

Alþingi

Erindi nr. P 138/771

DAGSETNING
komudagur 15.12.2009

Alþingi, efnahags- og skattanefnd
vt. Eiríkur Áki Eggertsson
Austurstræti 8
150 REYKJAVÍK

Reykjavík, 14. desember 2009 02-2009110622
G-ums 10/10

Minnisblað vegna frumvarps til laga um ráðstafanir í ríkisfjármálum - 239. mál.

Að beiðni formanns efnahags- og skattanefndar Alþingis hefur ríkisskattstjóri tekið saman minnisblað í tilefni af athugasemdum sem borist hafa vegna frumvarps til laga um ráðstafanir í ríkisfjármálum - 239. mál.

Virðisaukaskattur

Umsögn Hrannar Harðardóttur f.h. Tónastöðvarinnar

a) Nótnabækur

Með bréfi, dags. 3. nóvember 2008, veitti ríkisskattstjóri umboðsmanni Alþingis svör við fyrirspurn um ýmis atriði varðandi skattalagningu virðisaukaskatts á nótnabækur. Ríkisskattstjóri vill leyfa sér að taka upp efni þess bréfs orðrét:

„Í bréfi dagsettu 12. september 2008 óskið þér eftir að ríkisskattstjóri veiti skýringar á ýmsum atriðum er varða skattlagningu virðisaukaskatts á nótnabækur.

Við lögfestingu laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, var eitt skatthlutfall í virðisaukaskatti, þ.e. 22%. Lögin áttu upphaflega að taka gildi 1. júlí 1989. Frá þeim tíma áttu lög nr. 10/1960, um söluskatt, að falla úr gildi. Með lögum nr. 110/1988, var framkvæmd laga nr. 50/1988 frestað til 1. janúar 1990 og þá um leið brottfalli laga nr. 10/1960.

Áður en lög nr. 50/1988 komu til framkvæmda var með d-lið 6. gr. laga nr. 119/1989, lögnum breytt á þann hátt að við 1. mgr. 12. gr. laganna bættist 10. tölul. sem er svo hljóðandi: „Sala bóka á íslenskri tungu jafnt frumsaminna sem þýðdra.“ Með lögnum var þannig sala bóka á íslenskri tungu gerð undanþegin virðisaukaskatti. Með 8. gr. breytingalaganna var gerð sú breyting á ákvæði 14. gr. laga nr. 50/1988 að skatthlutfallið var fært í 24,5%. Lög þessi tóku gildi 1. janúar 1990, nema d-liður 6. gr. sem tók gildi 16. nóvember 1990.

Með 50. gr. laga nr. 111/1992, var lögum nr. 50/1988, breytt m.a. á þann hátt að ný málsgrein, 2. mgr., bættist við 14. gr. laganna og var 14% skatthlutfall var tekið upp. 6. tölul. 2. mgr. hljóðaði svo: „Sala bóka á íslenskri tungu, jafnt frumsaminna sem þýðdra.“ Með d-lið 48. gr. sömu laga var 10. tölul. 1. mgr. 12. gr. felldur út. Með breytingunum var sala á bókum á íslenskri tungu gerð skattskyld en færd undir hið lægra skatthlutfall, þ.e. 14% virðisaukaskatt. Lögin tóku gildi 1. janúar 1993, að undanskildum

ákvæðum 46. gr. og 1., 2. og 3. tölul. 50. gr., sem tóku gildi 1. janúar 1994 og c- og d-liður 48. gr. og 4., 5. og 6. tölul. 50. gr. sem tóku gildi 1. júlí 1993.

Með 1. gr. laga nr. 64/2002, var lögum nr. 50/1988 m.a. breytt á þann hátt að 6. tölul. 2. mgr. 14. gr. laganna varð svo hljóðandi: „Sala bóka, jafnt frumsaminna sem þýðdra.” Með lögnum var því felld úr gildi sú mismunun sem verið hafði á sölu bóka á íslenskri tungu annars vegar og erlendum tungumálum hins vegar. Lögin tóku gildi 1. júlí 2002.

6. tölul. 2. mgr. 14. gr. laganna hljóðaði svo eftir breytingu með 1. gr. laga nr. 145/2003: „Sala bóka, jafnt frumsaminna sem þýðdra, sem og hljóðupptökur af lestri slíkra bóka.” Lögin tóku gildi 1. janúar 2004.

Með a-lið 3. gr. laga nr. 175/2006, var lögum nr. 50/1988 m.a. breytt þannig að 14% skatthlutfallið var felld úr gildi og nýtt hlutfall, 7%, tekið upp þess í stað. Lögin tóku gildi 1. mars 2007, að undanskildum ákvæðum 2. og 6. gr. en þau tóku gildi 30. desember 2006.

