

Ályktunarorð:

Hin umbeðna innsetningargerð á ekki að fara fram.
Málskostnaður falli inður.

Mánudaginn 10. febrúar 1969.

Nr. 141/1968. **Gjaldheimtan í Reykjavík**

(Guðmundur Vignir Jósefsson hrl.)

gegn

Tómasi Ó. Tómassyni

(Guðmundur Skaftason hrl.).

Dóminn skipuðu hinir reglulegu dómara Hæstaréttar.

Skattamál. Synjað lögtaks.

Dómur Hæstaréttar.

Áfrýjandi hefur áfrýjað máli þessu með stefnu 19. ágúst 1968. Krefst hann þess, að hinn áfrýjaði úrskurður verði úr gildi felldur og lagt fyrir fógeta að framkvæma lögtak hjá stefnda til tryggingar opinberum gjöldum álögðum 1966, samtals að fjárhæð kr. 83.707.00, með 12% ársvöxtum frá 8. febrúar 1968 til greiðsludags. Þá krefst áfrýjandi málskostnaðar úr hendi stefnda bæði í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst þess, að hinn áfrýjaði úrskurður verði staðfestur og áfrýjanda dæmt að greiða málskostnað fyrir Hæstarétti.

Málsatvikum er rækilega lýst í hinum áfrýjaða úrskurði. Eins og þar er rakið, reisti stefndi ásamt öðrum manni iðnaðarhús að Súðarvogi 50 hér í borg. Hluta þess húss seldu stefndi og sameigandi hans 15. júlí 1965 og höfðu þá eigi átt það í fimm ár. Nam söluhagnaður stefnda vegna þessara viðskipta kr. 151.990.00, en til þess hagnaðar eiga rót sína að rekja gjöld þau, sem lögtaks er krafizt fyrir í máli þessu. Stefndi keypti síðan íbúð í fjölbýlishúsi að Álfaskeiði 98, Hafnarfirði, með kaupsamningi 19. apríl 1966. Íbúð þessa

kveðst stefndi hafa tekið til notkunar 1. október 1966, en eigi fengið afsal fyrir henni fyrr en 20. apríl 1967.

Samkvæmt ákvæðum 2. mgr. E-liðs 7. gr. laga nr. 90/1965, sbr. 1. tl. 1. mgr. 15. gr. reglugerðar nr. 245/1963, er hagnaður af sölu fasteignar, sem seljandi hefur eigi átt í fimm ár, ekki skattskyldur, ef hann innan árs kaupir aðra fasteign, sem er jöfn eða hærrí að fasteignamati en hin selda. Telja veður, að regla þessi gildi einnig, þegar um er að tefla hluta fasteigna. Umræddur söluhagnaður stefnda er því eigi skattskyldur, enda er því eigi haldið fram í málinu, að viðskipti þessi geti talizt atvinnurekstur stefnda eða gerð í sérstöku hagnaðarskyni, og hin keypta íbúð er talin jöfn eða hærrí að fasteignamati en hinn seldi húshluti.

Samkvæmt því, sem nú var rakið, ber að staðfesta niðurstöðu hins áfrýjaða úrskurðar.

Eftir þessum úrslitum verður áfrýjanda dæmt að greiða stefnda málskostnað fyrir Hæstarétti, sem ákveðst kr. 15.000.00.

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði úrskurður er staðfestur.

Áfrýjandi, Gjaldheimtan í Reykjavík, greiði stefnda, Tómasi Ó. Tómassyni, kr. 15.000.00 í málskostnað fyrir Hæstarétti að viðlagðri aðför að lögum.

Úrskurður fógætadóms Hafnarfjarðar 30. júlí 1968.

Í máli þessu, sem þingfest var hinn 8. febrúar s.l. og tekið var til úrskurðar hinn 25. þ. m., hefur gerðarbeiðandinn, Gjaldheimtan í Reykjavík, krafizt þess, að lögtak verði heimilað hjá gerðarþola, Tómasi Ó. Tómassyni, Álfaskeiði 98, Hafnarfirði, áður til heimilis að Bárugötu 40, Reykjavík, til tryggingar eftirstöðvum opinberra gjalda, álagðra 1966, að fjárhæð kr. 83.707.00 ásamt 12% ársvöxtum af þeirri fjárhæð frá þingfestingardegi til greiðsludags og málskostnaðar að mati dómsins.

