Dómsorð:

Stefndu, Egill Jónasson, Sigurbjörg Ögmundsdóttir, Ólafur Egilsson og Nílsína Þ. Larsen, greiði in solidum stefnanda, Áka Jakobssyni, kr. 75.000.00 með 6% ársvöxtum frá 12. nóvember 1965 til 1. janúar 1966 og 7% ársvöxtum frá þeim tíma til greiðsludags og kr. 13.000.00 í málskostnað.

Dóminum ber að fullnægja innan 15 daga frá lögbirtingu hans að viðlagðri aðför að lögum.

Þriðjudaginn 30. janúar 1968.

Nr. 256/1966. **Klappareignin h/f** (Gústaf A. Sveinsson hrl.)
gegn
Tollstjóranum í Reykjavík
f. h. ríkissjóðs og gagnsök
(Ármann Jónsson hrl.).

Dómendur:
hæstaréttardómari Jónatan Hallvarðsson, prófessor Ármann Snævarr, Bjarni K. Bjarnason borgardómari, Emil Ágústsson borgardómari og Halldór Þorbjörnsson sakadómari.

Stóreignaskattur. Lögtak.

Dómur Hæstaréttar.

Aðaláfrýjandi hefur skotið máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 28. desember 1966. Hann gerir þær dómkröfur aðallega, að hinn áfrýjaði úrskurður verði ómerktur og málinu vísað frá fógetadómi, en til vara, að synjað verði um framkvæmd lögtaks þess, sem krafizt er. Þá krefst aðaláfrýjandi og málskostnaðar í héraði og hér fyrir dómi úr hendi gagnáfrýjanda. Það athugast, að fógeti hefur í úrskurði sínum tekið til úrlausnar frávísunarkröfu, sem aðaláfrýjandi hafði uppi í greinargerð í héraði, en féll frá, áður en málið var þar tekið til úrskurðar.

Gagnáfrýjandi hefur áfrýjað málinu með stefnu 27. janúar 1967, að fengnu áfrýjunarleyfi 26. s. m. Hann krefst þess,

að lögtak verði heimilað í eignum aðaláfrýjanda til tryggingar skatti á stóreignir samkvæmt lögum nr. 44/1957, kr. 145.948.00, ásamt 6% ársvöxtum frá 16. ágúst 1958 til 31. desember 1958 og 12% ársvöxtum frá þeim degi til greiðsludags. Gagnáfrýjandi krefst og málskostnaðar af aðaláfrýjanda fyrir fógetadómi og Hæstarétti. Eftir uppsögu hins áfrýjaða úrskurðar hefur gagnáfrýjandi lækkað lögtakskröfu sína um kr. 19.00 vegna endurreiknings hennar til samræmis við breytingu á skattmati hlutabréfa H/f Eimskipafélags Íslands í eigu hluthafa aðaláfrýjanda, sbr. dóm Hæstaréttar 26. október 1962 í málinu nr. 88/1962: Fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs gegn H/f Eimskipafélagi Íslands.

Dómendur eru allir sammála um forsendur og niðurstöðu dóms þessa, sbr. þó II. kafla forsendna.

I.

Engin efni eru til, að aðalkrafa aðaláfrýjanda verði til greina tekin.

II.

Dómendurnir Ármann Snævarr prófessor, Bjarni K. Bjarnason borgardómari, Emil Ágústsson borgardómari og Halldór Þorbjörnsson sakadómari taka fram:

Í dómum Hæstaréttar hefur áður verið dæmt, að tilteknir þættir laga nr. 44/1957 séu andstæðir 67. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944. Annmarkar á lögum nr. 44/1957 eru eigi slíkir, að alveg fullnægjandi ástæða sé til að telja lögin í heild ógild samkvæmt 67. gr. stjórnarskrárinnar.

Jónatan Hallvarðsson hæstaréttardómari tekur fram:

Eigi verður talið, að annmarkar á lögum nr. 44/1957 séu svo miklir, að lögin í heild séu ógild samkvæmt 67. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944.

III.

Eftir gögnum málsins er fjárhæð skattgjalds þess, sem gagnáfrýjandi krefst úr hendi aðaláfrýjanda vegna hluthafa hans, réttilega ákveðin kr. 145.948.00. Samkvæmt 7. gr. og

2. mgr. 10. gr. laga nr. 44/1957 og svo 1. gr. laga nr. 29/1885 ber að taka til greina kröfu gagnáfrýjanda um lögtak í eignum aðaláfrýjanda til tryggingar nefndri skattkröfu ásamt vöxtum, eins og krafizt er, sbr. 1. mgr. 6. gr. og 2. mgr. 10. gr. laga nr. 44/1957, 1. mgr. 24. gr. reglugerðar nr. 95/1957, 1. mgr. auglýsingar nr. 194/1958 og 1. mgr. 45. gr. laga nr. 46/1954, en skattkrafa vegna hluthafanna var tilkynnt aðaláfrýjanda hinn 15. febrúar 1958, sbr. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 44/1957 og 22. gr. reglugerðar nr. 95/1957.

