gegn fjárhæðinni fyrr en í máli þessu. Samkvæmt framburði Magnúsar Thorbergs og aðiljaframburði sumra hinna stefndu var tilætlunin, að ábyrgðin væri einstakleg, en ekki solidarisk, og virðist sennilegt, að ósamræmið í ábyrgðaryfirlýsingunni, að því er ábyrgðarfjárhæðina varðar, eigi til þess rót sína að rekja. Og þar eð ábyrgðaryfirlýsingin, eins og frá henni var gengið, gaf stefnanda ekki ástæðu til að ætla, að hann fengi solidariska ábyrgð fyrir hærri fjárhæðinni, sem tilgreind er í skjalinu, þykir rétt að líta svo á, að ábyrgðin sé að hluta (pro rata). Niðurstaða málsins verður því sú, að hver hinna stefndu verður dæmdur til að greiða kr. 2500.00 ásamt 6% ársvöxtum frá 20. júní 1952 til greiðsludags.

Eftir atvikum þykir rétt, að málskostnaður falli niður.

Dómsorð:

Hinir stefndu, Axel Halldórsson, Bergsteinn Jónasson, Jón G. Scheving, Gísli Gíslason, Hallberg Halldórsson, Stefán Árnason, Ágúst Bjarnason, Eiríkur Jónsson, Lárus Ársælsson og Gunnar Sigurmundsson, greiði hver fyrir sig stefnandanum, Guðmundi Hlíðdal f. h. póst- og símamálastjórnarinnar, kr. 2500.00 ásamt 6% ársvöxtum frá 20. júní 1952 til greiðsludags.

Málskostnaður falli niður.

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

Þriðjudaginn 29. nóvember 1955.

Nr. 128/1955. **Borgarstjórinn í Reykjavík f.h. bæjarsjóðs**
(Tómas Jónsson)
gegn
Sambandi íslenzkra samvinnufélaga
(Vilhjálmur Jónsson).

Dóminn skipuðu hinir reglulegu dómarar Hæstaréttar.

Útsvarsmál.

Dómur Hæstaréttar.

Sigurður Grímsson, fulltrúi borgarfógetans í Reykjavík, hefur kveðið upp hinn áfrýjaða úrskurð.

Áfrýjandi, sem skotið hefur máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 13. september þ. á., krefst þess, að hinn áfrýjaði

úrskurður verði felldur úr gildi og lagt verði fyrir fógeta að framkvæma lögtak hjá stefnda til tryggingar útsvarsskuld fyrir útsvarsárið 1953, *aðallega* að fjárhæð kr. 898.300.30, *til vara* kr. 697.860.30, *enn til vara* kr. 617.453.30 og *til þrautavara* kr. 417.013.30 auk dráttarvaxta lögum samkvæmt og kostnaðar af lögtaksgerð. Þá krefst áfrýjandi *aðallega* málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti úr hendi stefnda, en *til vara*, að hvor aðilja beri kostnað sinn af málinu fyrir báðum dómum.

Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða úrskurðar og málskostnaðar fyrir Hæstarétti úr hendi áfrýjanda eftir mati dómsins.

Stefndi í máli þessu er samvinnusamband samkvæmt VI. kafla laga um samvinnufélög nr. 46/1937. Gilda því um útsvarsskyldu hans ákvæði 2. töluliðs II 6. gr. laga um útsvör nr. 66/1945, en þar segir svo um samvinnufélög: „Þau greiða útsvar af arði síðasta útsvarsárs, sem leiðir af skiptum við utanfélagsmenn, eftir sömu reglum og kaupmenn sama staðar".

Samkvæmt 3. tölulið 4. gr. útsvarslaganna greiða kaupmenn í Reykjavík veltuútsvar. Ákvæði 2. töluliðs II 6. gr. útsvarslaganna vísar til reglna þeirra, er gilda um útsvar á kaupmenn á staðnum. Ber því að leggja veltuútsvar á samvinnufélag í Reykjavík á skipti þess við utanfélagsmenn auk tekjuútsvars á arð af þeim viðskiptum. En útsvar má hvorki beint né óbeint leggja á eign samvinnufélags né skipti þess við félagsmenn. Tekju- og veltuútsvar má því alls eigi fara fram úr hreinum arði samvinnufélags af skiptum þess við utanfélagsmenn.

