

Úrskurður yfirfasteignamatsnefndar 16. maí 2022 í máli nr. 1/2022.
Fasteign: Dælustöðvarvegur 6, Mosfellsbæ, fnr. 208-4885.
Kærufni: Gjaldflokkur.

Árið 2022, 16. maí, var af yfirfasteignamatsnefnd í máli nr. 1/2022 kveðinn upp svohljóðandi

ÚRSKURÐUR

Með erindi, dags. 11. janúar 2022, kærðu Veitur ohf., kt. 501213-1870, Bæjarhálsi 1, Reykjavík, ákvörðun Mosfellsbæjar frá 21. október 2021 varðandi endurákvörðun fasteignaskatts fyrir árin 2016 - 2021 vegna fasteignar kæranda að Dælustöðvarvegi 6, Mosfellsbæ, fnr. 208-4885.

Með tölvubréfi, dags. 13. janúar 2022, óskaði yfirfasteignamatsnefnd eftir umsögn Mosfellsbæjar vegna kærunnar. Umbeðin umsögn sveitarfélagsins barst nefndinni með bréfi, dags. 27. janúar 2022.

Með tölvubréfi, dags. 28. janúar 2022, var umsögn Mosfellsbæjar send kæranda og honum gefinn kostur á að gera við hana athugasemdir. Athugasemdir kæranda bárust með bréfi, dags. 4. febrúar 2022.

Með tölvupósti, dags. 26. apríl 2022 óskaði yfirfasteignamatsnefnd eftir frekari upplýsingum vegna málsins frá kæranda og Mosfellsbæ. Umbeðnar upplýsingar og gögn bárust frá Mosfellsbæ 28. apríl 2022 og frá kæranda þann 6. maí 2022.

Málið var tekið til úrskurðar 16. maí 2022.

I. Málavextir

Kærandi er eigandi fasteignarinnar að Dælustöðvarvegi 6, Mosfellsbæ, en átta matseiningar eru skráðar á fasteignina, þ.e. dælustöðvarhús, vörugeymsla, jarðhiti, dæluhús, aðveitustöð, gasskilja og spennahús.

Með tölvupósti Orkuveitu Reykjavíkur til Mosfellsbæjar þann 7. apríl 2021 var vakin athygli á því að fasteignaskattur vegna jarðhitahlunninda fasteignarinnar að Dælustöðvarvegi 6, Mosfellsbæ hefði verið ákvarðaður samkvæmt c-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga en ekki samkvæmt a-lið sömu lagagreinar eins og Orkuveita Reykjavíkur taldi að bæri að gera. Var af þeim sökum farið fram á endurgreiðslu oftekens fasteignaskatts af hlunnindunum.

Mosfellsbær svaraði erindinu 12. apríl 2021 þar sem fram kom að sveitarfélagið teldi að álagning fasteignaskatts vegna eignarinnar hefði verið með réttum hætti. Sama dag vakti Orkuveita Reykjavíkur athygli Mosfellsbæjar á því að á heimasíðu sveitarfélagsins kæmi fram að hlunnindi væru í A-skattflokk en ekki C-skattflokk auk þess sem bent var á að önnur sveitarfélög á veitusvæði Orkuveitu Reykjavíkur flokkuðu hlunnindi alltaf í A-skattflokk.

Þann 12. júlí 2021 barst Orkuveitu Reykjavíkur tölvupóstur frá Mosfellsbæ þar sem fram kom sú afstaða sveitarfélagsins að haga ætti álagningu fasteignagjalda vegna fasteignarinnar samkvæmt c-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 og ætti það einnig við um þau jarðhitahlunnindi sem fylgdu fasteigninni en jarðhitinn væri nýttur til iðnaðarnota. Vísað var til þess að nýting jarðhitans færi fram með mannvirkjum kæranda og væri hluti þeirra réttinda sem þeim fylgja. Byggðist afstaða sveitarfélagsins m.a. á því að ákvæði a-liðar 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 fæli í sér undantekningu frá þeirri meginreglu sem fram kæmi í c-lið sama lagaákvæðis og að almennt bæri að túlka undantekningar-ákvæði sem þessi þröngt.

Með bréfi kæranda til Mosfellsbæjar þann 8. október 2021 var gerð krafa um að sveitarfélagið endurákvörðaði fasteignaskatt árána 2016-2021 vegna þeirra jarðhitahlunninda sem fylgja fasteign kæranda að Dælustöðvarvegi 8, Mosfellsbæ, fnr. 208-4885. Gerði kærandi kröfu um að endurákvörðun fasteignaskatts vegna jarðhitaréttindanna miðaðist við ákvæði a-liðar 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 en ekki c-lið sömu lagagreinar eins og gert hafði verið fyrir áðurgreind ár. Erindi kæranda laut þannig einvörðungu að skatthlutfalli jarðhitaréttindanna en ekki var gerður ágreiningur um fasteignamat réttindanna.

