



RÍKISSKATTSTJÓRI

Alþingi  
Erindi nr. P 139/127  
komudagur 10.12.2010

Laugavegi 166 - 150 Reykjavík - Sími 563 1100  
Fax 562 4440 - www.rsk.is - rsk@rsk.is

Alþingi, efnahags- og skattasvið  
Eiríkur Áki Eggertsson  
Austurstræti 8  
150 REYKJAVÍK

Reykjavík, 10. desember 2010 02-2010120219  
T-ums 91/10

### Umsögn ríkisskattstjóra um frumvarp til laga um breyting á ýmsum lagaákvæðum um skatta og gjöld - 313. mál, þskj. 380.

Ríkisskattstjóri hefur þann 7. desember 2010 móttengið tölvupóst þar sem embættinu er gefinn kostur á að veita umsögn um ofangreint þingmál.

Í frumvarpinu er kveðið á um margvíslegar breytingar á m.a. lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, lögum nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, lögum nr. 94/1996, um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur, lögum nr. 4/1995, um tekjustofna sveitarfélaga, lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt og lögum nr. 152/2009, um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki.

Af þessu tilefni vill ríkisskattstjóri koma að eftirfarandi athugasemdum:

#### I.

#### Breytingar á lögum um tekjuskatt nr. 90/2003

##### 2. gr. frumvarpsins - sala á fasteign úr dánarbúi

Í frumvarpinu er lagt til að sama regla gildi um skattskyldu söluhagnaðar af íbúðarhúsnæði sem verið hefur í eigu manns eftir andlát hans hvort sem eignin er seld fyrir eða eftir úthlutun til erfingja. Að mati ríkisskattstjóra er unnt að færa rök fyrir því að sömu sjónarmið eigi að gilda um skattskyldu söluhagnaðar af íbúðarhúsnæði hvort sem það er dánarbúið sjálft sem selur eignina eða erfingjarnir. Með breytingunni er verið að einfalda og samræma þær reglur sem gilda hvernig sem formlega er staðið að sölunni og er það gott.

##### 6. gr. frumvarpsins - synjun á afbrigðilegu reikningsári kæránleg til yfirskattanefndar

Ákvæði 6. gr. frumvarpsins gerir ráð fyrir að synjun ríkisskattstjóra á beiðni um annað reikningsár en almanaksárið verði kæránleg til yfirskattanefndar. Það er álit embættisins að sú tillaga sem lögð sé til sé í samræmi við nútíma stjórnsýsluhætti og að eðlilegt sé að rekstraraðilar þurfi ekki að bíða eftir álagningu opinberra gjalda til að fá úr þessu atriði skorið hjá yfirskattanefnd og að ákvörðun ríkisskattstjóra sé kæránleg innan þriggja mánaða frá dagsetningu synjunar. Ríkisskattstjóri leyfir sér þó að leggja til að orðalag breytingarinnar verði með eftirfarandi hætti:

„Synjun ríkisskattstjóra má skjóta til yfirskattanefndar eftir ákvæðum laga um yfirskattanefnd.

Þá vill ríkisskattstjóri benda á að óþarft virðist að taka sérstaklega fram um kærueimild vegna annars reikningsárs í 1. másl. 1. mgr. 99. gr. laganna, enda tæpast um að ræða nokkurt tilefni til kærueimild vegna synjunar á slíkri ósk sérstaklega tilgreind í 59. gr. Af því tilefni er lögð til eftirfarandi breyting á 99. gr. laganna. orðin: „og reikningsár skv. 1. mgr. 59. gr.“ í 1. másl. 1. mgr. 99. gr. falli brott.

#### 8. gr. frumvarpsins - takmörkuð skattskylda - meirihluti tekna stafar frá Íslandi

Í frumvarpinu er lagt til að þeir einstaklingar sem bera takmarkaða skattskyldu hér á landi skv. 3. gr. laganna en fá meiri hluta tekna sinna frá Íslandi geti átt rétt á öllum þeim réttindum sem heimilisfesti hér á landi veitir samkvæmt lögum um tekjuskatt og öðrum lögum um opinber gjöld enda sé sýnt fram á að tekjur þeirra nemi ekki meira en fjórðungi heildartekna þeirra á tekjuárinu. Þá er gert ráð fyrir að hjónum sé heimil samsköttun í þeim tilvikum þegar í það minnsta níutíu hundraðshlutar samanlagðra tekna þeirra eiga uppruna sinn á Íslandi og annað hjóna tekjulítið eða tekjulaust. Af athugasemdum við ákvæðið má ráða að breytingin sé tilkomin vegna dómafordæma Evrópudómstólsins sem lúta að reglum ESB-réttarins um frjálsta för launþega. Ákvæðið gerir ráð fyrir að fjármálaráðherra setji nánari reglur um framkvæmd þess. Samkvæmt gildistökuákvæði frumvarpsins er gert ráð fyrir að 8. gr. taki gildi 1. janúar 2011 og komi til framkvæmda við álagningu 2012 og á staðgreiðsluárinu 2011. Af þessum sökum vill ríkisskattstjóri koma því á framfæri að nauðsynlegt er að umrædd reglugerð liti dagsins ljós fyrir en seinna enda ekki margir dagar þar til staðgreiðsluárið 2011 rennur upp.

