

Minnisblað

Móttakandi: Sveitarfélög

Dags.: 10. júní 2016

Sendandi: Lögfræði- og velferðarsvið Sambands
íslenskra sveitarfélaga

Málsnr.: 1504022SA

Málalykill: 160

Efni: Ábendingar til sveitarfélaga um fasteignaskatt o.fl. á mannvirki tengd ferðapjónustu – 3. útgáfa (drög til sveitarfélaga)

Á árinu 2015 bárust sambandinu allmargar fyrirspurnir um álagningu fasteignaskatts á mannvirki í ferðapjónustu. Ástæða þótti til þess að taka svör við þeim saman til þess að auðvelda sveitarfélögum að skerpa á verklagi. Þessar leiðbeiningar sambandsins hafa nú verið uppfærðar með hliðsjón af breytingum á lögum um veitinga- og gististaði og nýlegum úrskurðum og dómum þar sem reynt hefur á ýmis álitaefni sem leiðbeiningarnar ná til.

Uppsveifla í ferðapjónustu undanfarin misseri felur í sér nýjar áskoranir fyrir sveitarfélögin, m.a. vegna breyttrar nýtingar á fasteignum. Þannig hefur framboð á heimagistingu aukist mikið auk þess sem algengt er að íbúðarhúsnæði sé leigt út á bókunarvefjum. Misbrestur er gjarnan á því að aflað sé tilskilinna leyfa til slíks rekstrar og hluti þessara auknu umsvifa tengist svonefndri svartri atvinnustarfsemi. Töluverðir hagsmunir felast í því að sveitarfélög lagi stjórnsýslu sína að þessum breytingum og að þau gæti þess m.a. að álagning fasteignaskatts taki mið af raunverulegri nýtingu húsnæðis.

Lagagrundvöllur

Um álagningu fasteignaskatts gilda lög um [tekjustofna sveitarfélaga, nr. 4/1995](#), með síðari breytingum. Samkvæmt lögnum skiptast fasteignir í þrjá gjaldflokka, sem eru:

- Allt að 0,5% af fasteignamati: Íbúðir og íbúðarhús ásamt lóðarréttindum, erfðafestulönd í dreifbýli og jarðeignir, útihús og mannvirki á bújörðum sem tengd eru landbúnaði, hesthús, öll hlunnindi og sumarbústaðir ásamt lóðarréttindum.
- 1,32% af fasteignamati ásamt lóðarréttindum: Sjúkrastofnanir samkvæmt lögum um heilbrigðisþjónustu, skólar, heimavistir, leikskólar, íþróttahús og bókasöfn.
- Allt að 1,32% af fasteignamati, ásamt lóðarréttindum: Allar aðrar fasteignir, svo sem iðnaðar-, skrifstofu- og verslunarhúsnæði, fiskeldismannvirki, veiðihús og mannvirki sem nýtt eru fyrir ferðapjónustu.

Á grundvelli þeirra laga var sett [reglugerð um fasteignaskatt, nr. 1160/2005](#), sbr. einkum 8. gr., þar sem kveðið er nánar á um framkvæmd, svo sem þegar hlutar fasteignar eru í mismunandi notkun eða hún er nýtt hluta árs til ferðapjónustu.

Ákvæði reglugerðar um fasteignaskatt um skiptingu í gjaldflokka

8. gr. reglugerðar um fasteignaskatt hljóðar svo:

Ef afnotum fasteignar, sem metin er sem ein heild, er á þann veg háttað að greiða ber fasteignaskatt af henni samkvæmt fleiri en einum gjaldflokki, sbr. 2.–4. gr., ákveður byggingarfulltrúi skiptingu milli gjaldflokka.

Ef fasteign, sem undanþegin er fasteignaskatti skv. 6. gr., er notuð hluta úr ári til atvinnurekstrar, svo sem gistipjónustu, ber sveitarstjórn að leggja fasteignaskatt á þann hluta eignarinnar sem notaður er við starfsemina, í réttu hlutfalli við notkunartímann.

