



Samantekt um umsagnir

1. Frumvarp til laga um breytingu á ýmsum lögum um skatta og gjöld

Frumvarp til laga um breytingu á ýmsum lögum um skatta og gjöld (nýsköpun, arður, yfirskattanevnd o.fl.). Þingskjal 1176 - 697. mál á 151. löggjafarþingi 2020–2021.

2. Fjöldi umsagna

3.

3. Umsagnaraðilar

Jóhann Óli Eiðsson, KPMG ehf. og Skatturinn.

4. Samantekt um umsagnir og viðbrögð

4.1 Umsögn Jóhanns Óla Eiðssonar

Jóhann Óli Eiðsson gerir ekki efnislegar athugasemdir við frumvarpið en telur rétt að efnahags- og viðskiptanevnd taki til skoðunar hvort tilefni sé til að breyta 14. gr. laga um yfirskattanevnd, nr. 30/1992. Samkvæmt ákvæðinu sé yfirskattanevnd skylt að birta á vefsvæði sínu „helstu úrskurði nefndarinnar árlega.“ Áhugafólk um skattarétt myndi fagna því mjög ef ákvæðinu yrði breytt á þann veg að nefndinni yrði skylt að birta alla úrskurði sína.

Fjármála- og efnahagsráðuneytið gerir ekki athugasemdir við það að efnahags- og viðskiptanevnd taki til skoðunar hvort tilefni sé til að breyta 14. gr. laga um yfirskattanevnd en telur rétt að óskað verði eftir viðbrögðum yfirskattanevndar ef af verður. Samkvæmt fyrrnefndri 14. gr. skal vera tryggt að úrskurðir, sem fordæmisgildi hafa, birtist á vefsvæði yfirskattanevndar og því e.t.v. ekki þörf á því að birta alla úrskurði sem sambærilegir eru að efni til.

4.2 Umsagnir KPMG ehf. og Skattsins

KPMG ehf. gerir athugasemdir við 1.-3. gr. frumvarpsins en engar athugasemdir eru gerðar við 4.-10. gr. þess. Skatturinn gerir athugasemdir við 1. og 2. gr. frumvarpsins.

- 1. gr. frumvarpsins

Í umsögn KPMG kemur fram að af frumvarpinu megi álykta að með nýsköpunarfyrirtæki í 1. gr. sé átt við fyrirtæki sem hlotið hefði staðfestingu Rannís og að skilyrði fyrir frestun stjórnarmanns á skattlagningu kaupréttartekna sé að staðfesting Rannís taki til þess árs þegar stjórnarmaður nýttir kauprétt, sbr.

orðin „viðskiptin eru gerð“. Sú virðist þó ekki vera ætlunin, því í greinargerð frumvarpsins segi: „Skilyrði er þó að félagið sem um ræðir sé nýsköpunarfyrirtæki í skilningi laga um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, nr. 152/2009, og uppfyllir skilgreiningu laganna um að starfa að rannsóknar og/eða þróunarverkefnum óháð því hvort öll slík verkefni hafi hlotið staðfestingu Rannís“. Af þeim orðum að dæma virðist sem ákvæðinu sé ekki ætlað að vera bundið við nýtingu kaupréttar í nýsköpunarfyrirtækjum sem hlotið hafa staðfestingu Rannís á verkefnum sínum. Miðað við þann skilning megi fastlega gera ráð fyrir að til ágreinings muni koma milli embættis ríkisskattstjóra og stjórnarmanna sem kauprétt nýta um það hvort fyrirtæki sem fjárfest er í uppfylli skilyrði um að teljast nýsköpunarfyrirtæki.

Þá varpar KPMG fram þeirri spurningu hvort eðlilegra væri að miða skilyrðið fremur við það tímamark þegar kaupréttarsamningur er gerður en þegar kaupréttur er nýttur, eigi á annað borð að binda frestum skattlagningar við að viðkomandi félag teljist vera nýsköpunarfyrirtæki. Það gæti verið betur til þess fallið að hvetja hæft fólk til stjórnarsetu.

