Fimmtudaginn 2. mars 1989.

Nr. 234/1987. **Búnaðarsamband Suðurlands**
(Tómas Gunnarsson hrl.)
gegn
fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs
(Gunnlaugur Claessen hrl.)

Lögtak. Skattskylda. Stjórnarskrá.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Guðmundur Jónsson, Benedikt Blöndal, Bjarni K. Bjarnason, Guðrún Erlendsdóttir og Haraldur Henrysson.

Áfrýjandi skaut máli þessu til Hæstaréttar með áfrýjunarstefnu 29. júlí 1987 að fengnu áfrýjunarleyfi 27. sama mánaðar samkvæmt heimild í 2. mgr. 20. gr. laga nr. 75/1973. Krefst hann þess að hinn áfrýjaði úrskurður verði úr gildi felldur og synjað verði um hið umbeðna lögtak. Þá krefst hann málskostnaðar úr hendi stefnda bæði í héraði og fyrir Hæstarétti.

Dómkröfur stefnda eru þessar: „Aðallega að hinn áfrýjaði úrskurður verði staðfestur og áfrýjandi dæmdur til greiðslu málskostnaðar fyrir Hæstarétti eftir mati réttarins. Til vara er þess krafist að lögtak nái fram að ganga fyrir annarri lægri fjárhæð. Í því tilviki er einnig krafist málskostnaðar fyrir Hæstarétti eftir mati Hæstaréttar. Til þrautavara er þess krafist að málskostnaður verði felldur niður."

Ný gögn hafa verið lögð fyrir Hæstarétt, þar á meðal blað úr álagningarskrá 1984. Þar kemur fram að eignarskattur var lagður á áfrýjanda 1984 samtals 106.179,00 krónur. Upplýsingar um þessa álagningu komu fram í héraði á yfirliti innheimtumanns ríkissjóðs í Árnessýslu frá 4. júlí 1985 yfir skuld áfrýjanda á tekjuskatti og eignarskatti álögðum 1979 til og með 1984, en skjal þetta lagði áfrýjandi fram í fógetaréttinum 30. ágúst 1985, um leið og hann lagði fram greinargerð sína í héraði. Þá hefur verið lagður fram í Hæstarétti almennur lögtaksúrskurður, sem upp var kveðinn 18. september 1984, fyrir ógreiddum þinggjöldum ársins 1984 álögðum í Árnessýslu og á Selfossi, þar á meðal eignarskatti.

Málinu hefur ekki verið gagnáfrýjað og af hálfu áfrýjanda er því lýst yfir að í málinu sé ekki um að ræða tölulegan ágreining heldur aðeins ágreining um skattskyldu.

Áfrýjandi bendir á að hann hafi byrjað starfsemi sína á árinu 1908 og á hann hafi ekki verið lagður tekju- og eignarskattur fyrr en á árinu 1979. Ef breyta eigi svo gróinni venju þurfi að ákveða skattskyldu hans á ótvíræðan hátt með lögum, sbr. 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944.

Eigi leysir það áfrýjanda undan skattskyldu að á hann var ekki lagður tekju- og eignarskattur fyrr en á árinu 1979. Á þeim tíma sem hér skiptir máli hafði áfrýjandi með höndum atvinnurekstur. Ákvæði 2. gr. og 4. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981 leysa hann ekki heldur undan skattskyldu eins og atvikum máls þessa er háttað. Með vísan til þessa og forsendna hins áfrýjaða úrskurðar ber að staðfesta hann, þar á meðal að heimila lögtak fyrir fyrirframgreiðslu ársins 1984, og er þá m.a. haft í huga að endanleg álagning fyrir gjaldárið 1984 hafði farið fram löngu áður en áfrýjandi lagði fram greinargerð sína í héraði.

Um vexti eftir 1. apríl 1986 fer svo sem í dómsorði greinir.

Eftir þessum úrslitum ber að dæma áfrýjanda til að greiða stefnda málskostnað fyrir Hæstarétti, 60.000,00 krónur.

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði úrskurður á að vera óraskaður, þó þannig að vextir verði 2,25% dráttarvextir á mánuði frá 1. apríl 1986 til 14. apríl 1987 og dráttarvextir samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá þeim degi til greiðsludags, en þó aldrei hærri en 27% á ári.

Áfrýjandi, Búnaðarsamband Suðurlands, greiði stefnda, fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs, 60.000,00 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti að viðlagðri aðför að lögum.

