

Úrskurður yfirskattanefndar

- Dánarbætur

Úrskurður nr. 113/2018

Gjaldár 2015, 2016 og 2017

Lög nr. 90/2003, 7. gr. A-liður 2. tölul., 28. gr. 2. tölul. Lög nr. 99/2007, 6. gr.

Kærandi, sem fékk greiddar bætur á grundvelli 6. gr. laga um félagslega aðstoð nr. 99/2007 vegna andláts maka á árinu 2014, hélt því fram að um greiðslu skattfrjálsra dánarbóta væri að ræða, sbr. 2. tölul. 28. gr. laga nr. 90/2003. Í úrskurði yfirskattanefndar var rakið að bætur samkvæmt 6. gr. laga nr. 99/2007 ættu rót sína að rekja til svonefndra ekkjubóta sem teknar voru upp á árinu 1946. Var gerð grein fyrir forsögu slíkra

bóta og bent á að í löggjöf á sviði almannatrygginga hefði ávallt verið gerður greinarmunur á annars vegar dánarbótum vegna slysa og hins vegar hinni sérstöku tegund bóta vegna andláts maka sem upphaflega nefndist ekkjubætur. Í skattframkvæmd hefði óslitið og um langan aldur verið byggt á því að ekkju- og ekkjubætur væru skattskyldar og féllu ekki undir undanþáguákvæði skattalaga vegna greiðslu dánarbóta. Var kröfum kæranda hafnað.

Ár 2018, miðvikudaginn 29. ágúst, er tekið fyrir mál nr. 171/2017; kæra A, dags. 4. desember 2017, vegna álagningar opinberra gjalda gjaldárin 2015, 2016 og 2017. Í málinu úrskurða Sverrir Örn Björnsson, Anna Dóra Helgadóttir og Bjarnveig Eiríksdóttir. Upp er kveðinn svofelldur

úrskurður:

I.

Málavextir eru þeir að í skattframtali sínu árið 2017 færði kærandi til skattskyldra tekna í lið 2.3 greiðslu frá Tryggingastofnun ríkisins að fjárhæð 592.776 kr.

Með tölvupósti til ríkisskattstjóra þann 6. júlí 2017 fór kærandi fram á leiðréttingu á skattframtali sínu árið 2017 og óskaði eftir því að við álagningu gjalda yrði tekið tillit til afdreginnar staðgreiðslu á árinu 2016 að fjárhæð 222.339 kr. Erindinu fylgdu greiðsluskjöl frá Tryggingastofnun ríkisins vegna greiðslu bóta á árinu 2016.

Næst gerðist það í málinu að með bréfi, dags. 10. ágúst 2017, boðaði ríkisskattstjóri kæranda endurákvörðun opinberra gjalda hans gjaldárin 2015 og 2016, sbr. 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Kom fram í bréfinu að fyrirhugað væri að færa kæranda til tekna í skattframtölum hans umrædd ár greiðslur frá Tryggingastofnun ríkisins að fjárhæð 233.088 kr. fyrra árið og 359.688 kr. það síðara. Þá væri fyrirhugað að færa afdregna staðgreiðslu á móti álögdum gjöldum að fjárhæð 86.942 kr. gjaldárið 2015 og 135.397 kr. gjaldárið 2016. Í bréfi ríkisskattstjóra kom fram að kærandi hefði ekki gert grein fyrir umræddum bótum frá Tryggingastofnun ríkisins í skattframtali sínu árið 2017 og ekki hefði verið getið um greiðslur frá stofnuninni í skattframtölum kæranda árin 2015 og 2016. Þá yrði ekki annað séð en að umræddar bætur bæri að telja til skattskyldra tekna þegar krafa til þeirra hefði myndast á árunum 2014 og 2015, sbr. 2. mgr. 59. gr. laga nr. 90/2003. Varðandi skattskyldu greiðslnanna vísaði ríkisskattstjóri til 2. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Veitti ríkisskattstjóri kæranda 15 daga frest frá dagsetningu bréfsins að telja til að koma á framfæri athugasemdum vegna fyrirhugaðra breytinga.

