

Skýrsla starfshóps til að vinna að endurskoðun á ákvæðum laga um skattlagningu á mannvirki sem byggð eru í þeim tilgangi að framleiða og flytja raforku

Mars 2017



Efnisyfirlit

Bls.	Efnisatriði	Uppruni
2	Efnisyfirlit	
3	Skipunarbréf	Innanríkisráðuneyti
5	Samantekt starfshóps	
10	Fasteignamat orkumannvirkja	Þjóðskrá Íslands
37	Virðing orkumannvirkja, kynning	Þjóðskrá Íslands
54	Skattlagning orkumannvirkja, sjónarhorn	Samtök orkufyrirtækja
65	Stefnumörkun stjórnar	Samtök orkufyrirtækja
67	Minnisblað til Samtaka orkusveitarfélaga	Veritas lögmenn
76	Afstaða fjármálaráðuneytisins, tölvupóstur	Fjármála- og efnahagsráðuneyti
77	Kynning frá Samorku til vinnuhóps	Samorka
92	Kynning frá LEX, unnin fyrir Samorku	Lex lögmennsstofa
132	Skattkerfi í norska vatnsaflsiðnaðinum	Ketill Sigurjónsson



Áslaug María Friðriksdóttir
Skólavörðustíg 29
101 Reykjavík

INNANRÍKISRÁÐUNEYTIÐ

Sölvhólgötu 7 101 Reykjavík
sími: 545 9000 bréfasími: 552 7340
postur@irr.is
innanrikisraduneyti.is

Reykjavík 9. júní 2016
Tilv.: IRR15120151/18.3

Hér með eru þér skipaðar formaður starfshóps sem hefur það hlutverk að vinna að endurskoðun á ákvæðum laga um skattlagningu á mannvirki sem byggð eru í þeim tilgangi að framleiða eða flytja raforku. Er hópnum ætlað að greina og varpa heildstæðu ljósi á hvernig skattlagningu er háttað á mannvirki sem byggð eru í þeim tilgangi að framleiða eða flytja orku, matsaðferðir og matsfjárhæðir, eignir sem undanþegnar eru mati og dreifing þeirra um landið. Á grundvelli slíkrar greiningarvinnu væri hægt að taka afstöðu til þeirra álitaefna sem hún varpaði ljósi á, svo sem lagabreytinga sem kynni að vera þörf á, kostnaðaráhrif slíkra breytinga og samspil við fjárhagsleg málefni ríkis og sveitarfélaga og stofnana eða fyrirtækja í þeirra eigu. Nánari útfærsla á verkefni hópsins verður lögð fram á fyrsta fundi hans í formi verkefnaáætlunar.

Starfshópurinn er þannig skipaður:

Áslaug Friðriksdóttir, borgarfulltrúi og jafnframt formaður, skipuð án tilnefningar,
Guðlaug Sigurðardóttir, framkvæmdastjóri fjármálasviðs Landsnets, tilnefnd af Samorku,
Hreinn Hrafnkelsson, viðskiptafræðingur á skrifstofu iðnaðar- og orkumála, tilnefndur af
Atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytinu,
Sigurður Snævarr, sviðstjóri hag- og upplýsingasviðs, tilnefndur af Sambandi íslenskra sveitarfélaga,
Stefán Bogi Sveinsson, bæjarfulltrúi í Fljótsdalshéraði, tilnefndur af Samtökum orkufyrirtækja,
Steinar Örn Steinarsson, lögfræðingur, tilnefndur af Fjármála- og efnahagsráðuneytinu,

Þjóðskrá Íslands tilnefndi eftirfarandi aðila í teymi sérfræðinga til þess að vinna með starfshópnum:

Ástríður Jóhannesdóttir, sviðstjóri stjórnsýslusviðs,
Hjörtur Grétarsson, sviðstjóri fasteignaskrársviðs,
Ingi Þór Finnson, sviðstjóri mats- og hagsviðs,
Tryggvi Már Ingvarsson, deildastjóri landupplýsingadeildar,
Davíð Örn Guðnason, lögfræðingur á stjórnsýslusviði.

Jafnframt mun Jóhannes Finnur Halldórsson, sérfræðingur hjá IRR, vinna með starfshópnum.

Formaður ber ábyrgð á að halda til haga upplýsingum um virkan starfstíma starfshópsins, þ.e. fjölda funda og klukkustunda. Janframt ber hann ábyrgð á að fundargerðum og niðurstöðum starfsins sé skilað til ráðuneytisins, ásamt öðrum gögnum.

Fyrir hönd ráðherra



Ragnhildur Hjaltadóttir

INNANRÍKISRÁÐUNEYTIÐ	
Ml. 18.3	Ábm. JFH
Innk.	27. APR. 2017
IRR	1607 0017

1

Samantekt starfshóps um skattlagningu orkumannvirkja

Í eftirfarandi samantekt er gerð grein fyrir störfum starfshóps um skattlagningu orkumannvirkja. Hópurinn var skipaður í júní 2016 og hefur haldið 8 fundi.

Starfshópnum var ætlað að greina og varpa heildstæðu ljósi á hvernig skattlagningu er háttað á mannvirki sem byggð eru í þeim tilgangi að framleiða eða flytja orku, matsaðferðir og matsfjárhæðir, eignir sem undanþegnar eru mati og dreifingu þeirra um landið.

Forsaga málsins er sú að árið 2015 komu Samorka, Samband íslenskra sveitarfélaga og Samtök orkusveitarfélaga saman til að ræða hugmyndir um breytta skattlagningu virkjana- og raforkuflutningsmannvirkja. Aðilar töldu nauðsynlegt að endurskoða það kerfi sem við lýði er og óskuðu eftir því að ráðherra skipaði starfshóp til þess að vinna að endurskoðun á ákvæðum laga um skattlagningu mannvirkja sem byggð eru í þeim tilgangi að framleiða eða flytja raforku. Erindinu fylgdi verkefnislýsing. Aðilar voru sammála því að ósanngjarnt væri að sum sveitarfélög sem leggja til land og verða fyrir miklu raski fái lítið sem ekkert í tekjur. Beinar tekjur sveitarfélaga af orkumannvirkjum hafa verið í gegnum fasteignaskatta af þeim mannvirkjum sem falla undir fasteignamat. Þetta eru helst afl- og spennistöðvar sem hús hafa verið byggð yfir, en undanþegin fasteignamati eru önnur mannvirki sem tengjast virkjunum, m.a. flutningsmannvirki ásamt burðarstólpum og spennistöðvum.

Í svarbréfi innanríkisráðuneytisins frá 21. mars 2016 kom fram að ráðuneytið teldi ekki tímabært að endurskoða þau lög sem erindið kynni að eiga undir. Taldi ráðuneytið rétt að fyrst færi fram greiningarvinna til undirbúnings. Slík greiningarvinna skyldi með heildstæðum hætti varpa ljósi á hvernig skráningu, mati og skattlagningu er háttað á orkumannvirki. Ennfremur skyldi hún leiða fram hvaða mannvirki eru undanskilin fasteignamati og hvernig þau dreifast yfir landið. Í þeim tilgangi að vinna að þessari greiningu lagði ráðuneytið til að stofnaður yrði starfshópur sá sem að samantekt þessari stendur (fylgiskjal 1).

Starfshópurinn fékk afhent drög að samantekt Þjóðskrár Íslands *Fasteignamat orkumannvirkja; fasteignamat, skráning, helstu stærðir, álitaefni og mögulegar breytingar* (fylgiskjal 2) Þar er rakið hvaða mannvirki falla undir fasteignamat og hver ekki. Gerð er grein fyrir dreifingu raforku í gegnum Landsnet og dreifiveitur, umfangi fasteignamats, ýmis álitamál reifuð og helstu stærðir kynntar.

Ólík sjónarmið

Starfshópurinn áréttar að mjög mismunandi skoðanir eru innan hans um hvort fasteignamatið sé rétta leiðin til að koma til móts við ofangreind sanngirnismarkmið. Því

þótti rétt að allir aðilar innan starfshópsins fengju að koma hugmyndum sínum til skila inn í vinnuna. Engu að síður var ákveðið að fela starfsmönnum Þjóðskrár Íslands að leggja fram dæmi eða sviðsmyndir um mismunandi útfærslu til að skilja mætti betur möguleg áhrif út frá ákveðnum forsendum. Í samantekt þeirra (fylgiskjal 3) er horft til flutningskerfisins út frá flutningsgetu og virkjana út frá uppsettu afli. Niðurstaða starfshópsins var að taka ekki afstöðu til þeirra sviðsmynda sem settar eru fram að svo stöddu.

Afstaða **fjármálaráðuneytisins** (fylgiskjal 4) er í stuttu máli sú að um öll orkumannvirki skuli gilda sama skattskylda og um önnur mannvirki, þ.e. að þær einstöku tegundir fasteigna sem ekki eru háðar fasteignamati í dag ættu ekki að geta komist undan því að greiða fasteignaskatt. **Atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytið** tekur undir þau sjónarmið að núverandi fyrirkomulag sé ekki sanngjarnt en tekur ekki undir þau sjónarmið að auka skatta á orkufyrirtæki eða raforkuframleiðslu. Skoða þyrfti hvort ekki mætti skipta núverandi gjöldum milli sveitarfélaga með sanngjarnari hætti, jafnvel í gegnum Jöfnunarsjóð sveitarfélaga eða með öðrum slíkum hætti. Huga yrði að áhrifum breytinga á verð til notenda og yrði fasteignamatsleiðin farin væri nauðsynlegt að skoða hvort aðrir innviðir en orkumannvirki ættu ekki að falla undir lagabreytingar.

Samorka, samtök orku- og veitufyrirtækja á Íslandi skila inn samantekt auk minnisblaðs og kynningu frá LEX lögmannsstofu frá 2016 (fylgiskjöl 5, 6 og 7). Álit Samorku er að eigi að fara þá leið að útvíkka álagningu fasteignaskatts verði að fara varlega og nauðsynlegt sé að spyrja hvort það sé rétta leiðin við að ná markmiðum um meiri sátt. Ef skoða eigi breytingar á lögum hvað varðar núverandi undanþágur frá fasteignamati þurfi slík skoðun að ná heildstætt til þeirra allra. Horfa þurfi í slíkri skoðun sérstaklega til allra innviða og gæta jafnræðis í skattlagningu. Þá megi samræma hugtakanotkun við önnur lög ef á annað borð er talið að skilgreiningar séu óljósar. Einnig þurfi nauðsynlega að svara spurningum um hvernig skilgreina beri grunninnviði samfélagsins og hvernig skattlagningu þeirra skuli almennt háttað. Hugsanlegar breytingar á núverandi kerfi, er snúa að álagningu fasteignaskatts, þurfi að skoða með það markmið í huga að sætta ólík sjónarmið varðandi uppbyggingu innviða. Í ljósi hugmynda Þjóðskrár um að mögulega megi byggja skattlagningu sem þessa á framleiðslumagni eða flutningsgetu þurfi að taka afstöðu til þess hvort umræðan snúist um fasteignaskatta eða hvort verið sé að ræða annars konar skattlagningu orkumannvirkja. Af þeim sökum setur Samorka fyrirvara við þær aðferðir sem fela í sér fasteignamat byggt á framleiðslumagni eða flutningsgetu. Umræða um annars konar skattlagningu orkumannvirkja er mun flóknari en felst í umræðu um undanþágur frá fasteignamati og hana þarf að taka á víðari grunni enda þar komið inn á málefni sem snúa að tekjuskiptingu ríkis og sveitarfélaga. Mikilvægt er einnig að hafa í huga að viðbúið sé að aukin gjöld á orkufyrirtæki skili sér út í verðlag til neytenda.

Samtök orkusveitarfélaga skila inn samantekt um stefnumörkun stjórnar og kynningu á afstöðu samtakanna til skattlagningar orkufyrirtækja (fylgiskjöl 8, 9 og 10). Fyrir liggur minnisblað Veritas lögmanna unnið að beiðni samtakanna frá árinu 2012. Í gögnum kemur fram að það sé mat lögmanna stofunnar að það skorti á rökrétt samhengi í löggjöf sem á fasteignaskattinum taki. Undanþáguákvæði veiti tæpast lengur þann rétt sem heimilar það að fasteignir standi utan fasteignamats þar sem byggt er á úreltu hugtaki um rafveitur. Samtökin telja það sanngjarnt og eðlilegt að línumannvirki beri fasteignagjöld, þar sem þau skerða nýtingarmöguleika á því landi sem þau liggja um. Það að línur beri fasteignagjöld geti líka liðkað fyrir því að sveitarfélög samþykki línustæði og styðji þannig við uppbyggingu flutningskerfis raforku.

Samtök orkusveitarfélaga telja til viðbótar við ofangreint að arður af nýtingu náttúruauðlinda til orkuframleiðslu eigi að skiptast með sanngjarnari hætti en nú er. Álit þeirra er að sveitarfélögum á vatna- og varmasvæðum virkjana beri að fá hlutdeild í arði af orkuvinnslu og að horfa eigi til norskrar löggjafar í þeim efnum. Samtökin telja að þær sviðsmyndir sem Þjóðskrá Íslands vann fyrir starfshópin geti verið grundvöllur áframhaldandi vinnu. Samtökin gera einnig ýmsa fyrirvara í samantekt sinni, til dæmis við hugmyndir um útdeilingu tekna gegnum jöfnunarsjóð og taka ekki undir hugmyndir um að sveitarfélög sem nú njóta tekna af stöðvarhúsum og öðrum mannvirkjum fái í sinn hlut minni tekjur en nú verði af breytingum.

Í stefnumörkun **Sambands íslenskra sveitarfélaga** fyrir árin 2014-2018 eru sett fram áhersluatriði sambandsins um skatttekjur sveitarfélaga af orkumannvirkjum, en þar segir; „Sambandið skal beita sér fyrir því að sveitarfélögin fái auknar tekjur af raforkuframleiðslu. Þess verði sérstaklega gætt að skatttekjur sveitarfélaga af skattskyldum virkjanamannvirkjum skiptist ekki eingöngu eftir því hvar virkjanamannvirki eru staðsett heldur verði einnig tekið sanngjarnt tillit til umhverfisáhrifa virkjana og flutningskerfis raforku á nærliggjandi sveitarfélög.“

Sambandið álfur því nauðsynlegt að gjörbreyta núverandi fyrirkomulagi á skattlagningu raforkumannvirkja. Það verði annars vegar gert með því að breikka andlag skattlagningar orkumannvirkja, með fækkun undanþága frá skattlagningu, og hins vegar að tekjur dreifist jafnar á milli sveitarfélaga sem verða fyrir umhverfisáhrifum vegna orkunýtingar. Áhersla verði lögð á að fyrirkomulag skattheimtu á raforkumannvirki verði einfalt í framkvæmd, taki ekki endilega mið af nógildandi skattareglum ef aðrar aðferðir þykja hentugri og tryggi sem mest jafnræði milli raforkufyrirtækja, óháð aðferðum við framleiðslu raforku. Skattheimtan skili jafnframt jafnari skiptingu skatttekna milli sveitarfélaga sem verða fyrir áhrifum af völdum virkjana og annarra raforkumannvirkja

en gildandi fyrirkomulag. Sambandið leggur áherslu á að sem fyrst verði hafin vinna við móttun frekari tillagna um breytt fyrirkomulag á skattlagningu orkumannvirkja.

Ketill Sigurjónsson kynnti fyrir starfshópnum, hvernig málum væri háttað í Noregi. Fyrir liggur jafnframt skýrsla um **skattkerfið í norska vatnsaflsiðnaðinum** sem hann vann fyrir Landsvirkjun í mars 2013 (fylgiskjal 11). Skattlagning orkumannvirkja í Noregi er mjög frábrugðin því sem hér er við lýði. Skattar eru mun fjölbreytilegri. Skattlagning byggir á því sjónarmiði að þjóðin öll eigi að njóta vatnsaflsauðlindanna og að nærsamfélög virkjana eigi rétt á sérstökum tekjum. Raforkuverð í Noregi er talsvert hærra en hér á landi og hagnaður meiri. Eiginfjárlutfall er jafnframt mun hærra enda virkjanir mun eldri og afskrifaðar í meira mæli. Um 90% af raforkuframleiðslu vatnsaflsfyrirtækja í Noregi eru í eigu opinberra aðila. Enda hafa einkaaðilar þurft að skuldbinda sig til að afhenda ríkinu virkjanir að ákveðnum tíma liðnum. Virkur markaður er með raforku í gegnum raforkukauphöllina. Aukaskattur er lagður á umframhagnað virkjana sem er mun meiri í Noregi en hér. Í skýrslu Ketils kemur fram að helst væri hægt að horfa til sérstaks náttúruauðlindaskatts og breytinga á fasteignaskatti ef fara ætti í breytingar í átt að norska kerfinu. Náttúruauðlindaskattur er föst fjárhæð af hverri framleiddri kWst skv. árlegri ákvörðun norska Stórpingsins og miðar við meðalframleiðslu síðustu 7 ára. Skatturinn er ekki íþyngjandi fyrir raforkufyrirtækin því draga má þá fjárhæð sem greidd er í formi náttúruauðlindaskatts frá tekjuskatti.

Niðurstaða starfshópsins

Hópurinn lýkur hér með störfum og telur að ekki verði lengra haldið með verkefnið skv. erindisbréfi. Hópurinn leggur til að næstu skref feli m.a. í sér að tekin verði afstaða til eftirtalinna álitaefta:

- Er vilji til þess að breikka stofn fasteignamats og leggja fasteignaskatta á breiðari stofn til að mæta kröfum um sanngjarnara kerfi eða á að horfa til frekari skiptingar á þeim sköttum sem innheimtir eru núna?
- Er eðlilegt að allur arður af orkuauðlindum renni til ríkisins eða er sanngjarnt að hluti hans renni til þeirra sveitarfélaga þar sem auðlindirnar er að finna?
- Huga þarf afleiðingum aukinnar skattheimtu. Hver verða áhrif á raforkuverð og á arð til eigenda? Eins þarf þá að endurskoða tekjumörk orkufyrirtækja þar sem við á.
- Má ná sátt um línulagnir með breyttu fyrirkomulagi skattlagningar?
- Er álagning fasteignaskatts best til þess fallin að tryggja sveitarfélögum tekjur af orkumannvirkjum eða eru aðrar leiðir, s.s. orkuskattur, heppilegri?
- Verði sú leið farin að endurskoða undanþáguákvæði orkumannvirkja í lögum um skráningu og mat fasteigna þarf einnig að skoða hvort sú endurskoðun nái til annarra innviða.
- Lykilatriði í þessari umræðu eru sanngirni og sátt. Hvaða fyrirkomulag og hvaða fjárhæðir eru helst til þess fallnar að ná þeim markmiðum?

Starfshópurinn lætur með fylgja vinnupunkta sem eru hugleiðingar um valkosti (fylgiskjal 12).

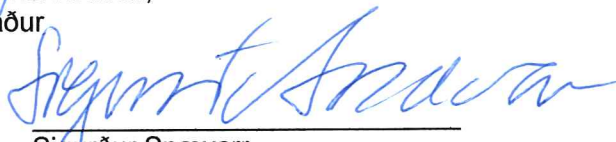
Fylgiskjöl:

1. Erindisbréf starfshópsins, innanríkisráðuneyti, 9. júní 2016
2. Fasteignamat orkumannvirkja (drög), Þjóðskrá Íslands
3. Virðing orkumannvirkja, kynning, Þjóðskrá Íslands
4. Afstaða atvinnu og nýsköpunarráðuneytisins
5. Kynning frá Samorku til vinnuhóps, Samorka
6. Kynning frá LEX, unnin fyrir Samorku, LEX lögmannsstofa
7. Minnisblað til Samorku, LEX lögmannsstofa
8. Skattlagning orkumannvirkja, sjónarhorn Samtök orkusveitarfélaga
9. Stefnumörkun stjórnar, Samtök orkusveitarfélaga
10. Minnisblað til Samtaka orkusveitarfélaga, Veritas lögmenn
11. Skattkerfið í norska vatnsaflsiðnaðinum, samantekt unnin fyrir Landsvirkjun, Ketill Sigurjónsson
12. Hugleiðingar um valkosti, vinnupunktar

Reykjavík, 28. mars 2017


 Aslaug María Friðriksdóttir,
 formaður


 Ástríður Jóhannesdóttir,
 tilnefnd af Þjóðskrá


 Sigurður Snævarr,
 tilnefndur af Samb. ísl. sveitarfélaga


 Guðlaug Sigurðardóttir,
 tilnefnd af Samorku


 Stefán Bogi Sveinsson,
 tilnefndur af samtökum orkusveitarfélaga


 Hreinn Hrafnkelsson,
 tilnefndur af atvinnu- og
 nýsköpunarráðuneytinu


 Steinar Örn Steinarsson,
 tilnefndur af fjármála- og efnahags-
 ráðuneytinu.

Fasteignamat orkumannvirkja

FASTEIGNAMAT, SKRÁNING, HELSTU STÆRÐIR, ÁLITAEFNI OG
MÖGULEGAR BREYTINGAR.

HÖFUNDAR: ÁSTRÍÐUR JÓHANNESDÓTTIR, DAVÍÐ ÖRN GUÐNASON,
HJÖRTUR GRÉTARSSON, INGI ÞÓR FINNSSON OG TRYGGVI MÁR INGVARSSON

Inngangur.

Á undanförunum mánuðum og árum hafa sveitarfélög þar sem orkuauðlindir finnast verið að knýja á um aukið réttlæti í skattlagningu auðlinda og hafa stofnað með sér félag sem nefnist Samtök Orkusveitarfélaga. Samtökin hafa kvartað undan því að við breytingar á sköttum hafi aðeins hafi verið tekið tillit til sjónarmiða ríkisins og sveitarfélög sem leggi til land og verði fyrir miklu raski fái í sumum tilfellum lítið sem ekkert í tekjur.

Í dag eru margar undanþágur frá fasteignamati þegar horft er til orkugeirans. Fasteignamat hefur verið á húsum sem reist eru yfir aflstöðvar og spennistöðvar. Ekki hefur verið fasteignamat á lónum, stíflum, vatnspípum og göngum, jarðstrengjum, línun og möstrum. Jarðhitahlunnindi og jarðhitaréttindi hafa verið metin fasteignamati. Hæstiréttur hefur nýlega dæmt að meta skuli vatnsréttindi sem skilin hafi verið frá jörðum og skrá í fasteignaskrá. Vatnsveitur eru hinsvegar undanþegnar fasteignamati.

Viðfangsefni fasteignamats	Skráð hjá ÞÍ	Fasteignamat ÞÍ
Lón	Nei	Nei
Stíflur	Nei	Nei
Borholur	Nei	Nei
Vatnspípur og göng	Nei	Nei
Stöðvarhús	Já, húsin	Já, húsin
Aflstöð/Aflvélar	Nei	Nei
Spennistöðvar	Já, húsin	Já, húsin
Spennivirki	Nei	Nei
Línur og mastur	Nei	Nei
Jarðstrengir	Nei	Nei
Jarðhitaréttindi		
Vatnsréttindi – • Heimilisþörf • Búþörf • Atvinnurekstur • Áveituþörf • Orkuþörf	Já, að hluta vatnsorkuréttindi.	Já, að hluta vatnsorkuréttindi.
Jarðhitahlunnindi	Já	Já
Vatnsveita	Nei	Nei

Í þessari samantekt verður varpað ljósi á helstu stærðir og helstu möguleika stjórnvalda á því að útvíkka skattlagningu á orkuframleiðslu og orkumannvirki. Farið verður yfir dóma og minnst á þau vandamál sem slíkar úrlausnir skapa. Dregnar verða upp fýsilegar sviðsmyndir og því lýst hvernig þær koma til móts við mismunandi sjónarmið.

Viðfangsefni fasteignamats

Fyrst er litið til helstu stærða eða viðfangsefna á þessu sviði.

Lón

Ekki hefur fundist ein heildstæð skrá yfir lón. Orkufyrirtæki hafa væntanlega upplýsingar um lón og stíflumannvirki sem tengjast viðkomandi virkjunum. Það þyrfti að nálgast betri upplýsingar um lón. Á vísindavefnum er listi fyrir 10 stærstu vötn á Íslandi og koma þar lón sterkt inn.

Númer	Heiti	Stærð	Eining
1.	Þórisvatn (vatnsmiðlun)	83-88	km ²
2.	Þingvallavatn	82	km ²
3.	Lögurinn	53	km ²
4.	Mývatn	37	km ²
5.	Hvítárvatn	30	km ²
6.	Hópið	30	km ²
7.	Langisjór	26	km ²
8.	Kvíslavatn (vatnsmiðlun)	20	km ²
9.	Sultartangalón (vatnsmiðlun)	19	km ²
10.	Grænalón	18	km ²

Borholur

Til er skrá yfir borholur hjá Orkustofnun sem telur um 13.500 borholur. Þessi skrá er því miður ekki nákvæm og væri ekki nýtileg til skráningar og mats. Borholur eru margskonar og hér að neðan er listi yfir megin tilgang þeirra.

Gufuöflun: Borun á háhitasvæði eftir gufu

Heitavatnsöflun: Borun á lághitasvæði

Hitastigulshola: Hitaleitarhola til mælinga á hitastigli

Rannsóknahola: Almenn ótilgreint

Sjótaka: Sver vinnsluhola eftir sjó fyrir fiskiðnað

Virkjanarannsóknir: Vatnsaflsvirkjanir

Kaldavatnshola: Sver vinnsluhola til öflunar á neysluvatni

Niðurdælingarhola: Til að koma vatni aftur niður í vinnslusvæðið

Písahola: Til mælinga á grunnvatnshæð

Jarðskautshola: Til að fá traust jarðsamband fyrir rafmagn

Gulleit: Kjarnaborun til þess að fá upplýsingar um magn gulls í bergi

Mannvirkjagerð: Til öflunar á skolvatni fyrir jarðbor

Skolvatnshola: Til að ná í kalt vatn fyrir hitaleit og/eða gufuleit þar sem ekki er auðvelt að ná í vatn á yfirborði

Leitarhola: Mjó hola boruð til leitar að köldu vatni

Borróhola: Könnun á þykkt lausra jarðlaga með svonefndum Borróbor

Annað: Ýmislegt (t.d. borun á holu fyrir lyftulóði)

Óþekkt: Allar nákvæmar upplýsingar vantar

Óhafið verk: Vitað að holan verður boruð en verk ekki hafið.

Orkuframleiðsla.

Orkustofnun gefur út yfirlit yfir orkuframleiðslu fyrirtækja á hverju ári eins og sjá má í neðangreindri töflu.

ORKUSTOFNUN													
Mælieining: kWh													
Ártal	HS Orka	HS Veitur	Landsvirkjun	Norðurorka	Orka náttúrunnar	Orkusalan	Orkubú Vestfjarða	RARIK	Rafmagnsveita Húsavíkur	Rafveita Reyðarfjarðar	Landsnet	Smávirkjanir	Samtals
2010	1.349.225.571	133.494	12.624.687.666	1.542.131	2.621.369.507	260.953.128	73.989.444	2.935.183	0	1.439.685		122.817.554	17.059.093.363
2011	1.327.237.350	134.670	12.485.514.964	1.829.530	2.905.050.649	264.407.738	77.650.012	3.338.826	0	1.509.723		143.739.946	17.210.413.408
2012	1.295.105.830	152.732	12.311.872.932	1.138.250	3.452.752.335	259.493.713	91.275.669	4.154.300	0	1.546.973		131.415.624	17.548.908.358
2013	1.349.742.802	177.203	12.838.236.001	17.347.788	3.421.772.067	266.401.543	85.658.024	4.568.977	0	1.028.980		131.165.636	18.116.099.021
2014	1.337.442.289	57.255	12.810.769.859	17.322.241	3.443.363.406	275.605.946	85.774.093	2.345.858	0	1.586.622	117.017	147.820.596	18.122.205.182

Eins og sjá má þá bera þrír orkuframleiðendur höfuð og herðar yfir aðra framleiðendur.

Orkuframleiðsla 2014 í kWh

HS Orka	1.337.442.289
HS Veitur	57.255
Landsvirkjun	12.810.769.859
Norðurorka	17.322.241
Orka Náttúrunnar	3.443.363.406
Orkusalan	275.605.946
Orkubú Vestfjarða	85.774.093
Rarik	2.345.858
Rafmagnsveita Reyðarfjarðar	1.586.622
Landsnet	117.017
Smávirkjanir	147.820.596
Samtals	18.122.205.182

Heimildir Orkustofnun

Ekki fékkst nægjanlega góð sundurliðun frá Orkustofnun um framleiðslu eftir virkjunum og því ljóst að þeim upplýsingum þarf að safna sérstaklega ef áhugi er að nýta orkuframleiðslu sem breytu í fasteignamati orkumannvirkja.

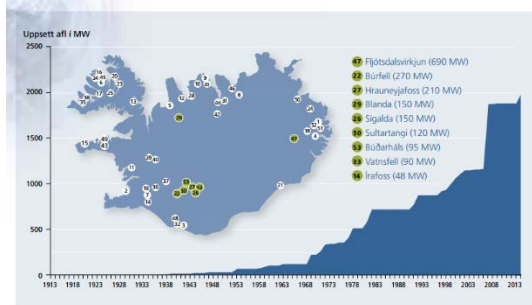
Orkuframleiðsla Landsvirkjunar.

Ef framleiðsla Landsvirkjunar er skoðuð sérstaklega (upplýsingar af heimasíðu þeirra) þá má sjá að Fljótsdalsstöð ber af hvað stærð varðar.

	▼ Uppsett afl MW ▼	Orkuvinnsla GWst/ár ▼	Framleiðandi	▼ Orkugjafi ▼
Fljótsdalsstöð	690	5.000	Landsvirkjun	Vatnsaflsstöð
Búrfellsstöð	270	2.300	Landsvirkjun	Vatnsaflsstöð
Hrauneyjarfossstöð	210	1.300	Landsvirkjun	Vatnsaflsstöð
Sultartangastöð	120	1.020	Landsvirkjun	Vatnsaflsstöð
Blöndustöð	150	990	Landsvirkjun	Vatnsaflsstöð
Sigöldustöð	150	920	Landsvirkjun	Vatnsaflsstöð
Búðarháls	95	585	Landsvirkjun	Vatnsaflsstöð
Kröflustöð	60	500	Landsvirkjun	Jarðgufustöð
Vatnsfellsstöð	90	490	Landsvirkjun	Vatnsaflsstöð
Írarfossstöð	48	236	Landsvirkjun	Vatnsaflsstöð
Steingrímsstöð	27	122	Landsvirkjun	Vatnsaflsstöð
Ljósafofsstöð	16	105	Landsvirkjun	Vatnsaflsstöð
Laxárstöð III	14	92	Landsvirkjun	Vatnsaflsstöð
Laxárstöð II	9	78	Landsvirkjun	Vatnsaflsstöð
Bjarnafflag	3	18	Landsvirkjun	Jarðgufustöð
Hafið	2	7	Landsvirkjun	Vindafl
Laxárstöð I	5	3	Landsvirkjun	Vatnsaflsstöð
Samtals	1.958	13.766		

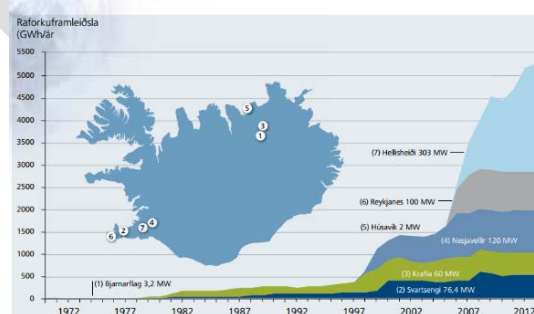
Framleiðslustaðir.

Uppsett afl í vatnsaflsvirkjunum



Tölusettrir punktar á myndinni sýna helstu vatnsaflsvirkjanirnar á Íslandi. Þær stærstu eru sérstaklega tilgreindar (grænir punktar).

Jarðvarmavirkjanir



Vindorka er fyrst og fremst á tveimur stöðum, á “Hafinu” við Búrfellsvirkjun og síðan í Þykkvabænum. (Myndir frá Orkustofnun)

Fasteignamat á mannvirkjum, stærstu einingarnar

Hér að neðan er yfirlit yfir þær einingar sem bera hvað hæsta fasteignamatið. Eins og fram hefur komið eru fyrst og fremst húsin metin (Tölurnar eru í þúsund krónum). Það er álit Þjóðskrár Íslands að þetta mat endurspegli í stórum dráttum rétt verðmæti.

Heiti	fastnum	notk	Notkunar texti	texti	Húsmat	Lóðarmat
Blönduvirkjun 145288	2137466	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús	5.229.400	-
Valþjófsstaður lóð A2 216731	2318082	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús	5.187.250	28.100
Búrfellsvirkjun 166701	2202843	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús	3.671.500	144.100
Hrauneyjafossvirkjun 165332	2198219	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús	3.301.500	99.650
Sigölduvirkjun 165348	2198234	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús	3.131.050	99.850
Sultartangavirkjun	2256233	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús	2.723.050	106.100
Búðarhálsvirkjun stöð	2351891	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús	2.462.800	164.300
Vatnsfellsvirkjun	2262075	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús	2.130.950	158.100
Nesjavallavirkjun 170925	2209654	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús	1.731.300	-
Kolviðarhóll lóð 1 199792	2302149	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús	1.373.700	478.300
Kolviðarhóll lóð 1 199792	2302149	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús	1.159.650	-
Steingrímsstöð 170935	2209687	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús	1.068.300	-
Kolviðarhóll lóð 1 199792	2302149	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús Vélasalur	1.035.700	-
Kröfluvirkjun 153706	2163504	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús Kröflu	887.600	-
Írafossvirkjun 168922	2207655	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús neðanj.	763.700	121.750
Valþjófsstaður lóð A2 216731	2318082	626	Stöðvarhús	Hlaðhús	749.550	-
Kolviðarhóll lóð 1 199792	2302149	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús	663.250	-
Ljósafossvirkjun 168926	2207674	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús	644.200	106.000
Kolviðarhóll lóð 5 199803	2315052	670	Vatnsaflsvirkjun	Tengivirkishús	549.400	41.500
Kolviðarhóll lóð 1 199792	2302149	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús Vélasalur	496.900	-
Orkubraut 3	2092575	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús	495.550	-
Blönduvirkjun 145288	2137466	466	Rafstöð/stífla	Stjórnhús	444.600	39.150
Laxárvirkjun 153902	2276008	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús 3 inng of	437.550	-
Sultartangavirkjun	2256233	670	Vatnsaflsvirkjun	Tengivirkisbygging	400.250	-
Rafstöðvarvegur 4	2044090	466	Rafstöð/stífla	Varastöð við Elliðaá	348.150	135.650
Lagarfossvirkjun	2174190	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús síðari áf.	279.150	-
Írafossvirkjun 168922	2207655	670	Vatnsaflsvirkjun	Þjónustuskáli	249.400	-
Laxárvirkjun 153902	2276008	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús 1 '39-'05	220.050	7.880
Laxárvirkjun 153902	2276008	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús 2	198.600	-
Lagarfossvirkjun	2174190	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús fyrri áf.	158.500	-
Sóleyjarími 6	2039672	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús	145.650	35.850
Bæjarháls 1	2044198	633	Kyndistöð	Kyndistöð	109.050	27.350
Skeiðsfossvirkjun 146896	2144368	466	Rafstöð/stífla	Stöðvarhús	100.500	-
Blönduvirkjun 145288	2137466	466	Rafstöð/stífla	Inntakshús	87.700	-
Orkubraut 3	2092575	626	Stöðvarhús	Kæliturn	83.200	-
Kirkjuvegur 99	2184448	633	Kyndistöð	Kyndistöð	78.900	5.040
Andakilsárvirkjun 133806	2105836	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús/Sográsir	75.650	2.810
Smyrlabjargaárvirkjun 160146	2182039	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús	71.750	7.550
Gúlsvirkjun lóð 208481	2316789	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús	57.900	2.060
Fjarðarsel 8	2310868	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús	57.350	2.820
Andakilsárvirkjun 133806	2105836	626	Stöðvarhús	Stöðvarhús	56.350	-
Brákarbraut 29	2319952	626	Stöðvarhús	Hreinsistöð	54.150	8.100

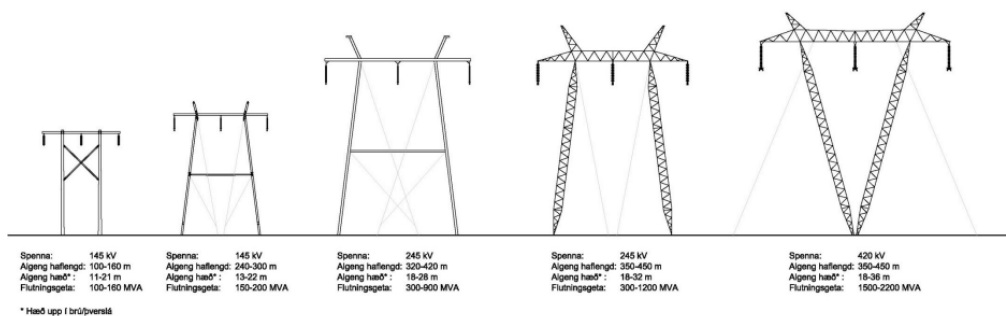
Orkuflutningur

Dreifing raforku er í megindráttum tvískipt.

- Flutningskerfi Landsnets tekur við raforku beint frá aflstöðvum og flytur hana til stórnotenda og dreifiveitna.
- Dreifiveitir hafa sérleyfi til dreifingar raforku á afmörkuðu svæði.
 - HS veitur sem dreifa raforku á Reykjanesskaga, í Hafnarfirði, á Álftanesi og syðri hluta Garðabæjar, í Árborg og í Vestmannaeyjum.
 - Norðurorka sem dreifir raforku á Akureyri.
 - Orkubú Vestfjarða sem dreifir raforku á Vestfjarðakjálkanum.
 - Orkuveita Reykjavíkur sem dreifir raforku í Reykjavík, á Seltjarnarnesi, í Kópavogi, í Garðabæ norðan Hraunholtslækjar (Vífilstaðalækjar), í Mosfellsbæ, Kjalarnesi og á Akranesi.
 - Rafveita Reyðarfjarðar sem dreifir raforku í þéttbýlinu við Reyðarfjörð.
 - RARIK sem dreifir raforku mjög víða um land (sjá neðar).

Landsnet

Landsnet eru með öll stóru línumannvirkin. Hæsta spenna í rekstri flutningskerfisins hér á landi er 220 kV. Stór hluti kerfisins er á 132 kV spennu en hluti er 66 kV og 33 kV. Hluti af línunum á Suðvesturlandi hafa verið byggðar sem 420 kV línur þó svo að rekstrarspenna þeirra sé 220 kV.



Verðmæti línumannvirkja og spennumannvirkja hefur ekki verið reiknuð en samkvæmt ársreikningi fyrir árið 2015 og samkvæmt ársreikningum fyrirtækisins má gróflega áætla að verðmætið sé að stærðargráðunni 100 milljarðar.

Þjóðskrá Íslands hefur fengið staðsetningu flestra línumannvirkja Landsnets og getur áætlað magn línumannvirkja og verðmæta þeirra eftir sveitarfélögum. Flóknara mál er að skrá þessi línumannvirki sem fasteignir. Ástæða þess er að þessi línumannvirki eru á lóðum sem eru í eigu fjölmargra aðila og mismunandi er hvaða samningar og lög hafa verið um þær framkvæmdir í gegnum árin.

Dreifiveitur.

Dreifiveitur vinna yfirleitt með lægri spennu, 66 kV og lægra. Hér að neðan er yfirlit af innraneti Landsnets sem gefur ágætt en ekki fullnægjandi yfirlit yfir línur hjá dreifiveitum. Stór hluti þessara lagna eru neðanjarðar. Það er misjafnt hve aðgengilegar upplýsingar um dreifikerfi dreifiveitna er. Það yrði því flóknara mál að skrá og meta þessi línumannvirki.

Hér að neðan er yfirlit sem sýnir línur frá RARIK, Norðurorku og HS Orku.



RARIK.

Rarik er með stórt net á lítilli spennu. Rúma 8.700 km og er helmingur netsins í jarðstrengjum.



Eins og sést er mest af kerfi RARIK á spennu sem er lægri en 33 kV. Þeir stefna jafnframt á að rafmagn fari í jarðstrengi.

[Forsíða](#) > [Fréttir](#)

Fréttir

RARIK semur við Norræna fjárfestingarbankann um lán til 15 ára

3 mar. 2016 14:33

Í gær 2. mars var undirritaður lánasamningur milli RARIK og Norræna fjárfestingarbankans (NIB) um allt að 25 milljóna Evra. Samningurinn er til 15 ára og hugsaður sem fjármögnun á hluta af framkvæmdum við endurnýjun loftlinudreifikerfisins með jarðstrengjum.

Með láninu er fjármögnun tryggð fyrir lagningu á fyrsta áfanga endurnýjunar dreifikerfisins sem ljúka á árið 2020. Unnið hefur verið að verkefninu á undanförnum árum og er ætlunin að draga með því úr truflunum og rafmagnsleysi vegna veðurs. Með þessum aðgerðum stefnir RARIK einnig að því að draga úr viðhaldsþörf og straumleysi vegna tjóna af völdum veðurskilyrða.

RARIK hefur þegar lagt 55% af dreifikerfi sínu í jörð og að loknum fyrsta áfanga verða um 2.800 km í loftlinukerfi RARIK, en fyrirtækið hefur ákveðið að endurnýja allt dreifikerfi sitt með jarðstrengjum og ljúka því um 2035.

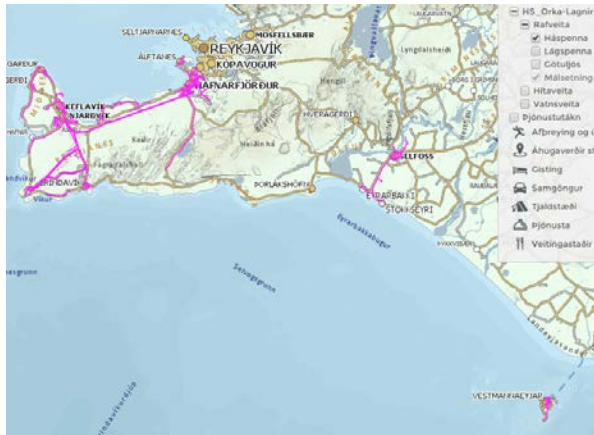


DREIFIKERFI RARIK Á HÁSPENNU

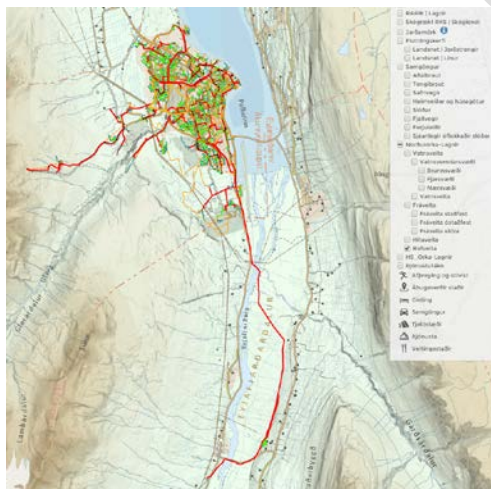
	Strengir km	Línur km	Samtals km	Hlutfall strengja / %
66 kV	3	0	3	100
33kV	202	127	329	61
6 til 22 kV	4.416	3.967	8.383	53
	4.621	4.094	8.715	53
Sæstrengir	15	0	15	100
Strengir samtals	4.636	4.094	8.730	53

HS Orka.

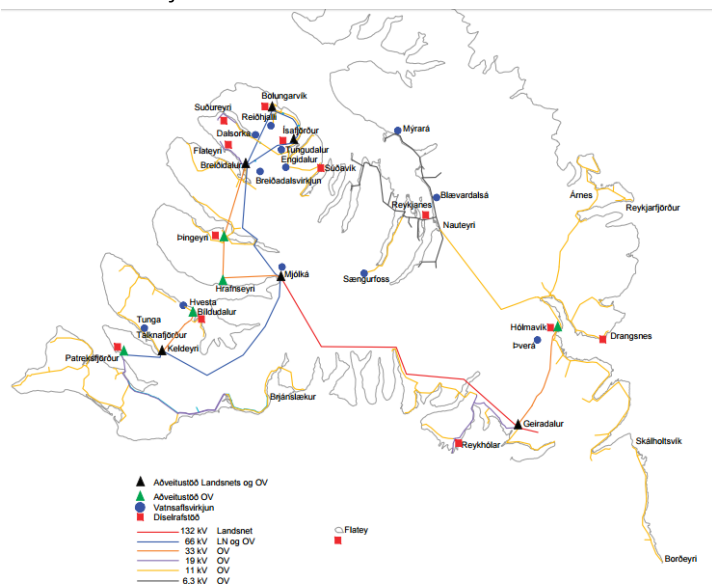
Myndir af háspennulögnum á starfssvæði HS Orka.



Norðurorka.



Orkubú Vestfjarða



Eins og sést í töflunni hér að neðan er dreifikerfi Orkubús Vestfjarða fyrst og fremst á spennu sem er lægri en 33 kV

LYKILTÖLUR ÚR DREIFIKERFI ORKUBÚSINS ÁRIÐ 2014

Háspennit dreifikerfi	m	1.042.492
66 kV loftlínur	m	13.349
33 kV loftlínur	m	78.476
19 kV loftlínur	m	161.000
11 kV loftlínur	m	442.000
6 kV loftlínur	m	46.286
66 kV jarðstrengir	m	0
33 kV jarðstrengir	m	4.632
19 kV jarðstrengir	m	49.000
11 kV jarðstrengir	m	224.500
6 kV jarðstrengir	m	23.249
Spennar		801
Dreifispennar	stk	751
Aflspennar	stk	50
Aflrofar	stk	436
66 kV	stk	2
33 kV	stk	15
19 kV	stk	28
11 kV	stk	385
6 kV	stk	6
Fjöldi ljósaðstólpa	stk	2.592
Fjöldi ljósbúnaða	stk	2.797
Útilysing uppsett afl	kW	411

Orkuveita Reykjavíkur.

⊖ Rafveitan í tölum

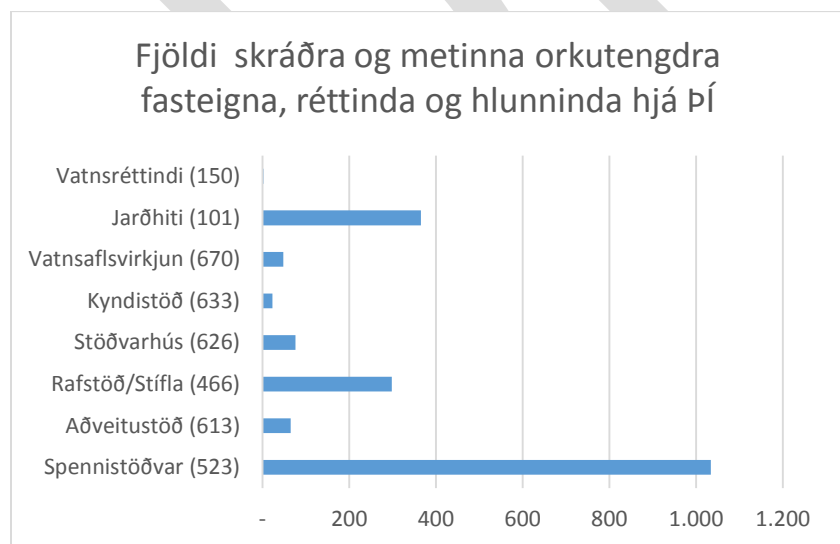
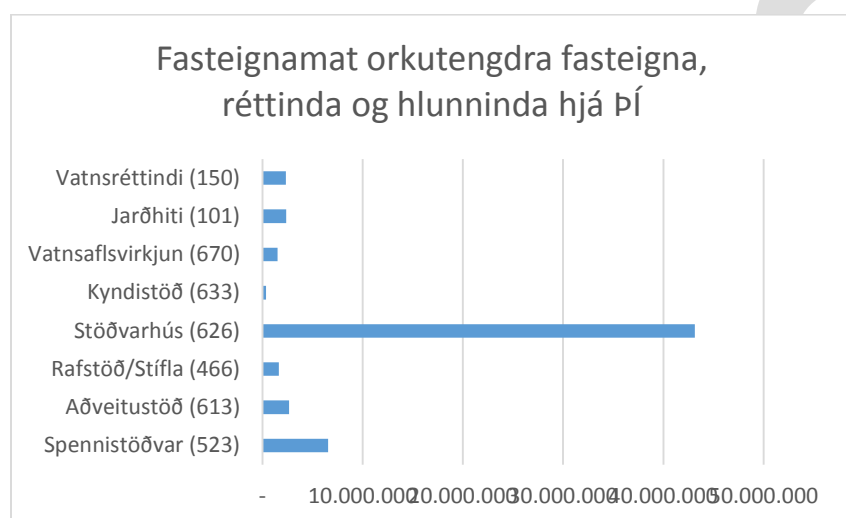
Áhugaverðar tölulegar upplýsingar um rafveituna

Lengd laga	3.414 km
Fjöldi aðveitustöðva	13 stk.
Fjöldi dreifistöðva	902 stk.
Fjöldi rafmagnskassa	um 7200 stk.
Dreifing á ári	1.141 GWh
Meðalnotkun á heimili	5.000 kWh á ári m.v. 4 í heimili á 100m ²

Mat á orkutengdum mannvirkjum hlunnindum og réttindum.