IV.

Ákvæði hins áfrýjaða úrskurðar um málskostnað í héraði þykir mega staðfesta, en rétt er, að aðaláfrýjandi greiði gagnáfrýjanda málskostnað fyrir Hæstarétti, kr. 25.000.00.

Dómsorð:

Lögtak skal fram fara hjá aðaláfrýjanda, Klappareigninni h/f, fyrir kr. 145.948.00 ásamt 6% ársvöxtum frá 16. ágúst 1958 til 31. desember 1958 og 12% ársvöxtum frá þeim degi til greiðsludags.

Ákvæði hins áfrýjaða úrskurðar um málskostnað á að vera óraskað.

Aðaláfrýjandi greiði gagnáfrýjanda, tollstjóranum í Reykjavík f. h. ríkissjóðs, málskostnað fyrir Hæstarétti, kr. 25.000.00, að viðlagðri aðför að lögum.

Úrskurður fógetadóms Reykjavíkur 26. nóvember 1966.

Í máli þessu, sem tekið var til úrskurðar 21. f. m., hefur gerðarbeiðandi, tollstjórinn í Reykjavík f. h. ríkissjóðs, krafizt þess, að lögtak verði gert hjá gerðarþola, Klappareigninni h/f hér í borg, til tryggingar vangoldnum skatti á stóreignir samkvæmt lögum nr. 44 frá 1957 að fjárhæð kr. 145.967.00 auk dráttarvaxta, 6% p. a. frá 16. ágúst 1958 til 31. janúar 1959 og 12% p. a. frá þeim degi til greiðsludags svo og öllum kostnaði við gerð þessa og eftirfarandi uppboð, ef til kemur.

Enn fremur hefur hann krafizt málskostnaðar að mati dómsins úr hendi gerðarþola.

Aðalkrafa gerðarþola er, að málinu verði vísað frá fógetadómi.

Fyrsta varakrafa, að synjað verði um framgang lögtaksgerðarinnar.

Önnur varakrafa, að lögtak verði einungis heimilað fyrir lægri fjárhæð en þeirri, sem gerðarbeiðandi krefst. Er sú krafa gerðarþola í þrem liðum:

a. Að lögtak verði heimilað fyrir kr. 41.580.00.
b. Að lögtak verði heimilað fyrir kr. 65.275.00.
c. Að lögtak verði heimilað fyrir kr. 129.021.00.

Vaxtakröfu gerðarbeiðanda hefur gerðarþoli mótmælt sérstaklega, og málskostnaðar krefst hann sér til handa, hvernig sem málið annars fer.

Með lögum nr. 44 frá 1957 var lagður sérstakur skattur, sem hér á eftir verður nefndur stóreignaskattur, á hreina eign einstaklinga, sem meiru nam en einni milljón króna, miðað við 31. desember 1956, samkvæmt matsreglum, sem nánar eru ákveðnar í lögunum.

Skattstjóranum í Reykjavík var falinn útreikningur og álagning þessa skatts fyrir allt landið.

Ákvarðanir skattstjóra um skattálagninguna mátti kæra til ríkisskattanefndar, en úrskurði hennar var heimilt að bera undir dómstólana.

Samkvæmt 22. og 23. gr. reglugerðar nr. 95 frá 1957 skyldi ákvörðun skattstjóra um álagningu skattsins tilkynnt gjaldanda í ábyrgðarbréfi, og sama gilti um kæruúrskurði hans og ríkisskattanefndar. Kærufrestir til skattstjóra og ríkisskattanefndar voru í Reykjavík 20 dagar, frá því að bréf um skattákvörðun eða kæruúrskurður var póstlagður, en ef úrskurði ríkisskattanefndar var skotið til dómstóla, skyldi höfða það mál innan þriggja mánaða, frá því að ríkisskattanefnd kvað upp úrskurð sinn.

Skattstjórinn í Reykjavík ákvað í upphafi, að gerðarþola bæri að greiða í stóreignaskatt vegna hluthafa sinna kr. 1.379.050.00, og var sú ákvörðun tilkynnt með bréfi, dags. 15. febrúar 1958.

Gerðarþoli kærði álagninguna til skattstjóra með bréfi, dags. 5. marz s. á. Ákvarðaði skattstjóri skattinn að nýju hinn 14. ágúst 1958 og breytti honum vegna reikningsvillu við fyrri útreikning í kr. 1.378.747.00. Ekki er ljóst, hvenær þessi niðurstaða var tilkynnt gerðarþola, en með bréfi, dags. 13. september 1958,

kærði gerðarþoli álagninguna til ríkisskattanefndar. Við munnlegan flutning málsins voru umboðsmenn aðilja sammála um, að ekki væri vefengt, að þessi kæra hefði komið fram í tæka tíð.