Hugtakið bók kemur ekki fyrir í öðrum ákvæðum laga nr. 50/1988. Þá er hugtakið bók hvergi skilgreint með beinum hætti í lögskýringargögnum með stofnlögnum eða tilvitnuðum breytingalögum hér að framan. Það er þó mat ríkisskattstjóra að sá skilningur sem að ríkisskattstjóri hefur lagt í hugtakið bók eigi sér óbeina stoð í ýmsum lögskýringargögnum, m.a. í umræðum á Alþingi. Þá þykir til að mynda dómur Hæstaréttar frá 15. maí 2003, í máli nr. 477/2002 (íslenska ríkið gegn Herði Einarssyni), gefa til kynna að leggja beri hina þrengri hugtaksskilgreiningu til grundvallar. Loks þykir ríkisskattstjóra rétt að áréttta þau almennu lögskýringarsjónarmið að undanþágur frá meginreglu ber að túlka þröngt.

Í orðabók Eddu, þriðja útgáfa, er hugtakið bók skilgreint svo: „Samanheft blöð (með kápu eða spjöld utan um), auð, skrifuð eða prentuð, ætluð til að skrifa (teikna) eða lesa í.”

Í leiðbeiningum um virðisaukaskatt af útgáfustarfsemi (útg. 1993) er hugtakið bók skilgreind með eftirfarandi hætti. „Skilyrði um íslenskan texta leiðir til þess að 14% skatthlutfall tekur almennt ekki til bóka án texta í meginmáli þótt þær séu gefnar út af íslenskum útgefendum. Þó fellur þar undir myndabækur með íslenskum texta, t.d. barnabækur eða listaverkabækur, þótt texti sé ekki stórvægilegur, og nótnabækur, enda sé íslenskur texti með nótunum.”

Þess ber að geta að ákvæði 14. gr. hefur verið breytt frá því að leiðbeiningarnar voru síðast uppfærðar.

Loks skal tekið fram að sambærilegar skilgreiningar hafa verið lagðar til grundvallar við ákvörðun skatthlutfalls vegna innflutnings. Prentvarningur ber mismunandi virðisaukaskatt eftir eðli hans, sbr. 49. kafla tollskrár og þá einkum vöruliðir 4901 og 4903.”

Í tilefni af umsögn Hrannar að öðru leyti vill ríkisskattstjóri taka það fram að það er eðli undanþága frá meginreglum að upp kunna að koma markatilvik af þeim toga sem að umsagnaraðili nefnir í umsögn sinni, þ.e. tilvik sem erfitt kann að vera að skera úr um hvorum megin hryggjar niðurstaðan verður. Fram kemur orðrétt í umsögn Hrannar: „Kjarni málsins þegar um ræðir óskýrar reglur hlýtur alltaf að liggja í lagasetningu Alþingis.” Þá er efast um að ríkisskattstjóri hafi þessar heimildir „til skattlagningar”, slíkt vald hljóti að liggja

hjá Alþingi. Ekki er lagt mat á það hvort orðalag ákvæðisins telst vera óskýrt eða ekki. Hins vegar er það matskennt, eins og nánast öll undanþáguákvæði laga nr. 50/1988. Ekki hefur verið hingað til efast um heimildir skattyfirvalda til þess að heimfæra tiltekin tilvik undir undanþáguákvæðin. Ríkisskattstjóri telur sig hafa fært fram rök fyrir því að löggjafinn hafi gert ráð fyrir því að fara þyrfti fram mat á því hvort að tiltekið efni félli undir undanþáguákvæði 6. tölul. 2. mgr. 14. gr., hvort að efni teljist vera bók í skilningi ákvæðisins.

Ef farin verður sú leið að fella nótnabækur án texta undir undanþáguna er aðeins verið að færa landamærin til og sér ríkisskattstjóri ekki fram á meiri vandræði en hingað til í framkvæmd. Hins vegar vill ríkisskattstjóri benda á að með þessu væri einvörðungu verið að „leysa vanda“ varðandi eitt afmarkað tilvik en eftir sem áður eru tilvik sem fylgja því að vera með undanþágur frá meginreglum. Má sem dæmi nefna kortabækur, sbr. nánar hér á eftir.

b) Rafbækur

Af þessu tilefni vill ríkisskattstjóri vísa til umsagnar embættisins, dags. 6. mars 2009, um frumvarp til laga um breyting á lögum nr. 50/199, um virðisaukaskatt, sbr. 48. mál, þskj. 48. Þar kemur fram orðrétt:

„Ríkisskattstjóri hefur þann 25. febrúar 2009 móttengið bréf yðar dagsett 23. sama mánaðar þar sem embættinu er gefinn kostur á að veita umsögn um frumvarp til laga um virðisaukaskatt, 48. mál, þskj. 48.