Samkvæmt framtali stefnda og úrskurði Ríkisskattanefndar nam arður stefnda af skiptum við utanfélagsmenn útsvarsárið 1953 kr. 327.243.69. Ríkisskattanefnd gerði stefnda hins vegar að greiða Reykjavíkurkaupstað fyrir nefnt útsvarsár kr. 1.200.000.00 í útsvar, er sundurliðast þannig:

1. Tekjuútsvar af arði af skiptum utanfélagsmanna ..... kr. 30.170.00
2. Veltuútsvar af sömu viðskiptum .... — 966.382.00

3. Eignarútsvar ..... — 200.440.00
4. Hækkun ..... — 2.008.00

Samtals kr. 1.200.000.00

Með tilvísun til þess, sem áður er rakið, hefur eignarútsvarið enga stoð í lögum, en veltuútsvarið hefur eigi verið ákveðið innan réttra marka. Samkvæmt þessu og þar sem stefndi hefur greitt tekjuútsvarið að fullu, svo sem greinir í úrskurði fógeta, ber að synja um framkvæmd lögtaksgerðar.

Eftir þessum úrslitum er rétt, að hvor aðilja beri kostnað sinn af málinu í héraði og hér fyrir dómi.

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði úrskurður á að vera óraskaður.

Hvor aðilja beri kostnað sinn af málinu í héraði og fyrir Hæstarétti.

Úrskurður fógetadóms Reykjavíkur 26. ágúst 1955.

Gerðarþola, Sambandi íslenzkra samvinnufélaga, var gert að greiða í útsvar til bæjarsjóðs Reykjavíkur fyrir árið 1954 kr. 1.600.000.00. Með skuldajöfnuði hefur gerðarþoli greitt upp í útsvar þetta kr. 301.699.70, og standa þá eftir ógreiddar kr. 1.298.300.30. Þar eð gerðarþoli hefur neitað að greiða upphæð þessa, gerði borgarstjórinn í Reykjavík f. h. bæjarsjóðs upphaflega þá kröfu, að lögtak yrði látið fara fram í eignum gerðarþola til tryggingar framangreindri útsvarsskuld, kr. 1.298.300.30, ásamt dráttarvöxtum og kostnaði og að honum yrði úrskurðaður málskostnaður úr hendi gerðarþola samkvæmt taxta Lögmannafélagsins.

Útsvar þetta kærði gerðarþoli á sínum tíma til lækkunar til niðurjöfnunarnefndar Reykjavíkur, yfirskattanefndar og Ríkisskattanefndar. Niðurjöfnunarnefnd og yfirskattanefnd tóku ekki til greina lækkunarkröfur gerðarþola, en meðan á rekstri málsins stóð fyrir fógetaréttinum, lækkaði Ríkisskattanefnd útsvarið um kr. 400.000.00. Hefur gerðarbeiðandi í samræmi við það lækkað *aðalkröfu* sína í kr. 898.300.30. *Til vara* hefur gerðarbeiðandi gert þá kröfu, að leyft verði lögtak fyrir kr. 617.453.30. Er þá dregið frá aðalkröfunni veltuútsvar af sölu innlendra afurða, eins og það er ákveðið í úrskurði Ríkisskattanefndar, en til *þrautavara* hefur hann krafizt, að leyft verði lögtak fyrir kr. 417.013.30, og er þá enn fremur dregið frá aðalkröfunni eignarútsvar gerðarþola, eins og það er ákveðið í úrskurði Ríkisskattanefndar.

Gerðarþoli hefur mótmælt útsvarskröfum gerðarbeiðanda, bæði aðalkröfu hans og varakröfu, og gert þá kröfu í málinu, að synjað verði um framgang hinnar umbeðnu lögtaksgerðar og að honum verði úrskurðaður málskostnaður úr hendi gerðarbeiðanda að mati réttarins.