Nú eru hús þau sem um ræðir í 6. gr. og 1. mgr. 7. gr. jafnframt notuð til annars en að framan greinir, svo sem til íbúðar fyrir aðra en húsverði, og ber sveitarstjórn þá að leggja á fasteignaskatt í réttu hlutfalli við slík afnot.

Til grundvallar skiptingu skv. 1.–3. mgr. skal leggja:

- a. Eignarhlutföll í eignaskiptayfirlýsingu eða rúmmál þess húsnæðis sem er tengt hvorum eða hverjum húshluta. Sveitarstjórn skal þó heimilt að ákvarða hámark lóðarverðs er fylgt geti íbúðarhúsnæði, þegar svo stendur á, að viðskiptaáhrifa gætir í lóðarverði.
- b. Mánaðafjölda sem viðkomandi afnot eignarinnar standa.

Til eru allmargir úrskurðir frá yfirfasteignamatnefnd um framkvæmd þeirrar reglu sem fram kemur í 1. mgr. 8. gr. reglugerðarinnar, s.s. þegar hluti húsnæðis er nýttur til gistipjónustu. Þótt eflaust geti komið upp ýmis túlkunaratriði í framkvæmd er ótvírætt að sveitarstjórnir hafa heimild til þess að skattleggja gistihúsnæði á grundvelli þessarar heimildar. Eðlilegt er að rekstraraðili ferðapjónustu leggi fram nánari upplýsingar um umfang starfsemi sinnar ef hann ber brögður á ákvörðun um álagningu, svo sem vegna þess að hann telur hluta húsnæðis falla áfram í a-flokk þótt gististarfsemi fari fram í húsinu.

Yfirfasteignamatnefnd hefur í fyrri úrskurðum sínum komist að þeirri niðurstöðu að til þess að unnt sé að skipta álagningu og reikna eftir a- og c-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995, verði að tilgreina aðgreind tímabil útleigu og tímabil eigin notkunar sérstaklegar til heilbrigðiseftirlits viðkomandi sveitarfélags fyrirfram, sbr. úrskurði yfirfasteignamatnefndar í málum nr. 3/2013, 4/2013 og 4/2015. Yfirfasteignamatnefnd hefur hafnað þeirri málsástæðu kæranda að fasteignaeigendur geti tilkynnt í lok hvers árs hvernig aðgreiningu útleigutímabila hafi verið háttáð innan ársins. Slíkt fyrirkomulag væri að áliti nefndarinnar andstætt lögum nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga sem og jafnræðisreglu 11. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993, sbr. úrskurð yfirfasteignamatnefndar í máli nr. 18/2015.

Til frekari rökstudnings um heimild sveitarfélags til að ákveða hlutfallslega skiptingu fasteignaskatts samkvæmt fleiri en einum gjaldflokki, vísast hér einnig til úrskurðar yfirfasteignamatnefndar í máli nr. 1/2016. Í því máli var sveitarfélagi talið heimilt að endurákvæða fasteignaskatt ársins 2015 á grundvelli 2. mgr. 32. gr. laga nr. 4/1995. Voru því lögð á gjöld samkvæmt c-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 fyrir tvo mánuði ársins, þrátt fyrir að sumarhúsið hafi eingöngu verið leigt út í 38 daga á almanaksárinu. Breytti það ekki þeirri staðreynd að sumarhúsið var til reiðu fyrir ferðamenn til útleigu yfir tveggja mánaða skilgreint tímabil.

Hvernig skal reikna út stærð hins leigða

Hagnýt ábending um útreikning á stærð hins leigða húsnæðis er að einfaldleikinn er oftast bestur. Algengast er að byggingarfulltrúar reikni stærðir sem hlutfall af flatarmáli eða rúmmáli. Meginreglan gæti verið sú að hlutfalla eftir rúmmáli eða flatarmáli allt íbúðarrými, sem leigt er til ferðamanna, frá heildarrými húss. Þá er átt við að t.d. bílskúr, geymsla og annað það rými sem sannarlega er ekki í þessari útleigu sé tekið frá. Þegar því er lokið, og í ljós kemur að t.d. 40% af eigninni eru alls ótengdir leigunni, er einfaldast að hlutfalla þau prósent sem eru leigð með hlutfalli á milli heildar herbergjafjölda og þeirra herbergja sem eru í leigu. Þannig reiknast aðgangur að t.d. stofu, eldhúsi og baðherbergi með í leigunni sem þá fellur í C-skattflokk. Önnur möguleg leið er að leggja útreikninga eftir flatarmáli eða rúmmáli eða skiptarúmmáli fyrir einstök herbergi, en það getur verið óaðgengilegt að finna þær stærðir á gömlum teikningum og mun meiri vinna. Því er líklega einfaldast að hlutfalla bara með fjölda herbergja.

