

Nefndasvið Alþingis
Austurstræti 8-10
101 Reykjavík

Reykjavík, 17.12.2020
Tilvísun: 20201200931

Umsögn ríkisskattstjóra um frumvarp til laga um breytingu á ýmsum lögum um skatta og gjöld (skattalegir hvatar fyrir lögaðila sem starfa til almannaheilla) - 342. mál, þskj. 416

Ríkisskattstjóri móttók þann 4. desember sl. tölvupóst þar sem óskað er eftir umsögn um ofangreint þingmál. Embættið telur tilefni til eftirfarandi athugasemda:

I. Núgildandi ákvæði laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sem snerta efni frumvarpsins

Undanþága frá greiðslu tekjuskatts samkvæmt 4. tölul 4. gr. tsl.

Í tilvísuðu ákvæði segir:

„Þeir lögaðilar sem um ræðir í 2. gr. og hér eiga heimili, ef þeir verja hagnaði sínum einungis til almenningsheilla og hafa það að einasta markmiði samkvæmt samþykktum sínum.“

Undanþága þessi tekur til allra lögaðila sem skattskyldir eru samkvæmt 2. gr. tsl. Undanþágan ræðst af því að hagnaði sé ráðstafað til almannaheilla og lögaðilinn hafi það að einasta markmiði sínu samkvæmt samþykktum sínum. Undanþágan er því aldrei viðurkennd fyrirfram, þar sem kanna þarf árlega við álagningu að ráðstöfun hagnaðar hafi farið fram í samræmi við þær samþykktir sem lagðar voru fram við skráningu lögaðilans í fyrirtækjaskrá ríkisskattstjóra. Samkvæmt 1. másl. 1. mgr. 90. gr. tsl. eru framtalsskyldir allir þeir sem skattskyldir eru og einnig þeir sem telja sig undanþegna skattskyldu skv. 4. tölul. 4. gr.

Frádráttur frá tekjum rekstraraðila vegna gjafa og framlaga sem byggist á 2. tölul. 1. mgr. 31. gr. tsl.

Í tilvitnuðu ákvæði segir:

„Einstakar gjafir og framlög til kirkjufélaga, viðurkenndrar líkna starfsemi, menningarmála, stjórn mála flokka og vísindalegra ramnsóknarstarfa, þó ekki yfir 0,75% af tekjum skv. B-lið 7. gr. á því ári sem gjöf er afhent. Ráðherra ákveður með reglugerð hvaða mála flokkar og stofnanir falla undir þennan tölulið.“

Um ákvörðun frádráttar frá tekjum rekstraraðila hefur, varðandi form og mála flokka sem teljast falla undir almannaheill, verið byggt á ákvæðum 15.-18. gr. reglugerðar nr. 483/1983, um frádrátt frá tekjum af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi. Rétt er að taka fram að

móttakendur þeirra framlaga sem viðurkennd hafa verið frádráttarbær frá skattstofni atvinnurekstraraðila, þ.e. almannaheillafélög, hafa almennt fallið undir 5. tölul. 1. mgr. 2. gr. tsl., þar sem segir í upphafsmálslið greinarinnar:

„Skylda til að greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum, hvar sem þeirra er aflað, hvílir á eftirtöldum lögaðilum sem heimilisfastir eru hér á landi:

[1. -4. tölul. ...]

5. Öðrum félögum, sjóðum og stofnunum, þar með töldum sjálfseignarstofnunum, sem hér eiga heimili, sbr. þó 5. og 6. tölul. 4. gr., svo og dánarbúum og þrotabúum.“

Þessir lögaðilar hafa verið undanþegnir frá greiðslu tekjuskatts á grundvelli 5. tölul. 4. gr., þar sem segir:

„Félög, sjóðir og stofnanir, sbr. 5. tölul. 1. mgr. 2. gr., sem ekki reka atvinnu.“

Móttakendur gjafa og framlaga til almannaheilla hafa almennt fallið undir framangreind ákvæði fremur en að byggt væri á 4. tölul. 4. gr. tekjuskattslaga.

II. Athugasemdir við breytingar frumvarpsins á tsl.

Um 2. gr.

Í 2. gr. frumvarpsins eru lagðar til breytingar á frádráttarheimildum skv. A-lið 1. gr. 30. gr. tsl., þannig að endurvakinn verði frádráttur einstaklinga utan atvinnurekstrar vegna framlaga til lögaðila sem starfa til almannaheilla, sbr. tillögur að skilgreiningum í nýjum a.-g.-liðum 4. tölul. 4. gr. tsl. Eins og fram hefur komið í kafla I. tekur 4. tölul. 4. gr. til undanþágu atvinnurekstrarfélaga frá greiðslu tekjuskatts af hagnaði þeirra. Það skal áréttað að nánast án undantekninga hafa frádráttarbær framlög frá rekstraraðilum ekki runnið til slíkra aðila heldur aðila sem falla undir 5. tölul. 1. mgr. 2. gr. og eru því undanþegnir skattskyldu skv. 5. tölul. 4. gr. þar sem þeir hafa ekki tvinnurekstur með höndum. Þannig verður ekki annað séð en að öll hefðbundin líknar-, menningar- og hjálparsamtök muni falla utan hinnar nýju skilgreiningar sem lögð er til samkvæmt frumvarpinu.

