

**Nefndasvið Alþingis**  
**Efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis**  
**Austurstræti 8-10**  
**150 Reykjavík**

Sent með tölvupósti á netfangið: [nefndasvið@althingi.is](mailto:nefndasvið@althingi.is)

Kópavogur, 8. febrúar 2021

Skatta- og lögfræðiráðgjöf Deloitte ehf. („**Deloitte**“) vill koma á framfæri athugasemdum við þingskjal 570 – 399. mál á 151. löggjafarþingi 2020-2021, frumvarp til breytingu á lögum um tekjuskatt, nr. 90/2003 (hvatar til fjárfestinga) („**frumvarpið**“).

Fram kemur að tilefni lagasetningarinnar megi rekja til yfirlýsingar ríkisstjórnarinnar um aðgerðir til að mæta efnahagslegum áhrifum af völdum kórónuveirunnar og sé því liður í aðgerðum stjórnvalda í viðspyrnu gegn neikvæðum efnahagslegum áhrifum faraldursins. Um leið miða fyrirhugaðar aðgerðir að því að hvetja til fjárfestinga einkaaðila í umhverfisvænum eignum.

Deloitte telur að fyrirhugaðar breytingar muni hafa jákvæð áhrif og falla ágætlega að því markmiði að örva grænar fjárfestingar til að ná loftlagsmarkmiðum stjórnvalda. Fram til þessa hafa stjórnvöld meira einblínt á aukna skattheimtu sem hvata til breyttrar hegðunar í loftlagsmálum en það ættu ekki síður að vera hvatar til aðgerða í loftslagsmálum ef þeir leiða af sér skattalegar ívilnanir.

Í stuttu máli fela fyrirhugaðar breytingar í sér nýtt bráðabirgðaákvæði sem veitir tímabundnar heimildir til að flýtyfyrna eða fyrna lausafjármuni hraðar en núgildandi ákvæði laga nr. 90/2003 um tekjuskatt („**tsl.**“) segja til um. Slík heimild mun leiða til lægri skattgreiðslna fyrstu árin eftir kaup slíkra eigna en ekki eiginlega undanþágu frá skattlagningu þar sem hærri skattgreiðslur munu koma til á síðari árum þegar búið væri að fyrna eignirnar að niðurlagsverði. Í grunninn er því um að ræða frestun á skattgreiðslum sem getur þó skapað ábata fyrir skattaðila á komandi árum.

## 1. Jafnræði í skattlagningu

Í fyrsta lagi vill Deloitte gera athugasemdir við það að umrætt bráðabirgðaákvæði nái ekki til fyrirtækja í eigu eða á ábyrgð ríkisins eða sveitarfélaga. Í skattheimtu er grunnsjónarmið að jafnræði sé með skattgreiðendum og í íslenskri skattalöggjöf er almennt tryggt jafnræði á milli ríkisfyrirtækja og einkafyrirtækja í sömu atvinnugreinum, ekki síst út frá almennum samkeppnissjónarmiðum. Þetta má til dæmis sjá í 3. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt þar sem ríki, bæjar- og sveitarfélög eða stofnanir þeirra ber skylda til að innheimta virðisaukaskatt af því leyti sem þeir aðilar selja vörur eða

skattskylda þjónustu í samkeppni við atvinnufyrirtæki. Þá greiða fyrirtæki sem eru í eigu eða á ábyrgð ríkisins eða sveitarfélaga tekjuskatt til jafns við önnur einkarekin fyrirtæki þegar starfsemin er í samkeppni við einkaaðila og tilheyrir ekki einkarétti. Á grundvelli þessa grunnsjónarmiða um jafnræði í skattlagningu einkafyrirtækja og ríkisfyrirtækja í samkeppnisrekstri þá skýtur það skökku við að heimila ekki sömu skattalegu ívilnanir gagnvart ríkisfyrirtækjum sem eru í virkri samkeppni og greiða tekjuskatt til jafns við önnur einkafyrirtæki.