Hér fyrir neðan má sjá samantektartölur sem teknar voru í ársbyrjun 2016.

Metið	Fasteignamat orkutengdra	Fjöldi
Spennistöðvar (523)	6.549.669	1.034
Aðveitustöð (613)	2.650.507	65
Rafstöð/Stífla (466)	1.632.640	298
Stöðvarhús (626)	43.146.669	76
Kyndistöð (633)	353.866	23
Vatnsaflsvirkjun (670)	1.494.995	48
Jarðhiti (101)	2.348.249	365
Vatnsréttindi (150)	2.326.250	2
Samtals	60.502.845	1.911



Réttarframkvæmd

Réttarframkvæmd á sviði orkuréttinda og orkuframleiðandi mannvirkja

Skráningar- og matsfyrirkomulag orkuréttinda og orkumannvirkja hefur ekki lotið fastmótaðri framkvæmd og fyrirkomulagi í fasteignaskrá Þjóðskrár Íslands. Í kjölfar nýlegs hæstaréttardóms um vatnsorkuréttindi á Kárahnjúkasvæðinu hefur Þjóðskrár Íslands talið að þörf væri á endurskoðun á skráningar- og matsfyrirkomulagi slíkra réttinda og mannvirkja.

Umfjöllun þessa kafla verður tvískipt á þann veg að fjallað verður annars vegar um réttindi sem aðskilin eru frá fasteignum og hins vegar um fasteignamat orkumannvirkja.

Fasteignaréttindi sem hafa verið aðskilin frá fasteignum eru almennt ekki skráð sérstaklega í fasteignaskrá Þjóðskrár Íslands né eru slík réttindi almennt skráð sérstaklega í fasteignabók. Horft verður til nýlegrar dómaframkvæmdar sem varða þessi málefni sem er til þess fallinn að gera skráningarumhverfi fasteigna og réttinda þeim tengdum nákvæmari og áreiðanlegri.

Orkumannvirki hafa almennt verið undanþegin fasteignamati, og með því fasteignagjöldum, vegna víðtækra undantekninga sem almennt náðu til mannvirkja í eigu ríkis og sveitarfélaga. Þróun á orkumarkaði og lagareglum tengdum orkuiðnaði vísar þó sterklega í þá átt að einkaaðilar séu að skapa sér rúm á þeim markaði og því þarf að kanna hvort að tilefni sé til endurskoðunar á undanþágu orkumannvirkja frá fasteignamati.

Skráning vatnsorkuréttinda sem aðskilin eru frá fasteignum

Með dómi Hæstaréttar nr. 22/2015 þann 8. október 2015 í máli Þjóðskrár Íslands og Fljótsdalshéraðs gegn Landsvirkjun sf. var leiddur til lykta ágreiningur aðila um fyrirkomulag skráningar vatnsréttinda sem Landsvirkjun hafði öðlast með framsali. Vatnsréttindin tilheyrðu áður 65 jörðum í Fljótsdalshéraði sem lágu að Jökulsá á Dal. Þar sem eingöngu var verið að framselja vatnsréttindin en ekki landareignirnar sjálfar var um að ræða aðskilin fasteignaréttindi í skilningi 15. gr. vatnalaga nr. 15/1923 og 5. gr. reglugerðar um fasteignaskráningu og fasteignamat nr. 406/1978 með síðari breytingum. Þó svo að slík aðskilin fasteignarréttindi séu í raun ekki sjálfstæð fasteign var litið svo á að þau ættu engu að síður lúta sömu reglum og fasteignir skv. fyrrnefndum ákvæðum og var það áður verið staðfest í niðurstöðu Hæstaréttar í máli nr. 562/2008.¹

Framkvæmd skráningar á aðskildum fasteignaréttindum í fasteignaskrá hefur almennt ekki verið fastmótuð af hálfu Þjóðskrár Íslands. Ágreiningur í máli Hrd. 22/2015 laut aðallega að því annars vegar hvort að skrá ætti slík réttindi í fasteignaskrá og hins vegar hvort að slík réttindi ættu að vera metin fasteignamati.

Varðandi álitaefnið hvort að skrá ætti réttindin í fasteignaskrá var niðurstaða Hæstaréttar sú að í samræmi við 2. mgr. 1. gr. laga nr. 6/2001 um skráningu og mat fasteigna ætti að skrá vatnsréttindi Landsvirkjunar í fasteignaskrá. Byggðist sú niðurstaða á mati á sögulegri þróun lagaumhverfis skráningar á fasteignum og aðskildum vatnsréttindum, fordæmisgildi dóms Hrd. 562/2008 og lögskýringargagna að baki nýlegra breytinga á 15. gr. vatnalaga nr. 15/1923.

¹ Hrd. 562/2008 14. maí 2009: D gegn Landsvirkjun og íslenska ríkinu. Með reglum sem eiga við um fasteignir er m.a. verið að vísa til réttarverndar með þinglýsingu.

Varðandi álitaefnið hvort að meta ætti skráð aðskilin vatnsréttindi var deilt um hvort að 4. mgr. 5. gr. reglugerðar nr. 406/1978 hefði lagastoð til að réttlæta skráningu slíkra réttinda í fasteignaskrá. Að mati Hæstaréttar hafði reglugerðarákvæðið gilda lagastoð með hliðsjón af sögulegri þróun lagaumhverfis skráningar á fasteignum og aðskildum vatnsréttindum, fordæmisgildi dóms Hrd. 562/2008 og lögskýringargagna að baki nýlegra breytinga 15. gr. vatnalaga. Þá taldi Hæstiréttur einnig að skilyrði reglugerðarákvæðisins væru uppfyllt að því leyti að vatnsréttindin hefði átt að meta fyrir framsal á jörðunum og að réttindin teldust arðgæf þegar þau væru metin.

Að mati Þjóðskrár Íslands er niðurstaða í Hrd. 22/2015 skýr á þann veg að skrá og meta skuli vatnsréttindi, þ.e. vatnsorkuréttindi í þessu tilviki, sem skilin eru frá fasteign. Dómurinn svarar því hins vegar ekki hvernig standa ætti að slíkri skráningu í fasteignaskrá.

Skráning annarra fasteignaréttinda sem aðskilin eru frá fasteignum

Í lögum er að finna nokkrar heimildir til að undanskilja fasteignaréttindi önnur en vatnsorkuréttindi frá fasteignum, t.d. í eftirtöldum tilvikum:

- Rétt ríkisins til að undanskilja rétt til efnistöku, jarðefna og vatns- og jarðhitaréttinda skv. 40. gr. jarðalaga nr. 81/2004.
- Ákvæði laga nr. 57/1998 um rannsóknir og nýtingu auðlinda í jörðu en þar eru skilyrtar heimildir til að skilja jarðefnaréttindi og jarðhitaréttindi frá fasteignum.
- Í vatnalögum er einnig að finna heimildir til aðskilnaðar annarra vatnsréttinda en vatnsorkuréttinda.
- Þá er í lögum nr. 61/2006 um lax- og silungsveiði að finna skilyrta heimild landeigenda í 9. gr. laganna til að aðskilja veiðihlunnindi frá fasteign.²

Ofangreind upptalning er ekki tæmandi talning á öllum fasteignaréttindum og hlunnindum sem aðskilja má frá fasteignum. Þær eiga það hinsvegar sameiginlegt að nokkur framkvæmd liggur fyrir um skráningu og mat slíkra réttinda þegar þau eru bundin við fasteignina. Hins vegar, líkt og í tilviki vatnsorkuréttinda, er almennt ekki að finna fastmótaða framkvæmd á fyrirkomulagi skráningar og mats slíkra réttinda þegar þau eru aðskilin frá upprunafasteign.

Fasteignamat orkumannvirkja sem falla undir hugtakið rafveitur

Í samræmi við 2. mgr. 1. gr. og 2. gr. laga nr. 6/2001 fasteigna skal skrá og meta allar fasteignir, þ. á m. með hliðsjón af mannvirkjum sem skeytt eru við lóðir og lönd. Í 26. gr. sömu laga er að finna undanþágu frá ofangreindri matsskyldu. Í 4. gr. reglugerðar nr. 406/1978 er að finna samhljóða ákvæði við fyrrnefnda 26. gr. laga nr. 6/2001 sem kveður á um undanþágur frá matsskyldunni. Undanþágur skv. ofangreindum ákvæðum eiga almennt við um innviðatengd mannvirki s.s. vegi, götur, svæði ætluð til almennings, vatnsveitur, flugbrautir o.s.frv. Eiga undanþágur ákvæðanna að stærstu leyti við um innviðatengd mannvirki í eigu ríkis og sveitarfélaga.

Í 3. tölulið 26. gr. er sérstaklega fjallað um rafveitur:

² Sjá t.d. nýlega dóma Hæstaréttar í málum nr. 471/2015 og nr. 530/2015 um veiðiréttindi sem fylgja jörðum og spildum sem teknar eru úr þeim.

26. gr. Eftirtaldar eignir eru undanþegnar fasteignamati:

...

3. Rafveitur, þar á meðal línur til flutnings raforku ásamt burðarstólpum og spennistöðvum.

Meta skal eftir venjulegum reglum hús, sem reist eru yfir aflstöðvar og spennistöðvar, og þær lóðir er þau standa á.

Á grundvelli 3. töluliðar og samhljóða ákvæðis í eldri lögum um skráningu og mat fasteigna nr. 94/1976 er áratugalöng framkvæmd fyrir því skráningarfyrirkomulagi að telja orkumannvirki til hluta rafveitna og með því undanþiggja slík mannvirki fasteignamati. Í samræmi við síðari málslíð 3. töluliðar á þessi undantekning þó ekki við um eiginleg hús sem reist eru yfir aflstöðvar og spennistöðvar ásamt því að meta á lóðir sem orkumannvirki standa á. Svo dæmi sé tekið eru því stíflur og lón tengd raforkuvinnslu ekki metin til fasteignamats. Sjá má ofangreinda venju í framkvæmd í úrskurðum yfirfasteignamatsnefndar nr. 7/1984 og 12/1994. Engu að síður er hugtakið „rafveita“ ekki sérstaklega skýrt í lögum nr. 6/2001. Slíka skilgreiningu er að finna í lögum nr. 146/1996 um öryggi raforkuvirkja, neysluveitna og raffanga nr. 146/1996 og þar segir :

„Rafveita: Fyrirtæki sem framleiðir, flytur, dreifir og/eða selur rafmagn“

Hugtakið er ekki nánar útskýrt í athugasemdum með frumvarpinu. Ofangreind skilgreining fellur illa að fasteignahugtakinu og hvernig meta eigi hvort fasteign sé „rafveita“ og því erfitt að meta hvaða fasteignir og mannvirki falli þar undir. Nýlega voru vindmyllur í fyrsta skipti metnar fasteignamati af Þjóðskrá Íslands og kom þá til skoðunar hvort vindmyllurnar sem mannvirki féllu undir hugtakið rafveita að fullu eða ákveðnu leyti. Niðurstaða frummats Þjóðskrár Íslands var að stærstur hluti einstakra vindmylla félli undir hugtakið rafveita og því voru þær að mestu leyti undanþegnar fasteignamati.

Undantekningar frá fasteignamati hafa lengi verið lögbundnar í íslenskum rétti. Í lögum nr. 28/1963 um fasteignamat og fasteignaskráningu má sjá ýmsar tegundir eigna undanþegnar fasteignamati í 11. gr. þeirra laga. Í skýringum frumvarps við þá grein kemur fram að þessum eignum sé „...yfirleitt ætlað að gegna þjóðfélagslegu þjónustuhlutverki og er ekki til þeirra stofnað sem arðbærra fyrirtækja.“ Í 16. gr. laga nr. 94/1976 um skráningu og mat fasteigna var að finna stærri lista eigna sem voru undanþegnar fasteignamati sem er nánast samhljóða núgildandi 26. gr. laga nr. 6/2001. Í ræðu framsögumanns breytingartillögu sem síðar varð að 16. gr. laga nr. 94/1976 má sjá að þær eignir sem eru undanþegnar fasteignamati voru „...aðallega ýmsar eignir sem ríkissjóður á og á vegum opinberra aðila.“ Umræddar undanþágur frá fasteignamati voru tengdar undanþágum frá greiðslum fasteignagjalda á sama tíma. Undanþágur frá greiðslu fasteignagjalda féllu hins vegar niður en undantekningarnar frá fasteignamati urðu eftir í gildi. Undantekningar núverandi 26. gr. laga nr. 6/2001 eiga sér því að mestu leyti rætur að rekja til undanþága á fasteignamati ríkiseigna þar sem slíkar eignir voru undanþegnar fasteignasköttum og -gjöldum.

Þróun lagasetningar á sviði skattlagningar orkumála hefur undanfarna áratugi verið á þann veg að orkufyrirtæki séu að minna leyti undanþegin greiðslu skatta sbr. breytingarlög nr. 135/2003 á gildandi orkulögum, lög nr. 50/2005 um skattskyldu orkufyrirtækja og lög nr. 65/2005 um breytingu á ýmsum lögum á orkusviði. Þá hefur þróun á orkumarkaði og orkuframleiðslu verið sú að nú megi í raun tala um orkuvinnslu sem samkeppnismarkað með aukinni aðkomu einkaaðila en ekki einungis framleiðslu í almannapágu af hálfu ríkis og sveitarfélaga. Rennur ofangreint ásamt fyrri umfjöllun stoðum undir það að undantekningar rafveitna, og þeirra mannvirkja sem nú eru talin falla undir hugtakið rafveita, frá

fasteignamati sbr. 26. gr. laga nr. 6/2001 kunni að vera úr takt við framþróun mála á orkumarkaði og lagasetningar á sviði orkumála á undanförunum árum með hliðsjón af því að slíkar undanþágur áttu aðallega að eiga við um mannvirki í eigu ríkis eða sveitarfélaga sem notuð voru í almannapágu.

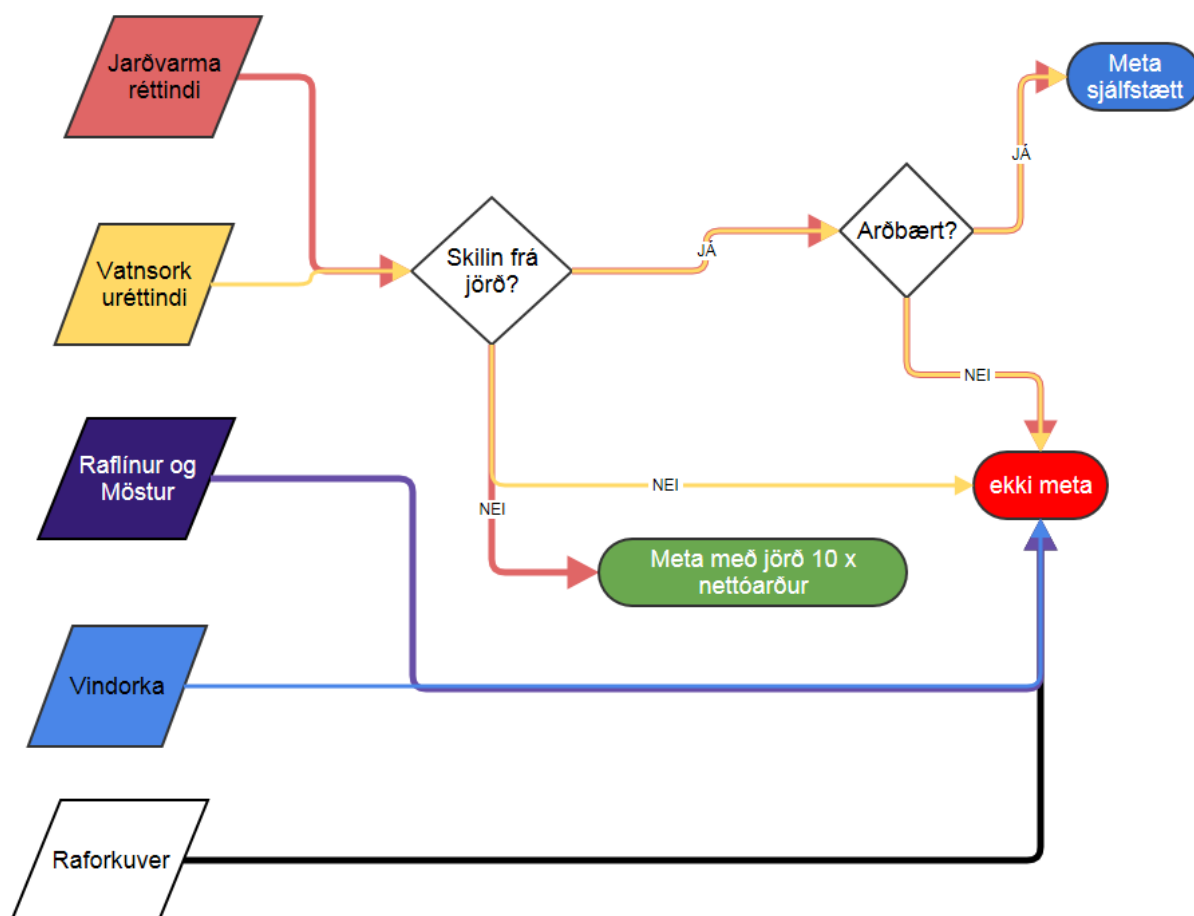
Dröo

Mat orkuréttinda í núverandi lagaumhverfi.

Til þess að svara því hvernig orkuréttindi eru metin í dag þarf að svara tveimur lykilspurningum:

1. Eru orkuréttindi skilin frá jörðu? Þessu er t.d. svarað játandi varðandi vatnsréttindi fyrir neðan Kárahnjúkastíflun.
2. Eru orkuréttindi arðbær? Þessu er svarað játandi þegar virkjanir eru til staðar eins og í dæmi Fljótsdalsvirkjunar.

Til skýringar má hafa myndina hér fyrir neðan sem byggir á núverandi laga og reglugerðarumhverfi þar sem tiltekin réttindi eru tilgreind. Er vakin athygli á að í tilviki jarðvarmaréttinda og vatnsorkuréttinda hafa litir línanna (rauðu og gulu) áhrif á túlkun myndarinnar.



Hvað er metið og skráð í fasteignaskrá í dag og vísun í lög og reglugerðir?

Yfirlit yfir matsviðfangsefni, lög og reglugerðir.

Viðfang	Metið í dag	Lög og reglugerðir
Lón	Nei	(Afleiðing stíflu) Undanþegnar mati skv. 3. tölulið 26 gr. laga nr. 6/2001 . Hvað er rafveita?
Stíflur	Nei	Undanþegnar mati skv. 3. tölulið 26 gr. laga nr. 6/2001 . Hvað er rafveita?
Vatnspípur og göng	Nei	Undanþegnar mati skv. 3. tölulið 26 gr. laga nr. 6/2001 . Hvað er rafveita?
Stöðvarhús	Já, húsin	Undanþegnar mati skv. 3. tölulið 26 gr. laga nr. 6/2001 . Meta skal eftir venjulegum reglum, hús, sem reist eru yfir aflstöðvar og spennistöðvar, og þær lóðir er þau standa á.
Aflstöð/Aflvélar	Nei	Undanþegnar mati skv. 3. tölulið 26 gr. laga nr. 6/2001 . Rafveitur, þar á meðal línur til flutnings raforku ásamt burðarstólpum og spennistöðvum.
Spennistöðvar	Já, húsin	Undanþegnar mati skv. 3. tölulið 26 gr. laga nr. 6/2001 . Meta skal eftir venjulegum reglum, hús, sem reist eru yfir aflstöðvar og spennistöðvar, og þær lóðir er þau standa á.
Lína og mastur	Nei	Undanþegnar mati skv. 3. tölulið 26 gr. laga nr. 6/2001 . Rafveitur, þar á meðal línur til flutnings raforku ásamt burðarstólpum og spennistöðvum.
Jarðstrengur	Nei	Undanþegnar mati skv. 3. tölulið 26 gr. laga nr. 6/2001 . Rafveitur, þar á meðal línur til flutnings raforku ásamt burðarstólpum og spennistöðvum.
Vatnsréttindi	Já/Nei	Reglugerð 406/1978 4 tl. 5 gr. Meta skal sérstaklega ítök og önnur fasteignaréttindi, er ekki fylgja neinni ákveðinni fasteign, svo sem vatnsréttindi, námuréttindi, veiðiréttindi, beitarréttindi og jarðhitaréttindi, sem seld hafa verið undan jörðum og hefðu verið metin með jörðum, ef aðskilnaður hefði ekki átt sér stað. Því aðeins skal meta slík réttindi, að þau verði talin arðgæf , þegar mat fer fram.
Jarðhitaréttindi	Já, t.d. í Mosfellsbæ	Reglugerð 406/1978 4 tl. 5 gr. Meta skal sérstaklega ítök og önnur fasteignaréttindi, er ekki fylgja neinni ákveðinni fasteign, svo sem vatnsréttindi, námuréttindi, veiðiréttindi, beitarréttindi og jarðhitaréttindi, sem seld hafa verið undan jörðum og hefðu verið metin með jörðum, ef aðskilnaður hefði ekki átt sér stað. Því aðeins skal meta slík réttindi, að þau verði talin arðgæf , þegar mat fer fram.
Vatnsveita	Nei	Undanþegnar mati skv. 4 tölulið 26 gr. laga nr. 6/2001 .
Jarðhitahlunnindi	Já	Reglugerð 406/1978 5. töluliður 7. gr. Hlunnindi af veiði, reka, dún-, eggja- og fuglatekju svo og jarðhita skal að jafnaði meta til grunnverðs með því að tífalda árlegan nettóarð, sem af þeim fæst eða telja má eðlilegt að af þeim mætti hafa.

Lax og silungsveiði	Já	Reglugerð 406/1978 5. töluliður 7. gr. Hlunnindi af veiði, reka, dún-, eggja- og fuglatekju svo og jarðhita skal að jafnaði meta til grunnverðs með því að tífalda árlegan nettóarð, sem af þeim fæst eða telja má eðlilegt að af þeim mætti hafa.
----------------------------	----	--

Dröo

Staðan í dag

Skráning fasteignaréttinda sem aðskilin eru frá fasteign og þörf á breytingum á núverandi fyrirkomulagi

Líkt og fyrr sagði er ekki fastmótað fyrirkomulag hjá Þjóðskrá Íslands um fasteignaréttindi sem aðskilin hafa verið að eignarrétti frá upprunafasteign. Fyrir liggur að slík réttindi geta varðað verulegar fjárhæðir. Að mati Þjóðskrár Íslands er það afar mikilvægt að stofnunin viðhafi áreiðanlegt skráningarfyrirkomulag á slíkum eignum sem eigi sér fullnægjandi og samræmdar birtingarmyndir í helstu skráningum og má þar helst nefna þinglýsingabækur sýslumanna og fasteignaskrá Þjóðskrár Íslands. Þarf slíkt fyrirkomulag að taka tillit ýmissa sjónarmiða en einna helst má telja að þar vegi þyngst nægilegur skýrleiki þess að fram komi í birtum vottorðum fasteigna hvort réttindi hafi verið aðskilin frá fasteigninni og að aðskildu réttindin séu skráð sem ígildi fasteignar. Þegar hafa fallið dómar um óskýrleika skráningar aðskilinna réttinda í Hæstarétti í málum nr. 388/2005 og 334/2013 er vörðuðu vatnsréttindi í Þjórsá sem seld höfðu verið frá jörðum árin 1917 og 1918. Í báðum tilvikum töldu kaupendur landareigna sem lágu að Þjórsá að vatnsréttindi hefðu fylgt með eignunum en svo var ekki. Er fyrrséð að ekki verður hægt að koma í veg fyrir slík mál án þess að breyta fyrirkomulagi skráningar aðskilinna réttinda á fasteignum. Þá er dómur Hrd. nr. 22/2015 afgerandi á þann veg að slík réttindi eigi að skrá og meta til fasteignamats.

Það er mat Þjóðskrár Íslands að ráðast verði í breytingar á núverandi fyrirkomulagi skráningar og mats aðskilinna fasteignaréttinda. Til þess að vel ætti að vera þyrfti að kortleggja í samvinnu við sýslumannsembættin öll þinglýst fasteignaréttindi sem aðskilin hafa verið frá fasteignum og samkeyra þau við fasteignaskrá. Slík vinna yrði hins vegar afar umfangsmikil, bæði tímafrek og kostnaðarsöm þar sem gögn um réttindin eru oft á tíðum ekki færð í tölvufærða þinglýsingabók sýslumanna og því einungis að finna í skjalageymslum.

Fasteignamat orkumannvirkja og orkuréttinda

Kæmi til þess að orkuframleiðandi mannvirki væru tekin til fasteignamats er ljóst að breyta þyrfti gildandi lögum nr. 6/2001 ásamt reglugerð nr. 406/1978 áður en slík vinna gæti hafist.

Helst ber að nefna þörf á lagabreytingum svo að slík mannvirki verði metin til fasteignamats. Breyta eða fella niður þyrfti 3. tl. 26. gr. laga nr. 6/2001 ásamt því að breyta eða fella niður 3. tölulið í samhljóða reglugerðarákvæði 4. gr. reglugerðar nr. 406/1978 enda hefði töluliðurinn þá misst lagastoð. Hugsanlega þyrfti að skoða breytingar á 2. tölulið 6. gr. reglugerðarinnar með breytingarreglugerð nr. 95/1986 enda þar fjallað um fyrirkomulag véla og tækja til atvinnureksturs sem fylgifyrirlýsingar eigna. Með slíkum breytingum væri mögulegt að meta orkumannvirkni til fasteignamats.

Að öllum líkindum þyrfti einnig að laga lögbundnar matsaðferðir að orkumannvirkjum og líklegt er að innleiða þyrfti a.m.k. reglugerðarákvæði um aðferðarfræði mats slíkra eigna líkt og gert er með hlunnindi fasteigna í 5. tölulið 7. gr. reglugerðar nr. 406/1978.

Þá er einnig líklegt að ofangreind rök eigi einnig við um innleiðingu einhverskonar lögbundinna matsaðferða fyrir fasteignamat orkuréttinda.

Niðurstaða

Það er niðurstaða vinnuhóps Þjóðskrár Íslands skipta þurfi útreikningi fasteignamats orkumannvirkja í þrennt með eftirfarandi hætti:

1. Fasteignamat grundvallað á orkuflutningsmannvirkjum.
2. Fasteignamat grundvallað á orkuframleiðslu.
3. Fasteignamat á stöðvarhúsum og spennistöðvarhúsum eins og það er framkvæmt í dag.

Viðfangsefni fasteignamats	Skráð hjá ÞÍ	1. Fasteignamat grundvallað á orkuflutningsmannvirkjum.	2. Fasteignamat grundvallað á orkuframleiðslu.	3. Fasteignamat ÞÍ,
Lón	Nei		Já	Nei
Stíflur	Nei		Já	Nei
Borholur	Nei		Já	Nei
Vatnspípur og göng	Nei		Já	Nei
Stöðvarhús	Já, húsin			Já, húsin
Aflstöð/Aflvélar	Nei		Já	Nei
Spennistöðvar	Já, húsin			Já, húsin
Spennivirki	Nei		Já	Nei
Línur og mastur	Nei–Já, fáum skráningu frá Landsneti.	Já		Nei
Jarðstrengir	Nei	Já		Nei
Jarðhitaréttindi			Já	
Vatnsréttindi – • Heimilisþörf • Búþörf • Atvinnurekstur • Áveitubörf • Orkuþörf	Já, að hluta vatnsorkuréttindi.		Já, vegna orkuþarfar.	Já, að hluta vatnsorkuréttindi
Jarðhitahlunnindi	Já			Já
Vatnsveita	Nei			Nei

Fasteignamat grundvallað á orkuflutningsmannvirkjum.

Til þess að reikna út fasteignamat sem grundvallast á orkuflutningsmannvirkjum verða möstur og línur sem bera hærri orku en 66 KV að vera skráð og kostnaðarmetin. Verðmæti þessara mannvirkja er á stærðargráðunni 100 – 150 milljarðar. Til eru góð gögn um staðsetningu á möstrum og línur og væri tiltölulega auðvelt að skipta þeim á milli sveitarfélaga. Meginhluti þessara mannvirkja er í umsjá Landsnets.

Fasteignamat sem grundvallað er á orkuframleiðslu.

Auðvelt er að mæla orkuframleiðslu vatnsafls, vindafls og jarðvarmavirkjana. Á grundvelli framleiðslu er síðan hægt að meta verðmæti sem gæti orðið grundvöllur fasteignaskatta.

Skráning orkumannvirkja og lóða.

Fara þarf betur yfir skráningu orkumannvirkja sem ekki eru skráð í dag. Stíflur og mögulega vatnspípur og göng eru verðmæt mannvirki sem mögulega ætti að skrá. Orkufyrirtæki hafa þessar upplýsingar og væri hægt að nálgast þær hjá þeim.

Gera þarf átak í skráningu lóða undir orkumannvirki. Það verkefni tengist átaki sem nú er í gangi við skráningu á þjóðlendum og í framhaldi átaki í frekari afmörkun landeigna á Íslandi.

Dröð

Viðauki A – Helstu lagagreinar

Lög um skráningu og mat fasteigna nr. 6/2001

- **2. mgr. 1. gr.** Í fasteignaskrá skal skrá allar fasteignir í landinu. Kjarni fasteignaskrár eru upplýsingar um lönd og lóðir og hnitsett afmörkun þeirra, mannvirki við þau skeytt og réttindi þeim viðkomandi. Fasteignaskrá er grundvöllur þinglýsingabókar fasteigna, mats fasteigna og húsaskrár Þjóðskrár og þannig úr garði gerð að hún nýtist sem stoðgagn í landupplýsingakerfum. Saga breytinga á skráningu fasteignar skal varðveitt í fasteignaskrá.

- **2. gr.** Hverja fasteign skal meta til verðs eftir því sem næst verður komist á hverjum tíma og nánar er kveðið á um í lögum þessum.

- **26. gr.** Eftirtaldar eignir eru undanþegnar fasteignamati:

...

3. Rafveitur, þar á meðal línur til flutnings raforku ásamt burðarstólpum og spennistöðvum. Meta skal eftir venjulegum reglum hús, sem reist eru yfir aflstöðvar og spennistöðvar, og þær lóðir er þau standa á.

4. Vatnsveitur, þar á meðal brunnar, geymar og dælubúnaður. Skólpveitur, þar á meðal skólpleiðslur og hreinsibrunnar.

...

- **36. gr.** Ráðherra getur með reglugerð sett nánari ákvæði um framkvæmd laga þessara. Áður en slík reglugerð er sett skal um hana leitað umsagnar Sambands íslenskra sveitarfélaga.

Reglugerð um fasteignaskráningu og fasteignamat nr. 406/1978

- **4. gr.**

Þessar eignir eru undanþegnar fasteignamati:

1. Vegir, götur og torg sem eru í eign ríkis- eða sveitarfélaga, og ætluð eru almenningi til umferðar án endurgjalds, ásamt tilheyrandi landsvæðum og mannvirkjum í þágu samgangna, svo sem brúm, ljósastólpum, götuvitum, umferðarskiltum, vegvísum, gjaldmælum og biðskýlum.
2. Hvers konar svæði í eigu ríkis eða sveitarfélaga, sem ætluð eru til fegrunar eða í þágu almennings til umferðar eða dvalar án endurgjalds.
3. Rafveitur, þ.á m. línur til flutnings raforku ásamt burðarstólpum og spennistöðvum. Meta skal eftir venjulegum reglum hús, sem reist eru yfir aflstöðvar og spennistöðvar, og þær lóðir, er þau standa á.
4. Vatnsveitur, þ.á.m. brunnar, geymar og dælubúnaður. Skólpveitur, þ.á.m. skólpleiðslur og hreinsibrunnar.
5. Uppfyllingar og dýpkanir til hafnarbóta, ásamt bryggjum og hafnargörðum, ef höfn er eign hafnarsjóðs samkvæmt hafnalögum nr. 45/1973, eða ríkis eða sveitarfélags. Land á

- hafnarsvæði, sem ekki er í beinum tengslum við hafnargerðina, er ekki undanþegið mati né heldur dráttarbrautir, þurrkvíar eða önnur slík mannvirki, þótt í eigu framangreinds aðila sé.
6. Flugbrautir flugvalla í eigu opinberra aðila, ásamt brautarljósum og öðrum búnaði flugbrauta, svo sem aðflugs- og landingartækjum, og ennfremur þau landsvæði umhverfis flugbrautir, sem eru ónýtanleg vegna flugumferðar.
 7. Lönd, sem í samræmi við gildandi reglur hafa verið ákveðin greftrunarstaðir manna, ásamt mannvirkjum sem eru í beinum tengslum við það markmið.
 8. Fjarskiptavirki í eigu opinberra aðila, en meta skal þó eftir venjulegum reglum hús, sem reist eru yfir fjarskiptavirki, svo og lóðir og lönd, sem fjarskiptavirki eða hús yfir þau standa á.
 9. Mannvirki í afnotum eða forráðum varnarliðs Bandaríkja Norður-Ameríku, svo og lóðir og lendur, sem því hefur verið lagt til samkvæmt ákvæðum laga nr. 110/1951.
 10. Vitar.

- 5. gr.

...

4. Meta skal sérstaklega ítök og önnur fasteignaréttindi, er ekki fylgja neinni ákveðinni fasteign, svo sem vatnsréttindi, námuréttindi, veiðiréttindi, beitaréttindi og jarðhitaréttindi, sem seld hafa verið undan jörðum og hefðu verið metin með „jörðum, ef aðskilnaður hefði ekki átt sér stað. Því aðeins skal meta slík réttindi, að þau verði talin arðgæf, þegar mat fer fram.

...

- 7. gr.

...

5. Hlunnindi af veiði, reka, dún-, eggja- og fuglatekju svo og jarðhita skal að jafnaði meta til grunnverðs með því að tífalda árlegan nettóarð, sem af þeim fæst eða telja má eðlilegt að af þeim mætti hafa.

...

Vatnalög nr. 15/1923

- 15. gr. Leyfi til að skilja vatnsréttindi frá landareign og skipting vatnsréttinda við sölu hluta landareignar.

1. mgr. Ekki má skilja frá landareign vatnsréttindi til heimilis- og búsparfa nema með leyfi Orkustofnunar.
2. mgr. Nú eru vatnsréttindi framseld án þess að eignarréttur að landareign sé jafnframt framseldur og fer þá um réttarvernd þeirra samkvæmt ákvæðum þinglýsingalaga er varða fasteignir.

...

Jarðalög nr. 81/2004

- 40. gr. Réttindi undanskilin sölu.

Við sölu ríkisjarða er [ráðherra]¹⁾ heimilt að undanskilja jarðefni, rétt til efnistöku umfram búsparfir og einnig öll vatns- og jarðhitaréttindi.

Dröög

Viðauki B - áhugaverðir tenglar

Áhugaverð samantekt á skattkerfi í norska

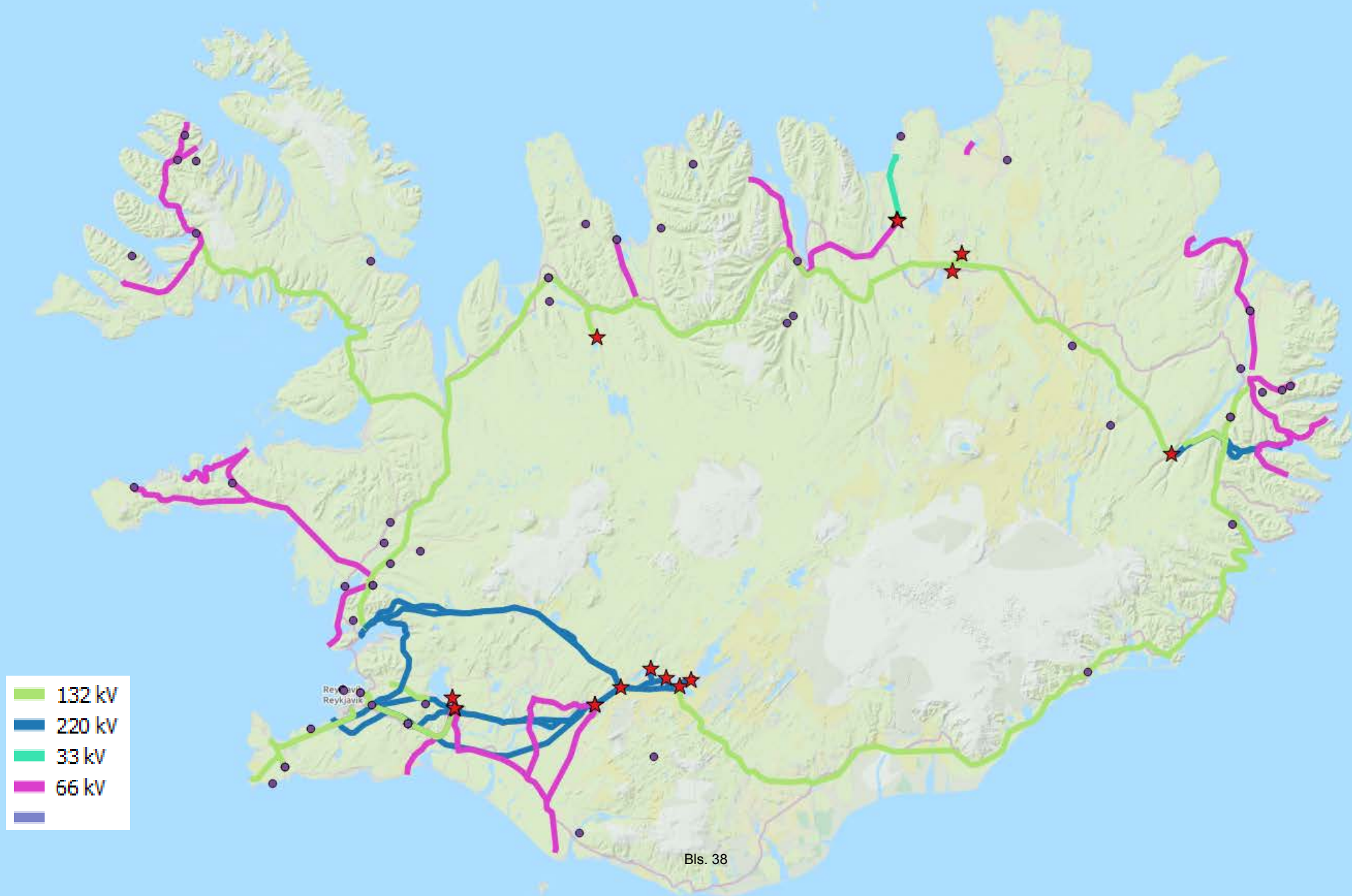
vatnsaflsiðnaðinum: <http://askja.blog.is/blog/askja/entry/1327423/>

Áhugavert efni frá Samtökum Orkusveitafélaga <http://orkusveitarfelog.is/fundir-og-radstefnur/hver-er-sanngjorn-skipting-ards-af-audlindunum/>

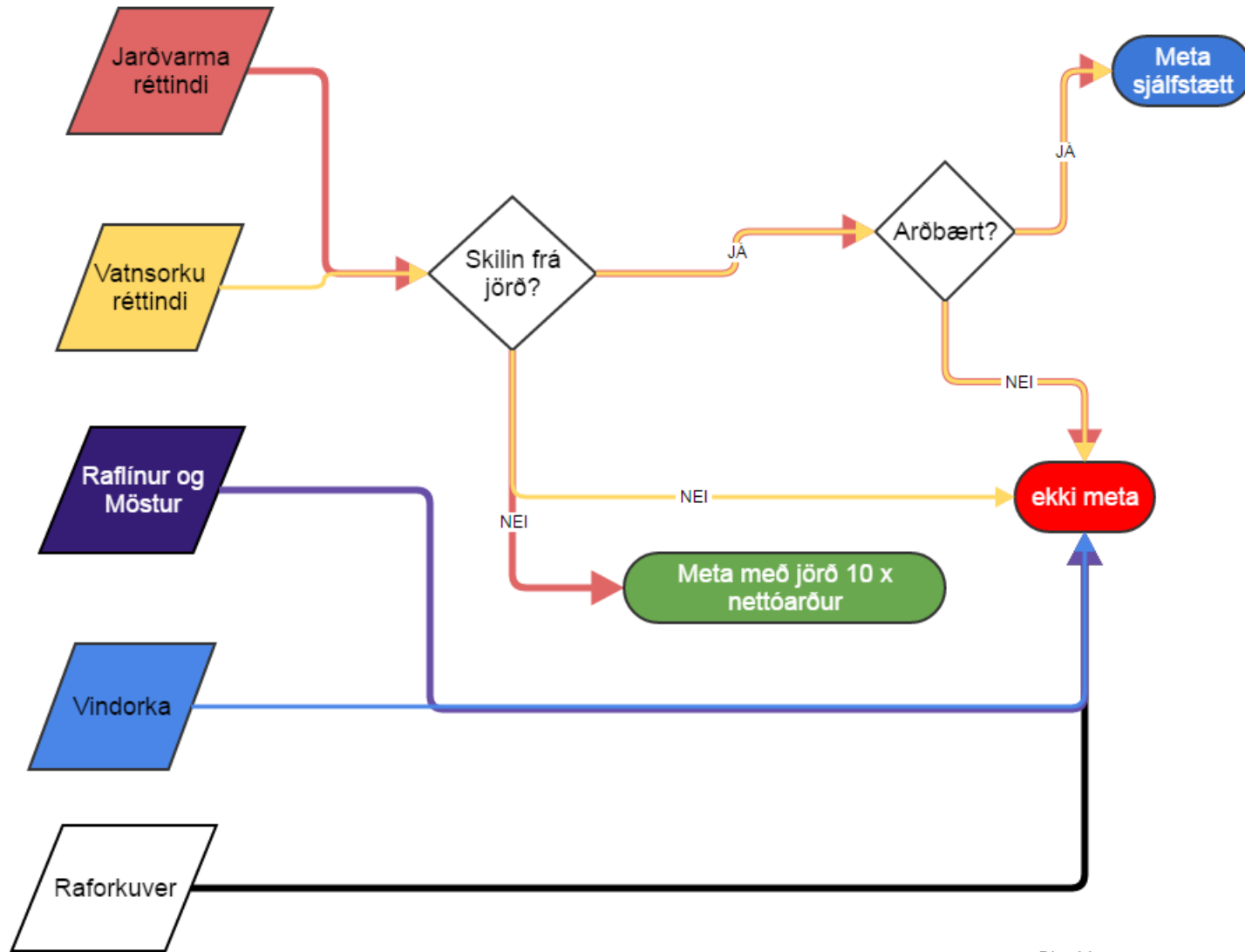
Margt er áhugavert á vef Landsnets. <http://landsnet.is/raforkukerfid/>

Dröð

VIRÐING ORKUMANNVIRKJA



STAÐAN Í DAG



Stundum metið

Stundum ekki metið

Stundum skilgreint hvernig á að meta

STAÐAN Í DAG

Stöðvarhús	43 milljarðar
Spennistöðvar	6,5 milljarðar
Aðveitustöðvar	2,7 milljarðar
Jarðhiti	2,3 milljarðar
Vatnsréttindi	2,3 milljarðar
Rafstöð/Stífla	1,6 milljarðar
Vatnsaflsvirkjun	1,5 milljarðar
Kyndistöðvar	0,4 milljarðar
SAMTALS	60,5 milljarðar

Möguleg staða

Dreifikerfi	150 milljarðar
Landsvirkjun	582 milljarðar
Aðrir	241 milljarðar
SAMTALS	973 milljarðar

FASTEIGNAMAT OG GJÖLD 2015

A skattflokkur

Skattstofn 3.865 milljarðar

Tekjur 11,2 milljarðar

74,1% af fasteignamati 34,7% af tekjum

C skattflokkur

Skattstofn 1.035 milljarðar

Tekjur 17 milljarðar

19,9% af fasteignamati 52,4% af tekjum

Vegin álagning sveitarfélaga af C skattflokki er 1,64%

973 milljarðar í fasteignamati myndi skila 15,9 milljarða í fasteignagjöldum. Þetta væri um 49% aukning á tekjum sveitarfélaga af fasteignagjöldum

DREIFIKERFIÐ

Matið byggir á kílómetragjaldi

Hvert kílóVolt í flutningsgetu er skattlagt

Reiknað út frá mældum kílómetrum eftir sveitarfélögum

FLUTNINGSNETIÐ – MÖGULEG ÚTFÆRSLA

	Loftlína 66 kv	Loftlína 132 kv	Loftlína 220 kv	Jarðstr. 66 kv	Jarðstr. 132 kv	Samtals
Heild (km)	837,4	1224,2	836,7	63	28,9	2990,2
Krónur / km	16.500.000	33.000.000	55.000.000	16.500.000	33.000.000	
Mat í milljörðum	13,8	40,4	46	1	0,9	102,1
Álagning (1,65%) í milljónum	228	667	759	17	15	1.686

Byggir á formúlunni: 250.000 kr. per kV per km af flutningsgetu

Flutningsnetið sem mest er hjá Landsneti og þeir meta á um +-102 miljarða. Því er síðan deilt á línurnar og upp kom afrúnnuð tala 250.000 kr per kV, per km. ^{Bls. 43}

FLUTNINGSNETIÐ

Heildarmat rúmlega 102 milljarðar

Heildarfasteignagjöld 1,7 milljarðar (m.v 1,65% álagningu)

Hæsta matið 8,5 milljarðar í Fljótsdalshreppi og 8 milljarðar í Rangárþingi ytra

Höfuðborgarsvæðið fengi 7,5 milljarða í mat (124 milljónir í gjöld)

20 sveitarfélög fengu 0 krónur (engar línur yfir 66 kV)

Flutningsnetið sem mest er hjá Landsneti og þeir meta á um +-102 milljarða. Því er síðan deilt á línurnar og upp kom afrúnnuð tala 250.000 kr per kV, per km.

VIRKJANIR

Mat á virkjun byggir á mati niður á Mega Watt

Þjóðskrá myndi einnig halda utan um byggingarkostnað vegna þjóðhagsreikninga

Byggingarkostnað mætti einnig nýta sem grunn til að bæta sveitarfélögum rask og kostnað

VIRKJANIR – MÖGULEG ÚTFÆRSLA (LANDSVIRKJUN)

	MW	milljónir		MW	milljónir
Fljótsdalsstöð	690	124.200	Írafossstöð	48	8.640
Búrfellsstöð	270	48.600	Steingrímsstöð	27	4.860
Hrauneyjafossstöð	210	37.800	Ljósafossstöð	16	2.880
Blöndustöð	150	27.000	Laxárstöð III	13,5	2.430
Sigöldustöð	150	27.000	Laxárstöð II	9	1.620
Sultartangastöð	120	21.600	Laxárstöð I	5	900
Búðarhálsstöð	95	17.100	Bjarnarflag	3	540
Vatnsfellsstöð	90	16.200	Hafið	1,9	342
Kröflustöð	60	10.800	SAMTALS	1958,4	352.512

Byggir á formúlunni: 1 80 millj. kr. per MW uppsett afl

Aðrir myndu skila um 1 46 milljörðum m.v hlutfallið sem Landsvirkjun er af allri framleiðslu. ^{Bls. 46} Alls eru þetta því um 600 milljónir í mati

ÚTDEILING MATSTEKNA

Nokkrar leiðir færar

1. Tekjur fara allar í jöfnunarsjóð
2. Niður á sveitarfélag þar sem virkjunin og dreifikerfið er
3. Niður á sveitarfélög eftir orku sem er til staðar og þar sem dreifikerfið er
4. Blönduð leið

Mikilvægt að hafa matið sem réttast. Hægt er að ákveða aðra skattprósentu (D skattflokk)

LEIÐ 1

Fasteignagjöld fara í jöfnunarsjóð, jöfnunarsjóður sér um að útdeila til sveitarfélaga

Kostir: Getur mætt mismunandi þörfum sveitarfélaga. Peningarnir eru ekki í kerfinu í dag og því er þeirra ekki saknað.

Ókostir: Ekki í samræmi við ágang og rask í sveitarfélaginu. Ekki beinn hvati að vera með virkjun eða dreifikerfi

LEIÐ 2

Hvert sveitarfélag fengi fasteignamat í samræmi við staðsetningu virkjunar og samkvæmt kílómetrum í dreifikerfi.

Skipta þarf mati á stöðvarhús og virkjun t.d 50% / 50%

Kostir: Einfalt að reikna út

Ókostir: Sveitarfélög með virkjunarkostum í verndarflokki, fengu ekkert.

LEIÐ 3

Fasteignamat virkjana yrði reiknað á nýttar orkuauðlindir.

