

Fimmtudaginn 19. mars 1998.

Nr. 150/1997.

Íslenska ríkið

(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.,

Skúli Bjarnason hdl.)

gegn

Sveini Einarssyni

(Sigurður Jónsson hrl.,

Ólafur Björnsson hdl.)

Skattar. Söluhagnaður. Bújörð. Sératkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Pétur Kr. Hafstein, Guðrún Erlendsdóttir, Haraldur Henrysson, Hjörtur Torfason og Hrafn Bragason.

Áfrýjandi skaut málinu til Hæstaréttar með stefnu 3. apríl 1997. Krefst hann sýknu af öllum kröfum stefnda og málskostnaðar úr hans hendi í héraði og fyrir Hæstarétti. Til vara krefst hann lækkunar á kröfum stefnda og að málskostnaður fyrir Hæstarétti falli niður.

Stefndi krefst staðfestingar héraðsdóms og málskostnaðar sér til handa fyrir Hæstarétti frá áfrýjanda, eins og málið væri ekki gjafsóknarmál, en stefndi fékk gjafsókn fyrir Hæstarétti hinn 9. júlí 1997.

Nokkur ný skjöl hafa verið lögð fram í Hæstarétti.

I.

Eins og fram kemur í héraðsdómi, seldi stefndi jörð sína, Lækjarbrekku í Gnúpverjahreppi, Daða Loftssyni og Bente Hansen með kaupsamningi 11. júní 1991, en afsal var gefið út 30. september sama ár. Heildarsöluverð var 8.410.000 krónur. Í kaupsamningi er vísað til fyrningarskýrslu, sem skyldi teljast hluti samningsins, en þar kom fram bókfært verð útihúsa, ræktunar og véla, sem fylgdu með í sölu.

Við skil á framtali í apríl 1992 gerði stefndi grein fyrir sölu þessari á sérstöku fylgiskjali, og var söluhagnaður fyrnanlegra og ófyrnan-

legra eigna þar sagður nema 2.862.000 krónum. Var þess óskað, að söluhagnaður yrði nýttur til lækkunar stofnverðs íbúðarhúss að Hörðuvöllum 6 á Selfossi, er stefndi hafði fest kaup á. Í málflutningi lögmanns stefnda fyrir Hæstarétti kom fram, að fyrir misskilning hefði sá, er taldi fram fyrir stefnda, reiknað söluhagnað með hliðsjón af reglum 25. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, en ekki út frá því sundurliðaða verði, sem fram kom í fyrningarskýrslu og átt hefði að miða við. Hinn 7. maí 1992 var skattstofu Suðurlands afhent ný greinargerð og sundurliðun vegna sölunnar, og var söluhagnaður þá enginn talinn.

Með bréfi skattstjóra 2. júlí 1992 var stefnda tilkynnt, að söluverði jarðarinnar skyldi skipta í sama hlutfalli og seldar eignir væru metnar til fasteignamats á söludegi samkvæmt 25. gr. laga nr. 75/1981, og yrði framtal hans leiðrétt í samræmi við það. Var þessi ákvörðun kærð 4. júlí 1992, og segir í kærinni, að sá misskilningur virðist vera uppi, að kaupverð jarðarinnar hafi ekki verið sundurliðað. Er vísað í fyrningarskýrslu stefnda, sem fylgt hafi kaupsamningnum. Samkvæmt þessu hafi söluverð ræktaðs lands numið 61.146 krónum, útihúsa 895.932 krónum, véla 301.428 krónum, hitaveitu 154.723 krónum og einbýlishúss og jarðar 6.996.771 krónu. Sé því ekki fallist á, að beita eigi ákvæði 25. gr. laga nr. 75/1981, þar sem samningur aðilanna um skiptingu kaupverðs liggi fyrir. Jafnframt er bent á, að fasteignamat sé ekki í neinu samræmi við raunvirði eignanna.

17. september 1992 var gerður viðaukasamningur við kaupsamning jarðarinnar, og er þar byggt á sömu sundurliðun kaupverðs og að ofan greindi að öðru leyti en því, að nú kom inn nýr liður vegna selds fullvirðisréttar, sem nam 3.010.000 krónum, og lækkaði þá að sama skapi verð fyrir íbúðarhús og jörð og nam nú 3.986.771 krónu. Fram kom af hálfu stefnda við málflutning fyrir Hæstarétti, að viðauki þessi hefði verið gerður að tilhlutan skattstjóra, sem hefði viljað fá tilgreiningu á verðmæti selds fullvirðisréttar.

Með úrskurði skattstjóra Suðurlandsumdæmis 5. október 1992 var fallist á, að hluti söluverðs væri greiðsla fyrir fullvirðisrétt, og var valin sú leið að færa sem skattskyldan söluhagnað helming af söluverði hans og nýta þá fjárhæð til lækkunar á kaupverði Hörðuvalla 6 á Selfossi. Að öðru leyti var ekki fallist á skiptingu söluverðs samkvæmt kæru stefnda eða viðauka við kaupsamning með vísan til 25.

gr. laga nr. 75/1981. Var söluhagnaður af ræktun samkvæmt þessu reiknaður 744.384 krónur og af útihúsum 1.046.015 krónur, en frá skyldu dragast hlutfallsleg sölulaun.

Úrskurð þennan kærði stefndi til yfirkattaneftndar 26. október 1992 og krafðist þess, að skattur vegna söluhagnaðar yrði felldur niður. Á meðan málið var þar til meðferðar, þ. e. 14. febrúar 1994, óskaði stefndi eftir því við Fasteignamat ríkisins, að fasteignamat jarðarinnar yrði endurskoðað miðað við 1. desember 1990. Hinn 28. febrúar 1994 kvað umdæmisskrifstofa Fasteignamats ríkisins á Suðurlandi upp úrskurð, og samkvæmt honum var fasteignamat íbúðarhúss hækkað úr 3.988.000 krónum í 4.604.000 krónur. Matsverð annarra matshluta hélst óbreytt. Gilti matsverð þetta frá 1. desember 1993 að telja. Að beiðni stefnda var matsverð samkvæmt úrskurðinum bakreiknað til verðlags 1. desember 1990, og varð fasteignamat íbúðarhúss þá 3.490.000 krónur. Samkvæmt skýrslu Samúels Smára Hreggviðssonar, yfirtæknifræðings hjá umdæmisskrifstofu Fasteignamats ríkisins á Suðurlandi, fyrir dómi voru sérstakar athuganir gerðar á íbúðarhúsinu vegna endurmatsins 1994, og hefði þá komið fram, að gerðar hefðu verið endurbætur á því, sem ekki hefði verið tekið tillit til í eldra mati. Taldi hann samkvæmt gögnum stofnunarinnar, að þessar endurbætur hefðu verið komnar til framkvæmda fyrir 1. desember 1990.

Ríkisskattstjóri krafðist þess í bréfum til yfirkattaneftndar 17. desember 1992 og 20. ágúst 1993, að úrskurður skattstjóra Suðurlandsumdæmis yrði staðfestur með vísan til forsendna hans. Með bréfi ríkisskattstjóra 29. mars 1994 var fallist á að taka til greina hið endurreiknaða fasteignamat. Jafnframt var þar fallist á þá kröfu, að söluverði jarðarinnar í heild yrði skipt samkvæmt viðbótarkaupsamningi 17. september 1992, þó þannig, að söluverði íbúðarhúss og jarðar yrði skipt í sömu hlutföllum og í fasteignamati.

Í úrskurði yfirkattaneftndar 29. desember 1994 var því hafnað, að heimilt væri að lækka stofnverð hins keypta íbúðarhúss á Selfossi um allan söluhagnað jarðarinnar ásamt fylgifé með vísan til 4. mgr. 14. gr. laga nr. 75/1981, þar sem heimildarákvæði þetta takmarkist við söluhagnað af landi bújarða og ófyrnanlegum náttúruauðefnum á bújörðum. Kröfu stefnda um, að byggt yrði á sundurgreiningu kaupverðs samkvæmt kaupsamningi, var hafnað með vísan til 25. gr.

laga nr. 75/1981. Sömuleiðis var hafnað kröfu um, að álagningarstofn fasteignagjalda yrði lagður til grundvallar við beitingu 25. gr. eða nýtt fasteignamat bakreiknað. Jafnframt var staðfest niðurstaða skattstjóra um skattalega meðferð vegna sölu fullvirðisréttar, enda væri ekki ágreiningur um hana. Var samkvæmt þessu staðfest ákvörðun skattstjóra um söluhagnað af útihúsum og ræktun og meðferð hans.