Krafa um rekstrarleyfi

Um rekstrarleyfi í ferðapjónustu gilda m.a. lög [nr. 85/2007 um veitingastaði, gististaði og skemmtistaði](#) en þar eru gististaðir flokkaðir í mismunandi flokka gististaða. Gert er ráð fyrir því að sótt sé um rekstrarleyfi til sýslumanns og er þá aflað umsagna frá sveitarfélögum og fleiri aðilum áður en leyfi er veitt. Heimagisting verður þó einungis skráningarskyld hjá viðkomandi sýslumannsembætti, samkvæmt [nýsamþykktum breytingum á lögum nr. 85/2007](#).

Fjöl margar spurningar hafa borist lögfræðingum sambandsins um það hvort rétt sé að leggja fasteignaskatt á skv. c-flokki ef vitað er, eða líklegt talið, að húsnæði sé leigt út til ferðamanna. Einnig hafa skipulags- og byggingarfulltrúar víða um land skipst á upplýsingum um verklag hvað þetta varðar.

Vert er að undirstrika að við álagningu fasteignaskatts ræður það ekki úrslitum hvort búið er að gefa út rekstrarleyfi. Úrskurða- og dómaframkvæmd er þvert á móti mjög skýr um að það er raunveruleg notkun fasteignar sem ræður úrslitum um gjaldflokk, óháð því hvernig húsnæði er skráð í fasteignaskrá

hjá Þjóðskrá Íslands. Má nefna því til stuðnings dóm Hæstaréttar í máli nr. 85/2006¹ og fjölmarga úrskurði yfirfasteignamatsefnar um svonefndar óleyfisíbúðir í atvinnuhúsnæði, sem ber að skattleggja í a-flokki. Vert er þó að nefna einnig nýlegan úrskurð yfirfasteignamatsefnar í máli nr. 10/2014 þar sem kröfu kæranda um breytingu á skattlagningu fasteignar, sem var skráð sem skrifstofuhúsnæði en hafði verið breytt í litlar íbúðir, úr c-flokki í a-flokk var hafnað.² Má því fullyrða að ef sannað þykir að húsnæði er nýtt til ferðaþjónustu ber sveitarfélagi að skattleggja það í c-flokki, þótt ekki liggi fyrir rekstrarleyfi.

Í samskiptum lögfræðinga sambandsins við sveitarfélög hefur komið fram að allmörg sveitarfélög fylgjast með því hvaða húsnæði er t.d. auglýst til leigu á helstu bókunarvefjum. Er verklag þá gjarnan með þeim hætti að fyrst er kannað hvort rekstrarleyfi er til staðar. Ef svo er ekki sendir sveitarfélagið eiganda húsnæðis bréf þar sem greint er frá áformum um að skattleggja húsnæðið í c-flokki og er honum gefinn kostur á að koma að andmælum. Jafnframt er eiganda húsnæðis leiðbeint um að sækja þurfi um leyfi fyrir gististarfsemi til sýslumanns, fari gisting umfram þá 90 daga sem lög nr. 85/2007, sbr. breytingar sem taka gildi 1. janúar 2017 gera ráð fyrir og/eða leigufjárhæð fer yfir 2 millj. kr. á ári. Með því móti sporna sveitarfélögin gegn því að svört atvinnustarfsemi viðgangist innan þeirra marka.