Sett er það skilyrði frádráttar að móttakendur gjafa séu skráðir á almannaheillafélagaskrá ríkisskattstjóra á því tímamarki þegar framlag er veitt, og að móttakandi skili skattyfirvöldum tímanlega til áritunar á skattframtöl upplýsingum um fjárhæð fjárframlags. Þannig er í frumvarpinu gengið út frá því að ríkisskattstjóri geti fyrirfram – þ.e. við skráningu félags á almannaheillaskrá – tekið afstöðu til þess hvort að félag verji hagnaði sínum alfarið til almannaheilla en í því felst ákveðinn ómöguleiki. Ríkisskattstjóri ítrekar ábendingar sínar undir kafla I um að undanþága frá greiðslu tekjuskatts af hagnaði skv. 4. tölul. 4. gr. sé aldrei veitt fyrirfram heldur metin við hverja álagningu frá ári til árs, enda er skilyrði undanþágu tvíþætt; að hagnaði sé varið einungis til almannaheilla og að þeir hafi það eina markmið samkvæmt samþykktum sínum. Skír úrskurða- og dómaframkvæmd er fyrir því að bæði þessi skilyrði skuli vera uppfyllt, og að samþykktir félags um ráðstöfun hagnaðar til almannaheilla leiði þannig ekki sjálfkrafa til viðurkenningar á því að um almannaheillafélag sé að ræða. Reynslan hefur sýnt að full ástæða er til slíkrar athugunar á ráðstöfun hagnaðar frá ári til árs,

og í ákveðnum tilvikum hefur þróun skattskila lögaðila verið tekin til sérstakrar skoðunar með tilliti til þessa.

Ríkisskattstjóri bendir jafnframt á að þrátt fyrir að frádráttarheimild skuli bundin rafrænni upplýsingamiðlun móttakanda til áritunar á framtöl gefanda þá kann að reyna á framlagningu skjallegra sönnunargagna fyrir frádrætti. Með vísan til þess að fjárhæðarmörk samkvæmt frumvarpinu eru ekki bundin við einstök framlög heldur að framlög séu *samtals* annars vegar að lágmarki 10.000, og hins vegar að hámarki 350.000 kr., gæti slíkri skoðun fylgt nokkuð umstang, fyrir bæði skattyfirvöld og skattaðila.

Um 3. gr.

Í 1. másl. 3. gr. er lagt til að frádráttur frá atvinnurekstrartekjum verði hækkaður úr 0,75% í 1,5% vegna gjafa og framlaga til aðila sem falla undir 4. tölul. 4. gr. vegna starfa til almannaheilla. Þá er 2. másl. svohljóðandi:

„Auk þess skulu gjafir og framlög sem stuðla eiga að kolefnisjöfnun, svo sem aðgerða í rekstri [...] þó ekki yfir 1,5% ...“

Skilja verður samspil framangreindra málsliða þannig að frádráttur til kolefnisjöfnunar teljist sjálfstæður frádráttarliður þannig að heildarfrádráttur skv. 2. tölul. 31. gr. geti samtals numið 3%. Varðandi framlög sem falla myndu undir 2. tölul. 31. gr. þá er sérstök athygli á því vakin að þau eru ekki skilyrt við að móttakandinn starfi til almannaheilla, né kemur fram í hverju framlög til aðgerða í rekstri geti falist, t.a.m. að ekki geti verið um eignakaup í eigin rekstri að ræða, enda er tekið á slíkum fjárfestingum með 399. þingmáli (þskj. 570) á yfirstandandi þingi.

III. Tillögur ríkisskattstjóra vegna breytinga á tsl.

Með vísan til þeirra vandkvæða sem fjallað hefur verið um, en með hliðsjón af markmiðum frumvarpsins, leggur ríkisskattstjóri til að fyrirhuguð frádráttarheimild einstaklinga utan atvinnurekstrar, vegna gjafa eða framlaga til félaga sem sinna starfsemi til almannaheilla, takmarkist við móttakendur gjafa eða framlaga sem ekki stunda atvinnurekstur og eru undanþegnir frá greiðslu tekjuskatts á grundvelli 5. tölul. 4. gr., sbr. og 1. mgr. 2. gr. tsl. Eins og fram kom undir kafla I hafa móttakendur gjafa og framlaga til almannaheilla almennt fallið undir framangreind ákvæði fremur en að byggt væri á 4. tölul. 4. gr. tekjuskattslaga. Í þessum tilvikum er ekki þörf á skoðun framtals að tekjuári loknu til að sannreyna að hagnaði hafi einungis verið ráðstafað til almannaheilla, enda eru þessir aðilar ekki framtalsskyldir og greiða ekki tekjuskatt. Yfir þessi félög yrði haldin almannaheillaskrá hjá fyrirtækjaskrá ríkisskattstjóra, eins og frumvarpið gerir ráð fyrir.

