



Minnisblað

Móttakandi: Sveitarfélög

Dags.: 28. apríl 2015

Sendandi: Lögræði- og velferðarsvið
Sambands íslenskra sveitarfélaga

Málsnr.: 1504022SA

Málalykill: 160

Efni: Ábendingar til sveitarfélaga um fasteignaskatt o.fl. á mannvirki tengd ferðapjónustu – 1. útgáfa

Undanfarið hafa sambandinu borist allmargar fyrirspurnir um álagningu fasteignaskatts á mannvirki í ferðapjónustu. Ástæða þykir til þess að taka svör við þeim saman til þess að auðvelda sveitarfélögum að skerpa á verklagi.

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. Töluverður misbrestur hefur verið á því að aflað sé tilskilinna leyfa til slíks rekstrar og hluti þessara auknu umsvifa tengjast svonefndri svartri atvinnustarfsemi. Töluverðir hagsmunir felast í því að sveitarfélög lagi stjórnsýslu sína að þessum breytingum og þau gæti þess m.a. að álagning fasteignaskatts taki mið af 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. Mánaðafjöldi sem viðkomandi afnot eignarinnar standa.

Til eru allmargir úrskurðir frá yfirfasteignamatsnefnd um framkvæmd þeirrar reglu sem fram kemur í 2. 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 bríður á ákvörðun um álagningu, svo sem vegna þess að hann telur hluta húsnæðis falla áfram í a-flokk þótt gististarfsemi fari fram í húsinu.

Krafa um rekstrarleyfi

Um rekstrarleyfi í ferðapjónustu gilda m.a. lög [nr. 85/2007 um veitingastaði, gististaði og skemmtistaði](#) en þar er 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.

Fjölmargar 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 byggingarfulltrúa 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 yfirfasteignamatsnefndar um svonefndar óleyfisíbúðir í atvinnuhúsnæði, sem ber að skattleggja í a-flokki. Vert er þó einnig að nefna einnig nýlegan úrskurð yfirfasteignamatsnefndar 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. Með því móti sporna sveitarfélögin gegn því að svört atvinnustarfsemi viðgangist innan þeirra marka.

Með tilliti til samkeppnissjónarmiða 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 eðlilegt 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.

Frumvarp á Alþingi um heimagistingu án rekstrarleyfis

Nýlega var lagt fram á Alþingi [frumvarp til laga um breytingar á lögum um veitingastaði, gististaði og skemmtanahald](#). Meðal þeirra breytinga sem lagðar eru til eru að tekin verði upp skráningarskylda vegna heimagistingar sem verði skv. frumvarpinu skilgreind leiga að hámarki í 8 vikur á ári á eign í eigu einstaklings, hjóna eða sambúðarfólks en lögaðilar geta skv. frumvarpinu ekki verið með starfsemi í flokki heimagistingar. Verði frumvarpið að lögum þurfa þeir aðilar sem uppfylla skilyrði laganna því ekki

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 sjónamið um að raunveruleg nýting fasteignar ráði skattlagningu fasteigna.

² Var í forsendum úrskurðarins 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 noktunar húsnæðis. Þá væru engir íbúar með skráð lögheimili í húsnæðinu.

að afla rekstrarleyfis til að leigja út heimili sitt og fara í gegnum það umsagnarferli sem lögin gera almennt ráð fyrir heldur nægi að tilkynna um starfsemina til sýslumanns. Í skýringum með frumvarpinu kemur hins vegar fram að 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, starfsleyfissskyld samkvæmt lögum um hollustuhætti og mengunarvarnir, nr. 7/1998, og því verður enn nauðsynlegt að afla sér starfsleyfis frá heilbrigðiseftirliti á viðkomandi svæði.

Í skýringum með frumvarpinu er ekki fjallað um hvaða áhrif umrædd breyting ætti að hafa á skattlagningu húsnæðis. Í ljósi þess að þarna er gert ráð fyrir mjög skömmum tíma til útleigu og lögaðilar hafa ekki möguleika á því að stunda starfsemi í þeim flokki má e.t.v. líta svo á að ekki skapist tilefni til þess að breyta álagningu á það húsnæði sem um ræðir á meðan þessi nýting varir.

Íbúðir sem leigðar eru til ferðamanna

Í úrskurði yfirfasteignamatshendur í máli nr. 4/2013³ 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 iðulega verið nokkrir dagar í senn. Þannig verður hann að teljast hafa nýtt íbúð sína, sem ella félli undir undanþáguákvæði a-liðar, fyrir ferðapjónustu 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 tilgreina aðgreind tímabil útleigu og tímabil eigin notkunar sérstaklega til heilbrigðiseftirlits viðkomandi sveitarfélags fyrirfram.

Dæmi munu vera um að ferðapjónustuaðilar leigi íbúðir til útleigu fyrir ferðamenn hluta úr ári. Ef t.d. er gerður leigusamningur um slíka notkun

³ <http://www.urskurdir.is/innanrikisraduneyti/yfirfasteignamatshendur/nr/6406>

húsnæðis til 3 mánaða ætti sveitarfélag að leggja á fasteignaskatt skv. c-flokki fyrir þann hluta ársins.

Vert er að nefna að lokum að í úrskurðum yfirfasteignamatsnefndar 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 breytttri 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 skránni Fasteignamats ríkisins leiðir það ekki til annarrar niðurstöðu eins og háttað 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.

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 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 felld 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

ferðapjónusta 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.

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 reiðhallir og hesthús sem tengjast hestaleigum sem starfræktar eru á bújörðum. Ekki er hægt að vísa til úrskurða um skattframkvæmd 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 ferðapjónustu. 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 gjaldflokki (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 gjaldflokki *þjónustuhúsnæði* og var niðurstaða ráðuneytisins sú að leggja bæri á gjald skv. gjaldflokki *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 húsbyggingar 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 málið er þetta skjal merkt 1. 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