Með tilliti til samkeppnisþjónarmiða og í þeim tilgangi að rekstraraðili greiði lögboðna skatta og gjöld er eindregið mælt með því að sveitarfélög bregðist við ef þau fá upplýsingar af þessum toga og má þá hafa ofangreint verklag til viðmiðunar. Málin kunna þó að flækjast ef fyrir liggur að starfsemi er í andstöðu við skipulag eða húsnæði er ekki hæft til gististarfsemi, s.s. ef eldvörnum er ábótavant. Í slíkum tilvikum er edlilegt að sveitarfélag beiti sér fyrir því að starfsemi verði stöðvuð enda fer hún fram án rekstrarleyfis og ekki líkur á að slíkt leyfi verði veitt.

Ný löggjöf um heimagistingu tekur gildi 1. janúar 2017

Hinn 31. maí 2016 voru samþykktar á Alþingi [breytingar á lögum um veitingastaði, gististaði og skemmtanahald](#). Hin nýja löggjöf mun ekki taka gildi fyrr en 1. janúar 2017. Þangað til er sveitarfélögunum nauðsynlegt að fá leiðbeiningar um hvernig taka skuli á núverandi ástandi og þar til lögin taka gildi, enda ýmsir ferðaþjónustuaðilar sem þegar eru farnir að taka við bókunum frá ferðamönnum fyrir næsta ár.

Lögfræðingar sambandsins áréttu að þangað til breytingar á lögum um veitingastaði, gististaði og skemmtanahald taka gildi þann 1. janúar 2017, ber að afla rekstrarleyfis vegna heimagistingar í flokki I, samkvæmt gildandi lögum nr. 85/2007. Hvað varðar síðan álagningu fasteignaskatts er edlilegt að sveitarfélögin líti til þeirra sjónarmiða sem fram koma í greinargerð með nýjum lögum. Þar kemur fram að markmiðið með breyttri löggjöf sé að ná til starfsemi sem verður ekki talin atvinnustarfsemi í raun. Heimagisting í flokki I, er því innan skilgreindra marka ekki atvinnurekstur og falli þar af leiðandi ekki í gjaldflokk C, sbr. 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga.

Í nýju löggjöfinni eru flokkar gististaða og mörk þeirra á milli skýrð nánar. Á meðal þeirra breytinga sem finna má í nýrri löggjöf eru:

- a. Gististaðir eru skilgreindir þar sem boðin er gisting að hámarki 30 daga samfleytt hjá sama aðila. Gisting til lengri tíma en 30 daga fellur þá undir húsaleigulög nr. 36/1994.
- b. Gistiflokkurinn „heimagistingar“ nær einungis til einstaklinga sem hyggjast leigja út lögheimili sitt og/eða eina aðra fasteign í sinni eigu sem viðkomandi nýtir persónulega.

¹ Í niðurstöðu héraðsdóms í því máli segir m.a.: Samkvæmt framansögðu er því ekki fallist á að þau sjónarmið sem teft er fram af hálfu aðalstefnanda, sem m. a. byggjast á skipulagssjónarmiðum, girði fyrir að aðalstefndu fái að greiða fasteignaskatt af sínu íbúðarhúsnæði í sama gjaldflokki og aðrir eigendur sambærilegs íbúðarhúsnæðis í bæjarfélaginu. Aðalstefndu nýta eignarhlutann raunverulega sem íbúðarhúsnæði og það er sú notkun sem ræður því í hvaða álagningarflokk fasteignin lendir. Það að aðalstefndu sóttu ekki um leyfi til að breyta umræddu húsi í íbúð haggar ekki þessari niðurstöðu. Þar vegur þyngra stjórnarskrárvarinn réttur borgaranna til að ráða eigin búsetu svo og framangreind sjónarmið um að raunveruleg nýting fasteignar ráði skattlagningu fasteigna.

² Í forsendum úrskurðarins var vísað til þess að um væri að ræða atvinnuhúsnæði á skipulögðu athafnasvæði og með mannvirkjalögum og nýrri byggingarreglugerð væru gerðar strangari kröfur en áður um að afla þurfi byggingarleyfis til breyttrar notkunar húsnæðis. Þá væru engir íbúar með skráð lögheimili í húsnæðinu.