Erindi kæranda var tekið fyrir á fundi bæjarráðs Mosfellsbæjar þann 21. október 2021 og var kröfu kæranda hafnað með vísáð til fyrri afgreiðslu sveitarfélagsins. Vísáð var til þess að Orkuveita Reykjavíkur hefði fyrr á árinu sent sveitarfélaginu fyrirspurn varðandi flokkun fasteignarinnar að Dælustöðvarvegi 6, Mosfellsbæ til gjaldflokks samkvæmt 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995. Sveitarfélagið hefði svarað því erindi með tölvupósti þann 12. júlí 2021 þar sem fram kom sú afstaða sveitarfélagsins að haga ætti álagningu fasteignaskatts vegna eignarinnar samkvæmt c-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 og ætti það einnig við um þau jarðhitahlunnindi sem fylgdu fasteigninni.

Bæjarstjórn Mosfellsbæjar staðfesti fyrrgreindra ákvörðun bæjarráðs frá 21. október 2021 á fundi sínum þann 27. október 2021.

Kærandi vill ekki una framangreindri ákvörðun sveitarfélagsins frá 27. október 2021 þar sem hafnað var erindi hans um endurákvörðun fasteignaskatts árána 2016 - 2021 vegna jarðhitahlunninda fasteignarinnar og hefur því kært hana til yfirfasteignamatsnefndar líkt og að framan greinir.

II. Sjónarmið kæranda

Kærandi gerir kröfu um að yfirfasteignamatsnefnd úrskurði að skatthlutfall fasteignaskatts vegna jarðhitaréttinda sem fylgja fasteigninni að Dælustöðvarvegi 6 í Mosfellsbæ skuli vera samkvæmt A-skattflokki og leggi fyrir bæjarstjórn Mosfellsbæjar að endurákvörðað fasteignaskatt árána 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 og 2021 miðað við skatthlutfall þess skattflokks.

Kærandi vísar til þess að kveðið sé á um álagningu fasteignaskatts í II. kafla laga nr. 4/1995 en samkvæmt 3. mgr. 3. gr. þeirra laga skuli sveitarstjórn fyrir lok hvers árs ákveða skatthlutfall fasteignaskatts næsta árs innan þeirra marka sem kveðið sé á um í þremur stafliðum málgreinarinnar, a-, b- og c-liðum. Flokkun í fyrrgreinda stafliði ráðist af tegundum eigna og notkun þeirra. Samkvæmt ákvæðinu geti skatthlutfall numið allt að 0,5% af fasteignamati eigna sem falla undir a-lið (A-skattflokk) en í þann skattflokk falli m.a. „öll hlunnindi“. Orðunum „öll hlunnindi“ hafi verið aukið við fyrrgreint lagaákvæði með 2. gr. laga nr. 144/2000 auk þess sem með þeim lögum hafi verið gerð sú breyting að allar jarðeignir skyldu falla í A-skattflokk óháð því hvort þær væru nytjaðar til landbúnaðar eða ekki. Í athugasemdum þess frumvarps sem varð að lögum nr. 144/2000 hafi m.a. komið fram að mismunandi álagningarprósentu fasteignaskatts á jarðeignir og hlunnindi eftir notum færi gegn jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar. Þar sem mikill meirihluta jarða og hlunninda hafi fram að því verið skattlagður samkvæmt a-lið 3. mgr. 3. gr. laganna hafi þótt rétt að taka af öll tvímæli og mæla fyrir um að öll slík fasteignaréttindi skyldu falli undir það ákvæði. Kærandi telur samkvæmt framansögðu það hafið yfir allan vafa að öll hlunnindi eigi að falla í A-skattflokk óháð notum þeirra.

Þá bendir kærandi á að stofn til ákvörðunar fasteignaskatts sé fasteignamat hverrar skráningareindar (matseiningar) fasteignar samkv. 2. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995. Ef afnotum matseiningar sé þannig háttáð

Úrskurður yfirfasteignamatsnefndar 16. maí 2022 í máli nr. 1/2022.
Fasteign: Dælustöðvarvegur 6, Mosfellsbæ, fnr. 208-4885.
Kærufni: Gjaldflokkur.

að fasteignaskattur af henni falli undir fleiri en einn gjaldflokk (skatthlutfall) skuli skipta matsverðinu milli gjaldflokka samkvæmt 6. gr. sömu laga.

