

Þann 23. júní 2011 var í fjármálaráðuneytinu kveðinn upp svohljóðandi

## Ú R S K U R Ð U R

Með bréfi, dags. 11. febrúar 2011, kærði X-sókn (hér eftir nefndur kærandi) til fjármálaráðuneytisins ákvörðun ríkisskattstjóra, dags. 6. desember 2010. Í ákvörðun ríkisskattstjóra er beiðni kæranda hafnað um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna aðkeyprtar vinnu verktaka við kirkju að fjárhæð samtals 101.810 kr.

### Málavextir og málsástæður

Þann 11. febrúar 2011 móttók ráðuneytið kærana þar sem óskað er eftir endurmati á ákvörðun ríkisskattstjóra. Í kærinni kemur fram að færa megi rök fyrir því að kirkjur flokkist undir frístundahúsnæði. Jafnframt er vísað til átaksins „Allir vinna“ og markmiðs átaksins að endurgreiða virðisauka af vinnu á byggingarstað sem sérstaklega sé beint gegn svartri atvinnustarfsemi og að vera hvatning til atvinnuskapandi verkefna.

Í ákvörðun ríkisskattstjóra, dags. 6. desember 2010, kemur fram að honum hafi borist beiðni kæranda um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna aðkeyprtar vinnu verktaka við endurbætur eða viðhald á íbúðarhúsnæði til eigin nota. Vísað er til þess að samkvæmt reglugerð nr. 449/1990 um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði með síðari breytingum, taki reglugerðin ekki til húsnæðis sem ekki telst eiginlegt íbúðarhúsnæði að undanskildu frístundahúsnæði. Í Fasteignaskrá Íslands komi fram að X-sókn sé kirkja og því virðist sem umsóknin falli ekki undir ákvæði reglugerðarinnar. Samkvæmt framangreindu hafnaði ríkisskattstjóri beiðni kæranda um endurgreiðslu virðisaukaskatts.

Með bréfi dags. 25. febrúar óskaði ráðuneytið eftir umsögn ríkisskattstjóra vegna málsins. Í umsögn ríkisskattstjóra dags. 3. mars 2011 er vísað til bráðabirgðaákvæðis XV í lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt og til reglugerðar nr. 440/2009. Samkvæmt 1. mgr. 2. gr. reglugerðarinnar sé með frístundahúsnæði átt við húsnæði eins og það sé skilgreint í 2. gr. laga nr. 75/2008, um frístundabyggð og leigu lóða undir frístundahús, enda sé það skráð sem frístundahús hjá Fasteignaskrá Íslands. Ríkisskattstjóra sé ekki heimilt að veita undanþágu frá ákvæðum reglugerðarinnar. Fram kemur að á þeim tíma sem ákvörðun ríkisskattstjóra var kveðinn upp hafi húsnæði X-sóknar verið skráð sem kirkja í Þjóðskrá og Fasteignaskrá Íslands. Ekki verði séð að heimild kæranda til endurgreiðslu virðisaukaskatts verði byggð á öðrum ákvæðum laga nr. 50/1988, reglugerð nr. 440/2009 eða reglugerð nr. 449/1990. Með vísan til þessa var það mat ríkisskattstjóra að stafesta bæri ákvörðun hans frá 6. desember 2010.

### Forsendur og niðurstaða

Í XIII. kafla laga nr. 50/1988 er fjallað um endurgreiðslu virðisaukaskatts. Í 2. mgr. 42. gr. laganna segir að endurgreiða skuli byggjendum íbúðarhúsnæðis 60% þess virðisaukaskatts sem þeir hafa greitt af vinnu manna á byggingarstað. Jafnframt skuli endurgreiða eigendum íbúðarhúsnæðis 60% þess virðisaukaskatts sem þeir hafa greitt af vinnu manna við endurbætur eða viðhald þess. Fram kemur að fjármálaráðherra setji með reglugerð nánari ákvæði um framkvæmd þessara endurgreiðslna.

Í kjölfar lögfestingar 2. mgr. 42. gr. var sett reglugerð nr. 449/1990, um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði. Samkvæmt 1. mgr. 3. gr. reglugerðarinnar tekur endurgreiðsla samkvæmt a-lið 1. gr. til virðisaukaskatts vegna allrar vinnu manna sem unnin er á byggingarstað íbúðarhúsnæðis við nýbyggingu þess. þ.m.t. vinnu við framkvæmdir við lóð hússins, jarðvegslagnir umhverfis hús, girðingar, bílskúra og garðhýsa á íbúðarhúsalóð. Endurgreiðsla samkvæmt b-lið 1. gr. tekur á sama hátt til virðisaukaskatts vegna allrar vinnu manna við endurbætur og viðhald íbúðarhúsnæðis.