Heimilt verður að leigja út viðkomandi eignir samanlagt í allt að 90 daga á ári hverju eða þar til viðkomandi nær leigutekjum sem nema brúttó 2 milljónum króna.³

- c. Einstaklingar sem ætla að bjóða upp á heimagistingu þurfa að skrá sig á vef sýslumanna og staðfesta að þeir uppfylli ákveðnar kröfur um brunavarnir, ástand og samþykkt eignar sem íbúðarhúsnæðis. Fyrir skráningu verður greitt árgjald 8.000 kr.
- d. Einstaklingar sem skrá sig þurfa enn fremur að skila sýslumanni árlega nýtingaryfirliti og/eða tekjuyfirliti ásamt því að fá úthlutað skráningarnúmeri sem ber að birta og nota í allri markaðssetningu og eins ber að merkja viðkomandi húsnæði með númerinu.
- e. Þeir aðilar sem eru í dag skráðir með rekstrarleyfi fyrir gististaði í flokki I, heimagisting, munu halda leyfi sínu út gildistíma þess. Að loknum gildistíma þarf að sækja um nýtt leyfi og þá mögulega í flokki II ef rekstur uppfyllir ekki lengur skilyrði flokks I.

Í nefndaráli atvinnuveganefndar Alþingis voru enn fremur lagðar til nokkrar breytingar á frumvarpinu. Þannig má ekki leigja húsnæði út lengur en í 90 daga samtals á hverju almanaksári. Heildartíminn er því umræddur dagafjöldi hvort sem viðkomandi leigir út eina eða tvær fasteignir. Þá lagði nefndin til að mælt yrði fyrir um að húsnæði þar sem boðið er upp á heimagistingu teljist ekki vera atvinnuhúsnæði í skilningi 1. gr. laga um tekjustofna sveitarfélaga. Það er því vilji löggjafans að húsnæði sem heimagisting fer fram í, eins og það hugtak er skilgreint í nýjum lögum, teljist ekki vera atvinnuhúsnæði.

Þeir aðilar sem uppfylla skilyrði laganna þurfa því framvegis, þ.e. eftir gildistöku laganna 1. janúar 2017, ekki að afla rekstrarleyfis til að leigja út heimili sitt og fara í gegnum það umsagnarferli sem lögin gerðu almennt ráð fyrir heldur nægir að tilkynna um starfsemi til sýslumanns. Aðilum ber þó að uppfylla kröfur um brunavarnir sem fram munu koma í reglugerð, svo sem varðandi fjölda reykskynjara og annarra brunavarna. Þá er gististarfsemi, þar með talin heimagisting, starfsleyfisskyld samkvæmt lögum um hollustuhætti og mengunarvarnir, nr. 7/1998, og því verður enn nauðsynlegt að afla sér starfsleyfis frá heilbrigðiseftirliti á viðkomandi svæði.

Íbúðir sem leigðar eru til ferðamanna

Í úrskurði yfirfasteignamatnefndar í máli nr. 4/2013⁴ kærði eigandi íbúðar sem leigð var til ferðamanna í nokkra daga í senn og með gilt rekstrarleyfi til slíkrar starfsemi ákvörðun Reykjavíkurborgar um álagningu fasteignaskatts í c-flokki. Byggði hann kærana m.a. á því að íbúðinni hefði í engu verið breytt en vegna tímabundinna starfa kæranda erlendis hafi hann fengið útgefið rekstrarleyfi fyrir íbúðagistingu. Í úrskurðinum segir:

Óumdeilt er að kærandi hefur boðið ferðamönnum gistingu í íbúð sinni gegn endurgjaldi og hefur hann til þess tilskilið rekstrarleyfi samkvæmt lögum nr. 85/2007. Af framlögðu yfirliti kæranda má greina að leigutími hefur ídulega verið nokkrir dagar í senn. Þannig verður hann að teljast hafa nýtt íbúð sína, sem ella félli undir undanþáguákvæði a-liðar, fyrir ferðaþjónustu í skilningi c-liðar 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995.