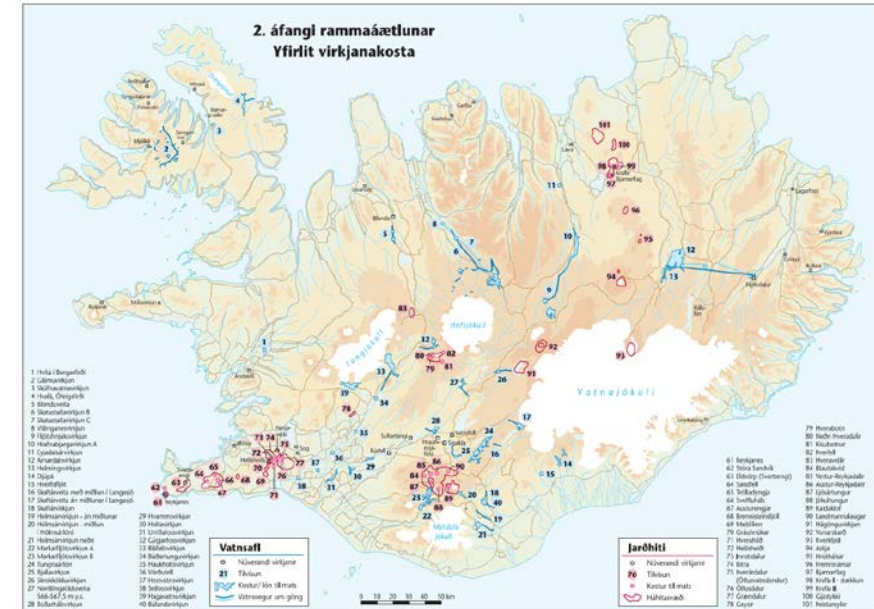
Skattstofninum skipt eftir tiltækri orku

(ekki nýtttri) Dreifikerfið áfram samkvæmt kílómetrum

Vindorka yrði undanskilin, hún yrði áfram niður á hvert sveitarfélag

Kostir: Hægt að meta virkjanakosti óháð sveitarstjórnarpólitík

Ókostir: Flækjustig að reikna út tiltæka orku



2. áfangi rammaáætlunar

Yfirlit virkjanakosta

1 Hvítá í Borgarfirði
2 Glámuvírkjun
3 Skúfnavatnavírkjun
4 Hvalá, Öreigsfirði
5 Blönduveita
6 Skatastaðavírkjun B
7 Skatastaðavírkjun C
8 Villinganesvírkjun
9 Fljótshnjúkvírkjun
10 Hrafnabjargavírkjun A
11 Eyjadalsárvírkjun
12 Arnardalsvírkjun
13 Helmingsvírkjun
14 Djúpa
15 Hverfisfljót
16 Skaftárveita með miðlun í Langasjó
17 Skaftárveita án miðlunar í Langasjó
18 Skaftárvírkjun
19 Hólmsárvírkjun - án miðlunar
20 Hólmsárvírkjun - miðlun í Hólmsárlóni
21 Hólmsárvírkjun neðri
22 Markarfljótavírkjun A
23 Markarfljótavírkjun B
24 Tungnaárlón
25 Bjallavírkjun
26 Skrokkölduvírkjun
27 Norðlingaölduveita 566-567,5 m y.s.
28 Búðarhálsvírkjun
29 Hvammsvírkjun
30 Holtavírkjun
31 Urriðafossvírkjun
32 Gýgjarfossvírkjun
33 Bláfellsvírkjun
34 Búðartunguvírkjun
35 Haukholtavírkjun
36 Vörðufell
37 Hestvatnsvírkjun
38 Selfossvírkjun
39 Hagavatnsvírkjun
40 Búlandsvírkjun
41 Hvítá í Borgarfirði
42 Glámuvírkjun
43 Skúfnavatnavírkjun
44 Hvalá, Öreigsfirði
45 Blönduveita
46 Skatastaðavírkjun B
47 Skatastaðavírkjun C
48 Villinganesvírkjun
49 Fljótshnjúkvírkjun
50 Hrafnabjargavírkjun A
51 Eyjadalsárvírkjun
52 Arnardalsvírkjun
53 Helmingsvírkjun
54 Djúpa
55 Hverfisfljót
56 Skaftárveita með miðlun í Langasjó
57 Skaftárveita án miðlunar í Langasjó
58 Skaftárvírkjun
59 Hólmsárvírkjun - án miðlunar
60 Hólmsárvírkjun - miðlun í Hólmsárlóni
61 Hólmsárvírkjun neðri
62 Markarfljótavírkjun A
63 Markarfljótavírkjun B
64 Tungnaárlón
65 Bjallavírkjun
66 Skrokkölduvírkjun
67 Norðlingaölduveita 566-567,5 m y.s.
68 Búðarhálsvírkjun
69 Hvammsvírkjun
70 Holtavírkjun
71 Urriðafossvírkjun
72 Gýgjarfossvírkjun
73 Bláfellsvírkjun
74 Búðartunguvírkjun
75 Haukholtavírkjun
76 Vörðufell
77 Hestvatnsvírkjun
78 Selfossvírkjun
79 Hagavatnsvírkjun
80 Búlandsvírkjun
81 Hvítá í Borgarfirði
82 Glámuvírkjun
83 Skúfnavatnavírkjun
84 Hvalá, Öreigsfirði
85 Blönduveita
86 Skatastaðavírkjun B
87 Skatastaðavírkjun C
88 Villinganesvírkjun
89 Fljótshnjúkvírkjun
90 Hrafnabjargavírkjun A
91 Eyjadalsárvírkjun
92 Arnardalsvírkjun
93 Helmingsvírkjun
94 Djúpa
95 Hverfisfljót
96 Skaftárveita með miðlun í Langasjó
97 Skaftárveita án miðlunar í Langasjó
98 Skaftárvírkjun
99 Hólmsárvírkjun - án miðlunar
100 Hólmsárvírkjun - miðlun í Hólmsárlóni
101 Hólmsárvírkjun neðri
102 Markarfljótavírkjun A
103 Markarfljótavírkjun B
104 Tungnaárlón
105 Bjallavírkjun
106 Skrokkölduvírkjun
107 Norðlingaölduveita 566-567,5 m y.s.
108 Búðarhálsvírkjun
109 Hvammsvírkjun
110 Holtavírkjun
111 Urriðafossvírkjun
112 Gýgjarfossvírkjun
113 Bláfellsvírkjun
114 Búðartunguvírkjun
115 Haukholtavírkjun
116 Vörðufell
117 Hestvatnsvírkjun
118 Selfossvírkjun
119 Hagavatnsvírkjun
120 Búlandsvírkjun
121 Hvítá í Borgarfirði
122 Glámuvírkjun
123 Skúfnavatnavírkjun
124 Hvalá, Öreigsfirði
125 Blönduveita
126 Skatastaðavírkjun B
127 Skatastaðavírkjun C
128 Villinganesvírkjun
129 Fljótshnjúkvírkjun
130 Hrafnabjargavírkjun A
131 Eyjadalsárvírkjun
132 Arnardalsvírkjun
133 Helmingsvírkjun
134 Djúpa
135 Hverfisfljót
136 Skaftárveita með miðlun í Langasjó
137 Skaftárveita án miðlunar í Langasjó
138 Skaftárvírkjun
139 Hólmsárvírkjun - án miðlunar
140 Hólmsárvírkjun - miðlun í Hólmsárlóni
141 Hólmsárvírkjun neðri
142 Markarfljótavírkjun A
143 Markarfljótavírkjun B
144 Tungnaárlón
145 Bjallavírkjun
146 Skrokkölduvírkjun
147 Norðlingaölduveita 566-567,5 m y.s.
148 Búðarhálsvírkjun
149 Hvammsvírkjun
150 Holtavírkjun
151 Urriðafossvírkjun
152 Gýgjarfossvírkjun
153 Bláfellsvírkjun
154 Búðartunguvírkjun
155 Haukholtavírkjun
156 Vörðufell
157 Hestvatnsvírkjun
158 Selfossvírkjun
159 Hagavatnsvírkjun
160 Búlandsvírkjun
161 Hvítá í Borgarfirði
162 Glámuvírkjun
163 Skúfnavatnavírkjun
164 Hvalá, Öreigsfirði
165 Blönduveita
166 Skatastaðavírkjun B
167 Skatastaðavírkjun C
168 Villinganesvírkjun
169 Fljótshnjúkvírkjun
170 Hrafnabjargavírkjun A
171 Eyjadalsárvírkjun
172 Arnardalsvírkjun
173 Helmingsvírkjun
174 Djúpa
175 Hverfisfljót
176 Skaftárveita með miðlun í Langasjó
177 Skaftárveita án miðlunar í Langasjó
178 Skaftárvírkjun
179 Hólmsárvírkjun - án miðlunar
180 Hólmsárvírkjun - miðlun í Hólmsárlóni
181 Hólmsárvírkjun neðri
182 Markarfljótavírkjun A
183 Markarfljótavírkjun B
184 Tungnaárlón
185 Bjallavírkjun
186 Skrokkölduvírkjun
187 Norðlingaölduveita 566-567,5 m y.s.
188 Búðarhálsvírkjun
189 Hvammsvírkjun
190 Holtavírkjun
191 Urriðafossvírkjun
192 Gýgjarfossvírkjun
193 Bláfellsvírkjun
194 Búðartunguvírkjun
195 Haukholtavírkjun
196 Vörðufell
197 Hestvatnsvírkjun
198 Selfossvírkjun
199 Hagavatnsvírkjun
200 Búlandsvírkjun
201 Hvítá í Borgarfirði
202 Glámuvírkjun
203 Skúfnavatnavírkjun
204 Hvalá, Öreigsfirði
205 Blönduveita
206 Skatastaðavírkjun B
207 Skatastaðavírkjun C
208 Villinganesvírkjun
209 Fljótshnjúkvírkjun
210 Hrafnabjargavírkjun A
211 Eyjadalsárvírkjun
212 Arnardalsvírkjun
213 Helmingsvírkjun
214 Djúpa
215 Hverfisfljót
216 Skaftárveita með miðlun í Langasjó
217 Skaftárveita án miðlunar í Langasjó
218 Skaftárvírkjun
219 Hólmsárvírkjun - án miðlunar
220 Hólmsárvírkjun - miðlun í Hólmsárlóni
221 Hólmsárvírkjun neðri
222 Markarfljótavírkjun A
223 Markarfljótavírkjun B
224 Tungnaárlón
225 Bjallavírkjun
226 Skrokkölduvírkjun
227 Norðlingaölduveita 566-567,5 m y.s.
228 Búðarhálsvírkjun
229 Hvammsvírkjun
230 Holtavírkjun
231 Urriðafossvírkjun
232 Gýgjarfossvírkjun
233 Bláfellsvírkjun
234 Búðartunguvírkjun
235 Haukholtavírkjun
236 Vörðufell
237 Hestvatnsvírkjun
238 Selfossvírkjun
239 Hagavatnsvírkjun
240 Búlandsvírkjun
241 Hvítá í Borgarfirði
242 Glámuvírkjun
243 Skúfnavatnavírkjun
244 Hvalá, Öreigsfirði
245 Blönduveita
246 Skatastaðavírkjun B
247 Skatastaðavírkjun C
248 Villinganesvírkjun
249 Fljótshnjúkvírkjun
250 Hrafnabjargavírkjun A
251 Eyjadalsárvírkjun
252 Arnardalsvírkjun
253 Helmingsvírkjun
254 Djúpa
255 Hverfisfljót
256 Skaftárveita með miðlun í Langasjó
257 Skaftárveita án miðlunar í Langasjó
258 Skaftárvírkjun
259 Hólmsárvírkjun - án miðlunar
260 Hólmsárvírkjun - miðlun í Hólmsárlóni
261 Hólmsárvírkjun neðri
262 Markarfljótavírkjun A
263 Markarfljótavírkjun B
264 Tungnaárlón
265 Bjallavírkjun
266 Skrokkölduvírkjun
267 Norðlingaölduveita 566-567,5 m y.s.
268 Búðarhálsvírkjun
269 Hvammsvírkjun
270 Holtavírkjun
271 Urriðafossvírkjun
272 Gýgjarfossvírkjun
273 Bláfellsvírkjun
274 Búðartunguvírkjun
275 Haukholtavírkjun
276 Vörðufell
277 Hestvatnsvírkjun
278 Selfossvírkjun
279 Hagavatnsvírkjun
280 Búlandsvírkjun
281 Hvítá í Borgarfirði
282 Glámuvírkjun
283 Skúfnavatnavírkjun
284 Hvalá, Öreigsfirði
285 Blönduveita
286 Skatastaðavírkjun B
287 Skatastaðavírkjun C
288 Villinganesvírkjun
289 Fljótshnjúkvírkjun
290 Hrafnabjargavírkjun A
291 Eyjadalsárvírkjun
292 Arnardalsvírkjun
293 Helmingsvírkjun
294 Djúpa
295 Hverfisfljót
296 Skaftárveita með miðlun í Langasjó
297 Skaftárveita án miðlunar í Langasjó
298 Skaftárvírkjun
299 Hólmsárvírkjun - án

Bls. 51

LEIÐ 4

Hægt er að útfæra blöndun með ýmsu móti. Til dæmis að hluta samkvæmt tiltækum auðlindir, að hluta samkvæmt virkjunum

	Orkuframleiðsla				Dreifikerfi
Sveitarfélag	Íbúar	Stærð	Orka tiltæki	Orka virkjuð	Dreifikerfi
heiti	fjöldi	km ²	MW	MW	Km
skipting	25%	25%	25%	25%	100%

Eins mætti hugsa sér að hluti færi í jöfnunarsjóð og hluti til sveitarfélagsins þar sem virkjun / dreifikerfi er til staðar

NIDURSTÖÐUR

- Losna við jarðhita og vatnsorkuréttindi úr fasteignamati
- Dreifikerfið metið með kílómetragjaldi af flutningsgetu
- Virkjanir metnar samkvæmt flutningsgetu
- Heildarfasteignamat ætti að vera sem næst raunvirði
- Nýr skattflokkur yrði útfærður

SKATTLAGNING ORKUMANNVIRKJA

SJÓNARHORN SAMTAKA ORKUSVEITARFÉLAGA

UM SAMTÖKIN

- Stofnuð 2011
- 21 aðildarsveitarfélag

„Sveitarfélög sem hafa innan sinna marka, starfandi orkuver eða virkjanir sem nýta vatnsafl eða jarðhita til raforkuframleiðslu, slíkar virkjanir í umsóknarferli, í byggingu, í undirbúningi eða skilgreinda orkukosti, sem gefið geta að lágmarki 50 GWh á ári geta gerst aðilar að samtökunum.

Einnig á þetta við um sveitarfélög sem tengjast vatnsmiðlun, virkjunarmannvirkjum eða vatnsflutningum til eða frá virkjunum eða virkjanakostum sem nefndir hafa verið.“

„[Tilgangur SO er] að standa vörð um hagsmuni aðildarsveitarfélaga í öllum málum sem tengjast byggingu orkuvera og virkjana, orkunýtingar, fjárhagslegum hagsmunum í þessu sambandi og umhverfismálum.“



ARÐUR AF NÁTTÚRUAUÐLINDUM

Í starfi samtakanna er byggt á því að fimm mismunandi aðilar eigi að njóta arðs af nýtingu orkuauðlinda:

- Eigandi auðlindar – Eigandi fasteignar eða nýtingarréttar sem hefur verið skilinn frá fasteign (vatnsréttindi, jarðhitaréttindi).
- Orkuframleiðandi – Fyrirtæki í eigu ríkis (Landsvirkjun), sveitarfélaga (OR) eða einkaaðila (Arctic Hydro).
- Orkukaupandi – Einkafyrirtæki sem nýta raforku til verðmætasköpunar (Alcoa-Fjarðaál)
- Samfélagið – Ríki og sveitarfélög
- Nærsamfélagið - Orkusveitarfélögin

ARÐUR AF NÁTTÚRUAUÐLINDUM - II

Til að miðla arði til samfélagsins alls og nærsamfélagsins sérstaklega er skattkerfið skilvirkasta leiðin:

- Tekjuskattar renna almennt til ríkisins.
- Fasteignaskattar renna til sveitarfélaga.

Fasteignir og önnur mannvirki hafa áhrif á sitt nánasta umhverfi og leiða í sumum tilfellum af sér beinan kostnað fyrir sveitarfélög.

ORKUMANNVIRKI OG FASTEIGNASKATTUR

Meginreglan er sú að fasteignaskattur er greiddur af öllum fasteignum sem skráðar eru og metnar fasteignamati.

Undanþágur var áður að finna á víð og dreif í löggjöf en þær hafa mikið til verið hreinsaðar út.

Eftir stendur þó undanþága 3. tl. 1. mgr. 26. gr. laga nr. 6/2001.

Rafveitur, þar á meðal línur til flutnings raforku ásamt burðarstólpum og spennistöðvum. Meta skal eftir venjulegum reglum hús, sem reist eru yfir aflstöðvar og spennistöðvar, og þær lóðir er þau standa á.

Í lögfræðialiti sem SO aflaði árið 2012 var niðurstaðan sú að ákvæðið gæti ekki tekið til mannvirkja sem ekki eru hluti af veitustarfsemi eða beinlínis talin upp í ákvæðinu.

Á þetta hefur þó ekki verið látið reyna, t.a.m. gagnvart stíflumannvirkjum.

ORKUMANNVIRKI OG FASTEIGNASKATTUR - II

METIÐ FASTEIGNAMATI

- Stöðvarhús
- Tilfallandi lóðir
- Vatnsréttindi
- Jarðhitaréttindi?

EKKI METIÐ FASTEIGNAMATI

- Stíflur
- Línur
- Fallgöng
- Vindmyllur (nema að litlu leyti)
- Borholur
- Lón

STEFNUMÖRKUN STJÓRNAR SO - MARKMIÐ

„Að arður af nýtingu náttúruauðlinda til raforkuframleiðslu skiptist með sanngjörnum hætti milli þeirra sem eru hagsmunaaðilar við orkuvinnslu. Það eru eigandi auðlindarinnar, orkuframleiðandinn, orkukaupandinn, þjóðin og nærsamfélagið.

Að sveitarfélög sem ná inn á vatnasvið og varmasvið sem nýtt eru til orkuframleiðslu séu fulltrúar nærsamfélagsins við alla ákvarðanatöku í málaflokknum og þegar kemur að því að fá hlutdeild í arðinum.

Að lög og reglur um innheimtu opinberra gjalda af orkuiðnaðinum verði að öðru leyti skýr og í samræmi við það sem gerist og gengur um atvinnustarfsemi og eignir.“

STEFNUMÖRKUN STJÓRNAR SO - LEIÐIR

„Gerðar verði breytingar á löggjöf um orkuvinnslu þess efnis að hlutdeild í arði af orkuvinnslu renni til sveitarfélaga á vatna- og varmasvæðum virkjana. Horft verði til norskrar löggjafar sem fyrirmyndar.

Settir verði í löggjöf gegnsæir mælikvarðar sem skilgreina hvaða sveitarfélög ná til vatna- og varmasvæða virkjana.

...“

Breið samstaða er um að breytinga sé þörf.

RÖK FYRIR BREYTINGUM

- Sanngirni

Í núverandi kerfi rennur sáralítill arður af nýtingu orkuauðlinda til nærsamfélagsins og þeim tekjum sem þó er um að ræða er mjög misskipt.

- Efnahagslegir hvatar

Ef íbúar nærsamfélaga upplifa aðeins neikvæðar afleiðingar framkvæmda er hætt við að jafnvel þjóðhagslega hagkvæmum og samfélagslega mikilvægum framkvæmdum verði hafnað af þeirra hálfu.

- Kerfisvandi

Hætt við að framkvæmd þeirrar skattlagningar sem nú er viðurkennd sé á leið í öngstræti ef horft er til skráningar á vatnsréttindum.

LEIÐIR ÁFRAM

SO leggur áherslu á að horft verði til áratuga reynslu Norðmanna af skattlagningu orkumannvirkja.

SO telur þó að ýmsar þær hugmyndir sem Þjóðskrá hefur kynnt innan starfshópsins geti verið grundvöllur áframhaldandi vinnu.

SO LÍTUR JÁKVÆTT Á HUGMYNDIR UM:

- Mat og álagningu á flutningskerfi
- Mat og álagningu á virkjanir
- Innheimtu tekna af flutningskerfi
- Innheimtu tekna af vindorkumannvirkjum

SO GERIR FYRIRVARA VIÐ HUGMYNDIR UM:

- Útdeilingu tekna gegnum jöfnunarsjóð
- Útdeilingu út frá virkjanakostum í verndarflokki rammaáætlunar
- Blandaða útdeilingaraðferð
- Breytingar gagnvart því sem metið er í dag

AÐ LOKUM

- Stöðvarhús og önnur mannvirki sem metin eru

SO getur ekki tekið undir hugmyndir sem gera ráð fyrir því að sveitarfélög sem njóta tekna af stöðvarhúsum og öðrum mannvirkjum innheimti minni tekjur en nú. Álagning á slík mannvirki þarf að vera óbreytt eða að nýtt kerfi skili sömu eða betri niðurstöðu fyrir þau sveitarfélög.

- Álagningarhlutfall

SO leggst ekki gegn því að tekin verði upp D-flokkur, með sérstakri álagningarprósentu fyrir orkumannvirki, en leggur áherslu á að engin sérstök rök standi til þess að hlutfallið verði verulega lægra en það sem lagt er á atvinnuhúsnæði almennt.

- Leið 5 við útdelingu

Þjóðskrá úrskurði í upphafi um skiptingu virkjunar milli sveitarfélaga á vatnasviði virkjunarinnar, á grundvelli reglna sem settar verði þar um. Stofnuð verði sérstök fasteign innan hvers sveitarfélags um viðkomandi hlutfall virkjunarinnar og lagt á hverja eign fyrir sig.

Stefnumörkun stjórnar Samtaka orkusveitarfélaga

Samkvæmt 3. grein samþykktu Samtaka orkusveitarfélaga er tilgangur samtakanna þessi:

- Að standa vörð um hagsmuni aðildarsveitarfélaga í öllum málum sem tengjast byggingu orkuvera og virkjana, orkunýtingar, fjárhagslegum hagsmunum í þessu sambandi og umhverfismálum.
- Að taka þátt í mótun reglna um skattlagningu virkjana og orkufyrirtækja ásamt öðrum fjárhagslegum og umhverfislegum atriðum sem tengjast nýtingu orkuauðlinda.
- Að taka þátt í mótun orkustefnu með áherslu á stöðu vatnsafls og jarðvarma sem sjálfbærrar orkuframleiðslu.
- Að miðla upplýsingum og reynslu meðal aðildarsveitarfélaga um málaflokkinn.
- Að vinna að hvers konar sameiginlegum hagsmunamálum, s.s. vinnu við gerð laga og reglugerða sem varða orkumál og nýtingu jarðvarma og vatnsafls og stuðla að fræðslu og kynningu á málum sem því tengjast.

Með hliðsjón af tilgangi samtakanna hefur stjórn SO sett sér markmið og greint leiðir og fyrstu skref að þeim.

Markmið

- Að arður af nýtingu náttúruauðlinda til raforkuframleiðslu skiptist með sanngjörnum hætti milli þeirra sem eru hagsmunaaðilar við orkuvinnslu. Það eru eigandi auðlindarinnar, orkuframleiðandinn, orkukaupandinn, þjóðin og nærsamfélagið.
- Að sveitarfélög sem ná inn á vatnasvið og varmasvið sem nýtt eru til orkuframleiðslu séu fulltrúar nærsamfélagsins við alla ákvarðanatöku í málaflokknum og þegar kemur að því að fá hlutdeild í arðinum.
- Að lög og reglur um innheimtu opinberra gjalda af orkuiðnaðinum verði að öðru leyti skýr og í samræmi við það sem gerist og gengur um atvinnustarfsemi og eignir.

Leiðir

- Gerðar verði breytingar á löggjöf um orkuvinnslu þess efnis að hlutdeild í arði af orkuvinnslu renni til sveitarfélaga á vatna- og varmasvæðum virkjana. Horft verði til norskrar löggjafar sem fyrirmyndar.
- Settir verði í löggjöf gegnsæir mælikvarðar sem skilgreina hvaða sveitarfélög ná til vatna- og varmasvæða virkjana.
- Samtök orkusveitarfélaga fái til umsagnar allar breytingar á lögum og reglum er varða starfsumhverfi orkufyrirtækja og tilnefni fulltrúa í starfshópa og nefndir innan þessa málaflokks.
- Samtök orkusveitarfélaga standi reglulega, ein og sér eða í samstarfi við aðra, fyrir ráðstefnum og fræðsluerindum um auðlindamál og auðlindanýtingu til að efla umræðu um málefnið.
- Lögum um skráningu og mat fasteigna verði breytt þannig að orkumannvirki verði ekki undanþegin frá fasteignamati og greiðslu fasteignagjalda til sveitarfélaga. Þetta eigi m.a. við um stíflumannvirki og raflínur. Í lögum verði einnig viðmið um framkvæmd mats á viðkomandi mannvirkjum.

Fyrstu skref

- Samtök orkusveitarfélaga standi fyrir fundum með einstökum orkufyrirtækjum, viðkomandi ráðuneytum og alþingismönnum þar sem leitað verði samstöðu um nauðsynlegar breytingar á löggjöf.

- Samtök orkusveitarfélaga láti vinna eigin úttekt á norskri löggjöf og áhrifum af upptöku sambærilegra meginreglna hérlandis, bæði lagalegum og efnahagslegum.
- Samtök orkusveitarfélaga standi fyrir Orkufundi haustið 2013 þar sem flutt verði fræðsluerindi og efnt til umræðna um framangreind markmið með þátttöku sveitarfélaga, orkufyrirtækja og fulltrúa ríkisins.
- Leitað verði þverpólíttískrar samstöðu meðal þingmanna um flutning þingsályktunartillögu um nauðsynlegar breytingar á löggjöf. Samtök orkusveitarfélaga taki saman drög að slíkri þingsályktun.
- Samtök orkusveitarfélaga beini því til stjórnar Sambands sveitarfélaga að þrýsta á um afnám gildandi undanþága frá greiðslu fasteignagjalda, m.a. vegna flutningskerfa, stíflumannvirkja og vindmylla.

MINNISBLAÐ

Dags.: 23. febrúar 2012
Efni: Athugun á því hvort orkumannvirki falli undir undanþágu laga um skráningu og mat fasteigna nr. 6/2001 og um greiðslu fasteignaskatts af þeim.
Til: Sambands orkusveitarfélaga
Frá: VERITAS lögmönnum slf.

1. INNGANGUR

Að beiðni Tryggva Harðarsonar, formanns Sambands orkusveitarfélaga, var VERITAS lögmönnum falið að skila minnisblaði varðandi ofangreint efni. Nánar tiltekið var lögmannsstofunni falið að kanna hvort tiltekin mannvirki raforkuframleiðenda, s.s. stíflumannvirki, falli ennþá undir undanþágu rafveitna frá greiðslu fasteignaskatts, sbr. 3. tl. 1. mgr. 26. gr. laga um skráningu og mat fasteigna, nr. 6/2001.

Sérstaklega var vísað til þess í beiðninni að með lögum hafi verið skilið á milli framleiðslu og veita í orkugeiranum. Einnig var vísað til þess að hugsanlega væri undanþága slíkra mannvirkja brot á samkeppnislögum og reglum Evrópska efnahagssvæðisins um ólögmæta ríkisstyrki, þrátt fyrir að í raun bitni undanþágan einungis á sveitarfélögum en ekki ríkinu.

Í minnisblaðinu verður fjallað um ofangreind atriði, en í fyrsta kafla á eftir inngangi verður rakið það lagaumhverfi sem ríkir varðandi stofn til fasteignaskatts. Þar á eftir verður fjallað um undanþáguna með tilliti til íslenskra samkeppnisréttarákvæða annars vegar og hins vegar evrópskra. Í síðasta kafla minnisblaðsins eru dregnar saman niðurstöður sem leiða má af ofangreindri athugun lögmannsstofunnar.

2. GRUNDVÖLLUR FASTEIGNASKATTS AÐ ÍSLENSKUM LÖGUM

Í þessum kafla verður tekið saman yfirlit um tilurð, rökstuðning og umfang undanþága frá fasteignaskatti. Hefur sú yfirferð reynst sérstaklega snúin þar sem að mati lögmanna stofunnar skortir á rökrétt samhengi í löggjöf sem tekur á þessum málum.

Meginreglan er skýr skv. 3. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga: fasteignaskatt skal leggja á allar fasteignir sem metnar eru fasteignamati. Hins vegar er staðreyndin sú að á meðan mannvirkin sem um ræðir eru ekki metin fasteignamati og ekki skráð í Þjóðskrá (fasteignamatsskrá), geta þau ekki myndað stofn til fasteignaskatts. Að okkar mati er fyrsta skrefið að kæra eða fara fram á að mannvirkin verði metin.

Þá kemur að þróun og rökstuðningi fyrir undanþágum. Undanþágur frá fasteignaskatti fundust hér áður á víð og dreif í löggjöfinni og má segja að engin almenn regla hafi gilt eða heildræn stefna löggjafans varðandi þær verið til staðar. Hins vegar hefur verið gerð mikil lagahreinsun varðandi þær og undanþágur hafa verið teknar út úr flestum lögum, bæði sérlægum og eins hafa undanþágur skv. 5. gr. tekjustofnslaganna verið verulega takmarkaðar.

Eftir stendur þó hin umdeilda undanþága 3. t.l. 1. mgr. 26. gr. laga nr. 6/2001 um skráningu og mat fasteigna sem undanþiggur ákveðin mannvirki rafveitna. Nánar segir þar: „3. Rafveitur, þar á meðal línur til flutnings raforku ásamt burðarstólpum og spennistöðvum. Meta skal eftir venjulegum reglum hús, sem reist eru yfir aflstöðvar og spennistöðvar, og þær lóðir er þau standa á.“

Hugtakið rafveita er ekki skilgreint í lögunum og ekki heldur í raforkulögum nr. 65/2003, enda var með þeim skilið á milli framleiðslu, veitu, dreifingu og sölu á rafmagn.

Eina skilgreiningin sem fundist hefur í gildandi lögum er í 1. mgr. 3. gr. laga um öryggi raforkuvirkja, neysluveitna og raffanga nr. 146/1996 og er eftirfarandi:

„Rafveita: Fyrirtæki sem framleiðir, flytur, dreifir og/eða selur rafmagn.“ (Engin skýring í greinargerð.)

Eftir setningu raforkulaga er hins vegar ljóst að skilgreiningin er úrelt að okkar mati, enda rafveitur ekki lengur til í skilningi laganna frá 1996. Þó mætti hugsanlega víkka út túlkun á rafveitu og kalla hugtakið samheiti yfir fyrirtæki á orkusviði, hvort sem þau eru nú aðskilin eða ekki. Slík túlkun er þó ekki augljós, enda ber skv. almennum lagaskýringarreglum að skilgreina undanþágur þröngt. Á sú túlkunarregla einnig við annan texta 3. t.l. Þannig eru sérstaklega taldar upp línur, burðarstólpar og spennistöðvar

og því ætti að gagnáykta að önnur mannvirki en þau sem eru beinlínis hluti ofangreindrar upptalningar eigi að sæta fasteignamati líkt og hús, eins og tekið er fram í texta undanþágunnar.

Þessu til staðfestingar má m.a. vísa í eftirfarandi Hæstaréttardóm:

Dómur Hæstaréttar nr. 154 frá 16. október 1997.

Tilgangurinn með stofnun stefnda var að stuðla að ferðalögum á Íslandi og greiða fyrir þeim, meðal annars með byggingu sæluhúsa í óbyggðum. Í reglugerð, sem sett var um fyrsta sæluhúsið, sem reist var 1930, og félagið kveðst enn hafa að leiðarljósi, segir, að húsið sé „heimilt hverjum, sem að garði ber og þarf að leita þar skjóls eða gistingar“, og að það sé „fyrst og fremst ætlað ferðamönnum, er þangað leita til næturdvalar eða til skjóls í óveðri“. Þótt hús stefnda geti gegnt því hlutverki að vera athvarf i neyð, er það ekki lengur aðaltilgangur þeirra allra. Á undanförnum árum hefur orðið mikil aukning ferðastarfa og þjónustu við ferðamenn á hálendi Íslands. Stefndi hefur byggt upp umfangsmikla ferðaþjónustu, sem á í vaxandi samkeppni við aðra þá, sem slíka þjónustu reka. Húsin við Álftavatn eru tvö, og er örstutt á milli þeirra. Eins og starfsemi stefnda þarna er háttáð nú, eru húsin fyrst og fremst ætluð fyrir skipulagðar ferðir á vegum félagsins.

Samkvæmt framansögðu verður ekki talið, að hús stefnda við Álftavatn falli undir hugtakið sæluhús í 1. mgr. 5. gr. laga nr. 4/1995, og er því viðurkenningarkröfu stefnda synjað.“

Auk þess má vísa til þess að þótt skilgreiningin í lögum um öryggi raforkuvirkja, neysluveitna og raffanga sé ansi víðtæk, þá var í tíð eldri orkulaga til skilgreining um héraðsrafmagnsveitur, en þær áttu að veita raforku um tiltekið orkuveitusvæði. Um vinnslueininguna var hins vegar til sérstök skilgreining, raforkuver. Er það mjög góð vísbending um að orðið rafveita nái alls ekki til orkuvera almennt.

Samkvæmt 1. mgr. 80. gr. orkulaga nr. 58/1967, eins og ákvæðinu var breytt með lögum nr. 78/2001, voru Orkustofnun, Rafmagnsveitur ríkisins, Rafmagnseftirlit ríkisins og jarðboranir ríkisins undanþegin tekjuskatti, útsvari, aðstöðugjaldi, stimpilgjaldi og öðrum sköttum til ríkis, sveitar- og bæjarfélaga. Sama á við um hitaveitur og/eða rafveitur sem hafa einkaleyfi til starfsemi sem kveðið er á um í IV. og V. kafla laganna.

Í greinargerð með lögum nr. 78/2001 segir að skipuð hafi verið nefnd til að gera heildarendurskoðun á skattalegu umhverfi orkufyrirtækja og séu því ekki lagðar til frekari breytingar á orkulögum. Gerð var breyting á 80. gr. orkulaga með lögum nr. 135/2003 um

breytingu á ýmsum lögum á orkusviði. Í greinargerð með þeim lögum segir að breytingar með lögum nr. 78/2001 hafi verið viðtækari en að hafi verið stefnt, þannig að raf- og hitaveitur hafi með þeim verið undanþegnar greiðslu fasteignaskatts. Var því nýrri málsgrein bætt við 80. gr. orkulaga um skyldu orkufyrirtækja til greiðslu fasteignaskatts. Ekkert var tekið fram um að annars konar skattur ætti einnig að vera undanskilinn undanþágu um skattskyldu, s.s. fjármagnstekjuskattur eða fasteignaskattur.

Með lögum nr. 50/2005 um skattskyldu orkufyrirtækja hafa verið felldar niður undanþágur orkufyrirtækja frá skattskyldu samkvæmt 2. gr. laga nr. 90/2003. Skattskyldan tekur til allra orkufyrirtækja þrátt fyrir undanþáguákvæði 4. gr. laga nr. 90/2003. Lögin koma til framkvæmda við álagningu tekjuskatts og eignarskatts á árinu 2007 vegna tekna á árinu 2006 og eigna í lok þess árs. Þá er með lögum nr. 65/2005 um breyting á ýmsum lögum á orkusviði, sem tóku gildi 31. desember 2005, felld niður ákvæði í sérlægum um einstök orkufyrirtæki sem undanþiggja þau frá slíkri skattskyldu, þ. á m. 80. gr. orkulaga nr. 58/1967, með síðari breytingum.

Í umfjöllun um þessar lagabreytingar, greinargerðum með lagafrumvörpum og einnig í skýrslu undanþágunefndarinnar sem skilaði skýrslu sinni 2005 er ávallt sérstaklega tiltekið að markmiðið sé að orkufyrirtæki skulu greiða fasteignaskatt.

Að okkar mati standa því lítil sem engin rök til þess að þær fasteignir sem ekki eru háðar fasteignamati í dag, eigi að vera óháðar slíku mati. Má því til stuðnings m.a. vísa til þess að í aðdraganda setningar laga 65/2005 sem felldu einstakar undanþágur frá skatti úr helstu lögum sem varða orkufyrirtæki er sérstaklega tiltekið að um orkufyrirtæki skuli gilda sama skattskylda og um önnur fyrirtæki. Sérstaklega má nefna með hliðsjón af hvaða mannvirki er að ræða að skilgreiningin á hvaða fasteignir skuli meta og skilgreiningin á fasteign í lögum um skráningu og mat fasteigna er mjög skýr en þar segir í 2. og 3. gr.:

„2. gr. Hverja fasteign skal meta til verðs eftir því sem næst verður komist á hverjum tíma og nánar er kveðið á um í lögum þessum.

3. gr. Fasteign samkvæmt lögum þessum er afmarkaður hluti lands, ásamt lífrænum og ólífrænum hlutum þess, réttindum sem því fylgja og þeim mannvirkjum sem varanlega eru við landið skeytt.“

Þó verður að taka fram að lögum hefur verið breytt á síðastliðnum árum í þá átt að fækka undanþágum og til samræmis við skattskyldu orkufyrirtækjanna og lagatæknilega séð er það ekki undanþága frá skatti sem orsakar það að fyrirtækin greiða ekki fasteignaskatt, heldur undanþágan frá því að þessar eignir sæti fasteignamati skv. 26. gr. laga um skráningu fasteigna sem veldur því að á þær er ekki lagður skattur. Þær eru með öðrum

orðum ekki skattstofn. Það breytir því hins vegar ekki að undanþágan er ívilnun sem hefur þau áhrif að skattlagning og þar með kostnaður orkufyrirtækjanna lækkar eins og um skattaundanþágu væri að ræða.

3. ORKUFYRIRTÆKI Í SAMKEPPNISUMHVERFI

Orkufyrirtæki eins og nær öll önnur fyrirtæki hér á landi stunda starfsemi á samkeppnismarkaði og fellur starfsemi þeirra því undir samkeppnislög nr. 44/2005. Samkvæmt samkeppnislögum er margháttuð háttsemi ýmist bönnuð eða sætir endurskoðun samkeppnisyfirvalda. Með nokkurri einföldun má þó segja að allar aðgerðir sem hafa að markmiði eða af þeim leiðir að komið sé í veg fyrir samkeppni, hún sé takmörkuð eða henni raskað séu bannaðar.

Í því tilviki sem hér um ræðir, það er ívilnun á sköttum, er ekki líklegt að á samkeppnislög reyni, nema ef undanþágunni er ekki beitt eins gagnvart þeim fyrirtækjum sem starfa á sama markaði. Slíkt ástand var fyrir 2005, þar sem HS greiddi að einhverju leyti hærri fasteignaskatt en önnur sambærileg orkufyrirtæki.

Eins og undanþágan kemur til framkvæmda í dag virðast öll fyrirtæki sem keppa um framleiðslu og sölu á raforku njóta sömu eða nánast sömu ívilnana. Við höfum a.m.k. ekki enn séð vísbendingar um annað en að þar standi fyrirtækin jafnfætis.

Athygli er vakin á því að í þessu tilviki er hið opinbera ekki að hafa bein áhrif á markaðinn, með styrkjum eða öðrum þess háttar ívilnunum, heldur byggir undanþágan á almennum lögum sem veitir öllum sama rétt hvort sem fyrirtækin eru í opinberri eða einkaeigu.

4. REGLUR EVRÓPUSAMBANDSINS UM ÓLÖGMÆTA RÍKISSTYRKI

Stofnsamningur Evrópubandalagsins var undirritaður í Róm, 25. mars 1957, og er jafnan kallaður Rómarsamningurinn. Eftir að Evrópska efnahagssvæðið komst á laggirnar, m.a. með þátttöku Íslands, er sá samningur grundvallar réttarheimild þegar fjallað er um réttindi og skyldur ríkja innan þess, þótt hann sé ekki bein réttarheimild á Íslandi. Í 107. gr. sáttmálans er fjallað um ríkisstyrki (áður 87. gr. sáttmálans). Meginreglan sem sett er fram í fyrstu málsgrein greinarinnar er sú að ríkisstyrkir eru að öllu jöfnu ósamrýmanlegir hagsmunum fyrirtækja og neytenda innan sambandsins, er þetta sama regla og gildir á EES svæðinu skv. 61. gr. EES samningsins.

Í annarri málsgrein eru svo raktar þær aðstæður sem skulu réttlæta ríkisstyrki og í þriðju málsgreininni er svo fjallað um aðstæður sem geta réttlætt ríkisstyrki. Hvað getur flokkast sem ríkisstyrkur er hins vegar matskennt, enda í engu um það fjallað í sáttmálanum.

Með hliðsjón af umfjöllunarefni þessa minnisblaðs liggur þó fyrir að Evrópudómstóllinn hefur staðfest margoft að ef fyrirtæki eru leyst undan almennum skyldum til þess að greiða skatt, er slíkt í langflestum tilvikum ríkisstyrkur. Skattaundanþága er því ekki síður en bein fjárveiting talin ívilnun og flokkast sem ríkisstyrkur.

Í íslenskri þýðingu hljóðar 107. gr. sáttmálans svo:

1. Ef ekki er kveðið á um annað í sáttmálunum er hvers kyns aðstoð, sem aðildarríki veitir eða veitt er af ríkisfjármunum og raskar eða er til þess fallin að raska samkeppni með því að ívilna ákveðnum fyrirtækjum eða framleiðslu ákveðinna vara, ósamrýmanleg innri markaðnum að því leyti sem hún hefur áhrif á viðskipti milli aðildarríkjanna.

2. Eftirtalið samrýmist innri markaðnum:

a) aðstoð af félagslegum toga sem veitt er einstökum neytendum enda sé hún veitt án mismununar með tilliti til uppruna viðkomandi framleiðsluvara,

b) aðstoð sem veitt er til að bæta tjón af völdum náttúruhamfara eða óvenjulegra atburða,

c) aðstoð sem veitt er til atvinnuvega á tilteknum svæðum í Sambandslýðveldinu Pýskalandi, sem skipting Pýskalands snertir, að því marki sem þörf er á slíkri aðstoð til að bæta upp efnahagslegt óhagræði vegna skiptingarinnar. Þegar fimm ár eru liðin frá gildistöku Lissabon-sáttmálans er ráðinu er heimilt að samþykka, að tillögu framkvæmdastjórnarinnar, ákvörðun sem fellir þennan lið úr gildi.

3. Eftirtalið getur talist samrýmanlegt innri markaðnum:

a) aðstoð til að efla hagþróun á svæðum þar sem líf skjör eru óvenju bágborin eða atvinnuleysi mikið og á svæðum sem um getur í 349. gr. með hliðsjón af atvinnuskilyrðum þeirra og efnahagslegri og félagslegri stöðu,

b) aðstoð til að hrinda í framkvæmd mikilvægum sameiginlegum evrópskum hagsmunamálum eða ráða bót á alvarlegri röskun á efnahagslífi aðildarríkis,

c) aðstoð til að greiða fyrir þróun ákveðinna greina efnahagslífsins eða ákveðinna efnahagssvæða enda hafi hún ekki svo óhagstæð áhrif á viðskiptaskilyrði að stríði gegn sameiginlegum hagsmunum,

d) aðstoð til að stuðla að verndun menningar og menningararfleifðar, enda hafi slík aðstoð ekki þau áhrif á viðskiptaskilyrði og samkeppni í Sambandinu að stríði gegn sameiginlegum hagsmunum,

e) aðstoð af öðru tagi samkvæmt ákvörðun ráðsins að fenginni tillögu framkvæmdastjórnarinnar.

Ekki verður séð að nokkur þeirra undanþága sem nefndar eru í 2. og 3. mgr. geti átt við um ívilnun vegna raforkuframleiðslu.

Lykilatriði við túlkun eða aðlögun greinarinnar að aðstæðum hér á landi varðandi hugsanlega skattaívilnun orkufyrirtækja tengdri fasteignaskatti, er að ekki reynir á hvort stjórnvöld brjóti reglur sáttmálans um ríkisstyrki nema að uppfylltum þremur skilyrðum. Í fyrsta lagi þarf að vera um ávinning að ræða fyrir fyrirtæki, en það er væntanlega óumdeilt varðandi skattaívilnun. Í öðru lagi þarf ívilnun að mismuna fyrirtækjum og í þriðja lagi þarf ívilnunin að ná til fyrirtækja sem stunda samkeppnisrekstur á innri markaði EES og hafa áhrif á viðskipti aðildarríkja (svokölluð cross-border effect).

Að okkar mati er helsta vandamálið að greina og fjalla um þann möguleika að undanþágan mismuni fyrirtækjum (sem ekki er öruggt, enda ættu öll fyrirtæki sem framleiða rafmagn að falla undir undanþáguna) og hins vegar hvort umfang og eðli ívilnunarinnar er á þann veg að það hafi áhrif á innri markaði EES. Kemur þar helst til álita ef undanþágan gerir stofnkostnað fyrirtækja (t.d. í stórkorkuframkvæmdum) lægri hér á landi en annars staðar og raskar þar með samkeppnismarkaði þessara fyrirtækja innan EES.

Eins ber að geta þess að skattamál eru að miklu leyti á forræði hvers ríkis fyrir sig. Ívilnun þarf því helst að vera talsvert frávik frá almennri skattastefnu ríkisins. Í þessu tilviki má rökstyðja það, þótt hún sé almenn og gildi um öll orkuframleiðslufyrirtæki, vegna þess að almenna reglan er sú að af mannvirkjum beri að greiða fasteignaskatt. Sem dæmi um ívilnun sem Evrópudómstóllinn hefur talið ólögmæta má nefna lækkun tekju- og eignaskatts á þegna búsetta á hinum portúgölsku Asóreyjum, en lækkunin náði ekki til annarra Portúgala. Dómstóllinn hafnaði því að um almennar aðgerðir væri að ræða, þótt þær giltu um alla á eyjunum, og einnig þeim rökum að eyjarnar væru sjálfstæðar og ættu því að túlkast sem afmarkað (sértækt) svæði innan landsins.

Á þeim takmarkaða tíma sem minnisblað þetta er unnið hefur ekki náðst að gera tæmandi könnun á því hvort hér sé um að ræða ólögmætan ríkisstyrk að ræða. Hins vegar er ólíklegt að málið ráðist eitt og sér af þeirri niðurstöðu. Eins og áður hefur verið rökstutt er tæpast hægt að telja að undanþágan, eins og henni er beitt í dag, verði réttlætt út frá íslensku lagaumhverfi.

Þó virðist ljóst að ívilnunin er ríkisstyrkur, óháð því að í vissum tilvikum er ekki um háar upphæðir að ræða. En af þeim sömu sökum er ekki mjög líklegt að hún raski samkeppnisumhverfi innra markaðarins á sviði raforkuframleiðslu. Til þess eru að okkar mati of margar aðrar mikilvægari forsendur og mun stærri breytur sem ráða því hvort fyrirtæki ráðist í orkuframleiðslu eða orkufrekan iðnað á Íslandi frekar en öðru landi innan evrópska efnahagssvæðisins.

Að lokum má nefna að Eftirlitsstofnun EFTA komst að þeirri niðurstöðu árið 2003 að tímabundin lækkun fasteignaskatts á mannvirkjum tengdum álverinu á Reyðarfirði væri ekki ólögmæt ríkisaðstoð. Athygli er þó vakin á því að lækkunin var tímabundin og skilyrði hennar þannig að tímasetningin á því hvenær mannvirkin væru tekin í notkun gæti í vissum tilvikum leitt til hærra skatthlutfalls en vera myndi ef almennar reglur giltu.

5. SAMANTEKT OG NIÐURSTAÐA

Helstu niðurstöður skoðunar okkar á undanþáguákvæði laga um skráningu og mat fasteigna, sem veldur því að ekki er lagður fasteignaskattur á ýmsar fasteignir orkufyrirtækja, er sú að undanþágan veiti tæpast lengur þann rétt sem heimilar að þessar fasteignir standi utan fasteignamats. Kemur þar til óskýrleiki undanþágunnar sjálfrar, sem byggir á úreltu hugtaki eða samheiti um rafveitur og einnig sú almenna afstaða löggjafans í lögum um tekjustofna sveitarfélaga og lögum um skráningu og mat fasteigna, að allar fasteignir *skuli* metnar til fasteignamats.

Ítrekað kemur fram sama sjónarmið í greinargerðum með frumvörpum sem breyta rekstrarumhverfi orkufyrirtækja að þau skuli vera skattskyld og bera sömu skyldur og önnur fyrirtæki að gjalda til sveitarfélaga. Er þar einnig margtiltekið að fasteignaskattur sé þar ekki undanskilinn.

Við fyrstu sýn er ekki margt sem gerir það líklegt að undanþágan varði íslensk samkeppnislög og frekari athugana er þörf til þess að leggja mat á það hvort undanþágan teljist ólögmætur ríkisstyrkur sem hafi áhrif á innri markað EES.

Niðurstaða okkar er sú að undanþága 26. gr. laga um skráningu og mat fasteigna, sem undanþiggur ákveðin mannvirki „rafveitna“ frá fasteignamati, taki hvorki samkvæmt orðanna hljóðan eða túlkun til mannvirkja sem ekki eru hluti veitustarfsemi eða beinlínis talin upp í ákvæðinu. Tilgangur löggjafans og vilji, eins og hann birtist í umsögnum og inntaki nokkurra laga sem aðskildu framleiðslu, vinnslu, o.fl. á rafmagni og lögðu grunn að því að breyta skattalegu umhverfi þeirra, er beinlínis sá að orkufyrirtæki skuli greiða fasteignaskatt.

Undanþágan miðast við að undanskilja ákveðnar eignir og eru þær tilgreindar í 26. gr. sérstaklega. Gagnályktun leiðir til þeirrar niðurstöðu að ef undanþágunnar nyti ekki við væri beinlínis skylt að meta þær eignir samkvæmt lögnum, sbr. 2. og 3. gr. Línur, burðarstólpar og spennistöðvar sem taldar eru upp í 3. tl. eru því fasteignir í skilningu laganna. Aðrar eignir, t.d. stíflumannvirki, sem hvorki eru taldar upp í ákvæðinu eða falla

undir hugtakið rafveitur eru því að okkar mati háðar fasteignamati og ættu að mynda skattstofn til greiðslu fasteignaskatts.