KPMG leggur til að gildissvið ákvæðisins verði ekki bundið við kaup stjórnarmanna á hlutum í nýsköpunarfyrirtækjum. Slík takmörkun sé ekki til staðar varðandi skattlagningu kaupréttartekna starfsmanna félaga. Þá leggur KPMG til að í stað orðanna „bréfin eru seld“ í 3. másl. 9. gr. laga nr. 90/2003 komi orðin: eigendaskipti verða á hlutabréfunum.

Þá kemur fram í umsögn KPMG að í framkvæmd hafi verið litið svo á að félag beri ekki að halda skatti eftir í staðgreiðslu af tekjum sem myndist við nýtingu starfsmanna á kaupréttum. Æskilegt væri að taka af allan vafa í þeim efnunum, t.d. með því að auka við 1. mgr. 15. gr. laga nr. 45/1987 orðunum: en frá þeim draga laun sem frestað skal skattlagningu á skv. 9. gr. laga nr. 90/2003.

Skatturinn gerir athugasemdir við 1. gr. frumvarpsins í þá veru að til að fyrirbyggja annars líklegan ágreining sé nauðsynlegt að binda heimild ákvæðisins við að félag hafi unnið við verkefni sem hlotið hafi staðfestingu Rannís á því ári sem viðskiptin með hlutabréfin voru gerð. Mat á því hvort að félag teljist nýsköpunarfyrirtæki í skilningi 3. tölul. 3. gr. laga um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, nr. 152/2009, krefjist töluverðrar sérþekkingar sem hingað til hafi alfarið verið á verksviði Rannís.

Fjármála- og efnahagsráðuneytið vill áréttta að ákvæði 1. og 2. gr. frumvarpsins má meðal annars rekja til nýsköpunarstefnu stjórnvalda fyrir Ísland sem markar sýn til ársins 2030. Í henni er sett fram það markmið að árið 2030 verði Ísland samfélag þar sem nýsköpun verður inngróin í menningu og efnahagslíf og kjörlendi til að setja á fót og starfrækja alþjóðlega samkeppnishæf fyrirtæki. Samfélag þar sem virðing er borin fyrir frumkvöðlum og skapandi einstaklingum í efnahagslífi og menningu og er fyrirmynd annarra ríkja hvað varðar sjálfbæra þróun. Í stefnunni kemur m.a. fram að regluverk um skattalega hvata vegna fjárfestinga verði endurskoðað með það að markmiði að auka fjárfestingu „viðskiptaengla“ í nýsköpun. Þá verði jafnframt auðvelt og skattalega hagkvæmt

að veita starfsfólki í sprota- og nýsköpunarfyrirtækjum hlutabréf og kauprétti sem hluta af starfskjörum. Með vísan til framangreinds er gildissvið ákvæðisins takmarkað við kaup stjórnarmanna á hlutum í nýsköpunarfyrirtækjum. Við mat á því hvort um nýsköpunarfyrirtæki sé að ræða er gert ráð fyrir því að horft verði m.a. til þess hvort staðfesting Rannís liggir fyrir og/eða félag falli undir þau skilyrði sem skilgreind eru í lögum um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, nr. 152/2009, óháð því hvort rannsóknar og/eða þróunarverkefni hafi hlotið staðfestingu Rannís.

Ráðuneytið telur eðlilegt að miða við það tímamark þegar kaupréttarsamningur er nýttur eins og gert er ráð fyrir í frumvarpinu. Er það einnig í samræmi við ákvæði tekjuskattslaga um kauprétti starfsmanna.

Ráðuneytið tekur undir athugasemdir KPMG sem snúa að því að í stað orðanna „bréfin eru seld“ í 3. málsl. 9. gr. laga nr. 90/2003 komi orðin: eigendaskipti verða á hlutabréfunum. Verður þá 1. gr. frumvarpsins svohljóðandi:

1. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 9. gr. laganna:

- a. Á eftir 1. málsl. koma tveir málsliðir, svohljóðandi: Sama á við um kaup stjórnarmanns á hlutum eða hlutabréfum samkvæmt kauprétti í félagi sem hann er stjórnarmaður í ef félagið fellur undir 3. tölul. 3. gr. laga um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, nr. 152/2009, á því ári sem viðskiptin eru gerð. Um skattlagningu framangreindra tekna stjórnarmanna fer skv. 1. mgr. 66. gr.
- b. Í stað orðanna „bréfin eru seld“ í 3. málsl. kemur: eigendaskipti verða á hlutabréfunum.

