum Efstasund 100 og Skipasund 88 því skattskyldur, sbr. 1. mgr. E-liðs 7. gr. laga nr.

70/1962, um tekjuskatt og eignarskatt, og 1. mgr. e-liðs 7. gr. laga nr. 46/1954".

Áður er tekið upp það, sem umboðsmaður stefnda sagði í kærubréfi til ríkisskattanefndar 30. ágúst 1963. Í greinargerð þeirri, sem stefndi lagði fram í þessu dómsmáli 12. apríl 1966, segir m. a.:

„Mál þetta er allt af því risið, að ég og Kristján Eiríksson fyrrv. félagi minn um lögfræðiskrifstofu keyptum húsin Laugavegur 13, sem var flutt inn á lóðina nr. 100 við Efstasund, og húsið Lækjargata 10 B, sem var flutt inn á lóðina Skipasund 88. Hús þessi standsettum við og innréttuðum í hvoru fyrir sig 6 íbúðir, eða samtals 12 íbúðir. Þessar íbúðir ætluðum við að leigja, en ekki selja. Við leigðum íbúðirnar á lögleyfðu verði, en létum leigjendur leggja fram ákveðna peningaupphæð, sem átti að vera til tryggingar fyrir skemmdum eða vanefndum á leigugreiðslu. Hins vegar áttu leigutakar rétt á sparisjóðsvöxtum af þessari upphæð, sem þeir lögðu fram. Með þessu móti hugðumst við fá fasta góða leigjendur. Kristján félagi minn annaðist af okkar hálfu stjórn á þessari útleigu. Þetta fyrirkomulag reyndist þó ekki eins og til stóð, leigutakaskipti urðu ör, og þá varð að standsetja íbúðirnar að nýju, og fóru þá greiddar leigutekjur í það og meira til, þó ekki væri um skemmdir að ræða, sem hægt var að taka af geymslufénu. Þá kom fyrir, að ekki fengust strax leigjendur upp á þau kjör, sem við vorum búnir að ákveða, þá sótti bærinn á að fá leigt. Hann vildi ekki fallast á þau kjör, heldur greiddi venjulega fyrirfram fyrir sitt fólk. Þessar leigur voru þó venjulega í nafni leigjandans. Þegar hann svo skemmdi leiguhúsnæðið, var engan hægt til sakar að sækja, enda varla mögulegt í rekstri að standa í stöðugum málaferlum. Allt þetta varð til þess, að Kristján Eiríksson félagi minn þreyttist á þessu eilífa stappi með leigjendurna, sem aldrei stóðu nema stutt við í íbúðunum, og vildi hætta þessu og selja íbúðirnar. Ég var því algerlega mótfallinn að selja, en lét þó tilleiðast, er Kristján sótti þetta svo fast. Um það leyti var ég að byrja á fiskverkun í Vestmannaeyjum með öðrum mönnum, og hafði það líka sín áhrif ...".

Í þessari atvikalýsingu þykir hér eftir eiga að víkja að því, að stefndi hefur óskað upplýsinga frá skattayfirvöldum um beitingu laga og reglugerðarákvæða, sem hin umdeilda álagning opinberra gjalda er byggð á. Að þessu er vikið í áðurnefndri greinargerð stefnda, en sama dag og hún var lögð fram, þ. e. 12. apríl

á fyrra ári, ritaði stefndi skattstjóranum í Reykjavík og óskaði eftir upplýsingum „um reglur þær, sem Skattstofan í Reykjavík fylgir, er hún skattleggur ágóða af sölu fasteignar, þó skattþegn sé búinn að eiga eignina í full 5 ár ...". Í svarbréfi frá 19. apríl segir, að skattstofan hafi „ekki sett neinar almennar reglur varðandi skattskyldu" í slíkum tilvikum, og sé ekki „heldur kunnugt um, að ríkisskattanefnd eða fjármálaráðuneytið hafi nokkru sinni sett slíkar reglur umfram það, sem stendur í 15. gr. reglugerðar nr. 245/1963". Ríkisskattanefnd vísaði í sínu svari til svara skattstofunnar.