#### 13. gr. frumvarpsins - ákvæði til bráðabirgða a. (I)

Ákvæðið gerir ráð fyrir að þeir sem frestuðu tekjufærslu skv. 60. gr. laganna, eins og hún hljóðaði fyrir breytingu skv. 11. gr. laga nr. 128/2009, verði heimilað að færa til tekna á þremur árum þá fjárhæð sem tekjufærslu sem hafði áður verið frestað á, í stað þess að færa frestunarfjárhæðina til tekna í einu lagi í skattframtali 2011. Það er skoðun ríkisskattstjóra að bæta verði inn orðunum „með jöfnum fjárhæðum“ í ákvæðið þannig að það hljóði svo:

*„Þrátt fyrir ákvæði 11. gr. laga nr. 128/2009, sem breytti 60. gr. laganna, er þeim aðilum sem atvinnurekstur stunda eða sjálfstæða starfsemi og selja þjónustu og fengið höfðu heimild ríkisskattstjóra til að miða tekjuuppgjör rekstrarins við innborganir vegna seldrar þjónustu, í stað þess að miða við unna og bókfærða þjónustu, í þeim tilvikum sem vinnuþáttur hinnar seldu þjónustu var almennt yfir 70% heimilt að færa til tekna með jöfnum fjárhæðum á þremur árum uppsafnaða fjárhæð sem áður hafði verið frestað að færa til tekna, þ.e. á tekjuárunum 2010, 2011 og 2012.“*

#### 13. gr. frumvarpsins - ákvæði til bráðabirgða b. (II)

Í frumvarpinu er lagt til að heimilt verði að færa á milli tekjuáranna 2010 til og með 2014 þann hluta eftirgefna skulda sem er umfram yfirfæranlegt rekstrartap og rekstrartap ársins, fyrningar og niðurfærslu og getur skattaðili hagað frádrætti miðað við rekstrarniðurstöðu þessara ára. Skilyrði þessa er að

- allar fyrnanlegar eignir hafi verið fyrndar að fullu og mögulegar hámarksniðurfærslur á viðskiptakröfum og vörubirgðum hafi verið nýttar
- arði sé ekki úthlutað vegna tekjuáranna 2010-2014
- ekki sé um að ræða samsköttun, sameiningu eða skiptingu á sama tímabili

Í árslok 2014 er svo gert ráð fyrir að sá hluti eftirgjafar sem eftir stendur færist ekki til tekna

sé sú fjárhæð undir 500 milljónum króna, og einungis það sem er umfram 500 milljónir ef eftirstöðvar eru yfir þeirri fjárhæð. Þannig er í raun alltaf skattfrelsi á eftirgjöf skulda að 500 milljónum, að því leyti sem ekki er til staðar rekstrartap og fyrnanlegar eignir.

Hvernig sem á mál þetta er litið er um verulegar fjárhæðir að tefla og frávik frá ríkjandi viðhorfum um tilhögun skattlagningar. Ríkisskattstjóri leyfir sér að áréttta umsögn sína dags. 14. júní sl. sem látin var efnahags- og skattanefnd Alþingis í té vegna þingmáls 659, þskj. 2159. Í þeirri umsögn kemur fram að embættið telji að verið sé að vikja frá þeirri meginreglu að til tekna í rekstri beri að telja niðurfellingu skulda eins og aðrar tekjur og að um sé að ræða stílbrot frá öllum meginreglum um skattlagningu. Einnig var á það bent að úrræðið gagnist helst þeim sem fóru mjög óvarlega í lántökum. Ennfremur segir orðrétt í framangreindri umsögn:

*„Þá bendir ríkisskattstjóri jafnframt á að einhver brögð geti verið að því að þeir rekstraraðilar sem ekki eiga rekstrartap sem færa ætti á móti eftirgefnum skuldum hafi tekið þau lán sem verið er að færa niður vegna einhverra atvika sem hefðu ekki átt að leiða til gjaldfærslu vaxta í skattalegu tilliti og má þar nefna lán vegna skuldsettrar yfirtöku og lán vegna arðgreiðslna til eigenda. Spyrja má að því hvort vilji löggjafans standi til þess að gefa eftir tekjufærslu á niðurfellingu skulda við slíkar aðstæður.“*

Ríkisskattstjóri bendir jafnframt á að gagnsæi þarf að vera í öllum ákvörðunum af þessu tagi en hætt er við að fram fari umtalsverðir eignatilflutningar með því að verulegar fjárhæðir verða felldar niður af skuldum án tekjufærslu sem að öllum líkindum mun auka skattbyrði annarra. Þá hefur ríkisskattstjóri einnig alla fyrirvara á að áformuð löggjöf þessi standist meginreglur um jafnræði aðila.