Kærandi mótmælti boðaðri endurákvörðun ríkisskattstjóra með bréfi, dags. 24. ágúst 2017. Kærandi gerði grein fyrir málsatvikum og benti á að hann hefði gert grein fyrir bótum frá Tryggingastofnun ríkisins í skattframtali sínu árið 2017 sem og staðgreiðslu af þeim. Þá benti kærandi á að samkvæmt álagningarseðli 2017 hefði bótagreiðslan verið meðtalin í stofni til útreiknings tekjuskatts og útsvars. Aftur á móti hefði staðgreiðslan ekki komið fram á sama álagningarseðli og það hefði verið ástæða þess að kærandi hefði leitað til ríkisskattstjóra þann 6. júlí 2017. Varðandi þá ákvörðun ríkisskattstjóra, að færa bæturnar til tekna gjaldárin 2015 og 2016, vísaði kærandi til þess að greiðslan frá Tryggingastofnun ríkisins hefði borist honum í einu lagi á árinu 2016 og hefði Tryggingastofnun haldið eftir staðgreiðslu opinberra gjalda að fjárhæð 222.339 kr. Ætti greiðslan því að koma til skattlagningar með tekjum ársins 2016. Kærandi greindi frá því að ástæðu þess að hann hefði ekki fengið bæturnar fyrr mætti rekja til mistaka Alþingis við lagasetningu. Þau mistök hefðu verið leiðrétt í upphafi árs 2016 og kærandi því sótt um greindar bætur í annað sinn á grundvelli nýrra laga, þ.e. á árinu 2016. Bréfi kæranda fylgdu ýmis gögn, m.a. gögn um samskipti hans við Tryggingastofnun ríkisins, úrskurðarnefnd almannatrygginga og umboðsmann Alþingis á árinu 2016.

Með úrskurði um endurákvörðun, dags. 7. september 2017, hratt ríkisskattstjóri hinum boðuðu breytingum á skattframtölum kæranda árin 2015 og 2016 í framkvæmd og endurákværðaði opinber gjöld kæranda umrædd gjaldár til samræmis. Þá tók ríkisskattstjóri erindi kæranda frá 6. júní 2017 varðandi álagningu opinberra gjalda hans gjaldárið 2017 til afgreiðslu með kæruúrskurði, uppkveðnum sama dag, og felldi niður tekjufærðar greiðslur frá Tryggingastofnun ríkisins að fjárhæð 592.776 kr. í skattframtali kæranda árið 2017. Í úrskurðum ríkisskattstjóra kom fram að samkvæmt 2. mgr. 59. gr. laga nr. 90/2003 bæri að jafnaði að telja tekjur til tekna á því ári sem þær yrðu til, þ.e. þegar myndast hefði krafa þeirra vegna á hendur einhverjum, nema um óvissar tekjur væri að ræða. Krafa kæranda til greiðslu bóta frá Tryggingastofnun ríkisins hefði byggst á lögum nr. 100/2007, um almannatryggingar, og yrði því ekki séð að um óvissar tekjur hefði verið að ræða. Bæri því samkvæmt 2. mgr. 59. gr. laga nr. 90/2003 að færa tekjurnar til tekna í skattframtölum kæranda árin 2015 og 2016 þrátt fyrir að þær hefðu verið greiddar á árinu 2016.

II.

Með kæru, dags. 4. desember 2017, hefur kærandi skotið úrskurðum ríkisskattstjóra til yfirsattanefndar. Er þess krafist að úrskurðir ríkisskattstjóra verði felldir úr gildi og að dánarbætur sem greiddar hafi verið honum í einu lagi á árinu 2016 teljist ekki til skattskyldra tekna. Kemur fram í kærinni að Tryggingastofnun ríkisins hafi tekið ákvörðun 12. október 2016 um að greiða kæranda í einu lagi leiðréttar bætur sem dánarbætur vegna tímabilsins frá 1. júlí 2014 til 31. desember 2015. Í kærinni er vísað til úrskurðar úrskurðarnefndar almannatrygginga, dags. 11. mars 2015, í máli kæranda nr. ... Í úrskurði nefndarinnar sé ákvörðun Tryggingastofnunar ríkisins um að synja kæranda um dánarbætur staðfest. Hafi sú ákvörðun byggst á því að kærandi hafi ekki verið í skráðri sambúð með sambýliskonu sinni þrátt fyrir að þau hafi átt sameiginlegt lögheimili. Af hálfu kæranda er bent á að Alþingi hafi gert mistök við lagasetningu sem hafi verið leiðrétt með breytingum á lögum nr. 100/2007, um almannatryggingar, sem tekið hefðu gildi 1. janúar 2016. Er þetta rökstutt af hálfu kæranda með vísan til frumvarps sem varð að lögum nr. 88/2015, um breytingar á lögum um almannatryggingar nr. 100/2007. Í lögskýringargögnum með þeim komi fram að sameiginlegt lögheimili sambúðaraðila, sem varað hafi lengur en eitt ár, skuli lagt að jöfnu við skráningu sambúðar í þjóðskrá. Ákvæði þetta hafi áður verið í 2. mgr. 49. gr. laga um