Mál þetta kom fyrir á bæjarþingi 26. september 1966, og var þá m. a. bókað: „Stefndi skorar á lögmann stefnanda að leggja fram skrá yfir þá gjaldendur, sem skattstofan í Reykjavík hefur lagt á tekjuskatt og sem lagt hefur verið á útsvar vegna fasteignasölu með sama hætti og gert hefur verið, að því er stefnda varðar og um er deilt í málinu". Kvaðst stefndi hafa í hyggju að fá sérfræðinga dómkvadda til að athuga skrána og láta upp álit um, hvaða reglum hefði verið fylgt.

Hinn 24. október 1966 ritaði skattstjórinn í Reykjavík, Halldór Sigfússon, bréf til gjaldheimtustjórans í Reykjavík, sem sjálfur hefur flutt mál þetta. Í bréfinu segir:

„Með nýjum skattalögum nr. 46/1954 var sú breyting gerð á e-lið 7. gr. nefndra laga, að felld var niður tekjuskattsskylda á söluhagnaði fasteigna, sem verið hafði skemur en 5 ár í eigu seljanda, ef hann síðar varði söluverðinu til kaupa nýrrar eignar innan eins árs, eða byggði innan tveggja ára — síðan framlengt í þrjú ár.

Þessi rýmkunarákvæði sköpuðu skattþegnum ýmiss konar möguleika til að komast fram hjá sölugróðaskattskyldu samkv. 1. málgr. nefndrar greinar — en skattstofunni að sjálfsögðu stóraukna vinnu og erfiðleika við rannsóknir í þessu sambandi.

Vegna þessarar stórauknu vinnu við að fylgjast með og rannsaka allar fasteignasölur, endurkaup og nýbyggingar, innan hinna framagreindu tilteknu skattfrelsistakmarka hefur hin síðustu ár orðið naumt á tíma hjá skattyfirvöldum til rannsókna á sölum *utan* fimm ára eignartímareglunnar í umræddri lagagrein. Sú mikla tilhliðrun, sem löggjafinn sýndi, með nefndri lagabreytingu, gagnvart þeim, sem höfðu hagnað af sölu innan fimm ára tímabilsins, og oft gífurlegan, mun og kannske óbeint hafa haft þau áhrif, að skattyfirvöld eða starfsmenn þeirra hafi ekki lagt sig eins í framkróka í eltingaleik við hina, sem selt hafa *eftir*

fimm árin og keypt kynnu að hafa með sölugróðasjónarmið í huga. Úrskurðir og dómar hafa og frekar þótt benda í þá átt, að sölugróðasjónarmiðið yrði að koma nokkuð skýrt fram í þessu sambandi, til þess að slíkri skattlagningu yrði ekki hrundið.

Síaukið fjárfestingaræði fólks, sem fjármálaathafnir almennt markast af, hafa og enn aukið á vandann við að ákveða um það, í hvaða tilgangi þessi eða hin eign hefur verið keypt eða byggð í *upphafi* — þ. e. hvort fjárfestingin er ætluð til frambúðar ellegar framtíðar-sölu, oft og tíðum óvíst, hvort málsaðilar sjálfir hafa í byrjun gert sér grein fyrir því.

Atriðið, hvenær telja megi, að eign hafi verið keypt „í því skyni að selja hana aftur með ágóða", er eitt af eilífðarvandamálum skattsögunnar, og aldrei vandmeðfarnara en nú. Sennilega hefur ekki verið alfullkomið samræmi í, hvernig mál þessi hafa verið metin og vegin á ýmsum tímum eða í ýmsum skattumdæmum, en svo er hætt við, að hafi verið og verði um æðimargt, sem tekjuskattframkvæmd varðar.

Það, sem skeður í þessu tiltekna máli, sem hér um ræðir, er ekkert nema það, að skattyfirvöld, sem um þessi mál hafa fjallað, hafa talið, að kaup og sala í þessum umræddu viðskiptum væri þess eðlis, að rétt væri að láta æðstu úrskurðarvöld þessara mála fjalla um þessa skattlagningu og úrskurða.

