

Ár 2009, fimmtudaginn 12. mars, var af Yfirfasteignamatsnefnd í málinu nr. 1/2009 kveðinn upp svohljóðandi

ÚRSKURÐUR

Með bréfi dags. 5. janúar 2009, kærir Björn Jóhannesson hrl. fyrir hönd Kristjáns Ólafssonar, kt. 120162-2259, Urðarvegi 41, Ísafirði, þá ákvörðun Ísafjarðarbæjar að leggja fasteignaskatt samkvæmt c-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga á fasteign kæranda að Kirkjubóli 4, Ísafirði, fastanúmer 211-8998.

Kröfur kæranda eru:

Að skattlagningu Ísafjarðarbæjar verði breytt á þann veg að álagður fasteignaskattur á fasteign kæranda að Kirkjubóli 4, Ísafirði verði samkvæmt a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 sbr. lög nr. 140/2005 en ekki samkvæmt c-lið 3. mgr. 3. gr. laganna.

Í kærubréfi er málavöxtum ítarlega lýst. Þar segir:

„Málavextir eru þeir að kærandi hefur í um 20 ár verið með umfangsmikinn sauðfjárbúskap í Ísafjarðarbæ, fyrst á lögbylinu Neðri-Tungu í Tungudal en síðan að Kirkjubóli 4 í Engidal. Búskapur kæranda og föður hans að Neðri-Tungu var upphaflega á grundvelli leigusamnings við þáverandi eiganda jarðarinnar, Bjarna Halldórsson en eftir að jörðin komst í eigu Ísafjarðarbæjar á árinu 1995 gerði kærandi og faðir hans samning við Ísafjarðarbæ um áframhaldandi sauðfjárbúskap þeirra á jörðinni.

Á árinu 1998 var vilji til þess af hálfu Ísafjarðarbæjar að kærandi og faðir hans færu með búskap sinn af jörðinni m.a. vegna skipulagsáforma í landi Neðri-Tungu, og var á því ári gerður samningur milli aðila um að kærandi og faðir hans hefðu einungis afnot af jörðinni fram til 30. maí 1999.

Í júlí 1998 festi kærandi kaup á fasteigninni Kirkjubóli 4, Ísafirði af Lánasjóði landbúnaðarins en sjóðurinn hafði keypt eignina á nauðungaruppboði í september 1996. Fasteignin Kirkjuból 4, Ísafirði var upphaflega byggð sem minkahús og mun ennþá vera skráð með þeim hætti hjá Fasteignamati ríkisins. Við byggingu eignarinnar á árinu 1986 tóku þáverandi eigendur fasteignarinnar á leigu 5.850 fermetra lóð úr landi Ísafjarðarbæjar úr jörðinni Kirkjubóli til að koma upp fyrrgreindri byggingu til starfrækslu loðdýrabús í formi smábýlis á grundvelli laga nr. 45/1971. Á grundvelli þessa smábýlis var fasteignin Kirkjuból 4 skráð sem lögbyli. Í afsali kæranda fyrir eigninni í júlí 1998 kom fram að eigninni fylgdi fyrrgreindur leigusamningur við Ísafjarðarbæ frá árinu 1986 auk þess sem tekið var fram að samþykki Ísafjarðarbæjar væri skilyrði fyrir gildi afsalsins. Ísafjarðarbær samþykkti síðan söluna fyrir sitt leyti.

Í fullu samráði við bæjaryfirvöld Ísafjarðarbæjar flutti kærandi á árinu 1999 með sauðfjárbúskap sinn frá Neðri-Tungu að Kirkjubóli 4 og var bæjaryfirvöldum ljóst frá upphafi að kærandi yrði með sauðfjárbúskap í fasteigninni og að ekki yrði um frístundabúskap að ræða enda hafði kærandi aldrei verið með frístundabúskap.

Í september 2001 ákvað Ísafjarðarbær upp á sitt einsdæmi að óska eftir því við landbúnaðarráðuneytið að lögbylið Kirkjuból 4, Ísafirði yrði tekið út af lögbylaskrá og vísuðu bæjaryfirvöld m.a. til þess að enginn búskapur væri á jörðinni, nema frístundabúskapur. Ekkert samráð var haft við kæranda vegna þessa og það þrátt fyrir það að hann væri eigandi mannvirkja á lögbylinu, hefði land lögbylisins á leigu og væri þar með yfir 200 fjár, sem seint verður talinn til frístundabúskapar eins og fullyrt var í bréfi bæjaryfirvalda til landbúnaðarráðuneytisins í september 2001. Fyrrgreindur leigusamningur frá árinu 1986 var þá og er enn í fullu gildi og var grundvöllur að lögbylisskráningu Kirkjubóls 4. Landbúnaðarráðuneytið varð við erindinu og tók jörðina út af lögbylaskrá í desember 2001.