Hinn 29. nóvember 1958 féll í Hæstarétti dómur, sem raskaði þeim reglum laga nr. 44 frá 1957, sem skattstjóri hafði byggt á, um mat á hlutabréfum við ákvörðun stóreignaskattsins. Varð því að taka skatt gerðarþola og fjölda annarra gjaldenda til útreiknings og ákvörðunar að nýju.

Með bréfi, dags. 17. nóvember 1959, tilkynnti ríkisskattanefnd gerðarþola, að ákvörðun skattstjóra um verðlagningu á fasteignum hans til stóreignaskatts skyldi óbreytt standa, en matsverð hlutabréfa og skattgreiðslur gerðarþola vegna hluthafa væri til úrskurðar hjá skattstjóra og yrði tilkynnt um þær síðar.

Niðurstaða skattstjóra um nýtt mat á hlutabréfum og stóreignaskatt, útreiknaðan samkvæmt því, var tilkynnt gerðarþola 11. marz 1959. Var þá skatturinn ákveðinn kr. 1.248.082.00. Þessa skattákvörðun kærði gerðarþoli til skattstjóra með bréfi, dags. 20. marz 1959.

Að gengnum dómi Hæstaréttar frá 29. nóvember 1958 setti skattstjórinn í Reykjavík almennar reglur, sem hafa skyldi til hliðsjónar við ákvörðun hlutafjáreignar til stóreignaskatts. Síðastgreindur skattur gerðarþola var útreiknaður samkvæmt þessum reglum skattstjóra. Með úrskurði hinn 28. maí 1959 setti ríkisskattanefnd almennar reglur um hlutabréfamat, sem ekki voru í samræmi við framannefndar reglur skattstjóra. Varð þá skattstjóri enn á ný að taka til úrskurðar og ákvörðunar allan þann stóreignaskatt, sem að einhverju eða öllu leyti ákvarðaðist af hlutabréfaeign gjaldenda, þar á meðal þann skatt, sem gerðarþola skyldi gert að greiða.

Samkvæmt þessum síðasta útreikningi var gerðarþola gert að greiða í stóreignaskatt kr. 409.514.00. Þetta var gerðarþola tilkynnt með bréfi, dags. 11. desember 1959. Þessari ákvörðun skattstjóra skaut gerðarþoli til ríkisskattanefndar með bréfi, dags. 28. s. m. Ríkisskattanefnd kvað upp úrskurð vegna þessarar kæru 20. júní 1960 og staðfesti ákvörðun skattstjóra. Verður að telja, að þá fyrst séu afgreidd frá hendi skattayfirvaldanna þau mál, sem hófust með kæru gerðarþola til skattstjóra hinn 5. marz 1958.

Almennur úrskurður um lögtök í Reykjavík fyrir stóreignaskatti var kveðinn upp 14. maí 1959 og auglýstur í dagblöðum borgarinnar. Ekki er ljóst, hvenær tollstjórinn beiddist sérstaklega, að lögtak yrði gert í eignum gerðarþola fyrir stóreignaskatti

þeim, sem honum var gert að greiða, en fyrir 20. ágúst 1960 hefur það verið, því að þann dag er lögtaksmál þetta fyrst tekið fyrir í fógetadómi Reykjavíkur. Varð þá þegar ljóst, að gerðarþoli ætlaði að taka til varna um efnishlið málsins, þ. e. réttmæti skattálagningarinnar. Verður því að telja, að málinu hafi verið skotið til dómstólanna innan þess frests, sem áskilinn er í 3. málsgr. 23. gr. reglugerðar nr. 95 frá 1957, þar eð varnir um réttmæti skattálagningarinnar fyrir fógetadómi verða að teljast jafngilda sjálfstæðri málshöfðun í þessu sambandi.

Meðan lögtaksmálið var til meðferðar fyrir fógetadómi, varð enn að taka skatt þann, sem gerðarþola var gert að greiða, til útreiknings að nýju vegna breytinga, sem orðið höfðu á grunnskatti eins af hluthöfum Klappareignarinnar h/f (gerðarþola). Að loknum þeim útreikningi var skatturinn talinn nema kr. 145.967.00.

Er lögtakskrafan nú miðuð við þessa fjárhæð. Þessum útreikningi var lokið 15. nóvember 1960, en ekki er ljóst, hvenær eða á hvern hátt hann var tilkynntur gerðarþola. Lögmanni hans var ókunnugt um þessa breytingu, þegar hann lagði fram greinargerð í málinu 24. apríl 1961, og með vissu verður ekki sagt, að hún hafi orðið honum eða umbjóðanda hans kunnug fyrr en 15. maí s. á.

Úrskurður fógeta í máli þessu féll 2. apríl 1962. Var honum áfrýjað til Hæstaréttar með stefnu 18. maí s. á. Dómur Hæstaréttar féll 3. marz 1965 á þá lund, að úrskurður fógeta og öll málsmeðferðin var ómerkt frá og með þinghaldi í fógetadómi hinn 15. desember 1960 og málinu vísað heim í hérað til löglegrar meðferðar að nýju. Hefur málið síðan verið sótt og varið að nýju fyrir fógetadóminum.