Að sjálfsögðu færir skattstofan engar sérstakar skrár um einstakar tegundir tilvika, sem leitt hafa til skattlagningar, og þá heldur ekki í því tilviki, sem hér um ræðir. En vitanlega eru skattyfirvöld reiðubúin að láta dómstólum í té þær upplýsingar, sem að gagni mættu verða, til að létta lausn einstakra mála. En með tilvísun til þess, sem áður er sagt, telur skattstofan sig þess lítt umkomna að geta veitt nokkrar upplýsingar, sem verið geti dómstólnum til leiðbeiningar í þessu máli. Hvert einstakt mál verður að úrskurðast út frá sínum sérástæðum".

Eftir að bréf þetta var fram komið, ritaði stefndi hinn 26. nóvember s.l. gjaldheimtustjóranum bréf, sem að meginmáli er þannig:

„Ég leyfi mér hérmeð að fara þess á leit við yður, að þér aflið svara skattstjórans í Reykjavík við eftirfarandi spurningum, en ég mun leggja fram í bæjarþingi Reykjavíkur svör þau, sem mér berast:

1. Hefur á árunum frá 1960 verið lagðir tekjuskattar og útsvör á tekjur af sölu fasteigna, er menn hafa átt í meira en fimm

ár, hjá nokkrum öðrum gjaldendum en Áka Jakobssyni hrl. og Kristjáni Eiríkssyni hrl.?

2. Ef svo er, vill skattstofan upplýsa, hvaða aðilar það eru?

3. Er það rétt, að Óskar Björnsson, fulltrúi á Skattstofunni, hafi einn annazt álagningu slíka sem þessa og þar með álagningu á þá Áka Jakobsson og Kristján Eiríksson?

4. Man téður Óskar Björnsson eftir nöfnum þeirra annarra skattaðila, sem skattlagðir hafa verið á þennan hátt?"

Þessu svaraði skattstofan 5. desember s.l., og var svarbréfið undirritað f. h. skattstjóra af Ásgeiri Jónssyni skrifstofustjóra. Í bréfinu segir m. a.:

„Málið hlýtur að snúast um það, hvort skattstofan hafi í þessu tilviki ranglega skattlagt sölugróða, sem samkvæmt eðli málsins ætti ekki að skattleggja, að áliti gjaldanda.

Það liggur í hlutarins eðli, að það er ekki ætíð auðvelt mál að úrskurða um þetta efni, og ágreiningur því í alla staði eðlilegur.

Út af spurningu 1 og 2 er vísað til bréfs skattstjóra, dags. 24. okt. s.l., og endurtekið, að skattstofan færir engar sérstakar skrár um einstakar tegundir tilvika, sem leitt hafa til skattlagningar, og þá heldur ekki í því tilviki, sem hér um ræðir.

Til þess að svara spurningunni afdráttarlaust þá yrði að yfirfara öll skattframtöl frá því árið 1960, og ekkert skal um það sagt, hvort þar mundu aðrir finnast en þeir, sem um er spurt.

Þeir aðilar, sem gera eitthvað að því að byggja eða kaupa hús í því skyni að selja aftur, selja yfirleitt innan fimm ára. Margir slíkir hafa selt í þeirri trú, að söluhagnaðurinn væri skattfrjáls, ef þeir keyptu fasteign innan árs eða byggðu innan 3ja ára frá söludegi. Það er algengt að slíkur sölugróði sé skattlagður á þeirri forsendu, að eignarinnar hafi verið aflað í þeim tilgangi að selja hana aftur með hagnaði.

Menn eru yfirleitt ekki það fjársterkir að þeir kaupi meiriháttar húseignir (aðrar en þær, sem þeir nota að einhverju eða mestu leyti sjálfir) í þeim tilgangi að geyma í nokkur ár og selja síðan með hagnaði. Þó koma fyrir slík tilfelli.

Eins og fyrr segir, getur verið mjög erfitt að fullyrða um það, að eign, sem verið hefur lengur en 5 ár í eigu seljanda, hafi verið keypt í þeim tilgangi að selja aftur með hagnaði, en þó getur málið verið þannig, að allar líkur bendi til þess, að svo hafi verið, eins og t. d. í máli Áka Jakobssonar.

Skipasund 88 og Efstasund 100 eru aðflutt stórhýsi, sem stóðu

á dýrum lóðum í miðborginni og fengust fyrir lítið fé. Í hvoru húsi eru sennilega 4 íbúðir, ef ekki fleiri.

