

# D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 11. apríl 2019 í máli nr. E-408/2018:

**Trausttak ehf.**

(Páll Rúnar M. Kristjánsson lögmaður)

**gegn**

**Þjóðskrá Íslands**

(Ólafur Helgi Árnason lögmaður)

Mál þetta, sem dómtekið var 26. mars 2019, var höfðað 8. febrúar 2018 af hálfu Trausttaks ehf., Kringlunni 8-12, Reykjavík, á hendur Þjóðskrá Íslands, Borgartúni 21, Reykjavík, til ógildingar á stjórnvaldsákvörðunum, og á hendur Reykjavíkurborg, Ráðhúsinu, Reykjavík, til endurgreiðslu á fasteignasköttum.

Með úrskurði 30. október 2018 var málinu vísað frá dómi að kröfu beggja stefndu þar sem skilyrði 1. mgr. 19. gr. laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála, til að stefna þeim til samlagsaðildar í málinu voru ekki fyrir hendi, svo sem staðfest var í úrskurði Landsréttar 18. desember s.á. í máli nr. 846/2018. Með úrskurði Landsréttar var dómkröfum á hendur stefnda Reykjavíkurborg vísað frá héraðsdómi, en lagt var fyrir dóminn að taka málið til efnismeðferðar að því er varðar stefnda Þjóðskrá Íslands. Er það samkvæmt því hér til úrlausnar, sbr. 5. mgr. 100. gr. laga um meðferð einkamála.

Stefnandi krefst þess *ad allega* að eftirfarandi ákvarðanir stefnda Þjóðskrár Íslands, um endurmat á fasteignamati fasteignar stefnanda, með fastanúmerið 222-2764, að Kringlunni 8-12, Reykjavík, verði ógiltar:

- (1) Ákvörðun stefnda Þjóðskrár Íslands um endurmat á fasteignamati fasteignar stefnanda fyrir árið 2015, sem var tekin í júní 2014 og tók gildi 31. desember 2014.
- (2) Ákvörðun stefnda Þjóðskrár Íslands um endurmat á fasteignamati fasteignar stefnanda fyrir árið 2016, sem var tekin í júní 2015, endurmetin 6. desember 2016 og sem tók gildi 31. desember 2015.
- (3) Ákvörðun stefnda Þjóðskrár Íslands um endurmat á fasteignamati fasteignar stefnanda fyrir árið 2017, sem var tekin í júní 2016, endurmetin 6. desember 2016 og sem tók gildi 31. desember 2016.

Stefnandi krefst þess til *vara* að viðurkennt verði með dómi að beiting tekjuaðferðar af hálfu stefnda Þjóðskrá Íslands hafi verið ólögmat við töku framangreindra ákvarðana. Þá krefst stefnandi þess að stefndi greiði honum

málskostnað að mati dómsins.

Stefndi Þjóðskrá Íslands krefst sýknu af öllum dómkröfum stefnanda og að stefnandi verði dæmdur til greiðslu málskostnaðar að mati dómsins.

### **Yfirlit atvika málsins og ágreiningsefna**

Stefnandi er einkahlutafélag og er starfsemi félagsins fyrst og fremst útleiga fasteigna. Stefnandi á fasteign í verslunarmiðstöðinni Kringlunni og greiðir hann af henni fasteignaskatt. Stofn til álagningar fasteignaskattsins er fasteignamat sem stefndi ákveður samkvæmt lögum nr. 6/2001, um skráningu og mat fasteigna. Við endurnamat á fasteignamati fyrir árin 2015, 2016 og 2017 var fasteignamat, á fasteign stefnanda og öðrum verslunar- og skrifstofueignum og eignum fyrir léttan iðnað, reiknað með svonefndri tekjuaðferð. Það mun vera alþjóðlega viðurkennd matsaðferð, en atvinnuhúsnæði hafði áður að stærstum hluta verið metið með markaðsleiðréttu kostnaðarmati hér á landi.

Stefnandi kveður þessa breytingu á aðferð við ákvörðun fasteignamats hafa haft í för með sér miklar breytingar þannig að fasteignamat á eign hans í Kringlunni hafi hækkað verulega og það haft í för með sér tilheyrandi hækkanir á fasteignaskatti. Stefnandi sætti sig ekki við ákvarðanir stefnda um fasteignamatið og telji þær brjóta gegn meginreglum stjórnisýsluréttar og ákvæðum stjórnarskrár. Þær séu í andstöðu við fyrirmæli laga um skráningu og mat fasteigna og hafi matsvirðið verið rangt ákvarðað. Stefnandi hafnar því að raunverulegt matsvirði fasteignar stefnanda sé verulega lægra en fasteignamat Þjóðskrár Íslands. Stefnandi telur tekjuaðferðina eiga best við um eignina og réttmætt að beita henni við matið. Stefnandi hafnar því að hafa ekki rannsakað málið með fullnægjandi hætti.

### **Málsástæður og lagrök stefnanda**

Stefndi hafi lagt mat á fasteignina með svokölluðu tekjumati með ákvörðunum sem séu ólögsmætar og ógildanlegar. Fasteignamat eignarinnar á tímabilinu 2015-2017 hafi ekki endurspeglad gangverð fasteignarinnar, í bága við fyrirmæli laga nr. 6/2001, um skráningu og mat fasteigna. Ákvarðanir stefnda séu andstæðar stjórnarskrárákvæðum um skattlagningu og andstæðar skráðum og óskráðum meginreglum stjórnisýsluréttar. Stefnandi noti aðallega þrjár matsaðferðir við vinnslu fasteignamats; markaðsaðferð, tekjuaðferð og kostnaðaraðferð. Við töku hinna umdeildu ákvarðana á árunum 2015-2017 hafi tekjuaðferð verið beitt. Það hafi ekki staðist lög og brjóti þær því gegn lögsmætisreglunni, en samkvæmt henni verði ákvarðanir stjórnvalds að eiga sér stoð í lögum og megi ekki vera í andstöðu við lög.

