



22. febrúar 2023

Samantekt um umsagnir og breytingartillögur

Efni

Frumvarp til laga um breytingu á ýmsum lögum um skatta og gjöld (kaupréttur, mútubrot o.fl.). Þingskjal 502 — 432. mál á 153. löggjafarþingi 2022–2023.

Fjöldi umsagna

11.

Forsaga málsins

Efnahags- og viðskiptanefnd hefur á haustþingi 2022 haft til umfjöllunar 432. mál, frumvarp til laga um breytingu á ýmsum lögum um skatta og gjöld (kaupréttur, mútubrot o.fl.). Vegna umfangs málsins og í ljósi þeirrar nauðsynjar að nokkur ákvæði frumvarpsins öðluðust gildi um áramót lagði meiri hluti nefndarinnar fram sérstakt frumvarp, 579. mál, þar sem kveðið var á um nauðsynlegar breytingar. Frumvarpið varð að lögum nr. 128/2022. Eftir standa ákvæði I. kafla, IV. kafla og 20. gr. 432. máls og tekur samantekt umsagna mið af því.

Umsagnaraðilar

Bændasamtök Íslands, Framvís – samtök vísifjárfesta, Hugverkaráð Samtaka iðnaðarins, KPMG ehf., Monerium EMI ehf., Rannís – Rannsóknarmiðstöð Íslands, Samtök atvinnulífsins, Samtök iðnaðarins og Viðskiptaráð Íslands.

Samantekt um umsagnir og viðbrögð

Eftirfarandi eru svör fjármála- og efnahagsráðuneytisins við þeim umsögnum sem tilefni þykir til að bregðast við.

1. Kaupréttir í sprotafyrirtækjum

Í umsögnum Bændasamtaka Íslands, Framvís – samtaka vísifjárfesta, Hugverkaráðs Samtaka atvinnulífsins, KPMG ehf., Monerium EMI ehf., Samtaka atvinnulífsins, Samtaka iðnaðarins og Viðskiptaráðs Íslands eru gerðar athugasemdir sem snúa að ákvæði frumvarpsins um kauprétti í sprotafyrirtækjum. Í umsögnunum er tillögnum almennt fagnað en útfærsla kaupréttarkerfisins og skilyrði þess þykja of þröng og ekki nægilega hvetjandi.

Við vinnslu frumvarpsins var að miklu leyti komið til móts við þær athugasemdir og ábendingar sem bárust um kaupréttarákvæðið í samráðsgátt stjórnvalda. Þrátt fyrir það telja umsagnaraðilar rétt að koma að fleiri athugasemdum og ábendingum um ákvæðið.

Hin nýja 10. gr. a tekur til starfsmanna, stjórnarmanna eða aðkeyprar vinnu ráðgjafa með sérþekkingu sem nýtist við verkefni þeirra sprotafyrirtækja sem uppfylla skilgreiningu laganna á sprotafyrirtækjum. Ákvæðinu er ætlað að hvetja til nýsköpunar þannig að sprotafyrirtækjum verði gert kleift í ríkara mæli að laða til sín hæfileikaríkt starfsfólk með því að bjóða þeim kauprétti í félaginu sem hluta af endurgjaldi fyrir vinnuframlag þeirra. Að uppfylltum skilyrðum ákvæðisins verða tekjur af nýtingu kaupréttar, sem annars hefðu verið skattlagðar sem laun, skattlagðar sem fjármagnstekjur. Skilyrðin eru þau að:

1. Sprotafyrirtækið hafi fengið staðfestingu Rannís áður en kaupréttarsamningur var gerður og vinnuframlag þess sem fær kauprétt tengist eingöngu framkvæmd á hinu staðfesta verkefni.
2. Að lágmarki 18 mánuðir þurfa að líða frá gerð samnings um kauprétt þar til hann er nýttur.
3. Kaupverð samkvæmt kaupréttarsamningi má ekki vera lægra en gangverð eða bókfært virði eiginfjár samkvæmt síðasta samþykka ársreikningi.

4. Samningur um kauprétt má ekki vera framseljanlegur og ekki ná til lengri tíma en sex ára.

Með kaupréttum geta sprotafyrirtæki hvatt starfsfólk til að vinna að markmiðum félagsins með því að deila áhættu og árangri af framtíðarafrakstri vinnunnar. Ekki er gert ráð fyrir að kaupréttur komi í stað launa enda ber vinnuveitanda að greiða lágmarkslaun í samræmi við kjarasamninga. Kaupréttur getur hins vegar komið til álita sem tekjuviðbót fyrir sprotafyrirtæki sem hafa alla jafna ekki fjárhagslega burði til að greiða há laun og þannig gert þeim auðveldara um vik að keppa um hæfileikaríkt starfsfólk. Ekki er ætlunin með breytingunni að gefa kost á að færa almenn laun í búning kaupréttar þar sem starfsmaður ber enga áhættu og er beint eða óbeint tryggður fyrir ákveðnum greiðslum.

1.1. Vísun til C-liðar 7. gr. laga um tekjuskatt

KPMG ehf. telur nákvæmara að vísa til 3. og 4. mgr. 66. gr. laga um tekjuskatt, nr. 90/2003, þar sem kveðið sé á um að tekjuskattur af tilteknum fjármagnstekjum skuli vera 22%, að ekki skuli aðrir skattar lagðir á þær tekjur og að þær tekjur skuli ekki reiknast með í tekjuskattsstofni til viðmiðunar við útreikning tiltekinna bóta, frekar en að vísa til C-liðar 7. gr. sömu laga.