Þeir, sem fengu lóðir í Reykjavík undir hús þessi, gátu gert sér vonir um nokkurn hagnað af þessum kaupum, og er það sá hagnaður, sem nú er deilt um, hvort telja eigi skattskyldan.

Um spurningar 3 og 4 er litið svo á, að ekki skipti máli, hvaða starfsmaður eða starfsmenn fjalli um einstök framtöl, enda viðhöfð regla að upplýsa ekki um þau atriði, og liggja til þess gildar ástæður".

Stefndi krafðist þess, að skattstjórinn í Reykjavík kæmi fyrir dóm til nánari skýrslugjafar, en með úrskurði bæjarþingsins 14. febrúar s.l., sem Hæstiréttur staðfesti 16. marz, var þeirri kröfu hafnað.

Með úrskurði fógetaréttar Reykjavíkur 17. október 1964 var heimilað lögtak hjá Kristjáni Eirikssyni hæstaréttarlögmanni vegna opinberra gjalda, sem á voru lögð vegna sölu á festeignum, sem þeir stefndi áttu í sameign og seldu síðan, svo sem lýst hefur verið.

Málsástæður og lagarök, sem fram hafa komið af hálfu aðilja, eru í stuttu máli svo sem nú skal greina:

Af hálfu stefnanda er því haldið fram, að hin umdeildu gjöld séu réttilega á lögð samkvæmt 7. grein laga nr. 46/1954 um tekjuskatt og eignarskatt, en ákvæðið var tekið óbreitt í 7. grein laga um sama efni nr. 70/1962. Jafnframt er vísað til 15. greinar reglugerðar nr. 147/1955 um tekjuskatt og eignarskatt.

Í 7. gr. laga nr. 46/1954 segir m. a.:

„Skattskyldar tekjur teljast, með þeim undantekningum og takmörkunum, er síðar greinir, alls konar arður, laun og gróði, er gjaldanda hlotnast af eign eða atvinnu eða einstökum verknaði eða atvikum, ef þetta verður metið til peningaverðs, svo sem:

e. Ágóði af sölu á fasteign eða lausafé, enda þótt salan falli ekki undir atvinnurekstur skattgreiðanda, ef ætla má, að hann hafi keypt eignina, eða öðlazt hana á annan hátt, í því skyni að selja hana aftur með ágóða eða hún hefur verið í eign hans skemur en 5 ár, ef um fasteign er að ræða, en annars skemur en 3 ár. . . .".

Í 15. grein reglugerðar nr. 147/1955 segir m. a.:

„Ágóði af sölu fasteigna eða lausafjár (þar með verðbréf og kröfur) skal talinn til tekna, enda þótt salan falli ekki undir atvinnurekstur aðila, sbr. 12. gr., ef ætla má að hann hafi

keypt eignina eða öðlazt hana á annan hátt (t. d. í makaskiptum) í því skyni að selja hana aftur með ágóða, en þar er það leiðarvísir, hvort hann hefur þurft á eigninni að halda eða eigi, hvort hann hefur þurft að taka eignina upp í skuld, eða hvort hann er kunnur að eignakaupum í ágóðaskyni o. s. frv.

1. Ágóði af sölu á fasteign er alltaf skattskyldur ef fatseign hefur verið skemur í eigu gjaldanda en 5 ár, nema ...".

Í málinu hefur af hálfu stefnanda verið vísað til rökstuðnings skattayfirvalda fyrir hinni umdeildu álagningu. Jafnframt er því haldið fram, að hin tilvitnuðu ákvæði beri með sér, að jafnan eigi að telja sölugróða af fasteignum til skattskyldra tekna, ef kaup fasteignarinnar eða bygging hafi til komið vegna þess, að eigandinn vildi síðar selja með hagnaði. Það sé að vísu rétt, að hlutlæg kennimerki verði að hafa til viðmiðunar, þegar fella skuli úrskurði um, að slíkur tilgangur hafi verið til staðar, en þessi kennimerki séu tilgreind í 15. gr. reglugerðar nr. 147/1955. Hafa ber í huga, að það sé almenn stefna löggjafans að greiða skuli opinber gjöld af tekjum, sem fengnar séu af skyndiviðskiptum. Hins vegar verði aldrei fullkomlega sannað eða afsannað, hver verið hafi tilgangur eigandans í upphafi, og verði því að fara eftir mati á því, sem almennt verði talið. Ef svo væri ekki, væru hin tilvitnuðu ákvæði þýðingarlaus.