Í sama máli reyndi einnig á kröfu um að skipta álagningu í mismunandi gjaldflokka eftir tímabilum. Um það segir í úrskurðinum:

Skráður ábyrgðarmaður í rekstrarleyfi kæranda, tilkynnti til heilbrigðiseftirlits Reykjavíkurborgar á staðfestu afriti byggingarfulltrúa af teikningu íbúðar kæranda að um heilsársleigu væri að ræða. Í kjölfar þess var skráningu eignarinnar breytt en fasteignaskatturinn tekur mið af þessari breyttu skráningu og verður hærri álagning því rakin til framangreindrar tilkynningar til heilbrigðiseftirlitsins. Til þess að unnt sé að skipta álagningu og reikna eftir a- og c-lið verður að

³ Rétt er að taka fram að samhlíða hefur verið samþykkt breyting á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Þar er veltumörkum skattskyldu og fjárhæðarmörkum uppgjörstímabíla breytt á þann hátt að skylda til að innheimta virðisaukaskatt hefjist þegar tekjur ná 2.000.000 kr. í stað 1.000.000 kr. sem áður var.

⁴ <http://www.urskurdir.is/innanrikisraduneyti/yfirfasteignamatnefnd/nr/6406>

tilgreina aðgreind tímabil útleigu og tímabil eigin notkunar sérstaklega til heilbrigðiseftirlits viðkomandi sveitarfélags fyrirfram.

Dæmi munu vera um að ferðaþjónustuaðilar leigi íbúðir til útleigu fyrir ferðamenn hluta úr ári. Ef t.d. er gerður leigusamningur um slíka notkun húsnæðis á þriggja mánaða tímabili ætti sveitarfélag að leggja á fasteignaskatt skv. c-flokki fyrir þann hluta ársins. Mun flóknara er hins vegar að verða við óskum fasteignareigenda um hlutfallslega álagningu fasteignaskatts ef íbúð eða sumarhús er boðið til útleigu árið um kring þótt raunverulegur fjöldi gistinátta reynist vera takmarkaður innan ársins, sbr. úrskurð yfirfasteignamatsefndar í máli nr. 18/2015.⁵

Vert er að nefna að lokum úrskurði yfirfasteignamatsefndar í málum nr. 5/2014 og 10/2006 en þar var deilt um álagningu fasteignaskatts á húsnæði sem skráð var sem atvinnuhúsnæði (í síðara tilvikinu gistiheimili) í fasteignaskrá en hafði verið breytt í litlar íbúðir sem leigðar voru einstaklingum til langs tíma í senn. Ekki hafði verið sótt um byggingarleyfi fyrir breyttri notkun húsnæðisins. Niðurstaða nefndarinnar í síðarnefnda málinu var svohljóðandi:

Þótt íbúðirnar uppfylli ekki að öllu leyti kröfur byggingarreglugerðar, skipulag svæðisins geri ekki ráð fyrir íbúðarbyggð og eignin sé skráð sem gistiheimili í skrá Fasteignamatsefndar ríkisins leiðir það ekki til annarrar niðurstöðu eins og háttad er raunverulegri notkun hennar, sbr. hrd. 5. október 2006 í máli nr. 85/2006. Fasteignin skal því skattlögð samkvæmt a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 miðað við núverandi notkun hennar sem íbúðarhúsnæðis.

Gagnstæð niðurstaða varð hins vegar í fyrrnefndum úrskurði yfirfasteignamatsefndar nr. 10/2014. Í forsendum úrskurðarins var vísað til þess að um væri að ræða atvinnuhúsnæði á skipulögðu athafnasvæði og með mannvirkjalögum og nýrri byggingareglugerð væru gerðar strangari kröfur en áður um að afla þyrfti byggingarleyfis til breyttrar notkunar húsnæðis. Með vísan til framangreindra forsenda og að því virtu að engir íbúar voru með skráð lögheimili í húsnæðinu var kröfu kæranda um breytingu á skattlagningu fasteignar, sem var skráð sem skrifstofuhúsnæði en hafði verið breytt í litlar íbúðir, úr c-flokki í a-flokk var hafnað. Verður að telja að sú úrskurður hafi nokkurt fordæmisgildi m.a. varðandi íbúðir sem lögaðili leigir út í skammtímaleigu.