Úrskurður fógetaréttar Árnessýslu 13. febrúar 1987.

Mál þetta var tekið til úrskurðar að loknum munnlegum flutningi þann 23. janúar sl.

Kröfur gerðarbeiðanda eru þær að heimilað verði lögtak hjá gerðarþola

Búnaðarsambandi Suðurlands, nnr. 1489-3678, til tryggingar ógreiddum, álögðum tekju- og eignarskatti gjaldárin 1979-1984, að höfuðstóli kr. 336.792,00, áföllnum dráttarvöxtum til 31. júlí 1985 að fjárhæð kr. 421.711,00 og áföllnum og áfallandi dráttarvöxtum vegna framangreindra skulda í samræmi við reglur í 112. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. 13. gr. laga nr. 10/1961 um Seðlabanka Íslands, frá 1. ágúst 1985 til greiðsludags. Ennfremur er gerð krafa um að lögtakið nái til alls kostnaðar við gerðina og eftirfarandi innheimtuaðgerða og loks að gerðarbeiðanda verði dæmdur málskostnaður úr hendi gerðarþola að mati réttarins.

Kröfur gerðarþola eru þær að synjað verði um heimild til að framkvæma lögtak til tryggingar meintum ógreiddum opinberum gjöldum, álögðum gjaldárin 1979 til og með 1984.

Þá er krafist málskostnaðar úr hendi gerðarbeiðanda eftir mati réttarins.

Gjöld þau sem lögtaks er krafist fyrir sundurliðast sem hér segir:

Árið 1979		
	Tekjuskattur	kr. 16.412
	dráttarvextir	kr. 30.034
Árið 1980		
	Tekjuskattur	kr. 32.825
	dráttarvextir	kr. 43.001
	eignarskattur	kr. 3.636
	dráttarvextir	kr. 4.763
Árið 1981		
	Tekjuskattur	kr. 40.625
	dráttarvextir	kr. 30.266
Árið 1982		
	Tekjuskattur	kr. 0
	dráttarvextir	kr. 0
	eignarskattur	kr. 76.140
	dráttarvextir	kr. 9.898
Árið 1983		
	Tekjuskattur	kr. 0
	dráttarvextir	kr. 0
	eignarskattur	kr. 77.855
	dráttarvextir	kr. 63.063
Fyrirframgreiðsla 1984		kr. 83.300

Krafan er því kr. 336.792,00 að höfuðstóli og áfallnir dráttarvextir miðað við 31. júlí 1985 eru kr. 421.711,00.

Gjaldárið 1979 skoraði skattstjóri á gerðarþola að skila skattframtali sbr.

dskj. nr. 10. Gerðarþoli gerði það ekki og áætlaði skattstjóri því tekjur og eign gerðarþola sbr. dskj. nr. 14 og lagði á skv. því. Gerðarþoli kærði álagningu þessa sbr. dskj. nr. 21 og lét ársreikninga sína árið 1978 fylgja. Skattstjóri vísaði kærunni frá sem of seint fram kominni sbr. dskj. nr. 23 og kærði gerðarþoli úrskurðinn til ríkisskattanefndar sbr. dskj. nr. 24, en með úrskurði hennar 27. október 1980 staðfesti ríkisskattanefnd frávísunarúrskurð skattstjóra.

Gjaldárið 1980 taldi gerðarþoli eigi fram til skatts og lagði skattstjóri því á gerðarþola opinber gjöld skv. áætlun sbr. dskj. nr. 28. Gerðarþoli kærði álagningu tekju- og eignarskatts sbr. dskj. nr. 29 til skattstjóra, sem vísaði kærunni frá sem of seint fram kominni. Gerðarþoli kærði úrskurð skattstjóra til ríkisskattanefndar sem úrskurðaði að með því að kæran hefði borist skattstjóra of seint skyldi úrskurður hans staðfestur.

Í úrskurði ríkisskattanefndar segir: „Kærandi, sem stundaði atvinnurekstur á rekstrarárinu 1979 samkvæmt upplýsingum úr ársreikningi vegna þess árs, telst til þeirra lögaðila sem um getur í 2. gr. nefndra laga og er ekkert ákvæði í 4. gr. sömu laga sem undanþiggur hann skattskyldu gjaldárið 1980." Hér er átt við lög nr. 40/1978.

