

Þriðjudaginn 26. mars 1996.

Nr. 115/1996.

Ásdís Ástþórsdóttir

(Sigmundur Hannesson hrl.)

gegn

Gjaldheimtunni í Reykjavík

Kærumál. Aðfarargerð. Fjárnám. Skattar. Ábyrgð.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Markús Sigurbjörnsson, Arnljótur Björnsson og Gunnlaugur Claessen.

Sóknaraðili skaut málinu til Hæstaréttar með kæru 8. mars 1996, sem barst réttinum ásamt kærumálgögnum 19. sama mánaðar. Kærður er úrskurður Héraðsdóms Reykjaness 1. mars 1996, þar sem staðfest er að hluta fjárnám, sem sýslumaðurinn í Hafnarfirði gerði 25. október 1995 að kröfu varnaraðila í fasteign sóknaraðila að Kelduhvamm 7 í Hafnarfirði. Kæruheimild er í 3. mgr. 95. gr. laga nr. 90/1989 um aðför, sbr. 102. gr. laga nr. 92/1991. Sóknaraðili krefst þess, að fjárnámið verði ógilt, en til vara, að það taki einungis til 80% af þeim á lögðu gjöldum, sem deilt er um í málinu. Þá krefst sóknaraðili málskostnaðar í héraði og kærumálskostnaðar.

Varnaraðili krefst staðfestingar hins kærða úrskurðar og kærumálskostnaðar.

I.

Fyrirgreint fjárnám var gert hjá sóknaraðila fyrir opinberum gjöldum, sem lögð voru á eiginmann hennar, Helga Scheving Karlsson, vegna fyrirtækisins Markaðsþjónustunnar. Gjöld þessi voru vegna áranna 1991 til 1994, en höfuðstóll þeirra var samtals 718.724 krónur auk vaxta og kostnaðar. Í þinghaldi fyrir héraðsdómi 20. febrúar 1996 féll varnaraðili frá kröfu um staðfestingu fjárnámsins, að því er varðar kirkjugarðsgjöld, á lögð 1993 og 1994, samtals að fjárhæð 18.563 krónur. Þá greinir málsaðila ekki á um, að nú hafi verið greidd önnur gjöld eiginmanns sóknaraðila en aðstöðugjald, á lagt 1992, að fjárhæð 474.650 krónur. Er því ekki til úrlausnar, hvort fjárnám varnaraðila verði staðfest fyrir hærri fjárhæð.

Samkvæmt gögnum málsins var Markaðsþjónustan upphaflega

einkafirma Helga Scheving Karlssonar. Hinn 24. ágúst 1981 gekk samlagsmaður í félagið með takmarkaðri ábyrgð, en hann gekk úr félaginu 7. mars 1984, og kom þá annar samlagsmaður í hans stað. Hinn 29. desember 1986 varð Hrafn Karlsson einnig eigandi að félaginu með ótakmarkaðri ábyrgð. Hann gekk úr félaginu 29. september 1992, eftir að aðstöðugjald var lagt það ár á eiginmann sóknaraðila. Ekki liggja fyrir samþykktir fyrir Markaðspjónustuna, og verður ekki ráðið með vissu, hvert rekstrarform hennar hafi verið á þeim tíma, sem hér skiptir máli.

Með skattframtali sóknaraðila og eiginmanns hennar 1992 fylgdu gögn varðandi rekstur Markaðspjónustunnar, þar á meðal greinargerð um aðstöðugjaldsstofn, þar sem Helgi Scheving Karlsson er tiltekinn sem rekstraraðili. Á hliðstæðu eyðublaði vegna Markaðspjónustunnar, sem liggur fyrir í málinu, er aðstöðugjaldsstofn sagður vera enginn, og er vísað til skattframtals Helga, sem ritar undir eyðublaðið. Í samræmi við þetta var aðstöðugjald lagt á hann persónulega, en ekki Markaðspjónustuna.

II.