Allt fram til ársins 2007 var fasteignin Kirkjuból 4, Ísafirði, skattlögð samkvæmt a. lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga, þ.e. sem útihús eða mannvirki á bújörð sem tengdist landbúnaði. Á árinu 2007 hóf Ísafjarðarbær síðan að skattleggja fasteignina samkvæmt c. lið 3. mgr. 3. gr. laganna og þar af leiðandi með mun hærra skatthlutfalli en áður hafði verið. Enginn rökstuðningurinn var gefinn fyrir þessari breytingu og fór kærandi fram á það með bréfi, dags. 15. nóvember 2007, að álagningunni yrði breytt til fyrra horfs, enda væri um landbúnaðarstarfsemi að ræða í húsinu. Á fundi bæjarráðs Ísafjarðarbæjar 11. desember 2007 hafnaði bæjarráð ósk kæranda um endurskoðun á álagningu fasteignagjaldanna og vísaði til umsagnar landbúnaðarnefndar um að Kirkjuból 4 væri ekki á lögbýlaskrá og að kærandi hefði ekki sótt um leyfi fyrir frístundabúskap í Ísafjarðarbæ í samræmi við samþykkt um búfjárhald í Ísafjarðarbæ nr. 998/2001.“

Þá kemur fram í bréfinu að lögmaður kæranda hafi með bréfi, dagsettu 23. maí 2008 óskað eftir því að bæjarráð Ísafjarðarbæjar endurskoðaði fyrri afstöðu sína til málsins en yrði ekki orðið við því væri óskað eftir rökstuðningi fyrir þeirri ákvörðun bæjaryfirvalda Ísafjarðarbæjar að breyta álagningu fasteignaskatts á Kirkjuból 4. Bæjarráð hafi ákveðið að leita álits bæjarlögmanns á erindinu sem hafi skilað áliti sínu 28. október 2008. Hafi niðurstaða lögmannsins verið að telja yrði að skattleggja bæri fasteignina samkvæmt a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995, meðan stundaður væri slíkur búskapur sem nú væri á eigninni. Bæjarráð hafi ákveðið að fara ekki eftir áliti bæjarlögmanns og hafnað á fundi sínum 8. desember 2008 beiðni um endurskoðun með almennti tilvísun til samþykktar um búfjárhald í Ísafjarðarbæ nr. 998/2001.

Þá segir um málsástæður kæranda:

„Kærandi vísar til þess að hann sé ekki með frístundabúskap og hafi aldrei verið. Hann er nú með um 250 fjár að Kirkjubóli 4, Ísafirði og því fari fjarri að um frístundabúskap sé að ræða.

Kærandi telur að fasteign hans að Kirkjubóli 4, Ísafirði falli undir a. lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 en undir þann flokk falla m.a. „útihús og mannvirki á bújörðum sem tengd eru landbúnaði, öll hlunnindi og sumarbústaðir ásamt lóðarréttindum“. Óumdeilt er að fasteignin er eingöngu nýtt undir sauðfjárbúskap kæranda sem sannarlega telst til landbúnaðar í skilningi 2. gr. jarðalaga nr. 81/2004. Þá er það væntanlega einnig óumdeilt að búskapur kæranda er í fjárhagslegu ábataskyndi/atvinnuskyni sem ekki er þegar um frístundabúskap er að ræða. Kærandi nýtur beingreiðslna frá ríkissjóði vegna búskaparins og fylgir ákvæðnum reglum varðandi gæðastýringu í sauðfjárrækt.