Mótmæli sín og kröfur reisir gerðarþoli aðallega á því, að hann telur, að óheimilt sé og andstætt lögum að leggja á gerðarþola annað útsvar en tekjuútsvar, og hefur hann í því efni skírskotað til 6. gr. A, II, 2. tölul. útsvarslaganna nr. 66/1945, svo og 38. gr., 2. tölul., laga nr. 36/1921, um samvinnufélög, og greinargerðar fyrir frumvarpi til þeirra laga og umræðna um það á Alþingi, og enn fremur til 1. gr., 3. tölul., laga nr. 50 frá 28. nóv. 1919.

Hefur gerðarþoli haldið því fram í málinu, að hinar almennu reglur útsvarslaganna um útsvarsálagningu (sbr. 4. gr. útsvarslaganna) og útsvarsskyldu, taki ekki til samvinnufélaga, en um þau gildi sérregla samkvæmt 6. gr. A, II, 2. tölul. útsvarslaganna, en það ákvæði er svohljóðandi:

> „Samvinnufélög. Þau greiða útsvar af arði síðasta útsvarsárs, sem leiðir af skiptum við utanfélagsmenn, eftir sömu reglum og kaupmenn sama staðar".

Heldur gerðarþoli því fram, að orðið „arður" í þessu tilgreinda ákvæði geti ekki þýtt annað en ágóði. Hér sé því um heimild að ræða til að leggja á samvinnufélög tekjuútsvar, en enga heimild sé að finna fyrir frekari útsvarsálagningu á samvinnufélög, hvorki eignaútsvar né veltuútsvar. Þessa skoðun sína styður gerðarþoli með því, að framangreint lagaákvæði hafi fyrst verið leitt í lög í 38. gr., 2. tölul., laga nr. 36/1921, um samvinnufélög, en ákvæðið síðan verið tekið upp óbreytt í síðari útsvarslög og sé nú óbreytt í 6. gr. A, II, 2. tölul. gildandi útsvarslaga. Hins vegar hafi, áður en nefnd lög um samvinnufélög voru sett, gilt um útsvarsskyldu samvinnufélaga ákvæði í 1. gr., 3. tölul., laga nr. 50/1919, en það ákvæði hljóðar svo:

> „Á kaupfélög og pöntunarfélög má leggja aukaútsvar, ef þau hafa leyst borgarabréf og hafa sölubúð og vörur til sölu, svo sem hæfa þykir eftir árlegri veltu og arði í söludeild félagsins".

Telur gerðarþoli það ljóst af hljóðan orðanna í framangreindum lagaákvæðum, að ekki sé heimilt að leggja á hann eignarútsvar né veltuútsvar, enda komi það berlega fram í greinargerðinni fyrir frumvarpinu til áðurnefndra laga um samvinnufélög, að umrætt ákvæði 38. gr. laganna hafi verið til þess sett að afnema heimild sveitarfélaganna til að leggja á samvinnufélög annað en tekjuútsvar. Og að enn augljósari verði sá tilgangur löggjafans, er þetta ákvæði nefndra laga sé borið saman við ákvæði 1. gr., 3. tölul., laga nr. 50/1919, um útsvarsálagningu á kaupfélög og pöntunarfélög, sem tilfært er hér að framan.

Auk þess, sem nú hefur verið sagt, hefur gerðarþoli reist kröfu

sína um synjun á hinni umbeðnu lögtaksgerð á öðrum varnarástæðum, þar sem ýmist eru vefengdir útsvarsstofnarnir, sem lagt hefur verið á, eða og upphæðir þeirra, eins og niðurjöfnunarnefnd hefur ákveðið þær. En frá þessum varnarástæðum hefur gerðarþoli fallið við munnlegan flutning málsins, þar eð hann telur, að Ríkisskattanefnd hafi að nokkru tekið þær ástæður til greina. Þó hefur gerðarþoli haldið fast við þá varnarástæðu, að hann telur óheimilt að leggja á veltuútsvar á umboðssölu gerðarþola á nokkrum innlendum afurðum, svo sem sláturafurðum alls konar, kjöti o. fl. og fiski, þar eð gerðarþoli taki aðeins 1½—2% í umboðslaun fyrir sölu þeirra og aðeins í fáum tilfellum 3%. Ef heimilt væri að leggja veltuútsvar á gerðarþola yfirleitt, þá kæmi þó aldrei til mála að leggja veltuútsvar á þessa sölu, heldur aðeins í hæsta máta á umboðslaun gerðarþola af sölunni.