Í athugasemdum í greinargerð með frumvarpinu kemur fram að það þykir ekki samræmast settum markmiðum að veitt sé sérstök ívilnun þegar svo háttar að fyrirtæki sé skylt samkvæmt lögum eða alþjóðasamningum að koma upp tilteknum búnaði til þess að draga úr neikvæðum umhverfisáhrifum. Þessi fullyrðing er ekki skýrð nánar og óljóst hvort öllum fyrirtækjum í eigu ríkisins sé skylt að ráðast í umhverfisvænar fjárfestingar í samræmi við markmið frumvarpsins. Að mati Deloitte færi betur að hvetja ríkisfyrirtæki, sem lúta sömu skattlagningarreglum og önnur einkafyrirtæki á grundvelli jafnræðis- og samkeppnissjónarmiða, að nýta sér þessar skattalegu ívilnanir og hvetja þannig til grænna valkosta við kaup á atvinnurekstareignum. Þannig væri verið að gæta jafnræðissjónarmiða í skattlagningu og um leið hvetja fyrirtæki í eigu ríkisins, sem mögulega bera ekki laga- eða samningsskyldu til að fjárfesta í grænum valkostum, til þess að ráðast í umhverfisvænar fjárfestingar.

Mismunun í skattlagningu getur einnig brotið gegn ríkisstyrkjareglum EES samningsins, sbr. 61. gr. laga nr. 2/1993, um Evrópska efnahagssvæðið sem segir:

*„Ef ekki er kveðið á um annað í samningi þessum er hvers kyns aðstoð, sem aðildarríki EB eða EFTA-ríki 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 framkvæmd samnings þessa að því leyti sem hún hefur áhrif á viðskipti milli samningsaðila.“*

Með vísan til þess að um er að ræða frávik frá almennri reglu um jafnræði í skattlagningu milli ríkisfyrirtækja og einkafyrirtækja, er það mat Deloitte að ekki sé skynsamlegt að takmarka gildissvið bráðabirgðaákvæðisins með þessum hætti. Þá er það einnig til hagsbóta fyrir þau fyrirtæki sem falla undir gildissvið frumvarpsins að gæta að því að þessi úrræði standist EES samninginn til að skapa ekki óvissu um nýtingu þeirra fyrirtækja á úrræðunum, ef Eftirlitsstofnun EFTA myndi gera athugasemdir síðar meir eins og þekkt er í öðrum tilvikum.

Einnig ef haft er að leiðarljósi markmið frumvarpsins að hvetja til fjárfestinga í umhverfisvænum eignum væri hagur í því að það næði til sem flestra fyrirtækja. Líkt og fram kemur í greinargerðinni með frumvarpinu um mat á áhrifum þá mun þessi ívilnun skapa tekjumissi fyrir ríkið til skamms tíma, þ.e. árin 2022 og 2023, en endurheimt á tekjum tekjuárin 2024-2027.

## **2. Fyrnanlegar eignir samkvæmt sérlögum**

Í 1. gr. frumvarpsins kemur fram að hin sérstaka flýtifyrning fyrnanlegra lausafjármuna skv. 1. tölul. 33. gr. tsl. um allt að 50% af fyrningargrunni, og sérstakt 15% fyrningaralag á stofnverð eigna samkvæmt sama ákvæði 1. tölul. 33. gr. tekjuskattslaganna sem eru svo sérstaklega skilgreindar sem umhverfisvænar eignir samkvæmt nánari skilgreiningum í bráðabirgðaákvæðinu.

Í fyrsta lagi vill Deloitte benda á að um fyrningu eigna orkufyrirtækja, sem að megninu til framleiða rafmagn með umhverfisvænum hætti, og eru ekki öll í eigu íslenska ríkisins eða opinberra aðila, fer samkvæmt lögum nr. 50/2005 um skattskyldu orkufyrirtækja. Þar er sérstaklega talið upp í ákvæði 5.

gr. laga nr. 50/2005, hvert fyrningarhlutfall á ákveðnum eignum og búnaði orkufyrirtækja skuli vera, þ.m.t. til tiltekinna lausafjarmuna. Í athugasemdum við frumvarp er varð að lögum nr. 50/2005, um skattskyldu orkufyrirtækja, kemur fram að talið var nauðsynlegt að orkugeirinn sem heild, þ.e. sala á raforku annars vegar og sala á heitu vatni hins vegar, byggi við sambærileg skattaleg skilyrði, ekki síst út frá almennum samkeppnissjónarmiðum, og greiddi tekju- og eignarskatt með sama hætti og önnur atvinnufyrirtæki.

Í ljósi markmiðs frumvarpsins um hvata til breyttrar hegðunar í loftslagsmálum þá færi vel á því að hvetja sérstaklega til slíkra fjárfestinga hjá raforkufyrirtækjum enda myndi það styðja við umhverfisvæna raforkuframleiðslu á Íslandi. Þannig væri skynsamlegt að mati Deloitte ef að umrætt bráðabirgðaákvæði væri með tilvísun í ákvæðinu um að fyrningarálagið ætti einnig við um lausafjarmuni sem eru fyrnanlegir samkvæmt 5. gr. laga nr. 50/2005 um skattskyldu orkufyrirtækja.