almannatryggingar. Þá komi fram í athugasemdum með frumvarpinu að með 37. gr. laga nr. 35/2010 hafi ákvæðinu verið breytt og 2. mgr. 49. gr. almannatryggingalaga verið felld brott fyrir mistök. Því hafi verið lagt til að leiðrétta þetta og ákvæðið aftur sett í lög. Kærandi telji því að ekki hafi verið lagastoð til að ákvarða honum dánarbætur á árunum 2014 og 2015 og eigi ákvæði 2. mgr. 59. gr. laga nr. 90/2003 því ekki við í hans tilfalli. Þá tekur kærandi fram að umræddar dánarbætur séu ekki skattskyldar tekjur þar sem þær hafi verið greiddar í einu lagi þann 12. október 2016, sbr. ákvæði 2. tölul. 28. gr. laga nr. 90/2003.

III.

Með bréfi, dags. 15. janúar 2018, hefur ríkisskattstjóri lagt fram umsögn í málinu. Í umsögninni er bent á að bótaréttur kæranda hjá Tryggingastofnun ríkisins hafi myndast vegna áranna 2014 og 2015 í samræmi við lög um almannatryggingar og teljist bæturnar því til skattskyldra tekna, sbr. ákvæði 2. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, þegar krafa til þeirra hafi myndast á árunum 2014 og 2015, sbr. 2. mgr. 59. gr. sömu laga. Sé þess krafist að úrskurður ríkisskattstjóra verði staðfestur með vísan til forsendna hans, enda hafi ekki komið fram nein þau gögn eða málsástæður varðandi kæruefnið sem gefi tilefni til breytinga á ákvörðun ríkisskattstjóra.

Með bréfi yfirskattanefndar, dags. 15. janúar 2018, var kæranda sent ljósrit af umsögn ríkisskattstjóra í málinu og honum gefinn kostur á að tjá sig af því tilefni og leggja fram gögn til skýringar.

Með bréfi, dags. 19. janúar 2018, hefur kærandi gert grein fyrir athugasemdum sínum. Eru áður fram komin sjónarmið kæranda í málinu áréttuð. Bréfinu fylgdu ýmis gögn um samskipti kæranda við Tryggingastofnun ríkisins, úrskurðarnefnd almannatrygginga og umboðsmann Alþingis.

IV.

Eins og fram er komið varðar kæra í máli þessu tvo úrskurði ríkisskattstjóra, þ.e. annars vegar kærúrskurð embættisins, dags. 7. september 2017, sem kveðinn var upp á grundvelli 1. mgr. 99. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, vegna álagningar opinberra gjalda kæranda gjaldárið 2017, og hins vegar úrskurð ríkisskattstjóra, dags. sama dag, um endurákvörðun opinberra gjalda kæranda gjaldárin 2015 og 2016, sbr. 4. og 5. mgr. 96. gr. greindra laga. Með