Hugtakið fasteign sé skilgreint í 1. mgr. 3. gr. laga nr. 6/2001 um skráningu og mat fasteigna, sem afmarkaður hluti lands, ásamt lífrænum og ólífrænum hlutum þess, réttindum sem því fylgja og þeim mannvirkjum sem varanlega séu við landið skeytt. Samkvæmt 2. og 3. gr. laganna skuli skrá og meta hverja fasteign, hluta hennar og þau mannvirki sem á henni eru. Hlunnindi og önnur réttindi myndi sérstakar skráningareindir sem meta skuli fasteignamati samkvæmt ákvæðum f- og g-liða 2. mgr. 3. gr. laga nr. 6/2001. Í 2. tölul. 7. gr. reglugerðar nr. 406/1978 um fasteignaskráningu og fasteignamat, sé jafnframt mælt fyrir um að hlunnindi skuli metin sérstaklega. Jarðhiti sé meðal þeirra hlunninda sem skuli metin samkvæmt 5. tölul. 7. gr. reglugerðarinnar. Þau jarðhitaréttindi sem hér um ræðir hafi á árunum 2016 - 2021 verið metin sérstaklega, þ.e. sem sérstök skráningareind (matseining) til ákvörðunar á fasteignaskatti. Fasteign kæranda að Dælustöðvarvegi 6, Mosfellsbæ sé auðkennd með fasteignanúmerinu F208-4885 í lögboðinni fasteignaskrá Þjóðskrár Íslands og jarðhitahlunnindin sem henni fylgja séu merkt sem matseining 07.

Kærandi telur það hafið yfir allan vafa að rangar og ólögmetar ákvarðanir bæjarstjórnar Mosfellsbæjar á árunum 2016 - 2021 hafi gert honum að greiða fasteignaskatt samkvæmt skatthlutfalli C-skattflokks af fasteignamatsverði þeirra jarðhitahlunninda sem fylgja afmarkaða landinu að Dælustöðvarvegi 6, Mosfellsbæ en skattleggja hafi átt hlunnindin samkvæmt skatthlutfalli A-skattflokks.

Að mati kæranda gætir mikils misskilnings í tölvupósti Mosfellsbæjar til Orkuveitu Reykjavíkur frá 13. júlí 2021. Ábendingar Orkuveitu Reykjavíkur hafi snúið að matseiningunni jarðhita en ekki að matseiningum mannvirkja á hinum afmarkaða hluta lands, hvorki dæluhúsi né öðrum mannvirkjum. Jarðhiti falli undir skilgreiningu fasteignar í lögum nr. 6/2001 sem réttindi tengd afmörkuðum hluta lands, þ.e. sem hlunnindi en ekki sem mannvirki sem varanlega séu skeytt við landið. Jarðhiti telst til hlunninda sem mynda sérstaka skráningareind (matshluta) og fylgi afmörkuðum hluta lands, eins og önnur hlunnindi, en ekki mannvirkjum á landinu, samkvæmt skilgreiningu fasteignar í 1. mgr. 3. gr. laga nr. 6/2001. Jarðhita beri eins og önnur hlunnindi að flokka í A-skattflokk óháð nýtingu, samkvæmt ótvíræðu orðalagi ákvæðis a-liðar 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995.

Kærandi telur að í 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 sé skýrt kveðið á um hvers konar eignir falli undir a- og b-liði málsgreinarinnar. Undir c-lið málsgreinarinnar falli mannvirki, önnur en þau sem tiltekin séu í a- og b-liðum, ásamt lóðarréttindum þeirra. Í 4. gr. reglugerðar nr. 1160/2005 um fasteignaskatt sé umfjöllun um mannvirki og lóðarréttindi þeirra sem falla undir c-lið. Séu þar tiltekin iðnaðar-, skrifstofu- og verslunarhúsnæði, fiskeldismannvirki, veiðihús og mannvirki sem nýtt séu fyrir ferða-þjónustu, að meðtöldum lóðum og lóðarréttindum. Engin hlunnindi falli undir c-lið málsgreinarinnar. Hvaða hlunnindi varði geti c-liður því ekki á nokkurn hátt talist vera meginregla gagnvart a-lið.

III. Sjónarmið sveitarfélagsins Mosfellsbæjar

Af hálfu Mosfellsbæjar er þess aðallega krafist að kröfum kæranda verði hafnað og að ákvörðun sveitarfélagsins um álagningu fasteignaskatts á jarðhita sem fylgir fasteigninni að Dælustöðvarvegi 6, Mosfellsbæ í samræmi við c-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 standi óröskuð. Til vara, ef fallist verði á kröfu kæranda um að flokka jarðhita undir a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995, er þess krafist að endurgreiðsla oftekens fasteignaskatts afmarkist við fjögur ár í samræmi við lög nr. 150/2007 um fyrningu kröfuréttinda og lög nr. 150/2019 um innheimtu opinberra skatta og gjalda.