Kærandi bendir jafnframt á að þegar hann fór með sauðfjárbúskap sinn frá Neðri-Tungu að Kirkjubóli 4 hafi fasteignin verið lögbýli. Þrátt fyrir að Ísafjarðarbæ hafi að kæranda forspurðum tekið eignina af lögbýlisskrá, getur það ekki ráðið úrslitum með það hvort eignin teljist til útihúsa eða mannvirkis á bújörð sem tengd sé landbúnaði eða ekki. Við túlkun á orðinu bújörð skiptir ekki máli hvort um lögbýli er að ræða eða ekki, heldur hvort raunverulegur búskapur sé stundaður á jörðinni eða ekki. Ef takmarka hefði átt a. lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 við útihús eða mannvirki á lögbýlum hefði slíkt þurft að koma fram með skýrum hætti í lagaákvæðinu sjálfu. Kjarni málsins er sú staðrend að fasteignin að Kirkjubóli 4, Ísafirði er sannarlega útihús (fjárhús) og á jörð er stundaður er raunverulegur landbúnaðarbúskapur, en ekki frístundabúskapur.

Kærandi bendir á að sé einhver vafi á túlkun skattalaga ber að túlka viðkomandi ákvæði hinum skattskylda í hag, enda um íþyngjandi lagaákvæði að ræða. Slík íþyngjandi lagaákvæði sem leggja skatta eða sambærilegar álgögur á borgarana ber almennt að beita þröngri lögskýringu. Slík ákvæði eiga að vera skýr og ótvíræð og allan vafa ber að skýra hinum skattskylda í hag.

Þá er einnig á það bent að dómstólar hafa við túlkun á ákvæðum skattalaga oft beitt svokallaðri tilgangsskýringu, þ.e. að skattlagning tiltekinnar eignar fái samrýmst tilgangi þess lagaákvæðis sem hlutaðeigandi skattlagning byggist á. Í því tilviki sem hér um ræðir er mikilvægt að hafa í huga að tilgangur löggjafans hefur augljóslega verið sá að fasteignir sem

tengdar væru landbúnaði ætti að njóta lægra skatthlutfalls en annað atvinnuhúsnæði, þannig að stuðla mætti að vexti og viðgangi landbúnaðar í landinu.“

Yfirfasteignamatnefnd óskaði með bréfi dags. 16. janúar 2009 eftir umsögn Ísafjarðarbæjar vegna framkominnar kæru. Umsögn Ísafjarðarbæjar barst með bréfi dags. 20. febrúar 2009. Í bréfinu segir m.a.:

„Samkvæmt 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga, er hæsta skatthlutfallið innheimt af fasteignum, sem falla undir c lið ákvæðisins, eða allt að 1,32% af fasteignamati, en lægsta af þeim fasteignum sem falla undir a lið, eða 0,5%.

Þær fasteignir sem taldar eru falla undir a lið 3. mgr. 3. gr. eru m.a.: „*úthús og mannvirki á bújörðum sem tengd eru landbúnaði*“. Með hugtakinu *bújörð* er fyrst og fremst átt við lögbylí eða jörð þar sem stundaður er búrekstur.

Fasteignin Kirkjuból 4 er ekki lögbylí, sbr. bréf landbúnaðarráðuneytisins, dags. 14. desember 2001, og þar er ekki stundaður búrekstur í skilningi laga nr. 4/1995, enda er búfjárhald í Ísafjarðarbæ, utan lögbylí, óheimilt nema með leyfi bæjarstjórnar, sbr. 1. mgr. 2. gr. samþykktar um búfjárhald í Ísafjarðarbæ nr. 998/2001. Þá er óheimilt að veita þar leyfi til búfjárhalds nema á svæðum sem skipulögð eru undir slíka starfsemi, sbr. 2. mgr. 2. gr. sömu samþykktar. Jörðin Kirkjuból 4 er ekki skipulögð undir búfjárhald og engin heimild er til búfjárhalds á jörðinni. Með hliðsjón af framangreindu telst sá búskapur sem þar er stundaður því vera frístundabúskapur. Með vísan til þessa verður ekki talið að umrædd fasteign falli undir bújörð í skilningi a liðar 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995.

Framangreinda skýringu á hugtakinu *bújörð* í a lið 3. mgr. 3. gr. verður jafnframt að telja í samræmi við þá reglu að ákvæði laga um undanþágur frá skatti verði almennt að túlka þröngt. Af því leiðir að fjárhúsið að Kirkjubóli 4, sem eigandinn nýtir til frístundafjárskapar, verður ekki talið falla undir ákvæði a liðar 3. mgr. 3. gr. laganna. Gildir einu þótt umrætt fjárhús sé sambærilegt öðrum úthúsum á bújörðum sem nýtt eru í þágu landbúnaðar og falli þar með undir ákvæðið.

