

Ár 2003, miðvikudaginn 16. apríl, var af Yfirfasteignamatsnefnd í málinu nr. 41/2002 kveðinn upp svohljóðandi

ÚRSKURÐUR

Með bréfi Jóns Sveinssonar hrl., dags. 16. október 2002, var af hálfu NIB - Nordic Investment Bank (Norræna fjárfestingarbankans), vísað til úrskurðar Yfirfasteignamatsnefndar, ágreiningi við Reykjavíkurborg, um skyldu bankans til greiðslu fasteignagjalda/fasteignaskatta.

Kærandi gerir þá kröfu að viðurkennt verði að hann sé undanþeginn greiðslu fasteignaskatta af fasteignum sínum á Íslandi og að ákvörðun Reykjavíkurborgar um gjaldskyldu hans vegna fasteignarinnar Pósthússtræti 13 í Reykjavík árin 1999 – 2001 verði felld úr gildi og ný ákvörðun tekin um að endurgreiða skuli kæranda þann fasteignaskatt sem greiddur var fyrir nefnt tímabil.

Um málsástæður og lagarök kæranda segir m.a.:

„Umbjóðandi minni byggir á því að hann njóti ótvíræðrar almennrar undanþágu frá skattlagningu hér á landi samkvæmt samningi milli Danmerkur, Finnlands, Íslands, Noregs og Svíþjóðar um Norræna fjárfestingarbankann. Ríkisstjórn Íslands var veitt heimild til fullgildingar þess samnings með þingsályktun þann 19. desember 1998, sbr. þingskjal 354, 297. mál, 123. löggjafarþing 1998 – 1999. Samningurinn var fullgiltur með staðfestingu forseta Íslands þann 31. desember 1998.

Í 1. mgr. 9. gr. íslenskrar þýðingar samningsins segir:

„Bankinn, tekjur hans og eignir skulu vera undanþegin allri skattlagningu eins og nánar er kveðið á um í þessari grein”.

Í 2. mgr. 9. gr. er kveðið á um að bankinn skuli vera undanþeginn skattlagningu vegna kaupa og framsals fasteigna og verðbréfa þegar um er að ræða opinbera notkun bankans.

Með ákvæðum 1. mgr. 9. gr. samningsins hefur íslenska ríkið skuldbundið sig gagnvart öðrum aðildarríkjum samningsins sem og gagnvart umbjóðanda mínum til að tryggja skattfrelsi umbjóðanda míns hér á landi í samræmi við nánari fyrirmæli 9. gr. samningsins. Þá nýtur umbjóðandi minn að þessu leyti stöðu alþjóðastofnunar og friðhelgi, fríðinda og forréttinda hér á landi sem slík á grundvelli 1. gr. laga nr. 98/1992 um friðhelgi og forréttindi alþjóðastofnana.

Samkvæmt bréfi Reykjavíkurborgar, dags. 3. október 2001, er hafnað beiðni umbjóðanda míns um endurgreiðslu fasteignaskatts. Byggir sú ákvörðun borgarinnar á umsögn borgarlögmanns um málið, dags. 26. september 2001. Á þá niðurstöðu getur umbjóðandi minn ekki fallist.

Eins og rakið er hér að framan verður að telja að umbjóðanda mínum sé með samningi ríkisstjórna allra Norðurlandanna og samkvæmt gildandi íslenskum lögum tryggður réttur til almenns skattfrelsis hér á landi, að meðtöldum fasteignaskatti. Til viðbótar 1. mgr. 9. gr. áður tilvitnaðs samnings fær sá skilningur einnig stöð í 1. mgr. 5. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga, þar sem segir að undanþegin fasteignaskatti séu m.a. „... hús annarra ríkja að svo miklu leyti sem þau eru notuð af sendimönnum þeirra í milliríkjaerindum”. Að þessu leyti nýtur umbjóðandi minn sömu stöðu og erlend ríki og alþjóðastofnanir, sbr. m.a. 1. gr. laga nr. 98/1992 um friðhelgi og forréttindi alþjóðastofnana, en þar segir:

„Alþjóðastofnanir skulu njóta þeirrar friðhelgi og þeirra forréttinda hér á landi sem kveðið er á um í alþjóðasamningum sem öðlast hafa stjórnskipulegt gildi að því er Ísland varðar”.

