

# *Fjármála- og efnahagsráðuneytið*

---

## *Umsögn*

Viðtakandi: **Efnahags- og viðskiptanefnd**  
Sendandi: **Fjármála- og efnahagsráðuneytið; skrifstofa skattamála**  
Dagsetning: **15.06.2022**

**Efni: Umsögn um frumvarp efnahags- og viðskiptanefndar um breytingu á lögum um tekjuskatt, nr. 90/2003, (fyrningarálag á grænar eignir o.fl.), á þskj. 23, mál 23.**

Í frumvarpi efnahags- og viðskiptanefndar (frumvarpið) eru lagðar til tvær breytingar sem báðar snúa að lagfæringum á lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt (tsl). Ráðuneytið telur breytingarnar nauðsynlegar og brýnt að samþykkja þær sem lög fyrir lok þings, annars vegar til að eyða óvissu og hins vegar til að tryggja jafnræði og koma í veg fyrir misnotkun.

### **Ákvæði 1. gr. frumvarpsins (söluhagnaður)**

#### *Óvissa um túlkun*

Fram kemur í greinargerð með frumvarpinu að með 1. gr. sé verið að bregðast við úrskurði yfirskattanefndar nr. 42/2022 og eyða óvissu í kjölfar þeirrar niðurstöðu. Ráðuneytið tekur undir að mikilvægt sé að bregðast við með lagabreytingu og taka af vafa hvernig fara skuli með úthlutanir/úttektir úr rekstri sem greiddar eru með öðrum eignum en peningum.

Í niðurstöðu yfirskattanefndar í tilvitnuðu máli<sup>1</sup> er því hafnað að fara skuli með úthlutun, sem greidd var í formi hlutabréfa, líkt og um sölu eignanna væri að ræða og ákvarða samkvæmt því skattskyldan söluhagnað. Niðurstaðan er hins vegar ekki afgerandi varðandi það atriði hvort um annars konar skattskyldar tekjur sé að ræða. Í því sambandi má benda á að skattskyldusvið 7. gr. tsl. er mjög víðtækt, sbr. m.a. B-lið 7. gr. og 9. tölul. C-liðar 7. gr. en í síðarnefndu ákvæði segir að til skattskyldra tekna teljist „*Sérhvefjar aðrar tekjur eða ígildi tekna sem eigi eru sérstaklega undanskildar í lögum þessum eða sérlögum*“. Ef komist yrði að þeirri niðurstöðu að um annars konar skattskyldar tekjur væri að ræða gæti það haft verri niðurstöðu í för með sér fyrir skattaðila þar sem ekki yrði tekið tillit til stofnverðs (kaupverðs) við útreikning á skattskyldum tekjum auk þess sem frádráttarheimildir 9. a. tölul. 31. gr. tsl. ættu ekki við.

Úrskurðurinn felur jafnframt í sér óvissu um hvort, og þá hvernig, fordæmisgildi hans taki til úthlutana úr félögum sem eru ekki hlutafélög, s.s. samlagsfélögum og sameignarfélögum, þar sem eigendur sæta ekki skatti við úttekt. Sé niðurstaðan túlkuð á þann veg að það skorti alfarið heimild til skattlagningar þá myndi það leiða til þess að engin skattur komi til greiðslu, hvorki hjá félaginu né eigendum. Það sama má segja um úttektir eigenda úr eigin atvinnurekstri en við þær aðstæður er ekki um að ræða formlega ákvörðun um úthlutun.

---

<sup>1</sup> Sem og úrskurði nr. 69/2019 er varðar úthlutun við lækun hlutafjár.

## *Jafnræði*

Að mati ráðuneytisins er ekki aðeins mikilvægt að gera lagabreytingu til að eyða óvissu heldur einnig að tryggja jafnræði milli skattaðila og jafna samkeppni á markaði. Ef niðurstaðan yrði túlkuð á þann veg að það skorti skattlagningarheimild við þessar aðstæður þá fæli það í sér glufu í skattkerfinu sem auðvelt væri að misnota. Skattkerfið er uppbyggt þannig að virkur tekjuskattur á atvinnurekstur lögaðila og eigendur þeirra er almennt 37,6%.<sup>2</sup> Niðurstaðan fæli í sér að hægt yrði að komast hjá skattlagningu tekna, sem stafa af mismun bókfærðs verðs og markaðsverðs, með því einu að úthluta eignum í stað peninga. Slík niðurstaða er óásættanleg og felur í sér bæði ójafnræði og skekkir samkeppnisstöðu fyrirtækja.