Gerðarþoli, Tómas Ó. Tómasson, hefur mótmælt lögtakskröfunni sem rangri og gert þær dómkröfur, að synjað verði um framkvæmd umbeðins lögtaks og sér tildæmdur málskostnaður úr hendi gerðarbeiðanda.

Upphaflega beiddist gerðarbeiðandi lögtaks fyrir hærri fjárhæð, eða kr. 169.766.00 ásamt 12% ársvöxtum af kr. 143.993.00 frá 15. október 1966 og af kr. 169.766.00 frá þingfestingardegi, hvort tveggja til greiðsludags, auk málskostnaðar að mati dómsins.

Gerðarþoli krafðist þess þar á móti upphaflega, að einungis yrði heimilað lögtak fyrir kr. 86.059.00, og málskostnaðar að mati réttarins, en til vara, að hann yrði felldur niður.

Við munnlegan málflutning breyttu svo aðiljar kröfum sínum í það horf, er fyrr greinir, þar eð gerðarþoli hefði undir rekstri málsins greitt kr. 86.059.00, en um skyldu gerðarþola til að greiða þá fjárhæð var aldrei deilt.

Höfuðstóll þeirrar kröfu, sem lögtaks er beiðzt fyrir, sundurliðast þannig:

Tekjuskattur	kr. 39.741.00
Tekjuútsvar	— 43.317.00
Kirkjugarðsgjald	— 649.00

Kr. 83.707.00

Eru þessi gjöld öll fyrir gjaldárið 1966.

Mótmæli sín og kröfur reisir gerðarþoli á því, að gjöld þau, sem hér um ræðir, hafi verið lögð á hagnað að fjárhæð kr. 151.990.00, er hann hafi haft af sölu eignarhluta síns í fyrstu hæð fasteignarinnar að Súðarvogi 50, Reykjavík.

Hann hafi hins vegar innan árs keypt íbúð að Álfaskeiði 98, Hafnarfirði, sem sé mun verðmætari eign en hinn seldi eignarhluti.

Hann hafi því eigi verið skattskyldur vegna hagnaðar af þessari sölu, enda falli umræddur söluhagnaður undir undanþáguákvæði E-liðs 7. gr. laga nr. 90/1965 um tekju- og eignarskatt, en í 2. mgr. E-liðs nefndrar lagagreinar segir m. a. svo:

„Nú selur skattþegn fasteign, sem verið hefur í eigu hans skemur en 5 ár, en kaupir aðra innan árs eða byggir hús, áður en 3 ár eru liðin frá söludegi, og skal sölugróði þá ekki skattskyldur, ef hin keypta fasteign eða hið nýreista hús er að fasteignamati jafnhátt eða hærra hinu selda“.

Um málavexti segir umboðsmaður gerðarþola m. a. eftirfarandi:

„Á árunum um og fyrir 1960 rak gerðarþoli trésmíðaverkstæði í félagi við Kristján Pálsson, Miðbraut 26, Seltjarnarnesi. Var verkstæðið til húsa að Nesvegi 14 hér í borginni. Á árinu 1960 eða 1961 var þeim sagt upp afnotum af húsnæðinu, þar sem rífa