Gerðarbeiðandi hefur mótmælt kröfu gerðarþola um, að synjað verði um framgang lögtaksgerðarinnar og þeim skilningi hans á áðurgreindum lagaákvæðum, er útsvör varða, og þá einkum 6. gr. A, II, 2. tölul. útsvarslaganna, að samkvæmt þeim sé óheimilt að leggja á gerðarþola eignarútsvar og svonefnt veltuútsvar. Telur gerðarbeiðandi, að hin tilfærðu lagaákvæði breyti eigi þeirri meginreglu útsvarslaganna, að leggja beri útsvör á eftir efnum og ástæðum, — að þau breyti t. d., að því er eignaútsvör snertir, alls ekki ákvæðunum í 1. tölul. 4. gr. útsvarslaganna um, að hafa beri hliðsjón af eignum aðilja við álagningu útsvars, og að þegar af þeirri ástæðu fái andmæli gerðarþola gegn réttmæti eignaútsvarsins ekki staðizt. Hið sama gildi og um veltuútsvarið, að andmæli gerðarþola gegn því fái heldur ekki staðizt. Veltuútsvar það, sem um sé að ræða, sé lagt á viðskiptaveltu gerðarþola við *utanfélagsmenn* árið 1953, og að það sé réttmætur gjaldstofn til útsvarsálagningar með sama hætti og sams konar viðskiptavelta sé útsvarsskyld hjá öðrum. Ákvæðin í 6. gr. A, II, 2. tölul. útsvarslaganna eigi að tryggja það, og það eitt, að útsvar sé ekki lagt á tekjur samvinnufélaga af skiptum við félagsmenn, enda hnigi öll rök fyrir þessari lagasetningu í þá átt, að með nefndum ákvæðum sé verið að koma í veg fyrir ósanngjarna tvísköttun, þar eð félagsmenn í samvinnufélögum hljóti að sjálfsögðu að greiða persónulega útsvör af hagnaði sínum af viðskiptum við félögin. Hinu hafi jafnan verið haldið fram, að réttmætt væri og sjálfsagt, að samvinnufélög greiddu útsvör af viðskiptum við utanfélagsmenn eftir sömu reglum og aðrir, er reka sams konar viðskipti á hverjum stað. Væri því fráleitt að skýra ákvæði 6. gr. A, II, 2. tölul. útsvarslaganna á þann veg, að þau banni útvarsálagningu á eignir samvinnufélaga eða viðskipti (veltuútsvar) við utanfélagsmenn. Telur gerðarbeiðandi, að þessi skoðun hans sé enn fremur studd af margra ára venju um land allt, þar á meðal langri venju gerðarþola sjálfs hér í Reykjavík og sjálfsagt víðar, enda hafi gerðarþoli jafnan greitt fyrirvaralaust útsvör sín

til bæjarsjóðs Reykjavíkur þar til 1953. Hafi hann um greiðslu útsvars þess árs gert fyrirvara bréflega, en ekki hafi þó til neinna aðgerða komið út af því. Til stuðnings þeirri skoðun sinni, að heimilt sé að leggja veltuútsvar á viðskipti samvinnufélaga við utanfélagsmenn, hefur gerðarþoli enn fremur skírskotað til hæstaréttardóms 12. febrúar 1954 í málinu nr. 27/1951, og jafnframt hefur hann haldið því fram, að heimildin til að leggja á gerðarþola eignaútsvar sé nærri því enn ríkari og ótvíræðari.