Til þess að svo verði eru tvær leiðir færar. Annars vegar að krefjast lagabreytingar og fella 3. tl. 26. gr. úr lögum nr. 6/2001 um skráningu og mat fasteigna, á grundvelli þeirra sjónarmiða sem rakin eru í þessu minnisblaði og hins vegar að kæra eða krefjast þess að þau mannvirki (fasteignir, eignir) sem falla utan undanþágunnar verði metin til fasteignamats.

Virðingarfyllst,
VERITAS lögmenn


Skarphéðinn Pétursson hrl.



FS: Starfshópur um skattlagningu orkumannvirkja

Áslaug María Friðriksdóttir

til: johannes.finnur.halldorsson@i
rr.is

10.11.2016 14:20

Hér kemur póstur frá fjármálaráðuneyti - leggjum þetta fyrir næsta fund,
kv ÁF

Áslaug María Friðriksdóttir
Borgarfulltrúi Sjálfstæðisflokksins

Farsími 6995223

Vefsíða www.aslaug.is

Netföng aslaug.maria.fridriksdottir@reykjavik.is // aslaug@sja.is

Frá: Steinar Örn Steinarsson [steinar.steinarsson@fjr.is]

Sent: 4. nóvember 2016 12:46

Til: Áslaug María Friðriksdóttir

Efni: Starfshópur um skattlagningu orkumannvirkja

Sæl Áslaug.

Skv. síðasta fundi starfshópsins um skattlagningu orkumannvirkja var m.a. óskað eftir stuttri afstöðu fjármála- og efnahagsráðuneytisins gagnvart því hvort leggja ætti auka skatt á orkumannvirki.

Afstaða ráðuneytisins beinist fyrst og fremst að þeim álitamálum sem tengjast fasteignaskatti orkumannvirkja. Á grundvelli fyrirbyggjandi gagna er það ljóst að í gildi er sú meginregla að leggja skuli fasteignaskatt á allar fasteignir sem metnar eru fasteignamati, sbr. 3. gr. laga nr. 4/1995, um tekjustofna sveitarfélaga. Staðreyndin er hins vegar sú að ákveðin mannvirki eru ekki metin fasteignamati og mynda þ.a.l. ekki stofn til fasteignaskatts. Áður fyrr voru þessar undanþágur tölvuvert fleiri en í dag er það aðallega undanþága 3. tl. 1. mgr. 26. gr. laga nr. 6/2001, um skráningu og mat fasteigna, sem undanþiggur ákveðin mannvirki rafveitna. Með hliðsjón af fyrirbyggjandi gögnum þá er afstaða ráðuneytisins í stuttu máli sú að um öll orkumannvirki skuli gilda sama skattskylda og um önnur fyrirtæki, þ.e. að þær einstöku tegundir fasteigna sem ekki eru háðar fasteignamati í dag ættu ekki að geta komist undan því að greiða fasteignaskatt. Mögulega þyrfti því að ráðast í endurskoðun á ofangreindu undanþáguákvæði laga um skráningu og mat fasteigna.

Vonandi nægir þessi afstaða fjármála- og efnahagsráðuneytisins starfshópnum í bili.

Bkv.

Steinar Örn Steinarsson, sérfræðingur / Head of Division

Fjármála- og efnahagsráðuneytið / Ministry of Finance and Economic Affairs

Skrifstofa skattamála / Department of Taxation

Arnarhvoli, 101 Reykjavík, Iceland

Sími (+354) 545-9200, fax (+354) 545-9299

www.fjr.is

Um ábyrgð á tölvupósti / E-mail disclaimer: <http://www.stjornarrad.is/Fyrirvari>

Vinsamlega hugið að umhverfinu áður en tölvupósturinn er prentaður

Please consider the environment before printing



Vinnuhópur um skattlagningu orkumannvirkja

Fulltrúi Samorku

Guðlaug Sigurðardóttir

2. febrúar 2017

Úr verkefnaáætlun;

Ekki er tímabært að svo stöddu að hefja vinnu við endurskoðun þeirra laga, sem kunna að eiga hér undir. Slík vinna gæti komið síðar. Fyrst þyrfti að fara fram greiningarvinna sem varpaði heildstæðu ljósi á hvernig skráningu, mati og skattlagningu er háttað á mannvirki sem byggð eru í þeim tilgangi að framleiða eða flytja orku, matsaðferðir og matsfjárhæðir, hvaða mannvirki eru undanþegin fasteignamati og dreifing þeirra um landið, t.d. eftir eignarhaldi og sveitarfélögum, osfrv. Í tengslum við slíka greiningu væri hægt að útlista önnur álitaefni sem þörf er á fjalla um, sem leiða t.d. af nýlegum dómafordæmum á þessu sviði og fleira.

Hvert er viðfangsefni vinnuhópsins ?

- Varpa heildstæðu ljósi á hvernig skattlagningu er háttað á mannvirki sem byggð eru í þeim tilgangi að framleiða og flytja orku
- Greiningar
 - Matsaðferðir, matsfjárhæðir, eignir sem eru undanþegna mati og dreifing
 - skoða núverandi undanþágu gagnvart rafveitum og áhrif hennar
 - Skoða skráningu og mat eigna
 - Skoða hvernig er mati og álagningu á hlunnindi/réttindi háttað
 - Skoða álagningu fasteignaskatts á orkumannvirki og orkuréttindi
- Útlista álitaefni
 - Hvað er verið að tala um?
 - Greina núverandi stöðu þ.e. álagningu fasteignaskatt
 - Útvíkkun á álagningu fasteignaskatts þannig að undanþágur eigi ekki við ?
 - Er verið að ræða annarsskonar skattlagningu orkumannvirkja sem byggja á hlutdeild í arði (tekjum og/eða magni)?

Hvert er viðfangsefni vinnuhópsins ?

➤ Útlista álitaefni;

- Fasteignaskattur - Ýmis álitaefni varðandi undanþágu á „rafveitur“ í fasteignamat
 - Hvaða flækjustig kemur upp ef undanþágan er felld úr gildi ?
 - Skilgreina hvað fellur undir „rafveita“ og hvað ekki.
 - Þarf að skoða skilgreiningu á innviðum ?
- Tekjur nærsamfélagsins
 - Ef gerðar eru breytingar á skattlagningu orkumannvirkja munu nýjar lausnirnar skila sér í meiri sátt hjá sveitarfélögum / íbúum ?
 - Þarf að beita öðrum aðferðum við útdelingu skatttekna af virkjunum ?
 - Á að greiða fyrir línur í gegnum sveitarfélög / jarðir ?
 - Á að greiða nærsamfélaginu fyrir sjónmengun og rask – ekki bara landeigendum?
 - Snýr umræðan að einhverju leyti um tekjuskiptingu ríkis og sveitarfélaga ?

Umfjöllun hér á eftir afmarkast við fasteignamat og álitaefni varðandi álagningu fasteignaskatts en ekki skattlagningu orkumannvirkja byggða á öðrum forsendum.



Fasteignamat og fasteignaskattur

Undanþágur frá fasteignamati – er hægt að taka eina út ?

V. KAFLI Fasteignamat og framkvæmd þess. 26. gr.

Eftirtalдар eignir eru undanþegnar fasteignamati:

1. Vegir, götur og torg í eign ríkisins eða sveitarfélaga, sem ætluð eru almenningi til umferðar án endurgjalds, ásamt tilheyrandi landsvæðum og mannvirkjum í þágu samgangna, svo sem brúm, ljósastólpum, götuvitum, umferðarskiltum, vegvísum, gjaldmælum og biðskýlum.
2. Hvers konar svæði í eign ríkis eða sveitarfélaga, sem ætluð eru til fegrunar í þágu almennings og til umferðar eða dvalar án endurgjalds.
3. Rafveitur, þar á meðal línur til flutnings raforku ásamt burðarstólpum og spennistöðvum. Meta skal eftir venjulegum reglum hús, sem reist eru yfir aflstöðvar og spennistöðvar, og þær lóðir er þau standa á.
4. Vatnsveitur, þar á meðal brunnar, geymar og dælubúnaður. Skólveitur, þar á meðal skólpleiðslur og hreinsibrunnar.
5. Uppfyllingar og dýpkanir til hafnarbóta ásamt bryggjum og hafnargörðum, ef höfn er eign hafnarsjóðs, samkvæmt [hafnalögum nr. 23/1994](#), eða ríkis og sveitarfélaga. Land á hafnarsvæði, sem ekki er í beinum tengslum við hafnargerðina, er ekki undanþegið mati né heldur dráttarbrautir, þurrkvíar eða önnur slík mannvirki, þótt í eign framangreindra aðila sé.
6. Flugbrautir flugvallar í eign opinberra aðila ásamt brautarljósum og öðrum búnaði flugbrauta, svo sem aðflugs- og landingartækjum, og enn fremur þau landsvæði umhverfis flugbrautir, sem eru ónýtanleg vegna flugumferðar.
7. Lönd, er í samræmi við gildandi reglur hafa verið ákveðin greftrunarstaðir manna, ásamt mannvirkjum, sem eru í beinum tengslum við það markmið.
8. Fjarskiptavirki í eign opinberra aðila, en meta skal þó eftir venjulegum reglum hús, sem reist eru yfir fjarskiptavirki, svo og lóðir eða lönd, sem fjarskiptavirki eða hús yfir þau standa á.
9. Vitar.
10. Ráðherra getur í reglugerð undanþegið ákveðnar fasteignir eða tegundir fasteigna fasteignamati.

Innviðir

Hvað eru innviðir ?

- Hvar liggur skilgreining á innviðum og almennum rekstri ?
 - Er raforkukerfið innviðir eða rekstur ?
 - Eru vegir og flugvelli innviðir en ekki flutningskerfi raforku ?
 - Er rafveita annað en vatnsveita, fráveita eða hitaveita ?

Á að skattleggja innviði ?

- Hvað þá með vegi, flugvelli, fráveitur, vatnsveitur, hitaveitur, hafnir, kirkjugarða, vita ?

Óskýr undanþága ? – er lausnin að taka hana út ?

- Óskýrleiki í undanþágu leiðir ekki endilega af sér að afleggja hana – má skýra betur og vinna betur með.
- Mikilvægt að greina þau atriði sem koma upp ef undanþágan er felld niður án frekari skilgreiningar ?
 - Hvað gerist ef t.d. dreifiveitur eiga að vera áfram með undanþágu en ekki flutningsfyrirtækið?
 - Er munur á „þjóðvegum“ raforku og almennum vegum?
 - Ofl.....
- Undanþágur verða að vera skýrar og byggja á málefnalegum sjónarmiðum.

Nýjar spurningar vakna ! eins og...

- Skilgreina þarf öll mannvirki og réttindi sem „byggð eru í þeim tilgangi að framleiða eða flytja orku“
 - Vantar umfjöllun t.d. um vindmyllur, varaafstöðvar, jarðstrengi, stíflur, fallgöng, borholur, lón
 - Skilgreina skil á milli búnaðar og mannvirkja t.d. útítengivirki, spennar, rofar, varnarbúnaður, búnaður til orkuskipta.
 - Hvað með ljósleiðarakerfi sem hluti af raforkukerfi vs. annað fjarskiptakerfi í landinu
 - Vantar umfjöllun um framtíðina og nýja tækni s.s. sjávarfallavirkjanir, sólarsellur ofl
- Hvað er mannvirki
 - Teljast allar eignir flutnings- og dreififyrirtækja, mannvirki í skilningi laga um skráningu og mat fasteigna? Húsnæði telst til mannvirkja sem og væntanlega möstur en eru leiðarar mannvirki, eru strengir mannvirki, er rafbúnaður í tengivirkjum mannvirki eða er þetta lausafé? Hvað með aðrar eignir svo sem ljósleiðara, fjarskiptamöstur slóða. Hvað með útítengivirki, hvar byrjar að og hvar endar línan ?
 - Eru virkjanir, lón, aðveitustöð, fallgöng mannvirki? Hvað með rafbúnað í virkjunum er hann lausafé ?
 - Er raforkumannnvirki allt ein fasteign, eða eru þau samansafn fasteigna sem eru tengdar saman eða er hver og ein eining sérstök fasteign?

Nýjar spurningar vakna ! – eins og ...

- Eignaréttur – skiptir hann máli þegar horft er til álagningar fasteignaskatts ?
 - 66kv strengur í Stakk
 - LN á -> lagður á fasteignaskattur
 - HS á - > ekki lagður fasteignaskattur?
 - 132 kV strengur Veitna í Reykjavík
 - 33 kV lína til Húsavíkur,
 - Réttindi yfir landi því sem rafmagnslínur eru á, byggja á tímabundnum afnotarétti og er þinglýst sem kvöð í þinglýsingabók. Eigandi raforkumannvirkjanna er því ekki eigandi (né leigjandi) þess lands sem línur/strengir/möstur/staurar liggja um. Ætti þá álagningin að leggjast á eiganda jarðarinnar ? – eða þarf að gera lóðarleigusamning á hvern staur / streng?

Nýjar spurningar vakna ! – eins og ...

- Hvaða aðferðum á að beita í mati á eignum
 - Markaðsaðferð – byggir á samaburði við sölu sambærilegra eigna – gengur ekki.
 - Tekjuaðferð- algengast að slíkar tekjur séu af leigu – endurspegla gangverð. Raforkumannvirki hafa mörg hver ekki gangvirði og gengur þessi aðferð ekki og þar með ekki aðferðir sem byggja á afli, orku eða tekjustreymi yfirleitt
 - Kostnaðaraðferð – byggir á útreikningi á byggingarkostnaði að teknu tilliti til afskrifta vegna aldurs og úreldingar. – þessi aðferð gengur helst í mati á raforkumannvirkjum.
- Tillögur Þjóðskrár um nýjar aðferðir við fasteignamat orkumannvirkja – er verið að endurvekja aðstöðugjöld?
 - Eru þær aðferðir sem kynntar eru sem mögulegar matsaðferðir, þ.e. byggt á framleiðslu- eða flutningsgetu, grundvöllur í raun að annari tegund skattlaningar en fasteignaskatts.
 - Skattlagningar sem grundvölluð er á framleiðslu og því nær aðstöðugjöldum og því ekki til umræðu undir erindi þessa vinnuhóps sem snýr að fasteignaskatti
 - Álagning fasteignaskatts á atvinnustarfsemi er almennt ekki metinn út frá framleiðslu eða framleiðslugetu.
 - Verð pr flutningsgetu eða framleiðslumagns er örökstutt í tillögum Þjóðskrár.

Vatnsréttindi – eru að fæðast lausnir ?

- Með **dómi hæstaréttar í máli nr. 233/2011 (Kárahnjúkavirkjun – vatnsréttindi)** voru ákvarðaðar bætur fyrir vatnsréttindi vegna Kárahnjúkavirkjunar. Voru bætur ákvarðaðar á þeirri forsendu að grunnverðmæti vatnsréttinda Kárahnjúkavirkjunar væru 1,4 % af stofnkostnaði virkjunar eða kr. 1.540 milljónir króna.
- Í framhaldi af dómi hæstaréttar fór Fljótsdalshérað fram á við þjóðskrá að vatnsréttindi fyrir Kárahnjúkavirkjun yrðu skráð og metin í fasteignamati. Þjóðskrá féllst á þá beiðni en sú ákvörðun þjóðskrár var felld úr gildi af héraðsdómi. Ákvörðun héraðsdóms var svo snúið af Hæstarétti. **Með dómi hæstaréttar í máli nr. 22-2015** var fallist á að vatnsréttindi sem skilin hefðu verið frá landareignum skyldu skráð í fasteignamati.
- Í samræmi við dóm Hæstaréttar voru vatnsréttindi vegna Kárahnjúkavirkjunar fyrir Fljótsdalshérað annarsvegar og Fljótsdalshrepp hinsvegar skráð og metin í fasteignamati. **Fasteignamatið (fjárhæð) tók mið af bótafjárhæð samkvæmt dómi hæstaréttar í máli nr. 233/2011.** Var sú fjárhæð uppfærð miðað við vísitölu byggingakostnaðar.
- Í samræmi við fasteignamat þjóðskrár lögðu Fljótsdalshérað og Fljótsdalshreppur 1,65% fasteignaskatt á vatnsréttindi samkvæmt fasteignamati þjóðskrár.
- Landsvirkjun kærði álagningarprósentu fasteignaskatta til Yfirfasteignamatsnefndar. Ekki voru gerðar athugasemdir við fasteignamatið sjálft.
- Þann 30. nóvember 2016 kvað yfirfasteignamatsnefnd upp úrskurði í **málum nr. 12/2016 og 14/2016.** Í umræddum málum reyndi á hvort að fasteignaskattur af vatnsréttindum vegna Kárahnjúkavirkjunar skyldi vera 1,65% líkt og álagning sveitarfélaganna Fljótsdalshéraðs og Fljótdalshrepps kvað á um eða 0,5%. Komst yfirfasteignamatsnefnd að þeirri niðurstöðu að því að hlunnindi sem fylgja jörðum eða fylgdu jörðum skulu skattlögð með sama hætti, **p.e. 0.5%.**

Tekjumörk og gjaldskrá – tengsl við raforkulög

- Flutningsfyrirtækið og dreifiveitur eru bundin ákvæðum raforkulaga
 - Rekstrarkostnaður / tekjumörk
 - Rekstrarkostnaður flutningsfyrirtækisins og dreifiveitna er í tekjumörkum ákvarðaður að teknu tilliti til meðalrekstrarkostnaðar síðustu fimm ára með eins árs töf að teknu tilliti til verðlagsbreytinga og áhrifa nýrra stórra fjárfestinga á rekstrarkostnað.
 - Með nýrri skattlagningu eykst rekstrarkostnaður fyrirtækjanna sem verður að koma inn til hækkunar á rekstrarkostnaði í tekjumörkum.
 - Gjaldskrá
 - Hækkun kostnaðar leiðir til hækkunar gjaldskrár.

Jákvætt:

- Raforkufyrirtækin eru jákvæð fyrir umræðu um réttláta skattlagningu á orkumannvirki.
- Breytingar kunna að vera jákvæðar til að hjálpa sveitarfélögum í skipulagsvinnu og leyfisveitingum.
- Vegna fasteignaskatts:
 - Eðlilegt að fari fram heildstæð endurskoðun á undanþágum frá fasteignamati
 - Skýra undanþágur, skýra hugtakið rafveita. Skilgreina hvað er fasteign og hlunnindi.
 - Skilgreina grunn innviði samfélagsins og ákveða hvort þeir skulu skattlagðir.
 - Skýrar reglur um mat og álagningu á raforkumannvirki, hlunnindi og réttindi.
 - Fasteignamat einstakra jarða/lóða gætu lækkað í kjölfar álagningar á önnur mannvirki í þeirra landi.

Til umhugsunar:

- Skilgreina vel umfjöllunarefni. Fasteignaskattur er ákveðin tegund skattlagningar, hlutdeild í arði eða auðlind er annað og greiðslur fyrir rask enn annað.
- Vegna fasteignaskatts:
 - Ein undanþága í fasteignamati tekin út fyrir en undanþágur ekki skoðaðar með almennum hætti. Huga þarf vel að öllum þáttum.
 - Hætta á að fleiri vandamál komi fram ef eingöngu er horft til undanþágu um rafveitur og það hugtak ekki skilgreint nánar. (Hvað eru veitur?, Eiga jarðstrengir, vindmyllur, fjarskiptabúnaður, raforkubúnaður að skattleggjast / vera á undanþágu? osfrv.)
 - Vantar umræðu um hvað eru innviðir og skattlagningu / undanþágu á skattlagningu innviða.
 - Er verið að velja einfalda leið til að uppfylla kröfur álagningarkerfisins. Flókin skilgreining réttinda má ekki einfalda of mikið.
- Lausnin má ekki vera á miðlægum forsendum þ.e. að öll sveitarfélög fái augin tekjustofn. Skattlagning er í því sveitarfélagi sem eignin er í.
- Ef sveitarfélög fá greiðslur en ekki landeigendur – er verið að ná sátt við landeigendur með því?
- Auknar álögur á orkufyrirtæki hækkar verð til almennings



Takk fyrir

LEX

LÖGMANNSSTOFA

FASTEIGNAMAT OG ÁLAGNING FASTEIGNASKATTS Á ORKUMANNVIRKI OG FASTEIGNATENGD RÉTTINDI ORKUFYRIRTÆKJA

HULDA ÁRNADÓTTIR HDL. LL.M.

VERKEFNI

- Samantekt um fasteignamat orkumannvirkja og fasteignatengdra réttinda orkufyrirtækja og álagningu fasteignaskatts á þau.
- Nánar tiltekið var óskað eftir greiningu á því hvernig skráningu, mati og skattlagningu er háttað á mannvirki sem byggð eru í þeim tilgangi að framleiða eða flytja orku, matsaðferðir og hvaða mannvirki eru undanþegin fasteignamati.
- Eingöngu var óskað eftir greiningu en ekki tillögum eða áliti á réttarstöðu.

YFIRLIT

- Almennt um skráningu og mat fasteigna og fasteignatengdra réttinda
- Eignir undanþegnar fasteignamati
- Almennt um fasteignaskatt
- Fasteignamat orkumannvirkja og fasteignatengdra réttinda orkufyrirtækja
 - Hvaða fasteignir og fasteignatengdu réttindi skal meta?
 - Matsaðferðir

SKRÁNING OG MAT FASTEIGNA OG FASTEIGNATENGDRÁ RÉTTINDA

- **Fasteign** er afmarkaður hluti lands, ásamt eðlilegum hlutum þess, lífrænum og ólífrænum og mannvirkjum, sem varanlega er við landið skeytt. (Sjá t.d. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 6/2001 um skráningu og mat fasteigna)
- Fasteignum tengjast **ýmis réttindi** svo sem vatns-, jarðhita- og veiðiréttindi. Slík réttindi teljast vera hluti þeirra fasteigna sem þau tilheyra nema þau hafi verið sérstaklega frá þeim skilin.
- Meta skal hverja fasteign til verðs eftir því sem næst verður komist á hverjum tíma. (2. gr. laga nr. 6/2001)
- Matsverð fasteigna skal miða við **gangverð umreiknað til staðgreiðslu**, sem ætla má að eignin hefði í kaupum og sölum í febrúarmánuði næst á undan matsgerð. (1. mgr. 27. gr. laga nr. 6/2001)
- Ef **gangverð er ekki þekkt skal 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 til samgangna, nýtingarmöguleikum, hlunnindum, jarðvegsgerð, gróðurfari, náttúruvegur og öðrum þeim atriðum sem kunna að hafa áhrif á gangverð eignarinnar. (2. mgr. 27. gr. laga nr. 6/2001)

SKRÁNING OG MAT FASTEIGNA OG FASTEIGNATENGDRÁ RÉTTINDA

- Taka skal til sjálfstæðs mats, ásamt tilheyrandi mannvirkjum, hverja lóð og land, sem vegna sérgreinds eignar- eða afnotaréttar, hagnýtingar, auðkenningar eða merkja, **þykir eðlilegt að telja afmarkaða eind.** (1. mgr. 5. gr. reglugerðar nr. 406/1978 um fasteignaskráningu og fasteignamat með síðari breytingum)
- Meta skal sérstaklega ítök og önnur fasteignaréttindi, er ekki fylgja neinni ákveðinni fasteign, svo sem vatnsréttindi, námuréttindi, veiðiréttindi, beitarréttindi og jarðhitaréttindi, **sem seld hafa verið undan jörðum og hefðu verið metin með, jörðum, ef aðskilnaður hefði ekki átt sér stað.** Því aðeins skal meta slík réttindi, að þau verði talin arðgæf, þegar mat fer fram. (4. mgr. 5. gr. reglugerðar nr. 406/1978)
- Mannvirki, sem horfa fyrst og fremst til aukinna nota og arðs of landi, svo sem vegir, brýr og girðingar, eða horfa almennt til bættrar búskaparaðstöðu, eins og vatnsleiðslur og raflínur til bæja, **skulu eigi metin sérstaklega,** en við mat á landi skal tekið tillit til aukins verðmætis sem frá mannvirkjunum stafar. (6. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 406/1978)
- Samkvæmt þessu er markmið fasteignamats að meta virði fasteigna til peningaverðs. **Hlutar fasteigna sem hafa ekki sjálfstætt fjárhagslegt gildi geta því ekki verið sjálfstætt andlag fasteignamats.**

EIGNIR UNÐANÞEGNAR FASTEIGNAMATI

- Rafveitur, þar á meðal línur til flutnings raforku ásamt burðarstólpum og spennistöðvum. Meta skal eftir venjulegum reglum hús, sem reist eru yfir aflstöðvar og spennistöðvar, og þær lóðir er þau standa á. (3. tölul. 26. gr. laga nr. 6/2001)
- Af lögskýringargögnum má ráða að þau sjónarmið sem bjuggu að baki því að undanþiggja tilteknar eignir fasteignamati í upphafi hafi einkum verið þau að um eignir sem fasteignaskattar voru ekki lagðir á væri að ræða.
- Að því er orkumannvirki varðar var undanþágu frá skattskyldu að finna í ýmsum sérlögum á sviði orkumála.
- Umræddar undanþágur voru felldar brott úr lögum með *lögum nr. 65/2005 um breytingu á ýmsum lögum á orkusviði*.
- Í athugasemdum sem fylgdu frumvarpi því sem varð að nefndum lögum kemur skýrt fram að þrátt fyrir víðtækar breytingar á skattskyldu orkufyrirtækja hafi ætlun löggjafans verið sú að orkumannvirki yrðu sem fyrr undanþegin fasteignamati og þar með fasteignaskatti. Þá er enn fremur sérstaklega hnykk á því að ýmis mannvirki orkufyrirtækja falli undir ákvæði 6. tölul. 6. gr. reglugerðar nr. 406/1978 og skuli því ekki metin sérstaklega.

EIGNIR UNÐANÞEGNAR FASTEIGNAMATI

- Það ræðst því sem fyrr af 3. tölul. 26. gr. laga nr. 6/2001 sem og eftir atvikum 6. tölul. 6. gr. reglugerðar nr. 406/1978 hvort einstök orkumannvirki skuli tekin til mats og þar með hvort orkufyrirtækjum ber að greiða af þeim fasteignaskatt.
- Hugtakið „rafveita“ er ekki skilgreint í lögum nr. 6/2001.
- Í framkvæmd hefur 3. tölul. 26. gr. laga nr. 6/2001 verið túlkaður þannig að önnur mannvirki sem teljast hluti af rafveitu hafa verið talin falla þar undir eða koma eftir atvikum ekki til mats á grundvelli 6. tölul. 6. gr. reglugerðar nr. 406/1978. Þannig hafa ýmis mannvirki tengd raforkuvinnslu, flutningi raforku og dreifingu ekki verið metin fasteignamati. Má í því sambandi nefna raflínur, mannvirki tengd þeim, uppistöðulón og stíflumannvirki. Vélarhús hafa hins vegar verið tekin til fasteignamats í samræmi við síðari málslið 3. tölul. 26. gr. laga nr. 6/2001.
- Er þetta eðlileg framkvæmd?
 - Ákvæði 3. tölul. 26. gr. laga nr. 6/2001 er afdráttarlaust
 - Einstök orkumannvirki sem eru hluti af stærri heild hafa ekki sjálfsætt gangverð
 - Mörg orkumannvirki eru þess eðlis að þau geta ekki talist hluti af fasteign sem myndar afmarkaða eind heldur fremur rétt að líta svo á að þau horfi til aukinna nota og arðs af viðkomandi landi

FASTEIGNASKATTUR

- Fasteignaskattur skal lagður á eigendur eða notendur allra fasteigna sem metnar eru í fasteignamati 31. desember á næstliðnu ári samkvæmt fasteignaskrá. (*II. kafla laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga*)
- Stofn til álagningar fasteignaskatts er því fasteignamat.
- Skattlagningarvaldið er í höndum Alþingis og óheimilt er að framselja það til stjórnvalda. (*40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar*)
- Til þess að taka megi orkumannvirki sem samkvæmt gildandi lögum hafa ekki verið metin fasteignamati til mats þarf því lagasetningu þar að lútandi enda fasteignamat stofn til álagningar fasteignaskatts og slíkur skattur fortakslaust lagður á eigendur eða notendur allra fasteigna sem metnar eru fasteignamati.

ORKUMANNVIRKI OG FASTEIGNATENGÐ RÉTTINDI ORKUFYRIRTÆKJA

- Hvaða fasteignir og fasteignatengdu réttindi eða hluta þeirra skal meta?
 - Hús sem reist eru yfir aflstöðvar og spennistöðvar, og þær lóðir er þau standa á – Í framkvæmd hefur verið greint á milli stöðvarhúss í þrengri merkingu og aflstöðvar
 - Vindmyllur – Hluti vindmylla ber einkenni stöðvarhúsa en stærstur hluti þeirra einkenni rafveita
 - Jarðhitaréttindi
 - Vatnsréttindi
- Matsaðferðir
 - Markaðsaðferð - Íbúðarhúsnæði
 - Tekjuaðferð - Atvinnuhúsnæði
 - Kostnaðaraðferð – Sérhæfð mannvirki
- Hvaða matsaðferðum er beitt við mat orkumannvirkja og réttinda orkufyrirtækja?
 - Hús og vindmyllur og þær lóðir sem slík mannvirki standa á
 - Kostnaðaraðferð – Hvorki markaðsaðferð né tekjuaðferð eru raunhæfur mælikvarði
 - Jarðhitaréttindi
 - Tífoldur árlegur nettóarður (5. tölul. 7. gr. reglugerðar nr. 406/1978)
 - Vatnsréttindi
 - ?



LEX

LÖGMANNSSTOFA

MINNISBLAÐ

**SAMANTEKT UM FASTEIGNAMAT ORKUMANNVIRKJA OG
FASTEIGNATENGDRÁ RÉTTINDA ORKUFYRIRTÆKJA,
MATSÆÐFERÐIR OG ÁLAGNINGU FASTEIGNASKATTS Á
SLÍK MANNVIRKI OG RÉTTINDI**

DESEMBER 2016



LÖGMANNSSTOFA

EFNISYFIRLIT

EFNISYFIRLIT	2
I. INNGANGUR	3
II. ALMENNT UM SKRÁNINGU OG MAT FASTEIGNA.....	3
III. EIGNIR UNÐANÞEGNAR FASTEIGNAMATI.....	7
IV. ALMENNT UM FASTEIGNASKATT OG UNÐANÞÁGUR FRÁ HONUM.....	12
(I.) SÖGULEGT YFIRLIT LÖGGJAFAR UM FASTEIGNASKATT OG UNÐANÞÁGUR FRÁ FASTEIGNASKATTI	13
A. Lög nr. 66/1921.....	13
B. Lög nr. 69/1937.....	13
C. Lög nr. 69/1962.....	14
D. Lög nr. 8/1972.....	14
E. Lög nr. 73/1980 (með síðari breytingum).....	15
F. Lög nr. 91/1989.....	15
G. Lög nr. 4/1995.....	16
(II.) SÉRLÖG ER VARÐA FASTEIGNASKATT	16
(III.) STJÓRNSKIPULEG TAKMÖRK VIÐ BEITINGU SKATTLAGNINGARVALDS	20
V. FASTEIGNAMAT ORKUMANNVIRKJA OG FASTEIGNATENGDRÁ RÉTTINDA ORKUFYRIRTÆKJA	23
(I.) HVAÐA FASTEIGNIR, FASTEIGNATENGDRÁ RÉTTINDI, EÐA HLUTA ÞEIRRA, SKAL META?	23
(II.) MATSADFERÐIR	25
VI. SAMANTEKT.....	29

MINNISBLAÐ

Til: Samorku

Frá: LEX // Huldu Árnadóttur hdl. LL.M., Garðari Víði Gunnarssyni hdl. LL.M og Katrínu Rúnarsdóttur hdl.

Dags: 30. desember 2016

Efni: **Samantekt um fasteignamat orkumannvirkja og fasteignatengdra réttinda orkufyrirtækja, matsaðferðir og álagningu fasteignaskatts á slík mannvirki og réttindi**

I. INNGANGUR

1. Samorka hefur óskað eftir því að LEX vinni samantekt um fasteignamat orkumannvirkja og álagningu fasteignaskatts á þau. Í beiðni samtakanna er nánar tiltekið óskað eftir greiningu á því hvernig skráningu, mati og skattlagningu er háttað á mannvirki sem byggð eru í þeim tilgangi að framleiða eða flytja orku, matsaðferðir og matsfjárhæðir sem og hvaða mannvirki eru undanþegin fasteignamati. Þá er sérstaklega tiltekið að einvörðungu sé óskað eftir greiningu á framangreindu en ekki tillögum eða áliti á réttarstöðu. Í beiðni Samorku kemur jafnframt fram að óskað sé eftir samantektinni í tilefni af yfirstandi vinnu starfshóps innanríkisráðherra um greiningu á skattaumhverfi orkumannvirkja og að samantektin verði afhent starfshópnum.
2. Greining LEX á framangreindu fer hér á eftir. Í þeirri umfjöllun verður í *fyrsta lagi* vikið almennt að skráningu og mati fasteigna á grundvelli laga nr. 6/2001 um skráningu og mat fasteigna, í *öðru lagi* að viðeigandi ákvæðum nefndra laga sem undanþiggja tilgreindar eignir mati, í *þriðja lagi* almennt að álagningu fasteignaskatts samkvæmt lögum nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga og undanþágum frá fasteignaskatti auk annarra skattaréttarlegra álitaefna og í *fjórða lagi* sérstaklega að mati orkumannvirkja og fasteignatengdra réttinda orkufyrirtækja og álagningu fasteignaskatts á þau. Loks verða meginatriði minnisblaðsins dregin saman í sérstökum kafla.

II. ALMENNT UM SKRÁNINGU OG MAT FASTEIGNA

3. Fasteignir eru ein mikilvægasta efnahagslega eining samfélagsins og njóta sérstöðu að því leyti að hið opinbera hefur tekið að sér að staðreyna hverjum þær tilheyra og virði þeirra. Skráning fasteigna hefur vafalaust í upphafi einkum haft skattlegan tilgang, þ.e. fasteignir hafa löngum verið skattandlag af hálfu ríkis og sveitarfélaga og til þess að tryggja grundvöll álagningarinnar hefur verið nauðsynlegt að skrá fasteignir vandlega og setja reglur um hvernig verðmæti þeirra skuli metið. Í dag hefur skráning fasteigna víðtækara markmið. Fasteignaskrá Þjóðskrár Íslands er enda grundvöllur þinglýsingabókar fasteigna, mats fasteigna og húsaskrár stofnunarinnar og þannig úr garði gerð að hún nýtist sem stoðgagn í landupplýsingakerfum. Í fasteignaskrá skal skrá allar fasteignir í landinu. Kjarni fasteignaskrár eru upplýsingar um lönd og lóðir og hnitsett afmörkun þeirra, mannvirki við þau skeytt og réttindi þeim viðkomandi.

4. Hugtakið fasteign er ekki skilgreint með samræmdum hætti í íslenskri löggjöf og lagaframkvæmd. Þó má segja að annars vegar sé til hefðbundin eða almenn skilgreining á hugtakinu fasteign og hins vegar séu jafnframt til sértækari skilgreiningar sem ráðast þá fremur af markmiði þeirra laga sem skilgreina eða nota fasteignarhugtakið. Hin hefðbundna eða almenna skilgreining er á þann veg að fasteign sé afmarkaður hluti lands, ásamt eðlilegum hlutum þess, lífrænum og ólífrænum og mannvirkjum, sem varanlega er við landið skeytt, sbr. meðal annars 1. mgr. 3. gr. laga nr. 6/2001, um skráningu og mat fasteigna. Með lífrænum hlutum er átt við gróður sem vex á landinu en með ólífrænum hlutum er átt við fyrirbærum á borð við mold, sand og grjót sem er á eigninni, vatn sem á henni liggur eða um hana rennur, málma í jörðu o.fl. Til þess að mannvirki teljist varanlega við land skeytt hefur annars vegar verið gerð krafa um varanlegan frágang á tengslum mannvirkis við landið sem það stendur á og hins vegar krafa um að til staðar sé varanleg heimild fyrir mannvirkið til þess að standa á viðkomandi landi, t.d. þannig að eigendur mannvirkis hafi undir höndum lóðarleigusamning ef það er í eigu annars en það land sem það stendur á. Ef framangreind skilyrði eru ekki uppfyllt er um að ræða lausafé en ekki mannvirki sem telst hluti af viðkomandi fasteign.
5. Fasteignum tengjast svo ýmis réttindi svo sem vatns-, jarðhita- og veiðiréttindi. Slík réttindi teljast vera hluti þeirra fasteigna sem þau tilheyra nema þau hafi verið sérstaklega frá þeim skilin. Þegar slík réttindi hafa verið skilin frá fasteign eru þau talin sjálfstæð fjárverðmæti í skilningi laga og geta sem slík verið sérstakt andlag framsals, veðsetningar og annars konar takmarkaðra eignarréttinda. Þessi skilningur er í samræmi við dómaframkvæmd, en eftirfarandi kemur fram í *dómi Hæstaréttar frá 8. október 2015 í máli nr. 22/2015*:

Eins og fyrr greinir segir í 1. mgr. 3. gr. laga nr. 6/2001 að fasteign samkvæmt þeim lögum sé afmarkaður hluti lands ásamt lífrænum og ólífrænum hlutum þess, réttindum sem því fylgja og þeim mannvirkjum sem varanlega eru við landið skeytt. Samkvæmt þessu er straumvatn sem um landareign rennur meðal ólífrænna hluta hennar. Skilgreining lagaákvæðisins á hugtakinu fasteign er eins og áður er fram komið í samræmi við þá almennu skilgreiningu fasteignar sem um langa hríð hefur verið lögð til grundvallar í íslenskri löggjöf, réttarframkvæmd og fræðikenningum. Það hefur verið talinn órjúfanlegur þáttur hinnar almennu skilgreiningar að eftir að lífrænir og ólífrænir hlutar fasteignar hafa endanlega verið skildir frá henni teljist þeir ekki lengur til fasteignarinnar sem slíkrar en geti eftir atvikum talist sjálfstætt fjárverðmæti í skilningi laga og sem slíkir verið sérstakt andlag framsals, veðsetningar, eða annars konar takmarkaðra eignarréttinda.

6. Þegar fasteignatengd réttindi hafa verið aðskilin frá þeirri fasteign sem þau tilheyrðu þarf að leysa úr því hvernig skuli fara með slík réttindi að lögum. Á það reyndi að því er vatnsréttindi varðar í *dómi Hæstaréttar frá 14. maí 2009 í máli nr. 562/2008*, en þar var niðurstaða réttarins sú að vatnsréttindi teljist ekki sjálfstæð fasteign þó reglur um fasteignir gildi um slík réttindi eftir því sem við getur átt, en eftirfarandi kemur fram í dóminum:

Samkvæmt 1. mgr. 16. gr. vatnalaga fer eftir reglum um landakaup ef vatnsréttindi eru látin af hendi án þess að eignarréttur að landi fylgi. Af þessu verður ráðið að löggjafinn hefur ekki litið svo á að slík réttindi væru sjálfstæð fasteign, en á hinn bóginn ákveðið með þessari sérstöku reglu að þau skyldu engu að síður lúta sömu reglum og fasteignir, í stað þess að fara eftir reglum, sem gilda um óbein eignarréttindi í fasteignum annarra. Einu gildir því að þessu leyti hvort vatnsréttindi eru látin af hendi þannig að bakki eða vatnsbotn

fylgi með í kaupunum eða án nokkurs lands, eins og var í því tilviki sem er til úrlausnar í málinu. Tilvísun 1. mgr. 16. gr. vatnalaga til reglna um landakaup takmarkast ekki við það eitt að fylgja beri formreglum um þinglýsingu við eignayfirfærslu fasteigna eins og áfrýjandi heldur fram, heldur felur hún jafnframt í sér að um vatnsréttindi skuli gilda reglur um fasteignir í öðru tilliti, eftir því sem við getur átt.

7. Í lögum nr. 6/2001 um skráningu og mat fasteigna er fjallað um hvernig beri að meta virði fasteigna. Í lögnum er áður nefnd almenn lagalega skilgreining fasteignahugtaksins lögð til grundvallar. Samkvæmt 1. mgr. 3. gr. laganna er fasteign afmarkaður hluti lands, ásamt lífrænum og ólífrænum hlutum þess, réttindum sem því fylgja og þeim mannvirkjum sem varanlega eru við landið skeytt. 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 umræddum lögum. Lög nr. 6/2001 gera þó ekki ráð fyrir að fasteignir skuli skrá sem eina heild í samræmi við fasteignahugtakið heldur skuli skrá einstök mannvirki, hlunnindi og réttindi sem geta haft áhrif á verðmæti fasteignanna sem sérstakar eindir í fasteignaskrá, sbr. 2. mgr. 3. gr. laganna. Með þessari sundurgreiningu lands og mannvirkis í skráningunni er ætlunin að gera meðferð eigendaskráningar brotaminni en ella, enda algengt að eignarréttur að landi annars vegar og mannvirkis á landi hins vegar fari ekki saman.
8. Hugtakið mannvirki er ekki skilgreint sérstaklega í lögum nr. 6/2001. Skilgreiningu á hugtakinu er hins vegar að finna í lögum nr. 160/2010 um mannvirki. Samkvæmt 12. tölul. 3. gr. þeirra laga er mannvirki skilgreint með svofelldum hætti:

Hvers konar jarðföst, manngerð smíð, svo sem hús og aðrar byggingar eða skýli, samgöngumannvirki, dreifi- og flutningskerfi rafveitna, hitaveitna, vatnsveitna og fjarskipta, fráveitumannvirki, umferðar- og göngubrýr í þéttbýli, stór skilti og togbrautir til fólksflutninga. Til mannvirkja teljast einnig tímabundnar og lausar byggingar sem ætlaðar eru til svefns eða daglegrar dvalar manna í fjóra mánuði eða lengur á sama stað, svo sem starfsmannabúðir og húsvagnar. Mannvirki á eða í hafi, vötnum og ám sem hafa fasta staðsetningu teljast einnig til mannvirkja samkvæmt lögum þessum.

9. Hugtakið mannvirki er skilgreint með sama hætti í 3. gr. laga 75/2000 um brunavarnir. Ætla má að miðað sé við sömu eða sambærilega afmörkun hugtaksins í lögum nr. 6/2001.
10. Í V. kafla laga nr. 6/2001 er fjallað um fasteignamat og framkvæmd þess. Í 1. mgr. 27. gr. kemur fram að matsverð fasteigna skuli miða við gangverð umreiknað til staðgreiðslu. Í ákvæðinu segir orðrétt:

Skráð matsverð fasteignar skal vera gangverð umreiknað til staðgreiðslu, miðað við heimila og mögulega nýtingu á hverjum tíma, sem ætla má að eignin hefði í kaupum og sölum í febrúarmánuði næst á undan matsgerð, enda taki hún gildi á tímabilinu 31. desember til loka febrúarmánaðar. Taki matsgerð gildi á tímabilinu 1. mars til 30. desember skal miða við febrúarmánuð þar næst á undan matsgerð, sbr. 32. gr. a.

11. Sé gangverð á hinn bóginn ekki þekkt skal 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 til samgangna, nýtingarmöguleikum, hlunnindum, jarðvegsgerð, gróðurfari, náttúrufegurð og öðrum þeim atriðum sem kunna að hafa áhrif á gangverð eignar-

innar, sbr. 2. mgr. 27. gr. Þá skulu bújarðir metnar miðað við notkun þeirra til búskapar á meðan þær eru nýttar þannig, sbr. 3. mgr. 27. gr.

12. Um fasteignamat og framkvæmd þess er nánar fjallað í reglugerð nr. 406/1978 um fasteignaskráningu og fasteignamat með síðari breytingum. Í 5. og 6. gr. reglugerðarinnar er fjallað um það hvaða eignir skuli taka til mats og hvernig skuli haga mati. Umrædd ákvæði eru svohljóðandi:

5. gr.

1. Taka skal til sjálfstæðs mats, ásamt tilheyrandi mannvirkjum, hverja lóð og land, sem vegna sérgreinds eignar- eða afnotaréttar, hagnýtingar, auðkenningar eða merkja, þykir eðlilegt að telja afmarkaða eind, sbr. nánari reglur í 2.-10. mgr. þessarar greinar.
2. Hver jörð, sem hefur sérstök bæjarhús og afskipt tún og engi, skal metin sér til verðs, hvort sem hún telst lögbýli eða eigi og hvort hún er býli byggt úr landi annarrar jarðar eða eigi.
3. Eyðijarðir og óbyggðar lóðir og lendur skal meta sér til verðs, sbr. ennfremur 6. og 7. mgr.
4. Meta skal sérstaklega ítök og önnur fasteignaréttindi, er ekki fylgja neinni ákveðinni fasteign, svo sem vatnsréttindi, námuréttindi, veiðiréttindi, beitarréttindi og jarðhitaréttindi, sem seld hafa verið undan jörðum og hefðu verið metin með, jörðum, ef aðskilnaður hefði ekki átt sér stað. Því aðeins skal meta slík réttindi, að þau verði talin arðgæf, þegar mat fer fram.
5. Afréttarlönd, sem eru í eigu sveitarfélaga eða sameign fleiri jarða og aðallega eru notuð til upprekstrar, skal ekki meta sérstaklega, en taka skal upprekstrarréttinn til greina við mat þeirra jarða, sem hann eiga. Sama á við um skilaréttir og gangnamannakofa.
6. Lönd, sem eru í erfðafestu, skal meta sér, hvort sem mannvirki hafa verið reist þar eða eigi.
7. Meta skal sér allar eignar- og leigulóðir, svo og hvers konar eignar- og leigulönd, þar á meðal sumarbústaðalönd.
8. Meta skal sér íbúðir fjölbýlishúsa, sbr. lög nr. 59/1976, ásamt hlutdeild í lóð og annarri sameign, enda liggi skipting fyrir í þinglýstum heimildum. Að fullnægðu síðastgreindu skilyrði, skal einnig í öðrum tilvikum taka til sjálfstæðs mats einstaka hluta mannvirkja, sem vegna sérgreinds eignarréttar eða sérstakrar notkunar er eðlilegt að fara með sem sjálfstæðar eindir.
9. Þrætusvæði milli fasteigna má meta sér í lagi.
10. Nú rís; ágreiningur um, hvort um sérstaka fasteign sé að ræða eða ekki, og sker þá Yfirfasteignamatsnefnd úr.

6. gr.

1. Mati skal haga þannig, að tilteknir þættir fasteignar séu metnir til grunnverðs, en síðan skal meta gangverð eignar í heild.
2. Hús og önnur mannvirki skulu metin ásamt fylgifé sínu. Til fylgifjár teljast munir sem tilheyra mannvirki samkvæmt þeirri notkun sem það er ætlað til og almennt er gengið út frá að fylgi mannvirki of því tagi sem um er að ræða. Til fylgifjár teljast þó ekki, þótt skeyttar séu við fasteign, vélar eða önnur tæki til atvinnurekstrar og heldur ekki heimilsvélar að frátöldum eldavélum.
3. Mannvirki í byggingu skal að jafnaði meta einu sinni á ári miðað við það ásigkomulag sem þau eru þá í. Mannvirki eða einstaka hluti þeirra skal taka í fasteignamat þegar þeir teljast fokheldir eða hafa verið teknir í notkun.

4. Hús og önnur slík mannvirki skulu teljast fokheld þegar þak hefur verið klætt vatnsverju og glugga- og dyraopum verið gustlokað.
 5. Sveitarstjórn er skylt að láta Fasteignamat ríkisins í té upplýsingar um fyrirhugaða mannvirkjagerð í sveitarfélaginu strax að lokinni ákvarðanatöku þar um. Fasteignamat ríkisins kveður nánar á um form þessarar upplýsingagjafar sbr. 9. gr. laga nr. 94/1976.
 6. Mannvirki, sem horfa fyrst og fremst til aukinna nota og arðs of landi, svo sem vegir, brýr og girðingar, eða horfa almennt til bættrar búskaparaðstöðu, eins og vatnsleiðslur og raflínur til bæja, skulu eigi metin sérstaklega, en við mat á landi skal tekið tillit til aukins verðmætis sem frá mannvirkjunum stafar.
13. Af framangreindu má glöggð ráða að markmið fasteignamats er að meta virði fasteigna til peningaverðs. Hlutar fasteigna sem hafa ekki sjálfstætt fjárhagslegt gildi eru því eðli máls samkvæmt ekki sjálfstætt andlag fasteignamats. Endurspeglast sú staðreynd ekki síst í 6. tölul. 6. gr. reglugerðarinnar þar sem skýrt er kveðið á um að tiltekin mannvirki skuli ekki metin sérstaklega.
14. Þá skal þess ennfremur getið að í þeim tilvikum þar sem um er að ræða réttindi sem sérstaklega hafa verið skilin frá fasteign og eru í kjölfarið talin hafa sjálfstætt fjárhagslegt gildi, skal skrá slík réttindi í fasteignaskrá, sbr. 4. tölul. 5. gr. reglugerðar nr. 406/1978. Þetta hefur verið staðfest í dómaframkvæmd, en á þetta reyndi hvað vatnsréttindi varðar í áður nefndum *dómi í Hæstaréttar frá 8. október 2015 í máli nr. 22/2015*, þar sem segir í niðurstöðum dómsins:

Þegar vatnalög voru sett árið 1923 höfðu lög nr. 22/1915 verið í gildi í um það bil átta ár með þeirri reglu sem fram kom í 2. mgr. 6. gr. að virða skyldi sérstaklega til mats fasteignaréttindi sem ekki fylgdu neinni jörð eða fasteign. Að gætti þessari skipan mála árið 1923, með hliðsjón af því sem fram kemur í forsendum dóms Hæstaréttar í máli nr. 562/2008 og að teknu tilliti til lögskýringagagna er varða setningu laga nr. 132/2011, verður sú ályktun dregin að það hafi verið og sé enn óbreyttur vilji löggjafans að vatnsréttindi sem skilin hafa verið frá landareignum skuli skrá í fasteignaskrá.