Ekki þykir ástæða til að rekja hér útreikninga skattayfirvalda á hinum umdeilda skatti né grundvöll þeirra í heild, en að einstökum atriðum í því sambandi verður vikið síðar í sambandi við úrlausn á kröfum málsaðilja.

Kröfur gerðarbeiðanda eru byggðar á því, að skattur sá, sem lögtaks er krafizt fyrir, sé löglega á lagður samkvæmt lögum nr. 44 frá 1957 og að gerðarþoli beri ábyrgð á greiðslu hans samkvæmt 1. málsgr. 7. gr. þeirra laga.

Mótmæli gerðarþola gegn framgangi lögtaksins eru byggð á mörgum málsástæðum, sem raktar verða hér á eftir.

Kröfu sína um vísun málsins frá fógetadómi byggir gerðarþoli á vanreifun málsins af hálfu gerðarbeiðanda, sem hann telur

slíka, að ekki verði lagður efnisdómur á málið. Rökstyður hann þetta með því, að gerðarbeiðandi hafi ekki þrátt fyrir áskoranir lagt fram gögn um ákveðnar matsgerðir, sem byggt er á við ákvörðun stóreignaskattsins.

Gögn þau, sem gerðarþoli hefur í þessu sambandi skorað á gerðarbeiðanda að leggja fram, virðast ekki skipta máli um úrlausn fógetamáls þessa sérstaklega, en þótt svo væri, mundi vanræksla gerðarbeiðanda á að leggja þau fram ekki valda vísun lögtaksmálsins frá dómi, heldur synjun um framgang hinnar umbeðnu gerðar.

Frávísunarkrafa gerðarþola verður því ekki tekin til greina.

Fyrri varakröfu sína um, að synjað verði með öllu um framgang lögtaksgerðarinnar, byggir gerðarþoli fyrst og fremst á því, að lög nr. 44 frá 1957 séu í heild ógild og því sé skattlagning samkvæmt þeim marklaus, en í öðru lagi á því, að þótt lögin verði talin stjórnskipulega gild, sé grundvöllur skattkröfunnar á hendur gerðarþola löglaus, og beri því að hafa hana að engu.

Rökstuðningur gerðarþola fyrir þeim málsástæðum, sem nefndar eru hér í næstu málsgrein á undan, er í megindráttum þessi:

1. Dómstólar hafi litið svo á, að a. m. k. tvö ákvæði laga nr. 44 frá 1957 fari í bága við stjórnarskrána. Hér sé því um lög að ræða, sem feli í sér breytingar á stjórnskipulaginu, og hefði meðferð þeirra á Alþingi því átt að vera sú, sem stjórnarskráin og þingskapalög áskilja um stjórnarskrárbreytingar. Þessa hafi ekki verið gætt og því séu lögin í heild ógild.

2. Stóreignaskatturinn sé ekki skattur í stjórnsknpulegri merkingu þess orðs, heldur eignaupptaka (confiscatio) og því löglaus, þar sem hinum takmörkuðu skilyrðum fyrir eignaupptöku að íslenzkum rétti sé ekki fullnægt. Þessa niðurstöðu styður gerðarþoli þeim rökum, að fjárhæð skattsins geti orðið allt að 25% af þeirri eign gjaldanda, sem er umfram eina milljón króna, en það sé meira en svo, að álögurnar geti talizt skattur. Einnig bendir hann á, að svipaðar álögur hafi verið lagðar á skattþegna með lögum nr. 22 frá 19. marz 1950 um gengisskráningu, launabreytingar, stóreignaskatt, framleiðslugjöld o. fl. Af þeim stóreignaskatti, sem þá var á lagður, hafi um ⅔ hlutar enn verið ógreiddir, þegar lög nr. 44 frá 1957 tóku gildi, en í ýmsum tilfellum séu sömu aðiljar skattlagðir samkvæmt hvoru tveggja þessara lagaboða og sé einnig af þessu augljóst, að hér sé ekki um venjulegan skatt að ræða, heldur eignaupptöku.

3. Skattstefna laga nr. 44 frá 1957 sé einnig löglaus frá því

sjónarmiði, að skattþegnum sé stórlega mismunað við álagningu skattsins. Félög séu skattfrjáls, en ýmis auðugustu fyrirtæki landsins séu einmitt félög í ýmsu formi, sem algerlega sleppa við skattaálögur þessar. Enn fremur séu sumar eignir, svo sem sparifé og ríkistryggð skuldabréf, ekki taldar með sem andlag fyrir stóreignaskattinum. Þannig verði skattþegnum mismunað svo við þessar skattaálögur, að óheimilt sé samkvæmt stjórnarskránni.