Hvað viðvíkur mótmælum gerðarþola gegn útreikningum niðurjöfnunarnefndar á umræddu veltuútsvari á þeim forsendum, að nefndin miði við hærri veltu en heimilt sé, telur gerðarbeiðandi sýnilegt, að niðurjöfnunarnefnd hafi álitið óhætt, að minnsta kosti miðað við ársskýrslu gerðarþola, sem þá hafi nýlega verið lögð fyrir aðalfund Sambands ísl. samvinnufélaga, að áætla útsvarið nokkuð ríflega, miðað við endanlegt útsvar félagsins 1953, enda ljóst af framlögðum skjölum, að nefndin hafi talið upplýsingar gerðarþola, einkum um skiptingu viðskipta milli félagsmanna og utanfélagsmanna, engan veginn fullnægjandi, sem reyndar hafi ekki verið óeðlilegt, ef og þegar gerðarþoli telji, að sú skipting skipti engu máli við skattaálagningu. Hins vegar sé munurinn á lækkunarkröfum gerðarþola á veltuútsvari og lækkun Ríkisskattanefndar hvergi nærri svo mikill, að til mála geti komið að tala yfirleitt um ólöglega álagningu af þeim sökum, jafnvel þó gengið væri út frá því, að gerðarþoli hefði efnislega rétt fyrir sér í öllum atriðum. Annars sé úrskurður Ríkisskattanefndar um þetta atriði fullnaðarúrskurður og hið sama gildi um úrskurð nefndarinnar um eignaútsvarið, sem hún hafi ákveðið kr. 200.000.00 fyrir ár 1954.

Aðiljar hafa lagt atriðið undir úrskurð réttarins.

Það, sem til álita kemur í máli þessu, er: a) hvort heimilt sé að lögum að leggja á samvinnufélög, og þá einnig á gerðarþola, veltuútsvar og eignaútsvar, og ef svo er: b) hvort útsvar það, sem hér ræðir um, hafi verið lagt á löglega eða rétta útsvarsstofna.

Meginregluna um álagningu útsvars er að finna í 4. gr. útsvarslaganna nr. 66/1945, en hún er á þá leið, að útsvar skuli leggja á eftir efnum og ástæðum og að hafa beri hliðsjón af eignum gjaldenda og öðrum ástæðum við ákvörðun útsvarsupphæðarinnar. Með þessu lagaákvæði hafa skattayfirvöldin talið, að veitt hafi verið heimild til að leggja á kaupsýslufyrirtæki svonefnt veltuútsvar, enda er útsvar af veltu samkvæmt hæstaréttardómi frá 23. september 1952 talið hafa stoð í 3. mgr. 4. gr. útsvarslaganna, þar sem svo segir, að taka skuli til greina við álagningu útsvars á gjaldþegn sérhvað það „er telja má máli skipta um gjaldþol hans og með sanngirni má til greina taka til hækkunar útsvars hans eða lækkunar".

Er þá að athuga, hvort samvinnufélög, og þá einnig gerðarþoli, hafi að lögum öðlazt þá sérstöðu, að áðurnefnd meginregla útsvars-

laganna um álagningu útsvara taki ekki til þeirra, en um álagningu á þau gildi aðrar reglur.

Í 38. gr., 2. tölul., laga nr. 36/1921, um samvinnufélög, segir svo um gjöld þau, er samvinnufélögum beri að greiða til sveitar- og bæjarsjóða: „Útsvar af arði, sem leiðir af skiptum við utanfélagsmenn, eftir sömu reglum og kaupmenn á staðnum . . .". Ákvæði þetta var síðan tekið óbreytt að efni til upp í síðari útsvarslög, og er það nú að finna í 6. gr. A, II, 2. tölul. gildandi útsvarslaga, en þar segir, sem að framan greinir: „Samvinnufélög. Þau greiða útsvar af arði síðasta útsvarsárs, sem leiðir af skiptum við utanfélagsmenn, eftir sömu reglum og kaupmenn sama staðar". Hefur gerðarþoli, sem áður getur, haldið því fram, að þetta ákvæði útsvarslaganna sé algerlega tæmandi um útsvarsskyldu samvinnufélaga og eftir því einu beri að fara um álagningu útsvars á samvinnufélög og þá einnig gerðarþola, en hins vegar eigi hin almennu ákvæði útsvarslaganna um að leggja á eftir efnum og ástæðum ekki við samvinnufélög. Gerðarbeiðandi hefur hins vegar haldið því fram, að margnefnt ákvæði 6. gr. A, II, 2. tölul. útsvarslaganna eigi að tryggja það, og það eitt, að ekki sé lagt á tekjur samvinnufélaga af skiptum við félagsmenn og koma þannig í veg fyrir ósanngjarna tvísköttun, en hinu hafi jafnan verið haldið fram, að réttmætt væri og sjálfsagt, að samvinnufélög greiddu útsvör af viðskiptum við utanfélagsmenn eftir sömu reglum og aðrir, er reka sams konar viðskipti á hverjum stað.