Fasteign stefnanda sé í flokki atvinnuhúsnaðis og greiði stefnandi því fasteignaskatta samkvæmt c-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga. Í 2. mgr. 3. gr. laganna komi fram að gjaldstofn skattsins skuli vera fasteignamat, sem metið sé af stefnda. Í lögum sé hvorki tiltekið hvað fasteignamat sé né hvernig það skuli fundið. Um það sé nánar fyrir mælt í lögum nr. 6/2001, um skráningu og mat fasteigna. Í 2. gr. þeirra laga komi fram að hverja fasteign skuli meta til verðs eftir því sem næst verði komist á hverjum tíma og nánar sé kveðið á um í lögum. Nánar sé fjallað um ákvörðun fasteignamats í 1. og 2. mgr. 27. gr. laganna og komi meginreglan um vinnslu fasteignamats fram í 1. mgr. 27. gr. laganna. Þar sé mælt fyrir um beitingu svokallaðrar markaðsaðferðar. Af orðalagi 2. mgr. 27. gr. laganna sé ljóst að einungis sé heimilt að líta til annarra aðferða við ákvörðun um fasteignamat þegar gangverð/markaðsverð viðkomandi eignar sé ekki þekkt.

Heimild til að ákveða fasteignamat samkvæmt tekjuaðferð hafi fyrst verið lögfest með 15. gr. laga nr. 83/2008, um breytingu á lögum nr. 6/2001, sem tekið hafi gildi 1. janúar 2009. Tekjuaðferðin hafi verið tekin í gagnið, að því er varðaði atvinnueignir, árið 2014. Samkvæmt hinni nýju aðferð skyldu þær fasteignir sem féllu undir c-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995, þ.m.t. fasteign stefnanda, sæta tekjumati. Samkvæmt bráðabirgðaákvæði XVII í lögum nr. 4/1995 hafi verið gert ráð fyrir að allar atvinnueignir skyldu sæta tekjumati. Fortakslaus beiting tekjuaðferðarinnar við fasteignamat atvinnueigna samrýmist ekki fyrirmælum 1. mgr. 27. gr. laga nr. 6/2001. Samkvæmt orðalagi greinarinnar sé stefnda fyrst skylt að ganga úr skugga um að markaðsaðferðin komi ekki til greina áður en tekjuaðferð sé beitt, sbr. orðalagið *[s]é gangverð fasteignar ekki þekkt ...*, sbr. 2. mgr. 27. gr. laganna.

Hvergi í lögum nr. 6/2001 sé að finna ákvæði sem geri ráð fyrir að um atvinnuhúsnaði skuli gilda sérstök aðferð við útreikning fasteignamats. Þvert á móti beri ávallt að ganga út frá markaðsverði eignar, nema það sé ekki fyrir hendi eða veiti ófullnægjandi upplýsingar um staðgreitt söluverð. Stefnda hafi skort lagaheimild til að ákveða að beita tekjuaðferðinni við fasteignamat fasteignar stefnanda, án þess að hlíta fyrst fyrirmælum 1. mgr. 27. gr. laga nr. 6/2001. Stefnda hafi verið skylt að ganga fyrst úr skugga um að gangverð eignarinnar væri ekki þekkt, áður en reynt væri að meta fasteignina á grundvelli undantekningarreglu 2. mgr. 27. gr. laganna. Stefndi hafi engan reka gert að því að meta gangverð eignarinnar. Fortakslaus beiting tekjuaðferðarinnar við fasteignamat atvinnueigna, þ.m.t. fasteign stefnanda, fari í bága við fyrirmæli 1. mgr. 27. gr. laga nr. 6/2001 og brjóti gegn lögætisreglunni.

Væri lagt til grundvallar að gangverð fasteignar stefnanda hefði ekki verið þekkt, með þeim afleiðingum að stefnda hefði verið heimilt að meta eignina á grundvelli 2. mgr. 27. gr. laga nr. 6/2001, hefði stjórnvaldið engu að síður skort lagaheimild til að beita tekjuaðferðinni sem eina matsviðmiðinu við fasteignamatið. Samkvæmt 2. mgr. 27. gr. laga nr. 6/2001 skuli matsverð ákveðið eftir bestu fánlegu vitneskju um gangverð sambærilegra fasteigna og að teknu tilliti til nánar tilgreindra þátta, þ.m.t. tekna af sambærilegum fasteignum. Að teknu tilliti til orðalags ákvæðisins liggi fyrir að stefnda sé skylt að taka til skoðunar atriði tiltekin í ákvæðinu, t.d. aldur og legu eignar. Tekjur séu einungis einn af þeim þáttum sem stefnda sé skylt að líta til við mat á fasteignum. Samkvæmt lögum nr. 6/2001 sé ekki gert ráð fyrir því að einn þáttur eigi að hafa meiri áhrif en annar. Fasteignamat eigi að vera heildarmat á verðmæti fasteignar með hliðsjón af öllum þeim atriðum sem kunni að hafa áhrif á gangverð hennar. Hvorki í lögum nr. 6/2001 né öðrum lagabálkum eða reglugerðum, um mat á verðmæti fasteigna og álagningu fasteignaskatts, sé að finna heimild fyrir því að ákveða á fortakslausan hátt að um tilteknar eignir gildi í öllum tilvikum aðferðir þar sem ákveðnir þættir séu útilokaðir við mat á verðmæti fasteignar. Ekki standist að stefndi leggi fortakslaust til grundvallar að meta skuli verðmæti atvinnueigna, þ.m.t. fasteign stefnanda, út frá tekjuaðferðinni með þeim afleiðingum að ekki sé tekið nægilegt tillit til annarra lögákvæðinna atriða. Þessi framkvæmd sé í andstöðu við skýr fyrirmæli 27. gr. laga nr. 6/2001 og gangi þannig í berhöggi við lögmætisreglu stjórnisráðgjafarinnar.