Samkvæmt 1. mgr. 34. gr. laga nr. 90/1990 um tekjustofna sveitarfélaga, sem giltu, þegar atvik þessa máls gerðust, var sveitarstjórn um heimilt að innheimta aðstöðugjald í sveitarsjóð hjá þeim aðilum, sem stunduðu atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi í sveitarfélaginu. Í lögnum voru ekki nánari fyrirmæli en þessi um það, á hverja mætti leggja aðstöðugjald.

Í 1. mgr. 34. gr. eldri laga um tekjustofna sveitarfélaga, nr. 91/1989, var sveitarfélögum heimilað að leggja aðstöðugjald á þá aðila, sem taldir eru upp í 1., 2. og 3. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Ákvæði þessu var breytt með 4. gr. laga nr. 124/1989 og það fært til þess horfs, sem síðar var í áðurnefndri 34. gr. laga nr. 90/1990. Var þá reglan um skattaðila við álagningu aðstöðugjalds að nýju orðin hin sama og var í lögum, sem giltu fyrir setningu laga nr. 91/1989, sbr. 1. mgr. 36. gr. laga nr. 73/1980 um tekjustofna sveitarfélaga.

III.

Með hliðsjón af forsögu 1. mgr. 34. gr. laga nr. 90/1990, sem hér hefur verið rakin, verður ekki fallist á það með varnaraðila, að ekki

hafi verið unnt að leggja aðstöðugjald á Markaðsþjónustuna sökum þess, að félagið hafi ekki verið sjálfstæður skattaðili við álagningu tekjuskatts og eignarskatts samkvæmt 2. gr. laga nr. 75/1981.

Eins og áður er getið, skilaði Helgi Scheving Karlsson eyðublaði til greinargerðar um aðstöðugjaldsstofn við álagningu 1992, sem skattyfirvöld beindu árituðu til Markaðsþjónustunnar, og taldi þar gjaldstofninn engan. Samhliða þessu afhenti hann sams konar eyðublað í eigin nafni, þar sem tilgreindur gjaldstofn svaraði til alls rekstrarkostnaðar Markaðsþjónustunnar árið 1991 samkvæmt ársreikningi hennar, sem þessu fylgdi. Gáfu skattyfirvöld samkvæmt þessu kost á, að aðstöðugjald yrði lagt á Markaðsþjónustuna. Þeim kosti hafnaði Helgi Scheving Karlsson í verki með þeim afleiðingum, að gjaldið var lagt á hann persónulega. Var sá háttur á álagningu samrýmanlegur orðalagi 1. mgr. 34. gr. laga nr. 90/1990. Við þá álagningu er Helgi nú bundinn, en ekki eru efni til að lækka skuld hans við varnaraðila til samræmis við þann eignarhlut, sem sóknaraðili kveður Helga hafa átt í Markaðsþjónustunni, enda hagaði hann sjálfur framtali sínu til skattyfirvalda líkt og hann væri einkaeigandi félagsins, svo sem áður greinir. Sóknaraðili ber ábyrgð á þessari skuld eiginmanns síns samkvæmt 114. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 32. gr. og 6. mgr. 37. gr. laga nr. 90/1990. Verður hinn kærði úrskurður því staðfestur að niðurstöðu til að öðru leyti en um málskostnað.

Rétt þykir, að hvor aðili beri sinn kostnað af máli þessu í héraði og fyrir Hæstarétti.

D ó m s o r ð:

Hinn kærði úrskurður er staðfestur um annað en málskostnað.

Málskostnaður í héraði og kærúmálskostnaður fellur niður.

Úrskurður Héraðsdóms Reykjaness 1. mars 1996.

Mál þetta var tekið til úrskurðar 20. febrúar 1996.

Málið varðar kröfu um ógildingu fjárnámsgerðar sýslumanns með úrskurði héraðsdóms. Var því vísað til efnisúrlausnar héraðsdóms með vísan til 15. kafla aðfararlaga nr. 90/1991 með beiðni, dagsettri 29. nóvember 1995, sem barst Héraðsdómi Reykjaness 6. desember 1995.