Því er haldið fram, að ljóst sé, að stefndi hafi ekki þurft á þeim eignum að halda, sem hér er um fjallað. Hann hafi aldrei búið þar sjálfur og ekki átt þær nema skamman tíma, eftir að liðinn var sá 5 ára frestur, sem um ræðir í hinu tilvitnaða lagaákvæði. Þá er því haldið fram, að atvinna stefnda hafi verið að reka málflutnings- og fasteignasöluskrifstofu og að slík atvinnustarfsemi sé með þeim hætti, að líklegt sé, að hann hafi keypt fasteignirnar í því skyni að selja þær aftur með ágóða.

Að gefnu tilefni lýsti gjaldheimtustjóri því yfir við flutning málsins, að hann vissi ekki um aðra menn, sem á síðustu árum hefðu verið skattlagðir eftir hinum tilvitnuðu ákvæðum, en þá stefnda, Kristján Eiríksson og tiltekinn byggingameistara. Um réttmæti þeirrar álagningar var deilt í bæjarþingsmáli nr. 1131/1956, sem dæmt var á bæjarþingi Reykjavíkur 4. maí 1957. Um var að ræða gjöld frá árinu 1952, og var skattgreiðandanum talið óskylt að greiða þau. Hann hafði búið í hinni seldu íbúð í rúmlega 5 ár og taldist, er hann byggði hana, ekki hafa haft atvinnu af að byggja og selja fasteignir. Þá benti gjaldheimtustjóri til hliðsjónar á Hrd. XXXV, 337, og Hrd. XX, 426. Hann kvaðst telja

líklegt, að fleiri en framangreindir þrír menn hefðu verið skattlagðir í samræmi við hin margumræddu lagaboð, en tók jafnframt fram, að það skipti að sínu áliti ekki máli um úrslit þessa sakarefnis. Engar reglur íslenzks réttar útilokuðu að beita lagaboðum, þó að þau ættu sjaldan við eða væri ekki jafnan beitt þar, sem þau ættu við. Hin almenna jafnréttisregla kæmi í þessu sambandi ein til skoðunar, en ljóst væri, að hún gæti ekki átt við, nema um gróf brot gegn jafnrétti þegnanna væri að tefla, en svo væri alls ekki hér.

Vegna málsástæðna, sem síðar verður lýst og fram komu af hálfu stefnda, hélt gjaldheimtustjóri því fram, að engin lagaheimild væri til þess að taka tillit til hækkunar byggingarvísitölu eða annarra gagna um verðhækkanir og lækka sölugróða með tilliti til þess.

Meðan gagnaöflun fór fram í máli þessu, var það rekið af stefnda sjálfum. Svo sem fram kemur í því, er áður segir um spurningar hans til skattayfirvalda, taldi hann þá, að áðurnefndum lagaboðum hefði verið beitt við svo fáa skattþegna á síðari árum, að óheimilt væri að byggja á þeim skattlagningu lengur. Kom fram í ummælum stefnda, að hann taldi ljóst, að mörg tilefni hefðu verið til að beita reglunum, en það þó ekki verið gert. Málið var munnlega flutt af hálfu stefnda af Erni Clausen hæstaréttarlögmanni, sem endurtók, að hér væri um nær einstæða skattlagningu að ræða, en lýsti því þó ekki sem skoðun sinni, að það hefði úrslitaáhrif að lögum.

Því er haldið fram af hálfu stefnda, að skattayfirvöldum beri að sannna, að menn hafi öðlazt eign í því skyni að selja hana aftur með ágóða, til að þeim sé rétt að leggja á opinber gjöld með þeim hætti, sem gert hefur verið, að því er stefnda varðar. Jafnframt er því haldið fram, að þetta hafi skattayfirvöld ekki sannað í þessu máli. Þvert á móti hafi stefndi sannað, að tilgangur hans hafi *ekki* verið sá að selja fasteignir þær, sem um er að ræða, með ágóða, heldur að eiga þær og nýta — spilduna úr Reynisvatnslandi fyrir sumarbústað, en Efstasund 100 og Skipasund 88 til að leigja þar íbúðir. Er um þetta vitnað í frásagnir stefnda og umboðsmanns hans, sem áður hafa verið teknar upp í þennan dóm.