Með lögum nr. 10/2009 var bráðabirgðaákvæði XV sett í lög nr. 50/1988 um virðisaukaskatt og öðluðust þau gildi þann 1. mars 2009. Í 2. gr. laganna segir að þrátt fyrir 2. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988 skuli á tímabilinu 1. mars 2009 til 1. janúar 2012 endurgreiða byggjendum íbúðarhúsnæðis og frístundahúsnæðis 100% þess virðisaukaskatts sem þeir hafa greitt af vinnu manna á byggingarstað. Í 3. mgr. 2. gr. kemur fram að ákvæði 1. mgr. nái á viðkomandi tímabili jafnframt til annars húsnæðis sem alfarið sé í eigu sveitarfélaga eða stofnana og félaga sem alfarið eru í eigu sveitarfélaga.

Á grundvelli bráðabirgðaákvæðis XV í lögum nr. 50/1988 hefur verið sett reglugerð nr. 440/2009, um tímabundna aukna endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði og frístundahúsnæði, auk annars húsnæðis sem er alfarið í eigu sveitarfélaga. Í 1. gr. reglugerðarinnar er gildisvið reglugerðarinnar skilgreint. Þar kemur fram í b. og d. lið 1. gr. að endurgreiða skuli eigendum íbúðarhúsnæðis og frístundahúsnæðis þann virðisaukaskatt sem þeir hafa greitt af vinnu manna við endurbætur eða viðhald þess sem og vegna hönnunar eða eftirlits við endurbætur eða viðhald íbúðarhúsnæðis. Í 2. gr. reglugerðarinnar er hugtakið frístundahúsnæði skilgreint. Þar segir að með frístundahúsnæði samkvæmt 1. gr. sé átt við frístundahúsnæði eins og það er skilgreint í 2. gr. laga nr. 75/2008 um frístundabyggð og leigu lóða undir frístundahús, enda sé það skráð sem frístundahús hjá Fasteignaskrá Íslands.

Það er meginregla laga nr. 50/1988 að greiða skuli virðisaukaskatt af viðskiptum innanlands af öllum stigum viðskipta, sbr. 1. gr. laganna. Af reglunni leiðir að virðisaukaskattur leggst á endanlega neytendur vöru eða þjónustu. Ljóst er að samkvæmt almennum lögskýringarsjónarmiðum ber að skýra undanþágu frá skattalögum þröngri lögskýringu. Með vísan til þessa telur ráðuneytið að líta verði á ákvæði 2. mgr. 42. gr. og bráðabirgðaákvæði XV í lögum nr. 50/1988 sem undanþágu frá þeirri meginreglu að þeir aðilar sem ekki eru í virðisaukaskattsskyldri starfsemi beri að jafnaði þann virðisaukaskatt sem þeir greiða við kaup á vörum og þjónustu.

Eins og mál þetta liggur fyrir er farið fram á endurgreiðslu virðisaukaskatts af aðkeyptri vinnu verktaka vegna kirkju. Fyrir liggur að um er að ræða kirkju sem skráð er sem slík í fasteignaskrá Þjóðskrár Íslands. Óumdeilt er að sú eign sem um ræðir getur ekki talist vera íbúðarhúsnæði í skilningi 1. mgr. XV. bráðabirgðaákvæðis laga nr. 50/1988, sbr. b. lið 1. gr. reglugerðar nr. 440/2009 enda ekki um fasta búsetu manna að ræða í eigninni og eignin skráð opinberri skráningu sem kirkja í fasteignaskrá Þjóðskrár Íslands.

Í 2. gr. laga nr. 75/2008 um frístundabyggð og leigu lóða undir frístundahús er að finna skilgreiningu á hugtakinu frístundahús. Þar segir m.a. að með frístundahúsi sé átt við hús utan þéttbýlis sem standi á skilgreindri lóð undir frístundahús sem afmörkuð er sem slík í samningi eða skipulagi. Ljóst er að sú eign sem um ræðir fellur ekki undir framangreinda skilgreiningu enda eignin í þéttbýli og ekki á skilgreindri lóð undir frístundahús. Með vísan til þessa telur ráðuneytið að eign X-sóknar geti ekki talist vera frístundahús í skilningi laga nr. 75/2008. Þar sem sú eign sem um ræðir er jafnframt skráð sem kirkja í fasteignaskrá Þjóðskrár Íslands er það mat ráðuneytisins að X-sókn geti ekki talist frístundahúsnæði í skilningi 2. gr. reglugerðar nr. 440/2009. Sú eign sem um ræðir getur jafnframt ekki talist vera mannvirki í eigu sveitarfélaga í skilningi 3. gr. reglugerðar nr. 440/2009, enda heyrir sóknin undir sjálfstætt trúfélag íslensku þjóðkirkjunnar, sbr. 1. og 2. gr. laga nr. 78/1997 um stöðu, stjórn og starfshætti þjóðkirkjunnar.

Með vísan til þess sem að framan er rakið er það niðurstaða ráðuneytisins að ekki sé heimilt að endurgreiða virðisaukaskatt vegna þeirrar vinnu sem átti sér stað við kirkjuna.

### Úrskurðarorð

Ákvörðun ríkisskattstjóra, dags. 6. desember 2010 um að hafna beiðni yðar f.h. Setbergssóknar um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna vinnu við kirkjuna er staðfest.