Óumdeilt er að sá samningur sem hér um ræðir hefur öðlast stjórnskipulegt gildi að því er Ísland varðar. Þá er ljóst af ýmsum ákvæðum samningsins um Norræna fjárfestingarbankann, að vilji aðildarríkja hans stóð til þess að umbjóðandi minni nyti slíkrar stöðu, svo sem með undanþágum frá málsókn (5.gr.), friðhelgi eigna umbjóðanda míns (6. og 7. gr.), skattfrelsi sem áður er nefnt (9. gr.), friðhelgi og friðindum starfsmanna (10. og 11. gr.) og undanþágum frá höftum (13. gr.).

Í samræmi við almennar reglur skattaréttar verða gildar skattheimildir ekki einungis að vera lögbundnar, sbr. einnig 40. og 77. gr. stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands, sbr. stjórnskipunarlög nr. 33/1944, heldur verða þær að vera skýrar og ótvíræðar. Í samræmi við almennar lögskýringarreglur verða heimildir til skattheimtu skýrðar þröngt og vafi um skýringu íþyngjandi skattheimilda verður að sama skapi undantekningarlaust skýrður skattgreiðanda í hag. Þessar grundvallarreglur skattaréttar væru þýðingarlausar ef þær héldust ekki í hendur við rúma skýringu þeirra ákvæða, sem veita skattgreiðanda undanþágu frá skattheimtu. Þýðing þessa er sú að telji skattyfirvöld einhvern vafa leika á um skýringu þeirra ákvæða sem veita umbjóðanda mínum frelsi undan greiðslu fasteignaskatta, þá verður sá vafi ótvírætt skýrður umbjóðanda mínum í hag.

Samkvæmt öllu framansögðu telur umbjóðandi minn sér ekki skylt að greiða fasteignaskatta hér á landi, frekar en í löndum annarra aðildarríkja samningsins um Norræna fjárfestingarbankann, enda liggja ekki fyrir skýrar undantekningar frá þeirri meginreglu í lögum eða reglugerðum. Gagnstæð skýring á ákvæðum samnings um Norræna fjárfestingarbankann, sem Reykjavíkurborg virðist byggja á, er í ósamræmi við almennar skýringarreglur skattaréttar, auk þess sem hún gengur þvert á samning sem öll Norðurlöndin eru aðilar að og einnig þvert á vilja löggjafans og túlkun fjármálaráðuneytisins á samningnum. Í því sambandi bendir umbjóðandi minn á, að í þingsályktunartillögu Alþingis um fullgildingu samningsins um Norræna fjárfestingarbankann, sem samþykkt var á Alþingi þann 19. desember 1998, er út frá því gengið að umbjóðandi minn sé undanþeginn nánast hvers konar sköttum og gjöldum. Þannig segir í athugasemdum við þingsályktunartillöguna að á fundi fjármála- og efnahagsráðherra Norðurlandanna þann 10. nóvember 1997 hafi verið ákveðið „Að bankinn verði undanþeginn greiðslu óbeinna skatta (virðisaukaskatts, fasteigna- og stimpilgjalda)” ... Síðar í athugasemdum með þingsályktunartillöginni segir:

„Af þessum sökum, svo og vegna styrkrar réttarstöðu bankans sem fullgildir alþjóðlegrar fjármálastofnunar, skulu hann, eignir hans og tekjur vera undanþegin allri skattlagningu”.

Öll lögskýringargögn styðja því það sjónarmið umbj. míns að hann eigi að vera undanþeginn greiðslu fasteignaskatta hér á landi. Á öllum hinum Norðurlöndunum er samningurinn skýrður með slíkum hætti og þar hafa ekki komið upp ágreiningsefni milli umbj. míns og einstakra sveitarfélaga eða viðkomandi ríkja í þessu sambandi.

Af framansögðu má ljóst vera, að ganga verður út frá þeirri meginreglu að umbjóðanda mínum sé ekki skylt að greiða fasteignaskatt hér á landi og að hann eigi af þeim sökum rétt til endurgreiðslu hans samkvæmt almennum reglum um endurgreiðslu ofgreiddra skatta og gjalda, sbr. og lög nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda. Þar sem skýrar lögbundnar undantekningar eru ekki frá þeirri meginreglu telur umbjóðandi minn þá ákvörðun Reykjavíkurborgar, að hafna endurgreiðslu fasteignaskatts, sem umbjóðandi minn hefur greitt árin 1999 – 2001 vegna fasteignarinnar vera ólögmetá.”