II.

Eins og fyrr greinir, varð mikill dráttur á meðferð máls þessa hjá yfirkattanefnd. Hafa ber þó í huga, að gagnaoöflun fór fram af hálfu stefnda, á meðan málið var þar til meðferðar. Síðasta kröfugerð ríkisskattstjóra var send nefndinni 29. mars 1994, en úrskurður var ekki kveðinn upp fyrr en 29. desember 1994, eins og fyrr segir. Er þetta andstætt 8. gr. laga nr. 30/1992 um yfirkattanefnd, þar sem segir, að nefndin skuli hafa lagt úrskurð á kæru þremur mánuðum eftir, að henni hefur borist greinargerð ríkisskattstjóra. Úrskurður nefndarinnar verður þó ekki felldur úr gildi af þessum sökum.

III.

Í niðurstöðu hins áfrýjaða dóms segir, að í greinargerð ríkisskattstjóra komi fram, að 25. gr. laga nr. 75/1981 hafi verið beitt þannig af hálfu embættisins, að hún ætti ekki við, þegar sérgreindir eignarhlutar séu sannanlega seldir á sérstaklega tilgreindu verði. Þessi fullyrðing á sér ekki stoð í fyrrgreindu bréfi ríkisskattstjóra.

Málsástæðum og lagarökum aðila er lýst í héraðsdómi. Ágreiningur þeirra lýtur aðallega að því, hvort heimilt sé að miða útreikning söluhagnaðar vegna umræddrar sölu við þá sundurgreiningu söluverðs jarðarinnar Lækjarbrekku, sem tilgreind er í viðaukasamningi frá 17. september 1992. Ágreiningslaust er þó, að miða skuli við það verð véla og hitaveitu, sem þar kemur fram. Í öðru lagi er deilt um, hvort byggja megi á nýju fasteignamati íbúðarhúss eða álagningarstofni til fasteignagjalda við útreikning söluhagnaðar. Að lokum er ágreiningur um verðmæti fullvirðisréttar.

Í 7. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt eru almenn ákvæði um skattskyldar tekjur. Kemur fram í 8. tl. C-liðar greinarinnar, að hagnað af sölu eigna skuli telja til skattskyldra tekna, sbr. 10. – 27. gr. laganna. Í 10. gr. eru sameiginleg ákvæði um söluhagnað eigna,

en þar segir í 1. mgr., að söluhagnaður eigna teljist mismunur á söluverði þeirra og stofnverði að teknu tilliti til fenginna fyrninga, áður fengins söluhagnaðar og verðbreytinga, eftir því sem nánar sé ákveðið í 11. – 27. gr.

Í 11. – 13. gr. laganna eru ákvæði um útreikning og skattlagningu söluhagnaðar eigna, sem heimilt er að fyrna, en í 32. gr. laganna er að finna skilgreiningar á því, hvaða eignir það séu. Eru ræktun á bújörðum og byggingar þar á meðal. Í 14. – 15. gr. laganna er kveðið á um útreikning og skattlagningu af söluhagnaði eigna, sem ekki er heimilt að fyrna. Í 4. mgr. 14. gr. segir, að skattaðili geti farið fram á frestun skattlagningar söluhagnaðar af landi bújarða og ófyrnanlegum náttúruauðæfum á bújörðum um tvenn áramót frá söludegi, enda afli hann sér sams konar eignar eða íbúðarhúsnæðis til eigin nota í stað hinnar seldu eignar innan þess tíma, og færist þá söluhagnaður framreiknaður samkvæmt ákvæðum 26. gr. til lækkunar stofnverðs hinnar nýju eignar. Í 16. gr. laganna eru ákvæði um söluhagnað íbúðarhúsnæðis, og er meginreglan sú, að hagnaður af sölu þess telst ekki til skattskyldra tekna, hafi maður átt húsnæðið lengur en fimm ár.

Af framanröktu er ljóst, að mismunandi reglur gilda um útreikning og skattlagningu söluhagnaðar hinna ýmsu eigna. Í 19. – 27. gr. eru ýmis ákvæði um söluhagnað. Hér skiptir einkum máli ákvæði 25. gr., þar sem segir, að sé seld sérgreind fasteign eða mannvirki ásamt lóð, landi eða réttindum tengdum þessum eignum í heild eða að hluta, skuli söluverðinu skipt í sama hlutfalli og hinar seldu eignir séu metnar til fasteignamats á söludegi. Ljóst er, að tilgangur þessarar lagareglu er að ná fram þeim markmiðum um meðferð söluhagnaðar, sem að er stefnt með ákvæðum laganna um hina ýmsu eignaflokka. Í ákvæðinu er mælt fyrir um mælikvarða, sem leggja skuli til grundvallar skattalegum útreikningi. Verður að telja mælikvarða þennan hlutlægan og eðlilegan. Er og á það fallist með áfrýjanda, að samkvæmt orðan ákvæðisins sé það fortakslaust að því leyti, að samningur aðila um skiptingu söluverðs geti ekki raskað þeirri skattalegu útreikningsreglu, er í því felst, enda myndi slíkt stríða gegn jafnræði skattþegna og vera andstætt ofangreindum markmiðum laganna. Verður samkvæmt þessu að telja, að við meðferð á sölu stefnda á framangreindri jörð hafi skattyfirvöldum borið

að fara eftir þessu ákvæði. Er ekki unnt að fallast á, að ákvæðið eða beiting þess gagnvart stefnda brjóti gegn ákvæðum um eignavernd samkvæmt 72. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944, sbr. 10. gr. stjórnskipunarлага nr. 97/1995. Fram að söluinni hafði stefndi notið þess skatthagráðis, sem leiddi af fyrningu þeirra eigna hans, sem heimilt var að fyrna. Kröfu hans um beitingu 4. mgr. 14. gr. laga nr. 75/1981 er ekki unnt að taka til greina, að því er varðar söluhagnað af ræktunarlandi og útihúsum, þar sem sú heimild, er þar um ræðir, nær ekki til fyrnanlegra eigna.

Með vísan til forsendna héraðsdóms er hafnað kröfu stefnda um, að í stað gildandi fasteignamats á söludegi, sbr. 25. gr. laga nr. 75/1981, verði miðað við álagningarstofn fasteignagjalda. Eins og fram kemur í héraðsdómi, var í hinu gildandi fasteignamati á söludegi ekki gert ráð fyrir þeim endurbótum á íbúðarhúsi jarðarinnar, sem stefndi hafði ráðist í. Verður að telja nægilega fram komið í málinu, að þær endurbætur, sem miðað var við í hinu nýja mati, hafi þegar verið komnar til framkvæmda á söludegi. Samkvæmt því verður fallist á það með héraðsdómara, að við útreikning söluhagnaðar megi miða við hið nýja fasteignamat, bakreiknað til 1. desember 1990.

Stefndi hefur haldið því fram, að við sölu jarðarinnar hafi fullvirðisréttur hennar verið of lágt metinn, og hafi hann í raun átt að nema 5.160.000 krónum, en ekki 3.010.000 krónum, og beri að taka tillit til þessa við skiptingu söluverðs. Þegar litið er til samnings aðila, heildarsöluverðs og atvika málsins að öðru leyti, þykja ekki skilyrði til að taka kröfu stefnda að þessu leyti til greina.

Samkvæmt framansögðu verður úrskurður yfirskattanefndar 29. desember 1994 felldur úr gildi, að því er varðar fasteignamat íbúðarhúss jarðarinnar Lækjarbrekku, og ber að reikna söluhagnað á grundvelli 25. gr. laga nr. 75/1981 í samræmi við hið bakfærða fasteignamat.

Rétt þykir, að málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti falli niður. Staðfest er gjafsóknarákvæði héraðsdóms. Gjafsóknarkostnaður stefnda fyrir Hæstarétti greiðist úr ríkissjóði, eins og nánar segir í dómsorði.

Það athugast, að héraðsdómari tók ekki til úrlausnar kröfur aðila

um málskostnað. Eins og hér stendur á um aðild, þykir þetta þó ekki eiga að varða ómerkingu dómsins.