Gjaldárið 1981 taldi gerðarþoli ekki fram til skatts og lagði skattstjóri opinber gjöld á gerðarþola með áætlun sbr. dskj. nr. 36. Gerðarþoli kærði álagninguna en afhenti hvorki framtal né önnur gögn um rekstur sinn. Í úrskurði skattstjóra á dskj. nr. 37 segir í forsendum: „Eins og mál þetta liggur fyrir verður ekki fallist á að Búnaðarsamband Suðurlands sé undanþegið skattskyldu þar sem það hefur m.a. með höndum umfangsmikinn búrekstur.

Skattframtal 1981 eða önnur gögn er sýna rekstur og afkomu félagsins á árinu 1980 hafa ekki borist og virðist því ekki ástæða til að breyta áætlun skattstjóra á opinberum gjöldum 1981.

Niðurstaða:

Kröfu kæranda er hafnað."

Gjaldárið 1982 taldi gerðarþoli ekki fram til skatts en ársreikningar voru sendir skattstjóra 30. júní 1982. Skattstjóri áætlaði gjöld gerðarþola sbr. dskj. nr. 39 með hliðsjón af þeim gögnum. Gerðarþoli mótmælti álagningunni en kærði hana ekki.

Gjaldárið 1983 skilaði gerðarþoli ekki skattframtali en ársreikningar vegna Tilraunabúsins í Laugardælum og Stóra-Ármótsbúsins voru sendir skattstjóra. Skattstjóri áætlaði því opinber gjöld gerðarþola sbr. dskj. nr. 53. Gerðarþoli kærði álagninguna sbr. dskj. nr. 64 og lét reikninga ársins 1982 fylgja. Byggði gerðarþoli kæru sína á því að hann væri undanþeginn skattskyldu skv. 5. tl. 4. gr. laga nr. 75/1981. Með úrskurði 5. desember

1983 úrskurðaði skattstjóri að opinber gjöld gerðarþola skyldu óbreytt.

Í forsendum úrskurðarins segir: ,,Skattstjóri getur ekki fallist á, að hann hafi heimild til að fella kæranda undir undanþáguákvæði 5. tl. 4. gr. laga um tekjuskatt og eignaskatt þar sem fyrir liggur að um er að ræða samtök fyrir ákveðna starfsstétt og hagnaður af rekstri verði því fyrst og fremst til hagsbóta fyrir þá er aðild eiga að samtökunum en ekki fyrir almenning."

Úrskurði þessum var ekki skotið til ríkisskattanefndar.

Gjaldárið 1984 var lagður eignarskattur á gerðarþola að fjárhæð kr. 106.179,00 en enginn tekjuskattur. En í máli þessu er einungis krafist lögtaks fyrir kr. 83.300,00 sem er fyrirframgreiðsla það ár.

Gerðarþoli greiddi þann 31. júlí 1985 kr. 75.000,00 til innheimtumanns ríkissjóðs ,,Til greiðslu á öðrum opinberum gjöldum en tekju- og eignaskatti", eins og segir á gíróseðli með greiðslunni á dskj. 71.

Við munnlegan flutning málsins lýsti talsmaður gerðarþola því yfir að enginn ágreiningur væri gerður um tölur í máli þessu. Ágreiningurinn snýst um það hvort gerðarþoli sé undanþeginn greiðslu tekju- og eignarskatts eða ekki.

Af hálfu gerðarbeiðanda er því haldið fram að gerðarþoli falli undir þá lögaðila sem skattskyldir eru skv. 2. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt. Skv. 5. tl. 4. gr. laganna séu þeir lögaðilar, sem 2. gr. tekur til og hér eiga heimili, undanþegnir tekju- og eignarskatti ef þeir verja hagnaði sínum einungis til almenningsheilla og hafa það að einasta markmiði skv. samþykktum sínum. Skilyrði þess að skattfrelsi verði virkt séu í fyrsta lagi að aðili skili skattframtali en skv. upphafsákvæði 91. gr. laga nr. 75/1981 sé gerðarþoli framtalsskyldur. Skil á ársreikningum einum sér sé ekki nægjanlegt.

Í öðru lagi að samþykktir kveði skýrt á um að tilgangur félagsins sé sá einn að verja hagnaði sínum til almenningsheilla. Það komi hvergi fram í samþykktum gerðarþola á dskj. nr. 67 að sá sé tilgangur félagsins. Þvert á móti sé tilgangurinn sá að verja tekjum félagsins til framdráttar ákveðinni starfsstétt og hagnaður af rekstri komi því fyrst og fremst til hagsbóta fyrir þá er aðild eiga að samtökunum en ekki fyrir almenning.