III. EIGNIR UNÐANÞEGNAR FASTEIGNAMATI

15. Samkvæmt 2. gr. laga nr. 6/2001 skal líkt og að framan greinir meta hverja fasteign til verðs eftir því sem næst verður komist á hverjum tíma og nánar er kveðið á um í lögnum. Í 26. gr. laganna kemur svo fram að tilgreindar eignir séu undanþegnar fasteignamati. Ákvæðið er svohljóðandi:

26. gr. Eftirtalдар eignir eru undanþegnar fasteignamati:

1. Vegir, götur og torg í eign ríkisins eða sveitarfélaga, sem ætluð eru almenningi til umferðar án endurgjalds, ásamt tilheyrandi landsvæðum og mannvirkjum í þágu samgangna, svo sem brúm, ljósastólpum, götuvatnum, umferðarskiltum, vegvísum, gjaldmælum og biðskýlum.
2. Hvers konar svæði í eign ríkis eða sveitarfélaga, sem ætluð eru til fegrunar í þágu almennings og til umferðar eða dvalar án endurgjalds.
3. Rafveitur, þar á meðal línur til flutnings raforku ásamt burðarstólpum og spennistöðvum. Meta skal eftir venjulegum reglum hús, sem reist eru yfir aflstöðvar og spennistöðvar, og þær lóðir er þau standa á.
4. Vatnsveitur, þar á meðal brunnar, geymar og dælubúnaður. Skólpveitur, þar á meðal skólpleiðslur og hreinsibrunnar.
5. Uppfyllingar og dýpkanir til hafnarbóta ásamt bryggjum og hafnargörðum, ef höfn er eign hafnarsjóðs, samkvæmt hafnalögum nr. 23/1994, eða ríkis og sveitarfélaga. Land á hafnarsvæði, sem ekki er í beinum tengslum við hafnargerðina, er ekki undanþegið

mati né heldur dráttarbrautir, þurrkvíar eða önnur slík mannvirki, þótt í eign framan- greindra aðila sé.

6. Flugbrautir flugvalla í eign opinberra aðila ásamt brautarljósum og öðrum búnaði flugbrauta, svo sem aðflugs- og landingartækjum, og enn fremur þau landsvæði umhverfis flugbrautir, sem eru ónýtanleg vegna flugumferðar.
7. Lönd, er í samræmi við gildandi reglur hafa verið ákveðin greftrunarstaðir manna, ásamt mannvirkjum, sem eru í beinum tengslum við það markmið.
8. Fjarskiptavirki í eign opinberra aðila, en meta skal þó eftir venjulegum reglum hús, sem reist eru yfir fjarskiptavirki, svo og lóðir eða lönd, sem fjarskiptavirki eða hús yfir þau standa á.
9. Vítar.
10. Ráðherra getur í reglugerð undanþegið ákveðnar fasteignir eða tegundir fasteigna fasteignamati.

16. Ákvæðið er samhljóða ákvæði 16. gr. eldri laga um skráningu og mat fasteigna nr. 94/1976. Það ákvæði var tekið upp í frumvarp það sem varð að umræddum lögum í meðförum Alþingis. Ekki er því fyrir að fara skýringum með ákvæðinu í greinargerð sem frumvarpinu fylgdi. Í umræðum um breytingartillögur við frumvarpið á Alþingi kemur hins vegar fram að um ákvæði samhljóða þágildandi reglugerðarákvæði sé að ræða sem rétt þyki að taka inn í lögin. Um ákvæðið segir svo í flutningsræðu Halldórs Ásgrímssonar:

Þá er gert ráð fyrir því að á eftir 15. gr. komi ný gr. sem fjallar um hvaða eignir eru undanþegnar fasteignamati. Það hefur verið svo að hér hefur verið um reglugerðarákvæði að ræða, en það þótti rétt að taka þessi ákvæði inn í lögin. Er þessi lagagr. samhljóða reglugerðinni með lítils háttar hreytingum, en þá er um það að ræða hvaða eignir eru undanþegnar fasteignamati, aðallega ýmsar eignir sem ríkissjóður á og á vegum opinberra aðila.

17. Í lögum nr. 28/1963 um fasteignamat og fasteignaskráningu sem fyrr greind lög nr. 94/1976 leystu af hólmi var í 11. gr. kveðið á um að ákveðnar eignir skyldu undanþegnar fasteignamati. Þær eignir sem samkvæmt ákvæðinu voru undanþegnar mati voru vegir, torg og almenningsgarðar í eigu ríkis eða sveitarfélaga og önnur slík svæði, sem ætluð voru almenningi til umferðar eða dvalar án endurgjalds; rafveitur, vatnsveitur og skólpveitur; hafnargerðir og kirkjugarðar. Í greinargerð sem fylgdi frumvarpi því sem varð að lögum nr. 28/1963 segir svo í skýringum við umrætt ákvæði:

Í fasteignamatslögum eru ekki ákvæði, er undanþiggja tiltekna flokka fasteigna fasteignamati, svo sem t. d. í dönsku fasteignamatslögum. Fasteignamatið gegnir eins og kunnugt er margvíslegu hlutverki, og eru niðurstöður þess til viðmiðunar víða. Raunhæfast gildi hefur það þó í sambandi við fasteigna- og eignaskattana. Í 6. gr. laga nr. 69/1962, um tekjustofna sveitarfélaga, eru ýmsar fasteignir undanþegnar fasteignaskatti. Um eignarskattsskylduna koma svipaðar reglur til greina vegna almennu ákvæðanna í lögum nr. 70/1962 um skattaðilja. Þegar þetta er haft í huga, sýnist vera eðlilegt að fylgja hér for- dæmi dönsku fasteignamatslaganna og undanþiggja þær fasteignir fasteignamati, sem fasteignaskattar eru ekki lagðir á. Að vísu hefur það þjóðhagslegt gildi að slíkar eignir séu metnar, í því skyni að kanna verðmæti, sem í fasteignum liggja hér á landi. Þess er þó að gæta, að samkv. 11. gr. er yfirleitt um opinberar byggingar eða eignir að ræða, og er þá að jafnaði auðrakið hvert kostnaðarverð mannvirkja hefur verið, þótt landverð verði að vísu að jafnaði ekki leitt í ljós eftir þessum leiðum. Á það er einnig að líta, að mat þessara

eigna er næsta torvelt, þar sem þeim er yfirleitt ætlað að gegna þjóðfélagslegu þjónustu-
hlutverki og er ekki til þeirra stofnað sem arðbærra fyrirtækja.

18. Af þessu má ráða að þau sjónarmið sem þjuggu að baki því að undanþiggja tilteknar eignir fasteignamati í upphafi hafi einkum verið þau að um eignir sem fasteignaskattar voru ekki lagðir á væri að ræða meðal annars vegna þess að um var að ræða fasteignir í eigu opinberra aðila sem ekki voru skattskyldir í tengslum við álagningu fasteignaskatts. Í þessu sambandi má t.d. nefna að samkvæmt lögum nr. 66/1921 voru allar fasteignir ríkissjóðs, aðrar en jarðir í leiguabúð og leigulóðir undanþegnar álagningu fasteignaskatts. Í greinargerð sem fylgdi frumvarpi því sem varð að lögum nr. 66/1921 segir meðal annars: „*Allar fasteignir ríkissjóðs verður að undanþiggja þessum skatti, því það væri tilgangslaust, að ríkið heimtaði skattinn af sjálfu sjer.*“
19. Að því er orkumannvirki varðar var undanþágu frá fasteignaskattskyldu að finna í ýmsum sér-
lögum á sviði orkumála en ekki lögum um tekjustofna sveitarfélaga nr. 4/1995 eða eldri lögum um sama efni. Í slíkum sérlögum voru orkufyrirtækjum veittar sérstakar undanþágum frá sköttum og öðrum opinberum gjöldum.¹ Reglur um skyldu orkufyrirtækja til greiðslu fasteignaskatts voru ekki samræmdar á þessum tíma og bar sumum þeirra að greiða fasteignaskatt af þeim eignum sem ekki voru undanþegnar fasteignamati en öðrum ekki. Með lögum nr. 135/2003 um breytingu á ýmsum lögum á orkusviði voru ákvæði slíkra sérлага samræmd og kveðið á um það að óháð öðrum undanþágum frá sköttum og öðrum opinberum gjöldum skyldu viðkomandi orkufyrirtæki greiða til sveitarfélaga þau opinber gjöld sem gert er að greiða af húseignum þeirra samkvæmt öðrum lagafyrirmælum.² Í athugasemdum með frumvarpi því sem varð að nefndum lögum segir eftirfarandi um efni þess:
- Í frumvarpi þessu er því lagt til að ákvæði laga um raforkuver og laga um Landsvirkjun hvað varðar skyldu til greiðslu fasteignaskatts verði gert að almennri reglu fyrir öll orku-
fyrirtæki í landinu sem starfa á grundvelli sérлага eða hafa fengið einkaleyfi til starfsemi sinnar. Ákvæðið er skýrt og gengur skemur í að undanþiggja orkufyrirtæki skyldu til greiðslu fasteignaskatta en ákvæði annarra sérлага. Frumvarpinu er á hinn bóginn ekki ætlað að hrófla við þeim almennu reglum sem gilda um fasteignaskatta og fasteignamat mannvirkja í eigu orkufyrirtækja.
20. Líkt og ráða má af niðurlagi tilvitnaðs texta að framan var það þannig skýrt tekið fram af hálfu löggjafans að með umræddum breytingum væri ekki hróflað við þeim almennu reglum sem gilda um fasteignaskatta og fasteignamat orkumannvirkja.
21. Umræddar undanþágur voru svo felldar brott úr lögum með lögum nr. 65/2005 um breytingu á ýmsum lögum á orkusviði. Í athugasemdum með frumvarpi því sem varð að nefndum lögum kemur fram að það sé lagt fram í kjölfar nýrra raforkulaga nr. 65/2003 sem feli í sér heildarendur-

¹ Nú síðast var slíkar undanþágur að finna í orkulögum nr. 58/1967, lögum nr. 10/2001 um stofnun hlutafélags um Hitaveitu Suðurnesja, lögum um stofnun hlutafélags um Norðurorku nr. 159/2002, lögum um stofnun hlutafélags um Orkubú Vestfjarða nr. 40/2001, lögum um stofnun sameignarfyrirtækis um Orkuveitu Reykjavíkur nr. 139/2001, lögum Landsvirkjun nr. 42/1983 og lögum um raforkuver nr. 60/1981.

² Með lögum nr. 135/2003 var slíku ákvæði bætt við 80. gr. orkulaga nr. 58/1967, 14. gr. laga um stofnun hlutafélags um Hitaveitu Suðurnesja, 9. gr. laga um stofnun hlutafélags um Norðurorku nr. 159/2002, 12. gr. laga um stofnun hlutafélags um Orkubú Vestfjarða nr. 40/2001 og 10. gr. laga um stofnun sameignarfyrirtækis um Orkuveitu Reykjavíkur nr. 139/2001.

skoðun á löggjöf um vinnslu, flutning, dreifingu og sölu á raforku auk þess sem það sé lagt fram samhliða frumvarpi um skattskyldu orkufyrirtækja. Þá kemur fram að með því séu undanþágur orkufyrirtækja frá greiðslu opinberra gjalda til ríkis og sveitarfélaga felldar niður. Hins vegar er sérstaklega tekið fram að frumvarpinu sé ekki ætlað að hrófla við þeim almennu reglum sem gilda um fasteignaskatta og fasteignamat mannvirkja í eigu orkufyrirtækja. Hvað það varðar segir svo orðrétt:

Lög nr. 4 frá 30. janúar 1995, um tekjustofna sveitarfélaga, fjalla m.a. um fasteignaskatt. Á grundvelli heimildar í lögunum hefur félagsmálaráðherra sett reglugerð nr. 945/2000, um fasteignaskatt. Lögin og reglugerðin kveða á um að leggja skuli fasteignaskatt árlega á allar fasteignir sem metnar eru í fasteignamati 31. desember á næstliðnu ári. Í 5. gr. laganna er að finna undantekningar frá þessari reglu en greinin hefur ekki að geyma undanþágur varðandi greiðslu orkufyrirtækja á fasteignasköttum.

Í lögum nr. 6 frá 6. febrúar 2001, um skráningu og mat fasteigna, og reglugerð nr. 406/1978, um fasteignaskráningu og fasteignamat, er m.a. að finna ákvæði er varða fasteignamat og undanþágur frá slíku mati. Í 26. gr. laganna er að finna upptalningu á eignum sem eru undanþegnar mati. Í 3. tölul. segir að rafveitur, þar á meðal línur til flutnings raforku ásamt burðarstólpum og spennistöðvum, skuli undanþegnar fasteignamati. Hins vegar skal meta eftir venjulegum reglum hús, sem reist eru yfir aflstöðvar og spennistöðvar, og þær lóðir er þau standa á. Í [6]. tölul. 6. gr. reglugerðar nr. 406/1978, með áorðnum breytingum, segir m.a. að mannvirki sem horfa fyrst og fremst til aukinna nota og arðs af landi, svo sem vegir, brýr og girðingar, skuli eigi metin sérstaklega, en við mat á landi skuli tekið tillit til aukins verðmætis sem frá mannvirkjunum stafar.

Af þessum almennu reglum leiðir að orkufyrirtækjunum ber að greiða fasteignaskatta af þeim mannvirkjum sem metin eru í fasteignamati. Því er ekki skylt að greiða fasteignagjöld af ýmsum mannvirkjum sem tengjast framleiðslu, flutningi og dreifingu raforku, svo sem línur til flutnings raforku ásamt burðarstólpum og spennistöðvum. Í þessu sambandi ber að hafa í huga að ýmis mannvirki orkufyrirtækja eru ekki metin sérstaklega, sbr. ákvæði [6]. tölul. 6. gr. reglugerðar nr. 406/1978.

22. Af framangreindu má glögggt ráða að með fyrrgreindum breytingum á skattskyldu orkufyrirtækja var ætlun löggjafans sú að orkumannvirki yrðu sem fyrr undanþegin fasteignamati og þar með fasteignaskatti. Þá er enn fremur sérstaklega hnykk á því að ýmis mannvirki orkufyrirtækja falli undir ákvæði 6. tölul. 6. gr. reglugerðar nr. 406/1978 um fasteignaskráningu og fasteignamat og skuli því ekki metin sérstaklega.
23. Það ræðst því sem fyrr af 3. tölul. 26. gr. laga nr. 6/2001 sem og eftir atvikum 6. tölul. 6. gr. reglugerðar nr. 406/1978 hvort einstök orkumannvirki skuli tekin til mats og þar með hvort orkufyrirtækjum ber að greiða af þeim fasteignaskatt. Samkvæmt 3. tölul. 26. gr. eru líkt og að framan greinir ákveðin orkumannvirki beinlínis undanþegin fasteignamati. Þannig eru nánar tiltekið rafveitur, þar á meðal línur til flutnings raforku ásamt burðarstólpum og spennistöðvum undanþegin slíku mati en meta skal eftir venjulegum reglum hús, sem reist eru yfir aflstöðvar og spennistöðvar, og þær lóðir er þau standa á.
24. Samkvæmt 6. tölul. reglugerðar nr. 406/1978 með síðari breytingum skulu svo mannvirki, sem fyrst og fremst horfa til aukinna nota og arðs af landi, svo sem vegir, brýr og girðingar, eða horfa almennt til bættrar búskaparaðstöðu, eins og vatnsleiðslur og raflínur til bæja, eigi metin

sérstaklega, en við mat á landi skal tekið tillit til aukins verðmætis, sem frá mannvirkjunum starfar.

25. Hugtakið „rafveita“ er ekki skilgreint í lögum nr. 6/2001. Eina skilgreiningin á því hugtaki í gildandi lögum er í lögum nr. 146/1996 um öryggi raforkuvirkja, neysluveitna og raffanga. Í 3. gr. þeirra laga er rafveita skilgreind sem „fyrirtæki sem framleiðir, flytur og dreifir og/eða selur rafmagn“. Samkvæmt veforðabókinni Snöru merkir rafveita annars vegar „rafmagnsstöð, vélar og hús sem rafmagn er veitt frá“ og hins vegar „stofnun sem annast dreifingu rafmagns og rekur rafmagnsstöðvar“. Sú skilgreining sem lögð er til grundvallar í lögum nr. 146/1996 vísar því til síðargreindrar merkingar orðsins líkt og það er skilgreint í veforðabókinni Snöru. Af orðalagi 3. tölul. 26. gr. má hins vegar glöggð ráða að ákvæðið vísar fremur til fyrrgreindrar merkingar orðsins samkvæmt umræddri veforðabók og því ekki unnt að leggja skilgreiningu laga nr. 146/1996 á hugtakinu „rafveita“ til grundvallar.
26. Þá er og ljóst af orðalagi 3. tölul. 26. gr. laga nr. 6/2001 að þau mannvirki sem samkvæmt ákvæðinu teljast hluti rafveitna eru ekki tæmandi talin enda segir þar: „rafveitur, þar á meðal línur til flutnings raforku ásamt burðarstólpum og spennistöðvum“. Í framkvæmd hefur 3. tölul. 26. gr. því verið túlkaður þannig að önnur mannvirki sem teljast hluti af rafveitu hafa verið talin falla þar undir eða koma eftir atvikum ekki til mats á grundvelli 6. tölul. 6. gr. reglugerðar nr. 406/1978. Þannig hafa ýmis mannvirki tengd raforkuvinnslu, flutningi raforku og dreifingu ekki verið metin fasteignamati. Má í því sambandi nefna raflínur, mannvirki tengd þeim, uppistöðulón og stíflu-mannvirki. Vélarhús hafa hins vegar verið tekin til fasteignamats í samræmi við síðari málslið 3. tölul. 26. gr. laga nr. 6/2001. Nánar verður vikið að framkvæmdinni að þessu leyti í kafla V. hér á eftir.
27. Að mati LEX er það eðlileg framkvæmd með hliðsjón af undanþágu 3. tölul. 26. gr. laga nr. 6/2001 og andlagi fasteignamats enda hafa einstök orkumannvirki sem eru hluti af stærri heild ekki sjálfstætt gangverð. Samkvæmt 1. mgr. 27. gr. laga nr. 6/2001 skal skráð matsverð fasteignar vera gangverð umreiknað til staðgreiðslu, miðað við heimila og mögulega nýtingu á hverjum tíma, sem ætla má að eignin hefði í kaupum og sölum í febrúarmánuði næst á undan matsgerð. Það liggur í hlutarins eðli að ekki er hægt að leiða fram gangverð mannvirkis sem ekki hefur sjálfstætt gildi. Þá falla ákveðin orkumannvirki illa að fasteignahugtakinu þar sem þau liggja á landi í eigu fjölmargra aðila. Þau kunna þá eftir atvikum að horfa til aukinna nota eða aukins arðs af viðkomandi landi en í reynd ógerningur að meta þau sérstaklega.

IV. ALMENNT UM FASTEIGNASKATT OG UNÐANÞÁGUR FRÁ HONUM

28. Mælt er fyrir um álagningu fasteignaskatts í lögum nr. 4/1995, um tekjustofna sveitarfélaga. Samkvæmt II. kafla laga nr. 4/1995 skal fasteignaskattur lagður á eigendur eða notendur allra fasteigna sem metnar eru í fasteignamati 31. desember á næstliðnu ári samkvæmt fasteignaskrá. Þó eru tilteknar fasteignir og lóðarréttindi undanþegin fasteignaskatti samkvæmt 5. gr. laga nr. 4/1995, en um er að ræða:
- (a) kirkjur og bænahús íslensku þjóðkirkjunnar og annarra trúfélaga og samkomuhús skráðra lífsskoðunarfélaga sem hlotið hafa skráningu þess ráðuneytis er fer með málefni þjóðkirkjunnar;
 - (b) safnahús, að því leyti sem þau eru ekki rekin í ágóðaskyni; og
 - (c) hús erlendra ríkja, að svo miklu leyti sem þau eru notuð af sendimönnum þeirra í milli-ríkjaerindum, og hús alþjóðastofnana, eftir því sem kveðið er á um í alþjóðasamningum sem Ísland er aðili að og öðlast hafa stjórnskipulegt gildi hér á landi.
29. Til viðbótar framangreindu þá hafa sveitarstjórnir tilteknar heimildir til þess að veita styrki til greiðslu fasteignaskatts og lækka eða fella fasteignaskatt niður við ákveðnar kringumstæður. Nánar tiltekið er sveitarstjórn heimilt á grundvelli 2. mgr. 5. gr. laga nr. 4/1995 að veita styrki til greiðslu fasteignaskatts af fasteignum þar sem fram fer starfsemi sem ekki er rekin í ágóðaskyni, svo sem menningar-, íþrótt-, æskulýðs, og tómstundastarfsemi og mannúðarstörf. Auk þess er sveitarstjórn heimilt á grundvelli 3. mgr. 5. gr. laga nr. 4/1995 að lækka eða fella niður fasteignaskatt sem tekjulitlum elli- og örorkulífeyrisþegum er gert að greiða sem og á grundvelli 4. mgr. 5. gr. laga nr. 4/1995 að lækka eða fella niður fasteignaskatt af bújörðum á meðan þær eru nýttar til búskapar og af útihúsum í sveitum ef þau eru einungis nýtt að hluta eða standa ónotuð.
30. Þrátt fyrir framangreindar undanþágur sem ýmist koma til vegna eðlis þeirrar starfsemi sem fram fer í viðkomandi fasteign, nýtingar hennar eða efnahagslegum aðstæðum viðkomandi gjaldanda, þá er meginreglan engu að síður sú að fasteignaskattur skal lagður á allar fasteignir sem metnar eru í fasteignamati og stofn til álagningar fasteignaskatts á allar fasteignir skal vera fasteignamat þeirra. Fram kemur í 2. mgr. 4. gr. laga nr. 4/1995 að það sé eigandi viðkomandi fasteignar sem greiði fasteignaskattinn, nema í þeim tilvikum þegar um leigujarðir, leigulóðir eða önnur samningsbundin jarðarafnot er að ræða, en þá greiðist skatturinn af ábúanda eða notanda.
31. Með vísan til framangreinds er ljóst að fasteignaskatti má jafna til eignaskatts, enda er fasteignaskatturinn lagður á eiganda eða eftir atvikum ábúanda eða notanda tiltekkinnar fasteignar og gjaldstofn skattsins er matsverð viðkomandi fasteignar. Fasteignaskatturinn er þó frábrugðinn eignarskatti í hefðbundnum skilningi þess hugtaks þar sem ekki er horft til þess hver sé nettóeign viðkomandi gjaldanda í umræddri fasteign, heldur er einvörðungu horft til vergrar eignar samkvæmt fasteignamati líkt og það er skráð hjá fasteignaskrá á hverjum tíma.
32. Aðalmarkmið markmið laga nr. 4/1995 er að tryggja að sveitarfélögin hafi tekjustofna sem á hverjum tíma séu í samræmi við þau lögbundnu verkefni sem sveitarfélögunum ber að sinna. Tilgangur fasteignaskatta, líkt og annarra tekjustofna sveitarfélaga, er gjaldtaka fyrir veitta þjónustu sveitarfélaga til að standa straum af ýmsum kostnaði við uppbyggingu nauðsynlegra innviða, s.s. leikskóla, grunnskóla og félagsþjónustu svo dæmi séu nefnd. Með öðrum orðum er um að ræða gjaldtöku sveitarfélaganna til þess að standa straum af kostnaði sem leiðir af lögbundnum

verkefnum sveitarfélaganna. Þessi afstaða löggjafans kemur meðal annars fram í frumvarpi sem varð að lögum nr. 91/1989 um tekjustofna sveitarfélaga, en þar kemur eftirfarandi fram í athugasemdum um 3. gr.: „Gengið er út frá því að fasteignaskattur sé gjald fyrir veitta þjónustu sveitarfélags, en ekki eignarskattur“. Þá kom eftirfarandi rökstuðningur fram í frumvarpi til laga um breytingu á lögum um tekjustofna sveitarfélaga þar sem lagt var til að sömu reglur skyldu gilda um stofn til álagningar á sumarhús og giltu um útihús í sveitum:

Tillaga þessi er sett fram á þeim grundvelli að sérstaða sumarhúsa og eigenda þeirra er nokkur miðað við aðra fasteignareigendur í sveitarfélögum. Er þar fyrst og fremst bent á að sumarhús eru ekki ætluð til íbúðar í þeim skilningi að fólk hafi þar lögheimili. Eigendur þeirra sækja því ekki þjónustu á borð við leikskóla, grunnskóla og félagsþjónustu til þess sveitarfélags þar sem sumarhús þeirra eru.

33. Hvað sem líður framangreindu er það engu að síður óumdeilt í tilviki fasteignaskatta að um skattheimtu er að ræða en ekki álagningu þjónustugjalda, en veigamikill munur er á þessum tveimur gjaldtökuheimildum hins opinbera í skattaréttarlegu samhengi sem ekki þykir þó ástæða til að fjalla frekar um í þessu minnisblaði.

(i.) Sögulegt yfirlit löggjafar um fasteignaskatt og undanþágur frá fasteignaskatti

34. Í ársbyrjun 2001 skipaði félagsmálaráðherra nefnd til að yfirfara undanþágur frá fasteignaskatti og skilaði nefndin skýrslu sinni í desember sama ár.³ Í skýrslu nefndarinnar er að finna afbragðs umfjöllun um sögulega þróun fasteignaskatts og undanþága frá honum og verður í eftirfarandi umfjöllun notast að mestu leyti við þá umfjöllun nefndarinnar fram til ársins 2001 eftir því sem við getur átt í samhengi við umfjöllun þessa minnisblaðs.

A. Lög nr. 66/1921

35. Fyrstu lög um fasteignaskatt hér á landi eru nr. 66 frá 1921. Samkvæmt 1. gr. laganna rann skatturinn í ríkissjóð. Í 3. grein laganna var að finna ákvæði sem undanþáði fasteignir ríkissjóðs, aðrar en jarðir í leiguábúð og leigulóðir. Einnig voru undanþegnar kirkjur, skólahús, sjúkrahús, þinghús og hús annarra ríkja, að svo miklu leyti sem þau voru notuð af sendimönnum þeirra í milliríkjaerindum. Undanþágan náði einnig til lóða fyrrgreindra húsa. Að auki voru undanþegin samkvæmt 2. mgr. 1. gr. hús sem voru ekki orðin 10 ára gömul.

B. Lög nr. 69/1937

36. Með lögum um tekjur bæjar- og sveitarfélaga og eftirlit með fjárstjórn bæjar- og sveitarstjórna (síðar lög um fasteignaskatt til bæjar- og hreppsfélaga og Jöfnunarsjóð sveitarfélaga nr. 67/1945, sbr. lög nr. 53/1945) varð fasteignaskattur tekjustofn sveitarfélaga. Áður var raunar nokkrum bæjarfélögum heimilt samkvæmt sérlögum að leggja á slíkan skatt, samanber meðal annars lög um bæjargjöld í Reykjavík nr. 36/1924. Einungis var um að ræða heimild til álagningar en sveitarfélög voru ekki skyldug til að nýta sér tekjustofninn. Hámark álagningarhlutfalls var nú mun hærra en samkvæmt lögum nr. 66/1921, eða frá 0,5-2% af fasteignamati, eftir tegund fasteignar.

³ Skýrsla nefndar um undanþágur frá fasteignaskatti, Félagsmálaráðuneytið, desember 2001. Skýrslan er aðgengileg á neðangreindri slóð:

https://www.velferdarraduneyti.is/media/acrobat-skjol/FEL_skyrsla_undanthagur_fra_fasteignaskattii_desember2001.pdf

37. Í 7. gr. laganna var að finna ákvæði sem áskildi íbúum þjónustu á móti skattheimtunni, því þar sagði eftirfarandi:

Ef bæjarstjórn í kaupstað eða hreppsnefnd í kaupþúni leggur á húseignir skatt, sem er helmingur eða meira þess hámarks, sem heimilað er í 1. gr., skal bæjarsjóður á sinn kostnað annars í kaupstaðnum sóttgreinsun, sorphreinsun, salernahreinsun, en um vatnsskatt, gjald til holræsa, gagnstétta, og brunatrygginga, fer eftir ákvæðum þeim, sem nú gilda eða síðar verða sett.

38. Í 4. gr. laganna var að finna ákvæði sem undanþáði allar fasteignir bæjar- og sveitarsjóða fasteignaskatti. Enn fremur voru undanþegnar kirkjur, samkomuhús og íþróttahús, sem ekki voru leigð út til skemmtana, skólahús, barnahæli, sjúkrahús, elliheimili, þinghús og hús annarra ríkja, að svo miklu leyti sem þau voru notuð af sendimönnum þeirra í milliríkjaerindum. Hið sama gildi um lóðir, sem fylgdu slíkum húsum, og lóðir, sem voru til opinberra þarfa. Þá voru undanþegnar jarðræktartilraunastöðvar þær, sem reknar voru með opinberum styrk og undir opinberu eftirliti.

C. Lög nr. 69/1962

39. Fyrstu eiginlegu tekjustofnalögin eru nr. 69/1962, en þá var tekið upp það fyrirkomulag sem síðan hefur verið í gildi, að öllum sveitarfélögum var gert skylt að leggja á fasteignaskatt, án þess þó að sú breyting væri sérstaklega rökstudd í greinargerð. Samkvæmt lögnum skyldi skatturinn vera á bilinu 0,5-2%. Sveitarfélögum var þó ekki gefið ákvörðunarvald um álagningarhlutfall innan þess ramma, sbr. 3. gr. laganna, heldur var skatthlutfallið fyrir hvern gjaldflokk fastákveðið í lögnum. Samkvæmt 4. gr. laganna var sveitarstjórn hins vegar heimilt að ákveða að innheimta skattinn með allt að 200% álagi, með reglugerð sem þurfti staðfestingu ráðherra.
40. Undanþáguákvæði vegna fasteignaskattsins var að finna í 6. gr. laganna. Undanþegnar voru kirkjur, samkomuhús og íþróttahús, sem ekki voru leigð út til skemmtana né rekin í ágóðaskyni, skólahús, barnahæli, sjúkrahús, elliheimili, þinghús og hús annarra ríkja, að svo miklu leyti sem þau voru notuð af sendimönnum þeirra í milliríkjaerindum. Hið sama gildi um lóðir, sem fylgdu slíkum húsum. Þá var tekið fram í ákvæðinu að ef hús væru sumpart notuð til annarra þarfa, svo sem til íbúðar fyrir aðra en húsverði, skyldi skatturinn greiddast hlutfallslega miðað við slík afnot.

D. Lög nr. 8/1972

41. Í lögum nr. 8/1972 var tekið upp það fyrirkomulag að í a-flokk röðuðust fasteignir sem báru 0,5% álagningarhlutfall en í b-flokki voru allar aðrar fasteignir og báru þær 1% álagningarhlutfall af fasteignamati. Þá var sveitarstjórnnum heimilað að innheimta allt að 50% álag á skattinn samkvæmt öðrum eða báðum staflíðum 2. mgr. 3. gr. laganna. Einnig var heimilt að leggja 4% skatt á hlunnindi í eigu utansveitarmanna.⁴
42. Í 1. mgr. 5. gr. voru taldar upp eignir sem undanþegnar voru skattinum og hafði undanþágum fjölgað verulega frá lögum nr. 69/1962. Í þann flokk féllu nú sjúkrahús, kirkjur, skólar, íþróttahús, endurhæfingarstöðvar, barnaheimili, orlofsheimili launþegasamtaka, félagsheimili og samkomuhús, sem ekki voru rekin í ágóðaskyni, öryrkja- og elliheimili og heilsuhæli, þó ekki húsnæði slíkra stofnana sem notað var til atvinnurekstrar, bókasöfn og önnur safnhús, svo og hús annarra ríkja,

⁴ Dómur Hæstaréttar frá 18. apríl 1984 í máli nr. 133/1984 (Haffjarðará).

að svo miklu leyti sem þau voru notuð af sendimönnum þeirra í milliríkjaerindum. Sama gildi um lóðir slíkra húsa.

43. Í 2. mgr. 5. gr. var að finna nýjung sem fól í sér heimild fyrir sveitarstjórn til að lækka eða fella niður fasteignaskatt sem efnalittlum elli- og örorkulífeyrisþegum var gert að greiða. Sama gildi um slíka lífeyrisþega sem ekki höfðu verulegar tekjur umfram elli- og örorkulífeyri. Loks var sveitarstjórn heimilt að undanþiggja nýjar íbúðir og íbúðarhús ásamt lóðarréttindum fasteignaskatti í allt að tvö ár, eftir að afnot hæfust.

E. Lög nr. 73/1980 (með síðari breytingum)

44. Í lögum um tekjustofna sveitarfélaga nr. 73/1980 hélst álagningarhlutfall óbreytt, að því undanskildu að nú var sveitarstjórn heimilað í 3. mgr. 3. gr. laganna, að lækka eða hækka um allt að 25% álagningarhlutfall það sem ákveðið var í 2. mgr. 3. gr. Þá var heimilt að undanþiggja fasteignir í dreifbýli álagi á fasteignaskatt.
45. Í 1. mgr. 5. gr. voru undanþegin fasteignaskatti sjúkrahús, kirkjur, skólar, íþróttahús, endurhæfingarstöðvar, barnaheimili, orlofsheimili launþegasamtaka, skipsbrotsmannaskýli, sæluhús, félagsheimili og samkomuhús sem ekki voru rekin í ágóðaskyni, öryrkja- og elliheimili og heilsuhæli, þó ekki húsnæði slíkra stofnana sem notað var til atvinnurekstrar, bókasöfn og önnur safnhús, svo og hús annarra ríkja, að svo miklu leyti sem þau voru notuð af sendimönnum þeirra í milliríkjaerindum. Sama gildi um lóðir slíkra húsa.
46. Við undanþágur samkvæmt 1. mgr. bættust nú sæluhús og skipsbrotsmannaskýli. Þá bættist við niðurfellingaheimild í 5. mgr. 5. gr., þar sem sveitarstjórn var heimilað að lækka eða fella niður fasteignaskatt af fasteignum, sem einvörðungu eru notaðar til tómstundaiðju, sem viðurkennd er af viðkomandi sveitarstjórn. Áfram var sveitarstjórn heimilt að undanþiggja nýjar íbúðir og íbúðarhús ásamt lóðarréttindum fasteignaskatti í allt að tvö ár, eftir að afnot hæfust.
47. Með tvennum breytingalögum við lög nr. 73/1980 voru gerðar markverðar breytingar á undanþágu- og niðurfellingarákvæðum laganna. Með 2. gr. laga nr. 95/1982 var bætt inn undanþágu varðandi heimavistir, þar með talda stúdentagarða og hjónagarða. Með 1. gr. laga nr. 47/1982 var sveitarstjórnnum gert skylt - en var áður heimilt - að lækka eða fella niður fasteignaskatt, sem efnalittlum elli- og örorkulífeyrisþegum var gert að greiða.

F. Lög nr. 91/1989

48. Í frumvarpi að lögum nr. 91/1989 var undanþágum fækkað. Felldar voru út undanþágur vegna stúdentagarða og hjónagarða, samkomuhúsa og félagsheimila, svo og orlofsheimila launþegasamtaka. Í frumvarpi með lögunum kemur fram að eðlilegra sé að styrkur sveitarfélaga sé í formi beinna framlaga heldur en eftirgjöf á sköttum. Samkvæmt 1. mgr. 5. gr. laganna voru því undanþegnar fasteignaskatti sjúkrastofnanir samkvæmt heilbrigðislögum, kirkjur, skólar, heimavistir, barnaheimili, íþróttahús, skipsbrotsmannaskýli, sæluhús, bókasöfn og önnur safnahús og hús annarra ríkja að svo miklu leyti sem þau voru notuð af sendimönnum þeirra í milliríkjaerindum. Sama gildi um lóðir slíkra húsa.
49. Þá var sveitarstjórnnum heimilt, skv. 2. mgr. 5. gr., að lækka eða fella niður fasteignaskatt af heilsuhælum, endurhæfingarstöðvum og húsum sem einvörðungu voru notuð til tómstundaiðju

sem viðurkennd var af hlutaðeigandi sveitarstjórn, svo og lóðum þessara húsa. Jafnframt heimilaði 4. mgr. 5. gr. að lækka eða fella niður fasteignaskatt sem tekjulitlum elli- og örorkulífeyrisþegum var gert að greiða. Með þessu var horfið frá því að skylda sveitarstjórnir í þessum efnum, auk þess sem nú var miðað við tekjur en ekki efnahag lífeyrisþega. Með lögnum var felld brott heimild til sveitarstjórna til að undanþiggja nýjar íbúðir fasteignamati í allt að tvö ár.

50. Með 6. gr. laga nr. 7/1990 var bætt inn nýrri niðurfellingar- og lækkunarheimild í 5. mgr. 5. gr. laganna vegna útihúsa í sveitum sem eru einungis nýtt að hluta eða standa ónotuð.

G. Lög nr. 4/1995

51. Við setningu laga nr. 4/1995 var 5. gr. laganna samhljóða 5. gr. laga nr. 91/1989, eins og ákvæðinu var breytt með lögum nr. 7/1990. Ýmsar breytingar hafa verið gerðar á undanþágu-ákvæðum laganna frá setningu þeirra, en með lögum nr. 140/2005 voru felldar brott undanþágur vegna sjúkrastofnana samkvæmt heilbrigðislögum, skóla, heimavista, barnaheimila, íþróttahúsa, skipsbrotsmannaskýla, sæluhúsa og bókasafna. Eftir stendur ákvæðið eins og það er í dag þar sem aðeins er mælt fyrir um undanþágur frá greiðslu fasteignaskatts í tilviki kirkna, safnahúsa og húsa erlendra ríkja, að svo miklu leyti sem þau eru notuð af sendimönnum þeirra í milliríkja-erindum, og hús alþjóðastofnana, eftir því sem kveðið er á um í alþjóðasamningum sem Ísland er aðili að og öðlast hafa stjórnskipulegt gildi hér á landi. Þrátt fyrir framangreindar undanþágur sem mælt er fyrir um í lögnum er meginregla laga nr. 4/1995 eftir sem áður sú að leggja skuli árlega fasteignaskatt á allar fasteignir sem eru metnar og skráðar í fasteignamati.

(ii.) Sérlæg er varða fasteignaskatt

52. Líkt og fjallað er um í málsgrein 19 að framan voru áður í gildi ýmis sérlæg á sviði orkumála sem veittu orkufyrirtækjum sérstakar undanþágur frá sköttum og opinberum gjöldum. Þessar undanþágur hafa nú verið felldar brott með lögum nr. 65/2005 um breytingu á ýmsum lögum á orkusviði. Við setningu þeirra laga var sérstaklega tekið fram í lögskýringargögnum að það væri ekki ætlun löggjafans að hrófla við þeim almennu reglum sem gilda um fasteignaskatta og fasteignamat mannvirkja í eigu orkufyrirtækja og vísast til framangreindrar umfjöllunar í málsgreinum 19 til 23 í þessu sambandi. Af því leiðir að þau orkumannvirki sem skráð eru í fasteignaskrá og eru metin fasteignaskatti bera fasteignaskatt samkvæmt lögum nr. 4/1995.
53. Þrátt fyrir að ákvæði sérlaga sem veittu orkufyrirtækjum sérstakar undanþágur frá sköttum og opinberum gjöldum, þ.m.t. fasteignaskatti, hafi nú verið felld á brott er engu að síður enn að finna ákvæði í íslenskum lögum sem varða álagningu fasteignaskatta og tiltekna undanþágur þar að lútandi. Á það einkum við þegar um er að ræða stóriðjuframkvæmdir og/eða erlendar fjárfestingar.⁵ Til að mynda er 3. tölul. 2. mgr. 8. gr. laga nr. 41/2015 um ívilnanir til nýfjárfestinga svohljóðandi:

Skatthlutfall fasteignaskatts viðkomandi félags skal vera 50% lægra en lögbundið hámark að viðbættu álagi skv. II. kafla laga um tekjustofna sveitarfélaga, nr. 4/2005.

⁵ Lög nr. 62/1997, um heimild til samninga um álbræðslu á Grundartanga; lög nr. 12/2003 um heimild til samninga um álverksmiðju í Reyðarfirði; lög nr. 51/2009, um heimild til samninga um álver í Helguvík; lög nr. 41/2015, um ívilnanir til nýfjárfestinga á Íslandi; o.fl.

54. Þá er 5. tölul. c-liðar 6. gr. laga nr. 12/2003, um heimild til samninga um álverksmiðju í Reyðarfirði svohljóðandi:

Í stað fasteignaskatts skv. II. kafla laga nr. 4/1995, um tekjustofna sveitarfélaga, með áorðnum breytingum, sem og skatta eða gjalda sömu eða að verulegu leyti svipaðrar tegundar sem síðar kynnu að verða lögð á til viðbótar eða í staðinn fyrir fasteignaskatt, skal félagið greiða Fjarðabyggð fasteignaskatt sem skal vera 1% af 255 milljónum bandaríkjadala á meðalgengi fyrstu sex mánaða ársins 2007, sem er áætlað verðmæti lóðar, bygginga, athafnasvæðis og mannvirkja innan lóðar og hafnarsvæðis sem þarf vegna framleiðslugetu sem nemur allt að 322.000 tonna álframleiðslu á ári, sem breytist í samræmi við breytingar á byggingarvísitölu og tilteknar aðrar viðmiðanir sem nánar skal fjallað um í fjárfestingarsamningi.

55. Þrátt fyrir hið almenna fyrirkomulag um hvernig álagningu fasteignaskatta er háttáð er ljóst af framangreindu að löggjafinn hefur í tilteknum tilvikum vikið frá því almenna kerfi með sérlögum. Í samræmi við alþekkt lögskýringasjónarmið að þá ganga slík sérlög framár almennum lögum um sama efni. Þá er einnig til staðar staðföst dómaframkvæmd þess efnis að löggjafinn hafi verulegt svigrúm til beitingar skattlagningarvalds, með þeim takmörkunum þó sem felast í ákvæðum 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrárinnar. Þá hefur Hæstiréttur einnig tekið fram að í þeim tilvikum þegar um er að ræða gjaldtöku samkvæmt lögum nr. 4/1995 þá þurfi einnig að gæta stjórnarsýslureglna, en í dómum *Hæstaréttar frá 18. júní 1999 í málum nr. 450/1999 og 451/1999*, kemur eftirfarandi fram:

Í máli þessu er að meginstofni til skattlögð hlunnindi, sem alla jafnan fylgja jörðum sem nytjaðar eru til landbúnaðar. Meðal gagna málsins er úrskurður yfirfasteignamatshórnar frá 10. október 1995 varðandi jörðina Ásbjarnarstaði í Borgarbyggð. Var þar hrundið ákvörðun sveitarstjórnar um að leggja fasteignaskatt á eignina með þeim hætti, að á laxveiðihlunnindi hennar yrði lagður skattur samkvæmt b. lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 en að öðru leyti samkvæmt a. lið. Var úrskurðað að skatturinn skyldi lagður á laxveiðihlunnindi samkvæmt a. lið greinarinnar eins og á aðra matshluta fasteignarinnar. Eins og málið liggur fyrir Hæstarétti verður lagt til grundvallar að laxveiðihlunnindi séu almennt skattlögð í samræmi við þennan úrskurð og stefndi hefur ekki haldið því fram að laxveiðihlunnindi annarra innan sveitarfélagsins séu skattlögð samkvæmt b. lið greinarinnar.

Við gjaldtöku samkvæmt lögum um tekjustofna sveitarfélaga ber stjórnvöldum að gæta almennra stjórnarsýslureglna og skýra lagaheimildir svo best fái samrýmst grundvallarreglum laga, sem sem þær koma fram af stjórnarskrá. Þar á meðal verða þau að gæta þess að aðilum innan sveitarfélagsins sé ekki mismunað. Sé ágreiningur um álagningu borinn undir yfirfasteignamatshórn ber henni að gæta sömu sjónarmiða og samræma þannig álagningu um allt land.

56. Í kjölfar framangreindra dóma Hæstaréttar var lögum nr. 4/1995 breytt með þeim hætti að allar jarðeignir og hlunnindi skyldu skattlagðar á sama hátt. Eftirfarandi rökstuðningur kom fram í greinargerð sem fylgdi frumvarpi til laga nr. 144/2000 um breytingu á lögum nr. 4/1995:

Í ákvæðinu er lagt til að allar jarðeignir og hlunnindi verði skattlagðar á sama hátt, óháð því hvort þær eru nytjaðar til landbúnaðar. Núverandi framkvæmd hefur reynst vandkvæðum bundin sökum þess að erfitt getur reynst að ákvarða hvort jörð er í reynd nytjuð til landbúnaðar. Þá hafa dómur Hæstaréttar Íslands í málum nr. 450 og 451/1998, orðið til þess að vekja vafa um hvort mismunandi álagningarþrósenta fasteignaskatts á jarðeignir og hlunnindi eftir notum stríði gegn jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar. Þar sem mikill

meirihluti jarða og hlunninda er nú skattlagður skv. a-lið 3. mgr. 3. gr. þótti rétt að taka af öll tvímæli og mæla fyrir um að öll slík fasteignaréttindi falli undir það ákvæði. Á hinn bóginn þótti ekki ástæða til að gera sömu breytingu varðandi mannvirki á bújörðum þar sem sönnun á því á hvern hátt mannvirki eru nýtt þykir mun einfaldari.

57. Í nýlegum úrskurðum yfirfasteignamatsnefndar reyndi á álagningu fasteignaskatts á vatnsréttindi sem skilin höfðu verið frá þeim fasteignum sem þau áður tilheyrðu, en um er að ræða vatnsréttindi vegna Kárahnjúkavirkjunar. Hinn 30. nóvember 2016 kvað *yfirfasteignamatsnefnd upp úrskurði í málum nr. 12/2016 og 14/2016* þar sem til úrlausnar voru meðal annars eftirtalin álitaefni: (i) hvort vatnsréttindi innan þjóðlendu væru undanþegin fasteignaskatti með vísan til 7. mgr. 3. gr. laga nr. 58/1998 um þjóðlendur og ákvörðun marka eignarlanda, þjóðlendna og afrétta; (ii) hvort vatnsréttindi sem aðskilin höfðu verið frá þeim fasteignum sem þau upphaflega tilheyrðu væru „hlunnindi“ í skilningi a-liðar 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 eða hvort fara ætti með réttindin sem „aðrar fasteignir“ í skilningi c-liðar 3. mgr. 3. gr. sömu laga; og (iii) hvort álagning fasteignaskatts vegna eignarnumins lands sem skilgreint hafði verði sem iðnaðar- og athafnalóð í svæðisskipulagi skyldi fara eftir a- eða c- lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995. Á þetta síðasta álitaefni reyndi þó aðeins í *máli nr. 12/2016*.
58. Í 7. mgr. 3. gr. laga nr. 58/1998 um þjóðlendur og ákvörðun marka eignarlanda, þjóðlendna og afrétta segir að þjóðlendur skuli undanþegnar öllum sköttum og gjöldum. Á þetta reyndi í áður-nefndum úrskurðum yfirfasteignamatsnefndar þar sem kærandi hélt því fram að álagning Fljótsdalshéraðs og Fljótsdalshrepps á fasteignaskatti vegna vatnsréttinda innan þjóðlendu væri óheimil þar sem þjóðlendur væru undanþegnar fasteignasköttum. Um þetta segir yfirfasteignamatsnefnd:

Áðurnefnt ákvæði 7. mgr. 3. gr. þjóðlendlaga um að þjóðlendur skyldu undanþegnar öllum sköttum og gjöldum kom inn í þjóðlendlögin með 1. gr. laga nr. 65/2000. Í athugasemdum með lögum nr. 65/2000 við fyrirnefnda 1. gr. segir: „Undanþágan tekur þó eingöngu til landsvæðanna sem slíkra, en ekki til mannvirkja sem þar kunna að vera eða réttinda sem þeim fylgja.“ Með vísan til fyrrgreindra lögskýringagagna telur yfirfasteignamatsnefnd ljóst að ákvæðið eigi einungis við um landsvæði en hvorki mannvirki né hlunnindi innan þjóðlendu og því séu þau vatnsréttindi sem um ræðir ekki undan þegin fasteignaskatti. Í 2. mgr. 4. gr. laga um tekjustofna sveitarfélaga kemur fram að eigandi greiði fasteignaskatt nema um leigujarðir, leigulóðir eða önnur samningsbundin afnot sé að ræða en í slíkum tilvikum greiðist skatturinn af ábúanda eða notanda. Fyrir liggur að kærandi er notandi vatnsréttindanna innan þjóðlendunnar samkvæmt sérstöku leyfi forsætisráðuneytisins. Með hliðsjón af tilvitnuðu lagaákvæði um hver beri skattskyldu hverju sinni telur yfirfasteignamatsnefnd að sveitarfélaginu hafi verið heimilt að láta kæranda, sem notanda réttindanna, greiða fasteignaskatt fyrir umþrætt vatnsréttindi innan þjóðlendna.