Sveitarfélagið vísar til þess að kveðið sé á um álagningu fasteignaskatts í II. kafla laga nr. 4/1995. Samkvæmt 1. mgr. 3. gr. laganna skuli árlega leggja fasteignaskatt á allar fasteignir sem metnar séu fasteignamati 31. desember á næstliðnu ári samkvæmt fasteignaskrá. Sveitarstjórn annist álagningu fasteignaskatts og það sé hlutverk hvers og eins sveitarfélags að ákvarða undir hvaða gjaldflokk 3. mgr. 3. gr. laganna beri að heimfæra fasteignir innan staðarmarka þess. Slík gjaldflokkun ráðist af tegundum eigna og notkun þeirra. Fasteignir sem falli undir a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 séu íbúðir og íbúðarhús ásamt lóðarréttindum, erfðafestulönd í dreifbýli og jarðeignir, útihús og mannvirki á bújörðum sem tengd séu landbúnaði, öll hlunnindi og sumarbústaðir ásamt lóðarréttindum. Undir c-lið 3. mgr. 3. gr. laganna falli allar aðrar fasteignir, s.s. iðnaðar-, skrifstofu- og verslunarhúsnæði auk réttinda sem þeim fylgja. Stofn til ákvörðunar fasteignaskatts sé fasteignamat hverrar skráningareindar fasteignar, samkvæmt 2. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995. Ef afnotum matseiningar sé þannig háttáð að fasteignaskattur af henni falli undir fleiri en einn gjaldflokk skuli skipta matsverðinu á milli gjald-flokka, samkvæmt 6. gr. sömu laga. Hverja fasteign, hluta hennar og mannvirki á henni skuli skrá og meta samkvæmt 2. og 3. gr. laga nr. 6/2001 og hafi slíkt verið gert varðandi fasteignina að Dælustöðvarvegi 6, Mosfellsbæ en þar séu jarðhitaréttindin skráð sem sérstök skráningareind í fasteignaskrá.

Bent sé á að fyrir gildistöku laga nr. 144/2000 hafi jarðeignir og hlunnindi þeirra verið talin falla undir a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 ef þær voru nytjaðar til landbúnaðar og hlunnindin þar með nýtt til hagsbóta búrekstrinum. Af athugasemdum með því frumvarpi sem varð að lögum nr. 144/2000 sé ljóst að hugtakið hlunnindi í skilningi a-liðar 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 taki til réttinda sem fylgi jörðum. Hugtakið jörð sé ekki sérstaklega skilgreint í lögum nr. 4/1995 en samkvæmt jarðalögum nr. 81/2004 merki jörð land með ákveðnum landamerkjum eða með ákveðnum tún- og engjamerkjum ef um sé að ræða jörð eða hjáleigu sem hafi sameiginlegt beitarland með annarri jörð eða jörðum. Það gildi þó ekki um lóðir undir sumarbústaði án tillits til þess hvort þær séu í skipulögðu sumarbústaðahverfi og heldur ekki landspildur á svæðum sem skipulögð hafa verið fyrir aðra starfsemi en landbúnað. Því byggi sveitarfélagið á því að leggja verði framangreinda skilgreiningu jarðalaga á hugtakinu jörð til grundvallar við túlkun á a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995.

Sveitarfélagið vekur athygli á því að í skipulagslögum nr. 123/2010 sé að finna skýran lagagrunn sem skilgreini notkun eigna. Á grundvelli þeirra séu staðfestar skipulagsáætlanir, s.s. deiliskipulag og aðalskipulag, sem skilgreini nánar notkun eigna innan tiltekinna svæða sveitarfélags. Í aðalskipulagi Mosfellsbæjar 2011-2030 sé Dælustöðvarvegur 6 á skilgreindu iðnaðarsvæði innan þéttbýlis. Þá sé enn fremur vert að nefna að starfsemi kæranda sé talin falla undir iðnaðarsvæði, sbr. f-lið 6.2. gr skipulagsreglugerðar nr. 90/2013. Þannig sé það hafið yfir allan vafa að umrædd lóð geti ekki talist til jarðar í skilningi a-liðar 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 heldur sé hún skipulagt iðnaðarsvæði og nýting lóðarinnar í samræmi við það. Í c-lið 3. mgr. 3. gr. laganna sé tilgreint að fasteignir sem nýttar séu í iðnaði og öðrum atvinnurekstri falli þar undir án þess að um tæmandi talningu sé þar um að ræða. Fyrir

liggi að umrædd jarðhitaréttindi séu nýtt til umfangsmikillar og verðmætrar hitaveitu. Ekki sé á neinn hátt unnt að bera þá starfsemi saman við þá starfsemi og nýtingu sem jafnan fari fram á jörðum sem tiltekin hlunnindi kunni að tilheyra. Þá sé einnig vert að benda á að í c-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 sé gert ráð fyrir að allar aðrar fasteignir en þær sem taldar séu upp í a-lið og b-lið sama lagaákvæðis falli undir ákvæðið. Er a-liður þannig undantekning frá þeirri meginreglu að fasteignir falli almennt undir c-lið sama ákvæðis en slíkar undantekningar beri að túlka þröngt.

Að framgreindu virtu fellst sveitarfélagið ekki á að jarðhitaréttindi sem fylgja fasteign kæranda falli undir upptalningu a-liðar 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995. Af því leiðir að jarðhitaréttindin verði flokkuð sem allar aðrar fasteignir samkvæmt c-lið sama lagaákvæðis enda tengist jarðhitaréttindin með ótvíræðum hætti þeirri iðnaðar- og atvinnustarfsemi sem kveðið sé á um í c-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995.