Taka má undir þau orð í greinargerðinni að það hafi verið, og sé jafnvel enn, almenn meginregla (eða grunnregla) að eign sem nýtt er í atvinnurekstri sé almennt ekki tekin út úr rekstrinum án þess að skattalegt uppgjör eigi sér stað. Sé þeirri meginreglu ekki fylgt er hægt gjaldfæra fyrningar í rekstrinum án þess að til uppgjörs komi þegar eign er tekin úr rekstri (úthlutað til eigenda). Dæmi:

- Fasteign að virði 100 m.kr. er lögð fram sem hlutafé og nýtt í rekstri einkahlutafélags. Fyrningar að upphæð 90 m.kr. hafa verið gjaldfærðar. Eigninni er úthlutað til eigenda (einstaklings) sem hefur engar afleiðingar hjá félaginu (ef niðurstaðan er túlkuð á þann veg). Eigandinn er skattskyldur að svo miklu leyti sem úthlutunin er umfram kaupverð (100 m.kr.). Ef virði eignarinnar er óbreytt þá er enginn skattur hjá honum. Niðurstaðan væri **90 m.kr. gjaldfærsla** en engin tekjufærsla (skattskylda) á móti.
- Ef eignin hefði verið búin að hækka í virði við úthlutun og væri 200 m.kr. að virði þá væri úthlutunin að upphæð 100 m.kr. umfram kaupverð skattskyldar tekjur hjá eiganda í 22% skatti. Það jafngildir **4% virkum skatti**.<sup>3</sup>

Af dæminu má sjá að niðurstaðan er ekki í samræmi við hið almenna 37,6% virka skatthlutfall sem lagt er á atvinnurekstur og eigendur þeirra. Ef eigandinn hefði valið að selja fasteignina áður en til úthlutunar kæmi þá myndi hann sæta hinu almenna 37,6% skatti. Í því felst ójafnræði sem brýnt er að laga.

## **Ákvæði 2. gr. frumvarpsins (fyrningarálag)**

Ákvæði 2. gr. frumvarpsins er ætlað að lagfæra mistök sem gerð voru í meðförum þingsins þegar orðalagið „skv. 1. mgr.“ var fellt út úr lagatexta 2. mgr. 1. gr. frumvarpsins sem fjallar um fyrningarálag. Ráðuneytið tekur undir að rétt sé að koma að breytingu sem fyrst þannig ekki leiki vafi á því fyrningarálag taki aðeins til sömu eigna og 1. mgr., þ.e. lausafjár skv. 1. tölul. 33. gr. tsl.

Ráðuneytið hefur lýst þeirri skoðun sinni í minnisblaði dags. 26. apríl sl., sem birt er á Samráðsgátt stjórnvalda (mál 38/2022) að það telji orðalag laganna nægjanlega skýrt um það að lögin taki aðeins til lausafjár, þrátt fyrir að umrætt orðalag hafi fyrir mistök verið felld niður. Orðrétt segir í nefndu minnisblaði:

*Því er haldið fram að gildissvið laganna „fmarkist ekki við lausafé heldur taki til allra eigna í kjölfar breytingar „fnahags- og viðskiptanefndar þar sem 2. mgr. 1. gr. var endurorðuð en við það féllu m.a. út orðin „skv. 1. mgr.“. Ráðuneytið telur framangreint ekki standast skoðun.*

---

<sup>2</sup> 20% hjá hlutafélögum og 22% við úthlutun til eigenda en 37,6% hjá öðrum lögaðilum og 0 við úthlutun til eigenda.

<sup>3</sup>  $100 \cdot 22\% - 90 \cdot 20\% = 4$ ,  $4/100 = 4\%$

*Hvað orðalag 2. mgr. 1. gr. varðar þá hefst málsgreinin á orðunum „Að auki“ sem gefur til kynna að hún sé framhald af 1. mgr. 1. gr. Samkvæmt orðanna hjóðan má túlka orðið „eignir“ í 2. mgr. sem skírskotun í þá tegund eigna sem um ræðir í 1. mgr.*

*Hvað varðar við löggejfans þá er í nefndaráliti efnahags- og viðskiptanefndar jfallað um breytinguna á 2. mgr. 1. gr. Af álitinu má ráða að nefndin lagði til tvenns konar efnisbreytingar, annars vegar að tryggja sömu ívilnun milli ólíkra aðila (mismunandi skatthlutföli) og hins vegar rýmkun á gildistímanum þannig að hægt væri að efla eigna fram til ársins 2025 í stað 2022. Í lok álitsins segir síðan „Aðrar breytingartillögur nefndarinnar eru tæknilegs eðlis og ekki ætlað að hafa efnisleg áhr.f.“ Í ítarlegri ræðu framsögumanns efnahags- og viðskiptanefndar í annarri umræðu á þingi er að sama skapi ekki komið inn á umrædda breytingu. Af lögskýringargögnum er þannig ekkert sem bendir til þess að nefndin hafi mælt fyrir um þá veigamiklu efnisbreytingu sem fælist í því að fyrningarálagið tæki til allra eigna í stað lausájar skv. 1. tölul. 33. gr. tsl.*

