

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

Sent með tölvupósti á netfangið nefndasvid@althingi.is.

14. júní 2022

Efni: Umsögn við frumvarp um breytingu á lögum um tekjuskatt nr. 90/2003 (fyrningarálag á grænar eignir o.fl.), með síðari breytingum, þskj. 23, 23. mál á 152. þingi

Deloitte Legal ehf. hefur tekið til umsagnar ofangreint frumvarp efnahags- og viðskiptanefndar um breytingu á lögum um stuðning við tekjuskatt nr. 90/2003 („tsl.“). Með frumvarpinu eru lagðar til tvenns konar breytingar á tsl. Þeirri fyrri er, samkvæmt knappri greinargerð frumvarpsins, „ætlað að eyða óvissu“ í kjölfar úrskurðar yfirséttanefndar („YSKN“) nr. 42/2022 en þeirri síðari ætlað að lagfæra „mistök“ sem urðu við setningu á ákvæði til bráðabirgða LXX („bráðabirgðaákvæði“) sem heimilar tímabundnar skattvæðingar vegna fjárfestinga í grænum eignum.

Deloitte Legal telur afar mikilvægt að vekja athygli nefndarinnar á álitamálum sem munu vakna, m.a. um möguleg afturvirk áhrif laganna. Þótt gildistakan sé til framtíðar og almenn þá er ljóst í tilfelli 2. gr. að áhrifin verða afturvirk í reynd. Hvað 1. gr. varðar sýnir sagan að hætt sé við að reynt verði að láta þau ná til atvika sem áttu sér stað fyrir gildistöku þeirra. Er það sérlega bagalegt þar sem engin óvissa er uppi enda liggur fyrir skýr og vel rökstuddur úrskurður YSKN. Þau sjónarmið, sem reifuð verða síðar í umsögninni, telur Deloitte Legal að ættu að leiða til þess að frumvarpið verði dregið til baka, tímabundið hið minnsta, eða að gildistöku laganna verði breytt frá því sem nú er. Þá er Deloitte Legal reiðubúið til að funda með nefndinni vegna frumvarpsins.

I. Forsaga málsins

1. gr. frumvarpsins – úrskurðir YSKN nr. 69/2019 og nr. 42/2022

Í 1. gr. frumvarpsins er að finna efnislega breytingu á skattlagningu verðmæta annarra en reiðufjár, sem greidd eru hluthöfum með arðgreiðslu, við slit eða við lækkun hlutafjár. Frumvarpið er lagt fram á grundvelli þeirra forsendna að með lagabreytingunni sé „áréttað sú meginregla sem gilt hefur“ en fullyrðingin er beinlínis röng. Standi vilji þingmanna til að breyta skattalögum á þann veg sem mælt er fyrir um í frumvarpinu er það ekki ætlan undirritaðra að hafa áhrif á afstöðu þingmanna í þá veru en það er þá mikilvægt að slík lagasetning byggji á réttum forsendum og sé ekki drifin í gegn í flýti með vísan til þeirra misvísandi forsendna að verið sé að áréttu gildandi meginreglu.

Sú meginregla sem vísað er til var síðast í gildi árið 1998, fyrir hartnær aldarfjórðungi, en Skatturinn hefur þverskallast við að beita gildandi reglum um skattlagningu eignatilfærslu við slit og lækkun hlutafjár þrátt fyrir að YSKN hafi ítrekað hnykk á því að ekki sé heimilt að skattleggja framsal eigna líkt og um sölu eignanna sé að ræða. Í þessu tilfelli hefur því sú sérstaka aðstaða myndast að Skatturinn hefur markað sér þá stefnu að haga skattlagningu á skjön við skýra lagabreytingu og skýra framkvæmd YSKN um að háttsemi skattyfirvalda brjóti gegn gildandi rétti. Þetta birtist glögg með eftirfarandi hætti:

1. Lög nr. 154/1998 taka gildi þann 28. desember 1998 sem afnema þá meginreglu að greiðslur til hluthafa með öðru en peningum við arðgreiðslur, slit eða lækkun hlutafjár skuli skattlagðar sem sala á eigninni.
2. Úrskurður YSKN nr. 368/2005 hnykkir á því að ekki megi skattleggja eignayfirfærslu við slit félags.
 - a. „Samkvæmt því sem hér að framan greinir verður ekki fallist á með ríkisskattstjóra að úthlutun eigna X ehf. við slit þess félags feli í sér sölu í skattalegu tilliti sem hafi í för með sér skattlagningu söluhagnaðar í hendi hluthafa félagsins, enda var beinlínis horfið frá slíkri skattlagningaraðferð vegna félagsslita með fyrrgreindum lögum nr. 154/1998“
3. Úrskurður YSKN nr. 69/2019 hnykkir á því að óheimilt sé að skattleggja eignatilfærslu við lækkun hlutafjár.
4. Úrskurður YSKN nr. 42/2022 hnykkir á því að óheimilt sé að skattleggja eignatilfærslu við slit félags.

Það er því í besta falli villandi að tilgreina að um gildandi meginreglu hafi verið að ræða. Afgreiðsla frumvarpsins í þeim búngingum sem það hefur verið fært er til þess fallin að breiða yfir ranga framkvæmd skattyfirvalda sem telja má líkleg til að beita reglunum með afturvirkum hætti fremur en að viðurkenna gildandi rétt fram að gildistöku laganna. Það er því afar brýnt að lagabreyting sem þessi sé ekki gerð í flýti og veiti skýrar leiðbeiningar um lagaskil við þessar umtalsverðu breytingar. Þá hefur ekkert mat verið framkvæmt á mögulegum áhrifum þessarar nýju reglu né samráð farið fram, líkt og kveðið er skýrt á um í Handbók um undirbúning og frágang lagafrumvarpa.

Líkt og kunnugt er eru tsl. ein meginstoð íslensks skattaréttar og hefur að geyma helstu meginreglur réttarsviðsins. Reglulega koma upp álitæfni sem varða það hvort tilteknar tekjur eða gjörningar verði til þess að skattskylda stofnist, hvort tap eða útgjöld leiði til þess að heimilt sé að draga það frá skattstofni og svo mætti lengi telja. Tvær leiðir eru tækar til að fá botn í mögulega óvissu um skattalega meðferð tiltekinna tekna eða eigna, annars vegar að freista gæfunnar en hins vegar er hægt að óska eftir bindandi álit Skattsins, í samræmi við lög um bindandi álit í skattamálum nr. 91/1998.

Hið síðarnefnda var uppi á teningnum í máli YSKN nr. 69/2019. Í málinu hugðist íslenskt félag (A), sem var í eigu erlends félags (B), lækka hlutafé sitt og átti greiðslan að fara fram með afhendingu á öllum hlutum íslenska félagsins í öðru erlendu félagi (C). Álitæfnið var hvort afhending hlutanna fæli í sér söluhagnað, sem skattskyldur væri samkvæmt 18. gr. tsl., og þá hver skattáhrifin yrðu á A og B. Skatturinn lét uppi bindandi álit sitt en til að gera langa sögu stutta var það mat embættisins að afhendingin fæli í sér sölu eigna í skattalegu tilliti. Því yrði til söluhagnaður sem A bæri að greiða skatt af. Sú niðurstaða var kærð til YSKN og þar var röksemdum Skattsins hafnað þar sem ekki var fallist á að greiðsla A til B fæli í sér sölu í skattalegu tilliti hjá A.

Atvik í máli YSKN nr. 42/2022 voru að mörgu leyti sambærileg. Þar var á ferð íslenskt félag (A), að fullu í eigu erlends félags (B), en A átti fjórðungshlut í öðru félagi skráðu erlendis (C). Fyrirhugað var að slíta A með afhendingu eignarhlutarins í C til eina hluthafans, B. Bindandi álits var óskað til að fá úr því skorið hvort í afhendingunni fælist skattskyldur söluhagnaður í hendi A. Sem fyrr var það niðurstaða Skattsins að skattskyldur söluhagnaður hefði stofnast í hendi A sem bæri að greiða tekjuskatt af og á ný var embættið gert afturreka af YSKN. Eftirfarandi rökstuðningur var að finna fyrir þeirri niðurstöðu:

„Í 4. tölul. C-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 er mælt fyrir um skattskyldu arðs af hlutum og hlutabréfum í félögum, sbr. 11. gr. sömu laga. Í 4. mgr. síðastnefndrar lagagreinar kemur fram að telja skuli til arðs úthlutun við félagsslit sem er umfram kaupverð hlutabréfa og að einnig skuli telja til arðs lækkun hlutafjár, sem er greidd út til hluthafa, umfram kaupverð. Mæla löggin þannig fyrir um skattlagningu hluthafa af greiðslum til hans vegna félagsslita og lækkunar hlutafjár, að uppfylltum nánari skilyrðum. [...]