Með frumvarpinu er í fyrsta lagi lagt til að sala vefútgáfu og rafútgáfu bóka, sem undir ákvæðið falla, og aðgangs að hliðstæðum gagnagrunnum, beri 7% í stað 24,5% virðisaukaskatt. Af þessu tilefni skal tekið fram að ríkisskattstjóra hafa borist margar fyrirspurnir síðastliðin ár þar sem spurst hefur verið fyrir um skatthlutfall virðisaukaskatts vegna rafrænnar sölu af ýmsum toga. Má þar sem dæmi nefna sölu á aðgangi að efni úr dagblaði á vefsíðu á veraldarvefnum, sölu sjónvarpsstöðvar á aðgangi að dagskrá og völdu efni á stafrænu formi, sölu á sjónvarpsþjónustu og tónlistarsölu í gegnum farsíma og sölu á tónlist um veraldarvefinn. Í svörum sínum hefur ríkisskattstjóri lagt áherslu á það að við túlkun á því hvað fellur undir þau frávik sem felast í 2. mgr. 14. gr. laga nr. 50/1988 verði að líta til þess að ákvæðið er undantekning frá meginreglunni um 24,5% virðisaukaskatt. Í skattframkvæmd hefur verið talið að túlka beri ákvæðið þröngri lögskýringu og ekki rýmri en orðalag þess gefur beinlínis til kynna. Lítið hefur verið svo á að ákvæði 5. og 6. tölul. 2. mgr. 14. gr. taki eingöngu til sölu á tímaritum og blöðum annars vegar og bókum hins vegar samkvæmt hefðbundnum skilningi á orðunum, tímaritum, blöðum og bókum. Helgast sú túlkun einnig af því að samkvæmt orðalagi ákvæðanna taka þau einungis til sölu á tilteknum vörum en ekki sölu á þjónustu. Í samræmi við þessi sjónarmið hefur ríkisskattstjóri álitnið að sala af framangreindum toga beri 24,5% virðisaukaskatt. Sala vef- og rafútgáfu bóka og aðgangs að hliðstæðum gagnagrunnum telst sala á þjónustu.

Ríkisskattstjóri er í sjálfu sér ekki mótfallinn því að breytingar af framangreindum toga verði gerðar. Þó er mjög brýnt að ekki verði farið út í slíkar breytingar nema að vel athuguðu máli og skoðaðar verði reglur sem um þetta gilda í nágrannalöndum okkar. Þá er afar mikilvægt að allt regluverk um miðlun á rafrænu efni verði skoðað heildstætt, þ.e. ekki verði búin til sérregla um rafræna afhendingu á bókum. Má í þessu sambandi nefna rafræna sölu á tímaritum, sem má telja staðkvæmdarvöru við bækur, tónlist og kvikmyndir.

Í öðru lagi er í frumvarpinu lagt til að sala landakorta beri 7% virðisaukaskatt og fram kemur í greinargerð að „landakort bera nú lægra hlutfall virðisaukaskatts þegar þau eru bundin inn

eða gormuð saman sem bók en hærra hlutfall þegar þau eru gefin út á hefðbundinn hátt.” Af þessu tilefni skal tekið fram að almennt hefur verið talið að undanþáguákvæði 6. tölul. 2. mgr. 14. gr. laganna næði ekki textalausra eða textalítilla bóka. Í samræmi við það hefur verið talið að ákvæðið taki ekki til uppdratta og korta, þó að í bókarformi sé. Hins vegar hefur verið talið að sala á atlösum, sem hafa að geyma tematískar upplýsingar auk korta, beri 7% virðisaukaskatt. Umrædd fullyrðing í greinargerð með frumvarpinu er því ekki í samræmi við þær túlkanir sem ríkisskattstjóri hefur sett fram í leiðbeiningum og öðrum skrifum sínum.

Það er mat ríkisskattstjóra að sá skilningur sem að embættið hefur lagt í hugtakið bók eigi sér óbeina stoð í ýmsum lögskýringargögnum, m.a. í umræðum á Alþingi. Þá þykir til að mynda dómur Hæstaréttar frá 15. maí 2003, í máli nr. 477/2002 (íslenska ríkið gegn Herði Einarssyni), gefa til kynna að leggja beri hina þrengri hugtaksskilgreiningu til grundvallar. Loks þykir ríkisskattstjóra rétt að áréttu þau almennu lögskýringarsjónarmið að undanþágur frá meginreglu ber að túlka þröngt.

Í b-lið 1. gr. frumvarpsins er lagt til að geisladiskar, hljómplötur, segulbönd og aðrir sambærilegir miðlar með texta beri 7% virðisaukaskatt. Með vísan til þess sem fram hefur komið telur ríkisskattstjóri að ástæða sé til þess að tillaga þessi sé skoðuð í víðara samhengi áður en hún verður lögfest.”