Í þriðja lagi beri félagi sem telur sig falla undir 5. tl. 4. gr. að verja hagnaði sínum í reynd til almenningsheilla. Af reikningum þeim sem liggi frammi í málinu megi sjá að hagnaður sé notaður til umfangsmikilla eignamyndana félagsins sjálfs, ýmissa verkefna í þágu félagsmanna og framlaga til annarra hagsmunafélaga og félagasamtaka sem ekki starfi til almannaheilla í merkingu laga um tekju- og eignarskatt. Hafi hagnaði af rekstri gerðarþola því ekki verið varið til almenningsheilla þau gjaldár sem hér um ræði.

Gerðarbeiðandi telur að samkvæmt framansögðu sé augljóst að gerðarþoli geti ekki stutt skattfrelsi við 5. tl. 4. gr. laga nr. 75/1981 og fráleitt sé að hafa uppi mótbárur á þeim grundvelli við því að gjöld eru áætluð þar sem framtali hafi ekki verið skilað.

Eins og hér standi á hafi það, að gerðarþoli skilaði ekki framtali, bakað honum skyldu til að greiða hin áætluðu gjöld.

Þá er á það bent um gjaldárið 1979 að skattfrelsi lögaðila, sem verja hagnaði sínum til almenningsheilla og hafi það einasta að markmiði skv. samþykktum sínum, var bundið við hlutafélög og önnur félög með takmarkaðri ábyrgð félagsaðila sbr. 5. gr. A. 1 nr. 68/1971, og að gerðarþoli falli utan við þá skilgreiningu.

Af hálfu gerðarþola er á því byggt að hann falli undir ákvæði 5. tl. 4. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981 og sambærileg ákvæði eldri laga.

Bent er á að gerðarþoli sé samband 35 búnaðarfélaga í Árnes-, Rangárvalla- og Vestur-Skaftafellssýslu og Vestmannaeyjakaupstað með 1678 félagsmönnum í árslok 1983 eða u.þ.b. þriðjungi bænda í landinu.

Skv. 2. gr. samþykkta gerðarþola sé tilgangur sambandsins „að efla hvers konar framfarir í landbúnaði og með því að bæta landbúnaðarframleiðsluna og auka hagsæld þeirra, sem landbúnað stunda".

Í samræmi við ákvæði samþykkta hafi meginþættir í starfi gerðarþola verið víðtæk leiðbeiningarþjónusta við bændur, fundarhöld, mælingar fyrir framræsluskurðum, úttektir jarða og húsabóta, taka jarðvegs- og heysýna, vinna að fegrun sveitabýla, sýningarstarfsemi, sæðingarstarfsemi, útgáfustarfsemi og forfallaþjónusta. Þá rekur gerðarþoli tilraunabú að Laugardælum og Stóra-Ármóti.

Starf gerðarþola komi þannig öllum bændum, hvar sem er á landinu, til góða og af því leiði að neytendur njóti einnig góðs af starfi gerðarþola.

Þá séu tekjur gerðarþola að langmestu leyti styrkir frá Búnaðarfélagi Íslands, Búnaðarmálasjóði og öðrum opinberum aðilum.

Gerðarþoli vitnar til 77. gr. stjórnarskrár Íslands nr. 33/1944 og telur að ákvæðið girði fyrir að skattyfirvöld geti nú allt í einu lagt á tekju- og eignarskatt án þess að fyrir því séu ótvíræðar heimildir í lögum.

Niðurstaða.

2. gr. laga Búnaðarsambands Suðurlands hljóðar svo: „Tilgangur sambandsins er að efla hvers konar framfarir í landbúnaði og með því bæta landbúnaðarframleiðsluna og auka hagsæld þeirra, sem landbúnað stunda. Eitt höfuðverkefni sambandsins er að framfylgja í samstarfi við Búnaðarfélag Íslands gildandi jarðræktar- og búfjárræktarlögum ásamt öðrum lögum til eflingar íslensks landbúnaðar, sem sett hafa verið eða kunna að vera sett."

Þá er í 3. gr. laganna lýst með hvaða hætti Búnaðarsambandið muni leitast við að ná tilgangi sínum og er það gert í 10 töluliðum, sem kveða á um menntun og leiðbeiningarþjónustu, félagsmálastarf, útgáfustarfsemi, jarðabætur, kynbætur og búfjárrækt, vinnuhagræðingu á búum bænda, gerð búreikninga, aukna nýtingu náttúrugæða, landgræðslu og skógrækt og bætta umgengni í sveitum.