Þannig er lagt til að 1. gr. frumvarpsins verði svohljóðandi:

„Eftirfarandi breytingar verða á 4. tölul. 4. gr. laganna:

- a. 1. mgr. orðast svo: Þeir lögaðilar sem hér eiga heimili, ef þeir verja hagnaði sínum einungis til almannaheilla og hafa það að einasta markmiði samkvæmt samþykktum sínum:*

- a) Lögaðilar sem falla undir 1.-5. tölul. 2. gr.
b) lögaðilar sem falla undir 5. tölul. þessarar lagagreinar
- b. Við bætist ný málsgrein, svohljóðandi: Eftirtalin starfsemi telst til almannaheilla samkvæmt stafliðnum:
- a. manniðar- og líknarstarfsemi,
 - b. æskulýðs- og menningarmálstarfsemi, þ.m.t. íþróttastarfsemi,
 - c. starfsemi björgunarsveita, landssamtaka björgunarsveita og slysavarnadeilda og einstakra félagseininga sem starfa undir merkjum samtakanna,
 - d. vísindaleg rannsóknarstarfsemi,
 - e. starfsemi sjálfstæðra háskólasjóða og annarra menntasjóða,
 - f. neytenda- og forvarnarstarfsemi og
 - g. starfsemi Þjóðkirkjunnar, Þjóðkirkjusafnaða og annarra skráðra trú- og lífsskoðunarfélaga. “

Lögð er til ný 2. gr. frumvarpsins til breytingar 5. tölul. 4. gr. tsl., svohljóðandi:

„5. tölul. 4. gr. tsl. orðast svo: *Félög, sjóðir og stofnanir, sbr. 5. tölul. 1. mgr. 2. gr., sem ekki reka atvinnu og stunda ekki starfsemi samkvæmt a-g liðum 2. mgr. 4. gr. sbr. b-lið 1. mgr. 4. tölul.*“

Þannig er lagt til að 3. gr. frumvarpsins verði svohljóðandi:

„Við A-lið 1. mgr. 30. gr. laganna bætist nýr töluliður, svohljóðandi: *Gjafir og framlög til lögaðila skv. b-lið 1. mgr. 4. tölul. 4. gr. sem hafa með höndum starfsemi til almannaheilla skv. a-g-lið 2. mgr. 4. tölul. 4. gr., að lágmarki 10 þús. kr. og allt að hámarki samtals 350 þús. kr. á almanaksári. Skilyrði frádráttar samkvæmt þessum lið er að lögaðili sem hefur með höndum starfsemi til almannaheilla sé skráður í almannaheillafélagaskrá hjá Skattinum á því tímamarki þegar gjöf er afhent eða framlag er veitt og upplýsingar um fjárhæð fjárframlags hafi verið móttæknar frá viðtakanda til áritunar á skattframtal. Ákvæði VII. kafla laga um skráningar skyldu félaga til almannaheilla með starfsemi yfir landamæri, nr. 119/2019 gilda um skráningu lögaðila í almannaheillafélagaskrá eftir því sem við á. Ráðherra setur með reglugerð nánari reglur um framkvæmd þessa ákvæðis.*“

Þá er lagt til að 4. gr. frumvarpsins verði svohljóðandi:

„2. tölul. 31. gr. laganna orðast svo: *Einstaka gjafir og framlög til lögaðila skv. b-lið 1. mgr. 4. tölul. 4. gr. sem hafa með höndum starfsemi til almannaheilla skv. a-g-lið 2. mgr. 4. tölul. 4. gr., þó ekki yfir 1,5% af tekjum skv. B-lið 7. gr. á því ári sem gjöf er afhent. Auk þess skulu gjafir og framlög til aðgerða sem stuðla eiga að kolefnisjöfnun, svo sem aðgerða í rekstri til kolefnisjöfnunar, sem og fjárframlög til skógræktar, uppgræðslustarfa og endurheimtar votlendis falla undir tölulíðinn, þó ekki yfir 1,5% af tekjum skv. B-lið 7. gr. á því ári sem gjöf er afhent eða framlag er veitt. Skilyrði frádráttar skv. 1. málsl. er að lögaðili sem hefur með höndum starfsemi til almannaheilla sé skráður í almannaheillafélagaskrá hjá Skattinum á því tímamarki þegar gjöf er afhent eða framlag er veitt. Ákvæði VII. kafla laga um skráningar skyldu félaga til almannaheilla með starfsemi yfir landamæri, nr. 119/2019 gilda um skráningu lögaðila í*

almannaheillafélagaskrá eftir því sem við á. Ráðherra skal í reglugerð kveða nánar á um hvaða málaflokkar og stofnanir falla undir þennan tölulið og um framkvæmd hans að öðru leyti.