Fasteignamat fasteignar stefnanda, ákveðið á grundvelli tekjuaðferðarinnar, endurspeglir ekki líklegt gangverð fasteignarinnar, í bága við markmið og fyrirmæli laga nr. 6/2001, um skráningu og mat fasteigna, og lögmætisreglu stjórnisráðgjafarinnar. Af lögunum og eldri löggjöf um fasteignamat megi ráða að tilgangur löggjafans með fasteignamati sé að matsverð hvernig fasteignar endurspeglir sanngjarn, eðlilegt og raunverulegt markaðsvirði hennar, enda sé tekið fram í 2. gr. laga nr. 6/2001 að hverja fasteign skuli meta til verðs eftir því sem næst verði komist á hverjum tíma. Allar þær aðferðir sem stefndi noti við mat á fasteignum eigi þannig að stefna að sama marki, þ.e. að meta gangverð fasteignanna.

Stefnda sé skylt að haga aðferðum sínum með þeim hætti að niðurstöður séu sem næst raunverulegu gangverði viðkomandi fasteigna, eftir atvikum með tölfraðilegum útreikningum og ályktunum á grundvelli þeirra, sbr. 1. mgr. 28. gr. laga nr. 6/2001. Þótt stjórnvaldinu sé heimilt á grundvelli þeirra laga að setja reglur til viðmiðunar um hvernig matsverð tiltekinna tegunda eigna skuli ákveðið, verði þó að víkja frá þeim reglum ef sýnt er að beiting þeirra við mat á einstökum eignum

gangi þvert gegn hinu lögmælda markmiði og það eigi við um fasteign stefnanda. Beiting tekjuaðferðarinnar hafi í för með sér að fasteignamat eignarinnar endurspegli ekki raunverulegt gangverð hennar. Ekki sé t.d. tekið tillit til kostnaðar við öflun leigutekna við mat á ávöxtunarkröfu, en gert sé ráð fyrir að leiguverð endurspegli í öllum tilvikum markaðsleiguverð. Leigutekjur séu miðaðar við brúttótekjur og ekki sé gerður greinarmunur á húsnæði sem skráð sé í sérstakri og frjálsri skráningu m.t.t. til virðisaukaskatts. Hvorki sé tekið tillit til rekstrarkostnaðar né vannýtingar. Tekjuaðferðin sé verulega gölluð sé litið til helstu forsendu aðferðarinnar, þ.e. að miða við leigutekjur af eign. Í leigusamningum sé oftast en ekki að finna ákvæði sem heimili leigusala að hækka leigu í tilefni af hækkun opinberra gjalda, þ.m.t. hækkun fasteignaskatts. Hækkun fasteignamats á grundvelli tekjuaðferðarinnar hafi í för með sér hækkun á leigutekjum fasteignar sem hafi í för með sér hækkun á fasteignamati hennar og svo koll af kolli. Hér sé um að ræða víxlverkandi áhrif sem hafi í för með sér hækkun á fasteignamati fasteignar ár frá ári þrátt fyrir að gangverð eignarinnar haldist óbreytt.

Við beitingu tekjuaðferðar sé miðað við svokallaðan matssvæðisstuðul sem áhrif hafi á útreikning fasteignamats og sé eitt af þeim atriðum sem stuðst sé við í reikniformúlu stefnda. Matssvæðisstuðull Kringlunnar sé 2,7500 og með því hæsta sem þekkist á landinu. Stuðullinn sé u.þ.b. 0,5 stigum hærri en í Smáralindinni og u.þ.b. tvöfalt hærri en vegna atvinnueigna í miðborginni. Ókunnugt sé um forsendur sem liggja að baki því að ákveða stuðul Kringlunnar með þessum hætti. Ekki hafi verið færðar fram réttlætanager ástæður fyrir þessum mun. Fasteignamat fasteignar stefnanda hafi hækkað um nálægt 100% frá fasteignamati árið 2014, en raunverulegt matsvirði hennar sé verulega lægra en fasteignamatið. Stefndi hafi því ekki fylgt því markmiði laga nr. 6/2001 að matsverð fasteignar skuli endurspeglar raunverulegt gangverð fasteignar og hafi með því brotið gegn lögunum og lögmætisreglu stjórnsluréttar.