Verði fallist á kröfu kæranda um að jarðhitaréttindin falli undir a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 telur Mosfellsbær að ekki sé hægt að krefja sveitarfélagið um endurgreiðslu oftekinna skatta lengra aftur í tímann en sem nemur fjórum árum í samræmi við 3. gr. laga nr. 150/2007 um fyrningu kröfuréttinda og 7. mgr. 8. gr. laga nr. 150/2019 um innheimtu opinberra skatta og gjalda.

IV. Athugasemdir kæranda

Kærandi bendir á að ágreiningur málsins sé sá hvort undir a-lið eða c-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 falli jarðhitaréttindi sem fylgi því afmarkaða landi sem auðkennt sé með heitinu Dælustöðvarvegur 6, Mosfellsbæ. Jarðhitaréttindin fylgi landinu og séu hluti fasteignarinnar, sbr. skilgreiningu á fasteign í 1. mgr. 3. gr. laga nr. 6/2001. Jarðhitaréttindin séu sérstök skráningareind fasteignarinnar.

Kærandi telur að skilningur Mosfellsbæjar á ákvæði a-liðar 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 sé rangur þar sem sveitarfélagið haldi því fram að hugtakið hlunnindi í ákvæðinu taki aðeins til hlunninda sem fylgi jörðum í skilningi jarðalaga nr. 81/2004. Bent sé á að í umræddum a-lið komi skýrt fram að undir hann heyri öll hlunnindi og í samræmi við það sé hlunninda ekki getið í öðrum staflaðum málsgreinarinnar. Orðunum „öll hlunnindi“ hafi verið aukið við a-liðinn með 2. gr. laga nr. 144/2000. Þá hafi jafnframt sú breyting verið gerð með 2. gr. laga nr. 144/2000 að allar jarðeignir skyldu falla undir a-lið óháð því hvort þær væru nytjaðar í landbúnaði eða ekki. Um tvær sjálfstæðar breytingar hafi verið að ræða, annars vegar að fella undir a-lið öll hlunnindi óháð nýtingu þeirra og hins vegar að fella undir a-lið allar jarðir óháð landbúnaðarnytjum. Hvorki orðalag ákvæðisins né lögskýringargögn styðji þann skilning Mosfellsbæjar að hugtakið hlunnindi í ákvæðinu eigi aðeins við um réttindi sem fylgi jörðum. Þvert á móti styðji lögskýringargögn ótvírætt þann skilning kæranda að orðin „öll hlunnindi“ eigi við um öll hlunnindi óháð nýtingu þeirra eða hvort þau tengist jörðum eða ekki.

Vísað sé til þess að um samsvarandi málsatvik hafi verið fjallað í dómum Hæstaréttar Íslands frá 18. júní 1999 í málum réttarins nr. 450 og 451/1998. Í þeim málum hafi verið deilt um skatthlutfall fasteignaskatts af laxveiðihlunnindum sem skilin höfðu verið frá aðliggjandi jörðum. Niðurstaða Hæstiréttar hafi verið sú að miða skyldi skattinn við skatthlutfall samkvæmt þágildandi a-lið 3. mgr. 3. gr. laga um tekjustofna sveitarfélaga. Með dómunum hnekkti Hæstiréttur ákvörðunum viðkomandi sveitarfélaga um að miða við herra skatthlutfall, sem tók til allra annarra fasteigna en þeirra sem féllu undir þágildandi a-lið 3. mgr. 3. gr. laganna og vísaði Hæstiréttur m.a. til jafnræðisreglu 11. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 niðurstöðu sinni til stuðnings. Þrátt fyrir að orðin „öll hlunnindi“ hafi ekki

verið í þágildandi ákvæði a-liðar 3.mgr. 3. gr. laga um tekjustofna sveitarfélaga ákvað Hæstiréttur m.a. með vísan til jafnræðissjónarmiða að hlunnindin féllu þar undir.

Þar sem öll hlunnindi falli undir a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 verði ekki séð að nokkur hlunnindi geti fallið undir c-lið sömu málsgreinar. Hvað hlunnindi varði geti c-liður því engan veginn talist meginregla gagnvart a-lið. Þá verði heldur ekki séð að reifun Mosfellsbæjar á greiningu landnota samkvæmt skipulagslögum geti haft þýðingu fyrir niðurstöðu þessa máls.

Kærandi bendir jafnframt á að verðmætaskapandi nýting jarðhitaréttinda komi fram í fasteignamatsefndi réttindanna samkvæmt 27. gr. laga nr. 6/2001 og 5. tölul. 7. gr. reglugerðar nr. 406/1978 og þar með í stofni fasteignaskatts samkvæmt 2. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995. Verðmætasköpun nýtingar ráði hins vegar engu um heimfærslu skráningareinda undir skatthlutföll fasteignaskatts samkvæmt 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995.