Orlofshús sem leigð eru til stéttarfélaga

Dæmi eru um að einstaklingar og lögaðilar leigi sumarhús sín út til stéttarfélaga til ákveðins tíma. Álitamál hafa risið um hvort slík leiga teljist ferðaþjónusta og falli þar með í c-flokk fasteignaskatts. Á þetta reyndi í dómi Hæstaréttar í máli nr. 197/2005, Grímsnes- og Grafningshreppur gegn Blikási ehf. Þar segir m.a. í niðurstöðu Hæstaréttar:

„Áfrýjandi reisir málsókn sína á því að húsin sjö verði ekki skattlögð sem sumarbústaðir samkvæmt a. lið framangreinds ákvæðis þar sem stefndi noti þau ekki sem slík heldur leigi þau stéttarfélögum til eins árs í senn í hagnaðarskyni. Fasteignir sem ætlaðar séu til atvinnureksturs falli allar undir b. lið þessa ákvæðis [nú c-liður]. Verði aftur á móti litið svo á að hér sé um sumarbústaði að ræða verði að meta rekstur stefnda sem ferðaþjónustu í skilningi b. liðar. Stefndi heldur því hins vegar fram að eins og fram komi í leigusamningum sé rekstur hans venjuleg eignaleiga á sumarbústöðum sem skattlögð verði samkvæmt framangreindum a. lið 3. mgr. 3. gr.

...Sumarbústaðir eru meðal þeirra eigna sem falla undir a. lið ákvæðisins. Samkvæmt b. lið þess er þó undantekning frá því gerð séu bústaðirnir ætlaðir til ferðaþjónustu. Ársleiga á sumarbústað þarf ekki að vera ferðaþjónusta þótt bústaður verði síðan notaður í þeim tilgangi af leigutaka, hvað þá þegar hann er notaður af stéttarfélögum fyrir félaga sína eins og hér var raunin. Til þess að ársleiga á sumarhúsum verði talin falla undir b. lið [nú c-lið] 3. mgr. 3. gr. hefði þurft að taka það skýrlega fram

⁵ Í niðurstöðu úrskurðar yfirfasteignamatsefndar segir m.a.: Samkvæmt fyrirliðgjandi yfirliti kæranda virðist vera um heilsársleigu til ferðamanna að ræða, en þar var sumarhúsið leigt nokkra daga í senn yfir mest allt árið. Þá er jafnframt tilgreint í lýsingu eignarinnar á vefsíðunni www.airbnb.is að eignin sé í boði fyrir ferðamenn allt árið um kring („[i]t's open year-round for travelers“). Hvorki í gögnum málsins né á umræddri vefsíðu er gerð frekari aðgreining af hálfu kæranda í tímabil útleigu annars vegar og tímabil eigin notkunar hins vegar. Er því ekki unnt að fallast á kröfu kæranda að skipta eigi álagningu téðs sumarhúss og reikna eftir a- og c-lið 3. mgr. 3. gr., sbr. 6. gr. laga nr. 4/1995.

í ákvæðinu. Þar sem það er ekki gert og stefndi verður ekki með góðu móti talinn veita ferðaþjónustu, svo sem það hugtak er almennt skilið, verður að hafna því að leiga hans á sumarbústöðunum verði fellð undir b. lið ákvæðisins.“

Með vísan til niðurstöðu Hæstaréttar má álykta að leggja þurfi mat á það hvort leiga orlofshúsa til þriðja aðila, svo sem stéttarfélaga, teljist ferðaþjónusta en til þess að leggja á fasteignaskatt skv. c-flokki þurfi þó meira að koma til en eingöngu leiga á einum eða fleiri bústöðum til slíks aðila.

Hvað varðar hins vegar sumarbústaði í eigu einstaklinga sem framleigðir eru til eignaleiga á grundvelli leigusamnings, sem sér síðan um að leigja út til ferðamanna yfir fyrirfram skilgreint tímabil, vísast til úrskurðar yfirfasteignamatsnefndar í máli nr. 1/2016. Niðurstaða í því máli var að skipting fasteignagjalda, þ.e. tíu mánuði ársins samkvæmt a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 og síðan tvo mánuði ársins samkvæmt c-lið sömu lagagreinar, gengi ekki gegn ákvæðum laganna. Lög nr. 4/1995 geri ráð fyrir að heimilt sé að endurákværða sveitarsjóðsgjöld, sbr. 2. mgr. 32. gr. laganna og það fyrirkomulag að eigendur geti tilkynnt í lok hvers árs hvernig aðgreiningu útleigutímabila vegna sumarbústaða hafi verið háttáð á árinu, er að mati yfirfasteignamatsnefndar andstætt lögum nr. 4/1995 og jafnræðisreglu stjórnsýslulaga, sbr. ákvæði 11. gr. laganna.