4. Enn færir gerðarþoli það fram, að fjárheimta ríkisins samkvæmt lögum nr. 44 frá 1957 sé svo nærgöngul við þegnana, að í henni felist brot á mannréttindayfirlýsingu Sameinuðu þjóðanna og mannréttindasáttmála Evrópuráðsins, en Ísland sé aðili að báðum þessum alþjóðlegu samningum og bundið af ákvæðum þeirra.

5. Þá hefur gerðarþoli bent á, að stóreignaskattinum hafi fyrirfram verið ráðstafað til sérstakra stofnana, Búnaðarbankans og byggingarsjóðs ríkisins. Hann sé því enn af þeirri ástæðu ekki skattur, enda sé hann ekki tekinn með á fjárlög, svo sem lögboðið sé um allar tekjur og gjöld ríkissjóðs.

6. Loks færir gerðarþoli fram þá málsástæðu fyrir fyrri varakröfu sinni, að samkvæmt 7. gr. laga nr. 44 frá 1957 séu félög gerð ábyrg fyrir greiðslu á hluta af þeim skatti, sem lagður er á félaga þeirra eða hluthafa, og að þannig sé greiðsluskylda gerðarþola til komin, en óheimilt sé að leggja með lögum ábyrgð á einn aðilja á greiðsluskyldum annars.

Öllum þeim málsástæðum gerðarþola, sem hér hafa verið raktar, er mótmælt af gerðarbeiðanda. Hann vísar á bug þeirri staðhæfingu gerðarþola, að það valdi ógildi laga nr. 44 frá 1957 í heild, þótt dómstólar hafi metið einstök ákvæði þeirra gagnstæð stjórnarskránni, enda hafi bæði stjórnvöld og dómstólar beitt lögunum að öðru leyti þrátt fyrir þessa dóma. Hann mótmælir því, að álögur samkvæmt lögunum séu svo háar eða hlutdrægar gagnvart skattþegnum þjóðfélagsins, að í þeim felist stjórnarskrárbrot. Bendir hann í því sambandi á, að sú regla laganna að leggja annað mat til grundvallar á eignum, sem notaðar eru við landbúnað og sjávarútveg, en öðrum sé í samræmi við gamlar og óvefengdar venjur í skattalöggjöf hér og byggist á mati löggjafans á þjóðfélagslegri nauðsyn þess að létta undir með þessum grundvallaratvinnuvegum þjóðarbúsins. Hliðstæð hugmynd liggi til grundvallar því að undanþiggja skatti þessum sparifé í bönkum og viðurkenndum sjóðum svo og ríkisskuldabréf og ríkistryggð verðbréf, enda hafi eignir, svo sem sparifé, verið undanþegið

almennum sköttum samkvæmt lögum nr. 46 frá 1954. Gerðarbeiðandi bendir á, að ákvæði mannréttindayfirlýsingar Sameinuðu þjóðanna eða mannréttindasáttmála Evrópuráðs hafi hér ekki annað eða meira gildi en felist í stjórnarskrá landsins eða settum lögum.

Gerðarbeiðandi telur það ekki hafa þýðingu fyrir lögmæti stóreignaskattsins, þótt hann renni ekki beint í ríkissjóð. Hér sé um fyrirfram ráðstöfun á ríkistekjum að ræða til ákveðinna þarfa og skipti því eigi máli, þótt skatturinn sé ekki tekinn inn á fjárlög.

Loks heldur gerðarbeiðandi því fram varðandi 6. lið hér að framan í málsástæðum gerðarþola, að þess séu mörg dæmi í lögum, að maður eða stofnun séu gerð ábyrg fyrir skuld annars aðilja, og sé því engin lögleysa, þótt félögum sé gert að annast greiðslu á skatti félagsmanna eða hluthafa. Bendir hann í þessu sambandi t. d. á ábyrgð atvinnurekenda á almennum skattgreiðslum starfsmanna sinna.

Hér verður nú tekin afstaða til málsástæðna gerðarþola nr. 1—6 hér að framan, sem hann, eins og áður segir, telur, að hver um sig eigi að leiða til þess, að synjað verði um framgang hinnar umbeðnu lögtaksgerðar.

Um 1. Hæstiréttur hefur í dómum, uppkveðnum 29. nóvember 1958 og 7. desember 1959, staðfest, að ákvæði 1. mgr. 4. gr. laga nr. 44 frá 1957 um skattmat hlutabréfa og niðurlagsákvæði 2. gr. sömu laga um skattlagningu á fyrirfram greiddum arfi fái ekki staðizt gagnvart 67. gr. stjórnarskrárinnar. Hins vegar hefur Hæstiréttur og aðrir dómstólar byggt niðurstöður á ýmsum öðrum ákvæðum laganna, enda verður ekki fallizt á þá skoðun gerðarbeiðanda, að ómerking þessara ákvæða leiði til ógildingar laganna í heild.