fyrirnefndum kæruúrskurði ríkisskattstjóra voru framtaldar greiðslur frá Tryggingastofnun ríkisins að fjárhæð 592.776 kr. felldar niður í skattframtali kæranda árið 2017 og kröfu kæranda um að tekið yrði tillit til afdreginnar staðgreiðslu af þeim greiðslum hafnað. Með hinum síðarnefnda úrskurði um endurákvörðun voru umræddar greiðslur færðar kæranda til tekna í skattframtölum hans árin 2015 og 2016 eða 233.088 kr. fyrra árið og 359.688 kr. það síðara og afdregin staðgreiðsla ákvörðuð 86.942 kr. fyrra árið og 135.397 kr. það síðara. Af hálfu kæranda er þess krafist að úrskurðirnir verði felldir úr gildi og að umræddar greiðslur kæranda frá Tryggingastofnun ríkisins verði ekki skattlagðar þar sem um dánarbætur sé að ræða sem undanþegnar séu skattlagningu, sbr. 2. tölul. 28. gr. laga nr. 90/2003. Kemur m.a. fram í bréfi kæranda til yfirskattanefndar, dags. 19. janúar 2018, að Tryggingastofnun hafi ranglega haldið eftir staðgreiðslu skatta af greiðslu bótanna til hans.

Fyrir liggur í gögnum málsins að með erindi til Tryggingastofnunar ríkisins á árinu 2014 sótti kærandi um greiðslu bóta vegna andláts barnsmóður hans á sama ári, sbr. 6. gr. laga nr. 99/2007, um félagslega aðstoð, og ákvæði reglugerðar nr. 179/2003, um dánarbætur frá Tryggingastofnun ríkisins. Í 6. gr. laga nr. 99/2007 kemur fram að heimilt sé að greiða hverjum þeim, sem verður ekkja eða ekkill innan 67 ára aldurs, bætur í sex mánuði eftir lát maka, 27.429 kr. á mánuði. Ef hlutaðeigandi er með barn yngra en 18 ára á framfæri eða við aðrar sérstakar aðstæður er heimilt að greiða bætur í a.m.k. 12 mánuði til viðbótar en þó aldrei lengri tíma en 48 mánuði, 20.565 kr. á mánuði. Tryggingastofnun ríkisins synjaði umsókn kæranda með bréfi, dags. 21. október 2014, á þeim forsendum að þar sem kærandi og barnsmóðir hans hefðu hvorki verið í hjúskap né skráð í sambúð væru skilyrði fyrir greiðslu bóta ekki til staðar, sbr. ákvæði 2. gr. reglugerðar nr. 179/2003 þar sem gerður væri áskilnaður um að óvígð sambúð væri skráð í þjóðskrá til að réttur til bóta gæti verið fyrir hendi. Var ákvörðun Tryggingastofnunar ríkisins staðfest með úrskurði úrskurðarnefndar almannatrygginga þann 11. mars 2015. Í framhaldi af kvörtun kæranda yfir þeirri niðurstöðu til umboðsmanns Alþingis á árinu 2016 og bréfaskiptum umboðsmannsins við ráðherra vegna málsins mun ráðherra hafa farið þess á leit við Tryggingastofnun að mál kæranda yrði tekið til nýrrar meðferðar, sbr. bréf umboðsmanns Alþingis til kæranda, dags. 6. september 2016, sem er meðal gagna málsins. Með bréfi Tryggingastofnunar til kæranda, dags. 12. október 2016, var kæranda síðan tilkynnt um að stofnunin hefði endurskoðað fyrri ákvörðun sína og samþykkt að greiða kæranda bætur vegna tímabilsins frá 1. júlí til ársloka 2014 og vegna alls

ársins 2015. Nam fjárhæð bótanna 233.088 kr. vegna sex mánaða ársins 2014 og 359.688 kr. vegna ársins 2015 eða samtals 592.776 kr. og við greiðslu til kæranda þann 12. október 2016 var haldið eftir staðgreiðslu opinberra gjalda að fjárhæð 222.339 kr. Í skattframtali kæranda árið 2017 voru bæturnar taldar til skattskyldra tekna í lið 2.3, eins og fram er komið.