D ó m s o r ð :

Úrskurður yfirkattanefndar 29. desember 1994 vegna hagnaðar af sölu stefnda, Sveins Einarssonar, á jörðinni Lækjarbrekku, Gnúpverjahreppi, er felldur úr gildi, að því er varðar fasteignamat íbúðarhúss, og skal útreikningur á grundvelli 25. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt miðaður við fasteignamat Fasteignamats ríkisins 28. febrúar 1994, bakreiknað til verðlags 1. desember 1990.

Gjafsóknarákvæði héraðsdóms er staðfest.

Málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti fellur niður. Gjafsóknarkostnaður stefnda fyrir Hæstarétti greiðist úr ríkissjóði, þar með talin málflutningsþóknun talsmanns hans, 200.000 krónur.

S é r a t k v æ ð i

Guðrúnar Erlendsdóttur og Hjartar Torfasonar

Ákvæði 25. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt er eðlilegt að skýra svo, að á þeim þurfi ekki að halda, þegar fyrir liggur, að sérgreindir hlutar fasteignar hafi verið seldir á sérstaklega umsömdu verði, og sýnt er fram á, að um sannvirði sé að ræða. Á það ber að fallast með stefnda, að í samningi hans frá 11. júní 1991 um sölu jarðarinnar Lækjarbrekku og meðfylgjandi fyrningarskýrslu hafi komið fram sundurliðuð tilgreining á þeim verðmætum, er jörðinni voru tengd, svo sem síðar var staðfest með viðaukasamningi 17. september 1992. Megi líta til hennar við mat á því, hvort söluhagnaður í skattalegu tilliti hafi myndast vegna þessara verðmæta. Hins vegar hefur stefndi ekki sýnt nægilega fram á, að raunhæft hafi verið að miða andvirði útihúsa og ræktunar á jörðinni við bókfærðar eftirstöðvar af kostnaðarverði þeirra, sem sætt hafði fyrningu eftir almennum reglum í búskapartíð hans. Af því leiðir,

að réttmætt er að ákvarða hlutdeild þessara eigna í söluverðinu eftir reiknireglu 25. gr. Að þessu athuguðu erum við samþykkt niðurstöðu annarra dómenda um úrslit málsins.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 17. janúar 1997.

I.

Mál þetta, sem dómtekið var fimmtudaginn 12. desember sl., er höfðað fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur af Sveini Einarssyni, Hörðuvöllum 6, Selfossi, með stefnu, þingfestri 30. nóvember 1995, á hendur fjármálaráðherra, Arnarhváli, Reykjavík, f. h. ríkissjóðs.

Endanlegar dómkröfur stefnanda eru þær, að úrskurði yfirskattanefndar frá 29. 12. 1994 varðandi söluhagnað af jörðinni Lækjarbrekku verði hnekkð og dæmt verði, að enginn skattskyldur söluhagnaður hafi verið af jarðarsölunni, og stefndi jafnframt dæmdur til að endurgreiða 333.960 kr. vegna ofgreiddra skatta vegna söluhagnaðar ásamt dráttarvöxtum skv. III. kafla l. nr. 25/1987 frá 8. 2. 1993 til greiðsludags. Jafnframt er gerð krafa um málskostnað með virðisaukaskatti samkvæmt málskostnaðarreikningi, eins og málið væri ekki rekið sem gjafsóknarmál, en stefnandi fékk leyfi til gjafsóknar með bréfi dómsmálaráðherra, dags. 4. maí 1995.

Endanlegar dómkröfur stefnda eru þær aðallega, að hann verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda og tildæmdur málskostnaður úr hendi hans að mati réttarins, en til vara, að endurgreiðslukrafan verði stórlega lækkuð að mati réttarins og málskostnaður látinn falla niður.

II.

Málsatvikalýsing stefnanda.

Stefnandi kveðst hafa viljað bregða búi árið 1991, en hann hafi verið farinn að reskjast og jafnframt verið 50% öryrki. Hafi hann búið á jörðinni Lækjarbrekku í Gnúpverjahreppi í rúmlega 30 ár, en verið hættur raunverulegum búskap síðustu árin. Þar sem engir nánir ættingjar vildu kaupa jörðina, hafi hann ákveðið, að hann vildi selja jörðina frænda sínum og nágretta, Daða Loftssyni, Steinsholti, við mjög lágu verði. Hafi verið gerður kaupsamningur milli þeirra 11. 6. 1991, þar sem kaupverðið hafi samtals verið 8.410.000 kr., og þar af hafi hluti kaupverðsins verið lánaður til langs tíma á lágum vöxtum. Samhliða jarðarsölunni hafi stefnandi keypt íbúðarhús að Hörðuvöllum 6, Selfossi, á 6.300.000 kr. Hafi hann miðað við, að afborganir og vextir af jarðarsölunni dygðu rúmlega fyrir afborgunum af íbúðarhúsinu.

Stefnandi hafi árið 1992 skilað skattskýrslu sinni og gögnum vegna sölu

jarðarinnar. Hafi það komið sér gersamlega á óvart, að sér skyldi vera reiknaður söluhagnaður, þar sem allt hafi verið mjög vanmetið í sölu jarðarinnar. Hinn 7. maí 1992 hafi verið skilað til skattstjóra ýtarlegri greinargerð vegna kaupa og sölu eigna, þar sem sýnt hafi verið fram á, að söluhagnaður hefði enginn verið af sölu eignanna. Með bréfi, dags. 2. 7. 1992, hafi skattstjóri tilkynnt, að nokkrar leiðréttingar hefðu verið gerðar á skattframtali stefnanda fyrir árið 1992. Hafi hlutfallsleg skipting söluverðs fasteignarinnar verið miðuð við upplýsingar frá Fasteignamati ríkisins í árslok 1990. Það hafi þó í raun verið úrelt vegna breytinga á búskaparháttum stefnanda og miklum endurbótum á íbúðarhúsi jarðarinnar. Afgreiðsla skattstjóra hafi verið kærð til hans 4. júlí 1992, sbr. dskj. nr. 9, og mótmælt, að kaupverðið hafi ekki verið sundurliðað og vísað til fyrningarskýrslu. Jafnframt hafi fasteignamatið ekki verið talið í samræmi við raunvirði eignanna. Hinn 21. 9. 1992 hafi önnur kæra verið send skattstjóra og með henni sendur viðauki við kaupsamning um jörðina Lækjarbrekku, dags. 17. 9. 1992, sbr. dskj. nr. 10. Hafi í viðaukanum verið greinargerð um skiptingu sölu og söluhagnaðar vegna jarðarsöluinnar, og hafi komið þar fram nýr eignarliður í hinu selda, fullvirðisréttur jarðarinnar.

Með kæruúrskurði, dags. 5. 10. 1992, hafi skattstjóri felld úrskurð í málinu, sbr. dskj. nr. 11. Hafi hann fallist á, að hluti söluverðsins hafi verið greiðsla fyrir fullvirðisrétt, en ekki verið fallist á aðrar kröfur, m. a. um leiðréttingu á fasteignamati sem viðmiðun á skiptingu söluhagnaðar. Málið hafi þá verið kært til yfirkattanefndar með kæru, dags. 26. 10. 1992, sbr. dskj. nr. 12. Hafi rökin verið þau, að þar sem stefnandi hafi keypt húsnæði fyrir andvirði jarðarinnar, eigi hann að geta fyrnt allt söluverð jarðarinnar á móti kaupverði á íbúðinni að Hörðuvöllum 6, Selfossi. Hinn 9. 11. 1992 hafi viðtaka kærunnar verið staðfest af yfirkattanefnd og sagt, að ríkisskattstjóri hefði fengið málið til umsagnar. Jafnframt hafi verið tilteknir þeir frestir, sem ættu að gilda um úrskurð kærunnar, en yfirkattanefnd eigi að úrskurða innan þriggja mánaða, frá því að gögn berist henni frá ríkisskattstjóra. Með bréfi, dags. 17. 12. 1992, hafi ríkisskattstjóri gert þá kröfu, að úrskurður skattstjóra yrði staðfestur. Með bréfi, dagsettu sama dag, hafi stefnandi lagt fram greinargerð vegna uppbyggingar og sölu á jörðinni, sbr. dskj. nr. 14. Með bréfi, dags. 20. 8. 1993, hafi ríkisskattstjóri síðan ítrekað gerðar kröfur.