Við vinnslu frumvarpsins var m.a. litið til ákvæða sem fyrir eru í lögum um tekjuskatt, þ. á m. 10. gr. Í þeirri grein er jafnframt tilvísun til C-liðar 7. gr. laganna þar sem er að finna skilgreiningu á því hvað telst til skattskyldra fjármagnstekna. Í 3. mgr. 66. gr. laganna, þar sem kveðið er á um skattstigann, er auk þess vísað til C-liðar 7. gr. laganna. Ráðuneytið telur breytingartillöguna ekki nauðsynlega enda felst ekki í henni efnisbreyting. Æskilegt væri að halda samræmi milli lagaákvæðanna.

1.2. Kaupréttir skv. 9. gr. laga um tekjuskatt nái einnig til sérhæfðra ráðgjafa

KPMG ehf. leggur til þær breytingar að 9. gr. laga um tekjuskatt, nr. 90/2003, verði látin ná jafnt til aðila hvort sem þeir séu launþegar hjá félagi eður ei, eða a.m.k. að vísun til sérhæfðra ráðgjafa verði jafnframt færð undir áður nefnda 9. gr. Ástæðan er fyrst og fremst sú að í 9. gr. er kveðið á um heimild til frestunar á tekjufærslu, þ.e. mismun á kaupréttargengi og gangverði þegar kaupréttur er nýttur, þar til eigendaskipti verða á hlut.

Breytingar frumvarpsins snúa að afmörkuðum hópi fyrirtækja sem þörf er á að koma til móts við. Sú breyting á 9. gr. sem lögð er til er umfangsmeiri og nær yfir fjölbreyttari hóp fyrirtækja. Ráðuneytið er mótfallið breytingu sem með almennum hætti tæki til tekna af kauprétti sérhæfðra ráðgjafa. Til greina kemur að skoða breytingu þess efnis fyrir afmarkaðan hóp fyrirtækja en slíkt þyrfti að rýna betur m.a. m.t.t. ríkisstyrkjareglna. Ráðuneytið leggst því gegn tillögunni að svo stöddu.

1.3. Skilgreining á sprotafyrirtæki – 1. mgr. 3. gr. frumvarpsins

Samtök iðnaðarins hvetja til þess að skilgreining á sprotafyrirtæki verði uppfærð í frumvarpinu. Skilgreiningin er þannig í frumvarpinu:

„Sprotafyrirtæki er þannig félag sem uppfyllir skilyrði um að teljast nýsköpunarfyrirtæki skv. 3. tölul. 3. gr. laga um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, nr. 152/2009, þ.e. að um sé að ræða lögaðila skv. 1. og 3. tölul. 1. mgr. 2. gr. laga um tekjuskatt sem stundar rannsóknir eða þróun samkvæmt lögum um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki. Til að teljast sprotafyrirtæki þarf félag enn fremur að vera innan stærðarmarka 2. tölul. 3. mgr. 1. tölul. B-liðar 1. mgr. 30. gr. laga um tekjuskatt, þ.e. að ekki starfi fleiri hjá félaginu en 25 starfsmenn og félagið sé með árlega veltu undir 650 millj. kr. og/eða efnahagsreikning undir 650 millj. kr. Enn fremur þarf félag að verja meira en 10% af veltu í viðurkennda rannsóknar- og þróunarstarfsemi og vera stofnað í þeim tilgangi, þ.e. félagið þarf að hafa verið stofnað sérstaklega til að vinna að ákveðnu rannsóknar- eða þróunarverkefni.“

Samtök iðnaðarins benda á að skilgreiningin sé frá árinu 2016 og mikilvægt sé að endurskoða hana. Leggja þau til að miðað verði við að fyrirtæki hafi ekki fleiri en 50 starfsmenn og árleg velta sé undir milljarði kr. Það sé í samræmi við skilgreiningu á litlu fyrirtæki í lögum um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, nr. 152/2009. Almennit sé miðað við að sprotafyrirtæki sé komið af fyrstu stigum þegar árleg velta sé komin yfir milljarð kr. Framvís – samtök vísifjórfaða leggja til að lagabreytingarnar nái til lítilla nýsköpunarfélaga í samræmi við skilgreiningu 1. tölul., sbr. 3. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, nr. 152/2009.

Til að teljast sprotafyrirtæki þarf félag m.a. að vera innan stærðarmarka 2. tölul. 3. mgr. 1. tölul. B-liðar 1. mgr. 30. gr. laga um tekjuskatt, þ.e. að ekki starfi fleiri hjá félaginu en 25 starfsmenn og félagið sé með árlega veltu undir 650 millj. kr. og/eða efnahagsreikning undir 650 millj. kr. Enn fremur þarf félag að verja meira en 10% af veltu í viðurkennda rannsóknar- og þróunarstarfsemi og vera stofnað í þeim tilgangi, þ.e. félagið þarf að hafa verið stofnað sérstaklega til að vinna að ákveðnu rannsóknar- eða þróunarverkefni. Ráðuneytið telur

að með ákvæðinu sé stigið jákvætt skref til rýmkunar á reglum um kaup á hlutabréfum í sprotafyrirtækjum á grundvelli kaupréttarsamninga. Telja verður eðlilegt að kveða á um stærðar- og veltumörk sem e.t.v. mætti taka til endurskoðunar síðar að fenginni reynslu af ákvæðinu. Að mati ráðuneytisins er þörfin á útgáfu kaupréttar hvað mest hjá sprotafyrirtækjum, ekki nýsköpunarfyrirtækjum að þeim stærðargráðum sem tilgreindar eru í lögum um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, nr. 152/2009, og telur ráðuneytið því rétt að áður nefnd skilyrði verði óbreytt.