Á þessi sjónarmið gerðarbeiðanda getur rétturinn ekki fallizt. Orðalag 6. gr. A, II, 2. tölul. útsvarslaganna er svo ótvírætt, að ákvæðið verður ekki að áliti réttarins skýrt á annan veg en eftir hljóðan orðanna, en þar er einungis talað um útsvar af arði, en ekki af eignum eða veltu. Sú skoðun, að löggjafinn hafi með ákvæði þessu viljað undanþiggja samvinnufélög eigna- og veltuútsvari, á að áliti réttarins ríka stoð í ákvæði 38. gr., 3. tölul. laga nr. 36/1921, um samvinnufélög, sem tilfært er hér að framan, og einnig má ráða það af greinargerðinni fyrir frumvarpinu til þessara laga svo og umræðunum um það, er fram fóru á Alþingi. Enn fremur styður þessa skoðun að áliti réttarins ákvæði 1. gr., 3. mgr., laga nr. 50/1919, borið saman við ákvæði 6. gr. A, II, 2. tölul. útsvarslaganna, þar eð samkvæmt fyrra ákvæðinu er heimilt að leggja á kaupfélög og pöntunarfélög eftir „árlegri veltu og arði", eins og það er orðað, en í síðara ákvæðinu er fellt niður orðið „velta", en aðeins talað um útsvar af arði. En með „arði" hlýtur samkvæmt venjulegri merkingu þess orðs og íslenzkri málvenju að vera átt við *ágóða*. Verður því að líta svo á, að útsvar það, sem hér ræðir um, sé ranglega á gerðarþola lagt, að því leyti er tekur til eigna- og veltuútsvarsins samkvæmt sundurliðun niðurjöfnunarnefndar, sem lögð hefur verið fram í málinu.

Af þessari niðurstöðu réttarins leiðir, að b-liður hér að framan

kemur ekki til álita réttarins. Og þar eð tekjuútsvar gerðarþola, sem hér ræðir um, nemur samkvæmt sundurliðun niðurjöfnunarnefndar kr. 30.170.00, en gerðarþoli hefur samkvæmt framlögðum útsvarsseðli greitt þá upphæð og enda meira, þá þykir verða að synja um framgang hinnar umbeðnu lögtaksgerðar.

Eftir atvikum þykir rétt að láta málskostnað fyrir réttinum falla niður.

Því úrskurðast:

Hin umbeðna lögtaksgerð á eigi fram að ganga. Málskostnaður falli niður.

Föstudaginn 2. desember 1955.

Nr. 51/1954. **Vélaverzlunin G. J. Fossberg h/f** (Árni Stefánsson hdl.)

gegn

Miðstöðinni h/f (Ágúst Fjeldsted hdl.)

og gagnsök.

Dómendur:
hæstaréttardómararnir Gizur Bergsteinsson, Árni Tryggvason, Jón Ásbjörnsson og Jónatan Hallvarðsson og Ólafur Jóhannesson prófessor.

Lausafjárkaup. Krafa um riftun.

Dómur Hæstaréttar.

Aðaláfrýjandi hefur skotið máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 26. apríl 1954 og hefur hann uppi þessar dómkröfur:

Aðalkrafa: Að gagnáfrýjanda verði dæmt að endurgreiða kr. 40.627.92 með 6% ársvöxtum frá 13. marz 1951 til greiðsludags, *að* skila aftur víxli þeim, að fjárhæð kr. 67.255.30, sem aðaláfrýjandi samþykkti til greiðslu 7. júní 1951, og *að* greiða skaðabætur fyrir misstan söluhagnað, kr. 50.000.00 eða aðra lægri fjárhæð að mati dómsins, allt gegn afhendingu á vörum þeim, er í málinu getur.

Varakröfur: Að gagnáfrýjanda verði dæmt að greiða kr. 44.663.61 eða kr. 34.954.13, sem komi til frádráttar framangreindri víxilkröfu, ásamt 6% ársvöxtum frá 13. marz 1951 til greiðsludags.