### **3. Viðhald eða uppfærsla fyrnanlegra eigna**

Af frumvarpinu er ekki ljóst hvort að 50% flýtifyrningin eða sérstaka 15% fyrningarálagið, vegna stofnverðs umhverfisvænna eigna samkvæmt nánari skilyrðum samkvæmt ákvæðinu, nái einnig til viðhalds eða framleiðslu á umræddum eignum. Í ákvæðinu er sérstaklega vísað til þess að um sé að ræða heimildir vegna eigna sem er „aflað“ en almennt getur fyrning varanlegra rekstrarfjarmuna samkvæmt 1. tölul. 33. gr. tsl. einnig náð til eigna sem eru framleiddar eða endurbættar til notkunar við öflun tekna í atvinnurekstrinum. Þannig má túlka bráðabirgðaákvæðið þannig að það nái einnig til eigna sem eru framleiddar eða endurbættar, og samræmast skilyrðum ákvæðisins, þar sem vísað er til 1. tölul. 33. gr. tsl. Hins vegar er ekki hægt að líta framhjá því að skattyfirvöld túlka almennt undanþáguákvæði tekjuskattslaganna mjög þröngt og almennt samkvæmt orðanna hljóðan. Þannig mælir Deloitte með því að þetta komi skýrt fram í ákvæðinu, eða í reglugerð sem ráðherra setur um framkvæmd þessa ákvæðis, til að taka af allan vafa að þetta taki einnig til viðhalds eða framleiðslu umræddra eigna. Ef haft er í huga markmið frumvarpsins um breyttar áherslur í loftslagsmálum þá ætti eðli málsins samkvæmt sami hvati að vera til staðar fyrir skattaðila til að viðhalda og endurbæta rekstrarfjarmuni þannig að þær verði umhverfisvænar eða stuðla að sjálfbærri þróun.

### **4. Álit sérfræðinga hvort eignir teljast fullnægja skilyrðum**

Ákvæðið gerir ráð fyrir því að sé samanlagt fyrningarálag skattaðila hærra en 75. m.kr. er ríkisskattstjóra heimilt að krefjast þess, á grundvelli 94. gr. og 96. gr. tsl., að lagt sé fram rökstutt álit óháðra sérfræðinga á því hvort eign eða eignir teljist fullnægja skilyrðum samkvæmt ákvæðinu eða reglugerð. Hér er óskýrt hvaða sérfræðingar gætu uppfyllt þær kröfur að leggja fram álit um þetta efni. Að mati Deloitte þyrfti að taka sérstaklega fram að umrætt sérfræðiálit þyrfti að vera annað hvort samið af eða staðfest af löggiltum endurskoðanda eða lögmanni, til samræmis við önnur ákvæði í hlutafélaga- eða skattalöggjöfinni þegar mat er lagt á eignir fyrirtækja.

Að auki kemur fram í ákvæðinu að væri slíkt álit lagt fram yrði ríkisskattstjóra jafnframt heimilt að afla álits annarra óháðra sérfræðinga. Sú spurning vaknar upp hver eigi að bera kostnaðinn af slíku álit ef ríkisskattstjóri ákveður að afla álits annarra sérfræðinga. Ef það er skattaðilinn sem á að bera þann kostnað þá væri ósanngjarnt ef ríkisskattstjóri hefði frjálssar hendur um val á þeim sérfræðingum sem myndu gefa slíkt álit. Að mati Deloitte væri skynsamlegra að sleppa þessum möguleika og hafa það frekar skýrt í ákvæðinu að löggiltur endurskoðandi eða lögmaður skuli semja eða staðfesta umrætt álit því umræddar starfsstéttir eru lögum samkvæmt ávallt óháðar í störfum sínum og væru að veita slíkt

álit á grundvelli sérfræðiábyrgðar. Þannig væri það ekki lagt í hendur ríkisskattstjóra að meta hvort að það þurfi álit frá öðrum sérfræðingum ef löggiltur endurskoðandi eða lögmaður hefur áður staðfest fyrra álit.

Virðingarfyllst,  
**Deloitte ehf.**

Guðbjörg Þorsteinsdóttir  
Meðeigandi, skatta- og lögfræðiráðgjöf