Í íslenskum skattalögum hefur lengi verið kveðið á um að úthlutun verðmæta við félagsslit skuli skattlögð samkvæmt reglum um arð, sbr. nú 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003. Má um það efni vísa til nánari umfjöllunar í úrskurði yfirskattanefndar nr. 368/2005. Með vísan til forsendna og niðurstöðu þess úrskurðar, sbr. og úrskurð yfirskattanefndar nr. 69/2019, verður ekki fallist á með ríkisskattstjóra að úthlutun eigna kæranda við slit félagsins feli í sér sölu í skattalegu tilliti sem hafi í för með sér skattlagningu söluhagnaðar í hendi kæranda, enda var beinlínis horfið frá slíkri skattlagningaraðferð vegna félagsslita með lögum nr. 154/1998, um breyting á lögum nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, með síðari breytingum.“ [leturbr. Deloitte Legal]

Í greinargerð með frumvarpinu segir að því sé ætlað að „eyða óvissu“ sem fylgi fyrrnefndum úrskurði og að með 1. gr. „sé áréttuð sú meginregla sem gilt hefur að allar eignfærslur úr atvinnurekstri skuli gera upp til skatts á verði sem ótengdir aðilar hefðu samið um. Hér undir falla m.a. þau tilvik þegar greiðsla er í öðru formi en peningum en við þær aðstæður skal ákvarða hagnað eða tap líkt og um sölu eignanna hafi verið að ræða.“ Feitletruð ummæli úr úrskurði YSKN nr. 42/2022 sýna með greinargóðum hætti að sá rökstuðningur stenst ekki skoðun.

2. gr. frumvarpsins – Fyrningarálag á grænar eignir

Með 2. gr. frumvarpsins er lögð til breyting sem er ekki stór ásýndar við fyrstu sýn. Reyndin er hins vegar sú að um umtalsverðar breytingar er að ræða.

Með lögum nr. 33/2021 var bráðabirgðaákvæðinu bætt við tsl. en það fól í sér tímabundið frávik frá þeim reglum sem almennt gilda um fyrningar eignar, þ.e. annars vegar að heimilt væri að færa lausafé hraðar niður en almennt gildir og að hins vegar mætti hækka fyrningargrunn tiltekinna umhverfisvænna eignar, sem aflað væri á tilteknu tímabili. Um var að ræða aðgerð sem ætlað var, samkvæmt greinargerð sem fylgdi frumvarpinu, að „hvetja til fjárfestinga einkaaðila í atvinnurekstrareignum með sérstaka áherslu á eignir sem teijast umhverfisvænar og stuðla að sjálfbærni í umhverfismálum.“ Í raun var verið að slá tvær flugur í einu höggi þar sem sýnt þótti að efnahagsleg áhrif farsóttarinnar væru til þess fallin að aðilar héldu að sér höndum við fjárfestingar. Hvatinn fólst í því að unnt var að fyrna eignir hraðar en vant er eða að reikna sérstakt fyrningarálag á stofnverð þeirra, og nýta niðurfærsluna til frádráttar frá skattskyldum tekjum. Vert er að hafa í huga að þótt flýtifyrningin hafi áhrif til lækkunar á álagningin tekjuskatt meðan ívilnunin er í gildi, þá er viðbúið að álagningin hækki þegar fram líða stundir. Helgast það af því að búið verður að fyrna eignirnar og eðli málsins samkvæmt er ekki hægt að gera það aftur. Með öðrum orðum þá er ekki verið að lækka tekjuskatt heldur færa innheimtuna úr nútíð í framtíð.