Kæra kæranda til ríkisskattstjóra á álagningu opinberra gjalda gjaldárið 2017, sbr. tölvupóst kæranda 6. júlí 2017, laut að því að við álagninguna hefði ekki verið tekið tillit til staðgreiðslu að fjárhæð 222.339 kr. af fyrrgreindri bótagreiðslu til kæranda á árinu 2016. Í kjölfar bréfs ríkisskattstjóra til kæranda, dags. 10. ágúst 2017, þar sem honum var boðuð endurákvörðun opinberra gjalda hans gjaldárin 2015 og 2016 vegna bótanna, gerði kærandi þær athugasemdir í bréfi sínu til ríkisskattstjóra, dags. 24. ágúst 2017, að bæturnar tilheyrðu tekjuárinu 2016 þar sem þær hefðu verið greiddar honum á því ári og kæranda áður verið synjað um bæturnar af Tryggingastofnun ríkisins og úrskurðarnefnd almannatrygginga. Í kæru kæranda til yfirskattanefndar, dags. 4. desember 2017, sbr. og bréf kæranda, dags. 19. janúar 2018, er ekki sérstaklega vikið að þessu atriði, en þess krafist að bótagreiðslan verði ekki skattlögð þar sem um skattfrjálsar dánarbætur sé að ræða, sbr. 2. tölul. 28. gr. laga nr. 90/2003. Ekki er höfð uppi nein varakrafa varðandi tekjutímabil í kærinni, þ.e. að tekjurnar verði taldar tilheyrja tekjuárinu 2016. Þá verður ekki séð að skattlagning bótanna í einu lagi tekjuárið 2016 sé kæranda hagfelldari en leiðir af hinni kærðu ákvörðun ríkisskattstjóra. Að framangreindu athuguðu verður litið svo á að í málinu sé út af fyrir sig ekki ágreiningur um tekjutímabil. Stendur þá eftir að leysa úr kröfu kæranda um að tekjur þessar komi ekki til skattlagningar þar sem þær séu undanþegnar tekjuskatti samkvæmt 2. tölul. 28. gr. laga nr. 90/2003.

Samkvæmt upphafsákvæði 7. gr. laga nr. 90/2003 teljast til skattskyldra tekna, með þeim undantekningum og takmörkunum er greinir í lögnum, hvers konar gæði, arður, laun og hagnaður sem skattaðila hlotnast og metin verða til peningaverðs og skiptir ekki máli hvaðan tekjurnar stafa eða í hvaða formi þær eru. Í dæmaskyni um skattskyldar tekjur er m.a. í 2. tölul. A-liðar sömu lagagreinar tilgreindar tryggingabætur, meðlög og styrkir svo og skaðabætur og váttryggingafé vegna sjúkdóms, slysa, atvinnutaps eða launamissis og hvers konar aðrar skaðabætur og váttryggingabætur, sbr. þó 2. tölul. 28. gr. laganna. Í nefndum 2.

tölul. 28. gr. er m.a. kveðið á um að til skattskyldra tekna teljist ekki eignaauki sem verður vegna greiðslu líftryggingarfjár, dánarbóta, miskabóta og bóta fyrir varanlega örorku, enda séu bætur þessar ákveðnar í einu lagi til greiðslu.

Tekjuhugtak laga nr. 90/2003 er rúmt hugtak og tekur til hvers konar gæða sem aðila hlotnast og unnt er að meta til peningaverðs „með þeim undantekningum og takmörkunum, er síðar greinir ...“, sbr. upphafsákvæði 7. gr., en þar er m.a. átt við að ákveðnar tekjur eru undanþegnar skatti, sbr. t.d. 28. gr. laganna. Í athugasemdum með 7. gr. frumvarps þess, er varð að lögum nr. 40/1978, um tekjuskatt og eignarskatt, segir m.a.: „Í þessari grein eru í dæmaskyni taldar upp helstu tegundir skattskyldra tekna. Þessi upptalning getur aldrei orðið tæmandi og verður ekki gagnályktað frá þessari upptalningu eins og berlega má sjá af 9. tl. C-liðs.“ Samkvæmt beinu og ótvíræðu orðalagi 2. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 tekur skattskylda samkvæmt ákvæðinu til skaðabóta og váttryggingafjár vegna sjúkdóms, slysa, atvinnutaps eða launamissis og hvers konar annarra skaðabóta og váttryggingabóta, sbr. þó ákvæði 2. tölul. 28. gr. laganna. Með vísan til framangreinds þykir vafalaust að hinar umdeildu bætur kæranda falla undir ákvæði 2. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Skiptir ekki máli í því sambandi þótt sú tilhögun hafi verið höfð á bótagreiðslunni sem fram kemur í málinu. Úrlausn málsins þykir þannig velta á því hvort umrædd greiðsla Tryggingastofnunar ríkisins til kæranda geti talist „greiðsla dánarbóta“ í skilningi 2. tölul. 28. gr. laga nr. 90/2003.