59. Að því er varðar álitaefni um það samkvæmt hvaða gjaldflokki vatnsréttindi skuli skattlögð kemur eftirfarandi fram í áðurnefndum úrskurðum yfirfasteignamatsnefndar:

Ákvæði a-liðar 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga sem fjallar meðal annars um hlunnindi er undantekningar ákvæði eins og ákvæði b-liðar 3. mgr. 3. gr. laganna. Af orðalagi c-liðar 3. mgr. 3. gr. laganna verður ráðið að á allar aðrar fasteignir en þær sem sérstaklega eru taldar upp í staflíðum a og b verður lagður fasteignaskattur, allt að 1,32% af fasteignamati og lóðarréttindum. Þá er með 4. mgr. 3. gr. laganna sveitarstjórn veitt heimild

til þess að hækka um allt að 25% hundraðshluta álagningu á þær eignir sem falla undir a- og c-liði 3. mgr. 3. gr. laganna.

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 um skráningu og mat fasteigna. Hugtakið hlunnindi er hins vegar hvorki skilgreint í lögum um tekjustofna sveitarfélaga né í lögum um skráningu og mat fasteigna. Hugtakið er hins vegar skilgreint í 10. mgr. 2. gr. jarðalaga nr. 81/2004 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. Vatnsréttindi jarða falla að fyrrgreindri skilgreiningu hlunninda í jarðalögum. Yfirfasteignamatsnefnd telur að við afmörkun á inntaki hugtaksins hlunnindi sé eðlilegt að líta til fyrrgreindrar skilgreiningar 10. mgr. 2. gr. jarðalaga nr. 84/2004. Ekki verður ráðinn af lögum um skráningu og mat fasteigna né lögum um tekjustofna sveitarfélaga, að greinarmunur sé gerður á hlunnindum samkvæmt þeim lögum eftir því hvort þau fylgja jörðum eða hafi verið skilin frá þeim. Þannig verður ekki séð af ákvæði 3. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga að álagningu 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 um tekjustofna sveitarfélaga skuli vera sú sama óháð því hvort hlunnindin fylgi ákveðinni jarðareign eða hafi verið skilin frá henni. Með vísan til þess sem að framan er rakið telur nefndin að ákvarða beri fasteignaskatt á vatnsréttindi kæranda vegna Kárahnjúkavirkjunar samkvæmt a-liðar 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga.

60. Niðurstaða yfirfasteignamatsnefndar að því er varðar gjaldflokk fasteignaskatts sem lagður skuli á vatnsréttindi er í samræmi við dómaframkvæmd Hæstaréttar, sbr. *dóma Hæstaréttar frá 18. júní í málum nr. 450/1999 og 451/1999*. Í kjölfar þessara dóma var lögum nr. 4/1995 breytt meðal annars til þess að tryggja samræmda skattlagningu jarðeigna og hlunninda óháð því hvort þær eru nytjaðar til landbúnaðar. Í *dómi Hæstaréttar frá 14. maí í máli nr. 562/2008* kemur svo fram að vatnsréttindi sem látin hafa verið af hendi án þess að eignarréttur að landi fylgi skuli ekki álitin sjálfstæð fasteign að lögum þó svo að slík réttindi skuli lúta sömu reglum og fasteignir, eftir því sem við getur átt. Líkt og fjallað verður um í næsta kafla eru gerðar ríkar kröfur til skýrleika skattlagningarheimilda og til staðar eru ákveðin stjórnskipuleg takmörk þegar kemur að beitingu skattlagningarvalds. Í c-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995, um tekjustofna sveitarfélaga, er ekkert vísað til þess að þeim staflíð sé ætlað að taka til fasteignatengdra réttinda, en slík tilvísun kemur aftur á móti fram í a-lið sömu greinar. Það má því segja að skotið hefði skökku við ef niðurstaða *yfirfasteignamatsnefndar í máli nr. 12/2016 og 14/2016* hefði verið á annan veg hvað þetta varðar.
61. Þá komst yfirfasteignamatsnefnd að þeirri niðurstöðu í *máli nr. 12/2016* að eignarnumið land sem Fljótsdalshérað hafði skilgreint sem iðnaðar- og athafnalóð í svæðisskipulagi, skyldi skattlagt samkvæmt c-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995. Eftirfarandi kom fram í niðurstöðu yfirfasteignamatsnefndar:

Samkvæmt 14. mgr. 2. gr. jarðalaga nr. 81/2004 er jörð skilgreind sem land með ákveðnum landamerkjum eða með ákveðnum tún- og engjamerkjum ef um er að ræða jörð eða hjáleigu sem hefur sameiginlegt beitaland með annarri jörð eða jörðum. Það gildir þó ekki um lóðir undir sumarbústaði án tillits til þess hvort þær eru í skipulögðu sumarbústaðahverfi og heldur ekki landspildur á svæðum sem skipulögð hafa verið fyrir aðra starfsemi en landbúnað.

Samkvæmt fasteignaskrá Þjóðskrár Íslands eru landréttindi eða eignarnumið land kæranda á jörðinni Laugavöllum í Fljótsdalshéraði skilgreind sem 777 ha iðnaðar- og athafnalóð, en eins og fyrir liggur í gögnum málsins fékk kærandi heimild til að taka eignarnámi hluta jarðarinnar Laugavalla vegna byggingar og reksturs Kárahnjúkavirkjunar á grundvelli 23. gr. rafkulaga nr. 65/2003, með áorðnum breytingum. Eins liggur fyrir í gögnum málsins sérstakt svæðisskipulag Kárahnjúkavirkjunar frá árinu 2002 þar sem not lóðarinnar eru sérstaklega skilgreind. Með hliðsjón af framangreindum gögnum er ljóst að fyrrgreint landsvæði er sérstök fasteign kæranda sem nýtt er samkvæmt gildandi skipulagi fyrir starfsemi Kárahnjúkavirkjunar. Þá er að mati yfirfasteignamatnefndar ekki um að ræða jörð í skilningi jarðalaga, enda landspildan nýtt fyrir aðra starfsemi en landbúnað.

Að mati yfirfasteignamatnefndar falla umrædd landréttindi kæranda hvorki undir upptalningu a- né b-liðar 3. mgr. 3. gr. laga um tekjustofna sveitarfélaga. Samkvæmt því verður að telja að ákvarða beri fasteignaskatt af landréttindum kæranda á Laugavöllum, eignarnumið land, fnr. 235-7931, Fljótsdalshéraði, samkvæmt c-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga, en undir þann gjaldflokk falla allar aðrar fasteignir sem ekki falla undir upptalningu staflíða a og b.

(iii.) Stjórnskipuleg takmörk við beitingu skattlagningarvalds

62. Þá er jafnframt við hæfi að víkja stuttlega með almennum hætti að gildandi rétti er varðar stjórnskipuleg takmörk við beitingu skattlagningarvalds, að hverju þurfi að gæta í tengslum við skattlagningarheimildir og með hvaða hætti hafi reynt hafi á álagningu fasteignaskatts í þessu sambandi.
63. Í stuttu máli má segja að dómaframkvæmd staðfesti afar rúmt svigrúm Alþingis þegar kemur að beitingu skattlagningarvalds og til að mæla fyrir um skipan skattamála með lögum, þó með þeim skorðum sem leiða af ákvæðum 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar. Þegar kemur að beitingu skattlagningarvalds og álagningu skatta þá er mikilvægt að hafa í huga þá grundvallarreglu að öll skattlagning verður að eiga sér lagastoð, sbr. 40. gr. stjórnarskrárinnar þar sem fram kemur að engan skatt megi á leggja né breyta né af taka nema með lögum. Ákvæði 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar hafa verið skilin þannig að lagaheimild sem heimilar skattlagningu þurfi að vera skýr og ótvíræð.⁶ Í því sambandi verður skattlagningarheimild meðal annars að kveða skýrlega á um *skattskyldu*, *skattstofn* og *gjaldstig* eða *fjárhæð* skatts að öðru leyti. Af stjórnarskránni leiðir jafnframt að skatta verður að leggja á eftir *almennum efnislegum mælikvarða* og að gættu *jafnræði*. Ákvæði 77. gr. stjórnarskrárinnar áréttar þessa reglu enn frekar þar sem mælt er fyrir um að skattamálum skuli skipað með lögum og að ekki megi fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann. Með öðrum orðum er skattlagningarvaldið í höndum Alþingis og er óheimilt að framselja það til stjórnvalda. Við skattlagningu verður jafnframt að gæta að því að byggt sé á málefnalegum grunni, sjónarmiðum um vernd eignarréttar, sbr. 72. gr. stjórnarskrárinnar, stjórnskipulegu meðalhófi og jafnræði, sbr. 65. gr. stjórnarskrárinnar.
64. Í dómi *Hæstaréttar frá 6. desember 2012 í máli nr. 153/2012* koma rúmar heimildir löggjafans hvað varðar skipan skattamála nokkuð skýrt fram, en þar sagði:

⁶ *Dómur Hæstaréttar frá 3. nóvember 2011 í máli nr. 705/2010*. Þar komst Hæstiréttur að þeirri niðurstöðu að þar sem sú skattlagningarheimild sem ágreiningur var um tilgreindi hverjir væru gjaldskyldir samkvæmt ákvæðinu, við hvað gjaldið skyldi miðast og hver væri fjárhæð þess að þá væru greind öll þau meginatriði sem þyrfti til að ákvæðið væri fullgild heimild til skattlagningar samkvæmt 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar.

Þótt notkun hugtaka í 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 sé samkvæmt framansögðu um sumt hvorki hefðbundin né með öllu rökrétt verður að líta til þess að í dómaframkvæmd hefur löggjafanum verið játað víðtækt vald til að ákveða hvaða atriði skuli ráða skattskyldu. Er hér um að ræða skýra ákvörðun löggjafans um skattlagningu eftir almennum efnislegum mælikvarða. Verður samkvæmt framansögðu hvorki talið að umrædd lagasetning brjóti í bága við 65. gr. né 72. gr. stjórnarskrárinnar.

65. Í dómi *Hæstaréttar frá 24. október 1996 í máli nr. 429/1995* komst rétturinn að þeirri niðurstöðu að skattur skyldi lagður á með lögum eftir almennum, efnislegum mælikvarða og að gætt skyldi jafnræðis við álagningu skatta. Vísaði Hæstiréttur meðal annars til forsendna hins áfrýjaða dóms, en þar kemur eftirfarandi fram um stjórnskipulegt takmörk beitingar skattlagningarvalds:

Þrátt fyrir ákvæði 67. gr. [nú 72. gr.] stjórnarskrárinnar um friðhelgi eignarréttarins hefur verið talið heimilt að setja eignarréttinum takmörk með því að leggja á þjóðfélagsþegnana skatta og opinber gjöld eftir málefnalegum sjónarmiðum, og felst sú heimild í 77. gr. stjórnarskrárinnar. Almenni löggjafinn hefur þannig rétt til að leggja fégjald á tiltekna þjóðfélagshópa, svo fremi að jafnræðis sé gætt, álagningin sé málefnaleg og eðlISRökrétt og sé ætlað að vera til fullnægingar þörfum þeirra þjóðfélagshópa sem álögunum sæta. Að öðru leyti hefur löggjafinn rúmar heimildir til þess að ákveða skattstofna og skattlagningaraðferðir.

66. Af framangreindu má ráða að löggjafinn hefur verulegt svigrúm við mat á því hvaða sjónarmið hann leggur til grundvallar skattlagningu, en þó verður ávallt að gæta að fyrrgreindum ákvæðum stjórnarskrárinnar.

67. Í dómi *Hæstaréttar frá 18. apríl 1986 í máli nr. 133/1984* reyndi á álitaefni er vörðuðu álagningu sérstaks fasteignaskatts á utansveitarmenn. Þar var niðurstaða Hæstaréttar á þá leið að sú álagning eins og henni var háttað væri í andstöðu við jafnræðisreglu stjórnarskrárinnar og því væri ekki um gilda skattlagningarheimild að ræða:

Gjald það er málið snýst um er lagt á jafnframt hinum almenna fasteignaskatti og á sama gjaldstofn, þ.e. virðingarverð hlunnindanna við fasteignamat. Gjaldskyldan nær aðeins til hlunninda í eign utansveitarmanna. Þótt gjaldið sé að formi til lagt á sem fasteignaskattur benda matsreglur gjaldstofnsins, sbr. 5. tl. 7. greinar reglugerðar nr. 406/1978 um fasteignaskráningu og fasteignamat, fremur til þess að virða beri það í raun sem skatt á tekjur. Til þess bendir einnig að gjaldstiginn er með ólíkindum hár ef aðeins væri um að ræða árlegan skatt á verga eign. Af framangreindu leiðir að tekjur áfrýjenda af hlunnindunum hafa verið skattlagðar bæði eftir búsetu þeirra og einnig af stefnda. [...]

Í máli þessu veltur gjaldskylda áfrýjenda á búsetu þeirra eins og fyrr greinir. Þegar til þess er litið hversu mjög jafnræði þeirra er raskað með þessum skattháttum þykir með tilvísun til grunnreglu 67. gr. [nú 65. gr.] stjórnarskrárinnar, samhliða fyrri venju í löggjöf um hliðstæð efni, eigi vera gild lagaheimild fyrir álagningu gjaldsins.

68. Þá þarf ennfremur, þegar kemur að beitingu skattlagningarvalds, að hafa í huga álitaefni er lúta að mörkum skattlagningar annars vegar og verndar eignarréttar hins vegar. Eignarrétturinn er friðhelgur og má engan skylda til að láta af hendi eign sína nema almenningsþörf krefji, sbr. 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar. Þarf til þess lagafyrirmæli og komi fullt verð fyrir. Það er ljóst að almennt séð verða skörp skil ekki dregin á milli bótaskyldra og bótalausra eignarskerðinga á grundvelli 72. gr. stjórnarskrárinnar. Við úrlausn um það verður að líta til margra atriða í senn, svo sem tilefnis þeirra aðgerða sem gripið er til, markmiðs með þeim og afleiðingum, eðlis þeirra ráðstafana og

hversu almennar og víðtækar þær eru, eins og rakið er í *dómi Hæstaréttar frá 28. október 2011 í máli nr. 340/2011*.

69. Eins og fræðimenn hafa fjallað um er skattheimta eitt mikilvægasta úrræði ríkisins til að afla tekna fyrir rekstur sinn og ein helsta forsenda þess að hægt sé að standa undir kostnaði af margvíslegum samfélagslegum þörfum.⁷ Það liggur því í hlutarins eðli að skatta og önnur opinber gjöld verður að greiða, þrátt fyrir ákvæði 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar, enda er annars staðar í stjórnarskránni gert ráð fyrir skattlagningu, sbr. 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar. Hefur því verið lagt til grundvallar að eignarréttarákvæði stjórnarskrárinnar sé ekki ætlað að taka til skattlagningar sem slíkrar, enda eru skattar venjuhelguð eignarskerðing sem leiðir ekki til bótaskyldu af hálfu ríkisins. Þó er ljóst að til þess að skattálögur standist þær kröfur sem gerðar eru samkvæmt 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar er meðal annars gert að skilyrði að jafnræðis sé gætt við skattlagningu, skatturinn sé ekki of hár þannig að jaðri við eignaupptöku og skatturinn sé ekki lagður á með afturvirkum hætti, sbr. einnig 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar.
70. Eins og áður er rakið er almennt talið að 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar setji skattheimtu ákveðin mörk með tilliti til fjárhæðar skatta. Ekki er þó fullilega ljóst hver þessi mörk eru og hvenær álögur beri að telja komnar út fyrir það stjórnskipulega svigrúm sem skattlagningarvaldinu er sett. Sé þessara sjónarmiða ekki gætt og beiting skattlagningarvaldsins talin óhófleg koma til álita sjónarmið um bótaskylda eignarskerðingu eða eignarnám af þeim sökum.
71. Þessu til frekari skýringar vísast til *dóms Hæstaréttar frá 29. nóvember 1958 í máli nr. 116/1958* þar sem tekist var á um hvort svokallaður stóreignaskattur bryti gegn eignarréttarákvæði stjórnarskrárinnar, sem þá var 67. gr. stjórnarskrárinnar. Gjaldandi skattsins hélt því fram að álagning skattsins teldist eignarnám, vegna þess að skatturinn og fyrri stóreignaskattur, sem lagður hafði verið á, væru samanlagt of háir. Hæstiréttur taldi að þó svo að skatturinn, sem gat orðið 25% af hreinum eignum í eitt skipti, væri allhár teldist hann ekki upptaka fjár. Athyglisvert er að orðrétt sagði í dóminum: „*Með því að leggja háa eignarskatta á eignir manna með stuttu árabili er hins vegar að sjálfsögðu unnt að fara á svig við greint ákvæði stjórnarskrárinnar.*“ Samkvæmt þessu er ljóst að Hæstiréttur telur hugsanlegt að skattlagning, sem nær ákveðinni fjárhæð, sé í andstöðu við eignarréttarákvæði stjórnarskrárinnar.

⁷ Björg Thorarensen, *Stjórnskipunarréttur – mannréttindi* (2008), bls. 479.

V. FASTEIGNAMAT ORKUMANNVIRKJA OG FASTEIGNATENGDRÁ RÉTTINDA ORKUFYRIRTÆKJA

(i.) Hvaða fasteignir, fasteignatengd réttindi, eða hluta þeirra, skal meta?

72. Að framan hefur verið gerð grein fyrir því að tiltekin mannvirki tengd orkuvinnslu hafa ekki verið metin fasteignamati og fasteignaskattur því ekki lagður á þau enda engin álagningarstofn til staðar. Þar sem skráning í fasteignaskrá og fasteignamat er stofn til álagningar fasteignaskatts tiltekinnar fasteignar, samkvæmt 2. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995, er mikilvægt að greina frekar hvaða orkumannvirki, þ.e. fasteignir, fasteignatengd réttindi, eða hlutar þeirra skuli metnir fasteignamati. Ekki er að finna skilgreiningu á hugtakinu orkumannvirki í lögum, þótt hugtakið komi fyrir í einstaka lögum, til að mynda lögum um Orkustofnun nr. 87/2003. Verður hér miðað við að undir hugtakið orkumannvirki falli ýmis mannvirki sem byggð eru í þeim tilgangi að framleiða eða flytja orku sem og önnur mannvirki tengd starfsemi orkufyrirtækja.
73. Líkt og að framan er rakið skal samkvæmt 3. gr. laga um tekjustofna sveitarfélaga nr. 4/1995 árlega leggja fasteignaskatt á allar fasteignir sem metnar eru fasteignamati. Tilteknar eignir eru sérstaklega undanþegnar fasteignaskatti líkt og fram kemur í lögunum, t.a.m. kirkjur og bænahús, en fjallað var ítarlega um undanþágur frá fasteignaskatti í kafla IV að framan. Það verður hins vegar að gera greinarmun á því hvort um er að ræða fasteignir sem eru með beinum hætti undanþegnar fasteignaskatti annars vegar eða fasteignir sem eru undanþegnar fasteignamati hins vegar.
74. Í lögum um skráningu og mat fasteigna nr. 6/2001 eru tilteknar eignir sérstaklega undanþegnar fasteignamati líkt og rakið var í kafla III að framan. Samkvæmt 3. tölul. 26. gr. laganna eru rafveitur undanþegnar fasteignamati, þar á meðal línur til flutnings raforku ásamt burðarstólpum og spennistöðvum. Þá er sérstaklega tiltekið að meta skuli eftir venjulegum reglum hús, sem reist eru yfir aflstöðvar og spennistöðvar, og þær lóðir er þau standa á. Samhljóða ákvæði er að finna í reglugerð um fasteignaskráningu og fasteignamat nr. 406/1978.
75. Fleiri orkumannvirki eru þó undanskilin fasteignamati en þau sem beinlínis eru talin upp í framangreindu ákvæði. Byggist sú framkvæmd á því að slík mannvirki teljast rafveitur eða hluti af rafveitu og þar með undanþegin mati með vísan til sama ákvæðis. Þá falla ýmis orkumannvirki undir ákvæði 6. tölul. 6. gr. reglugerðar nr. 406/1978, líkt og rakið var að framan. Í umfjöllun í málsgreinum 21 til 22, varðandi brottfall undanþága frá skattskyldu orkufyrirtækja, kemur fram að í athugasemdum með frumvarpi því er að varð að lögum nr. 65/2003 um breytingu á ýmsum lögum á orkusviði, sé sérstaklega tekið fram að ýmis mannvirki orkufyrirtækja séu ekki metin sérstaklega með vísan til 6. tölul. 6. gr. framangreindrar reglugerðar. Sú staðreynd að ákveðin orkumannvirki eru ekki tekin til fasteignamats helgast því, með hliðsjón af framangreindu, jafnframt af því að um mannvirki er að ræða sem horfa til aukinna nota og arðs af landi eða leiða almennt til bættrar búskaparstöðu. Ekki hefur því verið fasteignamat á lónum, stíflum, borholum, vatnspípum og göngum, aflstöðum/ aflvélum, spennivirkjum, línunum og möstrum og jarðstrengjum. Hins vegar hafa hús sem reist eru yfir afl- og spennistöðvar verið metin fasteignamati í samræmi við skýr fyrirmæli 3. tölul. 26. gr. laga nr. 6/2001.
76. Með úrskurði yfirfasteignamatsnefndar hinn 11. maí 1976 í máli nr. 3/1976 var komist að þeirri niðurstöðu að tiltekin mannvirki Skeiðfossvirkjunar skyldu metin fasteignamati. Nánar tiltekið var

um að ræða verkstæðishús, mótörhús, geymslu, útihús, rafstöðvarhús, stíflu, háþrýstivatnspípu, vatnsmiðlunarskurð og útivirki. Komst nefndin að þeirri niðurstöðu að framangreind mannvirki væru ekki hluti dreifikerfis raforku heldur hluti orkuversins sjálfs eða í tengslum við það. Í ljósi niðurstöðu nefndarinnar í umræddu máli er vert að áréttast að úrskurðurinn gekk í gildistíð laga nr. 28/1963 um fasteignamat og fasteignaskráningu. Samkvæmt 2. tölul. 11. gr. laganna voru rafveitur undanþegnar mati en ekki útlistað frekar hvað kynni að falla þar undir líkt og í gildandi lögum. Þá var ekki í gildi ákvæði sambærilegt 6. tölul. 6. gr. reglugerðar nr. 406/1978 þegar umræddur úrskurður gekk.

77. Jarðhitahlunnindi og jarðhitaréttindi hafa einnig verið metin fasteignamati og á sú framkvæmd sér stoð í reglugerð nr. 406/1978. Annars vegar er kveðið á um það í 4. tölul. 5. gr. reglugerðarinnar að meta skuli sérstaklega ítök og önnur fasteignaréttindi, er ekki fylgja neinni ákveðinni fasteign, svo sem vatnsréttindi, námuréttindi, veiðiréttindi, beitarréttindi og jarðhitaréttindi, sem seld hafa verið undan jörðum og hefðu verið metin með, jörðum, ef aðskilnaður hefði ekki átt sér stað. Það skal enda aðeins meta slík réttindi, að þau verði talin arðgæf, þegar mat fer fram. Hins vegar er kveðið á um það í 5. tölul. 7. gr. reglugerðarinnar að hlunnindi af veiði, reka, dún-, eggja- og fuglatekju svo og jarðhita skuli að jafnaði meta til grunnverðs með því að tífalda árlegan nettóarð, sem af þeim fæst eða telja má eðlilegt að af þeim mætti hafa.
78. Þá komst Hæstiréttur að þeirri niðurstöðu með *dómi hinn 8. október 2015 í máli nr. 22/2015* að vatnsréttindi sem skilin hafa verið frá jörðum skuli metin fasteignamati. Kemur fram í niðurstöðu dómsins að framkvæmd skráningar og mats eftir lögum nr. 6/2001 þegar kemur að vatnsréttindum, hvort sem þau tilheyra jörðum eða hafa verið skilin frá þeim, hafi löngum verið með ýmsu móti. Þannig hafi þau ýmist hvorki verið skráð né metin, þau skráð eingöngu eða bæði skráð og metin. Fastmótuð stjórnsýsluframkvæmd hafi því ekki verið til staðar. Niðurstaða Hæstaréttar var afdráttarlaus um að slík vatnsréttindi bæri að skrá í fasteignaskrá:

Þegar vatnalög voru sett árið 1923 höfðu lög nr. 22/1915 verið í gildi í um það bil átta ár með þeirri reglu sem fram kom í 2. mgr. 6. gr. að virða skyldi sérstaklega til mats fasteignaréttindi sem ekki fylgdu neinni jörð eða fasteign. Að gættri þessari skipan mála árið 1923, með hliðsjón af því sem fram kemur í forsendum dóms Hæstaréttar í máli nr. 562/2008 og að teknu tilliti til lögskýringagagna er varða setningu laga nr. 132/2011, verður sú ályktun dregin að það hafi verið og sé enn óbreyttur vilji löggjafans að vatnsréttindi sem skilin hafa verið frá landareignum skuli skrá í fasteignaskrá.

79. Þá féllst Hæstiréttur ekki á þá málásástæðu að umrædd vatnsréttindi væru undanþegin fasteignamati þar sem eigandi þeirra starfrækti rafveitu og vatnsréttindin væru forsenda fyrir starfrækslu hennar. Taldi Hæstiréttur að af forsögu lagaákvæðisins, þ.e. 3. tölul. 26. gr. laga nr. 6/2001 sem undanþiggur rafveitur fasteignamati, og orðalagi þess væri ljóst að vatnsréttindi þau sem um ræddi í málinu gætu hvorki talist rafveita í skilningi ákvæðisins né talist forsenda fyrir rekstri hennar. Í niðurstöðu Hæstaréttar kemur enn fremur fram að rétturinn telji þessa málásástæðu hvorki samrýmast lögbundnu hlutverki Landsvirkjunar samkvæmt ákvæðum laga nr. 42/1983, starfsheimildum þeim sem fyrirtækinu hafa verið veittar, né heldur ákvæðum raforkulaga nr. 65/2003 þar sem greint sé á milli raforkuvinnslu, flutnings, dreifingar og raforkuviðskipta. Bendir þessi staðhæfing Hæstaréttar til þess að rétturinn telji hugtakið rafveitu í skilningi 3. tölul. 26. gr. laga nr. 6/2001 fremur taka til þeirra orkumannvirkja sem ætluð eru til flutnings og dreifingar raforku en þeirra orkumannvirkja sem er ætluð til vinnslu raforku.

80. Vindmyllur sem nýttar eru til raforkuframleiðslu eru nýjasta viðbótin í flóru orkumannvirkja hér á landi. Eins og staðan er í dag eru slíkar vindmyllur metnar fasteignamati hjá Þjóðskrá Íslands og er það nokkuð nýtilkomið enda ekki langt síðan fyrstu vindmyllurnar voru reistar á Íslandi. Nú eru vindmyllur á þremur stöðum á landinu. Tvær vindmyllur hafa verið reistar á hinu svokallaða Hafi í Skeiða- og Gnúpverjahreppi og tvær í Þykkvabæ í Rangárfingi ytra. Þá hefur ein vindmylla verið reist á jörðinni Belgsholti í Melasveit.
81. Samkvæmt 30. gr. laga um skráningu og mat fasteigna skal Þjóðskrá Íslands hlutast til um að allar nýjar eða breyttar eignir sem upplýsingar berast um frá viðkomandi sveitarstjórn, í samræmi við 19. gr. sömu laga, skulu metnar frummati innan tveggja mánaða frá því að upplýsingar um þær bárust Þjóðskrá Íslands nema sérstakar aðstæður hamli. Aðili sem verulega hagsmuni getur átt í matsverði eignar og sættir sig ekki við mat Þjóðskrár Íslands, getur krafist nýs úrskurðar Þjóðskrár Íslands um matið. Þá geta hagsmunaðilar kært niðurstöðu endurmats til yfirfasteignamatsnefndar.
82. Á árinu 2015 voru í fyrsta skipti teknar til frummats tvær vindmyllur sem reistar hafa verið á Hafinu í Skeiða- og Gnúpverjahreppi. Niðurstaða frummats Þjóðskrár Íslands var sú að stærstur hluti þeirra félli undir hugtakið rafveita og voru þær þar af leiðandi að mestu leyti undanþegnar fasteignamati. Því til stuðnings vísaði Þjóðskrá Íslands til þess að samkvæmt 3. tölul. 26. gr. væru burðarstólpar og spennistöðvar undanþegin fasteignamati og styddi það undanþágu vindmylla og þá sérstaklega masturs þeirra. Ákvörðun Þjóðskrár Íslands á fasteignamati umræddra vindmylla var svo byggð á því hvaða hluta þeirra væri hægt að meta til húss í skilningi 3. tölul. 26. gr. Nánar verður vikið að mati slíkra vindmylla í málsgreinum 98 til 99 hér að neðan.
83. Með úrskurði yfirfasteignamatsnefndar hinn 4. janúar 2016 í máli nr. 14/2015 var kærðu Skeiða- og Gnúpverjahrepps, vegna fasteignamats framangreindra tveggja vindmylla, vísað frá yfirfasteignamatsnefnd. Kærði Skeiða- og Gnúpverjahreppur ákvörðun Þjóðskrár Íslands um fasteignamat tveggja vindmylla fyrir árið 2015 og krafðist þess að yfirfasteignamatsnefnd endurmæti fasteignamatið til hækkunar. Samkvæmt fyrirbyggjandi gögnum málsins lá fyrir að fasteignamat umræddra vindmylla var frummat samkvæmt lögum nr. 6/2001 um skráningu og mat fasteigna. Ákvarðanir Þjóðskrár Íslands um frummat sæta ekki kærðu til yfirfasteignamatsnefndar og var kærunni þar af leiðandi vísað frá. Hefur því ekki enn komið til kasta nefndarinnar hvort og þá með hvaða hætti slík orkumannvirki skuli skráð og metin fasteignamati.
84. Af framangreindu má ráða að þau orkumannvirki sem að gildandi rétti lúta fasteignamati hjá Þjóðskrá Íslands eru hús sem reist eru yfir afl- og spennistöðvar, ásamt þeim lóðum sem þau standa á sem og vindmyllur. Hið sama á við um fasteignaréttindi sem skilin hafa verið frá jörðum og tilheyra nú einstökum orkufyrirtækjum, s.s. jarðhitahlunnindi, jarðhitaréttindi og vatnsréttindi. Önnur orkumannvirki virðast ekki hafa verið tekin til fasteignamats. Má ætla að skýring þess sé sú að þau falla ýmist undir 3. tölul. 26. gr. laga nr. 6/2001 eða eftir atvikum eru ekki metin sérstaklega með vísan til 6. tölul. 6. gr. reglugerðar nr. 406/1978.

(ii.) Matsaðferðir

85. Þjóðskrá Íslands annast mat fasteigna samkvæmt lögum nr. 6/2001 um skráningu og mat fasteigna. Skráningar- og matsfyrirkomulag á orkumannvirkjum og réttindum hefur ekki lotið fastmótaðri framkvæmd í fasteignaskrá Þjóðskrár Íslands. Samkvæmt upplýsingum frá stofnun-

inni eru matsaðferðir fyrir orkumannvirki í skoðun, einkum í kjölfar nýlegra dómafordæma á þessu sviði, meðal annars *dóms Hæstaréttar frá 8. október 2015 í máli nr. 22/2015* sem vikið var að hér að framan í tengslum við skráningu og mat vatnsréttinda.

86. Samkvæmt skýrslu Þjóðskrár Íslands um fasteignamat 2017 sem gefin var út í október 2016 hefur Þjóðskrár Íslands raunar allt frá árinu 2009 unnið að endurskoðun allra matsaðferða í ljósi umtalsverðra breytinga sem gerðar voru á lögum um skráningu og mat fasteigna nr. 6/2001 á árinu 2008, sbr. lög nr. 83/2008 um breytingu á lögum nr. 6/2001 um skráningu og mat fasteigna, með síðari breytingum. Breytingarnar fólu meðal annars í sér upptöku árlegs endurmats fasteignamats í stað árlegs framreiknings fasteignamats. Endurmat fasteignamats byggist á upplýsingum um eiginleika hverrar eignar og gangverði á fasteignamarkaði samkvæmt kaupsamningnum og leigusamningum.
87. Það hvernig mati skuli háttað kemur fram í lögum um skráningu og mat fasteigna nr. 6/2001, en fjallað hefur verið um helstu ákvæði þeirra laga hvað varðar mat fasteigna og fasteignatengdra réttinda í kafla II. hér að framan. Þannig kemur fram í 28. gr. laganna að við ákvörðun matsverðs 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. Samkvæmt 2. mgr. sama ákvæðis skal huglægu, órökstuddu mati ekki beitt nema engra annarra kosta völ sé um ákvörðun matsverðs. Með hliðsjón af lögskýringargögnum verður 1. mgr. 28. gr. laga nr. 6/2001 skýrð svo að tölfræðilegir útreikningar og ályktanir á grundvelli þeirra skuli eftir föngum vera ráðandi við mat fasteigna. Sé ekki unnt að komast nærri gangverði fasteignar með því móti verður á hinn bóginn að gera það á annan hátt, eftir atvikum með sérstakri skoðun og virðingu á eigninni, þótt forðast beri að beita huglægu, órökstuddu mati sem fyrr segir. Þá er kveðið á um það í 3. mgr. 28. gr. að ákvæði skuli sett í reglugerð um aðferð við útreikning staðgreiðsluvirðis miðað við mismunandi greiðslukjör við kaup og sölu.
88. Aðferðir til mats á verðmæti fasteigna skiptast í þrjá flokka samkvæmt mati Þjóðskrár Íslands: (1) markaðsaðferð, (2) tekjuaðferð og (3) kostnaðaraðferð. Þessar þrjár aðferðir geta verið útfærðar í einstökum matsgerðum eða fjöldamati fasteigna.
89. Markaðsaðferðin byggist á samanburði við sölu sambærilegra fasteigna. Er einkum stuðst við markaðsaðferð við mat á íbúðarhúsnæði og er um 97% af öllu íbúðarhúsnæði metið með markaðsaðferð samkvæmt skýrslu Þjóðskrár Íslands. Við markaðsferð eru notaðar upplýsingar úr nýlegum kaupsamningum ásamt upplýsingum um eiginleika eigna. Þjóðskrár Íslands útbýr líkön sem lýsa verði eigna útfrá þessum upplýsingum.
90. Tekjuaðferðin byggist á upplýsingum um tekjur sem afla má af fasteignum og kostnað vegna fasteignanna. Algengast er að slíkar tekjur séu af leigu. Upplýsingar úr nýlegum leigusamningum ásamt upplýsingum um eiginleika eigna eru notaðar til að útbúa líkön sem lýsa fermetraverði leigu. Upplýsingar úr líkaninu, ásamt ávöxtunarkröfum eru síðan notaðar til að áætla gangverð. Tekjuaðferðin á best við um atvinnuhúsnæði sem og annað húsnæði sem algengt er að keypt sé til útleigu. Stór hluti skrifstofu- og verslunarhúsnæðis ásamt húsnæði fyrir léttan iðnað er metinn fjöldamati með tekjuaðferð. Tekjuaðferðin nær eingöngu til þessara eignaflokka eins og staðan er

í dag. Grunnmat tekjumats er ekki háð eiginleikum bygginga umfram stærð og tegund. Lóðarmat er fundið sem hlutfall af grunnmati en hversu stórt hlutfallið er ræðst af staðsetningu.

91. Kostnaðaraðferðin byggir á útreikningi á byggingarkostnaði þeirrar fasteignar sem á að meta eða annarrar sambærilegrar fasteignar sem gæti uppfyllt sömu þarfir að teknu tilliti til afskrifta vegna aldurs og úreldingar. Markaðsleiðrétt kostnaðarmat byggir á kostnaðaraðferðinni. Sá hluti atvinnuhúsnæðis sem ekki er metinn með tekjumati og lítill hluti íbúðarhúsnæðis er metinn með þeirri aðferð. Fasteignamat þeirra eigna sem metnar eru með markaðsleiðréttu kostnaðarmati er summa húsmats og lóðarmats.
92. Samkvæmt 1. mgr. 27. gr. laga nr. 6/2001 skal skráð matsverð fasteignar vera gangverð umreiknað til staðgreiðslu, miðað við heimila og mögulega nýtingu á hverjum tíma, sem ætla má að eignin hefði í kaupum og sölum í febrúarmánuði næst eða þar næst á undan matsgerð eftir því hvenær hún tekur gildi. Sú regla að miða skuli matsverð fasteignar við það verð, sem ætla má að eignin hefði í kaupum og sölu á markaði, hefur gilt um ákvörðun fasteignamats allt frá því að lög nr. 22/1915 um fasteignamat tóku gildi, en í 2. gr. þeirra laga var kveðið á um að hverja fasteign skyldi meta eins og hún myndi sanngjarnlega seld eftir gæðum hennar og að til hliðsjónar við matið skyldi meðal annars hafa tekjur þær er fengjust af fasteigninni. Þegar lög nr. 94/1976 um skráningu og mat fasteigna voru endurútgefin sem lög nr. 6/2001 var 2. mgr. 27. gr. þeirra efnislega eins og hún er nú, að öðru leyti en því að ekki var tiltekið að auk annars skyldi höfð hliðsjón af tekjum af sambærilegum fasteignum við ákvörðun matsverðs væri gangverð eignar ekki þekkt. Sú breyting var gerð með 15. gr. áðurnefndra laga nr. 83/2008 og var hún skýrð svo í athugasemdum sem fylgdu frumvarpi til þeirra laga að sú tilhögun væri í samræmi við viðurkenndar alþjóðlegar aðferðir við ákvörðun mats á verðmæti fasteigna.
93. Líkt og að framan greinir skal meta eftir venjulegum reglum, hús sem reist eru yfir aflstöðvar og spennistöðvar og þær lóðir sem þau standa á. Ljóst er þó að slík hús eru talsvert ólík öðru hefðbundnu íbúðar- eða atvinnuhúsnæði. Samkvæmt upplýsingum frá Þjóðskrá Íslands eru slík hús metin með kostnaðaraðferð, og þá stuðst við byggingarkostnað slíkra húsa, enda ljóst að hvorki markaðsaðferð né tekjaaðferð eru raunhæfur mælikvarði við mat slíkra húsa.
94. Með úrskurði yfirfasteignamatsnefndar hinn 2. janúar 1985 í máli nr. 7/1984 var skorið úr um fasteignamat á stöðvarhúsum tiltekinna 6 virkjana í kjölfar beiðni Landsvirkjunar um úrskurð nefndarinnar um gjaldstofn stöðvarhúsanna. Í niðurstöðu nefndarinnar kom fram að samkvæmt þágildandi 4. tölul. 16. gr. laga nr. 94/1976 um skráningu og mat fasteigna, sem er samhljóða 3. tölul. 26. gr. laga nr. 6/2001 um skráningu og mat fasteigna, bæri að greina stöðvarhús í þrengri merkingu frá aflstöð og meta aðeins stöðvarhúsið fasteignamati. Taldi nefndin að rétt væri að greina þar á milli með þeim hætti að stöðvarhús yrði talið frá snigilgólfi, þ.e. gólfi í stöðvarhúsi áður en niðursetning véla hæfist, ásamt áföstum þjónustubyggingum og húsum yfir spennistöðvar og telst til verðmætis hvorra tveggja síðastnefndra bygginga kostnaður af jarðvinnu, sem sérstaklega er unninn þeirra vegna. Ennfremur skyldi telja fastan kranabúnað og kranabúnað á brautum með í mati stöðvarhúss. Þá bæri ekki að taka með í fasteignamati stöðvarhúsa sigrásir, þ.e. stálfóðringu, lokur og steypuvirki, hverfla, rafala ásamt undirstöðum og magnsteypu umhverfis vélar, stjórnbúnað, kapla, spennuvirki og lokuhólf ásamt brúm. Þá bæri ekki að taka með kostnað af jarðvinnu vegna vatnsrása og undirstöðu véla.

95. Með úrskurði yfirfasteignamatsnefndar hinn 25. janúar 1995 í máli nr. 12/1994 var vísað til framangreinds úrskurðar frá 2. janúar 1985 varðandi gjaldstofn stöðvarhúss í Blönduvirkjun til fasteignaskatts. Var talið að ekkert væri fram komið sem haggði fyrri niðurstöðu nefndarinnar og var það því lagt til grundvallar. Hins vegar var tekið fram að aðstæður við Blönduvirkjun væru með þeim sérstæða hætti að aflstöð og stöðvarhús virkjunarinnar væru sprengd inn í berg og tengdust yfirborði landsins annars vegar með aðkomugöngum og hins vegar með lóðréttum kapal- og lyftugöngum. Með hliðsjón af hinu tvíþætta hlutverki bæði aðkomuganga og lyftu- og kapalganga Blönduvirkjunar þótti nefndinni eðlilegt, að stöðvarhúsinu fylgdi í fasteignamati hlutdeild í aðkomugöngum og hlutdeild í kapal- og lyftugöngum að hlutfallslega sama marki og nemur verðmæti stöðvarhússins af þeim heildarverðmætum í stöðvarhelli að meðtöldum vélum og rafbúnaði, sem göngin þjóna. Um fasteignamatið á stöðvarhúsinu var að öðru leyti vísað til fyrrgreinds úrskurðar nefndarinnar frá 2. janúar 1985 í máli nr. 7/1984.
96. Hvað jarðhita varðar, kveður 5. tölul. 7. gr. reglugerðar um fasteignaskráningu og fasteignamat nr. 406/1978 á um að hlunnindi af meðal annars jarðhita skuli að jafnaði meta til grunnverðs með því að tífalda árlegan nettóarð, sem af þeim fæst eða telja má eðlilegt að af þeim mætti hafa.
97. Í framangreindum dómi *Hæstaréttar frá 8. október 2015 í máli nr. 22/2015* er varðaði mat á vatnsréttindum var ekki tekið á því hvernig ætti að standa að mati á vatnsréttindum. Var einungis til lykta leiddur sá ágreiningur hvort skrá ætti vatnsréttindi í fasteignaskrá og hvort slík réttindi skyldu metin fasteignamati. Samkvæmt upplýsingum frá Þjóðskrá Íslands er vinna við mótun matsaðferðar fyrir vatnsréttindi yfirstandandi.
98. Hvað vindmyllur varðar, fengust þær upplýsingar frá Þjóðskrá Íslands að vinna við matsaðferð fyrir þær sé aukinheldur yfirstandandi. Líkt og að framan greinir hefur Þjóðskrá Íslands þegar metið tvær vindmyllur í Skeiða- og Gnúpverjahreppi frummati. Niðurstaða frummatsins var sú að rétt þætti að beita kostnaðaraðferð, nánar tiltekið markaðsleiðréttu kostnaðarmati, í tilviki vindmyllnanna líkt og almennt er gert þegar um sérhæfð mannvirki er að ræða. Mat á þeim grundvelli felur meðal annars í sér mat á byggingarkostnaði einstakra hluta mannvirkis ásamt kostnaði við uppsetningu á þeim hlutum. Við ákvörðun fasteignamats hjá Þjóðskrá Íslands var litið svo á að við matið ætti einungis að taka tillit til lítils hluta af heildarbyggingarkostnaði vindmyllnanna.
99. Í rökstuðningi Þjóðskrár Íslands fyrir matinu kemur fram að á grundvelli 3. tölul. 26. gr. laga nr. 6/2001 hafi ýmis mannvirki tengd orkuvinnslu ekki verið metin fasteignamati. Þannig lúti vélbúnaður orkuvirkjana ekki fasteignamati. Af fyrirliggjandi gögnum varðandi vindmyllurnar mætti sjá að stór hluti eininga og kostnaðar vindmylla fælist í vélbúnaði. Þar af leiðandi þótti ljóst að stór hluti kostnaðar vindmylla kæmi ekki til skoðunar við fasteignamat. Hins vegar bæri hluti vindmylla einkenni stöðvarhúsa og hafi stöðvarhús lotið fasteignamati. Hins vegar falli vindmyllur ekki vel að hugtakinu „hús“ þrátt fyrir að vindmyllurnar hýsi vélbúnað en hlutar af mannvirki vindmylla beri að engu að síður einkenni húsa. Taldi Þjóðskrá Íslands því að gefa yrði hugtakinu „hús“ takmarkað vægi í tilviki vindmylla og að telja ætti stærstan hluta vindmylla sem rafveitu og orkumannvirki. Sérstaklega var tiltekið að samkvæmt fyrri málslið 3. tölul. 26. gr. væru burðarstólpar og spennistöðvar undanþegin fasteignamati og styddi það undanþágu vindmylla, og þá sérstaklega masturs þeirra, að stórum hluta og skilgreiningu þeirra sem rafveitna. Mat Þjóðskrár Íslands var því byggt á því hvaða hluta vindmylla væri hægt að meta til húss í skilningi 3. tölul. 26. gr. Taldi stofnunin að grunnur vindmylla lyti sambærilegri vinnu vegna jarðvinnu og undirstöðu og neðsti

hluti vindmylla kemst nálægt því að mynda mannvirki sem hægt væri að kalla stöðvarhús. Þá vísaði Þjóðskrá Íslands jafnframt til framangreindra úrskurða yfirfasteignamatsnefndar í *málum nr. 12/1994 og 7/1984* þar sem matskenndum aðferðum var beitt við að meta einungis hluta húss til fasteignamats.

100. Hinar vindmyllurnar þrjár sem reistar hafa verið hér á landi virðast ekki enn hafa verið skráðar og metnar fasteignamati.
101. Af þeim orkumannvirkjum sem lúta fasteignamati hjá Þjóðskrá Íslands er ljóst að matsaðferðir eru að hluta enn í mótun þar og því enn nokkuð óljóst hvaða aðferðum verður beitt við mat á þeim orkumannvirkjum sem lúta fasteignamati hjá Þjóðskrá Íslands. Af fyrirliggjandi framkvæmd má þó draga þá ályktun að Þjóðskrá Íslands miðar við að hugtakið rafveita í 3. tölul. 26. gr. laga nr. 6/2001 geti tekið hvort heldur sem er til mannvirkja sem ætluð eru til framleiðslu, flutnings eða dreifingar raforku líkt og glöggst má ráða af rökstuðningi stjórnvaldsins fyrir fasteignamati áður nefndra vindmylla í Skeiða- og Gnúpverjahreppi.

VI. SAMANTEKT

102. Hér að framan hefur verið rakið hvernig skráningu, mati og skattlagningu er háttað á mannvirki sem byggð eru í þeim tilgangi að framleiða, flytja og dreifa raforku, matsaðferðir og hvaða mannvirki eru undanþegin fasteignamati, ásamt almennri umfjöllun um fasteignaskatt og undanþágur. Verða hér helstu meginatriði minnisblaðsins dregin saman.
103. Í kafla II. var fjallað almennt um skráningu og mat fasteigna. Farið var yfir hugtakið fasteign ásamt þeim réttindum sem þeim tengjast. Þá var fjallað um viðeigandi ákvæði laga nr. 6/2001 um skráningu og mat fasteigna hvað varðar fasteignamat og framkvæmd þess, ásamt ákvæðum reglugerðar nr. 406/1978 um fasteignaskráningu og fasteignamat með síðari breytingum. Markmið fasteignamats, með hliðsjón af framangreindri umfjöllun, er að meta virði fasteigna til peningaverðs. Þeir hlutar fasteignar sem ekki hafa sjálfstætt fjárhagslegt gildi eru því eðli málsins samkvæmt ekki sjálfstætt andlag fasteignamats.
104. Í kafla III. var fjallað um eignir sem undanþegnar eru fasteignamati samkvæmt ákvæði 26. gr. laga nr. 6/2001. Forsaga þess ákvæðis var rakin og fjallað um sambærileg ákvæði eldri laga. Eiga ákvæðin það sammerkt að þau sjónarmið sem lágu þeim að baki voru að óþarft þótti að leggja fasteignaskatta á fasteignir í eigu opinberra aðila. Að því er orkumannvirki varðar var undanþágu frá fasteignaskattsskyldu að finna í ýmsum sérlögum á sviði orkumála en undanþágurnar voru felldar brott með lögum nr. 65/2005 um breytingu á ýmsum lögum á orkusviði. Í athugasemdum með frumvarpi því sem varð að nefndum lögum er sérstaklega tekið fram að með frumvarpinu hafi ekki verið ætlunin að hrófla við þeim almennu reglum sem í gildi voru um fasteignaskatta og fasteignamat mannvirkja í eigu orkufyrirtækja. Það ræðst því sem fyrr af 3. tölul. 26. gr. laga nr. 6/2001, sem og eftir atvikum 6. tölul. 6. gr. reglugerðar nr. 406/1978, hvort einstök orkumannvirki skuli tekin til mats og þar með hvort orkufyrirtækjum ber að greiða af þeim fasteignaskatt. Þá getur það ráðist af túlkun á hugtakinu „rafveita“ í 3. tölul. 26. gr. laga nr. 6/2001 hvort orkumannvirki skuli tekin til mats.