Eins og KPMG bendir á í umsögn sinni hefur í framkvæmd verið litið svo á að félagi beri ekki að halda eftir skatti í staðgreiðslu af tekjum sem myndast við nýtingu starfsmanna á kaupréttum. Ráðuneytið hefur því ekki talið þörf á breytingu á lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, nr. 45/1987, vegna þess en gerir ekki athugasemdir við það ef efnahags- og viðskiptanefnd kys að gera slíka breytingu.

• 2. gr. frumvarpsins

KPMG telur orðalag 2. gr. frumvarpsins gefa tilefni til að ætla að í skilyrðinu felist að félag hafi hlotið staðfestingu Rannís, en orðalag greinargerðar bendi til annars. KPMG telur nauðsynlegt að allur vafi verði tekin af um efni skilyrðisins, eða það að öðrum kosti fellt brott.

Þá telur KPMG að efnislega ætti tillaga 2. gr. frumvarpsins betur heima í 16. gr. laga um tekjuskatt, nr. 90/2003, en ekki 18. gr. laganna. Jafnframt telur KPMG ríka ástæðu til að kveða á um flokkun fjármálagerninga í skuldir annars vegar og eigið fé hins vegar með nýju ákvæði í lögum nr. 90/2003.

Með vísan til umfjöllunar um 1. gr. leggur KPMG til að í stað orðanna „hlutabréfin eru seld“ komi orðin: eigendaskipti verða á hlutabréfunum önnur en við skipti á hlutabréfum.

Að lokum vekur KPMG athygli á ákvæði 1. mgr. 24. gr. laga nr. 90/2003. Þar sé kveðið á um að tap af sölu eigna utan atvinnurekstrar sé ekki heimilt að draga frá tekjum, en þó megi jafna saman tapi og hagnaði af „sölu sams konar eigna á sama ári“. Til álita komi að heimila slíka samjöfnun taps og hagnaðar við skattlagningu sem lögð sé til í síðari málslið 2. gr. frumvarpsins, þ.e. að heimila frádrátt frá frestuðum hagnaði ef tap verður af síðari sölunni og jafnvel einnig að heimila frádrátt taps af skiptunum frá hagnaði af síðari sölunni. Standi vilji til þess mætti auka nýjum málslið við 2. gr. frumvarpsins, svohljóðandi: Heimilt er að jafna saman tapi eða hagnaði af skiptunum og hagnaði eða tapi af síðari sölunni.

Skatturinn gerir athugasemdir við 2. gr. frumvarpsins í þá veru að til að fyrirbyggja annars líklegan ágreining sé nauðsynlegt að binda heimild ákvæðisins við að félag hafi unnið við verkefni sem hlotið hafi staðfestingu Rannís á því ári sem viðskiptin með hlutabréfin voru gerð. Mat á því hvort að félag teljist nýsköpunarfyrirtæki í skilningi 3. tölul. 3. gr. laga um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, nr. 152/2009, krefjist töluverðrar sérþekkingar sem hingað til hafi alfarið verið á verksviði Rannís.

Fjármála- og efnahagsráðuneytið vill taka fram að gildissvið ákvæðisins er takmarkað við viðskipti lögaðila við nýsköpunarfyrirtæki. Við mat á því hvort um nýsköpunarfyrirtæki sé að ræða er gert ráð fyrir því að horft verði m.a. til þess hvort staðfesting Rannís liggi fyrir og/eða félag falli undir þau skilyrði sem skilgreind eru í lögum um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, nr. 152/2009, óháð því hvort rannsóknar og/eða þróunarverkefni hafi hlotið staðfestingu Rannís. Að öðru leyti vísar ráðuneytið til svara sinna við athugasemdum við 1. gr. frumvarpsins.