Yfirfasteignamatsefnd óskaði með bréfi dags. 18. október 2002 eftir umsögn Reykjavíkurborgar um framangreinda kæru. Umsögn af hálfu Reykjavíkurborgar er dags. 1. nóvember 2002. Þar segir m.a. en jafnframt er vísað til umsagnar aðstoðarmanns borgarlögmanns, dags. 26. september 2001:

„Innheimta sveitarfélaga á fasteignaskatti er byggð á heimild í lögum nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga. Samkvæmt 1. mgr. 3. gr. leggja sveitarfélög árlega fasteignaskatt á

allar fasteignir í umdæmi sínu, nema undanþága 5. gr. laganna eigi við. Hér er um lögbundna og gilda skattheimild að ræða. Í kæru Norræna fjárfestingarbankans er bent á að gera verður kröfur til þess að skattheimildir séu skýrar og ótvíræðar og að heimildir til skattheimtu séu skýrðar þröngt. Reykjavíkurborg bendir á, að á sama hátt verður að gera þá kröfu að undanþágur frá lögbundinni skattheimtu séu skýrar og ótvíræðar. Í samræmi við almenn lögskýringarsjónarmið ber að túlka undanþágur frá greiðslu lögbundinna fasteignaskatta þröngt og krafa er gerð til þess að alveg vafa- og fortakslaust sé að viðkomandi hús falli undir undanþáguákvæði en í þessum efnun má t.d. benda á Hrd. 1983:85 og Hrd. 1982:1045.

Íbúð Norræna fjárfestingarbankans að Pósthússtræti 13 fellur ekki undir undanþágur 1. mgr. 5. gr. laga um tekjustofna sveitarfélaga nr. 4/1995. Þeim skilningi kæranda er mótmælt að Norræni fjárfestingarbankinn sé undanþeginn fasteignaskatti á grundvelli þeirrar undanþáguheimildar 1. mgr. 5. gr., að um sé að ræða hús ríkis sem notað sé af sendimönnum ríkisins í milliríkjaerindum. Ljóst má vera að skilyrði þessarar undanþáguheimildar taka ekki til húsa einstakra fjármálastofnana heldur til húsa í eigu ríkja. Starfsmenn Norræna fjárfestingarbankans njóta t.a.m. ekki úrlendisréttar eins og sendimenn ríkja en undanþága 5. gr. tekur til húsnæðis sendimanna erlendra ríkja. Ekki er unnt að fallast á að kærandi njóti sömu stöðu og erlend ríki og vegna tilvísunar kæranda í þessu sambandi til 1. gr. laga nr. 98/1992 um friðhelgi og forréttindi alþjóðastofnana, skal bent á að þar er sérstaklega tekið fram að Alþjóðastofnanir skuli njóta þeirrar friðhelgi og forréttinda sem kveðið er á um í alþjóðasamningum. Í samningi fimm norðurlanda um Norræna fjárfestingarbankann, dags. 23. október 1998 kemur ekki fram að bankinn skuli vera undanþeginn fasteignasköttum á Íslandi.

Í 9. gr. samningsins um Norræna fjárfestingarbankann, sbr. skj. nr. 1.1, er fjallað um undanþágur bankans frá sköttum og gjöldum. Í 9. gr. er ekki að finna undanþágu frá greiðslu fasteignaskatta. Þar er hins vegar kveðið á um undanþágur frá skattlagningu vegna kaupa og framsals fasteigna og verðbréfa, undanþágur frá skattlagningu á lántökum og útlánunum bankans o.s.frv. en hvergi er getið um undanþágu frá greiðslu fasteignaskatta. Þær undanþágur sem tilgreindar eru í 9. gr. samningsins eru tæmandi. Miðað við reglusetningaráðferð 9. gr. verður að gera þá kröfu að undanþága til greiðslu fasteignaskatta sé tilgreind með beinum hætti. Í þessu sambandi skal einnig bent á að frá því að Reykjavíkurborg gaf umsögn um málið þann 26. september 2001 hefur kærandi með bréfi, dags. 4. apríl s.l., sbr. mskj. 1.8, óskað álits fjármálaráðuneytisins á því hvernig beri að túlka skattalegar undanþágur Norræna fjárfestingarbankans og vísar kærandi í því sambandi til 9. gr. samningsins frá 23. október 1998. Í niðurlagi álits fjármálaráðuneytisins, sbr. mskj. nr. 1.9, segir að Norræni fjárfestingarbankinn teljist undanþeginn tekjuskatti nema hvað varðar tekjur vegna sölu lausafjármuna annarra en verðbréfa, eignaskatti og fjármagnstekjuskatti hér á landi. Hvergi er þess getið í áliti fjármálaráðuneytisins að Norræni fjárfestingarbankinn sé undanþeginn fasteignaskatti.