1.4. Staðfesting Rannís – 1. tölul. 1. mgr. 3. gr. frumvarpsins

Viðskiptaráð Íslands gerir athugasemdir við að tengja kaupréttarsamning við ákveðið verkefni. Sömu reglur ættu að gilda um alla starfsmenn innan nýsköpunarfyrirtækja varðandi nýtingu kaupréttar. Framvís – samtök vísifjárfesta leggja til að sömu reglur verði látnar gilda fyrir alla aðila innan sama félags varðandi skattlagningu við nýtingu kaupréttar. Ákvæðið eins og það sé samkvæmt frumvarpinu skipti starfsmönnum sprotafyrirtækja í tvo hópa þegar komi að skattheimtu, þ.e. þá sem greiði 22% skatt og hina sem greiði allt að 46,25% skatt. Monerium EMI ehf. leggur til að 1. mgr. [sic] 3. gr. verði felld úr frumvarpinu eða endurskrifuð með þeim hætti að fyrirfram staðfestingu sé ekki krafist og samþykki þurfi einungis að fást innan líftíma kaupréttarins sem skv. 4. tölul. 1. mgr. 3. gr. frumvarpsins séu 6 ár. Athugasemdir KPMG ehf. eru sama efnis.

Í frumvarpinu er gert ráð fyrir því að sprotafyrirtækið þurfi að hafa fengið staðfestingu Rannís, sbr. 5. gr. laga um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, nr. 152/2009, áður en kaupréttarsamningur er gerður og vinnuframlag þess sem fær kauprétt tengist eingöngu framkvæmd á hinu staðfesta verkefni. Með skilyrði um staðfestingu Rannís er leitast eftir því að verkefni sprotafyrirtækis tengist raunverulega rannsókn eða þróun sem þar til bært stjórnvald hefur metið á grundvelli sérþekkingar sinnar. Horfa verður til þess að um undantekningu frá meginreglu laga um tekjuskatt er að ræða þar sem tekjur starfsmanna, stjórnarmanna og sérhæfðra ráðgjafa, sem annars hefðu verið skattlagðar sem laun, verða skattlagðar sem fjármagnstekjur að uppfylltum tilteknum skilyrðum. Eðli máls samkvæmt er því nauðsynlegt að kveða á um lágmarks skilyrði sem þarf að uppfylla. Þar á meðal er áður nefnd staðfesting Rannís á því að verkefni sprotafyrirtækis tengist raunverulega rannsókn eða þróun. Telja verður að Rannís sé best til þess fallið enda um ríkisstofnun að ræða þar sem viðeigandi sérþekkingu er fyrir að fara. Jafnframt verður að telja að ákjósanlegt og eftirsóknarvert verði fyrir sprotafyrirtæki að fara þá leið. Möguleikinn á því að starfsmenn sprotafyrirtækja skiptist í tvo hópa þegar kemur að skattheimtu er því óverulegur auk þess sem ekki verður séð að mikil hætta felist í því að skattleggja þá sem ekki uppfylla skilyrði 10. gr. a samkvæmt meginreglu 9. gr. laga um tekjuskatt. Að mati ráðuneytisins væri mun meira gagnsæi ef miðað er við staðfestingu Rannís enda er enginn annar hlutlægur mælikvarði sem hægt er að miða við.

Ráðuneytið telur áður nefnt skilyrði ófrávíkjanlegt og leggst gegn því að horfið verði frá staðfestingu Rannís á því að verkefni sprotafyrirtækis tengist raunverulega rannsókn eða þróun.

1.5. Ávinningsréttur – 2. tölul. 1. mgr. 3. gr. frumvarpsins

Monerium EMI ehf. telur eðlilegt að kaupréttarhafi þurfi að ávinna sér réttinn sem oftast sé mældur í tímalengd frá gerð samnings til nýtingar. Hins vegar sé óþarfi að binda slík skilyrði í lög því flest fyrirtæki geri sjálf sambærilegar kröfur.

Hér ber að áreita að ekki er verið að binda í lög reglur um kauprétti heldur aðeins skilyrði fyrir ívilnandi skattalegri meðferð þeirra. Ráðuneytið telur eðlilegt að kveðið sé á um þau lágmarks skilyrði sem þurfi að uppfylla til að falla undir ákvæðið, þ. á m. skilyrði 2. tölul. 1. mgr. um að að lágmarki 18 mánuðir þurfi að líða frá gerð samnings um kauprétt þar til hann er nýttur.

KPMG bendir á að 18 mánaða lágmarks ávinningsréttur gæti leitt til þess að kaupréttarhafar missi rétt sinn ef til sölu á félaginu kemur. Vegna hættu á misnotkun ákvæðisins er ekki hægt að koma til móts við þessa athugasemd. Mikilvægt er að tímamarkið sé eigi skemmra en 18 mánuðir.

1.6. Kaupverð – 3. tölul. 1. mgr. 3. gr. frumvarpsins

Monerium EMI ehf. leggur til að ákvæðið verði felld úr frumvarpinu þar sem stofnendum og öðrum eigendum sprotafyrirtækja eigi að vera treystandi fyrir að bera hag fyrirtækisins fyrir brjósti og ákvarða sanngjörn kaup og kjör við starfsfólk sitt.