Ákvæði um skattfrelsi eignaauka vegna greiðslu líftryggingarfjár, dánarbóta, miskabóta og bóta fyrir varanlega örorku komust í núverandi horf með 28. gr. laga nr. 40/1978, um tekjuskatt og eignarskatt. Í eldri skattalögum, sbr. m.a. B-lið 10. gr. laga nr. 68/1971, um tekjuskatt og eignarskatt, var mælt fyrir um skattfrelsi eignaauka sem stafaði af „útborgun lífsábyrgðar, örorkubóta eða þess háttar“. Í athugasemdum við 28. gr. í frumvarpi því, sem varð að lögum nr. 40/1978, kom fram að ákvæði 2. tölul. greinarinnar fælu í sér skýrari ákvæði en B-lið 10. gr. laga nr. 68/1971 um skilyrði þess að greiðslur líftryggingafjár, dánarbóta, miskabóta og bóta fyrir varanlega örorku teldust ekki til tekna, væru þær ákveðnar til greiðslu í einu lagi. Með því væri átt við að greiðslur þessar væru ekki tímabilsgræiðslur um ótakmarkaðan tíma, heldur ákveðnar að fjárhæð í eitt skipti fyrir öll, enda þótt útborgun væri skipt í nokkrar greiðslur, verðtryggðar eða óverðtryggðar.

Í íslenskum skaðabóta- og vátryggingarrétti hefur hugtakið dánarbætur jafnan verið notað sem sameiginlegt heiti yfir bætur sem tilteknir aðstandendur manns, sem látist hefur af slysförum, geta átt rétt á, t.d. skaðabætur fyrir missi framfæranda, sbr. ákvæði 12. gr. skaðabótalaga nr. 50/1993. Þá hafa ákvæði um bætur til eftirlifandi aðstandenda verið að finna í löggjöf á sviði félagsmálaréttar allar götur síðan fyrsti vísir að opinberum slysatryggingum leit dagsins ljós árið 1903. Í 5. gr. laga nr. 40/1903, um lífsábyrgð fyrir sjómenn, er stunda fiskiveiðar á þilskipum, var þannig mælt fyrir um greiðslu ákveðinnar fjárhæðar á fjórum árum til eftirlifandi vandamanna sjómanns sem druknað hefði eða látist af slysförum. Var gildissvið slíkra slysatrygginga síðar rýmkað og látið taka til fleiri starfsstétta, sbr. lög nr. 44/1925, um slysatryggingar, þar sem kveðið var á um greiðslu dánarbóta vegna slysa er leiddu til dauða. Um greiðslu dánarbóta til aðstandenda er slys veldur dauða manns er nú fjallað í 13. gr. laga nr. 42/2015, um slysatryggingar almannatrygginga. Hafa slíkar bætur ávallt verið taldar skattfrjálsar á grundvelli 2. tölul. 28. gr. laga um tekjuskatt nr. 90/2003 og áður hliðstæðs ákvæðis í eldri skattalögum, sbr. m.a. framtalsleiðbeiningar ríkisskattstjóra.

Eins og hér að framan greinir er í tilviki kæranda um að ræða greiðslu bóta til hans á grundvelli 6. gr. laga nr. 99/2007, um félagslega aðstoð, og reglugerðar nr. 179/2003, um dánarbætur frá Tryggingastofnun ríkisins. Sú bótategund á rót sína að rekja til svonefndra ekkjubóta sem teknar voru upp með lögum nr. 50/1946, um almannatryggingar, sbr. 35. gr. þeirra laga þar sem fram kom að hver sú kona, sem yrði ekkja innan 67 ára aldurs, ætti rétt á bótum að tiltekinni fjárhæð í þrjá mánuði eftir lát eiginmanns hennar. Ef ekkjan hefði börn yngri en 16 ára á framfæri sínu ætti hún enn fremur rétt á bótum í níu mánuði í viðbót, svo sem nánar greindi. Í athugasemdum við 35. gr. í frumvarpi því, er varð að lögum nr. 50/1946, kom fram að bæturnar væru ætlaðar til styrktar ekkjum fyrstu mánuðina eftir fráfall eiginmanns. Þær þyrftu oft nokkurn tíma til að gera breytingar á heimili sínu, útvega sér atvinnu og þess háttar. Þá var sérstaklega tekið fram að rökstuðningur fyrir bótum til ekkna, sem hefðu barn á framfæri, væri aðallega tillitið til barnanna. Það væri talið æskilegt að mæðurnar gætu sjálfar annast uppeldi barna sinna og ekkjubæturnar ásamt barnalífeyri ættu að stuðla að því. Auk bóta samkvæmt 35. gr. laga nr. 50/1946 gátu ekkjur átt rétt á árlegum lífeyri (ekkjulífeyri) samkvæmt 36. gr. laganna. Þá var eftir sem áður mælt fyrir um greiðslu dánarbóta vegna slysa til aðstandenda látins manns í 57. gr. laga þessara. Samkvæmt 35. gr.