Ofangreind ákvæði verða ekki skilin öðruvísi en svo að megintilgangur gerðarþola sé að starfa í þágu bændastéttarinnar og að hagnaður af rekstri verði því fyrst og fremst til hagsbóta fyrir þá sem aðild eiga að samtökunum. Hagnaðinum er þannig ekki varið til almannaheilla svo sem gert er ráð fyrir að vera skuli skv. 5. tl. 4. gr. laga nr. 75/1981 eigi gerðarþoli að njóta skattfrelsis.

Ákvæði A-liðar 5. gr. laga nr. 68/1971 þykja heldur ekki eiga við um gerðarþola. Verður því samkvæmt framansögðu fallist á þá málsástæðu gerðarbeiðanda að skattskylda gerðarþola sé fyrir hendi.

Gerðarþoli taldi ekki fram til skatts á tímabilinu 1979-83 eins og honum bar skv. upphafsákvæði 91. gr. laga nr. 75/1981 og samsvarandi ákvæði eldri laga. Var skattstjóra því rétt að áætla gjöld hans og þykir mega leggja áætlanir þessar til grundvallar um tekju- og eignarskatta gerðarþola enda skattskylda fyrir hendi skv. framansögðu. Gerðarþoli hefur ekki sýnt fram á að áætlanir þessar séu óhæfilegar eða byggðar á röngum sjónarmiðum.

Mál þetta var fyrst tekið fyrir í fógetarétti Árnessýslu 10. júlí 1984. Var þá sótt þing af hálfu gerðarþola og lögð fram bókun þar sem tekið er fram að ekki sé tímabært að leggja fram formlega kröfu- og greinargerð af hálfu gerðarþola þar sem ekki voru komin fram gögn sem styddu lögtakskröfuna né heldur greinargerð. Næst var þingað í málinu 30. ágúst 1985 og lagðar fram greinargerðir af hálfu aðila og skjöl. Málið var síðan tekið fyrir 12. nóvember 1985 og frestað til munnlegs flutnings þann 7. janúar 1986. Vegna veikinda dómara þess sem hafði farið með málið tók núverandi dómari við því við flutning þann 7. janúar 1986. Vegna mikilla anna dróst uppsaga dóms þannig að nauðsynlegt var að flytja málið að nýju og vegna mikilla anna dómara varð mikill dráttur á því að málið yrði flutt að nýju.

Þegar málið var tekið fyrir í fógetarétti þann 10.07. 1984 var lögtaksréttur á kröfum vegna gjalda áranna 1979-81 fyrndur, sbr. 2. gr. laga nr. 29/1885 sbr. l. 83/1947.

Hins vegar verður að líta svo á, eins og á stendur í máli þessu, að lögtaksréttur hafi ekki fyrnst enda þótt mál þetta hafi dregist hér fyrir dómi.

Samkvæmt þessu verður það niðurstaða málsins að heimilað verður lög-

tak í eignum gerðarþola til tryggingar gjalda áranna 1982 kr. 76.140,00, 1983 kr. 77.855,00 og fyrirframgreiðsla 1984 kr. 83.300,00 auk kr. 72.961,00 í dráttarvexti, en síðan með áföllnum og áfallandi dráttarvöxtum frá 1. ágúst 1985 af kr. 237.295,00 til greiðsludags, allt á ábyrgð gerðarbeiðanda.

Rétt þykir að málskostnaður falli niður.

Allan V. Magnússon héraðsdómari kvað upp úrskurð þennan.

Úrskurðarorð:

Hið umbeðna lögtak skal fram fara til tryggingar kr. 237.295,00 og kr. 72.961,00 í dráttarvexti auk 2,5% dráttarvaxta frá 1. ágúst 1984 til 1. september s.á., en með 2,75% dráttarvöxtum fyrir hvern mánuð frá þeim degi til 1. febrúar 1985, en með 3,75% dráttarvöxtum á mánuði frá þeim degi til 1. mars 1986, en með 2,75% dráttarvöxtum á mánuði frá þeim degi til 1. apríl s.á., en 2,25% dráttarvöxtum á mánuði frá þeim degi til greiðsludags af kr. 237.295,00.

Málskostnaður fellur niður.