Á þetta verður ekki fallist. Líkt og áður er getið þá er hér verið að setja skilyrði fyrir ívilnandi skattalega meðferð kaupréttanna. Ráðuneytið telur eðlilegt að kveðið sé á um þau lágmarks skilyrði sem þurfi að uppfylla til að falla undir ákvæðið, þ. á m. skilyrði 3. tölul. 1. mgr. um að kaupverð samkvæmt kaupréttarsamningi sé eigi lægra en gangverð eða, sé gangverð ekki til staðar, bókfært virði eiginfjár samkvæmt síðasta samþykta ársreikningi.

1.7. Kaupréttur megi ná til lengri tíma en sex ára – 4. tölul. 1. mgr. 3. gr. frumvarpsins

Viðskiptaráð Íslands telur mikilvægt að tímamörkum verði alfarið sleppt eða í öllu falli þau lengd verulega en vöxtur nýsköpunarfyrirtækja sé langt ferli. Engin haldbær rök séu fyrir því að takmarka samningana með þessum hætti. Athugasemdir KPMG ehf. eru sama efnis. Samtök iðnaðarins hvetja til þess að tímamörkin verði færð í 10 ár til þess að þau hafi ekki hamlandi áhrif á gerð kaupréttanna í sprotafyrirtækjum. Framvís – samtök vísifjárfesta leggja til að tímamörkum um þriggja [sic] ára hámarkslíftíma kaupréttarsamnings verði alfarið sleppt, enda kunni tímamörk að vera ólík milli félaga og engin sýnileg rök sem standi til þess að takmarka tímaramma þeirra. Monerium EMI ehf. leggur til að áskilnaður um hámarks líftíma sem og bann við framsali verði fellt brott úr frumvarpinu. Verði ekki fallist á það er lagt til að líftíminn verði lengdur a.m.k. um 10 ár. Telja þeir óþarft að binda bann við framsal í lög þar sem upp geti komið atvik t.d. við andlát starfsfólks þar sem gott væri að njóta aukins sveigjanleika.

Drög að frumvarpinu voru kynnt í samráðsgátt stjórnvalda í október 2022. Á þeim tímamarki voru skilyrði ákvæðisins mun ítarlegri og skv. 4. tölul. 1. mgr. mátti samningur um kauprétt ekki ná til lengri tíma en þriggja ára. Að teknu tilliti til umsagna í samráðsgátt var dregið úr skilyrðum ákvæðisins eins og unnt var og þriggja ára fresturinn lengdur í sex ár. Ráðuneytið telur eðlilegt að kveðið sé á um slíkan frest í ákvæðinu en leggst ekki gegn því að hann verði lengdur í 8 ár sé það vilji efnahags- og viðskiptanefndar. Þá telur ráðuneytið jafnframt nauðsynlegt að kveðið sé á um það í ákvæðinu að samningur um kauprétt sé ekki framseljanlegur og leggst gegn því að frá því verði fallið. Samkvæmt 3. mgr. 3. gr. frumvarpsins koma tekjur samkvæmt ákvæðinu til skattlagningar þegar eigendaskipti verða á móttæknum hlutum og gildir það einnig um dánarbú sem tekur við réttindum og skyldum látins manns. Skattlagningin kemur til við þá eignayfirfærslu óháð því hvernig hana ber að, sbr. umfjöllun hér aftar í kaflanum um eigendaskipti við sölu á hlutabréfum. Ráðuneytið telur nauðsynlegt að kveðið sé á um þau lágmarks skilyrði sem þurfi að uppfylla til að falla undir ákvæðið, þ. á m. skilyrði 4. tölul. 1. mgr. um að samningur um kauprétt sé ekki framseljanlegur.

1.8. Þjóðhagslega mikilvæg fyrirtæki

Í umsögn Bændasamtaka Íslands, dags. 13. janúar 2023, er lagt til að íhugað verði hvort tilefni sé til að þjóðhagslega mikilvæg fyrirtæki sem séu mikilvæg til að styrkja áfallaþol samfélagsins verði felld undir kaupréttarákvæði frumvarpsins. Í viðbótarumsögn, dags. 26. janúar 2023, er tillaga í fyrri umsögn samtakanna dregin til baka. Í staðinn leggja samtökin til að í skýringum við einstaka greinar frumvarpsins, sbr. 1. og 3. gr., við lok fyrstu efnisgreinar og á eftir orðunum „rannsóknar- og þróunarverkefni“, verði bætt eftirfarandi texta: „Í samræmi við stefnu stjórnvalda verði þar einkum horft til fyrirtækja sem eru mikilvæg til að styrkja stöðir fæðuöryggis og áfallaþol samfélagsins.“

Tillagan er áhugaverð en þarfnast frekari skoðunar enda vekur hún jafnframt upp margar spurningar. Ráðuneytið telur því ekki rétt að taka hana upp í frumvarp það sem hér er til umfjöllunar án ítarlegrar greiningar. Þess má geta að rekja má kaupréttarákvæði frumvarpsins til stjórnarsáttmála ríkisstjórnarinnar þar sem segir m.a. að löggjöf um skattalega meðferð kaupréttar og hlutabréfa hjá nýsköpunarfyrirtækjum verði endurskoðuð þannig að þeim verði gert kleift að keppa um starfsfólk og ráðgjafa með því að bjóða hlutdeild í framtíðarávinningi á grundvelli skattalegra ívilnana. Vakinn er athygli á því að greinargerð og skýringum við einstakar greinar frumvarps verður ekki breytt eftir að það hefur verið lagt fram á Alþingi.