Á bls. 4 í kærinni er vísað beint í orðalag e-liðar 2. kafla athugasemda við tillögu til þingsályktunar um fullgildingu á umræddum samningi, sbr. mskj. nr. 1.3, en þar segir að bankinn verði undanþeginn greiðslu óbeinna skatta, þ.á.m. fasteigna- og stimpilgjalda. Þessa tilvísun verður að skoða í samhengi en hér er verið að vísa til ákvarðana varðandi samskipti bankans og gistilandsins, Finnlands, sem teknar voru á fundi fjármála- og efnahagsráðherra Norðurlanda í Helsinki 10. nóvember 1997. Tilvitnun kæranda hér sýnir því ekki annað en að bankinn sé undanþeginn fasteigna- og stimpilgjöldum í gisitilandinu. Í þessu sambandi og við túlkun á lögskýringargögnum samnings er afar mikilvægt að hafa það í huga að fasteignaskattar á Íslandi eru beinir skattar en ekki óbeinir. Fasteignaskattar hér á landi byggja á sérstökum lögum um tekjustofna sveitarfélaga og er skatturinn ákveðið hlutfall af fasteignamatsverði allra fasteigna, sbr. 3. gr. laga nr. 4/1995.

Þingsályktunartillaga um fullgildingu samnings milli Danmerkur, Finnlands, Íslands, Noregs og Svíþjóðar um Norræna fjárfestingarbankann var samþykkt á Alþingi þann 19. desember 1998 og var samningurinn staðfestur af forseta Íslands þann 31. desember s.á. Í athugasemdum við þingsályktunartillöguna segir um 9. gr. samningsins, að eignir og tekjur bankans skuli vera undanþegin allri skattlagningu en auk þess skuli það land sem hýsir höfðstöðvar bankans ekki njóta sérstakra skatttekna af bankanum. Hins vegar segir einnig í athugasemdum með sömu grein, að reglurnar um skatta og gjöld gildi ekki aðeins gagnvart

gistilandinu heldur einnig öðrum aðildarríkjum á sama hátt og er í því sambandi vísað til nánari ákvæða gistilandasamnings. Hér verður ekki sagt að löggjafarviljinn sé skýr. Reykjavíkurborg leggur hins vegar áherslu á að undanþágur frá settum skattheimildum séu skýrar, ótvíræðar og lögbundnar. Af því leiðir að gera verður þá kröfu, að undanþágur frá fasteignaskatti komi fram í settum lagareglum.”

Með bréfi Yfirfasteignamatsefnar, dags. 6. nóvember 2002, var kæranda send umsögn Reykjavíkurborgar til kynningar. Athugasemdir bárust af hálfu kæranda með bréfi dags. 13. nóvember 2002. Í bréfinu eru áréttuð og rökstudd frekar sjónarmið og málsástæður kæranda og jafnframt gerðar athugasemdir við röksemdir Reykjavíkurborgar.

Niðurstaða

Af hálfu kæranda er þess krafist að viðurkennt verði að kærandi sé undanþeginn greiðslu fasteignaskatta af fasteignum sínum á Íslandi og að ákvörðun Reykjavíkurborgar um gjaldskyldu kæranda af fasteigninni Pósthússtræti 13 í Reykjavík árin 1999 – 2001 verði felld úr gildi og ný ákvörðun tekin um að endurgreiða skuli kæranda þann fasteignaskatt sem greiddur var fyrir nefnt tímabil.

Samkvæmt 3. ml. 3. mgr. 4. gr. laga nr. 4/1995 sker Yfirfasteignamatsefnd úr verði ágreiningur um gjaldskyldu fasteignaskatts. Hins vegar á nefndin ekki úrskurðarvald um skyldu til greiðslu annarra gjalda samkvæmt lögnum.

Í 1. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 segir að árlega skuli leggja fasteignaskatt á allar fasteignir sem metnar eru í fasteignamati, sbr. þó 5. gr. Í 1. mgr. 5. gr. segir:

„Undanþegin fasteignaskatti eru sjúkrastofnanir samkvæmt heilbrigðislögum, kirkjur, skólar, heimavistir, barnaheimili, íþróttahús, skipbrotsmannaskýli, sæluhús, bókasöfn og önnur safnahús og hús annarra ríkja að svo miklu leyti sem þau eru notuð af sendimönnum þeirra í milliríkjaerindum. Sama gildir um lóðir slíkra húsa.”