átti húsið. Sóttu þeir þá um lóð undir iðnaðarhúsnæði til borgar-yfirvalda, og var þeim úthlutað lóðin nr. 50 við Súðarvog. Er leigusamningur um lóðina dagsettur 15. febrúar 1963. Á lóðinni skyldi byggja iðnaðarhús allt að 3 hæðir. Þeir hófu bygginguna á árinu 1961 og munu hafa verið langt komnir með að byggja aðra hæð á miðju ári 1963. Var húsið í óskiptri sameign þeirra og ætlað til nota fyrir rekstur trésmíðaverkstæðisins. Um þetta leyti veiktist Kristján. Ágerðust síðan veikindi hans svo, að hann andaðist í marzbyrjun 1964. Þegar svo var komið, treysti gerðarþoli sér ekki að eiga húsið framvegis, og varð því að ráði með honum og ekkju Kristjáns heitins, Helgu Sæmundsdóttur, að selja allt húsið. Var það gert fokhelt og selt síðan. Með afsali, dags. 15. júlí 1965, er fyrsta hæð hússins seld Járniðjunni s/f fyrir kr. 750.000.00. Stærð fyrstu hæðar er talin 516 m³, sbr. dskj. nr. 17. Er því hluti gerðarþola af hæðinni 258 m³ og hans hluti af söluverðinu kr. 375.000.00. Kostnaðarverð eignarhluta gerðarþola að meðtalinni þóknun fyrir sölu húshlutans var kr. 223.010.00. Mismunur söluverðsins og kostnaðarverðsins er kr. 151.990.00, og er það sú fjárhæð, sem um er deilt í málinu. Sala á 2. og 3. hæð fór ekki fram fyrr en á árinu 1966 og skiptir því ekki máli hér.

Í aprílmánuði 1966 kaupir gerðarþoli 5 herbergja íbúð við Álfaskeið 98 í Hafnarfirði. Íbúð þessi var tilbúin undir tréverk og málningu, þegar gerðarþoli keypti hana, og var verð hennar kr. 825.000.00. Afsal fyrir þessari eign fékk gerðarþoli 20. 4. 1967. Íbúðin er 393 m³ og fasteignamatsverð kr. 72.300.00. Fasteignamatsverð mun ekki vera til á Súðarvogi 50, en mat á ½ 1. hæð húss þess hlýtur að vera lægra en áðurgreint matsverð íbúðarinnar“.

Við álagningu 1966 færði skattstjórinn í Reykjavík gerðarþola til tekna umræddan söluhagnað af Súðarvogi 50.

Gerðarþoli kærði álagninguna bæði til skattstjóra og síðan til ríkisskattaneftndar, en án árangurs, hvað við kom þessu atriði.

Í úrskurði ríkisskattaneftndar segir m. a.:

„Eins og að framan greinir, seldi kærandi á árinu 1965 sinn hluta í 1. hæð húseignarinnar Súðarvogur 50. Byggingu þessarar húseignar virðist kærandi hafa hafið að einhverju leyti á árinu 1961 og fram haldið framkvæmdum, og er húseignin enn í byggingu, þegar seldur var hluti hennar, þ. e. 1. hæð, á árinu 1965. Meðeigandi kæranda var Kristján Pálsson og síðar Helga Sæmundsdóttir, ekkja Kristjáns. Skv. þeim upplýsingum, sem ríkis-

skattanefnd hefir aflað sér, er hér um iðnaðarhúsnæði að ræða að öllu leyti og húseignin í allt 3 hæðir. Þessar upplýsingar eru staðfestar af kæranda í viðtali hans við skrifstofustjóra ríkisskattstjóra hinn 11. sept. s.l.

Skv. því, sem fram hefir komið, er eigi deilt um fjárhæð söluhagnaðar, enda ákvarðaður af kæranda sjálfum, sbr. upplýsingar í D-lið framtals 1966.

Skv. húsbyggingarskýrslu með framtali kæranda 1966 er byggingarframkvæmdum að Súðarvogi 50 framhaldið af kæranda og meðeiganda hans, eftir að greindur eignarhluti hafði verið seldur.

Í svarbréfi sínu og kæru til skattstjóra gerir kærandi kröfu til þess, að umræddur söluhagnaður verði ekki talinn til skattskyldra tekna, þar sem hann hafi þegar keypt aðra húseign, sem er 5 herbergja íbúð að Álfaskeiði 98, Hafnarfirði. Virðist kærandi skv. því telja, að skattfrelsi söluhagnaðar af Súðarvogi 50 falli undir undanþáguákvæði 2. mgr. E-liðar 7. gr. laga nr. 90, 1965, um tekjuskatt og eignarskatt.