Upphaflega frumvarpið tók einvörðungu til eignar sem teljast til lausafjár samkvæmt 1. tölul. 33. gr. tsl., til að mynda bifreiða, skip, loftfara, véla, tækja og borpalla til kolvetnisvinnslu. Gilti það jafnt um flýtifyrninguna og fyrningarálagið. Í meðförum efnahags- og viðskiptanefndar voru gerðar nokkrar breytingar á frumvarpinu og í þeirri útgáfu sem samþykkt var sem lög var kveðið á um að „heimilt [væri] að reikna sérstakt fyrningarálag á stofnverð eignar sem aflað er á árunum 2021-2025 og teijast umhverfisvænar, stuðla að sjálfbærni þróun [og] uppfylla áskilin skilyrði“. Þá var enn fremur skilyrði að umræddar eignir myndu falla undir einn eftirfarandi flokka: Vistvænar samgöngur, endurnýjanleg orka, hreinsun fráveituvatns og endurnýting úrgangs og sjálfbær og umhverfisvæn stýring á náttúruauðlindum og landnotkun.

Í hinum samþykktu lögum var það því ekki skilyrði fyrir útreikningi fyrningarálags að um lausafé væri að ræða heldur voru allar fyrningar eignir undir. Ætla verður að það séu umrædd „mistök“ sem frumvarpinu nú er ætlað að leiðrétta. Ljóst er að fjölmörg fyrirtæki sem hafa ráðist í fjárfestingar í grænum eignum, líkt og þau voru hvött til að gera samkvæmt frumvarpinu, munu ekki njóta þeirrar ívilunar sem þau töldu til staðar. Í baráttunni gegn loftlagsvánni býr löggjafinn yfir gríðarlega öflugu tæki í formi skattalegra ívilnana. Deloitte Legal hvetur löggjafann til

að endurskoða þessa tillögu og heimila frekar að fyrningarálaginu sé beitt á allar umhverfisvænar eignir sem falla undir hin tilteknu skilyrði, þ.m.t. mannvirki. Kostnaður við að byggja umhverfisvæn og sjálfbær mannvirki er hærri en við byggingu annarra mannvirkja en með fyrningarálaginu væri hægt að koma á móts við þann kostnað, a.m.k. tímabundið fram að hinni eiginlegu sölu mannvirkisins. Löggjafinn á að gera allt sem í sínu valdi stendur til að styðja við græna umbreytingu og ná loftlagsmarkmiðum og -skuldbindingum ríkisins.

II. Afturvirkni og skattaréttur

Í Stjórnarskrá Lýðveldisins Íslands nr. 33/1944 („stjkskr.“) er kveðið á um í 2. mgr. 77. gr. að enginn skattur verður lagður á nema heimild hafi verið fyrir honum í lögum þegar þau atvik urðu sem ráða skattskyldu. Ákvæðið kom inn í stjkskr. árið 1995 en í athugasemdum í greinargerð sagði eftirfarandi:

„Á undanförunum áratugum hefur þess gætt í nokkrum mæli að íþyngjandi reglur um skatta hafi verið lögfestar eftir lok gjaldatímabils áður en skattálagning hefur farið fram, en í tilvikum, þar sem hefur reynt á slíkar reglur fyrir dómstólum, hefur ekki verið talið að brotið hafi verið gegn óskráðum grunnreglum með setningu þeirra. Svigrúm til að breyta reglum um skatta til íþyngingar, eins og hér um ræðir, er af ýmsum sökum óviðunandi gagnvart skattgreiðendum. Sem dæmi um þetta má benda á að skattgreiðendur hafa ekki getað gengið út frá því með vissu að tekjuskattur verði lagður á þá samkvæmt reglunum sem gilda þegar þeir vinna fyrir tekjum sínum. Með þessu getur skattgreiðandi ekki treyst fyllilega á að reglur, sem gilda á meðan skatttímabil stendur enn yfir og hann kann að byggja einhverja ákvörðun sína á, verði lagðar til grundvallar þegar kemur að álagningu skatta. Má m.a. af þessum ástæðum teija réttmætt að leggja bann við setningu afturvirkra reglna um skatta og tryggja þannig stöðu almennings í þessum efnum gagnvart ríkinu og sveitarfélögum, en um leið getur þetta stuðlað að því að staðið verði á markvissari hátt að lagasetningu á þessu sviði.“ [leturbr. Deloitte Legal]

Með þessu var ekki aðeins girt fyrir að sett yrðu afturvirk lög um nýja tegund skatta eða gjalda, heldur yrði einnig bannað að kveða á um hærri skatta eða gjöld með lagabreytingu sem gerð yrði eftir á. Gilti þar einu hvort um væri að ræða hærri skattprósentu eða gjaldstofn. Rétt er að taka fram að bannið tekur aðeins til afturvirkra laga sem eru gjaldendum til íþyngingar en ekki ívilnandi laga.