Auk þess verður að leggja til grundvallar að tilgangur ákvæðis a liðar 3. mgr. 3. gr. sé að styðja þá sem hafa haft búskap að atvinnu á bújörðum og þurft að reisa ýmis mannvirki, t.d. hlöður og fjárhús, í tengslum við það. Líta verður til þess að það væri víðtæk skattaívilnun ef ávallt væri innheimt lægra skatthlutfall af hvers konar mannvirkjum sem upphaflega voru reist í þágu *landbúnaðar* en óháð því hvort þau tengdust bújörðum eða ekki.

Með vísan til þess sem að framan greinir, telur Ísafjarðarbær að sá frístundabúskapur sem stundaður er á jörðinni Kirkjubóli 4, leiði ekki til þess að jörðin teljist *bújörð* í skilningi a liðar 3. mgr. 3. gr. Um skattlagningu fasteignarinnar að Kirkjubóli 4 skuli því fara eftir ákvæði c liðar 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga, þar sem segir að *allar aðrar fasteignir* en getið er um í liðum a og b, skuli hafa skatthlutfall allt að 1,32% af fasteignamati, ásamt lóðarréttindum. “

Umsögn Ísafjarðarbæjar var send lögmanni kæranda með bréfi dagsettu 26. febrúar 2008 og honum gefinn kostur á að gera athugasemdir af hálfu kæranda. Athugasemdir bárust með bréfi lögmannsins dagsettu 2. mars 2009. Í bréfinu segir m.a.:

„Í umsögn Ísafjarðarbæjar er fyrst og fremst á því byggt að umbjóðandi minn stundi frístundabúskap og þar af leiðandi sé jörðin Kirkjuból 4, Ísafirði ekki bújörð í skilningi a.liðar 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995. Þessari túlkun Ísafjarðarbæjar er mótmælt og vakin athygli á því að umbjóðandi minn er nú með um 250 fjár á fóðrun að Kirkjubóli 4, Ísafirði og hefur svo verið um margra ára skeið. Umbjóðandi minn nýtur beingreiðslna frá ríkissjóði vegna búrekstrarins og fylgir ákveðnum reglum um gæðastýringu í sauðfjárrækt. Þá greiðir hann einnig búnaðargjald vegna búrekstrarins í samræmi við ákvæði laga nr. 84/1997 þar sem reksturinn er skilgreindur undir atvinnugreinanúmeri landbúnaðar í atvinnuvegaflokkun Hagstofu Íslands.

Ekki verður heldur séð að það eitt að Kirkjuból 4, Ísafirði, skuli ekki nú vera lögbýli ráði túlkun á því hvort um bújörð sé að ræða eða ekki. Fyrst og fremst ber að líta til þeirrar starfsemi sem stundaður er á jörðinni, við mat á því hvort um bújörð sé að ræða eða ekki.

Í umsögn Ísafjarðarbæjar er fullyrt að ekki sé stundaður búrekstur á jörðinni í skilningi laga nr. 4/1995, þar sem búfjárhald í Ísafjarðarbæ, utan lögbýla, sé óheimilt nema með leyfi bæjarstjórnar. Þá segir að þar sem jörðin sé ekki á svæði sem sé skipulagt undir búfjárhald né hafi verið veitt leyfi til búfjárhalds á jörðinni, sé um frístundabúskap að ræða. Umbjóðandi minn getur ekki fallist á fyrrgreinda túlkun Ísafjarðarbæjar. Í fyrsta lagi verður eins og áður sagði og eðli málsins samkvæmt að líta til þeirrar starfsemi sem fram fer á jörðinni þegar lagt er mat á það hvort um frístundabúskap sé að ræða eða hefðbundinn búrekstur í atvinnuskyni. Þá telur umbjóðandi minn rétt að ítreka í þessu sambandi að flutningur á búrekstri hans frá Neðri-Tungu að Kirkjubóli 4, var gerður í fullu samráði við bæjaryfirvöld í Ísafjarðarbæ og var bæjaryfirvöldum ljóst frá fyrstu tíð að umbjóðandi minn yrði ekki með frístundabúskap á jörðinni þar sem hann var með búskap af þeirri stærðargráðu að Neðri-Tungu að ekki var um frístundabúskap að ræða.“

Niðurstaða.

Kærandi gerir þá kröfu að fasteign hans að Kirkjubóli 4, Ísafirði skuli skattlögð samkvæmt a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga.