Samkvæmt 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrárinnar megi engan skatt á leggja, afnema eða breyta nema samkvæmt lögum. Fasteignamat sé gjaldstofn fasteignaskatts og hafi ákvörðun um það mikla þýðingu fyrir skattborgarana. Núgildandi fyrirkomulag við fasteignamat atvinnuhúsnæðis sé í ósamræmi við fyrirmæli laga þar sem gjaldstofn fasteignaskattsins sé ákveðinn í andstöðu við lög nr. 6/2001. Ekki hafi verið heimilt að beita tekjuaðferðinni við ákvörðun um fasteignamat fasteignar stefnanda, sem og annars atvinnuhúsnæðis, nema til kæmi skýr breyting á 27. gr. laganna, sem ekki hafi verið gerð. Ákvæði laga nr. 4/1995, þ.m.t. bráðabirgðarákvæði laganna, lögfest með lögum nr. 135/2014, sé í beinni andstöðu við fyrirmæli laga nr. 6/2001, einkum 27. gr. laganna. Af bráðabirgðaákvæðinu

mætti ætla að tekjuaðferðin hefði verið fortakslaust lögfest sem aðalaðferð við fasteignamat atvinnuhúsnaðis í lögum nr. 6/2001, en það hafi ekki verið gert. Tekið sé fram að beita skuli tekjuaðferð við mat á atvinnuhúsnaði samkvæmt bráðabirgðarákvæðinu en lög nr. 6/2001 byggji á því að kostnaðarmat skuli vera ráðandi, sbr. 1. mgr. 27. gr. laganna. Stefndi sé, með fortaklausri beitingu tekjuaðferðarinnar, að breyta gjaldstofni og þar með ákvörðun um fjárhæð fasteignaskattsins án lagaheimildar og í andstöðu við ákvæði 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrárinnar. Ákvarðanir stefnda standist ekki þá skýrleikakröfu sem gerð sé í stjórnarskrá og leiði af skatthugtakinu sjálfu og lögmætis- og réttmætisreglunni. Gjaldendum skattsins sé fyrimunað að átta sig á því hvernig skatturinn sé reiknaður út og geti ekki séð fyrir íþyngjandi íhlutun hins opinbera.

Í 1. og 2. mgr. 27. gr. laga nr. 6/2001 sé gert ráð fyrir því að fasteignamat sé framkvæmt á tiltekinn hátt og að við matið sé tekið tillit til lögákveðinna atriða. Stefndi hafi með hinum umdeildu ákvörðunum brotið gegn meginreglu stjórnisýsluréttarins um skyldubundið mat stjórnvalda. Í þeirri reglu felist að þegar löggjafinn hafi eftirlátið stjórnvöldum mat til þess að taka ákvörðun eftir því sem best henti í hverju máli með tilliti til ákveðinna aðstæðna, sé stjórnvöldum óheimilt að afnema eða takmarka matið með því að setja fyrir fram fastmótaðar reglur sem taki til allra tilvika. Stjórnvöldum, þ.m.t. stefnda, sé skylt að meta hvert tilvik fyrir sig og sé óheimilt að afnema eða takmarka mat sitt með óhóflegum hætti á grundvelli almennra reglna sem taki til allra mála, sambærilegra eða ósambærilega. Fortaklaus beiting tekjuaðferðarinnar komi í veg fyrir að stefndi taki til skoðunar hvort markaðsaðferðin samkvæmt 1. mgr. 27. gr. laga nr. 6/2001 eigi betur við og sé líklegri til þess að endurspegla gangverð við matið. Þá taki stjórnvaldið ekki tillit til þeirra lögákveðnu atriða sem tiltekin séu samkvæmt 2. mgr. 27. gr. sömu laga. Með þeirri aðferð sem stefndi hafi beitt hafi hann takmarkað mat sitt við aðeins fáa af þeim fjölmörgu þáttum sem ættu að hafa áhrif á verðmat fasteignar stefnanda. Í því felist brot á meginreglunni um skyldubundið mat stjórnvalda. Um verulegan efnisannmarka sé að ræða sem valdi því að hinar umdeildu ákvarðanir stefnda séu ógildanlegar.

Stjórnvald skuli, samkvæmt 10. gr. stjórnisýslulaga nr. 37/1993, sjá til þess að mál sé nægjanlega upplýst áður en ákvörðun er tekin. Rannsóknarskyldunni teljist ekki fullnægt fyrr en stjórnvald hafi aflað nægjanlegra upplýsinga til að unnt sé að taka efnislega rétta ákvörðun í máli miðað við þann lagalega grundvöll sem ákvörðunin byggist á. Stefndi hafi ekki rannsakað málið með fullnægjandi hætti áður en hinar umdeildu ákvarðanir hafi verið teknar. Ekki hafi m.a. verið rannsakað hvort upplýsingar lægju fyrir um gangverð fasteignar stefnanda og ekki tekin til

rannsóknar þau atriði sem tiltekin séu í 2. mgr. 27. gr. laga nr. 6/2001. Stefndi hafi vanrækt þá skyldu sem á stjórnvaldinu hafi hvílt og brotið gegn 10. gr. stjórnsýslulaga við töku hinna umdeildu ákvarðana.

Brotið hafi verið gegn meðalhófsreglu stjórnsýslu- og stjórnskipunarréttarins þar sem þessar ákvarðanir hafi ekki verið til þess fallnar að ná þeim lögumarkmiðum sem lög nr. 6/2001 stefni að og þar sem matsvirði fasteignar stefnanda hafi hækkað langt umfram almennar hækkanir á atvinnuhúsnaði. Jafnframt hafi verið brotið gegn jafnræðisreglu stjórnskipunar- og stjórnsýsluréttarins, sbr. 11. gr. stjórnsýslulaga og 65. gr. stjórnarskrárinnar, þar sem mismunað sé á grundvelli staðsetninga eigna og eftir tegund húsnaðis, án þess að málefnalegur grundvöllur sé fyrir hendi fyrir slíkum greinarmun.