105. Í kafla IV. var fjallað með almennum hætti um fasteignaskatt og undanþágur frá honum. Samkvæmt lögum nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga skal fasteignaskattur lagður á allar fasteignir sem metnar eru fasteignamati, fyrir utan þær eignir sem sérstaklega eru undanþegnar fasteignaskatti. Aðalmarkmið framangreindra laga er að tryggja að sveitarfélögin hafi tekjustofna sem á hverjum tíma séu í samræmi við þau lögbundnu verkefni sem sveitarfélögunum ber að sinna. Tilgangur fasteignaskatta er gjaldtaka fyrir veitta þjónustu sveitarfélaga til að standa straum af ýmsum kostnaði við uppbyggingu nauðsynlegra innviða. Engu að síður er það óumdeilt í tilviki fasteignaskatta að um skattheimtu er að ræða en ekki álagningu þjónustugjalda. Þá var í kaflanum rakið sögulegt yfirlit löggjafar um fasteignaskatt og undanþágur frá fasteignaskatti, ásamt því að farið var yfir ýmis sérlög er varða fasteignaskatt og dómaframkvæmd Hæstaréttar í því sambandi. Þá var í niðurlagi kaflans farið yfir stjórnskipuleg takmörk við beitingu skattlagningarvalds og að hverju þurfi að gæta í tengslum við skattlagningarheimildir og með hvaða hætti hafi reynt á álagningu fasteignaskatts í því sambandi.
106. Í V. kafla var sérstaklega fjallað um fasteignamat orkumannvirkja og fasteignaréttindi sem skilin hafa verið frá jörðum og tilheyra nú einstökum orkufyrirtækum og farið yfir hvaða eignir eru teknar til fasteignamats og hvaða matsaðferðum er beitt. Í tengslum við það var gerð grein fyrir fyrirliggjandi framkvæmd yfirfasteignamatsnefndar sem og dómaframkvæmd Hæstaréttar. Þau orkumannvirki sem að gildandi rétti lúta fasteignamati hjá Þjóðskrá Íslands eru hús sem reist eru yfir afl- og spennistöðvar, ásamt þeim lóðum sem þau standa á. Hið sama á við um fasteignaréttindi sem skilin hafa verið frá jörðum og tilheyra nú einstökum orkufyrirtækjum, s.s. jarðhita-hlunnindi, jarðhitaréttindi og vatnsréttindi. Þá var farið yfir helstu matsaðferðir sem Þjóðskrá Íslands byggir á við mat fasteigna og farið yfir þær matsaðferðir sem stuðst hefur verið við við mat orkumannvirkja. Hjá Þjóðskrá Íslands eru matsaðferðir fyrir þau orkumannvirki sem lúta fasteignamati sem og vatnsréttindi enn í mótun og því enn nokkuð óljóst hvaða aðferðum kemur til með að verða beitt við mat þeirra.



Skattkerfið í norska vatnsaflsiðnaðinum

Samantekt unnin fyrir Landsvirkjun

Mars 2013

Höfundur: Ketill Sigurjónsson

Efnisyfirlit:

Efnisyfirlit	2
Umfjöllunarefnið	4
Helstu niðurstöður	5
1. Yfirlit um skattlagninguna í norska vatnaflsiðnaðinum	7
1.1. Lagaramminn og sögulegur bakgrunnur	7
1.2. Skattarnir í hnotskurn	11
1.3. Skiptingin milli ríkisins, fylkja og sveitarfélaga	14
2. Tekjuskattur	16
2.1. Lagaheimildin og sjónarmiðin að baki tekjuskattinum	16
2.2. Hver fær tekjuskattinn?	16
2.3. Hvernig er tekjuskatturinn reiknaður út?	16
2.4. Hversu háum fjárhæðum skilar tekjuskatturinn	17
3. Grunnrentuskattur	18
3.1. Lagaheimildin og sjónarmiðin að baki grunnrentuskattinum	18
3.2. Hver fær grunnrentuskattinn?	20
3.3. Hvernig er grunnrentuskatturinn reiknaður út?	20
3.4. Hversu háum fjárhæðum skilar grunnrentuskatturinn	23
3.5. Hver yrði þýðing grunnrentuskatts á Íslandi	24
4. Náttúruauðlindaskattur	25
4.1. Lagaheimildin og sjónarmiðin að baki náttúruauðlindaskattinum	25
4.2. Hver fær náttúruauðlindaskattinn?	26
4.3. Hvernig er náttúruauðlindaskattur reiknaður út?	26
4.4. Hversu háum fjárhæðum skilar náttúruauðlindaskatturinn?	27
4.5. Hver yrði þýðing náttúruauðlindaskattsins á Íslandi?	27

5 Auðlegðarskattur	28
6. Eignarskattur	29
6.1. Lagaheimildin að baki eignarskattinum	29
6.2. Hver fær eignarskatt vegna vatnsaflsvirkjana?	29
6.3. Hvernig er eignarskatturinn reiknaður út?	30
6.4. Hversu háum fjárhæðum skilar eignarskatturinn?	31
6.5. Hvaða áhrif myndu sambærilegar reglur hafa á Íslandi?	31
7. Leyfisgjöld	32
7.1. Lagaheimildin og sjónarmiðin að baki leyfisgjöldum	32
7.2. Hver fær leyfisgjöldin?	33
7.3. Hvernig eru leyfisgjöldin reiknuð út og hversu miklu máli skipta þau?	33
7.4. Hver yrði þýðing leyfisgjalda á Íslandi?	34
8. Leyfistengd raforka	35
8.1. Lagaheimildin og sjónarmiðin að baki leyfistengdri raforku	35
8.2. Hver fær leyfistengda raforku?	36
8.3. Hvernig er verð á leyfistengdri raforku reiknað út?	36
8.4. Hversu mikil er leyfistengda raforkan?	37
8.5. Hver yrði þýðing leyfistengdrar raforku á Íslandi?	37
9. Myndi norska skattkerfið henta á Íslandi?	39
Um heimildir	40

Umfjöllunarefnið

Í þessari samantekt er gerð grein fyrir grundvallarþáttum og helstu einkennum þess skattkerfis sem norski vatnsaflsiðnaðurinn býr við. Umrætt skattkerfi er samsett af nokkrum mismunandi sköttum og fæstir þeirra eiga sér hliðstæður í íslenska skattkerfinu. Þessir skattar eru hér skýrðir og einnig er gerð grein fyrir öðrum gjöldum og kvöðum skattalegs eðlis sem gilda um norsku vatnsaflsfyrirtækin.

Umfjölluninni er ætlað að gefa glögga mynd af umræddu skattkerfi og hvernig þessi hluti norska skattkerfisins sker sig frá því íslenska. Hér eru aftur á móti ekki útskýrð einstök dæmi um skattgreiðslur tiltekinna vatnsaflsfyrirtækja, né eru hér útskýrðar til fulls ýmsar margbrotnar og flóknar reiknireglur sem um suma skattana gilda. Að þessu leyti er umfjöllunin almenns eðlis.

Byrjað er á stuttri kynningu á norska vatnsaflsiðnaðinum og síðan gefið almennt yfirlit um skattkefið (1. kafli). Að því búnu er fjallað nánar um hvern skatt fyrir sig (2.-8. kafli). Þar er greint frá helstu réttarheimildunum sem um skattana fjalla og útskýrt á hvaða sjónarmiðum þær byggja. Einnig er lýst hverjir eru viðtakendur viðkomandi skatta (og annarra gjalda og kvaða sem eru skattalegs eðlis) og vikið að því hversu mikilvægur hver skattur er hlutfallslega séð.

Loks er litið til þeirrar spurningar hvort og þá með hvaða hætti kynni að vera skynsamlegt að íslensk skattalöggjöf myndi í ríkara mæli byggja á svipuðum sjónarmiðum eins og sú norska (sjá 9. kafla). Í því efni er sérstaklega litið til þess hvort norska fyrirkomulagið gefi vísbendingar um áhugaverðar leiðir til að auka tekjur íslenskra sveitarfélaga af raforkuframleiðslunni hér á landi.

Helstu niðurstöður eru teknar saman á bls. 5-6.

Helstu niðurstöður

A. Sjö tegundir skatta sem endurspeгла nútímalegt samkeppniskerfi en byggja um leið á gömlum grunni:

Þeir skattar sem ná til vatnsaflsfyrirtækjanna í Noregi eru mun fjölbreytilegri en gerist á Íslandi. Auk tekjuskatts og eignarskatts koma hér til grunnrentuskattur, náttúruauðlindaskattur, auðlegðarskattur, leyfisgjöld og leyfistengd raforka. Skattkerfið á rætur að rekja allt að öld aftur í tímann, en mikilvægar breytingar voru gerðar á því í lok 20. aldar í tengslum við innleiðingu meira frjálsræðis og samkeppni á raforkumarkaðnum (þær breytingar tóku gildi í ársbyrjun 1997).

B. Almenn sátt um kerfið en þó einhver gagnrýni uppi:

Þessir sjö skattar eru af sumum gagnrýndir fyrir það að stuðla að óþarflega flóknu skattkerfi. Almennt virðist þó vera nokkuð breið samstaða um þetta skattkerfi í Noregi; bæði meðal almennings, stjórnámálamanna og starfsfólks í vatnsaflsiðnaðinum. Sá skattur sem helst virðist gagnrýndur er eignarskatturinn (sá ágreininur snýst einkum um það hvaða viðmiðanir eigi að gilda um hámark eignarskatts).

C. Rík samfélagsleg sjónarmið með áherslu á nærsamfélög virkjana:

Norska skattkerfið endurspeglar mjög það sjónarmið að þjóðin öll eigi að njóta vatnsaflsauðlindanna. Að auki einkennist norska skattkerfið af því að nærsamfélög virkjana (þ.e. sveitarfélög og fylki) eigi rétt á að njóta umtalsverða skattgreiðslna frá vatnsaflsiðnaðinum. T.d. njóta sveitarfélög (og í sumum tilvikum einnig fylki) náttúruauðlindaskatts, eignarskatts og leyfisgjalda. Þar að auki skiptir hér líka máli s.k. leyfistengd raforka, en tekjur (og hagnaður) af henni skipta sveitarfélögin (og fylkin) verulegu máli.

D. Norsk sveitarfélög og fylki fá í sinn hlut hátt í helming skattteknanna:

Norska skattkerfið leiðir til þess að hátt í helmingur af verðmæti allra skattgreiðslna og gjalda sem vatnsaflsiðnaðurinn greiðir rennur til nærsamfélaga virkjana, þ.e. til sveitarfélaga og fylkja. Rúmur helmingur skattgreiðslnanna rennur aftur á móti til ríkisins. Umrætt hlutfall er ekki fast; hlutfallið þarna getur verið

afar breytilegt frá ári til árs. Það hversu þetta hlutfall er breytilegt stafar einkum af því að skattar sem tengjast hagnaði vatnsaflsfyrirtækjanna renna fyrst og fremst til ríkisins. Upphæð þeirra skatta getur sveiflast mikið frá ári til árs, því hagnaður vatnsaflsfyrirtækjanna getur verið afar mismunandir eftir því hvort þurr eða vot ár eru í Noregi.

E. Norsku sveitarfélögin njóta skatttekna sem eru nokkuð stöðugar:

Norska skattkerfið er þannig úr garði gert að mest af þeim skatttekjum sem sveitarfélög og fylki eiga rétt á frá vatnsaflsfyrirtækjunum eru fremur stöðugar (sveiflast lítið þrátt fyrir að raforkuverð sveiflist verulega). Þetta eru því bæði verulegar og áreiðanlegar tekjur fyrir nærsamfélög virkjananna.

F. Hver virkjun getur skilað sköttum til margra sveitarfélga:

Um þá skatta og gjöld sem norsku vatnsaflsfyrirtækin greiða til sveitarfélaga gildir í flestum tilvikum sú regla, að það er ekki bara sveitarfélagið þar sem stöðvarhúsið er staðsett sem nýtur skattanna. Þess í stað er áherslan lögð á það að tryggja einnig öðrum sveitarfélögum skatttekjur af virkjuninni. Þá er ýmist litið til allra sveitarfélaga á vatnasvæði virkjunarinnar eða allra þeirra sveitarfélaga sem virkjunarmannvirkin ná til (þ.m.t. stíflur, miðlunarlón, jarðgöng o.s.frv.).

G. Norska skattkerfið gæti verið áhugavert fyrir íslensk sveitarfélög:

Ef sambærileg sjónarmið myndu gilda samkvæmt íslenska skatterfinu eins og er mælt fyrir um í norskum skattalögum myndu sveitarfélög hér á Íslandi njóta góðs af. Þau myndu t.a.m. fá tekjur af hverri framleiddri kWst (með upptöku náttúruauðlindaskatts). Þau myndu og eiga möguleika á nýjum tekjum (vegna leyfis-tengdrar raforku). Að auki myndu sambærilegar reglur eins og í Noregi skapa fleiri íslenskum sveitarfélögum aðgang að tekjum frá raforkufyrirtækjunum en nú er (norsku skattareglurnar miðast ekki í jafn ríkum mæli við staðsetningu stöðvarhúss og eru í sumum tilvikum tekjuskapandi fyrir öll sveitarfélög á vatnasvæði virkjunar). Þarna kann að vera að finna áhugaverðar fyrirmyndir og þá líklega einkum í náttúruauðlindaskattinum og leyfisgjöldunum.

1. Yfirlit um skattlagninguna í norska vatnaflsiðnaðinum

1.1 Lagaramminn og sögulegur bakgrunnur

Í upphafi er vert að nefna nokkrar staðreyndir um norska vatnsaflsiðnaðinn sem gott er að hafa í huga við lestur þessarar samantektar:

- a. Nálægt því öll raforka sem framleidd er í Noregi kemur frá vatnsaflsvirkjunum. Lítil hluti framleiðslunnar kemur frá öðrum orkugjöfum, en smáræði af raforku er framleitt er með vindrafstöðvum og gasrafstöðvum.
- b. Noregur er næst stærsti raforkuframleiðandi heims þegar tekið er tillit til stærðar þjóða, þ.e. fólksfjölda. Þarna er Ísland í efsta sæti, en á eftir Noregi koma Kanada, nokkur ríki við Persaflóann, Svíþjóð og Finnland. Ísland er líka í efsta sæti í slíkum samanburði þó svo eingöngu sé miðað við vatnsafl eða endurnýjanlega orku - og þá er Noregur í báðum tilvikum einnig í öðru sæti. Því má segja að bæði vatnsaflíð í Noregi og á Íslandi sé afar þýðingamikið.
- c. Raforkuverð í Noregi (heildsöluverð) er almennt talsvert herra en gerist hér á Íslandi, en framleiðslukostnaðurinn er oft svipaður. Fyrir vikið er hagnaður norsku vatnsaflsfyrirtækjanna af hverri framleiddri kWst mun meiri en hjá raforkufyrirtækjum á Íslandi.
- d. Eiginfjárlutfallið hjá raforkufyrirtækjum í Noregi er almennt miklu herra en á Íslandi. Þar skiptir hátt raforkuverð í Noregi verulegu máli, en einnig ber að hafa í huga að mjög margar norsku vatnsaflsvirkjananna eru talsvert eldri en þær íslensku og því margar þeirra að fullu eða nálægt því afskrifaðar.
- e. Um 90% af allri raforkuframleiðslu vatnsaflsfyrirtækjanna í Noregi á sér stað hjá fyrirtækjum sem eru alfarið í eigu opinberra aðila (þ.e. í eigu norska ríkisins, fylkja og/eða sveitarfélaga). Þar er hlutafélagaformið afar algengt (en sjaldnast um að ræða almenningshlutafélög, þ.e. fæst fyrirtækjanna eru skráð á markaði). Stærsta raforkufyrirtækið í Noregi er ríkisfyrirtækið Statkraft.
- f. Hlutdeild Statkraft í raforkuframleiðslunni í Noregi er u.þ.b. 30%. Statkraft á hlut í nokkrum öðrum stórum raforkufyrirtækjum og umrædd hlutfallstala er breytileg eftir því hvort t.d. er miðað við öll fyrirtæki sem Statkraft á hlut í eða

hvort einungis er miðað við þau fyrirtæki sem Statkraft á meirihluta í.

- g. Í Noregi er mjög virkur markaður með raforku og verðmyndunin er síbreytileg. Norsku raforkufyrirtækin eru aðilar að raforkukauphöllinni NordPool Spot. Verðmyndun á raforku í Noregi er því ólík því sem gerist á Íslandi.

Þó svo áhugavert gæti verið að fjalla hér nánar um þessi atriði sem að framan greinir, svo sem með því að setja fram ítarlegri tölfræði um sum eða öll þessi atriði, verður það ekki gert hér. Umfjöllunarefnið hér takmarkast við skattkerfið.

Norsku vatnsaflsfyrirtækin greiða margvíslega skatta. Sumir þeirra eru tengdir hagnaði og margir eru beintengdir við sjálfa raforkuframleiðsluna. Einhverjum þessara norsku skatta svipar til þeirra skatta sem íslensk raforkufyrirtæki greiða. Norsku vatnsaflsfyrirtækin greiða einnig ýmsa aðra skatta sem greina norska skattkerfið talsvert frá því sem gerist hér á landi.

Skattarnir sem lagðir eru á norsku vatnsaflsfyrirtækin renna að verulegu leyti til ríkisins. En fylki og þó einkum sveitarfélög fá og til sín umtalsverðan hluta af þessum sköttum. Hvert hlutfallið er þarna á milli er breytilegt frá ári til árs og ræðst mjög af því hvert meðalverð á raforku er yfir árið. Þetta er nánar útskýrt í umfjöllun um tekjuskatt vatnsaflsfyrirtækjanna, sbr. 2. kafli.

Helsta réttarheimildin um skatt á norska vatnsaflsiðnaðinn eru skattalögin nr. 14/1999; *lov om skatt av formue og inntekt* eða *Skatteloven* eins og þau eru oft nefnd.¹ Þar er í 18. kafla sérstaklega fjallað um skatta á raforkuvinnslu (eins og íslensk lög eru jafnan uppsett myndi þarna fremur vera talað um 18. grein fremur en kafla).²

Önnur mikilvæg lögjöf sem kveður á um heimild til skattlagningar vegna raforkuframleiðslu vatnsaflsvirkjana eru *lov om erverv av vannfall, bergverk og annen fast eiendom* (sem jafnan eru nend *Industrikonsesjonsloven*) nr. 16/1917³ (sjá 2. gr. laganna), sbr. einnig *lov om vasdragsreguleringer* (sem jafnan eru nefnd *Vassdragsreguleringsloven*)

¹ Skattalögin má nálgast á norska lagavefnum (www.lovdato.no/all/nl-19990326-014.html).

² Umræddur 18. kafli norsku skattalaganna nr. 14/1999 ber yfirskriftina *Særregler ved skattlegging av kraftforetak*.

³ *Industrikonsesjonsloven* má sjá á norska löggjafarvefnum (www.lovdato.no/all/hl-19171214-016.html).

nr. 17/1917⁴ (sjá 11. gr. laganna). Um vatnsréttindi almennt og meðferð þeirra segir í norsku vatnalögunum; *lov om vassdrag og grunnvann* (sem almennt eru nefnd *Vannressursloven*).⁵

Sá lagarammi sem fjallar um skatta á norska vatnsaflsiðnaðinn er því bæði gamall og nýr. Lögin frá 1917 eru reyndar ekki að öllu leyti eins gömul og ártalið gefur til kynna, því á þeim hafa verið gerðar ýmsar breytingar í gegnum tíðina. Engu að síður er sá grunnur sem mótaður var í upphafi um útteilingu þeirra verðmæta sem vatnsaflsiðnaðurinn skapar enn að verulegu leyti í fullu gildi. Ýmis atriði eða sjónarmið í norska skattkerfinu eru sem sagt u.þ.b. aldar gömul.

Síðari tíma breytingar lúta einkum að því að skattleggja sérstaklega þann mikla hagnað sem fór að verða til í norska vatnsaflsiðnaðinum undir lok 20. aldar, þegar raforkuverð í Noregi tók að hækka umtalsvert. Þær hækkarnir komu m.a. til vegna þess hversu álagið á raforkukerfið var orðið mikið (lítið um afgangsortu, þ.a. truflanir, bilanir og þurrkar gátu valdið óviðunandi raforkuskorti). Þetta olli stundum verulegum verðsveiflum á norska raforkumarkaðnum, sem á þessum tíma var orðinn samkeppnismarkaður (rétt eins og síðar varð á Íslandi).

Fyrstu skrefin að nútímalegum samkeppnismarkaði í norska raforkugeiranum höfðu verið tekin árið 1991. Á næstu árum voru byggðar upp auknar raforkutengingar við nágrannalöndin (einkum Svíþjóð) og smám saman varð Noregur hluti af stærri norrænum raforkumarkaði. Þetta dró úr áhættunni á raforkuskorti í landinu og dró úr verðsveiflum (afhendingaröryggi jókst).

Teningarnar við nágrannalöndin urðu þó líka til þess að raforkuverðið tók smám saman að hækka. Nágrannalöndin byggðu raforkuframleiðslu sína talsvert á mun dýrari orkugjöfum (kjarnorku, kolaorku og vindorku). Kostnaður við raforkuframleiðslu norsku vatnsaflsvirkjananna er mun lægri, en með tengingunum urðu það að verulegu leyti dönsk kolaorkuver sem sköpuðu grunnverðið á norræna raforkumarkaðnum.

⁴ *Vassdragsreguleringsloven* má sjá á norska löggjafarvefnum (www.lovdato.no/all/hl-19171214-017.html).

⁵ *Vannressursloven* má sjá á norska löggjafarvefnum (www.lovdato.no/all/hl-20001124-082.html#26).

Samhliða auknu frelsi á norska raforkumarkaðnum á 10. áratugnum voru gerðar umtalsverðar breytingar á skattkerfinu þar í landi. Þær miðuðu m.a. að því að skattleggja þann mikla hagnað sem farinn var að myndast hjá norsku vatnsaflsfyrirtækjunum vegna hækkandi raforkuverðs.

Ákveðið var að leggja aukaskatt (s.k. grunnrentuskatt) til að hið opinbera fengi það sem var talin eðlileg hlutdeild í þeim umframhagnaði eða grunnrentu sem vatnsaflsauðlindin var farin að skapa. Að auki var þarna haft í huga að raforkuverð myndi sennilega (a.m.k. mögulega) halda áfram að hækka í fyrirsjáanlegri framtíð og eðlilegt væri að tryggja að umtalsverður hluti af þeim hagnaði rynni til hins opinbera í formi skatta. Þannig mætti að auki bæði jafna arðsemi í raforkugeiranum og gæta jafnræðis gagnvart öðrum atvinnugreinum.

Jafnframt var nú farið að huga betur að því að breytingar á norska skattkerfinu myndu tryggja sveitarfélögum og fylkjum sanngjarnar og stöðugar tekjur af vatnsaflsiðnaðinum. Svo skyldi búið svo um hnútana að áhættan af umtalsverðum sveiflum í skatttekjum yrði fyrst og fremst á herðum ríkisins, en skyldi sem minnst hvíla á sveitarfélögum og fylkjum. Þessar nýju skattareglur tóku gildi í ársbyrjun 1997.

Þó svo stór hluti af norsku skattareglunum sem gilda um vatnsaflsiðnaðinn séu nýlegar, þá einkennast þær, sem fyrr segir, talsvert af nokkur grunnsjónarmiðum sem eiga sér sterkar sögulegar rætur í Noregi.⁶ Allt frá því Norðmenn byrjuðu að nýta vatnsafl til raforkuframleiðslu, fyrir meira en hundrað árum, hefur verið lögð mikil áhersla á það í Noregi að þjóðin sem heild eigi rétt á að njóta vatnsaflsauðlindarinnar (hafa ber í huga skipan eignaréttar á fasteignum og landi er svipuð í Noregi eins og á Íslandi).

Þetta sjónarmið kemur t.a.m. skýrt fram í þeirri reglu að einkaaðilar hafa þurft að sæta því að til að mega nýta vatnsafl í Noregi til raforkuframleiðslu hafa þeir þurft að skuldbinda sig til að afhenda virkjunina til norska ríkisins að ákveðnum tíma liðnum. Þetta skilyrði er nefnt reglan um „hjemfall“. Hún á við um flestar stærri vatnsaflsvirkjanir sem reistar hafa verið í Noregi með aðkomu einkaaðila.

⁶ Sjá t.d. umfjöllun á vef norska olíu- og orkumálaráðuneytisins: www.regjeringen.no/nb/dep/oed/dok/NOU-er/2012/nou-2012-9/7/5.html?id=675480

Umrædd samfélagsleg sjónarmið koma víða fram í þeirri löggjöf sem fjallar um skattlagningu norska vatnsaflsiðnaðarins. Einnig er áberandi að umrædd löggjöf miðar mjög að því að sérstakt tillit sé tekið til nærsamfélaga virkjananna og þess gætt að þau samfélög njóti sérstaklega skatttekna frá vatnsaflsiðnaðinum. Þetta á við um bæði sveitarfélög og fylki (hvert fylki nær venjulega yfir nokkur sveitarfélög; fylkin eru millistjórnsýslustig sem ekki er til staðar á Íslandi). Norska skattkerfið gengur því að miklu leyti út á það að ávinningnum af vatnsaflsauðlindunum sé skipt með sanngjörnum hætti milli eigenda virkjunar (sem oft eru opinberir aðilar), ríkisins og nærsamfélaga virkjunarinnar og þeirra vatnasvæða sem virkjunin nýtur góðs af.

1.2 Skattarnir í hnotskurn

Vatnsaflsfyrirtækin í Noregi greiða sjö mismunandi skatta (þ.m.t. gjöld og kvaðir sem eru skattalegs eðlis). Að auki má nefna ýmsa aðra skatta sem snerta raforkugeirann, sem þó leggjast fyrst og fremst á neytendur (þ.e. raforkunotendur). Þessar sjö tegundir skatta, ásamt öðrum sköttum sem snerta norska raforkugeirann, eru eftirfarandi:

1. Tekjuskattur rennur til ríkisins.

Sérstaklega er fjallað um tekjuskattinn hér á eftir í 2. kafla. Þetta er hinn almenni skattur á hagnað fyrirtækja. Í Noregi nemur skatturinn nú 28% af hagnaðinum. Hann leggst bæði á hagnað vatnsaflsfyrirtækja í einkaeigu og í opinberri eigu. Norski tekjuskatturinn hlýtir nokkuð svipuðum reglum eins og íslenski tekjuskatturinn, sem núorðið leggst á hagnað raforkuframleiðslufyrirtækja á Íslandi.

2. Grunnrentuskattur rennur til ríkisins.

Fjallað er um grunnrentuskattinn í 3. kafla. Þessi skattur felst í því að skattleggja sérstaklega mikinn hagnað sem getur myndast við nýtingu á takmarkaðri náttúruauðlind. Í því sambandi er talað um umframhagnað, auðlindarentu eða grunnrentu (sbr. norska hugtakið *grunnrente*). Grunnrentuskatturinn nemur nú 30% af umræddum umframhagnaði, en reikniaðferðin er nánar útlistuð í norsku skattalögunum. Sambærilegur skattur er ekki fyrir hendi hér á landi gagnvart íslenskum raforkuframleiðslufyrirtækjum. Væri hann fyrir hendi er þó ólíklegt að hann myndi skila ríkis-

sjóði umtalsverðum tekjum að svo stöddu, sökum þess að raforkuverð hér er lágt og arðsemin fremur lítil í þessum iðnaði hér.⁷ Það myndi breytast ef raforkuverð myndi hækka, en til að svo verði þarf eftirspurn eftir íslenskri raforku að aukast verulega.

3. **Náttúruauðlindaskattur** rennur til sveitarfélaga og fylkja.

Um náttúruauðlindaskattinn er fjallað nánar í 4. kafla. Náttúruauðlindaskatturinn reiknast sem ákveðið gjald sem vatnsaflsfyrirtæki skulu greiða til nærsamfélaga virkjunarinnar vegna raforkuframleiðslunnar (fast gjald pr. framleidda kWst). Um 85% náttúruauðlindaskattsins rennur til sveitarfélaga og um 15% til fylkja. Skatturinn rennur vel að merkja ekki eingöngu til þeirra sveitarfélaga og fylkja þar sem stöðvarhúsið er staðsett, heldur gagnast hann einnig öðrum sveitarfélögum og fylkjum á vatna- og áhrifasvæði virkjunarinnar. Skattur af þessu tagi er ekki hér á landi.

4. **Auðlegðarskattur** rennur til ríkisins.

Fjallað er stuttlega um auðlegðarskattinn í 5. kafla. Þetta er skattur sem lagður er á tiltekina eign umfram skuldir og getur skattprósentan hæst orðið 1,1%. Skatturinn er ekki lagður á hlutafélög, en dæmi eru um norsk vatnsaflsfyrirtæki sem þurfa að greiða þennan skatt. Skatturinn hefur ekki mikla þýðingu sem hlutfall af öllum skattgreiðslum vatnsaflsfyrirtækjanna.

5. **Eignarskattur** rennur til sveitarfélaga.

Fjallað er um skattinn í 6. kafla. Hann reiknast af hverri virkjun. Með virkjun er skv. norsku skattalögunum ekki aðeins átt við stöðvarhús, heldur einnig stíflur, jarðgöng og önnur mannvirki sem eru hluti af virkjuninni (þessi eignarskattur sker sig því frá fasteignaskattinum á Íslandi). Norski eignarskatturinn nemur hlutfalli af raunvirði virkjunarinnar og má þar miða við allt að 0,7%. Skatturinn takmarkast af frádráttarreglum og ákveðnu þaki og gólfi. Eignarskatturinn rennur til sveitarfélagsins / sveitarfélaganna þar sem virkjun og mannvirki henni tengd eru staðsett, skv. nánari reiknireglum þar um. Þessi skattur er ekki til í sömu mynd hér á

⁷ Sbr. skýrsla sem höfundur vann ásamt Arnari Bjarnasyni fyrir Landsvirkjun 2010: *Orkuauðlindir og arðsemi - fyrirkomulag Norðmanna*.

landi (sbr. þó fasteignaskatturinn sem rennur til íslenskra sveitarfélaga), enda hefur skattlagning gagnvart orkumannvirkjum hér verið með nokkuð ólíkum hætti en í Noregi. Ef íslensku reglurnar þarna um væru líkari þeim norsku myndu mun fleiri sveitarfélög hér njóta skatta af verðmætum sem felast í virkjunum.

6. **Leyfisgjöld** renna að mestu leyti til sveitarfélaga en einnig til ríkisins og lagaheimildin leyfir líka að hluti leyfisgjalda renni til fylkja. Fjallað er um leyfisgjöldin í 7. kafla. Þetta gjald reiknast af hverri virkjun fyrir sig og miðaðst við það hversu mikla raforku virkjunin getur framleitt fræðilega séð. Leyfisgjaldið skiptist á milli allra sveitarfélaga á því vatnasvæði sem virkjunin nýtir. Gjaldið rennur í sérstakan sjóð sem ætlað er að styðja við atvinnuuppbyggingu á svæðinu. Ekki eru gjöld af þessu tagi hér á landi.

7. **Leyfistengd raforka** rennur til sveitarfélaga og fylkja.

Fjallað er um leyfistengda raforku í 8. kafla. Heimilt er að setja það skilyrði í virkjunarleyfi vatnsaflsvirkjunar, að eigandi virkjunarinnar skili allt að 10% raforkunnar sem hún framleiðir til nærsamfélagsins á verði sem nemur kostnaðarverði við að framleiða raforkuna. Reglum um hvernig þetta kostnaðarverð er reiknað út er nánar lýst í lögum (sbr. 8. kafli hér á eftir). Það er sveitarfélagið/sveitarfélögin á svæðinu sem á/eiga rétt á að fá leyfistengdu raforkuna (þ.e. sveitarfélögin sem liggja að því vatnsfalli sem virkjunin nýtir). Sé heimildin ekki fullnýtt (10%) má /mega viðkomandi fylki á sama svæði nýta sér afganginn uns 10% markinu er náð. Einnig er fyrir hendi lagaheimild til að setja skilyrði í virkjunarleyfi um að ríkið fái allt að 5% raforkunnar á kostnaðarverði, en þeirri heimild hefur nær aldrei verið beitt. Sambærilegar reglur um leyfistengda raforku eru ekki fyrir hendi hér á landi.

8. **Aðrir skattar :**

Ýmisr aðrir skattar tengjast norska vatnsaflsiðnaðinum, en þar er um að ræða skatta sem vatnsaflsfyrirtækin bera ekki heldur neytendur, þ.e. kaupendur raforkunnar. Dæmi um slíka skatta eru virðisaukaskattur og umhverfisskattur. Þessir skattar hafa talsverð áhrif á endanlegt verð raforku í

Noregi. En sökum þess að þeir snerta ekki vatnsaflsfyrirtækin með beinum hætti verður ekki fjallað nánar um þessa skatta hér.

1.3 Skiptingin milli ríkisins, fylkja og sveitarfélaga

Sem fyrr segir renna skattgreiðslur frá norska vatnsaflsiðnaðinum bæði til ríkisins, sveitarfélaga og fylkja. Hlutfallið þarna á milli er ekki fast, heldur talsvert breytilegt og þá einkum vegna þess að raforkuverð í Noregi getur sveiflast umtalsvert.

Eftir því sem raforkuverðið í Noregi er herra verður hagnaður raforkufyrirtækjanna þar almennt meiri og það hefur jákvæð áhrif á fjárhæðina sem tekjuskatturinn skilar ríkinu. Á sama hátt dragast skatttekjur ríkisins af vatnsaflsiðnaðinum saman ef raforkuverð er lágt. Skattkerfið er aftur á móti þannig úr garði gert að verðsveiflur hafa fremur lítil áhrif á skatttekjur sveitarfélaganna og fylkjanna. Fyrirkomulaginu er sem sagt ætlað að tryggja visst jafnvægi í tekjum þeirra. Þetta jafnvægi er meðal þess sem sjá má í töflunni á næstu síðu, en hún sýnir skatttekjurnar á árunum 2005-2009.

Eins og sjá má af þeirri töflu njóta sveitarfélögin stundum álíka mikilla skatttekna frá vatnsaflsiðnaðinum eins og ríkið. Þetta sveiflast að vísu nokkuð frá ári til árs. En skattkerfið er þannig úr garði gert að vatnsaflsiðnaðurinn skilar sveitarfélögum gjarnan nálægt helmingi allra þeirra skatttekna sem hið opinbera í Noregi fær frá vatnsaflsiðnaðinum.

Nefna má að Noregi eru skipt í alls níttján fylki (*fylke* eða *fylkeskommuner*) og á fimmta hundrað sveitarfélög (*kommuner*). Sveitarfélögunum hefur farið fækkandi (vegna sameininga), en þau eru í dag 428 talsins. Hvert fylki tekur almennt yfir landsvæði sem samanstendur af nokkrum eða jafnvel mörgum sveitarfélögum. Fylkið Oslo er þó einungis eitt sveitarfélag. Sérstök skipan gildir svo um Svalbarða og Jan Mayen, sem hvorki teljast fylki né sveitarfélög.

Þau sveitarfélög og fylki sem njóta skattgreiðslna frá vatnsaflsfyrirtækjunum eru ekki aðeins þau sveitarfélög og fylki þar sem vatnsaflsvirkjanir eru staðsettar. Norsku skattreglurnar eru þannig úr garði gerðar að vatnsaflsfyrirtækin greiða tiltekna skatta til allra sveitarfélaga og fylkja sem eru á áhrifasvæði umræddrar virkjunar. Þau sveitarfélög sem hafa virkjanir innan sinnar lögsögu njóta mestu skattgreiðslanna og þau sveitarfélög sem

hafa stöðvarhúsin innan sinnar lögsögu njóta hæsta hlutfallsins. Að auki er öðrum sveitarfélögum á vatnasvæði virkjunarinnar líka tryggðar ákveðnar tekjur vegna viðkomandi virkjunar.

Tafla: Skatttekjur af norska vatnsaflsiðnaðinum 2005-2009:

	2005	2006	2007	2008	2009
Tekjuskattur (ríki)	3.424	5.823	4.325	5.000	3.204
Grunnrentuskattur (ríki)	2.234	3.757	2.635	5.623	4.531
Skattafrádráttur	-1.706	-1.314	-1.127	-2.809	-1.573
Náttúruauðlindaskattur	1.551	1.551	1.499	1.557	1.551
- þar af til sveitarfélaga	1.312	1.312	1.268	1.317	1.312
- þar af til fylkja	239	239	231	240	239
Auðlegðarskattur (ríki)	2	5	3	3	8
Eignarskattur (sveitarfélög)	1.700	1.900	1.950	2.030	2.030
Leyfisgjöld	640	642	646	661	691
- þar af til ríkisins	125	125	126	133	134
- þar af til sveitarfélaga	515	517	520	528	557
Leyfistengd raforka (verðmæti)	1.220	2.590	1.150	2.330	1.780
- þar af til sveitarfélaga	800	1.710	760	1.540	1.170
- þar af til fylkja	420	880	390	790	610
Samtals	9.065	14.954	11.081	14.395	12.222
- samtals til ríkis (eftir frádrátt)	4.079	8.396	5.962	7.950	6.304
- samtals til fylkja	659	1.119	621	1.030	849
- samtals til sveitarfélaga	4.327	5.439	4.498	5.415	5.069
Samtals sem hlutfall					
- til ríkis	45%	56%	54%	55%	52%
- til fylkja	7%	8%	6%	7%	7%
- til sveitarfélaga	48%	36%	40%	38%	41%

ATH: Ofangreindar tölur eru í milljónum NOK og byggjast á upplýsingum höfundar frá norska fjármálaráðuneytinu. Tekjuskatturinn er vegna allra tekna raforkufyrirtækjanna og þ.á m. er ekki aðeins raforkuframleiðsla heldur t.d. líka tekjur af dreifingu. Tölurnar vegna tekjuskatts sýna skattinn áður en til sérstaks frádráttar kemur, sem er aðallega vegna reglna um náttúruauðlindaskatt, sbr. nánari skýringar í 4. kafla. Við gerð þessarar töflu lágu enn ekki fyrir staðfestar tölur vegna áranna 2010-2012.

2. Tekjuskattur

Á norsku nefnist tekjuskatturinn *inntektsskatt*. Raforkuframleiðendur í Noregi greiða venjubundinn *tekjuskatt* af hagnaði sínum rétt eins og önnur fyrirtæki. Skattprósentan þar er nú 28%. Tekjuskatturinn rennur til ríkisins.

2.1. Lagaheimildin og sjónarmiðin að baki tekjuskattinum

Um tekjuskattinn segir í 10. kafla norsku slattalaganna. Þau nefnast *lov om skatt af formue og inntekt* en eru í daglegu tali nefnd *Skatteloven*.⁸ Í Noregi er ríkjandi það sjónarmið að öll fyrirtæki skuli greiða sama hlutfall af hagnaði sínum sem tekjuskatt. Þetta á m.a. við um vatnsaflsfyrirtæki og gildir þá einu hvort þau eru í opinberri eigu eða einkaeigu.

2.2. Hver fær tekjuskattinn?

Tekjuskatturinn rennur alfarið til norska ríkisins. Á tímabili kvað norsk löggjöf á um að hluti tekjuskatts vegna vatnsaflsfyrirtækja skyldi renna til þeirra sveitarfélaga þar sem virkjanir eru. En sveiflur í raforkuverði og þar með sveiflur á skattstofninum þóttu gera skattinn óhentugan tekjustofn fyrir sveitarfélög. Því var gerð sú breyting fyrir fáeinum árum að tekjuskatturinn rennur nú eingöngu til ríkisins (frá og með skattárinu 2009).

Þar með urðu sveitarfélögin þó ekki af tekjum, því samhliða var ákveðið að þeir sem reka vatnsaflsvirkjanir skulu greiða nýjan skatt til sveitarfélaga; náttúruauðlindaskatt. Þeim skatti er lýst í 4. kafla. Náttúruauðlindaskatturinn breytti ekki miklu um heildarskattgreiðslur vatnsaflsfyrirtækjanna, því þann skatt má draga frá tekjuskatti. Náttúruauðlindaskatturinn lækkar því þann tekjuskatt sem fyrirtækin myndu ella þurfa að greiða.

2.3. Hvernig er tekjuskatturinn reiknaður?

Tekjuskatturinn er kunnuglegur skattur; stofn hans er myndaður af tekjum viðkomandi fyrirtækis með nokkuð sambærilegum hætti og gildir um íslenskan tekjuskatt. Til frádráttar kemur rekstrakostnaður, fjármagnskostnaður, eignarskattur, leyfisgjöld og afskriftir.

⁸ Lögin má sjá á norska löggjafarvefnum (www.lovdato.no/all/hl-19990326-014.html).

Almennar norskar reglur um afskriftir gilda að verulegu leyti um vatnsaflsiðnaðinn, en ekki að öllu leyti. Sérstakar afskriftarreglur gilda t.d. um vélbúnað þessara fyrirtækja, hverfla, jarðgöng og stíflur. Þær reglur styðjast við það sjónarmið að sökum þess að ýmis búnaður í vatnsaflsvirkjunum endist mun lengur en almennt gerist í atvinnustarfsemi sé eðlilegt að þar sé afskriftartíminn í vissum tilvikum lengri en almennt gerist.

Í þeim tilvikum sem um er að ræða virkjanir sem eru háðar svonefndri *hjemfall-reglu* er heimilt að miða afskriftartímann við þann afnotatíma sem viðkomandi fyrirtæki hefur til að nýta vatnsfallið.⁹ Sá tími er breytilegur (oft 60 ár). Hver svo sem tíminn þar er í einstökum tilvikum, þá gildir sú viðmiðun að afskrifa skal viðkomandi eignir línulega og prósentan er miðuð við að eignirnar séu að fullu afskrifaðar á sama tíma og afnotatíminn rennur út. Vatnsréttindi í eigu vatnsaflsfyrirtækisins má ekki afskrifa.

2.4. Hversu háum fjárhæðum skilar tekjuskatturinn?

Upphæð þess tekjuskatts sem norski vatnsaflsiðnaðurinn skilar getur verið afar breytileg frá einu ári til annars vegna sveiflna á raforkuverði. Í þurrum árum er raforkuverðið í Noregi almennt miklu hærra en í votum árum og þá verður hagnaður raforkufyrirtækjanna jafnan meiri en í votum árum.

Sé litið til nokkurra ára tímabils má sjá að þarna getur munað allt að helmingi; sum ár hefur tekjuskatturinn verið nálægt 3 milljörðum NOK en önnur ár nálægt 6 milljörðum NOK. Hafa ber í huga að norsku vatnsaflsfyrirtækin fá almennt talsvert hærra verð fyrir raforkuna en gerist hér á Íslandi. Algengt er að raforkuverð í heildsölu í Noregi sé a.m.k. þrefalt hærra en á Íslandi.

Sökum þess hversu fjárhæðin sem tekjuskatturinn skilar sveiflast mikið er t.a.m. ekki unnt að segja með nákvæmni hversu hátt hlutfall hann er af öllum skattgreiðslum norska vatnsaflsiðnaðarins. En þegar litið er nokkur ár aftur í tímann má sem þumalfingurreglu miða við að tekjuskatturinn nemi oft 25-40% af skattgreiðslum þessa iðnaðar.

⁹ Norska hjemfall-reglan felst í því að virkjanaleyfi sé bundið því skilyrði að eftir tiltekinn árafjöldi skuli viðkomandi virkjun afhent ríkinu endurgjaldslaust til eignar ásamt þeim vatnsréttindum sem virkjunin nýtir. Lengst af hafa flest slik skilyrði kveðið á um 60 ára afnotatíma.

3. Grunnrentuskattur

Hugtakið grunnrentuskattur er þýðing á skatti sem á norsku kallast *grunnrenteskatt*. Grunnrentuskatturinn er aukaskattur sem talið er eðlilegt að leggja á norsku raforkufyrirtækin vegna hins mikla hagnaðar sem myndast í rekstri margra (flestra) af norsku vatnsaflsvirkjununum. Grunnrentuskattur er reiknaður af hverri virkjun fyrir sig. Skattinum var komið á með lagabreytingu sem tók gildi árið 1997. Skattur af þessu tagi hefur ekki verið til staðar í íslenskri löggjöf.¹⁰

3.1. Lagaheimildin og sjónarmiðin að baki grunnrentuskattinum

Um grunnrentuskattinn segir í 3.mgr. 18. kafla. norsku skattalaganna nr. 14/1999.¹¹ Þessari skattlagningu er, sem fyrr segir, beitt um hverja vatnsaflsvirkjun fyrir sig. Skatturinn á við um allar virkjanir sem eru 1.500 kVa (samsvarar 1.200 kW eða 1,2 MW) eða stærri (grunnrentuskattur er ekki reiknaður vegna minni virkjana).

Að baki grunnrentuskattinum liggja sjónarmið um að skattleggja beri sérstaklega þann mikla hagnað sem getur orðið til við nýtingu á takmörkuðum náttúruauðlindum.¹² Í þessu sambandi er stundum talað um umframarið eða auðlindarentu, en hér er notast við beina þýðingu á norska hugtakinu og því talað um *grunnrentu*.

Nánar tiltekið, þá þykir eðlilegt að norska þjóðin öll njóti hinna miklu tekna af þeirri náttúruauðlind sem vatnsaflíð er. Enda sé það forsenda þeirra tekna sem myndast í vatnsaflsiðnaðinum að vatn fellur víðsvegar um landið og þá ekki síst ofan af norsku hálendis-svæðunum. Þau svæði eru í mörgum tilvikum ekki háð hefðbundnum einkaeignarétti (eru mörg hver skilgreind sem eign konungs).

¹⁰ Í íslenskum lögum nr. 109/2011 um skattlagningu á kolvetnisvinnslu og lögum nr. 74/2012 um veiðigjöld er að finna sjónarmið sem minna á norsku reglurnar um grunnrentuskatt, en engin slík ákvæði gilda gagvart íslenskum raforkufyrirtækjum.

¹¹ Lögin má sjá á norska löggjafarvefnum (www.lovdata.no/all/hl-19990326-014.html).

¹² Sjá má umfjöllun fjárlaganefndar norska Stórþingsins um skattinn á vef Stórþingsins (www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Odelstinget/1995-1996/inno-199596-062/6/.) Á vef norska fjármálaráðuneytisins er einnig fjallað um sjónarmiðin að baki skattlagningunni: „Målet med både energiloven og skattereformen har vært å sikre en samfunnsøkonomisk god forvaltning av vannkraftressursene“ (www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/bedriftsbeskatning/kraftverksbeskatning.html?id=449525).

Grunnrentuskatturinn miðast og við það sjónarmið að til lengri tíma litið skuli arðsemi í vatnsaflsiðnaðinum vera nokkurn veginn sú sama og gengur og gerist á öðrum sviðum norska efnahagslífsins. Mikilvægt sé að skattleggja umframariðinn til að þarna ríki eðlilegt jafnvægi.

Á þeim tíma sem grunnrentuskatturinn var tekinn upp í Noregi árið 1997 var mjög stór hluti allra norskra vatnsaflsvirkjana að skila góðum hagnaði. Fyrirséð var að sá hagnaður gæti vaxið hratt og hann orðið langt umfram það sem venjulega gerist miðað við sambærilega fjárfestingu og vinnu. Þess vegna m.a. var álitnið réttlátt að leggja sérstakan skatt á umræddan umframhagnað fyrirtækjanna.

Þegar grunnrentuskatturinn var tekinn upp voru nokkur ár liðin frá gildistöku nýju orkulaganna í Noregi, sem innleiddu samkeppni á norska aforkumarkaðnum.¹³ Einnig voru smám saman að byggjast upp aukin kauphallarviðskipti með raforku. Ákvörðunin um innleiðingu grunnrentuskattsins var í reynd einn þáttur í miklum skipulagsbreytingum á norska raforkumarkaðnum.

Sjónarmiðin að baki grunnrentuskattinum í norska vatnsaflsiðnaðinum eru að ýmsu leyti sambærileg við þau sem liggja að baki hárri skattlagningu í olíuðnaðinum í Noregi og víðar um heim. Þ.e. að skattleggja þann óvenjumikla hagnað sem getur orðið til í þeim atvinnugreinum sem byggja á nýtingu náttúruauðlindar. Án grunnrentuskatts myndi arðsemi í norska vatnsaflsiðnaðinum verða langtum meiri en gerist í flestum öðrum atvinnugreinum. Það er einnig athyglisvert að eftir tilkomu grunnrentuskattsins er heildarskattprósentan í norska vatnsaflsiðnaðinum mjög svipuð eins og í olíuðnaðinum.

Grunnrentuskattur miðast, sem fyrr segir, við hverja einstaka vatnsaflsvirkjun. Hann er því óháður þeim rekstri raforkufyrirtækja sem felst í öðru en raforkuframleiðslu. Af þeim sökum getur skattstofn grunnrentuskatts verið allt annar en skattstofn almenns tekjuskatts.

¹³ Norsku okulögin nr. 50/1990 nefnast *lov om produksjon, omforming, overføring, omsetning, fordeling og bruk av energi* eða *Energiloven*. Þau má nálgast á norska löggjafavefnum: www.lovdato.no/all/hl-19900629-050.html

3.2. Hver fær grunnrentuskattinn?

Grunnrentuskatturinn rennur allur til ríkisins. Vert að hafa í huga í þessu sambandi að samhliða því að norska Stórþingið koma grunnrentuskattinum á var ákveðið að taka upp nýjan skatt sem nefnist náttúruauðlindaskattur (sjá nánar umfjöllun í 4. kafla) og einnig voru þá gerðar ákveðnar breytingar á reglum um tekjuskatt (hætt var að láta hluta tekjuskatts renna til sveitarfélaga og fylkja). Það er því visst samspil á milli þessara þriggja skatta og stundum er sagt að náttúruauðlindaskattur sé sá hluti tekjuskatts eða sá hluti grunnrentuskatts sem rennur til sveitarfélaga og fylkja. Það er engu að síður svo að bæði allur grunnrentuskatturinn og allur tekjuskatturinn sem vatnsaflsfyrirtækin greiða rennur nú til ríkisins.

3.3. Hvernig er grunnrentuskatturinn reiknaður út?

Skattprósenta grunnrentuskattsins er 30% af þeim sérstaka skattstofni sem skatturinn miðast við. Þegar grunnrentuskatturinn var lögfestur árið 1997 nam skattprósentan 27%. Hún var hækkuð í 30% árið 2007. Enn og aftur skal minnt á að grunnrentuskattur er reiknaður út frá hverri vatnsaflsvirkjun fyrir sig.