Sóknaraðili, Ásdís Ástþórsdóttir, kt. 201241-3919, Kelduhvammí 7,

Hafnarfirði, gerir þá kröfu, að fjárnámsgerð sýslumannsins í Hafnarfirði nr. 36/1995/02676, sem fram fór hjá henni 25. október sl. að Strandgötu 31, Hafnarfirði, að kröfu Gjaldheimtunnar í Reykjavík, kt. 570169-0849, verði ógilt með úrskurði Héraðsdóms Reykjaness. Fjárnámið var gert í eignarhluta sóknaraðila í fasteigninni Kelduhvamm 7, Hafnarfirði, fyrir kröfu, að fjárhæð 1.008.052 krónur. Af hálfu sóknaraðila var mætt við gerðina og áskilinn réttur til þess að bera ágreining vegna hennar undir héraðsdóm.

Til vara krefst hún þess, að fjárnám verði einungis heimilað fyrir kröfu að fjárhæð 379.720 kr. auk vaxta.

Til þrautavara A er þess krafist, að fjárnám verði einungis heimilað fyrir kröfu að fjárhæð 390.363 kr. auk vaxta.

Til þrautavara B er þess krafist, að fjárnám verði einungis heimilað fyrir kröfu að fjárhæð 487.954 kr. auk vaxta.

Í greinargerð sinni gerði sóknaraðili kröfu þess efnis, að í úrskurði yrði kveðið á um það, að allar frekari fullnustugerðir frestist, þar til endanlegur dómur gangi í málinu í æðri dómi eða þar til málskotsfrestur sé á enda, komi ekki til málskots. Síðar féll sóknaraðili frá þessari kröfu, eftir að varnaraðili hafði gefið yfirlýsingu um, að ekki yrði gripið til neinna fullnustugerða, sem færu í bága við þessa kröfu hennar.

Varnaraðili, Gjaldheimtan í Reykjavík, kt. 570169-0849, Tryggvagötu 28, Reykjavík, gerir þær kröfur, að hin umdeilda fjárnámsgerð verði staðfest með þeim breytingum frá því, sem segir í greinargerð hans, að staðfestingin nái einungis til á lagðra aðstöðugjalda 1992, 474.650 króna, auk dráttarvaxta og kostnaðar (pr. 19. 2. 1996, drv. 288.238 + kostnaður 22.130 krónur). Hann fellur með öðrum orðum frá kröfum sínum í málinu, er varða kirkjugarðsgjöld, að fjárhæð 18.563 krónur.

Af hálfu beggja mál aðila er gerð krafa um málskostnað að skaðlausu að mati dómsins.

Málsatvik, málsástæður og lagarök.

Ekki er um að tefla í máli þessu neinn tölulegan ágreining. Ekki er heldur deilt um málavexti. Þungamiðja ágreiningsins snýst um það, hvort skattfyrirvöldum hafi verið heimilt að leggja hin umdeildu aðstöðugjöld fyrir árið 1992 á eiginmann sóknaraðila persónulega eða þeim hafi verið skylt að leggja þau á sameignarfélagið Markaðsþjónustuna sf., kt. 541272-0469. Verði talið, að heimilt hafi verið að leggja gjöldin á eiginmann sóknaraðila persónulega, standi hin umdeilda aðfarargerð óhögguguð, en hafi slíka heimild skort, beri að ógilda hana. Deilan stendur um, hvort varnaraðili hafi haft nauðsynlegan efnisrétt gagnvart sóknaraðila til grundvallar beiðni sinni. Um formið er ekki deilt.