Samkvæmt 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995, sbr. 2. gr. laga nr. 140/2005, er fasteignum skipt 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, erfðafestulönd í dreifbýli og jarðeignir, útihús og mannvirki á bújörðum, sem tengd eru landbúnaði, öll hlunnindi og sumarbústaðir ásamt lóðarréttindum.“

Undir b-lið falla sjúkrastofnanir samkvæmt lögum um heilbrigðisþjónustu, skólar, heimavistir, leikskólar, íþróttahús og bókasöfn. Fyrir gildistöku laga nr. 140/2005 voru þessar eignir undanþegnar greiðslu fasteignaskatts.

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.

Í 1. og 2. mgr. 2. gr. reglugerðar nr. 1160/2005 um fasteignaskatt segir:

„Fasteignaskattur skal vera allt að 0,5% af fasteignamati eftirgreindra fasteigna:

- a. íbúða og íbúðarhúsa ásamt lóðarréttindum,
- b. erfðafestulanda í dreifbýli, jarðeigna og allra hlunninda,
- c. útihúsa og mannvirkja á bújörðum sem tengd eru landbúnaði, og
- d. sumarbústaða ásamt lóðarréttindum.

Til landbúnaðar, sbr. c-lið 1. mgr., skal telja grasrækt, garðrækt, ylrækt, skógrækt og búfjárrækt aðra en fiskeldi ef lögð er stund á þessar greinar í þeim mæli að talist geti búrekstur eða þáttur í búrekstri.“

Álitaefni í kærumáli þessu er einkum hvort fjárhús kæranda að Kirkjuból 4 skuli teljast til útihúsa og mannvirkja á bújörðum sem tengd eru landbúnaði og falla

samkvæmt því undir a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995. Fjárhúsið er á leigulandi í eigu Ísafjarðarbæjar (landnr. 138014). Skráð stærð lands er 5850 m².

Samkvæmt gögnum málsins var bygging sú sem kæran varðar upphaflega reist sem minkahús og er eignin enn skráð þannig samkvæmt skrár Fasteignaskrár Íslands. Upphaflegir eigendur tóku á leigu 5.850 fermetra lóð úr landi Ísafjarðarbæjar úr jörðinni Kirkjubóli til starfrækslu loðdýrabús í formi smábýlis og var fasteignin Kirkjuból 4 í framhaldi af því skráð sem lögbýli. Kærandi keypti fasteignina árið 1998 og samkvæmt afsali fylgdi leigusamningurinn. Kærandi mun alla tíð síðan hafa nýtt fasteignina fyrir sauðfé sitt. Með bréfi landbúnaðarráðuneytisins dags. 14. desember 2001 var býlið Kirkjuból tekið af lögbýlaskrá að beiðni Ísafjarðarbæjar.

Ekki er ágreiningur um að fasteign kæranda að Kirkjubóli 4 sé nýtt vegna sauðfjáreignar hans. Í kæru segir að kærandi sé þar með um 250 fjár sem ekki hefur verið mótmælt af hálfu Ísafjarðarbæjar. Samkvæmt staðfestingu frá Bændasamtökum Íslands hefur kærandi fengið beingreiðslur vegna sauðfjárbúskapar á jörðinni.

Með hliðsjón af framanrituðu telur Yfirfasteignamatnefnd að sauðfjárbúskapur kæranda að Kirkjubóli 4 í Ísafjarðarbæ sé í þeim mæli að um landbúnað sé að ræða, sbr. 2. mgr. 2. gr. reglugerðar nr. 1160/2005 og að fjárhúsið tilheyri þeim búrekstri. Að mati nefndarinnar ber samkvæmt því að skattleggja fasteignina samkvæmt a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 meðan þar er búrekstur í þeim mæli sem nú er. Það er ekki talið hafa áhrif á þá niðurstöðu eins og búrekstri kæranda á fasteigninni hefur verið og er háttað að hún var tekin af lögbýlaskrá á árinu 2001 að ósk Ísafjarðarbæjar og að kærandi hafi ekki haft útgefið leyfi Ísafjarðarbæjar til búfjárhalds samkvæmt samþykkt um búfjárhald í Ísafjarðarbæ.

Úrskurðarorð

Greiða skal fasteignaskatt af fasteigninni Kirkjuból 4, Ísafjarðarbæ, fastanúmer 211-8998, miðað við núverandi búrekstur kæranda á eigninni, samkvæmt a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995.

Pétur Stefánsson

Guðný Björnsdóttir

Friðrik Már Baldursson