laganna var ekkert skilyrði fyrir greiðslu ekkjubóta samkvæmt 35. gr. laganna að andlát maka yrði rakið til slyss, svo sem við átti um greiðslu dánarbóta eftir 57. gr. laganna, auk þess sem greiðsla hinna fyrrnefndu bóta gat lengst tekið til tólf mánaða frá andláti maka.

Fyrrgreindar reglur eldri almannatryggingalaga um svonefndar ekkjubætur héldust í meginatriðum óbreyttar um árábil, sbr. 19. gr. laga nr. 40/1963, um almannatryggingar, og 17. gr. laga nr. 67/1971, um sama efni, og var þeim skipað í II. kafla laga þessara með öðrum ákvæðum um lífeyristryggingar á meðan III. kafli laganna tók til slysatrygginga. Með 4. gr. laga nr. 96/1971, um breyting á lögum nr. 67/1971, var sú breyting gerð á ákvæðinu að ekkjar gátu nú öðlast rétt til bóta á sama grundvelli og ekkjur eða í sex mánuði eftir andlát maka og í tólf mánuði til viðbótar hefði viðkomandi bótaþegi barn yngra en 18 ára á framfæri sínu, sbr. 17. gr. laga nr. 67/1971. Eftir því sem næst verður komist mun hafa verið lagt til grundvallar í skattframtalsákvæmd að greindar ekkju- og ekkjubætur væru skattskyldar á grundvelli hins almenna ákvæðis 2. tölul. A-liðar 7. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981 og að undanþáguákvæði sömu laga vegna greiðslu dánarbóta, sbr. nú 2. tölul. 28. gr. laga nr. 90/2003, tæki ekki til þeirra. Í leiðbeiningum ríkisskattstjóra um útfyllingu skattframtals einstaklinga árin 1987-1994 kom þannig fram að „dánarbætur (svo nefndar 8 ára bætur) sem ákveðnar eru í einu lagi“ væru undanþegnar skattskyldu, þ.e. bætur sem væru „greiddar skv. svonefndri 8 ára reglu almannatrygginga“. Er ljóst að þar er vísað til dánarbóta vegna slysa samkvæmt þágildandi 35. gr. laga nr. 67/1971 sem greiddar skyldu mánaðarlega í átta ár frá dánardægri hins látna.

Með upptöku nýrra almannatryggingalaga á árinu 1993, sbr. lög nr. 117/1993, voru umrædd ákvæði um ekkju- og ekkjubætur flutt í nýsamþykkt lög um félagslega aðstoð nr. 118/1993, sbr. 6. gr. síðarnefndra laga. Í almennum athugasemdum með frumvarpi til laga um félagslega aðstoð kom fram að vegna reglna Evrópubandalagsins um almannatryggingar væri nauðsynlegt að gera glöggan greinarmun á bótum almannatrygginga og félagslegri aðstoð. Í frumvarpið hefðu því verið flutt ákvæði lífeyristryggingakafla almannatrygginga sem væru í raun ákvæði um félagslega aðstoð. Væru greinarnar samhljóða þeim ákvæðum almannatryggingalaga sem um viðkomandi aðstoð fjölluðu að öðru leyti en því að frumvarp til laganna gerði alls staðar ráð fyrir að um heimildarákvæði væri að ræða. Í meðförum Alþingis varð sú breyting á frumvarpinu að bætt var við greinafyrirsögnum við einstakar

greinar þess og varð fyrirsögn 6. gr. frumvarpsins, þar sem fjallað var um ekkju- og ekklabætur, „Dánarbætur“, sbr. breytingartillögur heilbrigðis- og trygginganefndar á þskj. nr. 314 á 117. löggjafarþingi. Var tekið fram í nefndaráliti að fyrirsögnum væri ætlað að gera efnisskipan frumvarpsins greinilegri, sbr. þskj. nr. 313.