Samkvæmt 1. mgr. 32. gr. a skuli endurmeta skráð matsverð allra fasteigna 31. maí ár hvert. Það verð skuli talið fasteignamatsverð frá og með 31. desember þess árs til jafnlengdar næsta árs nema sérstök matsgerð komi til. Krafist sé ógildingar á ákvörðunum stefnda á grundvelli þessa ákvæðis á árunum 2015 til 2017, hverri fyrir sig. Stefnanda hafi verið tilkynnt um þessar ákvarðanir í júní 2015, 2016 og 2017. Þá hafi honum verið tilkynnt um endurmat fasteignamats 2016 og 2017 6. desember 2016. Fasteignamatsverðið, ákveðið með þessum hætti, hafi gilt frá 31. desember 2014, 31. desember 2015 og 31. desember 2016. Þessar ákvarðanir stefnda séu haldnar formannmörkum og verulegum efnisannmörkum, sem með réttu eigi að leiða til ógildingar, nema sérstaklega sé sýnt fram á önnur atriði sem réttlæti það að ógilda þær ekki. Slíkar réttlættingarástæður séu ekki fyrir hendi. Formannmarkarnir felist í broti á öryggisreglum stjórnsýsluréttarins, en brot á þeim veiti löglíkur fyrir því að efnisleg niðurstaða ákvörðunarinnar hafi verið röng.

Verði talið að ólögmett hafi verið að beita tekjuaðferðinni, en engu að síður séu einhverjar ástæður sem komi í veg fyrir ógildinguna hinna umdeildu ákvarðana, sé til vara krafist viðurkenningar á því að þær hafi verið ólögmettar. Ólögmeti leiði ekki sjálfkrafa til ógildingar og gangi viðurkenningarkrafan því skemur en ógildingarkrafan og komi einungis til skoðunar verði ekki fallist á ógildinguna hinna umdeildu ákvarðana.

Stefnandi vísi til laga nr. 6/2001, um skráningu og mat fasteigna, einkum 2. gr., 27. gr. og 28. gr. laganna. Þá byggi stefnandi kröfur sínar á skráðum og óskráðum meginreglum stjórnsýsluréttarins um skyldubundið mat, rannsókn, meðalhóf og jafnræði, sbr. 10. gr., 11. gr. og 12. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Einnig á ákvæðum stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands nr. 33/1944, einkum 40. gr. og 77. gr. Um varnarþing í málinu vísist til 4. mgr. 33. gr. laga nr. 91/1991 og um

málskostnað til XXI. kafla sömu laga, aðallega 1. mgr. 130. gr.

### **Málsástæður og lagarök stefnda**

Samkvæmt 2. gr. laga nr. 6/2001, um skráningu og mat fasteigna, skuli meta hverja fasteign til verðs eftir því sem næst verði komist á hverjum tíma. Samkvæmt 29. gr. laga nr. 6/2001 annist stefndi mat fasteigna samkvæmt lögnum. Meginregluna um það hvernig fasteignamat skuli unnið sé að finna í 1. mgr. 27. gr. laganna, en þar segi að fasteignamat skuli vera gangverð eignarinnar. Sé gangverð ekki þekkt skuli matsverð ákveðið eftir bestu fánlegri vitneskju um gangverð sambærilegra fasteigna með hliðsjón af tekjum af þeim, kostnaði við gerð mannvirkja, aldri þeirra, legu eignar með tilliti samgangna, nýtingarmöguleikum, hlunnindum, jarðvegsgerð, gróðurfari, náttúrufegurð og öðrum þeim atriðum sem kunni að hafa áhrif á gangverð eignarinnar, sbr. 2. mgr. 27. gr. laganna. Atriðin séu ekki tæmandi talin en byggja skuli á því sem gefi gleggsta mynd af raunvirði fasteignar. Við túlkun á 27. gr. beri að líta til 28. gr. laganna, þar sem grundvöll fyrir kerfisbundinni matsákvörðun sé að finna og hvernig fara skuli með 2. mgr. 27 gr. þegar gangverð eignar sé ekki þekkt. Til þess að nálgast gangverð skuli eftir föngum finna tölfræðilega fylgni gangverðs við ýmsar staðreyndir um eignina.

Stefndi beiti þremur aðferðum við að ákveða fasteignamat og ráðist það af aðgengi að upplýsingum hvaða aðferð sé líklegust til að varpa ljósi á markaðinn. Allt séu þetta mismunandi leiðir að sama marki, það er að meta gangverð. Með fullkomnum upplýsingum gefi allar þrjár aðferðirnar sama gangverð, en val stefnda á matsaðferð fari eftir því hvaða gögn séu tiltæk hverju sinni og líklegust til þess að skila matsniðurstöðu sem endurspegli markaðsverðmæti eignarinnar.

Flest allt íbúðarhúsnæði sé metið samkvæmt markaðsaðferð, þar sem nægjanleg gögn og rannsóknir á markaði leiði til tölfræðilega marktækrar niðurstöðu og því sé hægt að ákvarða gangverð út frá söluverði. Fyrir aðrar eignir en íbúðareignir liggi ekki fyrir nægjanlega margir kaupsamningar til þess að hægt sé að setja þær í markaðsmat sem væri þó ákjósanlegast. Þannig þyki tekjuaðferð eiga best við um það atvinnuhúsnæði sem algengt sé að keypt sé til útleigu og þar sem virkur leigumarkaður sé fyrir hendi, þ.e. þegar fyrir liggi upplýsingar um markaðsleiguverð. Þessi aðferð byggir á greiningu á sambandi markaðsleiguverðs við eiginleika fasteignarinnar. Hér sé reiknað með að framtíðartekjumöguleikar fasteignar ákvarði verðmæti hennar.