Um 2. Þótt stóreignaskatturinn samkvæmt lögum nr. 44 frá 1957 sé nokkuð sérstæð skattheimta og komi í sumum tilfellum allhart niður á eign gjaldenda, verður þó ekki fallizt á, að hér sé um eignaupptöku að ræða eða hliðstæðar álögur, sem ekki fái staðizt vegna ákvæða stjórnarskrárinnar um friðhelgi eignarréttarins.

Um 3. Mat á eignum til skatts samkvæmt lögum nr. 44 frá 1957 er að vísu nokkuð mismunandi, eftir því um hvers konar fyrirtæki, starfsemi eða tegundir eigna er að ræða. Þó verður ekki fallizt á, að hér sé um slíka mismunun að ræða, að það valdi ógildi laganna eða skattheimtunnar í heild.

Um 4. Mannréttindayfirlýsing Sameinuðu þjóðanna og mannréttindasáttmáli Evrópuráðs hafa hér ekki sjálfstætt lagagildi, og verður ógilding stjórnskipulega settrar löggjafar því ekki byggð á þeim fyrir íslenzkum dómi.

Um 5. Það sést m. a. af ákvæðum 2. mgr. 6. gr. laga nr. 44 frá 1957, að álögur samkvæmt þeim eru tekjur ríkissjóðs, enda þótt þeim tekjum sé, svo sem algengt er, fyrirfram ráðstafað til ákveðinna þarfa. Vegna þessarar ráðstöfunar hefur ekki þótt ástæða til að taka gjöld þessi inn á fjárlög, enda breytir það út af fyrir sig engu um eðli gjaldsins sem skatts til ríkissjóðs.

Um 6. Félög eru skattfrjáls af eignum sínum samkvæmt lögum nr. 44 frá 1957. Hins vegar koma eignir félaga óbeint til skatts á þá lund, að hlutdeild félagsmanns í félagi er bætt við aðrar eignir hans, þegar stóreignaskattur hans er reiknaður, en í 7. gr. laganna er svo ákveðið, að félagið skuli annast greiðslu þess skatts, sem lagður er á félagsmann vegna eignar hans í félaginu. Slíka greiðslu má þó endurkrefja úr hendi félagsmanns samkvæmt samþykkt aðalfundar viðkomandi félags.

Regla þessi getur leitt til þess, að félag verði vegna ábyrgðar sinnar á skattgreiðslunni að greiða fyrir félagsmann kröfu, sem ekki er þess eigin skuld. En þegar annars vegar er litið á þau nánu tengsl, sem eru milli félags og eigna þess og þess hluta af skatti félagsmanna, sem því er gert að inna af hendi, svo og þess, að greiðsla þessi er endurkræf úr hendi félagsmannsins, ef félagsfundur ákveður svo, verður ekki litið svo á, að heimildarlaust hafi verið að leggja þessa ábyrgð á félögin að lögum. Þetta ákvæði veldur því hvorki ógildingu laganna í heild né heimilar félagi að skorast undan greiðslu á skuldum félagsmanna innan þeirra takmarka, sem 7. gr. laganna setur. Í málinu er það ekki vefengt, að krafan á hendur gerðarþola liggi innan þeirra takmarka.

Hér hafa verið raktar þær málsástæður, sem gerðarþoli byggir á þá málsvörn, að lög nr. 44 frá 1957 séu í heild ógild vegna þess, að þau eða einstök ákvæði þeirra brjóti í bága við stjórnarskrána eða gilda alþjóðasamninga.

Jafnframt þessum málsvörnum byggir gerðarþoli kröfu sína um, að algerlega verði synjað um lögtaksgerðina, á því, að þótt lög nr. 44 frá 1957 verði talin stjórnskipulega gild, séu slíkir gallar á álagningu þess skatts, sem gerðarþola er gert að greiða, að synja beri um innheimtu á honum.

Ein af þessum ástæðum er, að óheimilt sé að gera félagi að

skyldu að greiða skatt, sem lagður er á félagsmenn. Þessari málsástæðu hafa verið gerð skil hér að framan.

Aðrar röksemdir gerðarþola fyrir þessari kröfu eru þær, að við mat á þeim verðmætum, sem lögð eru til grundvallar skattinum, sé ekki gætt réttra reglna.

Þess er fyrst að geta, að gerðarþoli hefur bæði í greinargerð og við munnlegan flutning málsins dvalið við að sýna fram á, að reglur um mat á lóðum, sem fylgt var við álagningu stóreignaskattsins, séu rangar. Við munnlegan flutning málsins lýsti hann þó yfir því, að matinu á lóðum gerðarþola væri ekki mótmælt. Hins vegar drap hann á, að mat á lóðum tveggja hluthafa í Klappareigninni h/f, sem áhrif hefði á fjárhæð skattsins, sem gerðarþola er gert að greiða, væri mótmælt.

Ekkert liggur annars fyrir í þessu máli um nefndar lóðir, ekki einu sinni hverjar þær eru, og ekki er vitað, að mat á þeim hafi verið vefengt við skattayfirvöld vegna álagningar stóreignaskattsins. Er þess vegna ekki unnt að taka þessa vefengingu gerðarþola á lóðamatinu til greina.