Þá er því haldið fram af hálfu stefnda, að eðli máls samkvæmt verði, þegar menn hafi átt fasteignir lengur en í 5 ár, að taka tillit til almennra verðbreytinga, sem orðið hafi á þeim tíma, er

þeir hafi verið eigendur þeirra. Um raunverulegan ágóða af sölu sé ekki að ræða nema söluverðið sé hærra en kaupverðið að viðbættri hækkun í réttu hlutfalli við breytingu á vísitölu byggingarkostnaðar.

Niðurstaða.

Tekið verður til athugunar, hvort sú álagning opinberra gjalda, sem mál þetta snýst um, feli í sér ólögmæta mismunun skattþegna.

Telja verður, að í íslenzkum rétti gildi jafnréttisregla, sem dómstólum beri að beita í vissum tilvikum. Slík regla er ekki orðuð almennt í settum rétti íslenzkum, en er almennt viðurkennd og alkunn og kemur fram í dómum, sbr. Hrd. XXIX, 753. Þá styrkja ýmis ákvæði stjórnarskrárinnar, einkum 64. og 78. grein, það álit, að slík regla sé til, og hið sama gerir auglýsing nr. 11/1954, sbr. 14. grein samnings um verndun mannréttinda og mannfrelsis, sem gerður var á vegum Evrópuráðsins, staðfestur af Íslands hálfu og birtur í auglýsingu þessari. Með hliðsjón af nýnefndum hæstaréttardómi, eðli máls og því, að ákvæði um, að skattamálum skuli skipað með lögum, er tekið upp í mannréttindakafla stjórnarskrárinnar, sbr. 77. grein hennar, verður að telja, að dómstólar geti fellt úrskurð um, að skattþegnum hafi verið gert svo mishátt undir höfði, að það sé andstætt jafnréttisreglunni.

Ákvæði þau, sem síðar voru í 7. gr. laga nr. 46/1954 og nr. 70/1962, er að finna í lögum um tekjuskatt og eignarskatt nr. 74/1921, 8. grein. Hafa þau verið í lögum síðan, og er því eigi um það að ræða, að reglur hafi verið að skapast um framkvæmd ákvæðanna um það leyti, sem stefnda var gert að greiða hin umdeildu opinberu gjöld. Í máli þessu er ekkert fram komið um beitingu lagaákvæðanna lengi vel. Hins vegar er upplýst, að í bæjarþingsdómi 1957 var fjallað um álagningu frá árinu 1952. Þá er einnig upplýst, að á áðurnefndum árum var lagt á stefnda og Kristján hæstaréttarlögmann Eiríksson, félaga hans um atvinnurekstur, eftir ákvæðunum. Í bréfi skattstjórans í Reykjavík frá 24. október s.l., sem að meginhluta til er tekið upp í þennan dóm hér að framan, segir, að vegna vissrar breytingar á skattalögum 1954 hafi „hin síðustu ár orðið naumt á tíma hjá skattyfirvöldum til rannsókna á sölum *utan* fimm ára eignartímareglunnar í umræddri lagagrein". Þá getur skattstjóri þess, að sjónarmið, er lágu til grundvallar lagabreytingunni 1954, muni e. t. v.

„óbeint hafa haft þau áhrif, að skattyfirvöld eða starfsmenn þeirra, hafi ekki lagt sig eins í framkróka í eltingaleik við hina, sem selt hafa *eftir* fimm árin, og keypt kynnu að hafa með sölugróðasjónarmið í huga". Þá er áður komið fram í dómi þessum, að Ásgeir Jónsson skrifstofustjóri segir í bréfi sínu 5. desember s.l., að ekkert verði um það sagt, hvort á aðra en stefnda og Kristján Eiríksson hafi verið lögð gjöld eftir 1960 samkvæmt hinum margnefndu ákvæðum. Jafnframt segir í bréfinu, að það sé sjaldgæft, en komi þó fyrir, að menn kaupi meiri háttar húseignir í þeim tilgangi að geyma þær í nokkur ár, en selja síðan með hagnaði.