Með bréfi, dags. 1. 3. 1994, hafi stefnandi lagt fram ný gögn frá Fasteignamati ríkisins, sbr. dskj. nr. 16-17. Hafi verið lagt fram nýtt fasteignamat fyrir jörðina Lækjarbrekku og mati íbúðarhússins verið breytt verulega. Hafi matið jafnframt verið bakreiknað til verðlags á söludegi. Í tilefni viðbótar-

gagnanna hafi ríkisskattstjóri lagt fram nýja kröfugerð með bréfi, dags. 29. 3. 1994, sbr. dskj. nr. 18. Hafi þá verið fallist á endurmetið fasteignamat og að hluti íbúðarhúss væri hækkaður. Jafnframt hafi verið fallist á það, að söluverði væri skipt samkvæmt viðbótarsamningi við kaupsamning frá 17. 9. 1992.

Yfirsattanefnd hafi síðan ekki tekið málið fyrir fyrr en 29. 12. 1994, sbr. dskj. nr. 19, og hafi þar með ekki virt lögboðna fresti. Hafi úrskurður nefndarinnar ekki borist fyrr en seinni hluta febrúarmánaðar 1995. Í úrskurðinum hafi því verið hafnað, að hægt væri að lækka stofnverð keypts íbúðarhúsnæðis sem næmi öllum söluhagnaði jarðarsölnnar. Þá hafi því og verið hafnað, að treysta mætti upplýsingum kaupsamnings um söluverð einstakra eigna. Loks hafi því verið hafnað að beita leiðréttu fasteignamati. Hafi því verið úrskurðað gegn skilningi ríkisskattstjóra, hvað varði síðustu tvö atriðin. Tölur í útreikningi hafi síðan verið útfærðar á grunni úrskurðarins, og hafi orðið nokkrar tilfærslur á tölum. Í heildarniðurstöðu útreikninganna hafi álagning stefnanda verið lækkuð um 42.777 kr. Við útreikning lækkunar gjaldanna virðist yfirsattanefnd hins vegar hafa gert samlagn-ingarvillu, því að rétt lækkun sé 142.777 kr.

Samkvæmt úrskurði yfirsattanefndar nemi söluhagnaður stefnanda í heild 1.755.501 kr. Stefnandi hafi 8. 2. 1993 greitt vegna álagðra opinberra gjalda 411.977 kr., en þar af hafi 333.960 kr. verið vegna skatts af söluhagnaði jarðarinnar, þ. e. 39,79% af 839.306 krónum.

Við þessa niðurstöðu geti stefnandi ekki sætt sig og kveðst telja hana afar ósanngjarna og í andstöðu við lög og niðurstöðu ríkisskattstjóra. Stefnandi hafi ætlað að setjast í helgan stein, þegar hann seldi jörð sína og keypti sér í staðinn hús á Selfossi fyrir andvirðið. Skattyfirvöld hafi með afstöðu sinni meinað honum að geta lifað ævikvöldið í fjárhagslegu öryggi og ró. Stefnandi hafi fengið gjafsóknarleyfi 4. maí 1995.

Málsástæður stefnanda.

Stefnandi kveðst reisa málsókn sína á því, að enginn raunverulegur söluhagnaður hafi verið af jarðarsölnni. Skírskotað sé til þess, að frelsi eigi að vera meðal aðila til að semja um endurgjald fasteigna, þannig að ákvæði 25. gr. laga um tekju- og eignarskatt, að miða eigi skiptingu við fasteignamat, gangi gegn 67. gr. stjórnarskrárinnar. Ef ekki verði á það fallist, eigi að túlka fyrrnefnda 25. gr. á grundvelli endurskoðaðs fasteignamats miðað við álagningarstofn. Þá sé fullvirðisréttur of lágt metinn í útreikningi, svo að tap sé á sölu hans. Einnig sé útreikningsaðferðum yfirsattanefndar mót-mælt. Þá verði að telja, að túlkun á 4. mgr. 14. gr. I. um tekju- og eignarskatt

leiði til þess, að ósanngjarnt sé að ætla stefnanda að greiða söluhagnað af jörð, sem seld sé langt undir markaðsverði, enda hafi stefnandi keypt sér íbúðarhúsnæði fyrir andvirðið.

Telja verði, að samningafrelsi eigi að tíðkast milli manna og að þeir geti samið sín á milli um sölu- og kaupverð eigna í samræmi við það verðmæti, sem menn telji eignirnar hafa. Samningafrelsið sé varið af 67. gr. stjórnarskrárinnar. Í 25. gr. 1. nr. 75/1981 komi fram, að söluverði eignar eigi að skipta í sama hlutfalli og hinar seldu eignir séu metnar til fasteignamats á söludegi. Þessi regla skerði frelsi manna til að ganga til frjálsra samninga og gangi gegn ákvæðum 67. gr. stjórnarskrárinnar. Reglu 25. gr. laganna eigi því að skýra þröngt.

Áðurnefnd regla 25. gr. geti ekki átt við, þegar samið sé innan eðlilegra marka um kaupverð. Hún kæmi hins vegar til álita, þegar kaupverð sé ekki sundurliðað eða það sé ákveðið fjarri öllum raunveruleika. Stefnandi hafi selt jörð sína lágu verði. Sundurliðun kaupverðs, sbr. dskj. nr. 10 sé sanngjörn, söluverðmæti íbúðarhúss, fullvirðisréttar og jarðar séu þar ekki ofmetin. Túlkun skattstjóra og yfirsattanefndar um að fallast ekki á skiptingu kaupverðsins samkvæmt samningi sé mótmælt. Engin rök séu því til að beita 25. gr. 1. um tekju- og eignarskatt í þessu máli.

Ef ekki verði fallist á, að 25. gr. laganna eigi ekki við í þessu máli, sé því haldið fram, að fara eigi eftir endurskoðuðu fasteignamati, sem bakreiknað hafi verið til kaupsamningsdags, sbr. dskj. nr. 16. Endurskoðaða matið sé í betra samræmi við raunveruleikann, því að íbúðarhús jarðarinnar hafi verið aðalverðmæti hennar ásamt fullvirðisrétti. Jafnframt hafi ríkisskattstjóri fallist á þau rök, að eðlilegt væri að miða við endurskoðað fasteignamat, sbr. dskj. nr. 18.

Því sé haldið fram, að hlutfallsleg skipting samkvæmt fasteignamati eigi að miðast við álagningarstofn í endurútreiknuðu fasteignamati. Samkvæmt honum hafi verðmæti íbúðarhúss 12. desember 1990 verið 6.868.000 kr. Þessi regla sé eðlileg við túlkun á 25. gr. 1. um tekju- og eignarskatt, enda sé álagningarstofn lagður til grundvallar við útreikning fasteignagjalda.

Það sé í alla staði óeðlilegt og ósanngjarnt, að eigandi íbúðarhúsnæðis greiði fasteignagjöld af álagningarstofni fasteignamats, en þegar hann ætli að nota sömu tölur við frádrátt vegna söluhagnaðar, eigi að gilda önnur sjónarmið. Ríkið túlki því þessar útreikningsaðferðir eingöngu sér í hag, en hins vegar verði að telja þessa aðferð mismuna borgurunum með óeðlilegum hætti við ákvörðun söluhagnaðar af sölu slíkra eigna, enda fasteignamat, jafnvel íbúðarhúsa á landsbyggðinni, langt frá raunverulegu markaðsverði. Telja verði, að þessi túlkun yfirsattanefndar brjóti þau grund-

vallarsjónarmið, sem felist í 67. gr. stjórnarskrárinnar um verndun eignarréttarins, og jafnframt gegn þeim jafnræðisreglum stjórnarfarsréttar, sem eigi að gilda um slíka gjaldtöku.

Með sömu rökum og að ofan greini eigi stefnandi rétt á, að lagt sé til grundvallar kaupverð eða eftir atvikum álagningarstofn fasteignamats, þegar kaup stefnanda á íbúð að Hörðuvöllum 6, Selfossi, komi á móti ætluðum söluhagnaði jarðarinnar.