Afleiddum lagabreytingum yrði síðan að breyta með því að vísa til skilgreiningar í nýrri uppsetningu 4. tölul. 4. gr., sbr. að ofan.

IV. Athugasemdir við breytingar frumvarpsins á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, og tillögur ríkisskattstjóra

Um 7. gr.

Ríkisskattstjóri leggur til að í stað orðsins „góðgerðarféлага“ í 1. tölul. komi „almannaheillaféлага“ þannig að ekki verði um tvenns konar hugtakanotkun að ræða að þessu leyti.

Um 8. gr.

Samkvæmt 8. gr. frumvarpsins er kveðið á um að endurgreiða skuli lögaðilum sem hafa með höndum starfsemi sem fellur undir a.-g.-lið 1. gr. frumvarpsins 60% þess virðisaukaskatts sem þessir aðilar hafa greitt af vinnu manna á byggingarstað við byggingu, viðhald og endurbætur á mannvirkjum alfarið í þeirra eigu, eða sérgreindum matshlutum þeirra, að tilteknum skilyrðum uppfylltum. Í greinargerð frumvarpsins kemur fram að með þessu ákvæði sé lögð til varanleg lögfesting á efni ákvæðis til bráðabirgða nr. XXXIV við vskl.

Ríkisskattstjóri bendir á að þetta orðalag kunni að leiða til álitamála þar sem lögaðilar sem stundi atvinnurekstur en verji hagnaði sínum til almannaheilla teldu sig eiga rétt til endurgreiðslu á grundvelli ákvæðisins á sama hátt og þeir aðilar sem móttaki framlag þeirra. Yrði það niðurstaðan, þá kynni það að leiða til röskunar á samkeppni gagnvart atvinnurekstrarfyrirtækjum í sömu eða sambærilegri starfsemi, þ.e. með sérstakri ívilnun í formi endurgreiðslu virðisaukaskatts sem yrði umfram það sem aðrir mættu telja til innskatts eða njóta einskis innskattsréttar svo sem gildir um starfsemi sem undanþegin er virðisaukaskatti skv. ákvæðum 3. mgr. 2. gr. vskl.

Til þess að taka af allan vafa í þessum efnum leggur ríkisskattstjóri til að þeir aðilar sem öðlast rétt til endurgreiðslu samkvæmt ákvæðinu verði taldir þar með jákvæðum hætti eins og gert er í nefndu bráðabirgðaákvæði nr. XXXIV við vskl. Jafnframt leggur ríkisskattstjóri til að þeir aðilar sem öðlast rétt til endurgreiðslna samkvæmt ákvæðinu verði aðgreindir sérstaklega í almannaheillaskrá frá öðrum þeim aðilum sem kynnu að falla undir a.-g.-lið 1. gr. frumvarpsins.

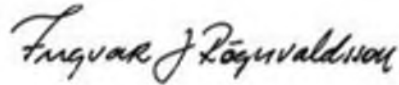
Varðandi andlag endurgreiðslnanna, mannvirkið, er áskilið samkvæmt ákvæðinu að það sé að yfirgnæfandi hluta nýtt í þágu meginstarfsemi umsækjanda samkvæmt samþykktum hans. Um matskennt atriði er að ræða sem æskilegt væri að afmarka nánar. Slík afmörkun myndi jafnframt draga úr hættu á samkeppnisröskun gagnvart atvinnufyrirtækjum verði mannvirki nýtt í t.d. til útleigu salar fyrir fundi, ráðstefnur eða veislur í samkeppni við veitingahús o.fl. Algengt er að félagasamtök á borð við íþróttafélög afli fjár til starfsemi sinnar með virðisaukaskattsskyldri starfsemi af þessum toga í samkeppni við annan atvinnurekstur.

Endurgreiðsla af þeim toga sem frumvarpið gerir ráð fyrir kæmi því til viðbótar tekjum félagasamtaka af samkeppnisrekstri og gæti því leitt til betri samkeppnisstöðu þeirra gagnvart atvinnufyrirtækjum í framangreindri starfsemi.

Virðingarfyllt,
f.h. ríkisskattstjóra



Helga Valborg Steinarsdóttir



Ingvar J. Rögnvaldsson