Reynt hafi á réttmæti tekjuaðferðarinnar í áliti umboðsmanns Alþingis, í máli nr. 9024/2016, sem snúið hafi að kvörtun vegna notkunar á tekjuaðferð við ákvörðun matsverðs fasteignar. Kvartandi hafi talið að beiting tekjuaðferðar væri í andstöðu

við 27. gr. laga nr. 6/2001 um skráningu og mat fasteigna, með síðari breytingum og 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrárinnar. Í áliti umboðsmanns sé fyrrgreint efni 27. gr. og 28. gr. laga nr. 6/2001 rakið og bent á að í athugasemdum með 15. gr. frumvarps, sem orðið hafi að breytingarlögum nr. 83/2008, sem breytt hafi ákvæðum 27. gr. laganna í núverandi horf, hafi sérstaklega verið tekið fram í þessu sambandi að lagt væri til að heimilt yrði að miða matsverð við tekjur af sambærilegum eignum ef gangverð væri ekki þekkt. Umboðsmaður hafi jafnframt vísað til dóms Hæstaréttar 25. febrúar 2016 í máli nr. 477/2015. Í dóminum hafi verið vísað til þess að fasteignamat skrifstofu- og verslunarhúsnæðis hefði í æ ríkara mæli verið ákveðið með svonefndri tekjuaðferð þar sem lagt væri mat á tekjur sem hafa mætti af eign. Hæstiréttur hafi fallist á þá málsástæðu aðila í málinu að með þessari aðferð fengist gleggri mynd af líklegu gangverði þeirrar fasteignar sem um var deilt heldur en með svonefndu markaðsleiðréttu kostnaðarmati. Þótt ekki hafi reynt á svonefnda tekjuaðferð með beinum hætti í dóminum yrði ráðið af forsendum hans að stjórnvöldum væri eftir atvikum rétt að beita þessari aðferð til að ákvarða matsverð m.a. á skrifstofu- og verslunarhúsnæði samkvæmt 27. gr. laga nr. 6/2001.

Stefnandi telji að beiting tekjuaðferðarinnar sé haldin ýmsum vanköntum sem hafi í för með sér að fasteignamat fasteignar hans endurspegli ekki raunverulegt gangverð eignarinnar. Við beitingu aðferðarinnar hafi leigutekjur hans af fasteigninni verið miðaðar við brúttótekjur og ekki gerður greinarmunur á húsnæði sem skráð sé í sérstakri og frjálsri skráningu m.t.t. til virðisaukaskatts. Í áliti umboðsmanns Alþingis sé fjallað um þetta álitaefni. Þar komi fram að af orðalagi ákvæða 27. og 28. gr. laga nr. 6/2001 verði ráðið að þar sé gert ráð fyrir því að þegar gangverð fasteignar sé ekki þekkt ráðist matið ekki aðeins af notkun fasteignar og raunverulegum tekjum af henni á hverjum tíma heldur upplýsingum um gangverð sambærilegra fasteigna með hliðsjón m.a. af tekjum af þeim. Við matið sé m.a. miðað við hver sé möguleg nýting fasteignar og litið til upplýsinga um sambærilegrar eignir. Í samræmi við það sé litið til þess hver tekjuöflunarhæfni fasteignar sé, en ekki aðeins raunverulegar tekjur af henni á þeirri stundu. Gengið sé út frá því að til langs tíma sé rekstrarkostnaður sambærilegra fasteigna sambærilegur og tekið sé tillit til hans í svokallaðri brúttóávöxtunarkröfu. Umboðsmaður vísi til þess að byggt sé á þeirri aðferð við útreikning þar sem fjárhæð áætlaðra leigutekna sé deilt með áætlaðri ávöxtunarkröfu. Við útreikning á ávöxtunarkröfunni sé þannig litið til fasteignagjalda og annars tengds kostnaðar, viðhalds fasteigna, reksturs fasteigna, þó að undanskildum tilteknum atriðum, verðbólgu og ávöxtunar fjármagns. Ef tekið yrði mið af nettóleigutekjum við framangreindan útreikning myndi nettóávöxtunarkrafa notuð, sem gerði það að

verkum að sama niðurstaða ætti fræðilega að fást. Sú aðferð sé þó að mati Þjóðskrár Íslands og yfirfasteignamatnefndar ekki eins nákvæm og erfiðara að beita henni í framkvæmd. Umboðsmaður hafi ekki talið vera forsendur til þess að gera athugasemdir við þá almennu aðferð sem stuðst hafi verið við.

Stefnandi telji að ekki hafi verið færðar fram réttlætanlegar ástæður fyrir mun á matssvæðisstuðli Kringlunnar og Smáralindar eða vegna atvinnueigna í miðborginni. Munur þessi byggir á þeim gögnum sem stefndi hafi haft undir höndum varðandi verðmun á staðsetningu þegar tekjumatið hafi upphaflega verið sett á. Í tilviki Kringlunnar sé það dýrasta verslunarsvæði landsins en sé Kringlan skoðuð sem skrifstofu- eða iðnaðarstaðsetning sjáist að Kringlan sé metin eins eða lægra en sambærilegar eignir í kring. Hvað Smáralindina varði hafi farið fram endurmat eftir að matsaðferðin hafi verið tekin upp, þar sem eigandinn hafi lagt fram allar upplýsingar um tekjur og fleira. Þá sé staðsetning Smáralindar ekki talin jafn verðmæt og staðsetning Kringlunnar.