## II.

### **Breytingar á lögum um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki nr. 152/2009**

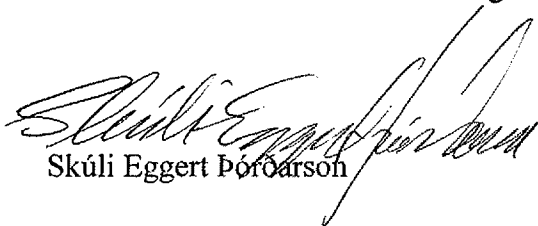
Í almennum athugasemdum með frumvarpinu kemur frama að eftirlitsstofnun EFTA hafi á síðari hluta þessa árs gert ýmsar athugasemdir við gildandi lög um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki. Af þeim sökum hafi þótt ástæða til að skera lög in upp og gera á þeim efnisbreytingar. Annars vegar er um að ræða niðurfellingu á heilmild til skattafsláttar vegna kaupa á auknu hlutfé í nýsköpunarfyrirtækjum og hins vegar eru gerðar efnisbreytingar m.a. varðandi skilgreiningar á hugtökum og endurskilgreiningar á skilyrðum varðandi sérstakan frádrátt frá álögðum tekjuskatti nýsköpunarfyrirtækja. Frádráttur þessi, sbr. 43. gr. frumvarpsins um breyting á 10. gr. gildandi laga, skal afmarkast af útlögðum rekstrarkostnaði til rannsóknar - eða þróunarverkefna og reiknast 20% frádráttur af slíkum kostnaði, sem getur hæstur orðið 100.000.000 kr. á rekstrarári. Í 43. gr. frumvarpsins er lagt til að við 10. gr. laganna bætist nýr málslíður um að kostnaður vegna umsóknar til Rannís myndi ekki frádráttarétt hjá nýsköpunarfyrirtæki. Fyrir í frumvarpsákvæðinu segir að útlagður kostnaður skuli uppfylla þau skilyrði að teljast frádráttarbær rekstrarkostnaður skv. 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. tekjuskattslaga. Sé almennt litið svo á að kostnaður vegna styrkumsókna sé frádráttarbær við ákvörðun tekjuskattsstofns, skv. 31. gr., hefði við þessar aðstæður mátt kveða skýrar á um að, þrátt fyrir ákvæði 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. þá skuli ekki taka tillit til kostnaðar vegna styrkumsóknar á grundvelli laganna við ákvörðunar frádráttar skv. 10. gr.

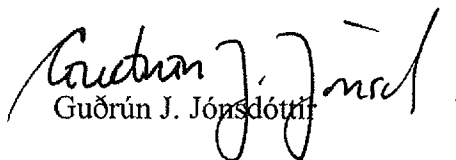
Samkvæmt 1. mgr. 15. gr. gildandi laga er mælt fyrir um að heildarfjárhæð opinberra styrkja skuli takmarkast af skuldbindingum Íslands samkvæmt samningnum um Evrópska efnahagssvæðið. Á síðast nefndu ákvæði eru síðan gerðar þær breytingar á 2. mgr., sem taldar eru falla að þeirri takmörkun opinberra styrkja, sem mælt er fyrir um. Nú háttar svo til að hvorki verður af frumvarpsákvæði 46. gr., né rýrum skýringum á því ákvæði ráðið, hvernig samspili þessara þátta er ætlað að virka, þ.e. annars vegar opinberra styrkja og þess

rekstrarkostnaðar að hámarki 100.000.000 kr., sem er ætlað að vera grundvöllur fyrir útreikningi frádráttar frá tekjuskatti. Ef ætlunin var að takmaka opinbera styrki t.d. við 70% af útlögðum rekstrarkostnaði hefði verið heppilegra að það hefði verið orðað skýrt í lagatexta eða skýringum með frumvarpsákvæðinu. Ef merkingin er einhver önnur þá er textinn jafn torræður til skilnings á því hvaða réttaratvik skal leggja til grundvallar og hverjar réttarafleiðingar eða lögfylgjur skuli ná fram að ganga. Jafnframt hefði verið æskilegt að fram hefði komið, hver viðbrögð ættu að vera reyndist heildarstyrkur opinberra aðila umfram leyfilegt hámark, hvort heldur af hálfu styrkveitanda eða í skattalegu tilliti. Þá ber þess að geta að vakin er athygli á því í greinargerð með ákvæðinu að þær hámarksreglur sem raktar séu í ákvæðinu gildi fyrir verkefnið í heild en ekki fyrir almanaksárið eins og skattfrádrátturinn grundvallast á. Ekki er að finna neinar leiðbeiningar um hvernig og hvort hlutfalla skuli viðmiðunarstærðir við ákvörðun skattfrádráttar við aðstæður sem þessar.

Að lokum vill ríkisskattstjóri leyfa sér að benda á að nokkur vafi kann að verða uppi varðandi áhrif gildistökuákvæða þeirra ákvæða sem varða breytingar á lögum um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki.

Virðingarfyllst

  
Skúli Eggert Þóroarson

  
Guðrún J. Jónsdóttir