Frá stjórnarskrábreytingunni hafa nokkrir dómar fallið þar sem reyndi á afturvirkni skattalaga. Í ljósi samhengisins þykir rétt að reifa nokkra í dæmaskyni.

Í dómi *Hæstaréttar í máli nr. 499/2002*, sem birtur er á bls. 2329 í dómasafni ársins 2003, var skattfrádráttur vegna hlutabréfakaupa undir. Árið 1996 keypti gjaldandi málsins hlutabréf í innlendu hlutafélagi en á þeim tíma var í gildi heimild til að nýta slíka fjárfestingu til frádráttar frá tekjuskattstofni. Sá frádráttur var heimill til bráðabirgða í tiltekinn tíma en með ívilnuninni höfðu stjórnvöld viljað stuðla að því, í þágu atvinnulífsins, að einstaklingar leggðu fé í hlutafjárkaup. Með lögum sem tóku gildi í ársbyrjun var þessi ívilnun hins vegar skert. Gjaldandi málsins taldi að umrædd breyting fæli í sér afturvirka skattlagningu og höfðaði mál gegn ríkinu af þeim sökum. Í atkvæði meirihluta Hæstaréttar, sem féllst á röksemdir gjaldandans, sagði eftirfarandi:

„Frádráttarheimildir skattalaga eru hluti af þeim reglum, sem stjórna því hvaða skattar eru lagðir á einstaklinga og lögaðila. Skattálögur er unnt að auka hvort heldur með því að draga úr eða fella niður eldri frádráttarheimildir, hækka skatthlutfall, breyta skattstofni eða með enn öðru móti. Verður ekki fallist á með [ríkinu] að breyting á frádráttarheimild, sem leiðir til hærri skattgreiðslu, falli almennt utan við reglu 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar um bann við afturvirkni skattalaga, sem er sprottin af því að mikilvægt er talið að almenningur geti treyst því meðal annars að álagning tekjuskatts sé í

Samræmi við þær reglur, sem giltu þegar teknanna var aflað. Fjárfesting stefnda fór fram á árinu 1996 meðan lög kváðu á um heimild manna til að draga 80% fjárfestingar við hlutajárkaup upp að tilteknu hámarki frá skatti næstu fimm árin. Skattaleg meðferð slíkrar ráðstöfunar fjár var þar með ákveðin í lögum, en áhrifum hennar jafnframt dreift á allt að fimm ár. Skatthagræði þetta var skert með lögum nr. 137/1996, en samkvæmt 5. mgr. 3. gr. þeirra laga skyldi farið með eldri ónýttan frádrátt eins og fjárfestingin að baki honum hefði átt sér stað eftir gildistöku laganna. **Við úrlausn um það, hvort lagaákvæðið fái samrýmst reglu 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar, verður að líta til þess að löggjafi og stjórnvöld stuðluðu sjálf að því í þágu atvinnulífsins að einstaklingar legðu fé sitt í hlutajárkaup, sem almennt fylgir áhættu, í stað þess að fjárfesta með öðrum og öruggari hætti. Á móti tók ríkið á sig að veita skattvæðingunni af 80% fjárfestingarinnar. Sá tími, sem sú ívilnun skyldi gilda, var bæði fyrirfram gefinn og tiltölulega skammur. Skattalegt hagræði var þannig útreiknanlegt og unnt að leggja mat á áhættuna, sem tekin væri, í samanburði við það. Þegar þessi aðstaða er virt verður að fallast á með stefnda að lagagreinin feli í sér afturvirkni, sem braut í bága við 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar.** [leturbr. Deloitte Legal]

Afar áhugavert er að máta feitletraðar setningar við frumvarpið og þá sérstaklega við 2. gr. þess. Rétt er að benda á að ívilnanir samkvæmt bráðabirgðaákvæðinu voru fyrirfram gefnar, áhættan útreiknanleg og að með því var unnið að markmiði stjórnvalda um fjárfestingu í þágu sjálfbærni og umhverfisvænum eignum.