Við vinnslu frumvarpsins var skoðað hvar best færi á því að koma ákvæðinu fyrir í lögum um tekjuskatt. Niðurstaðan var sú að fella það undir 18. gr. laganna. Ráðuneytið tekur ekki undir tillögu KPMG um að rík ástæða sé til að kveða á um flokkun fjármálagerninga í skuldir annars vegar og eigið fé hins vegar með nýju ákvæði í lögum um tekjuskatt. Tillaga sama efnis var lögð fram við vinnslu frumvarps sem varð að lögum um breytingu á ýmsum lögum um skatta og gjöld, nr. 33/2020. Í svari ráðuneytisins við umsögn KPMG við frumvarpið kom fram að ráðuneytið tæki ekki undir tillöguna þar sem á vinnslustigi frumvarpsins hafi gagnert verið ákveðið að kveða ekki á um að farið yrði með skuldir á sama hátt og í reikningsskilum heldur einvörðungu litið til greiddra vaxta. Komið hafi í ljós að vandasamt sé að tengja þetta tvennt saman, eins og einnig hafi komið fram í umsögn KPMG á samráðsgátt stjórnvalda.

Með vísan til umfjöllunar um 1. gr. tekur ráðuneytið undir þá tillögu KPMG að í stað orðanna „hlutabréfin eru seld“ í 2. gr. frumvarpsins komi orðin: eigendaskipti verða á hlutabréfunum önnur en við skipti á hlutabréfum.

Ráðuneytið gerir ekki athugasemdir við þá tillögu KPMG að aukið verði nýjum málslið við 2. gr. frumvarpsins, með breytingum, svohljóðandi: Heimilt er að jafna saman hagnaði af skiptunum og tapi af síðari eigendaskiptunum.

Ráðuneytið leggur jafnframt til breytingar á 2. gr. frumvarpsins í þá veru að 2. málsliður verði sér málsgrein og að við bætist tilvísun til 3. tölul. 3. gr. laga um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, nr. 152/2009, enda ljóst af samhengi við ákvæði 1. gr. og 1. másl. 2. gr. að gildissvið ákvæðisins eigi að takmarkast við hagnað einstaklings utan atvinnurekstrar af hlutabréfum eða hlutum í nýsköpunarfyrirtæki þegar þau eru látin í skiptum fyrir hlutabréf eða hluti í öðru félagi. Óbreytt væri ákvæðið mun viðtækara en efni stóðu til og slík breyting þyrfti mun ítarlegri skoðun áður en hægt væri að leggja hana fram. Jafnframt er lögð til heimild fyrir ráðherra til að kveða á um framkvæmd ákvæðisins í reglugerð. Verður þá 2. gr. frumvarpsins svohljóðandi:

2. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 18. gr. laganna:

- a. Við 1. mgr. bætist nýr málsliður, svohljóðandi: Lögaðila er heimilt að fresta yfir tvö áramót skattlagningu hagnaðar sem myndast hefur við umbreytingu skuldabréfs með breytirétti í hluti í félagi sem fellur undir 3. tölul. 3. gr. laga um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, nr. 152/2009, á því ári sem viðskiptin eru gerð.
- b. Á eftir 1. mgr. kemur ný málsgrein, svohljóðandi: Hagnaður einstaklings utan atvinnurekstrar af hlutabréfum eða hlutum í félagi sem fellur undir 3. tölul. 3. gr. laga um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, nr. 152/2009, á því ári þegar viðskiptin eru gerð, þegar þau eru látin í skiptum fyrir hlutabréf eða hluti í öðru hlutafélagi, einkahlutafélagi eða samlagshlutafélagi skv. 1. tölul. 2. gr. að öllu leyti telst til skattskyldra fjármagnstekna þegar eigendaskipti verða á hlutabréfunum önnur en við skipti á hlutabréfum. Heimilt er að jafna saman hagnaði af skiptunum og tapi af síðari eigendaskiptunum. Ráðherra er heimilt að kveða á um framkvæmd ákvæðisins í reglugerð.

• 3. gr. frumvarpsins

KPMG gerir ekki athugasemd við tillögu 3. gr. frumvarpsins en gerir þá tillögu að orðin „eðlilegt var að“ verði felld brott úr 2. mgr. 8. gr. laga um yfirskattanevnd, nr. 30/1992. Á grundvelli þeirra orða hafi yfirskattanevnd, í starfsreglum sínum um ákvörðun málskostnaðar, tekið sér vald til að ákveða hámarkspóknun sérfræðings út frá reglum ríkisskattstjóra um lágmarks reiknað endurgjald. Með því hafi yfirskattanevnd girt fyrir að kærendur fengju raunverulegan útlagðan málskostnað sinn greiddan úr ríkissjóði þótt efnislegur grundvöllur stæði til þess.