Sóknaraðili heldur því fram, að ekki hafi verið heimilt að gera hana ábyrga fyrir aðstöðugjöldum Markaðspjónustunnar sf. árið 1992. Skattyfirvöldum hafi borið að leggja gjöldin á Markaðspjónustuna sf., en ekki á eiginmann sóknaraðila, Helga Scheving Karlsson, hvort sem Markaðspjónustan sf. teljist sjálfstæður skattaðili eða ekki. Verði að skýra þær heimildir í lögum um sameiginlega ábyrgð hjóna á opinberum gjöldum hvors annars mjög þröngt. Er á það fallist af sóknaraðila, að sé sameignarfélag ekki sjálfstæður skattaðili, teljist hlutdeild félagsmanna í tekjum þess aðeins þáttur í eigin skattskilum þeirra. Hinni íþyngjandi reglu um gagnkvæma greiðsluábyrgð hjóna, sem er lögfest í 1. mgr. 114. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, verði hins vegar að beita með mikilli varúð og alls ekki án þess, að ótvíræð lagaheimild sé til. Í ljósi þessa verði að líta svo á, að gjald, sem gagnkvæm greiðsluábyrgð hjóna gildir almennt um, eins og er um aðstöðugjald, beri að leggja á sameignarfélag, hvort sem það er sjálfstæður skattaðili eða ekki. Ekki hafi verið staðið rétt að álagningu aðstöðugjaldsins, og því sé ekki unnt að beita reglunni um gagnkvæma greiðsluábyrgð hjóna í þessu tilviki, enda um að ræða aðstöðugjöld sameignarfélags, sem að hluta er í eigu eiginmanns.

Varnaraðili heldur því fram, að Markaðspjónustan sf. sé samlagsfélag, sem falli undir þá skýrgreiningu, að það sé félag, þar sem einn eða fleiri félagsmenn beri beina og ótakmarkaða ábyrgð á skuldbindingum auk annarra, sem aðeins beri ábyrgð á skuldbindingum með framlögum sínum. Markaðspjónustan sf. hafi í raun verið rekin sem einkafirma maka sóknaraðila, Helga Scheving Karlssonar. Í gögnum um skattskil Helga fyrir árið 1992 komi fram greinargerð um aðstöðugjaldsstofn í hans nafni, en ekki Markaðspjónustunnar sf. Hins vegar skili Markaðspjónustan sf. greinargerð um aðstöðugjaldsstofn vegna gjaldársins 1992, en þar eru engar tekjur taldar fram. Þá komi fram, að Helgi hafi reiknað sér laun, eins og um einkafirma hafi verið að ræða. Veruleiki málsins sé sá, að Helgi hafi miðað skattskil fyrirtækisins við, að hér væri um einkafyrirtæki hans að tefla, og eigi hann því að bera skatta og skyldur vegna þess persónulega, enda hafi hann samkvæmt tilkynningum um aðstöðugjaldsskyldu fyrir gjaldárin 1992 og 1993 tilkynnt sig sem gjaldanda. Hafi því álagningu aðstöðugjalds þess, sem hér er um deilt, verið réttilega beint að maka sóknaraðila. Auk þess, sem þegar er fram komið, hafi Helgi Scheving látið þess getið við fyrirtöku hjá sýslumanni í Hafnarfirði 5. janúar 1993, að Markaðspjónustan væri einkafyrirtæki sitt. Fyrir liggi í málinu, að Markaðspjónustan sf. sé ekki sjálfstæður skattaðili og því sé hlutdeild félagsmanna í tekjum félagsins einn þáttur í eigin skattskilum þeirra. Í slíkum tilvikum sé greiðsluábyrgð maka virk.

Telur varnaraðili það fjarstæðu, að skylt sé að leggja aðstöðugjaldið á sameignarfélagið óháð skattalegri stöðu þess. Ákvæði 34. greinar laga um tekjustofna sveitarfélaga kveði á um heimild til þess að leggja aðstöðugjald á aðila, sem stundi atvinnurekstur, en ekki skyldu.

Niðurstaða.