Réttarreglunum sem fjalla um skattstofn grunnrentuskattsins er ætlað að finna stofn sem lýsir því hversu mikið af tekjum vegna viðkomandi virkjunar eru umfram þær tekjur sem eðlilegt má telja miðað við þá vinnu og þann fjármagnskostnað sem lagt er út í vegna virkjunarinnar. Við útreikninginn skal byggja á ýmsum viðmiðum sem koma fram í þeim réttarreglum sem um grunnrentuskattinn fjalla.

Í hnotskurn má lýsa skattstofni grunnrentuskattsins þannig að frá reiknuðum sölutekjum vegna raforkunnar er dreginn raunverulegur rekstarkostnaður og fyrningar, en fjármagnskostnaður er ekki dreginn frá. Til frádráttar kemur einnig reiknaður arður af því eigin fé sem telst bundið í raforkuverinu. Við útreikning á grunnrentuskatti er sem sagt fyrst fundinn út skattstofn sem felst í arði/ hagnaði af hverri virkjun sem er umfram tiltekna fárhæð og kalla mætti viðmiðunarhagnað.

Þær árlegu tekjur virkjunar sem eru viðmiðun grunnrentuskatts eru reiknaðar miðað við framleiðslu virkjunarinnar á hverri einustu klukkustund og verð á raforkumarkaði á hverj-

um klukkutíma á hverjum degi ársins (spot). Það margfeldi segir til um tekjurnar sem miða ber útreikning á grunnrentuskatti við.

Frá þessu eru nokkrar undantekningar. Ef sýnt er fram á að raforka frá viðkomandi virkjun er seld á öðrum kjörum (eins og stundum er gert í langtímasamningum og þegar um er að ræða s.k. leyfistengda raforku) er viðkomandi verð notað til að finna út skattstofninn vegna þeirra raforku. Það verð getur verið umtalsvert lægra en markaðsverðið. Einnig gilda sérreglur þegar um er að ræða leigu á virkjunum svo og þegar raforkuframleiðandinn nýtir raforkuna sjálfur. Ákveðið er í stjórnvaldsreglur hvert viðmiðunarverðið skuli vera í slíkum tilvikum og það verð er margfaldað með því raforkumagni sem þar er um að ræða.

Þá kemur til frádráttarliðanna, þ.e. þeir liðir sem dragast frá hinum útreiknuðu tekjum af viðkomandi virkjun. Þessum reglum verður ekki lýst hér í smáatriðum en ífrádráttarliðirnir eru í grófum dráttum tvenns konar:

- *Almennur kostnaður vegna reksturs viðkomandi virkjunar.* Þar undir fellur t.d. viðhald, vinnulaun, tryggingar, afskriftir, eignarskattur (sbr. 6. kafli), bætur til landeigenda o.fl. Að auki má draga hér frá s.k.leyfisgjald (sjá umfjöllun um það í 7. kafla). Fjármagnskostnaður er aftur á móti ekki frádráttarbær við ákvörðun grunnrentuskatts. Þegar um er að ræða almennan kostnað vatnsaflsfyrirtækis vegna virkjana sem ekki er einfalt að greina niður á einstakar virkjanir, skal þeim kostnaði skipt niður á allar virkjanir fyrirtækisins. Þar skal miðað við hvað má telja eðlilega skiptingu. Sama sjónarmið á við um almennan kostnað sem fellur til bæði vegna virkjana og annars reksturs viðkomandi vatnsaflsfyrirtækis; þegar sá kostnaður er ekki auðveldlega sundurgreinanlegur skal metið hver sé eðlilegur hluti vegna einstakra virkjana. Það blasir við að sum þessara viðmiða eru nokkuð matskennd, en stjórnvöld gefa út leiðbeiningar um framkvæmdina. Dæmi eru um að ágreiningur um útreikning á grunnrentuskatti fari fyrir dómstóla.
- *Frítekjumark.* Litið er til bókfærðs verðmætis virkjunarinnar í årsbyrjun og árslok hverju sinni og meðaltal þess margfaldað með tilteknum stuðli, sem álitinn er gefa eðlilega ávöxtun eigin fjár (í þessu sambandi er talað um reiknaðan arð). Þannig er fundið út eins konar frítekjumark grunnrentuskatts. Viðkomandi stuðull eða

staðalvextir er ákveðinn á ári hverju af stjórnvöldum og er ætlað að endurspegla áhættuna í raforkuvinnslu í hlutfalli við það sem gerist almennt í atvinnulífinu.

- Að auki gilda sérstakar reglur um hvernig finna skal skattstofn grunnrentuskatts í þeim tilvikum þegar virkjanir og vatnsréttindi eru seld. Ekki þykir ástæða til að rekja þær reglur hér.

Ef vatnsaflsfyrirtæki er með tap af rekstri sem er óskyldur rekstri virkjunar má ekki nýta það tap til frádráttar frá stofni grunnrentuskatts. Ef þeir frádráttarliðir sem heimilt er að nota eru til samans hærri fjárhæð en tekjustofn grunnrentuskatts (m.v. framleiðslu og raforkuverð) myndast það sem kallað er neikvæður stofn grunnrentuskatts. Í slíku tilviki má færa þá neikvæðu fjárhæð fram til næsta skattárs og nýta hana sem frádráttarlið af stofni grunnrentuskatts á komandi ári. Þetta má þó einungis gera gagnvart einni og sömu virkjuninni; ekki má nýta neikvæðan stofn grunnrentuskatts af einni virkjun til frádráttar af grunnrentuskattstofni annarrar virkjunar, jafnvel þó svo báðar virkjanirnar séu í eigu sama vatnsaflsfyrirtækis.

Eftir stendur skattstofn sem á að endurspegla það sem kallað er aukahagnaður, auðlinda-renta eða umframarður sem viðkomandi virkjun skapar vegna aðgangs að takmarkaðri náttúruauðlind. Á þennan skattstofn er lagður 30% grunnrentuskattur. Reglurnar þarna að baki miðast við að skatturinn á ekki að vera meira íþyngjandi en svo að jafn áhugavert sé að fjarfesta í vatnsaflsiðnaðinum eins og almennt gerist í annarri atvinnustrafsemi. Jafnframt á skatturinn að virka þannig að það sé almennt séð jafn arðsamt fyrir fyrirtæki að eiga í gamalli jafnt sem nýrri vatnsaflsvirkjun.

Þrátt fyrir þennan nýja 27% skatt (sem nú er 30%) breytti grunnrentuskatturinn í upphafi ekki miklu fyrir afkomu (hagnað) norsku raforkufyrirtækjanna. Raforkuverð var einfaldlega ekki nógu hátt á þeim tíma til að verulegur skattstofn myndaðist. Með hækkandi raforkuverði fór skatturinn aftur á móti að skila vaxandi tekjum til ríkisins. Þetta varð sérstaklega áberandi um og eftir árið 2000¹⁴

¹⁴ Byggt á uppl. frá starfsfólki Energi Norge, sem eru hagsmunasamtök raforkufyrirtækja í Noregi.

3.4. Hversu háum fjárhæðum skilar grunnrentuskatturinn?

Eðli grunnrentuskattsins er að fjárhæð hans breytist mjög eftir aldri virkjana, þ.e. því hversu langt fyrirtæki eru komin með að greiða upp fjárfestinguna og því hversu hátt raforkuverðið er. Skatturinn er almennt lítill vegna nýlegra virkjana, en mikill vegna gamalla virkjana og eykst með hækkandi raforkuverði.

Sökum þess að mjög margar virkjanir í Noregi eru löngu afskrifaðar og uppgreiddar og raforkuverð þar núorðið oft margfalt það sem kostar að framleiða rafmagnið, er hár grunnrentuskattur oftast veruleiki í raforkuframleiðslunni í Noregi. Þess vegna er orðið algengt að samanlagður tekjuskattur og grunnrentuskattur sé nálægt því að vera 58% af hagnaði fyrirtækja í raforkuframleiðslunni. Þegar s.k. leyfistengd raforka er tekin með í reikninginn getur skattlagningin þarna nálgast það sem gerist í olíuiðnaðinum.

Grunnrentuskattur raforkufyrirtækjanna hefur lengst af verið mun lægri upphæð en tekjuskattur þeirra. Það er þó alls ekki lögmál; t.d. geta aðstæður verið þannig að raforkuverð sé hátt en annar rekstur fyrirtækis sé að skila lélegri afkomu og þá skapast forsendur til að samanlagður grunnrentuskattur af virkjunum viðkomandi vatnsaflsfyrirtækis verði hár og jafnvel hærri en tekjuskatturinn sem fyrirtækið greiðir. T.d. greiddi norski vatnsaflsiðnaðurinn árið 2008 hærri upphæð í grunnrentuskatt (um 5,6 milljarða NOK) heldur en í tekjuskatt (hann var það ár um 5 milljarðar NOK).

Þetta sýnir vel hversu þýðingarmikill grunnrentuskatturinn er. Almennt má segja að síðustu árin hafi samanlagður tekjuskattur og grunnrentuskattur skilað um 2/3 af öllum skatttekjum hins opinbera af vatnsaflsiðnaðinum og hlutfallið þar á milli verið nokkuð jafnt. Sem fyrr segir geta þessir skattar þó sveiflast verulega. Hér ber að ítreka að áhrif grunnrentuskattsins hafa aukist mjög á síðustu árum, eftir að raforkuverð í Noregi hækkaði umtalsvert frá því sem áður var algengt.

Útreikningar sem gerðir hafa verið vegna grunnrentuskattsins sýna að sé raforkuverðið á norræna raforkumarkaðnum (heildsöluverð á spot-markaðnum) nálægt 20 aorum NOK, greiða meira en 90% norsku vatnsaflsvirkjananna grunnrentuskatt. Núorðið er algengt að raforkuverð í Noregi sé talsvert herra; oft um 30 aurar NOK pr. kWst (sem er miklu herra verð en var fyrir um 15 árum síðan þegar grunnrentuskattinn var komið á).

Almennt þarf að greiða grunnrentuskatt vegna elstu virkjananna jafnvel þó svo raforkuverð á spot-markaði fari niður í u.þ.b. 10 aura NOK pr. kWst. Annað gildir um nýlegar virkjanir; þá þarf stundum ekki að greiða grunnrentuskatt fyrr en verðið er komið upp undir 30 aura NOK pr. kWst. Þetta er þó breytilegt milli virkjana og þarna einungis um grófa viðmiðun að ræða.¹⁵

Miðað við núverandi raforkuverð í Noregi er grunnrentuskatturinn mikilvæg tekjulind fyrir norska ríkið. Ekki síður mikilvægt er að grunnrentuskattinn ber að skoða í samhengi við annan athyglisverðan skatt sem vatnsaflsfyrirtækin greiða, en sá skattur kallast náttúruauðlindaskattur. Hann er talsvert mikilvæg tekjulind fyrir sveitarfélög, eins og lýst er í 4. kafla.

3.5. Hver yrði þýðing grunnrentuskatts á Íslandi?

Eflaust má færa rök fyrir því að sambærileg sjónarmið eins og liggja að baki norska grunnrentuskattinum gætu átt við hér á landi. Rökin gætu t.d. verið þau að stór hluti virkjaðs vatnsafls á Íslandi kemur frá hálendinu og einkum jöklunum, sem hafa verið almenningar og eru nú þjóðlendur. Því eigi renta eða umframarður af þessu vatnsafli að renna til þjóðarinnar; eftir atvikum í formi grunnrentuskatts.

Þó er ekki víst að Íslendingar hafi sömu skoðanir um réttmæti slíkrar skattlagningar eins og Norðmenn. Þar í landi virðist nokkuð breið sátt sé um grunnrentuskattinn.

Hafa ber í huga í huga að norska skattkerfið byggir á spot-verði á raforku, sem ekki er fyrir hendi á Íslandi (a.m.k. ekki enn sem komið er). Af þeirri ástæðu einni væri ekki unnt að beita nákvæmlega sömu reiknireglum á grunnrentuskatt hér eins og gert er í Noregi. Loks er kannski ólíklegt að í náinni framtíð myndist svo mikill hagnaður í raforkuframleiðslu á Íslandi að grunnrentuskattur verði mikilvæg tekjulind hér.

¹⁵ Byggt upplýsingum höfundar frá starfsfólki hjá nokkrum norskum raforkufyrirtækjum. Samkvæmt þeim upplýsingum er algengt að kostnaðarverð raforku í norska vatnsaflsiðnaðinum sé á bilinu 3-8 aurar NOK þegar um gamlar virkjanir er að ræða.

4. Náttúruauðlindaskattur

4.1. Lagaheimildin og sjónarmiðin að baki náttúruauðlindaskattinum

Norsku vatnsaflsfyrirtækjunum ber að greiða svokallaðan náttúruauðlindaskatt eða *naturressursskatt*. Um hann segir í 2.mgr. 18. kafla norsku skattalaganna; *lov om skatt av formue og inntekt* nr. 14/1999 (miðað við hefðbundna uppsetningu íslenskra laga yrði hér talað um 18. gr. fremur en kafla).¹⁶ Skattfjárhæðin er reiknuð fyrir hverja framleidda kWst. Norska Stórþingið ákveður á hverju ári hver viðmiðunarfjárhæðin pr. kWst skuli vera. Hún hefur undanfarið verið 1,3 aurar pr. kWst, þ.e. 0,013 NOK pr. kWst (13 NOK pr. hverja framleidda MWst).

Náttúruauðlindaskatturinn miðast ekki við framleidda orku á hverju ári fyrir sig, heldur er hann reiknaður út frá meðalframleiðslu síðustu 7 ára. Þetta er gert til að jafna tekjusveiflur af skattlagningunni, en raforkuframleiðsla norskra vatnsaflsvirkjana getur verið talsvert mismikil frá ári til árs vegna mismikillar úrkomu.

Rétt eins og grunnrentuskatturinn er náttúruauðlindaskatturinn reiknaður fyrir hverja einstaka virkjun. Honum er þó ekki beitt um virkjanir sem hafa minna uppsett afl en 1.500 kVA (sem samsvarar 1.200 kW eða 1,2 MW).

Það eru einkum tvennskonar sjónarmið sem liggja að baki náttúruauðlindaskattinum. Í fyrsta lagi er álitnið að eðlilegt sé að sá sem nýtir náttúruauðlindina (fallvatnið) greiði slíkan skatt fyrir afnot sín af auðlindinni. Þarna birtist enn og aftur það sjónarmið Norðmanna að vatnsaflsauðlind sé t.d. ekki einkamál landeigenda, heldur sé viðkomandi að nýta vatn sem að verulegu leyti fellur inn á land hans af svæðum sem ofar liggja og eru í eigu annarra. Í öðru lagi liggur það sjónarmið að baki náttúruauðlindaskattinum að eðlilegt sé að nærsamfélög vatnsaflsvirkjana eigi rétt á að njóta áhættulítilla skattgreiðslna frá virkjununum, en lagareglurnar um náttúruauðlindaskattinn eru t.d. óháðar því hvert raforkuverðið er á hverjum tíma.¹⁷

¹⁶ Lögin má sjá á norska löggjafarvefnum (www.lovdato.no/all/hl-19990326-014.html).

¹⁷ Þess má geta að norski náttúruauðlindaskatturinn er bersýnilega ekki sambærilegur við þann skatt sem lagður er á raforku hér á landi skv. lögum nr. 129/2009 um umhverfis- og auðlinda-skatta, sem eru í reynd neysluskattar.

4.2. Hver fær náttúruauðlindaskattinn?

Náttúruauðlindakatturinn skiptist í á milli sveitarfélaga og fylkja.¹⁸ Sveitarfélagið þar sem virkjunin er staðsett fær 11 NOK pr. MWst (0,011 NOK pr. kWst eða 1,1 eyrir pr. kWst) og fylkið 2 NOK pr. MWst (0,002 NOK eða 0,2 auro pr. kWst).

Hvað átt er við með staðsetningu virkjunar er sérstaklega skilgreint í skattalögunum (sjá 3.tl. 3. kafla og 7.tl. 18. kafla laganna).¹⁹ Þar er ítarlega mælt fyrir um hvernig skatturinn skuli skiptast á milli þeirra sveitarfélaga og fylkja sem eiga lögsögu á áhrifasvæði virkjunarinnar. Í stuttu máli þá rennur náttúruauðlindaskatturinn sem sagt ekki eingöngu til þess sveitarfélags og fylkis þar sem t.d. sjálft stöðvarhúsið er staðsett. Hluti skattsins rennur t.a.m. líka til annarra sveitarfélaga og fylkja sem vatnsfallið fellur um.

Náttúruauðlindaskatturinn skilar mestu til þeirra sveitarfélaga þar sem stærstu virkjanirnar eru staðsettar. Þarna er um verulegar fjárhæðir að ræða, enda er náttúruauðlindaskatturinn ein allra mikilvægasta tekjulind viðkomandi sveitarfélaganna (og fylkja).

4.3. Hvernig er náttúruauðlindaskattur reiknaður út?

Ens og áður sagði er náttúruauðlindaskatturinn föst fjárhæð, skv. árlegri ákvörðun norska Stórþingsins, pr. hverja framleidda kWst í hverri virkjun fyrir sig, miðað við meðalframleiðslu síðustu sjö ára.

Þessi skattur hefur þá sérstöðu að hann er ekki íþyngjandi fyrir raforkufyrirtækin. Það skýrist af því að draga má þá fjárhæð sem greidd er formi náttúruauðlindaskatts frá tekjuskatti. Í náttúruauðlindaskattinum felst því eins konar tilfærsla á skatti frá ríki til sveitarfélaga; náttúruauðlindaskatturinn lækkar tekjuskattinn (króna á móti krónu) en tekjuskattur rennur alfarið til ríkisins.

¹⁸ Í skýrslu sem unnin var fyrir forsætisráðuneytið árið 2010 segir að þessi náttúruauðlindaskattur fari til sveitarfélaga og ríkis. Það er ekki rétt; þessi skattur rennur til sveitarfélaga og fylkja. Umrædd skýrsla hefur titilinn “*Fyrirkomulag varðandi leigu á vatns- og jarðhitaréttindum í eigu íslenska ríkisins - Skýrsla nefndar forsætisráðherra sem skipuð var samkvæmt III. Bráðabirgða-ákvæði laga nr. 58/2008*” og er frá mars 2010. Hana má sjá á vef forsætisráðuneytisins (www.forsaetisraduneyti.is/media/.../leiga-a-vatns-og-jardhitarettindum.pdf).

¹⁹ Lögin má sjá á norska löggjafarvefnum (www.lovdato.no/all/hl-19990326-014.html).

Hafa ber í huga að á þessum tveimur sköttum (náttúruauðlindaskatti annars vegar og tekjuskatti hins vegar) er sá stóri munur að náttúruauðlindaskatturinn miðast ekki við hagnað fyrirtækjanna, heldur er hann föst upphæð af hverri framleiddri kWst. Þetta gerir náttúruauðlindaskattinn mun stöðugri tekjulind heldur en gildir um tekjuskatt. Náttúruauðlindaskattur er að auki alveg óháður því hvort viðkomandi vatnsaflsfyrirtæki hefur verið rekið með tapi eða hagnaði á skattárinu.

Til nánari skýringar er rétt að ítreka að vatnsaflsfyrirtækin mega ekki nýta þá fjárhæð sem þau greiða sem náttúruauðlindaskatt sem frádrátt frá tekjum. En aftur á móti mega fyrirtækin draga náttúruauðlindaskattinn frá þeim tekjuskatti sem þau greiða til ríkisins og þannig lækka tekjuskattinn. Þetta skýrir vel af hverju náttúruauðlindaskattur er stundum sagður vera sá hluti tekjuskatts vatnsaflsfyrirtækjanna sem rennur til nærsamfélaga viðkomandi virkjana.

Komi upp tilvik þar sem náttúruauðlindaskatturinn er hærri en tekjuskatturinn, eins og fræðilega er mögulegt, er leyfilegt að færa mismuninn milli ára (ásamt vöxtum). Þetta merkir að það sem út af stendur, þ.e. sú upphæð sem vatnsaflsfyrirtækið greiðir sem náttúruauðlindaskatt en getur ekki nýtt sem frádrátt frá tekjuskatti, má koma til frádráttar frá tekjuskatti á næsta skattári (eða síðar ef nauðsynlegt reynist). Sá mismunur ber vexti sem ákvarðaðir eru af norska fjármálaráðuneytinu.

4.4. Hversu háum fjárhæðum skilar náttúruauðlindaskatturinn?

Eins og áður hefur verið lýst eru þau lagaákvæði sem um náttúruauðlindaskattinn gilda með þeim hætti að skatturinn er mjög jafn frá ári til árs. Síðustu ár hefur samanlagður náttúruauðlindaskattur í Noregi numið nálægt 1,5 milljörðum NOK á ári eða um 25-30% af öllum þeim sköttum og skatttengdum greiðslum sem sveitarfélögin fá frá vatnsaflsiðnaðinum.

4.5. Hver yrði þýðing náttúruauðlindaskattsins á Íslandi?

Hugsanlega væri skattur svipaður norska náttúruauðlindaskattinum heppilegur hér á landi, svo sem til að skapa meiri sátt í nærsamfélögum virkjana við slíka uppbyggingu.

Það hversu skatturinn væri hár pr. ramleidda orkueiningu myndi ráða því hversu hárri fjárhæð skatturinn myndi skili.

Sökum þess að raforkuverð hér er miklu lægra en almennt gerist í Noregi væri sennilega skynsamlegt að sambærilegur skattur næmi mun lægri fjárhæð hér en gerist í Noregi. Hér er minna til skiptanna og hár náttúruauðlindaskattur á Íslandi myndi mögulega fljótt geta þurrkað út tekjuskatt raforkufyrirtækjanna. Það gæti því verið heppilegt að hafa náttúruauðlindaskatt hér fremur lágan, a.m.k. í upphafi.

Væri skatturinn t.d. um þriðjungur þess sem er í Noregi væri hann nálægt 0,4 aurum NOK pr. kWst (0,004 NOK/kWst) eða um 0,09 ISK/kWst (miðað við núverandi gengisskráningu). Hér eru nú framleiddar um 17 TWst af raforku árlega (17 milljarðar kWst). Miðað við þessar tölur næmi skatturinn um 1,5 milljörðum ISK á ári.

5. Auðlegðarskattur

Auðlegðarskattur eða stóreignarskattur (*formuesskatt* á norsku) er skattur sem nemur allt að 1,1% af tiltekinni eign umfram skuldir. Um þennan skatt segir í 4. kafla norsku skattalaganna nr. 14/1999.²⁰

Skattprósentan getur hæst orðið 1,1% af eigin fé. Af því rennur 0.7% til sveitarfélaga og 0,4% til ríkisins. Hlutfélög sæta ekki auðlegðarskatti. Hlutfélagaformið er mjög algengt í norska vatnsaflsiðnaðinum og þess vegna lítið um að vatnsaflsfyrirtæki greiði auðlegðarskatt. Síðustu ár hefur auðlegðarskattur vatnsaflsfyrirtækja verið vel innan við 1/1000 af skattgreiðslum fyrirtækjanna.

²⁰ Lögin má sjá á norska löggjafarvefnum (www.lovdato.no/all/nl-19990326-014.html).

6. Eignarskattur vegna virkjana

6.1. Lagaheimildin að baki eignarskattinum

Af hverri vatnsaflsvirkjun getur þurft að greiða sérstakan eignarskatt eða það sem á norsku er kallað *eiendomsskat*. Með virkjun í þessu sambandi er vel að merkja ekki aðeins átt við stöðvarhús, heldur einnig stíflur, jarðgöng og önnur mannvirki sem eru hluti af virkjuninni.

Um eignarskattinn segir í skattalögunum nr. 14/1999.²¹ Einnig reynir hér á ákvæði í lögum um eignarskatt sveitarfélaga nr. 29/1975; *lov om eignedomsskatt til kommunane* (eða *Eigedomsskattelova*).²²

Eignarskatturinn getur hæstur orðið sem nemur 0,7% af virði viðkomandi virkjunar. Það virði er reiknað út frá núvirði sölutekna s.l. fimm ára að frádregnum rekstrarkostnaði (sjá nánar kafla 6.3). Sveitarfélögum er einnig heimilt að leggja samskonar eignarskatt á dreifikerfið; þar er skatthlutfallið einnig 0,7% af verðmæti viðkomandi dreifikerfis.

6.2. Hver fær eignarskatt vegna vatnsaflsvirkjana?

Eignarskatturinn rennur til sveitarfélagsins / sveitarfélaganna þar sem virkjun og mannvirki henni tengd eru staðsett, skv. nánari reiknireglum um skiptinguna þarna á milli (sama viðmið gildir um eignarskatt vegna dreifikerfisins; sá skattur rennur til sveitarfélagsins í hlutfalli við dreifivirkið sem þar stendur).

Sveitarfélögum er heimilt en ekki skylt að innheimta eignarskattinn. Flest sveitarfélög sem þess eiga kost leggja eignarskatt á vatnsaflsvirkjanirnar (aftur á móti er einungis um helmingur sveitarfélaga sem nýtir sér þann möguleika að leggja eignarskatt á dreifikerfið).

²¹ Skattalögin má nálgast á norska lagavefnum (www.lovdato.no/all/nl-19990326-014.html). Um verðmat á virkjunum vísast einkum til 5.tl. í 18. kafla laganna.

²² Lögin má sjá á norska löggjafarvefnum (www.lovdato.no/all/hl-19750606-029.html). Um eignarskatt á virkjanir segir í 8.kafla laganna.

6.3. Hvernig er eignarskatturinn reiknaður út?

Eins og áður segir er sveitarfélögum í sjálfsvald sett hvort þau nýta sér þá heimild að innheimta eignarskatt vegna vatnsaflsvirkjana. Ef þau nýta sér heimildina þá er hámarksprósentan 0,7% af virði viðkomandi virkjunar. Eignarskatturinn er reiknaður út fyrir hverja og eina virkjun fyrir sig.

Skattstofn eignarskatts vegna virkjunar á að endurspegla verðmæti virkjunarinnar. Þær reiknireglur sem hér eru tilgreindar eiga við um virkjanir sem eru 10.000 kVA eða stærri (samsvarar 8 MW). Sérreglur sem gilda um smærri virkjanir verða ekki raktar hér, en munurinn er einkum sá að þá gilda ekki viðmiðanir um þak og gólf vegna reikniaðferða eignarskattsins.

Virði virkjunar er reiknað út frá meðalframleiðslu virkjunarinnar síðustu fimm ár. Ef viðkomandi virkjun er yngri en sem nemur þessum árafjölda er miðað við meðalframleiðslu á starfstíma virkjunarinnar. Við mat á verðmæti þessarar meðalframleiðslu á raforku er miðað við staðgreiðsluverð á markaði (spot), skv. nánari reglum sem stjórnvöld setja. Verðmæti s.k. leyfistengdar raforku (sbr. 8. kafli) skal þó miðast við hið fasta verð sem sú raforka er keypt á.

Til frádráttar frá meðaltekjum virkjunarinnar kemur kostnaður í formi meðalrekstrar-kostnaðar ásamt núvirði viðhaldskostnaðar í framtíðinni, skv. nánari reglum þar um. Til frádráttar kemur að auki bæði grunnrentuskattur og eignarskattur sem greiddur er af viðkomandi virkjun. Eftir stendur nýr skattstofn eignarskatts á ári hverju, sem tekur mið af þessum tekjum og umræddum kostnaðarliðum.

Árið 2003 voru lögfest aukaviðmið, sem fela í sér þak og gólf á eignarskatt vegna vatnsaflsvirkjana. Gólfíð felst í því að eignarskattstofninn skal aldrei miðast við lægri fjárhæð en sem nemur 950 NOK pr. MWst (0,95 NOK pr. kWst). Þakið felst í því að eignarskattstofninn skal ekki miðast við hærri fjárhæð en 2.350 NOK pr. MWst (2,35 NOK pr. kWst). Þessar vimiðanir urðu einkum til þess að draga úr eignarskatti hjá stórum virkjunum, sem skila mjög góðri nýtingu.

Mikil umræða hefur verið í Noregi undanfarin misseri og ár um það hvort gera eigi breyt-

ingar á framangreindum reiknireglum eignarskattsins og þá einkum um það hvort og hvernig kveðið skuli á um lágmark og hámark eignarskatts á virkjanir. Þær breytingar sem norska ríkisstjórnin hefur lagt til myndu hækka eignarskattinn verulega og þar með tekjur sveitarfélaga af virkjunum.²³

6.4. Hversu háum fjárhæðum skilar eignarskatturinn?

Eins og áður sagði leggja flest sveitarfélög, sem þess eiga þess kost, eignarskatt á vatnsaflsvirkjanirnar. Aftur á móti mun einungis um helmingur sveitarfélaga nýta sér þann möguleika að leggja eignarskatt á dreifikerfið.

Eignarskatturinn af virkjunum skiptir miklu máli fyrir sveitarfélögin sem hans njóta. Alls skilar eignarskatturinn af vatnsaflsvirkjununum um 40% af þeim tekjum sem sveitarfélögin hafa af virkjununum. Að auki er vert að nefna að virkjanirnar eru sú tegund fasteigna sem skila norsku sveitarfélögunum mestum eignarskatti.

6.5. Hvaða áhrif myndu sambærilegar reglur hafa á Íslandi?

Fram til þessa hafa íslensk lög ekki kveðið á um skatt af þessu tagi í tengslum við virkjanir. Fasteignaskatturinn sem hér er innheimtur vegna orkuvera (sbr. lög 30/1995 um tekjustofna sveitarfélaga) er af öðru tagi og þar að auki bundinn við mjög afmörkuð mannvirki.

Svarið við spurningunni hér að ofan (sbr. titill 6.5) ræðst að sjálfsögðu af því hvaða raforkuverð er miðað við og hvaða skattprósentu er miðað við. Sökum þess að ekkert spotverð er á íslenskri raforku yrði ekki unnt að beita nákvæmlega samskonar viðmiðunum eins og gert er í Noregi. Það er sem sagt óvíst hver upphæð eignarskattsins hér yrði ef slíkum skatti komið á. En vegna lítillar arðsemi í raforkuframleiðslunni hér yrði þetta bersýnilega ekki jafn mikilvæg tekjulind fyrir nærsamfélög virkjana eins og gerist í Noregi. Hugsanlega væri einfaldara að breyta reglum um íslenska fasteignaskattinn, þ.a. að öll sveitarfélög á áhrifasvæði viðkomandi virkjunnar fengju notið hans.

²³ Sjá t.d. umfjöllun á vef norska fjármálaráðuneytisins: www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/regpubl/prop/2011-2012/prop-1-ls-20112012/19.html?id=658695

7. Leyfisgjöld

7.1. Lagaheimildin og sjónarmiðin að baki leyfisgjöldum

Leyfisgjald er þýðing á norska hugtakinu *konsesjonsavgift*. Leyfisgjald felur það í sér að sá sem vill fá virkjunarleyfi verður að sæta því að leyfið sé bundið því skilyrði að leyfishafinn greiði á ári hverju tiltekið gjald til ríkis, fylkja og sveitarfélaga. Þó svo leyfisgjöld séu almennt flokkuð með þeim sköttum sem vatnsaflsfyrirtækin greiða, er þarna um að ræða gjald sem mælt er fyrir í öðrum lögum en skattalögunum.

Kveðið er á um þennan skatt eða gjald í *lov om erverv av vannfall, bergverk og annen fast eiendom* (sem jafnan eru kölluð *Industrikonsesjonsloven*) nr. 16/1917 (sbr. 2. gr. og 5. gr.), í *lov om vassdragsreguleringer (Vassdragsreguleringsloven)* nr. 17/1917 (11. gr.) og *lov om vassdragene (Vassdragsloven)* nr. 3/1940 (106. gr.).²⁴ Lengi vel voru virkjunarframkvæmdir á vegum ríkisins undanþegnar leyfisgjöldum. Nu hefur verið horfið frá þeirri undanþágu.

Gjaldið er hugsað sem bætur vegna umhverfistjóns og annars tjóns sem virkjunin kann að skapa ríki og sveitarfélögum og er þar átt við tjón sem erfitt eða jafnvel ómögulegt er að meta til fjár (að auki gilda hér að fullu almennar reglur um skaðabætur vegna fjártjóns sem fylgja kann virkjun, en þá er um eingreiðslu að ræða rétt eins á við um eignarnám).

Að baki leyfisgjaldinu hvílir einnig það sjónarmið að í gjaldinu felist eðlilegt endurgjald leyfishafans fyrir það að fá leyfi samfélagsins (hins opinbera) til að nýta vatnsaflsauðlind til raforkuframleiðslu. Þetta þykir, skv. norskum rétti, eiga að fullu við jafnvel þó svo leyfishafinn sé að virkja vatnsfall á landi sem hann á sjálfur. Þarna kemur enn og aftur fram það sjónarmið Norðmanna að þjóðin öll svo og nærsamfélög virkjana eigi að njóta allra stærri vatnsaflsauðlinda (m.a. vegna almannasjónarmiða og vegna þess að a.m.k. hluti vatnsins sem viðkomandi virkjun nýtir kemur frá landi í eigu annarra).

²⁴ Lögin má sjá á norska löggjafarvefnum (www.lovdato.no/all/hl-19171214-016.html, www.lovdato.no/all/hl-19171214-017.html og www.lovdato.no/all/hl-19400315-003.html).

7.2. Hver fær leyfisgjöldin?

Samkvæmt lögum er heimilt en ekki skylt að leggja á leyfisgjald. Sé það gert skal vera kveðið á um það í viðkomandi virkjunarleyfi. Ákvæði af því tagi er almennt að finna í slíkum leyfum; leyfisgjöld eru sem sagt sett sem skilyrði í langflestum leyfum til að reisa vatnsaflsvirkjanir.

Heimilt er að láta hluta gjaldsins renna til fylkjanna og ríkisins. Í framkvæmd hafa það þó fyrst og fremst verið sveitarfélögin sem hafa notið þessa skatts (gjalds), en hluti þess hefur þó runnið til ríkisins. Með leyfisgjaldinu er sveitarfélögunum (og ríkinu) veitt hlutdeild í þeirri verðmætasköpun sem bygging virkjana og nýting vatnsaflsins skapar.

Leyfisgjaldið skiptist á milli allra sveitarfélaga á því vatnasvæði sem virkjunin nýtir. Gjaldið rennur í sérstakan sjóð sem ætlað er að styðja við atvinnuuppbyggingu á svæðinu (í þennan sjóð rennur einnig eingreiðsla sem sveitarfélög geta gert kröfu um við útgáfu virkjunarleyfis, en sú krafa þarf að byggja á sjónarmiðum sem eru sambæileg þeim sem liggja að baki leyfisgjaldi). Sá hluti leyfisgjaldsins sem rennur til ríkisins fer í sérstakan sjóð sem nefnist *Statens konsesjonsavgiftsfond*. Það fjármagn á að nota til rannsókna á miðlun vatns og ýmsu fleiru sem varðar hagsmuni sveitarfélaga og ríkis m.t.t. nýtingar vatnsaflsins. Í hvaða verkefni nákvæmlega fjármagni er veitt, er ákveðið af norska Stórþinginu.

7.3. Hvernig eru leyfisgjöldin reiknuð út og hversu miklu máli skipta þau?

Leyfisgjaldið greiðist á hverju ári. Upphæðin tekur mið af fræðilegri framleiðslugetu viðkomandi virkjunar, sem reiknuð er út frá fallhæð og vatnsmagni.

Undanfarið hefur upphæð leyfisgjaldsins verið NOK 5 pr. MWst eða 0,5 aurar pr. kWst. Þetta er sem sagt talsvert lægri viðmiðun en sú sem notuð er til að reikna náttúruauðlindagjaldið. Engu að síður skila leyfisgjöld umtalsverðum upphæðum, sem nema að jafnaði hátt í 20% af öllum skatttekjum sem sveitarfélögin fá árlega frá vatnsaflsiðnaðinum. Upphæð leyfisgjaldsins (viðmiðunarfjárhæðin) er endurskoðuð á fimm ára fresti.

7.5. Hver yrði þýðing leyfisgjalda á Íslandi?

Fram til þessa hafa íslensk lög ekki kveðið á um gjald af þessu tagi í tengslum við virkjanir. En þetta er fremur einfalt gjald í útreikningi og þannig séð yrði vanræðalaust að taka það upp hér á landi. Eflaust eru skiptar skoðanir um hvort það væri skynsamlegt.

Til fróðleiks má ímynda sér að hér væri alveg samskonar leyfisgjald á öllum stórum virkjunum og það jafnhátt eins og í Noregi. Miðað við að hér séu framleiddar 17 TWst af raforku árlega væri leyfisgjaldið um 85 milljónir NOK á ári, sem jafngildir um 1,9 milljörðum ISK á ári (miðað við núverandi gengisskráningu).

8. Leyfistengd raforka

8.1. Lagaheimildin og sjónarmiðin að baki leyfistengdri raforku

Á norsku er hér talað um *konsesjonskraft*. Bein þýðing á því hugtaki gæti verið *leyfisorka*, en hér verður þetta kallað *leyfistengd raforka*. Um leyfistengda raforku segir í *lov om erverv av vannfall, bergverk og annen fast eiendom (Industrikonsesjonsloven)* nr. 16/1917 (sjá 12. tl. 2. gr.), sbr. einnig *lov om vasdragsreguleringer (Vassdragsreguleringsloven)* nr. 17/1970 (12. gr.).

Leyfistengd raforka er ekki skattur sem felst í greiðslu peningaupphæðar heldur er þetta skylda vatnsaflsfyrirtækis til að láta af hendi tiltekið magn af raforku til sveitarfélags/sveitarfélaga á kostnaðarverði. Það verð getur verið mun lægra en markaðsverð og því er skyldan til að afhenda leyfistengda raforku oft mæld í töpuðum tekjum vatnsaflsfyrirtækjanna af því að geta ekki selt raforkuna á markaði.

Rétturinn til leyfistengdrar raforku nær til hvernar virkjunar fyrir sig. Nánar tiltekið felst þetta í því að sá sem rekur vatnsaflsvirkjun sem er stærri en 4.000 hestöfl (rétt tæp 3 MW) er gert skylt að láta af hendi allt að 10% raforkunnar á kostnaðarverði til sveitarfélagsins / sveitarfélaganna sem viðkomandi vatnsfall rennur um.

Í tilvikum þar sem vatnsfallið rennur um fleiri en eitt sveitarfélög (eins og algengt er) skal skipta leyfistengdu raforkuni í þeim hlutföllum sem sanngjarnt telst. Ef um miðlunarlón er að ræða skal þarna tekið sérstakt tillit til sveitarfélagsins þar sem lónið liggur.

Upphaflega var hugsunin með leyfistengdri raforku að tryggja þyrfti sveitarfélögum raforku handa íbúunum jafnhliða því sem virkjað var fyrir stóriðju. Á síðari tímum hefur þessi raforka fremur virkað sem tekjustofn fyrir viðkomandi sveitarfélög, sem selja raforkuna áfram á markaðsverði sem er oft miklu hærri en kostnaðarverðið.

Til að eiga rétt á leyfistengdri raforku þarf viðkomandi sveitarfélag að geta sýnt fram á að þörf sé á raforkunni. Þess vegna er ekki unnt að gera kröfu um meiri leyfistengda raforku en sem nemur allri raforkunotkun í sveitarfélaginu.

8.2. Hver fær leyfistengda raforku?

Það er sveitarfélagið / sveitarfélögin þar sem það vansfall rennur um er virkjunin nýtir sem á/eiga rétt á að fá leyfistengda raforku. Skyldan til að afhenda raforkuna er þó ekki fyrir hendi nema sveitarfélagið hafi tekið formlega ákvörðun þar um í upphafi (þ.e. við útgáfu virkjunarleyfis). Sveitarfélaginu er sem sagt í sjálfsvald sett, við útgáfu virkjunarleyfis, hvort það leggur þessa skyldu á virkjun innan sinnar lögsögu. Einnig er sveitarfélaginu í sjálfsvald sett hvort það miðar hér við 10% orkunnar eða lægri prósentu.

Samkvæmt lögunum getur skylda til að afhenda sveitarfélagi leyfistengda raforku aldrei orðið umfram það sem nemur 10% af raforkunotkuninni í viðkomandi sveitarfélagi. Í tilvikum þar sem sveitarfélag getur ekki nýtt sér alla leyfistengdu raforkuna eða fullnýtir af öðrum ástæðum ekki heimild sína til leyfistengdrar raforku, má viðkomandi fylki kaupa það sem út af stendur uns 10% viðmiðinu er náð. Þessi heimild hefur leitt til þess að umtalsverður hluti leyfistengdu raforkunnar er nýttur af fylkjum. Undanfarin ár hafa fylki nýtt um þriðjung af þeirri leyfistengdu raforku sem afhent er.

Samkvæmt lögum er að auki heimilt að skilyrða leyfi að virkja vatnsafl til raforkuframleiðslu með þeim hætti að 5% raforkunnar skuli seld á kostnaðarverði til ríkisins. Þessari heimild til handa ríkinu um að fá afhenta leyfistengda raforku mun einungis sárastaldan hafa verið beitt. Það hafa því nær eingöngu verið sveitarfélög og fylki sem hafa notið leyfistengdrar raforku.

8.3. Hvernig er verð á leyfistengdri raforku reiknað út?

Samkvæmt lögunum eru tvær aðferðir um það hvert kostnaðarverðið skal vera hverju sinni fyrir þessa raforku. Eldri aðferðin er frá 1917 og þar er kveðið á um tiltekið hámarksverð fyrir leyfistengda raforku, en að öðru leyti var aðilum frjálst að semja um verðið. Yngri aðferðin var lögleidd 1959 og þar er kveðið á um að norska olíu- og orkumálaráðuneytið ákveði hámarksverðið. Sá sem fær leyfi til að virkja og sá sem veitir leyfið (sveitarfélagið) mega semja um lægra verð en sem nemur hámarksverðinu.

Í dag er langmest af leyfistengdu raforkunni verðlögð skv. yngri aðferðinni. Þá er af hálfu ráðuneytisins tekið tillit til stofnkostnaðar (ræðst af vöxtum), rekstrarkostnaðar og allra

fjármagnsgjalda vegna virkjunarinnar. Verðmat ráðuneytisins er endurskoðað árlega.

Undanfarin ár hefur verið algengt að kostnaðarverðið sé um þriðjungur markaðsverðsins (þetta er þó mismunandi).²⁵ Fyrir leyfishafann (raforkuframleiðandann) er mismunurinn á markaðsvirði raforku og endurgjaldinu sem hann fær fyrir leyfistengdu raforkuna (kostnaðarverðið) í reynd tapaðar tekjur. Það tekjutap er venjulega tekið með í reikninginn þegar rætt er um þá skatta sem vatnsaflsfyrirtækin greiða.

8.4. Hversu mikil er leyfistengda raforkan?

Alls nemur leyfistengd raforka nú um 8,5 TWst á ári (þar af eru um 6 TWst tilkomnar vegna virkjana sem reistar eru eftir 1959). Þetta raforkumagn jafngildir um 7% af meðal-raforkuframleiðslu í Noregi síðustu árin. Til samanburðar þá er öll raforkuframleiðsla á Íslandi nú um 17 TWst á ári. Leyfistengda raforkan í Noregi jafngildir því um helmingi af allri raforku sem framleidd er á Íslandi. Þetta er sem sagt verulegt magn.

Sveitarfélögin og fylkin nýta mest af þessari raforku til endursölu. Sökum þess að algengt er að kostnaðarverð á leyfistengdri raforku sé einungis um þriðjungur af heildsöluverði raforkunnar á norska raforkumarkaðnum hagnast bæði sveitarfélög og fylki umtalsvert á þessum viðskiptum. Undanfarin ár hefur verið algengt að þessi hagnaður (tapaðar tekjur vatnsaflsfyrirtækjanna) nemi fjárhæð sem er á bilinu 10-15% af öllum skilgreindum skattgreiðslum vatnsaflsfyrirtækjanna.

8.5. Hver yrði þýðing leyfistengdrar raforku á Íslandi?

Fram til þessa hafa íslensk lög ekki kveðið á um neinskonar afhendingu á raforku með slíkum kjörum sem felast í norsku reglunum um leyfistengda raforku. Norsku reglurnar miða við að um þessa raforku sé samið við útgáfu virkjunarleyfis. Ef sambærilegar reglur yrði teknar upp hér á landi myndu þær því einungis hafa áhrif til framtíðar, en engin áhrif gagnart núverandi virkjunum.

²⁵ Sjá má yfirlit og upplýsingar um upphæð sem raforkuframleiðendurnir fá fyrir leyfisorkuna á vef Norsku orkustofnunarinnar (NVE) (www5.nve.no/modules/module_109/publisher_view_product.asp?iEntityId=1116 og www.nve.no/no/Konsesjoner/Vannkraft/Konsesjonskraft/Konsesjonskraftpris/).

Sökum þess að hér er miklu minna bil milli kostnaðarverðs og söluverðs á raforku en er í Noregi, myndi ávinningur sveitarfélaga hér ekki vera nærri jafn mikill eins og er í Noregi. Þetta er því ekki eins mikið hagsmunamál fyrir íslensk sveitarfélög eins og þau norsku. En hækki raforkuverð hér myndi það jú breytast.

9. Myndi norska skattkerfið henta á Íslandi?

Mjög stór hluti af þeim skatttekjum sem myndast vegna skattkerfisins í norska vatnsaflsiðnaðinum er til kominn vegna þess hversu hátt verð raforkufyrirtækin í Noregi fá fyrir framleiðslu sína. Sökum þess að heildsöluverð raforku á Íslandi er ekki nándar nærri jafn hátt eins og í Noregi yrðu afleiðingar eða áhrif sambærilegs skattkerfis hér á landi allt önnur en er í Noregi. Þar að auki miðast margir umræddra skatta í Noregi við mun virkari verðmyndun en þá sem er á íslenska raforkumarkaðnum. Niðurstaðan hlýtur því að vera sú að norska skattkerfið óbreytt henti almennt séð ekki sérstaklega vel á Íslandi. A.m.k. myndi það skila hlutfallslega miklu minni tekjum til hins opinbera en þar gerist.

Engu að síður eru ýmsar áherslur í norska skattkerfinu mögulega áhugaverðar fyrir Ísland. Eins og málum er háttað hér á landi njóta þau sveitarfélög geysilega mikillar sérstöðu sem hafa stöðvarhús virkjana innan sinnar lögsögu. Þegar litið er til þess hvernig þessum málum er háttað gagnvart norska raforkuiðnaðinum (vatnsaflsiðnaðinum) vaknar eðlilega sú spurning hvort ástæða kunni að vera til að breyta íslenska skattkerfinu í þá átt sem gerist í Noregi? Og þá kannski sérstaklega með þeim hætti að fjölga þeim sveitarfélögum sem njóta skatta vegna raforkuframleiðslu hér á landi.

Eftirtektarvert er hvernig norska skattkerfið miðar að því að sem flest nærsamfélög virkjana fái notið skattgreiðslna vegna starfseminnar. Í sumum tilvikum er þar miðað við að öll sveitarfélög sem eiga lögsögu yfir landi með mannvirkjum sem tilheyra viðkomandi virkjun njóti umtalsverðra skattgreiðslna vegna starfseminnar. Þar getur bæði verið um að ræða stöðvarhús, stíflur, jarðgöng eða önnur mannvirki sem tengjast virkjuninni. Þar að auki kemur það sjónarmið fram í norska skattkerfinu að öll sveitarfélög á vatnasvæði virkjana skuli njóta sérstaks ávinnings af starfseminni og hlutdeild í þeim tekjum sem þar myndast.

Þegar litið er til þess hverjir norsku skattanna (eða greiðslna og gjalda af skattalegum toga) myndu helst geta átt við hér á landi, eins og raforkumarkaðnum hér er háttað í dag, kæmi sennilega helst til greina að skoða þann möguleika að innleiða hér reglur sem væru svipaðar norsku reglunum um náttúruauðlindaskattinn og leyfisgjöld. Til að móta framtíðarumhverfi íslenska raforkumarkaðarins kynni þó að vera skynsamlegt að hugleiða

upptöku skatta sem svipar t.a.m. til grunnrentuskatts, eignarskatts og leyfistengdrar raforku. Um þetta kunna þó að vera deildar meiningar.

Einfaldast kann að vera að byrja á því að gera ákveðnar breytingar á þeim íslensku laga-reglum sem gilda um fasteignaskatt af orkuverum. Miðað við reynslu Norðmanna gæti verið skynsamlegt að sá skattstofn myndi í auknum mæli nýtast fleirum og jafnvel öllum þeim sveitarfélögum sem eru innan áhrifasvæðis virkjana. Það eitt og sér væri töluverð breyting frá því sem nú er.

Um heimildir

Við gerð þessarar skýrslu var stuðst við mikinn fjölda heimilda; einkum norskra. Þar ber fyrst að nefna þá löggjöf sem fjallar um það skattkerfi sem snýr að norska vatnsaflsiðnaðinum. Leitast var við að vísa til mikilvægustu réttarheimildanna í neðanmálsgreinum.

Þar að auki var stuðst við fjölda ritgerða, opinberra skýrslna o.fl. Vegna hinna þröngu tímamarka sem höfundur voru sett við að ljúka þessari samantekt, er tilvísun til heimilda með minnsta móti og langt frá því sem myndi gerast t.d. í fræðilegri ritgerð um efnið. Lesendum er velkomið að hafa samband við undirritaðan með óskir um nánari upplýsingar um þær heimildir sem hér var stuðst við umfram það sem segir neðanmálsgreinum.

Reykjavík, 12. mars 2013.

Ketill Sigurjónsson,
Askja Energy Partners ehf.
Gsm: 863-8333.