Í lögskýringargögnum með umræddum lögum um félagslega aðstoð nr. 118/1993 kemur ekkert fram sem bendir til þess að ætlun löggjafans hafi verið að hrófla við skattalegri meðferð þeirra bóta, sem áður nefndust ekkju- og ekklabætur, en nefndar voru dánarbætur eftir breytingar á frumvarpi til laganna í meðförum Alþingis. Er og ekkert vikið að skattlagningu í lögskýringargögnum þessum og engar breytingar voru gerðar á skattalögum í tengslum við þær breytingar á lagaumgjörð bóta almannatrygginga sem um ræðir. Í samræmi við framangreint kemur fram í framtalsleiðbeiningum ríkisskattstjóra árið 1995 (í yfirliti um skattfrjálsar og skattskyldar tekjur á bls. 34-35) að dánarbætur vegna slysa, sem greiddar séu samkvæmt a- og c-lið 1. mgr. 30. gr. almannatryggingalaga, séu skattfrjálsar. Sama gildi um dánarbætur tryggingafélaga sem ákveðnar séu og greiddar í einu lagi og dánarbætur sjúkrasjóða stéttarfélag. Þá er tekið fram að ekkju- og ekklabætur samkvæmt 6. gr. laga um félagslega aðstoð og ekkjulífeyrir samkvæmt 7. gr. sömu laga séu skattskyldar tekjur og færast til tekna í lið 7.3 í skattframtali. Í framtalsleiðbeiningum ríkisskattstjóra árið 2017 kemur fram að dánarbætur frá Tryggingastofnun ríkisins vegna slysa séu skattfrjálsar tekjur.

Að því athuguðu, sem hér að framan er rakið um forsögu bóta samkvæmt 6. gr. laga um félagslega aðstoð nr. 99/2007, verður ekki talið að bætur þessar geti talist til dánarbóta í skilningi 2. tölul. 28. gr. laga nr. 90/2003. Í löggjöf á sviði almannatrygginga hefur ávallt verið gerður skýr greinarmunur á annars vegar dánarbótum vegna slysa og hins vegar hinni sérstöku tegund bóta vegna andláts maka sem upphaflega nefndist ekkjubætur. Birtist sá greinarmunur nú m.a. í því að um hinar fyrrnefndu bætur er fjallað í sérlögum um slysatryggingar almannatrygginga nr. 42/2015 en um hinar síðarnefndu í lögum um félagslega aðstoð nr. 99/2007, auk þess sem skilyrði fyrir greiðslu bóta þessara eru frábrugðin, eins og að nokkru hefur verið rakið. Glögg má ráða af efni framtalsleiðbeininga ríkisskattstjóra vegna eldri ára að í skattfrankvæmd hefur óslitið og um langan aldur verið lagt til grundvallar að ekkju- og ekklabætur væru skattskyldar í hendi móttakanda þeirra og féllu ekki undir undanþáguákvæði tekjuskattslaga vegna greiðslu dánarbóta. Varð engin breyting þar á

Þegar nafngift þessara bóta breyttist með setningu laga um félagslega aðstoð nr. 118/1993, en af lögskýringargögnum með þeim lögum verður engin ályktun dregin í þá veru að vilji löggjafans hafi staðið til þess að hrófla við skattalegri meðferð slíkra bóta. Þvert á móti helgaðist hið nýja heiti eingöngu af viðleitni löggjafans til að skýra nánar efnisskipan laga nr. 118/1993, eins og hér að framan greinir. Þá styðst framangreind túlkun við viðtekinn skilning í íslensku lagamáli á hugtakinu dánarbætur sem samheitis yfir bætur til aðstandenda vegna andláts manna af slysförum.

Með vísan til þess, sem hér að framan er rakið, verður að hafna kröfu kæranda í máli þessu.

Úrskurðarorð:

Kröfu kæranda í máli þessu er hafnað.