Fjármála- og efnahagsráðuneytið telur ekki tilefni til að fella brott orðin „eðlilegt var að“ í lögum um yfirskattanevnd en að mati ráðuneytisins er mikilvægt að þessi mælikvarði á útlögðum kostnaði málsaðila í kjölfar meðferðar málsins verði óbreyttur m.t.t. sanngirnis- og meðalhófssjónarmiða.

5. Tillögur að breytingum:

Fjármála- og efnahagsráðuneytið leggur til eftirfarandi breytingartillögur við frumvarpið:

5.1 Frádráttarbærni vaxtagjalda vegna blandaðra fjármálagerninga

Við I. KAFLA frumvarpsins bætist ný grein, er verður 3. gr., um breytingu á lögum um tekjuskatt, nr. 90/2003, svohljóðandi:

3. gr.

Ákvæði 3. mgr. 49. gr. laganna orðast svo:

Til frádráttarbærra vaxta skv. 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. teljast vextir af fjármálagerningum sem fara skal með sem fjárskuld í reikningsskilum og jafnframt uppfylla kröfur til myndunar eiginfjárgrunns fjármálafyrirtækis, skv. 84. gr. b. laga um fjármálafyrirtæki nr. 161/2002. Skilyrtir vextir eru fyrst gjaldfæranlegir þegar skilyrði til greiðslu þeirra eru uppfyllt. Vextir sem skuldari hefur val um að greiða eða greiða ekki eru gjaldfæranlegir við greiðslu.

Athugasemdir:

Með lögum um breytingu á ýmsum lögum um skatta og gjöld (staðgreiðsla, álagning o.fl.), nr. 33/2020, var þriðju málsgrein bætt við 49. gr. laga um tekjuskatt, nr. 90/2003. Líkt og fram kemur í athugasemdum frumvarpsins var markmiðið m.a. að bregðast við úrskurði yfirskattanefndar nr. 95/2019 um skattalega meðferð svokallaðra blandaðra fjármálagerninga (e. hybrid financial instruments) sem fjármálastofnunum stendur til boða að gefa út til að styrkja eiginfjárgrunn sinn, sbr. lög um fjármálafyrirtæki, nr. 161/2002. Slíkir gerningar hafa einkenni bæði skuldar og eiginfjár. Í nýlegu bindandi áliti Skattsins var talið að breytingin hafi ekki verið nægjanlega skýr þannig að vextir af slíkum gerningi, sem var til skoðunar í málinu, gætu talist frádráttarbær vaxtakostnaður. Þykir rétt að bregðast við þeirri niðurstöðu með lagabreytingu þannig að ekki leiki vafi á um þetta atriði.

Lagt er til að 3. mgr. 49. gr. tekjuskattslaga verði endurorðuð. Í fyrsta málslið yrði skýrt tekið fram að vextir af fjármálagerningum, sem fara skal með sem fjárskuld í reikningsskilum en sem uppfylla á sama tíma kröfur sem gerðar eru til viðbótar eiginfjár þáttar 1 skv. 84. gr. b. laga um fjármálafyrirtæki, teljist frádráttarbærir sem vextir skv. 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. Breytingunni er ekki ætlað að skera úr um hvort gerningurinn teljist til skuldar eða eiginfjár í skattalegu tilliti heldur aðeins að vaxtagreiðslurnar (í reikningshaldslegu tilliti) teljist til frádráttarbærra vaxta í skattskilum. Í öðrum og þriðja málslið er að finna sama orðalag og í nágildandi 3. mgr. 49. gr. og felur það í sér tímamark gjaldfærslu líkt og niðurstaðan var í bindandi áliti Skattsins.

Gert er ráð fyrir því að ákvæðið öðlist þegar gildi.

5.2 Framlagning álagningarskráa

Við I. KAFLA frumvarpsins bætast tvær nýjar greinar, er verða 4. og 5. gr., um breytingu á lögum um tekjuskatt, nr. 90/2003, svohljóðandi:

4. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á ákvæði til bráðabirgða LXVI í lögumum:

- Í stað orðsins „álagningarskrá“ kemur: álagningarskrár.
- Í stað orðanna „árinu 2020“ kemur: árunum 2020 og 2021.
- Í stað orðanna „vegna tekna ársins 2019“ kemur: vegna tekjuáranna 2019 og 2020.