Ýmis takmarkatilvik

Í fyrirspurnum til sambandsins hefur verið bent á ýmis tilvik sem geta talist á gráu svæði við álagningu fasteignaskatts. Má sem dæmi nefna reidhallir og hesthús sem tengjast hestaleigum sem starfræktar eru á bújörðum. Ekki er hægt að vísa til úrskurða um skattfrákvæmd en í svörum lögfræðinga sambandsins hefur verið bent á að hrossarækt falli undir landbúnað samkvæmt lögum og því sé rétt niðurstaða líklega sú að skattleggja slík mannvirki skv. a-flokki, þótt húsnæði fyrir gistingu og veitingarekstur á sömu jörðum sé sett í c-flokk.

Eflaust má finna dæmi um jarðir þar sem enginn hefðbundinn landbúnaður er stundaður en í staðinn eru meira og minna öll mannvirki nýtt í þágu ferðaþjónustu. Áhugavert væri að heyra um það frá sveitarfélögum hvort álagning slíkra mannvirkja er í a- eða c-flokki.

Leiðbeiningar um málskotsleið

Fjallað er um málskotsleiðir í 4. gr. laga um tekjustofna sveitarfélaga. Gera verður greinarmun á því hvort ágreiningur varðar gjaldskyldu eða gjaldstofn. Er kveðið á um það í lögnum að yfirfasteignamatsnefnd fjallar um ágreining um gjaldskyldu, en undir það falla m.a. álitamál um gjaldflokk (a- eða c-flokkur). Þjóðskrá Íslands fjallar hins vegar um ágreining um gjaldstofn, en undir það getur t.d. fallið ákvörðun byggingarfulltrúa um skiptingu húsnæðis í mismunandi gjaldflokka. Niðurstöðu þjóðskrár má síðan skjóta til yfirfasteignamatsnefndar.

Mikilvægt er að í tilkynningum til gjaldenda komi fram leiðbeiningar um málskotsleiðir því ella er hætt á því að kærufrestur lengist.

Samþykktir sveitarfélaga um gatnagerðargjald

Ástæða þykir til að vekja athygli sveitarfélaga á [úrskurði innanríkisráðuneytisins frá janúar 2014](#) um álagningu gatnagerðargjalds á íbúðir til útleigu fyrir ferðamenn. Samþykkt viðkomandi sveitarfélags var gölluð að því leyti að ekki var gert ráð fyrir gjaldflokknum *þjónustuhúsnæði* og var niðurstaða ráðuneytisins sú að leggja bæri á gjald skv. gjaldflokknum *annað húsnæði* frekar en að fella húsnæðið undir flokkinn *verslunar- og skrifstofuhúsnæði*. Í úrskurðinum túlkaði ráðuneytið gjaldskrána samkvæmt orðanna hljóðan og taldi orðalag þess liðar gjaldskrárinnar, sem ákvörðun um álagningu var reist á, þar sem eingöngu var tilgreint verslunar- og skrifstofuhúsnæði, ekki rúma þá tegund húsbýggingar sem um ræðir.

Samkvæmt stikkprufu virðist vera talsvert um að samþykktir sveitarfélaga séu haldnar sama ágalla og eru sveitarfélögin eindregið hvött til þess að fara yfir sínar samþykktir og bæta úr ef þörf krefur.

Að lokum

Þar sem búast má við því að frekari spurningar og ábendingar muni berast um framangreint er þetta skjal merkt 3. útgáfa og eru þeir sem vinna með þessi mál hjá sveitarfélögum hvattir til þess að senda sambandinu erindi um atriði sem væri hægt að skýra betur. Best er að senda erindi og fyrirspurnir á netfangið gudjon.bragason@samband.is.

GB/VÓHS