Stefndi hafi ítrekað reynt að afla gagna um kaup- og leigusamninga varðandi Kringluna án árangurs. Stefnandi hafi ekki óskað eftir rökstuðningi stefnda fyrir ákvörðun fasteignamats á umræddri eign, fyrir ákvörðun matssvæðisstuðuls Kringlunnar sem slíks, eða farið fram á endurmat fasteignamats eignarinnar. Af skoðun ársskýrslna Reita sé ljóst að verð Kringlunnar sé að öllum líkindum mun hærra í bókfærðu virði eignasafns Reita en það sé samkvæmt fasteignamati. Þeirri málsástæðu, að raunverulegt matsvirði fasteignar stefnanda sé verulega lægra en fasteignamat, sé því alfarið hafnað. Eðlilegt sé að stefnandi sanni slíka fullyrðingu. Stefnandi hafni því að málið hafi ekki verið rannsakað með fullnægjandi hætti.

Til stuðnings kröfum stefnda um málskostnað vísist til XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, einkum 129. og 130. gr.

### **Niðurstaða**

Í málinu krefst stefnandi þess að ákvarðanir stefnda, um endurmat á fasteignamati fasteignar stefnanda í Kringlunni 8-12 í Reykjavík fyrir árin 2015, 2016 og 2017 verði ógiltar, en til vara að viðurkennt verði með dómi að beiting tekjuaðferðar af hálfu stefnda hafi verið ólöglegt við þær ákvarðanir. Því er ekki haldið fram að matsverðið sé ekki rétt reiknað miðað við þá aðferð sem beitt var, þ.e. svokallaða tekjuaðferð. Ágreiningur aðila snýst um það hvort heimilt hafi verið að beita þeirri aðferð.

Stefndi endurmetur skráð matsverð allra fasteigna 31. maí ár hvert og skal það verð talið fasteignamatssverð frá og með 31. desember sama árs, sbr. 32. gr. a í lögum nr.

6/2001. Samkvæmt 2. gr. laganna skal meta hverja fasteign til verðs eftir því sem næst verður komist á hverjum tíma og nánar er kveðið á um í lögnum. Í 1. mgr. 27. gr. laganna er að finna þá meginreglu að í matinu skuli felast gangverð eignar, sem ætla megi að eignin hefði í kaupum og sölum. Í 2. mgr. 27. gr. kemur fram að frá þessari meginreglu verði vikið sé gangverð eignar ekki þekkt. Nánar segir í ákvæðinu að sé gangverð fasteignar ekki þekkt skuli matsverð ákveðið eftir bestu fánlegri vitneskju um gangverð sambærilegra fasteigna með hliðsjón af tilteknum þáttum, þar á meðal með hliðsjón af tekjum af þeim. Í lögskýringargögnum um þetta ákvæði kemur fram að þessi tekjuaðferð sé í samræmi við viðurkenndar alþjóðlegar aðferðir við ákvörðun mats á verðmæti eigna. Í 1. og 2. mgr. 28 gr. laganna segir að við ákvörðun matsverðs samkvæmt 27. gr. skuli eftir föngum finna tölfræðilega fylgni gangverðs við ýmsar staðreyndir um seldar eignir, svo sem stærð, gerð, búnað, stað o.s.frv., og sennilegt gangverð ákvarðað með útreikningum á grundvelli þeirra vísbendinga. Huglægu, órökstuddu mati skuli ekki beitt nema engra annarra kosta sé völ um ákvörðun matsverðs.

Af þessum lagafyrirmælum er ljóst að gert er ráð fyrir því að val á aðferð sem beitt er við mat fasteigna ráðist af því hvaða upplýsingar eru fyrir hendi um eign til að byggja mat til verðs á, eftir því sem næst verði komist á hverjum tíma, sbr. markmið 2. gr. laganna.

Í 2. mgr. 3. gr. laga um tekjustofna sveitarfélaga, nr. 4/1995, segir að stofn til álagningar fasteignaskatts á allar fasteignir skuli vera fasteignamat þeirra. Nánar er kveðið á um mismunandi skatthlutfall eftir tegundum eigna í stafliðum 3. mgr. 3. gr. og fellur fasteign stefnanda undir c-lið ákvæðisins. Í bráðbirgðaákvæði XVII í lögnum segir að fasteignir í c-lið 3. mgr. 3. gr., sem sæta breyttri aðferðafræði fasteignamats yfir í tekjumat í endurmati fasteignamats á árinu 2014, skuli vera undanþegar 2. mgr. 3. gr. við álagningu fasteignaskatts á árunum 2015 og 2016 með nánar tilteknum hætti. Þetta sólarlagsákvæði var sett með lögum nr. 135/2014 og er þar mælt fyrir um lækun skattstofns fasteignaskatts vegna slíkra fasteigna á árunum 2015 og 2016. Í lögskýringargögnum með bráðabirgðaákvæði XVII er því m.a. lýst að fyrri aðferð við árlegan framreikning fasteignamats sé ófullkomin og endurspegli því ekki árlega verðþróun einstakra eigna með nægilega tryggum hætti. Meginmatsaðferð atvinnueigna hafi verið markaðsleiðrétt kostnaðarmat til 31. maí 2014, en þá hafi árlegt endurmat fasteigna falið í sér að breytt hafi verið yfir í tekjumat á stórum hluta atvinnueigna, sem séu skrifstofu- og verslunareignir og eignir með léttan iðnað. Virkur leigumarkaður sé með þær eignir og byggt sé á greiningu á sambandi markaðsleiguverðs við eiginleika fasteignarinnar. Reiknað sé með að tekjuöflunarhæfni fasteignar ákvarði verðmæti hennar og séu leigutekjur af