5. gr.

Við lögin bætist nýtt ákvæði til bráðabirgða, svohljóðandi:

Skattskrár vegna tekjuáranna 2018, 2019 og 2020 skal ríkisskattstjóri leggja fram eigi síðar en 31. maí 2022, þrátt fyrir ákvæði 2. mgr. 98. gr.

Á eftir VII. KAFLA frumvarpsins bætist nýr kafli, er verður VIII. KAFLI, svohljóðandi:

VIII. KAFLI

Breyting á lögum um virðisaukaskatt, nr. 50/1988.

13. gr.

Við lög in bætist nýtt ákvæði til bráðabirgða, svohljóðandi:
Virðisaukaskattsskrár vegna tekjuáranna 2018, 2019 og 2020 skal ríkisskattstjóri leggja fram eigi síðar en 31. maí 2022, þrátt fyrir ákvæði 46. gr.

Athugasemdir:

Ákvæði til bráðabirgða LXVI við lög um breytingu á ýmsum lögum til að mæta efnahagslegum áhrifum í kjölfar heimsfaraldurs kórónuveiru, nr. 37/2020, kom inn í lög in við vinnslu frumvarpsins fyrir efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis, sbr. þingskjal 1323 – 726. mál. Forsendur eru nú að mörgu leyti þær sömu og urðu hvatinn að því að ekki var talið æskilegt að Skattinum væri skylt að leggja fram álagningarskrá við þær aðstæður sem uppi voru á þeim tíma. Jafnframt var ítrekað í nefndarátliti, sbr. þskj. 1322, að „nefndin [teldi] ekki ástæðu til þess að vikið verði frá þeirri skyldu ríkisskattstjóra að leggja fram skattskrá fyrir hvert sveitarfélag skv. 2. mgr. 98. gr. laga um tekjuskatt.“ Sambærilegt ástand í sóttvarnarráðstöfunum nú hefur haft í för með sér sama ómöguleika varðandi framlagningu skattskrár á því tímabili sem um ræðir og er því óhjákvæmilegt að heimilað verði með lögum að fresta um nokkurt skeið þeirri skyldubundnu framlagningu. Af því tilefni er lagt til að skylda til framlagningar álagningarskráa vegna tekjuársins 2020 falli niður með þeim sömu rökum og lögð voru til grundvallar slíkri ákvörðun varðandi álagningarskrá vegna tekjuársins 2019. Í því skyni að skjóta með ótvíræðum hætti lagastodum undir þá framkvæmd varðandi skattskrár og framlagningarskrár virðisaukaskatts, sem nú er nauðsynlegt að viðhafa vegna sóttvarnarsjónarmiða, er jafnframt lagt til að lögfest verði að framlagning þeirra skuli eiga sér stað eigi síðar en 31. maí 2022.

Gert er ráð fyrir því að ákvæðið öðlist þegar gildi.

5.3 Sameining Skattsins og skattrannsóknarstjóra ríkisins

Á eftir VIII. KAFLA frumvarpsins bætist nýr kaflí, er verður IX. KAFLI, svohljóðandi:

IX. KAFLI

Breyting á lögum um réttindi og skyldur starfsmanna ríkisins, nr. 70/1996.

14. gr.

Á eftir orðinu „tollgæslustjóra“ í 2. málsl. 1. mgr. 39. gr. laganna kemur: skattrannsóknarstjóra.

Athugasemdir:

Komið hefur í ljós að við samþykkt laga um breytingu á lögum er varða rannsókn og saksókn skattalagabrota (tvöföld refsing, málsmeðferð), þingskjal 1239 — 373. mál, hefur farist fyrir að gera nauðsynlega breytingu á 39. gr. laga um réttindi og skyldur starfsmanna ríkisins, nr. 70/1996. Samkvæmt ákvæðinu skulu laun og önnur launakjör skattrannsóknarstjóra fara eftir kjarasamningum sem stéttarfélög eða samtök þeirra gera við ríkið, sbr. 47. gr. sömu laga. Sama gildir nú um laun og önnur launakjör lögreglumanna, tollgæslustjóra, tollvarða, fangavarða og skrifstofustjóra í Stjórnarráði Íslands sem ekki eru ákvörðuð af fjármála- og efnahagsráðherra, sbr. 39. gr. a laganna.