Í dómi *Hæstaréttar í máli nr. 531/2015*, voru atvik þau að í árslok 2010 var nýjum málslið bætt við tsl. sem fól í sér að félög í slitameðferð gætu ekki notið samsköttunar með dótturfélögum sínum. Í febrúar 2011 sótti Glitnir hf. um heimild til samsköttunar með dótturfélögum sínum fyrir rekstrarárið 2010 sem og til framtíðar. Þeirri beiðni var hafnað af hálfu Ríkisskattstjóra með vísan til hins nýja lagaákvæðis. Glitnir höfðaði dómsmál af þessum sökum og krafðist þess að synjun vegna gjaldársins 2011, þ.e. rekstarársins 2010, yrði felld úr gildi enda fæli annað í sér afturvirka skattlagningu. Hæstiréttur féllst á kröfur Glitnis með eftirfarandi rökum:

„Í 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar er kveðið á um að skattamálum skuli skipað með lögum. Þessi áskilnaður felur í sér að slík lög skuli sett eftir almennum efnislegum mælikvarða og verður þá ekki horft í því tilliti sérstaklega til einstaklingsbundinna aðstæðna tiltekins gjaldanda eða væntinga hans um réttarstöðu sína á grundvelli laganna. Samkvæmt 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar verður enginn skattur lagður á nema heimild hafi verið fyrir honum í lögum þegar þau atvik urðu sem ráða skattskyldu. Fer það eftir eðli skatts við hvaða tímamark miða skuli þegar metið er hvort skattalöggjöf sé í andstöðu við síðastgreint ákvæði, en í því tilliti myndast stofn til tekjuskatts lögaðila eða manns, sem hefur á hendi atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi, samfellt frá upphafi árs til loka þess meðal annars með öflun tekna og tilurð frádráttarbærra gjalda. Breyting sú, sem varð á 1. mgr. 55. gr. laga nr. 90/2003 með lögum nr. 165/2010, tók ekki gildi fyrr en lokið var meginhluta þess tímabils sem stofn til tekjuskatts stefnda vegna ársins 2010 myndaðist og þar með meginhluta þeirra atvika sem réðu í þessu efni skattskyldu stefnda í skilningi 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrár.“ [leturbr. Deloitte Legal]

Séu feitletruð orð mátuð við frumvarpið nú er ljóst að tekjuárið 2022 verður um það bil hálfnað þegar breytingar samkvæmt 2. gr. þess myndu taka gildi. Mörg félög hafa ráðist í fjárfestingar sem þau voru hvött til og töldu sér heimilt að reikna á sérstakt fyrningarálag í samræmi við lögin. Í tilfalli 1. gr. myndast „skattlagningarmóment“ við það tímamark þegar úthlutun á sér endanlega stað. Sú spurning vaknar aftur á móti hvernig fari með þau félög sem þegar hafa byrjað í slitameðferð eða eru langt komin með hana á tekjuárinu 2022.

III. Um röksemdir fyrir breytingunum í greinargerð

Ekki verður um það deilt að rökstuðningur fyrir breytingunum í greinargerð frumvarpsins er mjög knappur. Ber hann með sér að frumvarpið hafi ekki farið gegnum hefðbundið ferli innan stjórnarsýslunnar.

Í röksemdum fyrir breytingum 1. gr. segir, líkt og áður hefur verið rakið, að breytingunni sé „ætlað að eyða óvissu“ vegna úrskurðar YSKN nr. 42/2022 og að „árétta meginreglu“ um skattlagningu við eignfærslu úr atvinnurekstri. Við þetta er tvennt að athuga. Í fyrsta lagi verður ekki séð af áður tilvitnuðum forsendum úrskurðar YSKN nr. 42/2022 að nokkur óvissa sé uppi. Í annan stað gengur sú röksemd ekki upp að verið sé að „árétta meginreglu“ í ljósi þess að YSKN hafði með skýrum hætti hafnað því að reglan ætti við í téðu tilvik. Nær lagi væri að segja að verið væri að breyta gildandi rétti umtalsvert.