fasteign og ávöxtunarkröfur notaðar til að ákvarða matið. Aðferðafræðin sé í samræmi við alþjóðlega staðla, sem nánar er gerð grein fyrir í frumvarpinu. Þar er jafnframt gerð grein fyrir því að breyting á aðferðafræði fasteignamats skrifstofu- og verslunareigna og eigna fyrir léttan iðnað hafi í för með sér töluverðar og mjög mismunandi breytingar á fasteignamati þeirra, þar sem mikil skekkja hefði stöðugt aukist með fyrri aðferð. Bráðabirgðaákvæðinu um lækkun skattstofns slíkra eigna árin 2015 og 2016 sé ætlað að milda áhrif þeirra breytinga.

Stefnandi byggir einkum á því að svokallaðri tekjuaðferð verði ekki beitt nema áður hafi verið útilokað að unnt sé með öðrum aðferðum að komast að niðurstöðu sem sýni betur raunverulegt gangverð fasteignar. Stefndi hefur skýrt á hvaða forsendum fasteignamat hans var byggt. Jafnframt að hann hafi ekki haft gögn til að byggja aðra matsaðferð á. Vandkvæðum getur verið bundið að finna markaðsverð fasteigna í atvinnurekstri út frá þinglýstum heimildum. Skipta slíkar eignir iðulega um eigendur í viðskiptum með hlutafé félaga sem eiga eignirnar og tilviljun getur ráðið því hvernig undirliggjandi verðmæti fasteignanna í kaupverði komi fram í aðgengilegum gögnum. Í útgefnu efni frá stefnda um grundvöll fasteignamats, sem vísað var til við málflutning, kemur fram að þetta hafi verið ein af ástæðum þess að ákveðið hafi verið að taka upp tekjuaðferð við fasteignamat eigna sambærilegra við fasteign stefnanda. Eru svipuð sjónarmið viðruð í frumvarpi um bráðabirgðaákvæðið sem fyrr er lýst.

Ákvörðun stefnda um að beita tekjuaðferð í slíkum tilvikum var að þessu virtu byggð á málefnalegum sjónarmiðum og jafnræðis gætt. Matsverð fasteignar stefnanda var ákveðið sérstaklega þó að sömu aðferð væri beitt við mat annarra eigna. Ekki hefur verið sýnt fram á hvers vegna beita skyldi annarri aðferð við mat á fasteign stefnanda eða ákveða annan stuðul á matssvæði fasteignar hans. Stefnandi heldur því fram að stefndi hefði átt að rannsaka fleiri atriði sem haft geti áhrif á verðmæti eigna, en hefur engin gögn lagt fram í málinu sem sýni að önnur matsaðferð sé árangursríkari aðferð en sú sem stefndi beitti í þeim tilgangi að meta raunverulegt virði fasteignar hans. Af því sem fram er komið í málinu verður ekki ráðið að stefndi hafi við ákvörðun matsins brotið gegn rannsóknarreglu og/eða meðalhófsreglu stjórnsýslulaga við mat á fasteign stefnanda.

Að virtum þeim lagaheimildum sem hér hafa verið raktar er ljóst, einnig með hliðsjón af dómi Hæstaréttar í máli nr. 477/2015, að stefndi hefur heimild að lögum til að byggja á svokallaðri tekjuaðferð við ákvörðun fasteignamats. Þá hefur löggjafinn með setningu bráðabirgðaákvæðis XVII í lögum um tekjustofna sveitarfélaga í reynd staðfest að lagaheimildir standi til þess að beita tekjuaðferð við mat allra skrifstofu- og verslunareigna og eigna með léttan iðnað og gripið til

sérstakra ráðstafana til þess annars vegar að milda áhrif breytingarinnar á álagðan fasteignaskatt og hins vegar að gera eftirfarandi skattheimtu fyrirsjáanlega. Ákvarðanir stefnda voru samkvæmt þessu lögmatar og hafnað er málsástæðum stefnanda um að þær fari í bága við stjórnarskrá vegna tengsla þeirra við eftirfarandi álagningu fasteignaskatts.

Að öllu framangreindu virtu verður hvorki fallist á kröfur stefnanda um ógildingu ákvarðana stefnda né varakröfu hans um viðurkenningu á því að beiting tekjuaðferðar við töku þeirra hafi verið ólögmat. Því verður fallist á sýknukröfu stefnda, bæði af aðalkröfu og af varakröfu.

Í ljósi þeirrar niðurstöðu og með vísun til 1. mgr. 130. gr. laga um meðferð einkamála verður stefnanda gert að greiða stefnda 600.000 krónur í málskostnað.

Kristrún Kristinsdóttir héraðsdómari kveður upp þennan dóm.

### **D Ó M S O R Ð:**

Stefndi, Þjóðskrá Íslands, er sýkn af kröfum stefnanda, Trausttaks ehf.

Stefnandi greiði stefnda 600.000 krónur í málskostnað.

Kristrún Kristinsdóttir