Afhending yfir netið, hvort sem er í texta eða hljóði, er almennt skilgreind sem þjónusta (intangible service), en ekki sem vara, og ber því virðisaukaskatt í hærra þreppinu. Þá ber að nefna að ekki er greinarmunur á rafbók og hljóðbók (afhent yfir netið) að þessu leitinu til.

Ríkisskattstjóri vill ítreka það sem fram kemur í niðurlagi umsagnarinnar, um nauðsyn þess að tillagan sé skoðuð í víðara samhengi, með hliðsjón af því sem gert er hjá öðrum þjóðum.

Séreignarsparnaður

Umsögn Landssamtaka Lífeyrissjóða

Ríkisskattstjóri er í meginatriðum sammála athugasemdum Landssamtaka Lífeyrissjóða hvað varðar 41. grein frumvarpsins og hefur þegar sent fjármálaráðuneytinu breytingatillögur er ganga í þá átt. Í tillögum ríkisskattstjóra er þó gert ráð fyrir föstum mánaðarlegum greiðslum að fjárhæð u.þ.b. kr. 166.666 enda var það skilningur ríkisskattstjóra á ákvæðum frumvarpsins en ekki að um breytilegar mánaðargreiðslur væri að ræða. Ríkisskattstjóri tekur undir tillögu Landssamtaka Lífeyrissjóða um að viðmiðunardagsetning vegna úttektarfjárhæðar verði 1. janúar 2010. Þannig verði lífeyrissjóði, frá og með áramótum, heimilt að greiða að hámarki 2,5 milljónir til hvers rétthafa á 15 mánuðum. Útgreiðslutíminn styttest hlutfallslega sé um lægri fjárhæð að ræða og greiðist því t.d. fjárhæðin 1,5 milljón út á 9 mánuðum. Ríkisskattstjóri telur að verði fallist á tillögur embættisins verði það til þess að viðhalda núverandi framkvæmd með minnstu mögulegu breytingum sem ótvírætt er til hagræðis fyrir rétthafa sem og alla aðra sem að málinu koma en taki jafnframt tillit til sjónarmiða um hækkun mánaðarlegra greiðslna til rétthafa lífeyrissjóða.

Umsögn Hagsmunasamtaka heimilanna

Í 7. mgr. umsagnar sinnar við frumvarp um ráðstafanir í skattamálum hvetja Hagsmunasamtök heimilanna til þess að útborganir úr séreignarsjóðum skv. ákvæði til bráðabirgða VIII í lögum nr. 129/1997 beri ávallt lægstu skattprósentu og að úttektin sé ekki tekin með í útreikning á hækkun skattprósentu. Rétt er að það komi fram að verði fallist á nefnd sjónarmið Hagsmunasamtaka heimilanna mun það hafa í för með sér verulegt brot á

jafnræðisreglu gagnvart þeim sem taka út séreignasparnað sinn samkvæmt almennum reglum þar að lútandi.

Umsögn Sambands íslenskra sveitarfélaga

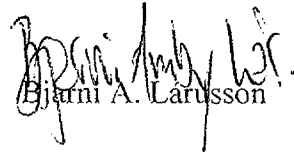
Í 2. mgr. 2. töluliðs umsagnar Sambands íslenskra sveitarfélaga dags. 9. desember 2009 við frumvarp um ráðstafanir í skattamálum kemur fram það álit sambandsins að líklega sé tekjuauki ríkisins og sveitarfélaga ofmetinn. Rétt er að fram komi að skv. athugun ríkisskattstjóra er tekjuauki ríkis og sveitarfélaga ákvarðaður að gefinni þeirri forsendu að allir þeir sem þegar hafa sótt um útborgun hámarksfjárhæðar skv. núgildandi lagaákvæðum, sæki einnig um útborgun hámarksfjárhæðar eftir fyrirbyggjandi lagabreytingar, þ.e. 14.500 réttthafar sæki um útborgun 1.500.000 kr. af séreignarsparnaði sínum til viðbótar þeirri milljón sem þeir þegar hafa fengið greiddar.

Umsögn Tryggingastofnunar ríkisins

Ríkisskattstjóri vekur athygli á því að ef útgreiðsla séreignasparnaðar skv. l. nr. 13/2009 og reglugerð nr. 290/2009 á ekki að hafa áhrif á greiðslur til foreldra, samkvæmt lögum nr. 22/2006 um greiðslur til foreldra langveikra eða alvarlega fatlaðra barna, verður það ekki gert án breytinga á ákvæði til bráðabirgða VIII í lögum nr. 129/1997 í þá veru.

Virðingarfyllt
f. h. ríkisskattstjóra


Jón Guðmundsson


Bjarni A. Lárusson