Í þessu samhengi er vert að skoða á ný framkvæmd skattyfirvalda í gegnum tíðina. Í fyrsta lagi er þess getið í úrskurði YSKN nr. 42/2022 að með lagabreytingu árið 1998 hafi „beinlínis [verið] horfið“ frá þeirri framkvæmd sem Skatturinn taldi að ætti við. Í öðru lagi er vísað til úrskurðar YSKN nr. 368/2005 því til staðfestingar. Í þriðja lagi er getið lagabreytinga frá 2013 og 2015 sem gerðar voru í kjölfar athugasemda ESA um að skattyfirvöld hefðu haldið áfram uppteknum hætti. Að endingu falla svo úrskurðir YSKN nr. 69/2019 og nr. 42/2022. Með öðrum orðum verður ekki betur séð en að Skatturinn hafi haldið fast í fyrri framkvæmd þrátt fyrir að „beinlínis [hafi verið] horfið“ frá henni fyrir rúmum tveimur áratugum.

Forsendur YSKN eru mjög skýrar og afdráttarlausar, þ.e. að framkvæmd Skattsins hafi ekki verið í samræmi við tsl. um árabíl. Af því leiðir að félög, í sambærilegum aðstæðum og kærandi málsins, geta óskað eftir leiðréttingu á álögðum gjöldum sínum aftur í tímann í samræmi við gildandi rétt. Í ljósi sögunnar er ekki útilokað að skattyfirvöld muni bera fyrirhugaða breytingu fyrir sig í þeim tilfellum.¹

Hvað 2. gr. varðar segir að verið sé að lagfæra „mistök“ sem urðu við þinglega meðferð efnahags- og viðskiptanefndar við setningu bráðabirgðaákvæðisins. Af lestri nefndarálitsins, sem fól í sér téð „mistök“, verður ekki ráðið hvort ætlunin hafi verið að láta ívilnunina ná til allra fyrnanlegra eigna í stað lausafjár eingöngu. Aftur á móti breytir það ekki þeirri staðreynd að bráðabirgðaákvæðið var samþykkt, birt með stjórnskipulega réttum hætti og fjöldi gjaldenda hefur hagað seglum eftir þeim vindum sem þau blésu.

Hér er rétt að rifja upp mistök sem gerð voru við setningu laga nr. 116/2016, sem tóku gildi 1. janúar 2017, en áhrif þeirra voru til lykta leidd með dómi *Landsréttar í máli nr. 466/2019*. Umrædd lög fólu í sér tilteknar breytingar á lögum um almannatryggingar. Við þinglega meðferð málsins urðu þau mistök að „tilvísun í bótaflokkanum ellilífeyri skv. 17. gr. og ráðstöfunarfé skv. 48. og 56. gr., sem vera átti í 4. mgr. 16. gr., færðist í 3. mgr. Ætlun löggjafans var aftur á móti sú að 4. mgr. 16. gr. laganna skyldi eiga við um útreikning á hinum nýja sameinaða bótaflokki ellilífeyri ásamt tekjutryggingu örorkulífeyrisþega og ráðstöfunarfé. Hins vegar átti 3. mgr. 16. gr. laganna, sem undanskilur m.a. greiðslur úr lífeyrissjóðum við útreikning bóta, að einskorðast við útreikning örorkulífeyris, enda voru engar breytingar gerðar á bótakerfi almannatrygginga vegna örorku með lögunum.“ Umrædd mistök voru síðar leiðrétt með lögum nr. 9/2017 sem tóku gildi með afturvirkum hætti.

¹ Í þessu samhengi er vert að nefna til sögunnar dóm *Hæstaréttar í máli nr. 2/2020* en hér verður látið nægja að fara yfir málið með afar einföldum hætti. Upphaf þess má rekja til breytinga sem gerðar voru á lögum um ársreikninga árið 2016. Þar á meðal var að finna breytingu á 41. gr. laganna en í greinargerð var þess ekki getið hvort um nýmæli eða ítrekun á gildandi rétti væri að ræða. Þau sem starfa á sviðinu sáu að ákvæðið fæli í sér breytingu á áratugalangri framkvæmd, sem aldrei hafði verið gerð athugasemd við, og breyttu því framkvæmdinni í samræmi við það. Skattyfirvöld töldu hins vegar að breytingin væri ekki eingöngu framvirk, heldur staðfesting á reglu sem gilt hefði um langt skeið og beittu henni í samræmi við það. Sú framkvæmd fékkst síðar staðfest í Hæstarétti með nefndum dómi. Óhætt er að fullyrða að niðurstaðan sé umdeild.