Kærandi væntir þess að yfirfasteignamatsefnd vísi frá varakröfu Mosfellsbæjar á þeirri forsendu að hún sé kærúmalinu óviðkomandi. Kærandi geri ekki kröfu í málinu um að yfirfasteignamatsefnd ákvarði endurgreiðslu oftekens fasteignaskatts enda sé slík ákvörðun ekki á valdsviði nefndarinnar. Krafa kæranda sé efnislega sú að nefndin úrskurði að ákvörðun fasteignaskatts vegna jarðhitaréttinda, sem tilheyra Dælustöðvarvegi 6, Mosfellsbæ, skuli vera samkvæmt því skatthlutfalli sem á árunum 2016-2021 giltu um skráningareindir fasteigna sem falla undir a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 og að lagt verði fyrir Mosfellsbæ að endurákværða fasteignaskatt þeirra ára samkvæmt því skatthlutfalli. Grundvöllur þess að sveitarfélaginu verði gert að endurákværða fasteignaskatt síðastliðinna sex ára sé hinn almenni tímarammi endurákværðana skatta. Af ákvæði 2. mgr. 32. gr. laga nr. 4/1995 sé ljóst að löggjafinn hafi gert ráð fyrir að sveitarsjóðsgjöld, þ.m.t. fasteignaskattur, yrðu endurákvörðuð reyndist frumálagning þeirra of há. Bæði ytri og innri samanburðarskýring leiði til beitingar ákvæða 101. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, um endurákvörðun fasteignaskatts, eftir því sem við geti átt. Þar sé kveðið á um heimild skattaðila til að fá skattákvörðun endurupptekna sex ár aftur í tímann.

V. Niðurstaða

I.

Álitaefni þessa máls snýr fyrst og fremst að því hvort fasteignaskattur jarðhitaréttinda kæranda, sem skráð eru sem sérstök skráningareind (matseining nr. 07) fasteignarinnar að Dælustöðvarvegi 6, Mosfellsbæ, skuli ákvörðuð samkvæmt a- eða c-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga. Telur kærandi að fasteignaskattur réttindanna skuli ákvarðaður samkvæmt a-lið fyrrnefnds lagaákvæði enda sé um hlunnindi að ræða sem falli ótvírætt falli undir áður nefndan staflið samkvæmt skýru orðlagi ákvæðisins. Mosfellsbær telur hins vegar að skattleggja beri fyrrgreind jarðhitaréttindi samkvæmt c-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 og vísar í því sambandi m.a. til þess að ekki sé um að ræða hlunnindi sem fylgi jörð, heldur jarðhitaréttindi á iðnaðarsvæði innan þéttbýlis sem nýtt séu í iðnaðar- og atvinnustarfsemi kæranda.

II.

Kveðið er á um álagningu fasteignaskatts í II. kafla laga nr. 4/1995. Samkvæmt 3. mgr. 3. gr. laganna er það í höndum viðkomandi sveitarstjórna að ákveða fyrir lok hvers árs skatthlutfall innan þeirra marka sem greinir í stafliðum a til c í ákvæðinu. Fasteignum skal skipt upp í þrjá gjaldflokka við álagningu

fasteignaskatts. Af fasteignum sem falla undir upptalningu í a-lið ákvæðisins skal skatturinn vera allt að 0,5% af álagningarstofni en samkvæmt b-lið og c-lið allt að 1,32% af öðrum fasteignum. Fasteignir sem falla undir a-lið ákvæðisins eru íbúðir og íbúðarhús ásamt lóðarréttindum, erfðafestu-lönd í dreifbýli og jarðeignir, útihús og mannvirki á bújörðum sem tengd eru landbúnaði, hesthús, öll hlunnindi og sumarbústaðir ásamt lóðarréttindum. Undir b-lið falla sjúkrastofnanir samkvæmt lögum um heilbrigðisþjónustu, skólar, heimavistir, leikskólar, íþróttahús og bókasöfn. Undir c-lið 3. mgr. 3. gr. falla allar aðrar fasteignir, svo sem iðnaðar-, skrifstofu- og verslunarhúsnæði, fiskeldismannvirki, veiðihús og mannvirki sem nýtt eru fyrir ferðaþjónustu. Ákvæði a-liðar 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995, sem fjallar m.a. um hlunnindi, er undantekningarákvæði eins og ákvæði b-liðar sömu greinar. Af orðalagi c-liðar 3. mgr. 3. gr. laganna verður ráðið að á allar aðrar fasteignir en þær sem sérstaklega eru taldar upp í stafliðum a og b verður lagður fasteignaskattur, allt að 1,32% af fasteignamati og lóðarréttindum. Þá er sveitarstjórnnum veitt heimild í 4. mgr. 3. gr. laganna til að hækka um allt að 25% hundraðshluta álagningu á þær eignir sem falla undir a- og c-lið 3. mgr. 3. gr. laganna.

III.