Í öðru lagi hefur gerðarþoli haldið því fram, að þær almennu reglur, sem fylgt var við mat á hlutabréfum til stóreignaskatts, séu ólöglegar.

Í 1. málsgr. 4. gr. laga nr. 44 frá 1957 er sett almenn regla um, hvernig meta beri eign manns í félagi til stóreignaskatts. Með dómi Hæstaréttar hefur því verið slegið föstu, að þetta ákvæði væri ekki samrýmanlegt 27. gr. stjórnarskrárinnar, að því er eign manns í hlutafélagi varðar, og var þar lagt fyrir, að hlutabréf skyldu metin til eignar á sannvirði. Að þessum dómi gengnum setti skattstjóri og síðar ríkisskattanefnd almenna reglu til hliðsjónar um, hvernig hlutafjáreign skyldi metin. Var þar tekin til greina eign félags, upphæð hlutafjár, hagnaður árin 1954—1956 og greiddur arður á sömu árum. Reglu ríkisskattanefndar var fylgt við útreikning á skatti gerðarþola.

Þessari reglu mótmælir gerðarþoli og telur, að þegar felld hafði verið úr gildi sérregla 1. málsgr. 4. gr. laga nr. 44 frá 1957, hefði í stað hennar átt að miða hlutafjáreign við nafnverð hlutabréfa samkvæmt ákvæðum e-liðar 19. gr. þágildandi laga um tekju- og eignarskatt nr. 46 frá 1954, sem telja verði almenna reglu um skattmat hlutabréfa, enda komi hér einnig til greina reglan í 1. málsgr. 2. gr. laga nr. 44 frá 1957, þegar sérreglan í 1. málsgr. 4. gr. hefur verið niður felld.

Sérreglan í 1. málsgr. 4. gr. laga nr. 44 frá 1957 sýnir þann

tilgang löggjafans, að við mat á eign manns í félagi skuli brugðið frá sérreglu e-liðar 19. gr. laga nr. 46 frá 1954 um skattmat hlutafjár. Því er heimildarlaust að telja þá reglu eiga að taka við, þegar hin fyrrnefnda var felld niður. Ber hér því að fara eftir þeirri almennu grundvallarreglu, að eign skuli metin til skatts með sannvirði.

Krafa gerðarþola verður því ekki tekin til greina á þeim forsendum, að grundvallarsjónarmið skattayfirvalda við mat á hlutabréfum hafi ekki haft við lög að styðjast.

Gerðarþoli vefengir ekki út af fyrir sig þær aðferðir, sem skattayfirvöldin beittu, er þau tóku rekstrarhagnað og greiddan arð áranna 1954—1956 sem lið í skattmati á hlutabréfum Klappareignarinnar h/f. Hins vegar hefur hann mótmælt því mati á fasteign félagsins, sem þar er lagt til grundvallar, og er önnur varakrafa hans byggð á þessu.

Við mat á umræddri fasteign fóru skattayfirvöldin eftir reglu 2. gr. laga nr. 44 frá 1957. Var því miðað við fasteignamat samkvæmt lögum nr. 33 frá 1955, sem gekk í gildi 1. maí 1957, og við það bætt 200%.

Hinn 27. júní 1961 fór fram nýtt fasteignamat á þessari eign að ósk gerðarþola. Var það nokkru lægra en almenna matið frá 1. maí 1957, og krefst gerðarþoli þess, að þetta síðasta mat sé lagt til grundvallar að viðbættum 200% samkvæmt 4. mgr. 2. gr. laga nr. 44/1957.

1. liður í 2. varakröfu hans byggist á því, að frá þessu mati beri að draga 60% vegna þess, að tiltekinn stóreignaskattsgreiðandi hafi samkvæmt ákvörðun fjármálaráðuneytisins fengið fasteign sína lækkaða um þennan hundraðshluta frá mati skattayfirvalda, og eigi það yfir alla stóreignaskattsgreiðendur að ganga, svo að engum verði mismunað.

2. liður 2. varakröfunnar byggist á því, að ákveðnar fasteignir séu samkvæmt 3. málsgr. 2. gr. laga nr. 44 frá 1957 metnar á 20% lægra verði en almenna reglan gerir ráð fyrir, og eigi allir stóreignaskattsgreiðendur að njóta þessa, ef jöfnuður á að nást.

3. liður 2. varakröfunnar er svo byggður á því, að lögð sé til grundvallar án sérstaks frádráttar fasteignamatsgerðin frá 27. júní 1961 í stað almenna fasteignamatsins frá 1. maí 1957.

Gerðarþoli hefur lagt fram útreikninga löggilts endurskoðanda á stóreignaskatti sínum, miðuðum við hverja og eina af þrem seinastgreindum málsástæðum.