Í máli þessu er enginn ágreiningur um málavexti, heldur er einungis um það deilt, hvort sóknaraðili beri virka greiðsluábyrgð sem maki Helga Scheving Karlssonar á aðstöðugjaldi, sem á hann var lagt fyrir árið 1992. Fram er komið, að Markaðsþjónustan sf. var ekki sjálfstæður skattaðili á þeim tíma. Ekki hefur verið sýnt fram á, að skylt hafi verið að leggja aðstöðugjaldið á sameignarfélagið sem sjálfstæðan aðila, óháð skattalegri stöðu þess. Að mati dómara yrði frumkvæði að slíkri álagningu að koma frá gjaldandanum. Samkvæmt fyrirbyggjandi skattframtali (ásamt fylgigögnum) sóknaraðila og Helga fyrir árið 1992, sem þau undirrita bæði, kemur fram, að litið er á rekstur Markaðsþjónustunnar sf. sem eigin atvinnurekstur. Í gögnum málsins liggur einnig fyrir, að Helgi S. Karlsson sendi tilkynningu um aðstöðugjaldsskyldu á sínu nafni með þeim aðstöðugjaldsstofni, sem lagt er á. Samkvæmt 34. grein þágildandi laga um tekjustofna sveitarfélaga nr. 90/1990 er sveitarstjórnnum heimilað að innheimta aðstöðugjald hjá þeim aðilum, sem stunda atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi í sveitarfélaginu. Ekki verður annað séð en heimilt hafi verið að leggja umdeilt aðstöðugjald fyrir árið 1992 á Helga. Teljast aðstöðugjöld þessi því réttilega lögð á, enda ekki ágreiningur uppi um fjárhæðir.

Hvort sóknaraðili ber sem maki greiðsluábyrgð vegna þessarar álagningar, er því spurning um lagatúlkun. Fallist er á það sjónarmið sóknaraðila, að sú heimild verði að vera ótvíræð.

Samkvæmt 1. mgr. 114. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981 bera hjón óskipta ábyrgð á þeim sköttum, sem á þau eru lagðir. Ljóst er því, að hin stranga ábyrgðarregla gildir um álagningu tekju- og eignarskatts. Um aðra skatta verður ábyrgðarreglunni ekki beitt, nema finna megí í lögum um þá vísun til þess, að ábyrgðarreglan gildi um þá, annaðhvort með beinni tilvísun til hennar eða skýrri reglu þess efnis, að innheimtuleglur laga nr. 75/1981 gildi um innheimtu þeirra. Í lögum nr. 90/1990 um tekjustofna sveitarfélaga, sem giltu, þegar aðstöðugjaldið var lagt á, segir í 32. grein, að um ábyrgð á greiðslu útsvars gildi ákvæði 114. greinar laga um tekju- og eignarskatt. Engin breyting hefur verið gerð á ábyrgðarreglunni, sem fram kemur í 114. grein laga nr. 75/1981. Í 6. mgr. 36. greinar laga nr. 90/1990 segir m. a., að 32. grein sömu laga eigi við um innheimtu

aðstöðugjalda, eftir því sem við geti átt. Er það mat dómara, að skýra beri þetta ákvæði svo, að 114. grein laga nr. 75/1981 eigi ótvírætt við um aðstöðugjöld og innheimtu þeirra. Varnaraðili hafði samkvæmt þessu nægilegan efnisrétt til grundvallar aðfararbeiðninni, sem um er deilt.

Ber því að hafna öllum kröfum sóknaraðila og fallast á kröfu varnaraðila í máli þessu og staðfesta fjárnámsgerð sýslumannsins í Hafnarfirði nr. 36/1995/02676, sem fram fór að kröfu varnaraðila hjá sóknaraðila 25. október 1995, með þeirri breytingu, að hún nái einungis til aðstöðugjalda fyrir árið 1992, að fjárhæð 474.650 króna, auk vaxta og kostnaðar.

Sóknaraðili greiði varnaraðila 25.000 krónur í málskostnað.

Sveinn Sigurkarlsson héraðsdómari kveður upp úrskurð þennan.

Ú r s k u r ð a r o r ð:

Staðfest er fjárnámsgerð sýslumannsins í Hafnarfirði nr. 36/1995/02676, sem gerð var að kröfu varnaraðila hjá sóknaraðila 25. október 1995, með þeirri breytingu, að hún nái einungis til aðstöðugjalda fyrir árið 1992, að fjárhæð 474.650 króna, auk vaxta og kostnaðar.

Sóknaraðili greiði varnaraðila 25.000 krónur í málskostnað.