Þegar litið er til þess, sem fram hefur komið af hálfu kæranda um ástæður fyrir sölu hluta húseignarinnar, og þess, að álíta má, að söluhagnaði hafi verið varið til áframhaldandi framkvæmda við sömu fasteign, verður að álíta, að söluhagnaður þessa eignarhluta falli ekki undir undanþáguákvæði 2. mgr. E-liðar 7. gr. laga nr. 90, 1965 og sé því skattskyldur.

Með hliðsjón af framangreindu þykir því verða að synja kröfu kæranda þess efnis, að greindur söluhagnaður teljist ekki til skattskyldra tekna.

Gerðarbeiðandi rökstyður kröfur sínar, auk þess að vísa til forsendna í tilvitnuðum úrskurði ríkisskattanefndar, einkum með eftirfarandi atriðum, er hann telur leiða til þess, að ákvæði 2. mgr. E-liðs 7. gr. laga nr. 90/1965 um undanþágu sölugróða frá skattskyldu eigi ekki við.

1. Andvirði hins selda verði að renna beint til kaupa eða nýbyggingar á annarri fasteign.

Í því tilviki, sem hér um ræðir, hafi andvirði hins selda farið til að byggja upp sömu fasteign, þ. e. efri hæðirnar að Súðarvogi 50. Það megi sjá af gögnum í málinu, að féð, er fékkst fyrir 1. hæð Súðarvogs 50, hafi verið notað til að byggja upp efri hæðirnar í sama húsi, en gerðarþoli hafi aflað fjár til kaupa á íbúðinni með öðrum hætti, m. a. með lánum, svo sem sjá megi af skattframtölum hans.

Undanþága frá skattskyldu komi því aðeins til greina, að

hagnaðinum sé varið strax til kaupa á annarri íbúð, en fjármagnið sé ekki notað í brask áður.

2. Gerðarþoli uppfylli ekki það skilyrði að hafa keypt innan árs, en það telur gerðarbeiðandi, að hann hefði orðið að gera til að njóta undanþágu frá skattskyldu af söluhagnaðinum, því að bygging hinnar keyptu íbúðar hafi verið það langt komin, að ekki verði talið, að um byggingu hússins hafi verið að ræða, heldur kaup fullgerðrar fasteignar.

Kaup fasteignar miðist við afsalsdag, en í þessu tilviki hafi 1. hæð Súðarvogssé verið seld með afsali, dags. 15. júlí 1965, en afsal fyrir Álfaskeiði 98 hafi ekki verið gefið út fyrr en 20. apríl 1967, þótt kaupsamningur sé dagsettur 19. apríl 1966.

Til rökstuðnings þeirri skoðun, að miða beri kaup og sölu fasteignar við afsalsdag, vitnar gerðarbeiðandi til 15. greinar reglugerðar nr. 245 frá 1963, en þar segir, að sölugróði sé skattskyldur það ár, sem afsal er gefið út fyrir hinni seldu eign. Bendi það ótvírætt til þess, að löggjafinn vilji miða sölu fasteignar við afsalsdag.

3. Sölugróði geti því aðeins verið undanþeginn skattskyldu, að um skipti á íbúðum sé að ræða.

Meining löggjafans hafi aðeins verið sú að heimila skattfrelsi að öðrum skilyrðum fullnægðum, ef um íbúðarhúsnæði væri að ræða.

Það falli utan við anda og tilgang laganna að viðurkenna skattfrelsi, ef skipt sé á iðnaðar- og íbúðarhúsnæði.

Í umræðum á Alþingi um margnefnda lagagrein hafi glögglega komið í ljós, að þingmenn hafi haft í huga skipti á íbúðum. Tilgangur löggjafans sé því augljós, enda í samræmi við eðli máls.

Þá hafi skattayfirvöld um áratuga skeið skilið og beitt margnefndri 2. mgr. E-liðs 7. gr. laga nr. 90/1965 á þann veg, að með orðinu fasteign væri eingöngu átt við íbúðir, en hliðstætt ákvæði hafi verið í tekjuskattslögunum frá upphafi, þ. e. síðan 1921.

4. Þá miðist undanþágan við, að keypt sé eða seld heil fasteign, en ekki hluti fasteignar, eins og í þessu tilviki.