Gerðarbeiðandi mótmælir öllum þessum málsástæðum gerðar-

þola á þeim grundvelli, að matsregla 1., sbr. 4. mgr. 2. gr. laga nr. 44 frá 1957, sé fullgild og rétti gerðarþola á engan hátt hallað með henni, enda bindi lækkun fjármálaráðuneytisins, sem byggð sé á alveg sérstökum ástæðum varðandi ákveðna eign, ekki gagnvart öðrum aðiljum og að 20% frádráttur samkvæmt 3. mgr. 2. gr. sé í samræmi við gamlar og alkunnar reglur um sérstöðu vissra atvinnufyrirtækja varðandi skattálagningu af þjóðhagslegum ástæðum. Enn fremur hefur gerðarbeiðandi mótmælt útreikningum gerðarþola í þessu sambandi sem röngum.

Þótt fjármálaráðuneytið hafi í einu tilfelli og af sérstökum ástæðum fallizt á að lækka tiltekna fasteign í verðlagningu til stóreignaskatts, verður ekki talið, að það skapi gerðarþola né greiðendum stóreignaskatts almennt rétt til að njóta tilsvarandi lækkunar á matsverði fasteigna sinna. Sama er að segja um þá ákvörðun löggjafans í 3. mgr. 2. gr. laga nr. 44 frá 1957, að vissar fasteignir skuli verðlagðar lægra en hin almenna matsregla laganna gerir ráð fyrir, enda verður þessi regla laganna ekki talin leiða til heimildarlausrar mismununar við álagningu skattsins, svo sem áður er að vikið.

Því verða a- og b- liðir í 2. varakröfu gerðarþola ekki teknir til greina.

Loks verður ekki talið, að neinar líkur hafi verið færðar fyrir því, að matsregla 1. tölul. 2. mgr. 2. gr. laga nr. 44 frá 1957, sem lögð er til grundvallar við ákvörðun á skatti gerðarþola, leiði til þess, að fasteign hans yrði metin meira en til sannvirðis. Því eru ekki efni til að leggja til grundvallar við þessa málsúrlausn hið sérstaka fasteignamat, sem gerðarþoli fékk framkvæmt hinn 27. júní 1961, enda hefur gerðarbeiðandi einnig sýnt fram á, að kröfur gerðarþola, sem byggðar eru á þeirri matsgerð, séu rangt útreiknaðar.

Seinasti liður í 2. varakröfu gerðarþola verður því heldur ekki tekinn til greina.

Varðandi vaxtakröfu gerðarbeiðanda hefur gerðarþoli mótmælt því, að í lögum nr. 44 frá 1957 sé heimild til vaxtatöku nema í því tilfelli, sem greinir í 1. mgr. 6. gr. laganna, en það eigi hér ekki við.

Telja verður, að í þeim ákvæðum 2. mgr. 10. gr. laga nr. 44 frá 1957, að um ... innheimtu, lögtaksrétt, vangoldinn skatt, viðurlög ... og önnur atriði, sem ekki er sérstaklega kveðið á um í þeim lögum, skuli fara eftir ákvæðum laga nr. 46 frá 1954,

felist heimild til að krefjast dráttarvaxta af vangoldnum stóreignaskatti á sama hátt sem af tekju- og eignarskatti.

Svo sem rakið er hér að framan, gekk stóreignaskattur sá, sem í máli þessu greinir, milli skattayfirvalda til ákvörðunar vegna ýmissa breytinga á skattgrundvellinum allt til þess, að úrskurður skattstjóra gekk, sem tilkynntur var gerðarþola hinn 11. desember 1959. Verður að líta svo á, að þá fyrst skapist sá grundvöllur fyrir skattkröfunni, sem réttlæti, að gerðarþoli verði krafinn um dráttarvexti, og þá að liðnum 6 mánaða greiðslufresti frá þeim degi, sbr. upphafsákvæði 6. gr. laga nr. 44 frá 1957.

Samkvæmt þessu reiknast dráttarvextir af kröfu gerðarbeiðanda samkvæmt 1. mgr. 45. gr. laga nr. 46 frá 1954, sbr. upphaf 6. gr. laga nr. 44 frá 1957, 6% p. a. frá 11. júní 1960 til 31. desember s. á. og 12% p. a. frá 1. janúar 1961 til greiðsludags.

Eftir öllum atvikum þykir rétt, að málskostnaður falli niður.

Unnsteinn Beck borgarfógeti kvað upp úrskurð þenna, en uppkvaðning hans hefur dregizt vegna mikilla anna dómarans við önnur embættisstörf.

Því úrskurðast:

Hin umbeðna lögtaksgerð skal fara fram á ábyrgð gerðarbeiðanda, tollstjórans í Reykjavík f. h. ríkissjóðs, en kostnað gerðarþola, Klappareignarinnar h/f, fyrir kr. 145.967.00 auk 6% dráttarvaxta p. a. frá 11. júní 1960 til 31. desember s. á. og 12% p. a. frá 1. janúar 1961 til greiðsludags.

Málskostnaður fellur niður.