Samkvæmt 7. mgr. 2. gr. jarðalaga nr. 81/2004 er fasteign afmarkaður hluti lands ásamt lífrænum og ólífrænum hlutum þess, réttindum sem því fylgja og þeim mannvirkjum sem varanlega er við landið skeytt. Samhljóða skilgreiningu á fasteign er að finna í 1. mgr. 3. gr. laga nr. 6/2001 um skráningu og mat fasteigna. Hugtakið hlunnindi er hins vegar hvorki skilgreint í lögum nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga né lögum nr. 6/2001. Hugtakið er hins vegar skilgreint í 10. mgr. 2. gr. jarðalaga sem hvers konar auðlindir, nytjar aðrar en grasnytjar, lífræn og ólífræn efni og efnasambönd, villt dýr, plöntur, annað lífríki og önnur nýtanleg réttindi sem fylgja jörð. Jarðhitaréttindi falla að fyrrgreindri skilgreiningu hlunninda í jarðalögum. Yfirfasteignamatsefnadur telur að við afmörkun á inntaki hugtaksins hlunnindi sé eðlilegt að líta til fyrrgreindar skilgreiningar 10. mgr. 2. gr. jarðalaga.

Að mati yfirfasteignamatsefnadar verður hvorki ráðið af lögum nr. 6/2001 né lögum nr. 4/1995 að greinarmunur sé gerður á hlunnindum samkvæmt þeim lögum eftir því hvort þau fylgja jörðum eða hafa verið skilin frá þeim. Þá verður heldur ekki ráðið af framangreindum lögum að ætlun löggjafans hafi verið að gera greinarmun á hlunnindum eftir því hvort þau tilheyrðu jarðeignum sem nytjaðar væru til landbúnaðar eða ekki, né heldur hvernig nýtingu hlunnindanna væri almennt hátað, en það kann hins vegar að koma fram í fasteignamatsefndi hlunnindanna. Þannig verður ekki séð af ákvæði 3. gr. laga nr. 4/1995 að álagning fasteignaskatts af hlunnindum eigi að vera mismunandi í þessu tilliti enda engin slík aðgreining gerð í lagaákvæðinu, heldur þvert á móti er þar talað um „öll hlunnindi“. Því verður að telja að skattlagning hlunninda samkvæmt lögum nr. 4/1995 skuli vera sú sama óháð því hvort hlunnindin fylgi ákveðinni jarðeign eða ekki. Sú breyting sem gerð var á lögum nr. 4/1995 með 2. gr. laga nr. 144/2000 rennir einnig stoðum undir áðurnefnda niðurstöðu, en fyrrgreind lagabreyting var m.a. tilkomin vegna dóma Hæstaréttar Íslands frá 18. júní 1999 í málum réttarins nr. 451 og 452/1998 þar sem áhersla var m.a. lögð á jafnræðissjónarmið varðandi skattlagningu hlunninda. Hér er og til þess að líta að yfirfasteignamatsefnadur hefur úrskurðað að hlunnindi á borð við þau sem hér um ræðir skuli skattlögð samkvæmt a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995, sbr. t.d. vatnsréttindi til orkunýtingar í þágu Kárahnjúkavirkjunar í úrskurðum nefndarinnar 30. nóvember 2016 í málum nr. 12/2016 og 16/2016.

Með vísan til alls þess sem að framan er rakið telur yfirfasteignamatsefnadur að ákvarða beri fasteignaskatt á jarðhitaréttindi kæranda að Dælustöðvarvegur 6, Mosfellsbæ samkvæmt a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995.

IV.

Kærandi gerir kröfu um að yfirfasteignamatsefnd leggi fyrir bæjarstjórn Mosfellsbæjar að endurákvarða fasteignaskatt árána 2016 - 2021 miðað við skatthlutfall þess skattflokks sem fram kemur í a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995.

Eins og áður hefur komið fram er kveðið á um álagningu fasteignaskatts í II. kafla laga nr. 4/1995 og er það í höndum sveitarstjórna að ákveða skatthlutfall fasteigna innan þeirra marka sem greinir í staflidum a til c í 3. mgr. 3. gr. laganna. Verði ágreiningur um gjaldskyldu, þ. á m. skatthlutfall fasteigna, sker yfirfasteignamatsefnd úr þeim ágreiningi, sbr. 3. málslíð 3. mgr. 4. gr. sömu laga. Af kæru málsins verður ekki annað ráðið en að hún grundvallist á fyrrgreindu ákvæði 3. málslíðar 3. mgr. 4. gr. laga nr. 4/1995.

Ekki er kveðið á um kærufrest til æðra stjórnvalds í lögum nr. 4/1995 og fer því um hann samkvæmt 27. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993. Í 1. mgr. 27. gr. laganna segir að kára skuli borin fram innan þriggja mánaða frá því að aðila máls var tilkynnt um stjórnvaldsákvörðun, nema lög mæli á annan veg. Í 28. gr. sömu laga er síðan kveðið á um hvernig með skuli fara þegar kára berst að liðnum kærufresti. Í 1. mgr. ákvæðisins kemur fram að ef kára berst að liðnum kærufresti skuli vísa henni frá, nema afsakanlegt verði talið að káran hafi ekki borist fyrr, eða veigamiklar ástæður mæli með því að káran verði tekin til meðferðar. Í 2. mgr. þess segir svo að kæru skuli þó ekki sinnt ef meira en ár er liðið frá því að ákvörðun var tilkynnt aðila.