Umrædd mistök virðast við fyrstu sýn ekki afdrifarík en í reynd fólu þau í sér að óheimilt var, frá byrjun árs 2017 til setningar laga nr. 9/2017 í febrúar sama ár, að skerða ellilífeyrisgreiðslur með tilliti til tekna úr skyldubundnum atvinnutengdum lífeyrissjóði. Í téðu dóms máli var þess krafist að hin íþyngjandi afturvirka leiðrétting hefði verið ólögmat. Tryggingastofnun, sem stefnt var í málinu, byggði aftur á móti á því að heimilt hefði verið að leiðrétta mistökin enda hefðu þau verið augljós. Í dómi Landsréttar, sem ekki var áfrýjað til Hæstaréttar, sagði meðal annars eftirfarandi sem leiddi til þess að fallist var á kröfu stefnanda málsins:

„Við mat á því hvort væntingar áfrýjanda um að sæta ekki umræddri skerðingu ellilífeyris geti talist réttmætar verður að horfa til þess að lög nr. 100/2007 voru í janúar og febrúar 2017, fram að gildistöku laga nr. 9/2017, afdráttarlaus um að greiðslur úr skyldubundnum atvinnutengdum lífeyrissjóðum ættu ekki að teljast til tekna ellilífeyrisþega við útreikning á rétti til ellilífeyris samkvæmt lögnum, sbr. 3. mgr. 16. gr. Hvorki verður fallist á að samanburðarskýring við önnur ákvæði laganna eða ákvæði fjárlaga geti leitt til annarrar niðurstöðu né að umjöllun í lögskýringargögnum laga nr. 116/2016 geti haft í för með sér lögskýringu sem gengur gegn skýrum og afdráttarlausum texta laganna hvað þetta varðar. Af þeim sökum verður ekki fallist á að áfrýjandi hafi ekki getað haft réttmætar væntingar til þess að ellilífeyrir hennar yrði ekki skertur á umræddan hátt.“

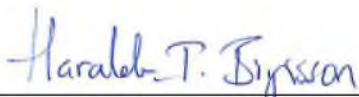
Þau ákvæði, lagareglur og úrskurðir YSKN, sem lagt er til að breytt verði með frumvarpinu, eru skýr og afdráttarlaus og ljóst, líkt og áður hefur verið nefnt, að fjöldi lögaðila hefur tekið ákvarðanir út frá þeim. Sumar ákvarðanir liggja fyrir endanlega, aðrar eru langt komnar og enn aðrar í undirbúningi. Engin rök hafa verið færð fyrir því að svo brýnt sé að breyta gildandi rétti að réttlætanlegt sé með vísan til „áréttingar“ meginreglu eða „mistaka“ við lagasetningu. Sá rökstuðningur sem fram kemur í greinargerð, sér í lagi hvað 1. gr. frumvarpsins varðar, er þannig eins og áður segir í besta falli villandi. Verra er ef að bein tengsl má sjá á milli þess að breytingin er lögð fram í kjölfarið að skattyfirvöld tapa máli gagnvart æðra stjórnvaldi.

Nefnd sjónarmið um afturvirkni benda enn fremur til þess að það sé vafamál hvort breytingarnar myndu standast skoðun fyrir dómstólum.

IV. Samantekt

Með vísan til alls þess sem reifað hefur verið er það mat Deloitte Legal að óráð væri að færa frumvarpið í lög án frekari yfirlegu. Best færi á því ef frumvarpið yrði vísað til ráðuneytis eða ríkisstjórnar. Þá væri unnt að leggja það fram að nýju með rökstuðningi sem stenst nánari skoðun. Verði ekki á það fallist og frumvarpið keyrt í gegn fyrir sumarfrí þingsins, er lagt til að gildistökuákvæði laganna verði breytt þannig að þau taki gildi fyrsta dag ársins 2023. Með því móti gefst skattaðilum, sem tekið hafa fjárfestingaákvarðanir byggt á gildandi lögum eða eru langt komnir með þær, ráðrúm til að vega og meta hvort þeim skuli haldið til streitu.

Virðingarfyllst



Haraldur I. Birgisson



Guðbjörg Þorsteinsdóttir



Þorvarður A. Ágústsson