*Varðandi þýðingu þess ef fyrningarálagið tæki til allra eigna þá ber að hoiða til þess að ólíkar reglur gilda um fyrningu lausájar og mannvirkja, sbr. 2. tölul. 33. gr. og 5. tölul. 37. gr. tsl. Hámark fyrningar mannvirkja er á bilinu 3-10% á ári á meðan hámark fyrningar lausájar er 20-35%. Þannig er algengt að það taki um 5 ár að fyrna að fullu lausáfé á meðan það tekur mun lengri tíma að fyrna mannvirki enda nýtast mannvirki almennt mun lengur til eflunar tekna en lausáfé. Við úfærslu á ívilnuninni var ráðgert að fyrningarálagið yrði fyrnt með jefnum jjarhæðum á þremur árum frá og með árinu 2023, sbr. 5. mgr. 1. gr. laganna, en í því felst óverulegt frávik frá núverandi fyrirkomulagi fyrningar lausájar, þ.e. þjú ár í stað fimm. Ef sá skilningur væri lagður í 2. mgr. 1. gr. að ívilnunin tæki til allra eigna hefði það í för með sér að fyrningarálag vegna eflunar mannvirkja, sem eru almennt fyrnd á 10-33 árum, væri fyrnanlegt á þremur árum. Slík breyting fæli í sér verulegt frávik frá því sem var lagt upp með auk þess sem hún hefði meiri áhr.f á tekjur ríkissjóðs í formi lægri tekjuskatts. Á sama tíma verður ekki séð að ívilnun til eflunar mannvirkja falli að markmiðum frumvarpsins um að hveja til grænna orkuskipta enda eru þau skilyrði sem sett eru fyrir því að eign teijist græn, eða sambærileg grænum eignum, ekki sett fram með mannvirki í huga. Þannig myndi ívilnun vegna slíkra eigna í besta falli nýtast mjög þröngum hópi aðila. Þá er rétt að benda á að það væri órökrétt ef hægt væri að reikna fyrningarálag á eignir og réttindi sem eru ekki fyrnanlegar og tapa ekki verðgildi sínu við eðlilega notkun eða aldur, s.s. lönd og lódir. Með því væri ekki verið að koma til móts við herra verð á umhverfisvænum eignum, sem er eitt megin markmið frumvarpsins, heldur væri verið að veita eflslátt á kaupverði eigna sem tapa ekki verðgildi sínu og eru í eðli sínu líkari jjarfestingum.*

## **Umsagnir Deloitte og Viðskiptaráðs Íslands**

Þegar þetta er skrifað liggja frammi umsagnir Deloitte og Viðskiptaráðs Íslands. Þar er mælt til þess að fallið verði frá umræddum breytingum. Athugasemdirnar virðast aðallega snúa að óvönduðum undirbúningi og hættu á afturvirkni.

Ekki verður tekið undir þær athugasemdir að undirbúningi sé ábótavant enda eru engar efnislegar athugasemdir gerðar við orðalag lagatextans eða að breytingin nái ekki tilgangi sínum. Athugasemdirnar virðast aðallega snúa að orðalagi greinargerðarinnar um þá meginreglu að eign verði ekki tekin úr rekstri nema að skattalegt uppgjör fari fram. Líkt og rakið er að ofan er ráðuneytið þeirrar skoðunar að slík meginregla hafi gilt í gegnum tíðina og gildi jafnvel enn. Vissulega felst í úrskurði yfirskattanefndar

vísbending um að þeirri meginreglu skorti skýra lagastoð en ráðuneytið telur að rökstuðningur nefndarinnar sé ekki skýr hvað það varðar.

Hvað afturvirkni varðar þá virðist sem þau rök eigi aðeins við um þá breytingu 2. gr. frumvarpsins sem snýr að fyrningarálagi. Afturvirkni getur aðeins komið til álita ef 2. mgr. bráðabirgðaákvæðis LXX yrði túlkuð á þann veg að það taki til allra eigna. Eins og fjallað er um að framan er það mat ráðuneytisins að svo sé ekki. Ef hins vegar komist yrði að þeirri niðurstöðu að 2. mgr. taki til allra eigna þá gætu mögulega komið upp tilfelli þar sem afturvirkni væri álitæfni. Óljóst er hins vegar við hvaða aðstæður fasteignir (eða aðrar eignir en lausafé) verða taldar uppfylla skilyrði um að vera grænar, sbr. reglugerð nr. 565/2022. Líklega væri því um mjög afmörkuð tilfelli að ræða.

\*\*\*\*\*

VFS