2. Afhending hlutabréfa til starfsmanna

Samtök iðnaðarins leggja til í viðbótarumsögn sinni, dags. 1. febrúar 2023, tillögu að viðbót við 9. gr. laga um tekjuskatt, nr. 90/2003. Lagt er til að umrætt lagaákvæði um frestun skattlagningar í tilviki kaupréttanna verði útvíkkað til að skýrt sé að það eigi einnig við um afhendingu hlutabréfa til starfsmanna án þess að um kaup samkvæmt kauprétti sé að ræða, þ.e.a.s. í þeim tilvikum þar sem fyrirtæki telja heppilegra að afhenda starfsmönnum sínum hlutabréf án endurgjalds að tilteknum skilyrðum uppfylltum. Er tekið fram að óvissa ríki um hvort sambærileg heimild til frestunar á skattlagningu eigi við þegar um er að ræða aðrar aðferðir við veitingu hvata til starfsmanna í formi hlutabréfa.

Eins og áður segir er í 9. gr. laga um tekjuskatt að finna meginreglu laganna um að tekjur launþega og stjórnarmanna stundi félagið nýsköpunarstarfsemi, vegna kaupa á hlutabréfum samkvæmt kauprétti, skuli skattlagðar sem launatekjur. Ákvæðið fjallar þannig sérstaklega um kauprétt, sbr. einnig 10. gr. laganna. Í 9. gr. er kveðið á um að skattlagningu samkvæmt greininni skuli frestað þar til eigendaskipti verða á hlutabréfum þeim sem teljast undirliggjandi eignir afleiðunnar. Sú aðferð að afhenda starfsmönnum kaupauka í formi kaupréttar er alþjóðlega viðurkennd aðferð, sem lýtur samningsbundnum forsendum milli

launþega og vinnuveitanda hans, sem ekki verða yfirfærðar á endurgjaldslausu afhendingu hluta eða hlutabréfa með sömu réttaráhrifum.

Hagnaður af sölu hlutabréfa telst að fullu til skattskyldra tekna á söluári og skiptir ekki máli hve lengi skattaðili hefur átt hin seldu hlutabréf, sbr. 18. gr. laga um tekjuskatt. Þá skiptir ekki máli hvort afhending hlutabréfa hafi verið gegn endurgjaldi eða án endurgjalds. Litið er á afhendingu bréfanna sem sölu og verður ekki talið að óvissa ríki um þá framkvæmd. Þvert á móti eru ákvæði skattalaga skýr sem og framkvæmdin hvað þetta varðar. Skattaðili sem eignast hlutabréf án endurgjalds eða á verði, sem er lægra en gangverð hlutabréfanna eða með öðrum sérkjörum sem jafna má til þess, er almennt skattskyldur skv. 7. gr. laga um tekjuskatt af mismun á gangverði hlutabréfanna og því verði sem hann greiddi fyrir þau hafi það verið lægra. Framangreint á m.a. við þegar launagreiðandi afhendir starfsmönnum sínum eða fyrrverandi starfsmönnum hlutabréf án endurgjalds eða á verði undir gangverði. Skattskylda vegna móttöku hlutabréfa á undirverði miðast við þann tíma sem móttakandi verður eigandi hlutabréfanna eða þegar á er kominn samningur sem skuldbindur þann sem hlutabréfin selur t.d. þegar starfsmenn eða aðrir tilkynna að þeir taki tilboði hans um kaup á hlutabréfum á undirverði, sbr. auglýsingu ríkisskattstjóra, nr. 10/1999, um gildandi reglur þegar hlutabréf eru keypt á undirverði.

Ráðuneytið leggst gegn þeirri tillögu Samtaka iðnaðarins að 9. gr. laganna eigi einnig við vegna afhendingar hlutabréfa til manns án endurgjalds vegna starfa hans fyrir annan aðila enda yrði slík breyting í andstöðu við meginreglur skattalaga um skattlagningu af söluhagnaði af eignarhlutum í félögum.

3. Afdráttarskattur breskra félaga af arði frá íslenskum félögum

Í umsögn KPMG ehf. kemur eftirfarandi fram um 15. gr. frumvarpsins sem fjallar um að frádráttur vegna móttækis arðs, taki einnig til Bretlands frá og með árinu 2021:

„Í 15. gr. frumvarpsins er lögð til sú jákvæða breyting að við lögin bætist bráðabirgðaákvæði sem kveður á um að 2. máls. 9. tölul. 31. gr. tsl. taki einnig til Bretlands hvað varðar greiðslur frá og með 2021. Breyting þessi þýðir að í kjölfar Brexit taki 2. máls. 9. tölul. 31. gr. tsl. einnig til breskra félaga, en í grunninn varðar 2. máls. 9. tölul. 31. gr. frádráttarbærni af móttæknum arði frá félögum innan EES (og aðildarríkjum að stofnsamningi Fríverslunarsamtaka Evrópu og félögum í Færeyjum).

KPMG telur rétt að benda á næsta tölulið 31. gr. tsl., þ.e. 9. tölulið a, en hann er í grunninn efnislega samhljóða fyrrnefndum 9. tölul. nema í stað þess að taka til arðgreiðslna tekur hann til söluhagnaðar hlutabréfa.