Dómarinn telur ljóst, að án sérstakra sannana megi byggja á því, að á undanförnum árum hafi mörg tilvik komið upp, þar sem hin umræddu lagaákvæði hafi átt við eftir efni sínu. Jafnframt verður að byggja á því, þegar virt hafa verið gögn málsins, einkum áðurnefnd ummæli skattstjórans í Reykjavík og skrifstofustjóra skattstofu Reykjavíkur, að mjög sjaldan hafi komið til þess, að ákvæðunum hafi verið beitt á þessum tíma. Af þessu leiðir aftur, að það telst vera nægilega fram komið, að skattþegnum hafi verið gert mishátt undir höfði varðandi álagningu opinberra gjalda í sambandi við sölur fasteigna, sem þeir hafa átt lengur en í 5 ár.

Yfirvöldum er ekki heimilt að íslenzkum rétti að leggja opinber gjöld á skattþegna nema eftir ákvæðum settra laga eða öðrum réttarákvæðum, sem sett eru í samræmi við lög með gildum hætti. Lagaákvæðum um skattamál ber síðan jafnan að beita, þar sem þau eiga við. Hitt er annað mál og augljóst atriði, að vafi getur verið, hvort atvik séu slík í vissum tilvikum, að lagaákvæði gildi um þau, en það snertir ekki það, sem hér er til úrlausnar. Svo sem fyrr greinir, er ljóst, að lagaákvæði þau, sem hin umdeilda álagning á stefnda var byggð á, hafa á undanförnum árum ekki verið notuð í nema fáum þeirra tilvika, sem þau hafa átt við. Jafnframt er ljóst, að hér er um að ræða ákvæði, sem leitt geta til hárra skattgreiðslna, ef þeim er beitt, og eru því mjög verulegir fjárhagslegir hagsmunir tengdir þeim.

Af þeim ástæðum, er nú hafa verið raktar, verður að telja, að óheimilt hafi verið að leggja hin umdeildu opinberu gjöld á stefnda. Verður honum því aðeins unnt að taka til greina varakröfu stefnanda um greiðslu gjalda og vaxta. Eins og atvikum er háttað, er rétt, að stefnandi greiði stefnda málskostnað, sem þykir hæfilega ákveðinn kr. 10.000.00.

Þór Vilhjálmsson, dómari samkvæmt sérstakri umboðsskrá, kvað upp dóm þenna. Uppsaga dómsins hefur dregizt vegna anna og þess, að hér er um viðamikið sakarfeni að tefla.

Dómsorð:

Stefndi, Áki Jakobsson, greiði stefnanda, Gjaldheimtunni í Reykjavík, kr. 36.199.00 með 12% ársvöxtum frá 15. október 1963 til greiðsludags. Stefnandi greiði stefnda kr. 10.000.00 í málskostnað. Dóminum ber að fullnægja innan 15 daga frá lögbirtingu hans að viðlagðri aðför að lögum.

Mánudaginn 18. marz 1968.

Nr. 41/1966. **Valdstjórnin**
gegn
Sigurjóni Einarssyni.

Dómendur:
hæstaréttardómararnir Jónatan Hallvarðsson, Benedikt Sigurjónsson, Einar Arnalds og Gizur Bergsteinsson og prófessor Theodór B. Líndal.

Kærumál. Um skipun verjanda.

Dómur Hæstaréttar.

Varnaraðili hefur með heimild í 4. tölulið 172. gr. laga nr. 82/1961 skotið máli þessu til Hæstaréttar með kæru 23. febrúar 1968, er barst dóminum 29. s. m. Krefst hann þess, að úrskurður héraðsdómara verði úr gildi felldur og að skipaður verjandi hans, Benedikt Blöndal hæstaréttarlögmaður, verði leystur frá þeim starfa.

Með skírskotun til forsendna hins kærða úrskurðar ber að staðfesta hann.

Dómsorð:

Hinn kærði úrskurður er staðfestur.