Þá sé því einnig haldið fram, að fullvirðisréttur jarðarinnar, nú greiðslumark, hafi verið of lágt metinn við sölu, þ. e. 3.010.000 kr. Raunverulegt söluverð fullvirðisréttar í mjólk hafi á þessum tíma verið 120 kr., en ekki 70 kr. Megi sjá þetta af gögnum vegna sölu á fullvirðisrétti í mjólk frá þessum tíma, sem jafnframt hafi verið staðfest af dómstólum. Því beri að leiðrétta verðmæti fullvirðisréttar jarðarinnar og telja hann hafa numið 5.160.000 kr. Samkvæmt þessu hafi seljandi orðið fyrir tapi vegna sölu á fullvirðisrétti, sem nemi 2.150.000 kr. Tapið eigi að draga að fullu frá ætluðum söluhagnaði jarðarinnar í samræmi við reglu 2. mgr. 23. gr. 1. um tekju- og eignarskatt. Ef ekki verði tekið tillit til frádráttar taps vegna sölu á fullvirðisrétti, eigi að meta fullvirðisréttinn fullu verði á söludegi, sem síðan eigi að taka fullt tillit til við ákvörðun söluhagnaðar jarðarinnar á grundvelli endurskoðaðs fasteignamats.

Þá verði einnig að mótmæla þeirri aðferð, sem yfirséðanefnd viðhafi í úrskurði sínum við útreikning á frádrætti söluhagnaðar vegna verðmætis fullvirðisréttar. Í úrskurðinum sé verðmæti fullvirðisréttar lagt við fasteignamat jarðarinnar, þannig, að heildarmat verði í raun 10.958.000 kr. Hins vegar verði að telja það eðlilega túlkun, að fullvirðisrétturinn sé hluti af gildandi fasteignamati, þannig, að hann komi að fullu til frádráttar frá söluhagnaði sem ófyrnanleg eign, er geti gengið á móti kaupverði Hörðuvalla 6, Selfossi, í samræmi við viðauka við kaupsamning jarðarinnar frá 17. 9. 1992, sbr. dskj. nr. 10. Hafi ríkisskattstjóri fallist á þennan skilning, sbr. dskj. nr. 18.

Samkvæmt 4. mgr. 14. gr. 1. um tekju- og eignarskatt sé gert ráð fyrir, að þeir bændur, sem séu að bregða búskap eftir langa starfsævi, njóti sérstakra skattakjara. Þar komi fram, að söluhagnaður ófyrnanlegra eigna dragist að fullu frá söluverði hinnar nýju eignar. Þessi grein sé sérregla og gangi fram- ar túlkun á 25. gr. sömu laga. Þá sé ekki samræmi milli þess að selja íbúðarhús á bújörð eða jörð, sem standi í þéttbýli, sbr. 16. gr. 1. um tekju- og eignarskatt, ef íbúðarhúsnæðið sé aðalverðmæti jarðarinnar eins og í tilviki stefnanda. Á grundvelli þessara sjónarmiða sé því haldið fram, að stefnandi megi draga kaupverð íbúðarinnar að Hörðuvöllum 6, Selfossi, að fullu frá ætluðum söluhagnaði jarðarinnar.

Ljóst sé, að skattaleg meðferð á söluandvirði jarðarinnar sé mjög ósanngjörn í garð stefnanda. Í máli þessu eigi að leggja til grundvallar, hvað sé eðlilegt og sanngjarnt, þegar bóndi bregði búi eftir 30 ára búskap, m. a. í ljósi þess, að stefnan eigi að vera sú, að auðvelda beri öldruðum bændum að bregða búi með reisu, í stað þess, að ævikvöldið snúist um fjárhagslegar áhyggjur af skattskuldum.

Samkvæmt úrskurði yfirkattanefndar nemi söluhagnaður stefnanda í heild 1.755.501 kr., sbr. dskj. nr. 19. Stefnandi hafi 8. 2. 1993 greitt 411.977 kr. vegna álagðra opinberra gjalda, en frekari greiðslur hafi stefnandi ekki greitt, m. a. vegna þess, að ágreiningur hafi verið um gjaldstofna vegna ætlaðs söluhagnaðar. Hafi greiðslum því verið frestað með samkomulagi, þar til niðurstaða dómstóla liggi fyrir. Af þessari fjárhæð séu 333.960 kr. vegna söluhagnaðar jarðarinnar. Stefnandi eigi rétt á að fá endurgreidda þá fjárhæð, er nemi álögðum söluhagnaði, sem um hvert annað ofgreitt fé.

Þegar málið sé skoðað í heild og með vísan til sérreglu 4. mgr. 14. gr. 1. um tekju- og eignarskatt, sé ljóst, að í raun og veru hafi stefnandi ekki notið eins söluhagnaðar af jarðarsölunni. Ekki sé réttmætt að tala um, að söluhagnaður sé af eign, sem sé seld langt undir markaðsvirði. Niðurstaða skattyfirvalda sé því hróplega ósanngjörn. Sé þessi málshöfðun því nauðsynleg.

Stefnandi vísar til 67. gr. stjórnarskrárinnar um verndun eignarréttarins.

Vísad er til 25. gr. 1. um tekju- og eignarskatt nr. 75/1981. Þá er vísað til 2. mgr. 23. gr. sömu laga um heimild til að draga tap frá söluhagnaði og til 16. gr. sömu laga um meðferð söluhagnaðar af íbúðarhúsnæði einu saman. Enn fremur vísar stefnandi til 4. mgr. 14. gr. sömu laga vegna sérreglu um skatt-hagræði bændu, sem eru að bregða búi.

Stefnandi kveðst vísa til 6. og 8. gr. 1. um yfirkattanefnd nr. 30/1992 auk almennra reglna stjórnarsýsluréttar um málshraða, sbr. 9. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993, um brot ríkisskattstjóra og yfirkattanefndar á frestum vegna afgreiðslu skattakærunnar.

Um ofgreiðslu á endurteknu fé vísar stefnandi til meginreglna kröfuréttar, sbr. nú l. nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda.

Einnig vísar stefnandi til jafnræðisreglu stjórnarfararéttar, almennra reglna um sönnun og sönnunargögn, III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 og 129. gr. og 1. mgr. 130. gr. 1. nr. 91/1991, sbr. XX. kafla laga um gjafsókn.

Málavaxtalýsing og málsástæður stefnda.

Stefndi kveður stefnanda hafa skilað skattframtali 1992 22. apríl það ár. Með framtalinu hafi m. a. fylgt útfyllt eyðublað ríkisskattstjóra, RSK 3.02,

„kaup og sala eigna“, sbr. dskj. nr. 23. Á því blaði sé tilfærður söluhagnaður, 2.862.000 kr., með ósk um færslu hans til lækkunar á stofnverði nýkeypts íbúðarhúss, en mismuni dreift á næstu sjö ár. Ljósrit kaupsamnings, sbr. dskj. nr. 3, hafi einnig fylgt framtalinu, og samkvæmt kaupsamningnum sé enginn fullvirðisréttur seldur. Stefnanda hafi verið bent á þetta og að einungis söluhagnaður vissra eigna gæti farið upp í stofnverð á nýkeyptu íbúðarhúsi. Hinn 7. maí 1992 hafi síðan borist annað blað, RSK 3.02, ásamt fylgiskjali, sbr. dskj. nr. 24. Þar komi fram, að um engan söluhagnað sé að ræða. Hér sé einnig rétt að vekja athygli á þeirri staðreynd, að skattstjóri hafi í höndum framtal kaupanda jarðarinnar, og muni ekki hafa verið samræmi þar á milli um fyrningargrunnana.

Eins og fram komi á dskj. nr. 6, hafi skattstjóri leiðrétt framtal stefnanda og tilkynnt honum það 2. júlí 1992. Hinn 27. júlí s. á. hafi borist kæra frá Garðari Eiríkssyni, sbr. dskj. nr. 25. Rétt sé að taka fram, að bréf á dskj. nr. 9 virðist ekki hafa borist skattstofu Suðurlands. Síðan hafi borist frekari gögn frá Garðari Eiríkssyni, sbr. dskj. nr. 26, og með þeirri kæru hafi fylgt viðauki við kaupsamning um jörðina Lækjarbrekku, sbr. dskj. nr. 10, sem gerður sé u. þ. b. ári eftir, að afsal fyrir Lækjarbrekku var gert. Þar komi fram sala á fullvirðisrétti. Kæruúrskurður skattstjóra Suðurlands sé á dskj. nr. 11. Þessum úrskurði hafi verið skotið til yfirkattaneftndar, og í úrskurði hennar á bls. 3–6 sé ýtarleg reifun á sjónarmiðum stefnanda og skattyfirvalda.