Einnig verði söluhagnaðinum að vera varið til kaupa eða byggingar á annarri fasteign, en ekki sömu fasteign.

Það hafi aldrei verið til þess ætlazt, að maður gæti t. d. fengið sér lóð, slegið upp fyrir kjallara, selt hann og byggt næstu hæð og síðan koll af kalli, unz hann ætti risíbúðina eftir sem hreinan sölugróða, skattfrjálstan.

5. Loks er á það bent af hálfu gerðarbeiðanda, að umrædda

lagagrein beri að skýra þröngt, hvað snertir nefnda undanþágu frá skattskyldu.

Hún sé undantekning frá þeirri aðalreglu, að sölugróði af fasteign, sem hefur verið skemur en fimm ár í eigu skattgreiðanda, sé skattskyldur.

Af hálfu gerðarþola er því haldið fram, að hann uppfylli öll þau skilyrði, sem talin eru í margnefndri lagagrein, til að njóta undanþágu frá skattskyldu af söluhagnaði af Súðarvogi 50.

Ákvæði laganna séu augljós og auðskýrð og skattayfirvöld hafi enga heimild til að auka við þau nýjum efnisatriðum. Þannig sé heimildarlaust að þrengja hugtakið fasteign og skýra það á þann veg, að um skipti á íbúðum eða a. m. k. samkynja fasteignum verði að vera að ræða.

Ekki sé það skilyrði heldur í lögnum, að andvirði hins selda verði að ganga beint til kaupa á viðkomandi fasteign: Það skipti ekki máli, hvort peningarnir séu geymdir og ávaxtaðir með því að leggja þá í bankastofnanir, verðbréf, lausafé, fasteignir eða fasteignahluta eða önnur algeng verðmæti, aðeins ef þeir séu innan tilskilins tíma lagðir í kaup á annarri fasteign eða byggingu húss.

Kröfur gerðarþola séu því á því byggðar og því sé haldið fram af hans hálfu, að hann uppfylli öll þau skilyrði, sem tilvitnuð lagagrein mæli fyrir um, enda sé hún skýrð eftir eðlilegum og venjulegum lögskýringarsjónarmiðum.

Útilokað sé að telja, að salan á Súðarvogi 50 falli undir atvinnurekstur gerðarþola, enda hafi skattayfirvöld viðurkennt í verki, að svo væri ekki, þar sem þau hafi fellt niður aðstöðugjald, er lagt hafði verið á gerðarþola sama ár, vegna byggingarinnar í Súðarvogi.

Engin atvik hafi komið fram í málinu, er bendi til þess, að gerðarþoli hafi byggt húsið Súðarvog 50 í því skyni að selja það aftur með hagnaði, hann hafi þvert á móti neyðzt til að selja það vegna fráfalls sameiganda síns.

Hvað snerti 1—3ja ára tímamörkin, þá sé því skilyrði af fleiri en einni ástæðu fullnægt af gerðarþola.

Eðlilegast sé að miða við 3ja ára mörkin: Gerðarþoli hafi keypt íbúðina tilbúna undir tréverk og málningu, eins og fram komi í kaupsamningi, er lagður hefur verið fram í málinu. Það sé venja, m. a. ríkisskattanevndar, að telja, að kaup húsa á því byggingarstigi falli undir 3ja ára markið.

Þetta skipti þó í þessu tilviki ekki máli, þar eð gerðarþoli hafi

selt í Súðarvogi 15. júlí 1965, en keypt á Álftaskeiði í apríl árið eftir, því að raunveruleg eigendaskipti að fasteign fari fram, er kaupsamningur komist á.

Alit réttarins.

Því er ekki haldið fram í málinu, að salan á 1. hæð í Súðarvogi 50 falli undir atvinnurekstur gerðarþola, og ósannað, að eignarinnar hafi verið aflað í því skyni að selja hana aftur með ágóða.