Ekki er að sjá af athugasemdum í greinargerð þeirri er fylgir frumvarpinu sem er til umsagnar að sérstök afstaða hafi verið tekin til þess að sérstaklega undanskilja söluhagnað hlutabréfa en KPMG telur rétt að 15. gr. nái einnig yfir 9. tölul. a. 31. gr. tsl.“

Ráðuneytið telur ekki ástæðu til að koma til móts við athugasemdina þar sem tvísköttunarsamningur er nú þegar til staðar milli ríkjanna sem getur tryggt sömu niðurstöðu.

4. Eigendaskipti við sölu á hlutabréfum

Í öðrum athugasemdum í 5. kafla umsagnar KPMG ehf. kemur fram að í 2. og 5. gr. frumvarpsins megi finna tillögur að breytingum á ákvæðum 10. og 18. gr. laga um tekjuskatt. Breytingartillögurnar miði að því að þar sem vísað sé til sölu á hlutabréfum sé fremur vísað til eigendaskipta. Í greinargerð er fylgi frumvarpinu sé ekki að finna neina umfjöllun um það hvernig þessar breytingar komi niður á „eigendaskiptum“ við gjaldþrot eða slit á félagi. KPMG ehf. telji ólíklegt að markmiðið með breytingunum sé að ná utan um þau tilvik þar sem aðilar tapi eignarhlut sínum vegna gjaldþrotaskipta eða slita á félagi en telji vert að benda á að þetta megi gera skýrar í lagatextanum. Þá bendir KPMG ehf. á sama orðalag í 9. gr. laga um tekjuskatt sem komið hafi inn með breytingarlögum nr. 69/2021, en verði fyrri athugasemd KPMG ehf. tekin til greina megi bæta við frumvarpið ákvæði sem samræmði fyrrnefnt orðalag 9. gr. við breytingarnar sem kunna að vera gerðar á 2. og 5. gr. þessa frumvarps.

Ráðuneytið bendir á að sú breyting að vísa til eigendaskipta í stað sölu á hlutabréfum er til komin vegna umsagnar KPMG ehf. við frumvarp það sem varð að lögum nr. 69/2021. Í umsögn KPMG er að finna eftirfarandi umfjöllun sem ráðuneytið tók undir í samantekt sinni á umsögnum um áðurnefnt frumvarp:

„Í gildandi ákvæði 3. málsl. 9. gr. laga nr. 90/2003 er mælt fyrir um að skattlagningu kaupréttartekna skuli frestað þar til seldir eru þeir hlutir sem keyptir eru á grundvelli kaupréttar. KPMG telur rétt að huga að því hvort eignayfirfærsla hluta með öðrum hætti en við sölu skuli eiga að leiða til skattlagningar frestaðra kaupréttartekna. Rökrétt er að til skattlagningar kaupréttartekna komi við eignayfirfærslu hluta óháð því hvernig yfirfærsluna ber að, svo sem við gjöf, slit á fjárfélagi hjóna eða við arftöku. Þótt unnt væri að kveða á um að viðtakandi hluta yfirtaki þá skattalegu skuldbindingu sem í frestun kaupréttartekna felst, þá getur

Það varla talist fyllilega rökrétt að launatekjur verði skattlagðar hjá öðrum en þeim sem launatekjurnar hafði. Einnig er vert að hafa í huga þær aðstæður að launþeginn falli frá og dánarbú hans selji hluti sem launþeginn keypti á grundvelli kaupréttar. Enginn grundvöllur er til að skattleggja launatekjur manns sem væru þær launatekjur lögaðilans dánarbú. KPMG leggur til að í stað orðanna „bréfin eru seld“ í 3. málsf. 9. gr. laga nr. 90/2003 komi orðin: *eigendaskipti verða á hlutabréfunum.*“

Telja verður að líkt og dánarbú tekur við réttindum og skyldum látins manns þá gildi það sama um þrotabú skuldara í tilvikum gjaldþrots. Skattlagningin kemur því til við eignayfirfærsluna í báðum tilvikum óháð því hvernig hana ber að eins og fram kemur í fyrri umsögn KPMG ehf.

Ekki þykir tilefni til að bregðast sérstaklega við öðrum umsögnum um frumvarpið.

Gildistaka

Ráðuneytið leggur til breytingu á gildistökuákvæði frumvarpsins þar sem komið hefur í ljós að kaupréttarákvæði 3. gr. þess gæti falið í sér ríkisaðstoð sem er tilkynningarskyld til Eftirlitsstofnunar EFTA (ESA). Tilkynningarferli til ESA, ásamt samráði við stofnunina, er nú þegar í undirbúningi og verður þeirri vinnu flýtt eins og kostur er. Vegna þessa þykir rétt að fresta framkvæmd ákvæðisins þar til endanleg afstaða stofnunarinnar liggur fyrir. Gert er ráð fyrir því að ráðherra upplýsi um niðurstöðu ESA á vef Stjórnarráðsins þegar hún liggur fyrir. Með vísan til framangreinds er lögð til eftirfarandi breyting á gildistökuákvæði frumvarpsins:

25. gr. frumvarpsins orðist svo:

Lög þessi öðlast þegar gildi.

Ákvæði 3. gr. kemur til framkvæmda að fenginni niðurstöðu Eftirlitsstofnunar EFTA (ESA) um að ákvæðið samræmist reglum EES-samningsins um ríkisaðstoð.