Ágreiningur málsins lúti að því, hvort um söluhagnað hafi verið að ræða hjá stefnanda, og ef svo sé, þá einnig um skattalega meðhöndlun hans.

Stefndi rekur málsástæður til stuðnings sýknukröfu sinni í fimm liðum, sem verða nú raktir hér.

a. Lagaákvæði um söluhagnað af eignum.

Samkvæmt breytingum 8. tl. C-liðar 7. gr. 1. nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt með síðari breytingum (tsk.) teljist hagnaður af sölu eigna til tekna. Um útreikning söluhagnaðar og meðhöndlun hans séu ýtarleg ákvæði í 10.–27. gr. tsk. Meginreglan komi þó fram í 1. mgr. 10. gr., en samkvæmt henni teljist söluhagnaður eigna mismunur á söluverði þeirra og stofnverði að teknu tilliti til fenginna fyrninga, áður fengins söluhagnaðar og verðbreytinga, eftir því sem nánar sé ákveðið í 11.–27. gr. tsk. Mismunandi ákvæði tsk. gildi um útreikning söluhagnaðar eftir því, um hvaða eign sé að ræða. Þá gildi einnig mismunandi aðferðir um tekjufærslu söluhagnaðar sömuleiðis eftir því, hvaða eign var seld.

Þegar bújarðir séu seldar, sé í raun verið að selja blandaðar fasteignir, t. d. íbúðarhús og aðrar byggingar, ræktað og óræktað land svo og kvóta

o. fl., auk lausafjár, svo sem véla og tækja o. fl. Gildi því ýmsar reglur um meðferð söluhagnaðar þessara eigna.

Pegar seld sé sérgreind fasteign eða mannvirki ásamt lóð, landi eða réttindum tengdum þessum eignum, í heild eða að hluta, skuli samkvæmt 25. gr. tsk. söluverðinu skipt í sama hlutfalli og hinar seldu eignir séu metnar til fasteignamats á sölu-degi.

b. Fram lagðar upplýsingar stefnanda.

Óumdeilt sé í málinu, að stefnandi seldi jörðina Lækjarbrekku og fleiri eignir 11. júní 1991, sbr. dskj. nr. 3, á 8.410.000 kr. Sundurliðun söluverðs sé ekki að finna í kaupsamningi. Í honum sé vísað um seldar vélar til fyrningarskýrslu, sem fylgdi kaupsamningnum, sbr. dskj. nr. 8. Kaupsamningurinn beri það greinilega með sér, að tilvitnunin til fyrningarskýrslunnar gegni aðeins því hlutverki að sundurgreina þær vélar, sem seldar voru. Ekkert í kaupsamningnum bendi til, að verið sé að selja útihús og ræktun á bókfærðu verði þeirra, eins og haldið sé fram á dskj. nr. 10, þ. e. viðauka við kaupsamning. Uppskipt söluverð Lækjarbrekku, eins og það hafi borist skattyfirvöldum frá stefnanda, komi fram á dskj. nr. 23, þ. e. annars vegar sem fylgiskjal með skattframtali, og hins vegar 7. maí, þ. e. dskj. nr. 24. Þau eigi það sammerkt, að hitaveituréttindi voru tilgreind á 154.723 kr. og vélar á 301.428 kr., en mismunandi fjárhæðir séu tilgreindar um íbúðarhús, land og fyrnanlegar eignir. Stefnandi sendi síðan, rúmlega ári eftir gerð kaupsamnings, viðauka við hann, sbr. dskj. nr. 10. Þar séu sömu fjárhæðir tilgreindar um söluverð hitaveituréttinda og véla, en ekki um aðra eignarhluta. Þar sé einnig getið í fyrsta skipti söluverðs fullvirðisréttar, 3.010.000 kr. Ljóst sé því, að stefnandi sé margsaga um söluverð annarra eignarhluta en véla og hitaveituréttinda.

Við útreikning á söluhagnaði hafi skattyfirvöld og yfirséttanefnd lagt til grundvallar kaupsamninginn á dskj. nr. 3 um heildarsöluverð og söluverð hitaveituréttinda og véla. Um söluverð fullvirðisréttar sé tekið mið af viðaukanum við kaupsamninginn á dskj. nr. 10. Við skattlagningu söluhagnaðar sé miðað við 25. gr. tsk. Samkvæmt því ákvæði „skal söluverðinu skipt í sama hlutfalli og hinar seldu eignir eru metnar til fasteignamats á sölu-degi“.

c. Tölulegt yfirlit.

Hið selda	Heildar-söluverð	% skipting	Sölu-laun	Endur-stofnverð	Í texta úrsk. Hagn/tap	Í útr. úrsk. Hagn/tap	Mis-munur
Hitaveitur	154.723	1.84	1.924	154.722 (?)			
Vélar	301.428	3.59	3.754	320.056	(22.380)	(22.382)	- (2)
Útihús	1.997.315	23.75	24.838	951.301	1.021.148	1.021.176	28
Ræktun	809.308	9.62	10.061	64.925	734.307	734.322	15

Land	132.001	1.57	1.642	229.229	(98.906)	(98.870)	- (36)
Fullvirðis- réttur	3.010.000	35.79	37.429	- 0,5	1.486.263	1.486.286	23
Íbúðar- hús	2.005.225	23.84	24.932	2.393.126	(412.866)	(412.833)	- (33)
Alls	8.410.000	100.00	104.580	4.113.360			

	Í texta úrsk.	Í útreikn. úrsk.	Mismunur
Útihús og ræktun söluhagn.	1.755.455	1.755.498	43
V/dreif.tekjuf. - 52,19%	916.172	916.172	22 (?)
Til tekna á söluári - 47,81%	839.283	839.304	21
Á landbún.sk.			
Útihús og ræktun söluhagn.	839.283	839.304	21
Breyting skattstjóra	- 839.306	- 839.306	0
Lækkun tekna	(23)	(2)	21
Vélar og land – sölutap	121.286	121.252	- 34
Breyting skattstjóra	- 18.628	- 18.628	0
Hækkun gjalda	102.658	102.624	- 34
Skattstj. reitur 62	909.416	909.416	0
Yfirsættan. reitur 62		806.790	

Þann mismun, sem sé að finna á þessu yfirliti, sé reikningsskekkja hjá yfirsættanefnd. Fjárhæð sú, sem tilgreind sé í dálki Í útreikn. úrsk., sé í samræmi við ákvæði tsk. Villur séu í texta úrskurðarins. Svo virðist sem stofnar í útreikningi séu 55 kr. hærri en fram komi í texta úrskurðarins. Söluhagnaður sé 839.283 kr. – 22.382 kr. – 98.870 kr. = 718.052 (?), sem hækki tekjuskattstofn söluárið.

Fjárhæð í reit 62 á framtali sé 909.416 kr. – 102.624 kr. – 2, þ. e. 806.790 kr.

d. Einstakir eignarhlutar.

Fullvirðisréttur.

Samkvæmt 31. gr. A 3. mgr. i. f. skuli um söluhagnað af framleiðslurétti í landbúnaði fara eftir 14. gr. tsk. Meginregla þess ákvæðis sé, að söluhagnaður teljist að fullu til skattskyldra tekna á söluárinu. Söluhagnaðurinn teljist mismunur á söluverði og stofnverði að fengnum niðurfærslum samkvæmt 31. gr. A, sbr. nánar 2. mgr. 14. gr. tsk. Samkvæmt 3. mgr. 14. gr. sömu greinar sé heimilt að telja helming söluverðs til skattskyldra tekna í stað söluhagnaðarins skv. 2. mgr.

Samkvæmt viðauka við kaupsamning á dskj. nr. 10 sé fullvirðisréttur í sundurliðun kaupverðs talinn 3.010.000 kr. Samkvæmt framtalsgögnum virðist fullvirðisréttur ekki hafa verið færður niður, þannig, að söluhagnað-

ur af honum sé 3.010.000 kr. Nýtt hafi verið heimild 3. mgr. 14. gr. og helmingur þess verðs tekjufærður, og sé þetta hagstæðasta meðhöndlun söluhagnaðar af þessum lið fyrir gjaldanda. Söluhagnaður sé því 1.505.000 kr. að fráðregnum hlutfallslegum sölukostnaði, 18.714 kr., þ. e. 1.486.286 kr.