Ákvæði ofanefndrar 1. mgr. 5. gr. um undanþágu frá greiðslu fasteignaskatts, sbr. 6. gr. reglugerðar nr. 945/2000 um fasteignaskatt, er undantekningarákvæði, sem skýra verður þröngt. Þannig verður ekki talið að húseign kæranda sem er samnorræn fjármálastofnun teljist til húsa annarra ríkja í skilningi ákvæðisins eða annarra húsa sem þar eru upptalin.

Samkvæmt 1. mgr. 1. gr. laga um friðhelgi og forréttindi alþjóðastofnana nr. 98/1992 skulu alþjóðastofnanir njóta þeirrar friðhelgi og þeirra forréttinda hér á landi sem kveðið er á um í alþjóðasamningum sem öðlast hafa stjórnskipulegt gildi að því er Ísland varðar. Í athugasemdum í greinargerð með lögnum segir m.a. að með frumvarpinu sé lagt til að farið verði að dæmi margra annarra þjóða og skapaður grundvöllur í almennum lögum þannig að ekki þurfi að setja sér lög um þessi skyldubundnu réttindi í hvert skipti sem Ísland gerist aðili að alþjóðastofnun. Í 3. gr. frumvarpsins var mælt fyrir um brottfall nokkurra lagaákvæða þ.á m. laga nr. 26/1976 um heimild fyrir ríkisstjórnina til þess að fullgilda fyrir Íslands hönd samning Danmerkur, Finnlands, Íslands, Noregs og Svíþjóðar um stofnun Norræna fjárfestingarbankans. Þriðja grein frumvarpsins var felld niður í meðförum Alþingis með þeim rökum sem fram koma í nefndaráriti að eðlilegra sé að flutt verði sérstakt

lagahreinsunarfrumvarp þar sem tekið verði á þeim atriðum sem séu í 3. gr. frumvarpsins.

Nýr samningur um Norræna fjárfestingarbankann var gerður í Osló 23. október 1998 og fullgiltur af Íslands hálfu með staðfestingu forseta Íslands þann 31. desember 1998. Samningurinn tók gildi 18. júlí 1999 en samkvæmt 1. mgr. 16. gr. skyldi þó ákvæðum 9. gr. beitt frá 1. janúar 1998. Samkvæmt 3. mgr. 16. gr. féll samningurinn frá 4. desember 1975 um stofnun Norræna fjárfestingarbankans úr gildi við gildistöku sammingsins.

Í 9. gr. sammingsins frá 23. október 1998 er kveðið á um undanþágur frá álagningu skatta og gjalda. Í 1. – 3. mgr. ákvæðisins segir:

„Bankinn, tekjur hans og eignir skulu vera undanþegin allri skattlagningu eins og nánar er kveðið á um í þessari grein.

Bankinn skal vera undanþeginn skattlagningu vegna kaupa og framsals fasteigna og verðbréfa þegar um er að ræða opinbera notkun bankans.

Lántaka og útlán bankans, svo og lántaka hjá bankanum og hækkun stofnfjár hans, skulu undanþegin allri skattlagningu og gjöldum skattalegs eðlis.”

Ekki er unnt að fallast á það að lög nr. 98/1992 um friðhelgi og forréttindi allþjóðastofnana og efni 9. gr. sammingsins um Norræna fjárfestingarbankann frá 23. október 1998 feli í sér undanþágu frá skyldu til greiðslu fasteignaskatts. Breytir það ekki þeirri niðurstöðu þótt fasteignagjöld séu nefnd í athugasemdum við tillögu til þingsályktunar um fullgildingu sammingsins.

Þar sem ekki verður talið að fasteignir kæranda séu undanþegnar greiðslu fasteignaskatts samkvæmt undanþáguákvæði 5. gr. laga nr. 5/1995 og ekki verður séð að önnur undanþáguákvæði eigi hér við, brestur lagaheimild fyrir undanþágu frá gjaldskyldu kæranda. Samkvæmt því var Reykjavíkurborg rétt að leggja fasteignaskatt á fasteign kæranda að Pósthússtræti 13.

ÚRSKURÐARORÐ:

Norræna fjárfestingarbankanum (NIB) var skylt að svara fasteignaskatti af fasteign sinni að Pósthússtræti 13 í Reykjavík árin 1999 – 2001.

Pétur Stefánsson

Guðný Björnsdóttir

Agnar Gústafsson