Breytingartillögur

Kaupréttir

Lagt er til að 2. gr. frumvarpsins verði felld brott. Ástæða þess er sú að eftir nánari skoðun þá sé það til einföldunar á skattframkvæmd að halda ákvæðinu óbreyttu. Samsvarandi breyting er lögð til á 4. mgr. 10. gr. a í 3. gr. frumvarpsins sem fjallað er um hér á eftir.

Lagt er til að 3. gr. frumvarpsins orðist svo:

Á eftir 10. gr. laganna kemur ný grein, 10. gr. a, svohljóðandi:

Tekjur starfsmanna og stjórnarmanna skv. 9. gr. vegna nýtingar kaupréttar í sprotafyrirtækjum, sbr. 9. málsf. 2. mgr. 18. gr., skulu skattlagðar sem fjármagnstekjur skv. C-lið 7. gr. sé eftirfarandi skilyrðum fullnægt:

1. Sprotafyrirtækið hafi fengið staðfestingu Rannís, sbr. 5. gr. laga um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, nr. 152/2009, áður en kaupréttarsamningur var gerður og vinnuframlag þess sem fær kauprétt tengist eingöngu framkvæmd á hinu staðfesta verkefni.
2. Að lágmarki 18 mánuðir þurfi að líða frá gerð samnings um kauprétt þar til hann er nýttur.
3. Kaupverð samkvæmt kaupréttarsamningi sé eigi lægra en gangverð við gerð samnings eða, sé gangverð ekki til staðar, bókfært virði eiginfjár samkvæmt síðasta samþykka ársreikningi.
4. Samningur um kauprétt sé ekki framseljanlegur og nái ekki til lengri tíma en sex ára.

Ákvæði þessarar greinar tekur einnig til tekna af kaupréttum sem einstaklingum eru veittir fyrir þjónustu þeirra við srotafyrirtæki. Skilyrði er að heildar virði veittrar þjónustu sé ekki umfram 2 milljónir króna á 12 mánaða tímabili og forsendur verðs komi skýrt fram í samningi.

Í lok hvers árs skal félagið senda ríkisskattstjóra upplýsingar um útgefna kaupréttarsamninga og þá sem hafa nýtt kauprétt á árinu ásamt helstu upplýsingum á því formi sem ríkisskattstjóri ákveður.

Tekjur samkvæmt þessari grein koma til skattlagningar skv. 18. gr. við sölu á mótteknum hlutum. Ákvarðast tekjurnar sem nemur mismun á kaupverði samkvæmt kaupréttarsamningi og söluverði hlutanna. Sá mismunur telst ekki til rekstrarkostnaðar í skilningi 31. gr.

Kaup á hlutabréfum samkvæmt þessari grein veita ekki rétt til frádráttar frá tekjum skv. 1. tölul. B-liðar 1. mgr. 30. gr.

Ákvæðið tekur ekki til samninga þar sem srotafyrirtækið, eða tengdur aðili, er skuldbundið að gera upp samning með útborgun eða að kaupa innleyst bréf, nema ljóst sé að um eðlilega og venjubundna aðgerð sé að ræða við þær aðstæður.

Skýringar vegna breytinga á 3. gr. frumvarpsins:

Breytingin á 1. mgr. felst í því að fella út orðin „sérhæfðra ráðgjafa“. Um þjónustu ráðgjafa og annarra þjónustuveitenda er fjallað um í nýrri málsgrein sem verður 2. mgr.

Bætt verði inn nýrri málsgrein, á eftir 1. mgr., sem snýr að kaupréttum í skiptum fyrir veitta þjónustu aðila sem ekki eru í starfssambandi við sprotafyrirtækið. Í frumvarpinu kemur fram í 1. mgr. að ákvæðið nái einnig til „sérhæfðra ráðgjafa“ en við nánari skoðun hafa komið í ljós fjölmörg álitamál varðandi svo almenna tilvísun enda eru sérhæfðir ráðgjafar ekki í sömu stöðu og starfsmenn. Er því lagt til að fjallað verði um þessa aðila í sérstakri málsgrein. Í stað sérhæfðra ráðgjafa er notað orðið þjónustuveitandi og verður ákvæðið því víðtækara að þessu leyti en ekki þykir ástæða til að afmarka úrræði þetta við sérhæfða ráðgjafa eingöngu. Þá kemur sérstaklega fram að málsgreinin eigi aðeins við ef heildar virði veittrar þjónustu sé undir 2 m.kr. á sérhverju 12 mánaða tímabili. Hér er átt við heildarþjónustu viðkomandi einstaklings, hvort sem hún snýr að þjónustu við sprotafyrirtæki eða aðra. Við mat á umræddu skilyrði ber að hafa í huga að hvers konar þjónusta sem veitt er í skiptum fyrir önnur verðmæti er almennt skattskyld og getur regluleg þjónusta í töluverðu umfangi ennfremur leitt til þess að einstaklingurinn telst stunda atvinnurekstur. Fari skattskyld velta umfram 2 m.kr. á 12 mánaða tímabili myndast ennfremur virðisaukaskattskylda. Með tilliti til þess að í skattfrákvæmd hefur afhending starfstengds kaupréttar almennt ekki talist til skattskyldra tekna, heldur aðeins ef kauprétturinn leiðir af sér tekjur við nýtingu, er lagt til að það sama gildi um þjónustuveitendur sprotafyrirtækja. Af þessu leiðir að sé farið umfram fjárhæðarmörkin þá gilda almennar reglur. Að lokum er í 3. tölul. lagt til að bætt verði við orðunum „við gerð samnings“ til frekari skýringar.