Með því að um söluhagnað af fullvirðisrétti fari eftir 14. gr. tsk., sé heimilt að færa niður stofnverð íbúðar, er stefnandi keypti að Hörðuvöllum 6. Svo hafi verið gert samkvæmt úrskurði yfirséðanefndar. Beri því að staðfesta úrskurð yfirséðanefndar um skattalega meðferð á fullvirðisréttinum.

Samkvæmt stefnu, bls. 5, sé því nú haldið fram, að fullvirðisréttur hafi verið of lágt metinn við sölu. Hann sé nær réttu 5.160.000 kr., og sé þá miðað við 120 kr. á lítra í stað 70 kr. á lítra. Í fyrsta lagi sé nú ekki endalaust hægt að breyta uppskiptingu söluverðs, en það hafi verið ofsinnis gert á stjórnsýslustigi. Í öðru lagi sé þetta alveg ósannað. Auk þess sé þetta ekki trúverðugt. Samkvæmt kaupsamningi sé heildarverð jarðarinnar 8.410.000 kr. Ef fullvirðisréttur yrði nú metinn á 5.160.000 kr., sé verið að selja íbúðarhús, útihús, vélar, tæki, hitaveiturétt o. fl. á 3.250.000 kr. Í þriðja lagi hafi hækkun söluverðs fullvirðisréttar úr 3.010.000 kr. í 5.160.000 kr. þau ein áhrif við skattlagningu á fullvirðisréttinum, að stofnverð Hörðuvalla myndi enn lækka. Tilvísun í, að tap myndi verða að fjárhæð 2.150.000 kr., sem meðhöndla ætti samkvæmt 3. mgr. 23. gr., eigi ekki við rök að styðjast.

Vélar og tæki.

Um útreikning á söluhagnaði/tapi eigna, sem heimilt sé að fyrna, vísist til 2. mgr. 11. gr. tsk. Samkvæmt uppskiptingu stefnanda á söluverði hafi vélar og tæki verið seld á 301.428 kr. Framreiknað bókfært verð þeirra sé 320.056 kr. (þ. e. 301.428 kr., dskj. 8, að viðbættum verðbreytingastuðli samkvæmt 26. gr. tsk. 1.0618 (?)). Að teknu tilliti til sölukostnaðar sé tap 22.382 kr., sem beri að gjaldfæra á rekstrarreikning samkvæmt 2. mgr. 23. gr. tsk.

Útihús og ræktun.

Sömu lagaákvæði gildi um útreikning söluhagnaðar í þessum tilvikum og um vélar og tæki. Hér eigi við 11. gr. tsk. Um skattalega meðhöndlun söluhagnaðarins, þ. e. dreifingu hans, vísist til 27. gr. tsk.

Útihús. Bókfært verð skv. dskj. nr. 8 sé 895.932 kr. miðað við árið 1990. Að viðbættum verðbreytingastuðli skv. 26. gr. sé endurmetið verð 951.301 kr. Söluverð sé 1.997.315 kr. og söluhagnaður 1.021.176 kr. að teknu tilliti til sölukostnaðar.

Ræktun. Bókfært verð 61.146 kr. að viðbættum verðbreytingastuðli sé endurmetið verð, 64.925 kr. Söluverð sé 809.308 kr. og sölulaun 10.061 kr. Söluhagnaður sé 734.322 kr.

Um skattalega meðferð á söluhagnaði eigna, sem heimilt sé að fyrna, sé hagkvæmast fyrir stefnanda að nýta sér 27. gr. tsk. og dreifa 52,19% söluhagnaðarins, sbr. úrskurð yfyrskattanefndar á dskj. nr. 19.

Land. Um útreikning söluhagnaðar og skattalega meðhöndlun hans, þegar um lóðir sé að ræða, fari eftir 14. gr. tsk. Í tilviki stefnanda hafi verið um tap á sölu landsins að ræða, að fjárhæð 98.870 kr. (söluverð 132.001 kr., sölukostnaður 1.642 kr., framreiknað fasteignamatsverð 1979 229.229 kr. = -98.870). Sölutap þetta sé heimilt að gjaldfæra, sbr. 23. gr. tsk.

Íbúðarhús. Í 16. gr. tsk. sé kveðið á um, að söluhagnaður af íbúðarhúsi sé skattfrjálss, ef skattaðili hafi átt húsnæðið lengur en fimm ár. Stefnandi fullnægi þessu skilyrði. Samkvæmt 25. gr. tsk. beri að miða við fasteignamat íbúðarhússins á söludegi. Lagaheimild skorti til að miða við eitthvert bakreiknað fasteignamat, eins og stefnandi sé að fara fram á, svo og að miða við annan grundvöll, t. d. álagningarstofn til fasteignagjalda. Ákvæði 25. gr. tsk. séu skýr að þessu leyti.

Hitaveita. Rétt sé að benda á, að svo virðist sem um vanálagðan söluhagnað sé að ræða, sbr. nánar dskj. nr. 18. Þetta sé ekki hluti af ágreiningsfni málsins, en rétt sé að benda á þetta atriði.

e. Athugasemdir.

Ekki sé á það fallist, að ákvæði 25. gr. tsk. gangi gegn 67. gr. stjórnarskrárinnar, nú 72. gr. hennar. Í 25. gr. tsk. sé ákvæði um það, á hvaða hátt skuli reikna út söluhagnað við sölu eigna, sem metnar séu fasteignamati. Í öðrum ákvæðum um skattlagningu söluhagnaðar, t. d. 11. gr. tsk., sé miðað við stofnverð eigna að fráðregnum fyrningum. Skattalögin verði að geyma útreikningsreglur um söluhagnað, reglur, sem séu málefnalegar og komi jafnt við alla. Útreikningur söluhagnaðar samkvæmt skattalögum komi ekkert við frelsi manna til samningsgerðar. Þeim mun hærra sem söluverð sé, þeim mun hærri sé söluhagnaður. Ef selt sé við lágu verði, eins og stefnandi haldi fram, að hann hafi gert, hafi það þau áhrif, að söluhagnaður verði lægri.

Samkvæmt skýru orðalagi 25. gr. tsk. beri að miða við fasteignamat á söludegi, þegar skipta eigi upp söluverði. Þetta ákvæði beri að skýra eftir orðanna hljóðan og gefi ekki tilefni til rýmkindi lögskýringar. Bakreiknað yngra fasteignamat komi ekki í stað fasteignamats á söludegi. Þótt ríkisskattstjóri hafi talið í umsögn sinni á dskj. nr. 18, að miða ætti við endurskoðað fasteignamat eignarinnar, hafi það ekki verið niðurstaða yfyrskattanefndar, sbr. bls. 7 á dskj. nr. 19. Stefndi taki undir niðurstöðu yfyrskattanefndar og hafni því, að endurskoðað mat, bakreiknað, verði lagt til grundvallar í málinu.

Ekki verði séð, að lagaheimild sé heldur til að miða við álagningarstofn til fasteignagjalda, eins og stefnandi sé að fara fram á. Sá stofn hvíli á 3. gr. l. nr. 90/1990 um tekjustofna sveitarfélaga, og ef miða hefði átt við hann, hefði verið tilvísun til þess í 25. gr. tsk.

Ekki sé fallist á að telja fullvirðisrétt hluta af gildandi fasteignamatsverði. Um skráningu og mat fasteigna gildi l. nr. 94/1976, og falli fullvirðisréttur ekki undir þær eignir, sem metnar séu til fasteignamats.

Um skattalega meðhöndlun söluhagnaðar hafi verið beitt 3. mgr. 14. gr. tsk. og 50% söluverðs talin söluhagnaður. Síðan sé stofnverð Hörðuvalla 6 lækkað þannig, að stefnandi greiði engan skatt af þessum söluhagnaði, svo sem að framan sé rakið.

Mótmælt sé kröfu um greiðslu dráttarvaxta, sbr. 112. gr. l. nr. 75/1981 með síðari breytingum. Áréttað sé, að ekki sé sannað, að stefnandi hafi greitt álögð opinber gjöld vegna þessa söluhagnaðar eða hvenær hann hafi gert það.

Varakrafan sé sett fram ex tuto. Varðandi málskostnað vísar stefndi til 130. gr. eml.

III.