Kærufrestur vegna álagningar fasteignaskatts á jarðhitaréttindi kárandu að Dælustöðvarvegi 6, Mosfellsbæ á árunum 2016 - 2020 var löngu liðinn þegar kára barst yfirfasteignamatsefnd 11. janúar 2022. Kárandu var tilkynnt um álagningu fasteignaskatts gjaldárin 2016 - 2021 með álagningarseðlum fasteignagjalda þar sem meðal annars komu fram upplýsingar um gjaldflokkun og álagningarprösentu fasteignaskatts matseininga fasteignar kárandu að Dælustöðvarvegi 6, Mosfellsbæ. Hvorki á álagningarseðlum né í almennri tilkynningu sveitarfélagsins um álagningu fasteignagjalda á fyrrnefndum gjaldárum komu hins vegar fram upplýsingar um káruheimild eða kærufrest vegna álagningar gjaldanna sem þó hefði verið rétt að gera í samræmi við leiðbeiningarskyldu stjórnvalda samkvæmt 2. tölul. 2. mgr. 20. gr. stjórnslulaga. Þar sem fyrir liggur að meira en ár var liðið frá því að álagning fasteignaskatts vegna fasteignar kárandu fyrir árin 2016 - 2020 lá fyrir og var tilkynnt kárandu er kröfu kárandu vegna álagningar fasteignaskatts fyrir árin 2016 - 2020 vísað frá yfirfasteignamatsefnd, sbr. t.d. úrskurð yfirfasteignamatsefnadar í máli nr. 5/2019.

Álagning fasteignaskatts á jarðhitaréttindi kárandu að Dælustöðvarvegi 6, Mosfellsbæ vegna ársins 2021 var tilkynnt kárandu með álagningarseðli fasteignagjalda, dags. 20. janúar 2021. Eins og áður greinir verður ekki ráðið af álagningarseðlinum eða öðrum gögnum málsins að veittar hafi verið leiðbeiningar um káruheimild eða kærufrest í samræmi við 2. tölul. 2. mgr. 20. gr. stjórnslulaga. Fyrir liggur að kærandi gerði ekki athugasemdir við álagningu fasteignaskatts á jarðhitahlunnindi fasteignarinnar að Dælustöðvarvegi 6, Mosfellsbæ fyrr en með tölvupósti 8. október 2021, ef frá eru taldar athugasemdir sem móðurfélag kárandu, Orkuveita Reykjavíkur, kom á framfæri við sveitarfélagið Mosfellsbæ með tölvupósti 7. apríl 2021. Þegar kára barst yfirfasteignamatsefnd 11. janúar 2022 var því jafnframt liðinn kærufrestur vegna álagningar fasteignaskatts fyrir árið 2021. Yfirfasteignamatsefnd telur þó afsakanlegt að kára vegna gjaldársins 2021 hafi ekki borist nefndinni innan kærufrests þar sem telja verður að sveitarfélagið hafi vanrækt að veita kárandu leiðbeiningar um

Úrskurður yfirfasteignamatsnefndar 16. maí 2022 í máli nr. 1/2022.
Fasteign: Dælustöðvarvegur 6, Mosfellsbæ, fnr. 208-4885.
Kæruefni: Gjaldflokkur.

kæruheimild og kærufrest samkvæmt 20. gr. stjórnslulaga. Verður kröfu kæranda vegna álagningar fasteignaskatts fyrir árið 2021 því ekki vísað frá af þeim sökum, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 28. gr. stjórnslulaga.

V.

Með vísan til alls þess sem að framan er rakið er kröfu kæranda varðandi álagðan fasteignaskatt vegna þeirra jarðhitaréttinda kæranda sem skráð eru sem matseining 07 í fasteigninni að Dælustöðvarvegi 6, Mosfellsbæ, fnr. 208-2885, fyrir árin 2016 – 2020, vísað frá yfirfasteignamatsnefnd. Álagður fasteignaskattur vegna fyrrgreindra jarðhitahlunninda fyrir árið 2021 skal ákvarðaður samkvæmt a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995.

Úrskurðarorð

Kröfu kæranda, Veitna ohf., varðandi álagðan fasteignaskatt vegna jarðhitaréttinda að Dælustöðvarvegi 6, Mosfellsbæ (matseining 07), fnr. 208-4885, fyrir árin 2016 – 2020 er vísað frá yfirfasteignamatsnefnd.

Álagður fasteignaskattur vegna jarðhitaréttinda að Dælustöðvarvegi 6, Mosfellsbæ (matseining 07), fnr. 208-4885, fyrir árið 2021, skal ákvarðaður samkvæmt a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga.

Björn Jóhannesson

Axel Hall

Valgerður Sólmes