Þá er lagt til að orðunum „sbr. 18. gr.“ sé bætt við 2. mgr. til að taka af vafa hvers konar fjármagnstekjur um ræðir og tilvísun í 18. gr. gerir það skýrt að fara skuli með allan hagnaðinn sem söluhagnað hlutabréfa. Er það í samræmi við túlkun á núgildandi 10. gr. og skattfrákvæmd fram til þessa.

Að lokum er lagt til að nýrri málsgrein verði bætt við ákvæðið sem kveður skýrt á um að ákvæðið taki ekki til „samninga þar sem sprotafyrirtækið, eða tengdur aðili, er skuldbundið að gera upp samning með útborgun eða að kaupa innleyst bréf, nema ljóst sé að um eðlilega og venjubundna aðgerð sé að ræða við þær aðstæður“. Skilyrðinu er fyrst og fremst ætlað að tryggja að ekki sé farið í kringum markmið ákvæðisins þannig að laun, eða þjónustugjald, sé sett í búning kaupréttar en á sama tíma sé launþeginn, eða þjónustuveitandinn, öruggur, eða allt að því, að fá greitt fyrir framlag sitt innan ákveðins tíma. Við þær aðstæður er launþegi, eða þjónustuveitandi, ekki að deila áhættu og afrakstri með sprotafyrirtækinu heldur er markmiðið fyrst og fremst að færa laun, eða þjónustugjald, yfir í fjármagnstekjur til að lágmarka tekjuskatt og launatengd gjöld. Það er ekki markmið ákvæðisins og æskilegt er að þessi sjónarmið komi skýrt fram í ákvæðinu en jafnframt gæti almenna skattasniðgöngureglan í 57. gr. tekjuskattslaga átt við. Ekki er um fortakslaust skilyrði að ræða sbr. þann fyrirvara sem er í lokin að ef „ljóst sé að um eðlilega og venjubundna aðgerð sé að ræða við þær aðstæður“.

Aukatekjur ríkissjóðs

Að lokum gerir ráðuneytið tillögu um að nýjum málslið verði bætt við 1. mgr. 5. gr. laga um aukatekjur ríkissjóðs, nr. 88/1991, svohljóðandi:

Ákvæði 4. og 5. mgr. 4. gr. gilda um skyldu til greiðslu þessa gjalds.

Með lögum um breytingu á ýmsum lögum vegna fjárlaga fyrir árið 2023, nr. 129/2022, var m.a. gerð breyting á 5. gr. laga um aukatekjur ríkissjóðs, nr. 88/1991, sbr. 43. gr. laganna, sem fjallar um gjaldtöku fyrir beiðnir um nauðungarsölu. Fyrir gildistöku laga nr. 129/2022 nam gjaldið tilteknu prósentuhlutfalli af þeirri fjárhæð sem krafist var nauðungarsölu fyrir, þó með ákveðnu lágmarki og hámarki. Frá 1. janúar 2023 er gjaldið föst fjárhæð, 40.000 kr. vegna beiðni um nauðungarsölu á fasteign eða eign sem verður ráðstafað eftir sömu reglum og fasteign og 13.000 kr. vegna beiðni um nauðungarsölu á lausafé.

Með framangreindri breytingu á 5. gr. laga nr. 88/1991 með lögum nr. 129/2022 féll brott ákvæði 4. máls. 1. mgr. 5. gr. Þar var kveðið á um að ákvæði 4. og 5. mgr. 4. gr. laga nr. 88/1991 giltu um skyldu til greiðslu gjalds samkvæmt málsgreininni. Tilvísun til 4. mgr. 4. gr. hafði þá þýðingu að gjald skv. 1. mgr. 5. gr. laganna var ekki endurgreitt þótt beiðni væri afturkölluð eða ekki varð af framkvæmd gerðar af öðrum sökum. Hún hafði einnig þá þýðingu að ekki var innheimt sérstakt gjald við endurupptöku gerðar. Tilvísun til 5. mgr. 4. gr. laganna fól í sér að gjald skv. 1. mgr. 5. gr. var hvorki greitt vegna mála sem 6. mgr. 1. gr. tekur til, en þar undir falla t.d. mál til heimtu vinnulauna, forsjármál og einkarefsimál, né vegna fullnustu sektar eða kröfu um sakarkostnað í opinberu máli.

Með því að fella brott 4. máls. 1. mgr. 5. gr. laga nr. 88/1991 er nú hægt að túlka 5. gr. þannig, að annars vegar eigi að endurgreiða gjaldið við afturköllun eða þegar gerð er ekki framkvæmd, og hins vegar að innheimta eigi sérstakt gjald fyrir endurupptöku. Jafnframt má túlka ákvæðið þannig að gerðarbeiðendur sem eru að innheimta gjöld vegna mála sem áður hafa komið til kasta dómstóla eða sýslumanna, sbr. 6. mgr. 1. gr. laga nr. 88/1991, um aukatekjur ríkissjóðs, þurfi nú að greiða gjald samkvæmt 1. mgr. 5. gr. laganna við framlagningu beiðna hjá sýslumanni. Það var hins vegar ekki ætlunin.

Þar sem ekki stóð til að fella niður tilvísanir til 4. og 5. mgr. 4. gr. í 1. mgr. 5. gr. laga nr. 88/1991 er lagt til að nýjum málslíð verði bætt við 1. mgr. 5. gr. samhljóða fyrri 4. málsl. 1. mgr. 5. gr.