Forsendur og niðurstaða.

Stefnandi reisir kröfur sínar á því í fyrsta lagi, að það ákvæði 25. gr. l. um tekju- og eignarskatt nr. 75/1981, að miða eigi skiptingu við fasteignamat, gangi gegn 67. gr. stjórnarskrárinnar, nú 72. gr.

Hin umdeilda regla 25. gr. hefur verið efnislega óbreytt í skattalögum frá árinu 1971, er hún kemur fram í E-lið 7. gr. l. nr. 68/1971, en skýringar eru af skornum skammti á þessu ákvæði í greinargerð með lögunum.

Í reglunni felst það, að sé sérgreind fasteign eða mannvirki, sem seld eru ásamt lóð eða réttindum, svo sem nánar greinir í ákvæðinu, seld, án þess að söluverð hinna einstöku eignarhluta sé tilgreint sérstaklega, beri að beita þeirri aðferð, sem kveðið er á um í lögunum, svo að finna megi sennilegt söluverð hvers eignarhluta um sig. Þar sem ýmsar reglur gilda um meðferð og útreikning söluhagnaðar eftir því, um hvers konar eignir er að ræða, er óhjákvæmilegt að hafa um það skýrar reglur, hvernig skipta megi söluverði. Þykir regla þessi í slíkum tilvikum geta leitt til sanngjarnrar niðurstöðu, og er ekki fallist á, að hún feli í sé brot á 72. gr. stjórnarskrárinnar. Hins vegar verður reglunni ekki beitt, þegar sérgreindir eignarhlutar eru sannanlega seldir á sérstaklega tilgreindu verði. Í greinargerð ríkisskattstjóra vegna kæru stefnanda til yfirséðanefndar kemur og fram, að þannig hafi 25. grein verið beitt af hálfu embættisins, en þar er fallist á skiptingu stefnanda á söluverði fyrnanlegra eigna, eins og það kemur fram í fyrningarskýrslu.

Af hálfu stefnda er því mótmælt, að fyrnanlegar eignir hafi verið seldar á sérgreindu verði að frátöldum vélum, og því mótmælt, að fyrningarskýrsla hafi í heild sinni átt að vera hluti kaupsamnings.

Tilvísun í kaupsamningi milli stefnanda og kaupanda eignarinnar, Daða Viðars Loftssonar, til fyrningarskýrslu þykir mega skilja svo, að þær eignir, sem þar eru taldar upp, hafi verið seldar sérstaklega við þar til greindu verði og falli því ekki undir hlutfallsreglu 25. gr. l. nr. 75/1981. Gildir einu, þótt heildarsöluverðs sé einungis getið í kaupsamningi, enda er fyrningarskýrslu ætlað að vera hluti hans. Orðalag í kaupsamningi, þar sem vísað er til fyrningarskýrslu í tengslum við seldar vélar, sem þar eru taldar upp, þykir ekki girða fyrir framangreindan skilning. Hefur stefnandi komið fyrir dóminn til skýrslugjafar, og lýsti hann yfir því, að fyrningarskýrslan í heild sinni hefði átt að vera hluti samningsins. Hefur þeim framburði ekki verið hnekk. Þá má enn fremur telja upplýst, með vísan til framburðar kaupanda, Daða Viðars, fyrir dómi, að stefnandi var einkum að selja jörðina og íbúðarhúsið, en útihúsin hafi verið óhjákvæmilegt „fylgifé“ með jörðinni, en ekki markmið í sjálfu sér. Skýrði vitnið Daði Viðar svo frá, að hann hefði ekki verið með búskap á jörðinni, og jafnframt, að ástand útihúsanna væri slíkt, að þau yrðu ekki notuð nema að undangengnum verulegum endurbótum. Rennir þetta stöðum undir þá fullyrðingu, að söluverð þessara eignarhluta hafi ekki átt að vera hærra en í fyrningarskýrslu.

Beiting 25. gr. l. nr. 75/1981, eins og hér stendur á, myndi leiða til ósanngjarnrar niðurstöðu, sem jafna megi til eignaupptöku í skilningi 72. gr. stjórnarskrárinnar.

Samkvæmt framansögðu þykir mega leggja til grundvallar söluverði bókfært verð á fyrnanlegum eignum, eins og það er í fyrningarskýrslu. Þá hefur stefndi fallist á söluverð fullvirðisréttar, 3.010.000 kr., eins og stefnandi tilgreinir það í viðauka við kaupsamning, dags. 17. september 1992, þar sem sölu þessa eignarréttar er getið í fyrsta sinn. Verður miðað við það verð sem söluverð, og telst það að fullu til söluhagnaðar, enda liggja ekki fyrir upplýsingar um stofnverð. Hluti hitaveitu í söluverði, 154.723 kr., er óumdeildur. Eftirstöðvum söluverðsins, 3.986.771 kr., ber að skipta samkvæmt reglu 25. gr. l. nr. 75/1981 á jörð og íbúðarhús.

Stefnandi gerir þar kröfur, að leggja beri til grundvallar endurskoðað fasteignamat.

Fyrir liggur, að fasteignamat það, sem lagt var til grundvallar á söludegi í úrskurði yfirséðanefndar, er miðað við framreiknað mat frá árinu 1957. Er upplýst og óumdeilt, að síðan það mat var gert, hefur stefnandi látið gera verulegar endurbætur á íbúðarhúsinu, sem leiddu til hærra fasteignamats á

söludegi samkvæmt hinu yngra mati bakreiknuðu. Hvorugt matið er gert á söludegi, en síðara matið tekur fremur en hið eldra mat mið af ástandi hússins, eins og það raunverulega var á þeim degi, og leiðir þannig til réttari niðurstöðu. Má því fallast á þá kröfu stefnanda, að það mat skuli lagt til grundvallar.

Ekki þykir lagaheimild fyrir því að miða hlutfallslega skiptingu söluverðsins við álagningarstofn til fasteignagjalda, og kemur skýrt fram í 25. gr. 1. nr. 75/1981, að miðað skuli við fasteignamatsverð.

Samkvæmt hinu yngra fasteignamati er bakfært verð hússins miðað við 1. desember 1990 3.490.000 kr. og fasteignamat jarðarinnar 199.000 kr. Verðmæti íbúðarhúss í söluverði verður því 94,61% af óskiptu söluverði jarðar og húss, þ. e. 3.771.884 kr., og hlutfall jarðar 5,39%, 214.887 kr.

Samkvæmt 16. gr. 1. nr. 75/1981 telst söluverð íbúðarhússins ekki til skattskyldra tekna. Söluhagnaður af jörð er mismunur á bókfærðu verði og framangreindu söluverði og jafnframt að frádregnum hlutfallslegum sölu-kostnaði, og er stefnanda heimilt að verja þeim hagnaði til lækkunar stofnverðs íbúðar hans að Hörðuvöllum 6, Selfossi, sbr. ákvæði 14. gr. sömu laga.

Þá er stefnanda heimilt að verja söluhagnaði vegna sölu fullvirðisréttar til lækkunar stofnverðs Hörðuvalla 6, sbr. 14. gr., sbr. og gr. 31A framan-greindra laga.

Enginn söluhagnaður er af sölu útihúsa og ræktunar.

Með hliðsjón af framansögðu er ekki um skattskyldan söluhagnað að ræða af sölu jarðarinnar, og ber að taka til greina kröfu stefnanda að öllu leyti, en ekki er ágreiningur um kröfufjárhæð. Vextir dæmast frá 9. 2. 1993, sbr. dags. kvittunar.

Gjafsóknarkostnaður stefnanda, 150.000 kr., greiðist úr ríkissjóði. Hefur þá ekki verið litið til virðisaukaskatts.

Sigríður Ólafsdóttir héraðsdómari kvað upp dóminn.

D ó m s o r ð:

Úrskurður yfirsattaneftndar frá 29. 12. 1994 varðandi söluhagnað af jörðinni Lækjarbrekku er felldur úr gildi, og telst enginn skattskyldur söluhagnaður hafa verið af jarðarsölunni.

Stefndi, fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, greiði stefnanda, Sveini Einarssyni, 333.960 kr. ásamt dráttarvöxtum skv. III. kafla 1. nr. 25/1987 frá 9. 2. 1993 til greiðsludags.

Gjafsóknarkostnaður stefnanda, 150.000 kr., greiðist úr ríkissjóði.