Ekki verður séð, að tilgangur löggjafans, réttarvenja eða andi laganna geri þá lögskýringarleið færa að telja, að hugtakið fasteign í því lagaákvæði, sem á reynir í máli þessu, beri að þrengja svo, að það eigi aðeins við íbúðir, eða að telja, að í ákvæðinu felist áskilnaður um, að um samkynja fasteignir sé að ræða.

Gerðarþoli seldi hluta fasteignar að Súðarvogi 50.

Ekki verður talið, að máli skipti, hvort seldur var hluti fasteignar eða heil fasteign, enda óvefengt, að einstakar íbúðir, t. d. í sambýlishúsum, falli undir ákvæðið, og eru þær þó hlutar fasteigna.

Það atvik, að eignarréttur gerðarþola náði einnig til annarra hluta þeirrar fasteignar, sem selt var af, skiptir heldur ekki máli um úrslit málsins.

Í íslenskum rétti hefur sá skilningur á sambandi kaupsamnings og afsals verið ríkjandi, að kaupsamningur geri kaupanda að eiganda hinnar seldu eignar.

Sá eignarréttur er að vísu oft skilorðsbundinn, þ. e. bundinn því skilyrði, að kaupandi fullnægi skilmálum kaupsamningsins.

Afsalið, sem að öllum jafnaði er einhliða yfirlýsing seljandans og undirritað af honum einum, er eðlilegast að skilja sem viðurkenningu seljandans á því, að kaupandinn hafi fullnægt skyldum sínum samkvæmt kaupsamningnum, þ. e. kvittun seljanda til kaupanda fyrir efndum kaupsamningsins og þá um leið yfirlýsingu hans um, að eignarréttur kaupandans sé ekki lengur skilorðsbundinn.

Það hefur þannig verið talið, að þýðing afsals sé ekki sú, að það yfirfæri eignarréttinn, heldur hin, að það geri eignarrétt kaupanda, sem áður var skilorðsbundinn, óskilyrtan.

Því þykir verða að miða kaupin að Álftaskeiði 98 við dagsetningu kaupsamnings.

Rétturinn lítur því svo á, að gerðarþoli hafi uppfyllt skilyrði laganna um sölu fasteignar og kaup annarrar innan árs.

Að öðrum skilyrðum fullnægðum, þar á meðal því, að eignar-

innar hafi ekki verið aflað í því skyni að selja hana aftur með ágóða, verður það ekki talið ráða úrslitum málsins, hvernig gerðarþoli varði andvirði hins selda né hvernig hann aflaði kaupverðs hins keypta.

Það er því niðurstaða réttarins, að margnefndur söluhagnaður gerðarþola af 1. hæð í Súðarvogi 50 sé ekki lögmætur gjaldstofn fyrir álagningu tekjuskatts.

Af því leiðir, að eigi er heldur heimilt að leggja á hann útsvar, sbr. 1. mgr. 31. gr. laga um tekjustofna sveitarfélaga.

Söm verður niðurstaðan varðandi kirkjugarðsgjald, þar sem það er miðað við álagt tekjuútsvar.

Fyrir því þykir bera að synja um framgang hinnar umbeðnu gerðar.

Málskostnaður ákveðst kr. 19.000.00.

Már Pétursson, fulltrúi bæjarfógeta, kvað upp úrskurð þennan.

Því úrskurðast:

Hin umbeðna lögtaksgerð skal ekki ná fram að ganga.

Gerðarbeiðandi, Gjaldheimtan í Reykjavík, greiði gerðarþola, Tómasi Ó. Tómassyni, kr. 19.000.00 í málskostnað að viðlagðri aðför að lögum.

Mánudaginn 10. febrúar 1969.

Nr. 11/1969. **Stefán Sigmundsson**

(Guðmundur Skaftason hrl.)

gegn

Gjaldheimtunni í Reykjavík

(Guðmundur Vignir Jósefsson hrl.).

Dóminn skipuðu hinir reglulegu dómara Hæstaréttar.

Skattamál. Synjað lögtaks.

Dómur Hæstaréttar.

Halldór S. Rafnar, borgarfógeti í Reykjavík, hefur kveðið upp hinn áfrýjaða úrskurð.

Áfrýjandi hefur áfrýjað máli þessu með stefnu 17. janúar