Gert er ráð fyrir því að ákvæðið öðlist þegar gildi.

Reykjavík, 16. apríl 2021

Efni: Athugasemd við frumvarp til laga um breytingu á ýmsum lögum um skatta og gjöld (nýsköpun, arður, yfirskattanefnd o.fl.), 697. mál, þskj. 1176 á 151. löggjafarþingi

Efnislegar athugasemdir við frumvarpið og innihald þess hef ég engar. Aftur á móti langar mig að benda á, fyrst þingið og nefndin eru með ákvæði laga um yfirskattanefnd nr. 30/1992 til skoðunar, að nefndin taki ræði hvort tilefni sé til að breyta 14. gr. laganna.

Samkvæmt henni er yfirskattanefnd skylt að birta á vefsvæði sínu „helstu úrskurði nefndarinnar árlega.“ Ég þykist vita, án þess að hafa gert vísindalega könnun á því, að áhugafólk um skattarétt myndi fagna því mjög ef ákvæðinu yrði breytt á þann veg að nefndinni yrði skylt að birta alla úrskurði sína.

Virðingarfyllst, Jóhann Óli Eiðsson



KPMG ehf.
Borgartúni 27
105 Reykjavík

Sími 545 6000
Fax 545 6001
Veffang www.kpmg.is

Nefndasvið Alþingis
efnahags- og viðskiptanefnd
nefnadasvid@althingi.is

Reykjavík, 28. apríl 2021.

Umsögn KPMG ehf. um „frumvarp til laga um breytingu á ýmsum lögum um skatta og gjöld (nýsköpun, arður yfirskattanefnd o.fl.)“ á þingskjali 1176 – 697. mál.

Í tölvuskeyti nefndasviðs Alþingis 15. apríl 2021 var KPMG gefinn kostur á að veita umsögn um framangreint frumvarp til laga. KPMG hefur kynnt sér frumvarpið og sér ástæðu til að koma á framfæri eftirfarandi ábendingum og tillögum.

Um 1. gr. frumvarpsins

Í 1. gr. frumvarpsins er lagt til að við 9. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, verði aukið tveimur málsliðum um skattlagningu tekna stjórnarmanna í hlutafélögum og einkahlutafélögum er myndast við nýtingu þeirra á kauprétti hluta í viðkomandi félagi. Tekjurnar nema mismun kaupverðs og hærra gangverðs hluta á nýtingardegi kaupréttar. Lagt er til að slíkar tekjur stjórnarmanna verði skattlagðar með sama hætti og sams konar tekjur starfsmanna félaga, þ.e. að ekki komi til skattlagningar teknanna fyrr en stjórnarmaður selur hlutina. Jafnframt er áréttað að slíkar tekjur skuli skattlagðar sem launatekjur en ekki sem fjármagnstekjur. Ekki er þó lagt til að þessi háttur verði almennt hafður á við skattlagningu kaupréttartekna stjórnarmanna heldur eingöngu „*ef félagið fellur undir 3. tölul. 3. gr. laga um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki á því ári sem viðskiptin eru gerð*“.

Samkvæmt 1. mgr. 2. gr. nr. 152/2009, um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, gilda þau lög um fyrirtæki sem eru eigendur rannsóknar- eða þróunarverkefna sem staðfest hafa verið af Rannsóknarmiðstöð Íslands (Rannís). Samkvæmt 5. gr. laganna veitir Rannís slíkar staðfestingar til árs í senn. Í 3. tölul. 3. gr. laganna er hugtakið nýsköpunarfyrirtæki bundið við félag sem stundar rannsóknir eða þróun samkvæmt þeim lögum. Hugtakið rannsóknir og þróun er í lögnum skilgreint sem afmarkað og markvisst verkefni sem er ætlað að afla nýrrar þekkingar eða nýrrar færni sem telst vera til framdráttar fyrir fyrirtækið vegna þróunar nýrrar eða betri vöru, þjónustu eða framleiðsluaðferðar.

Af framangreindu má álykta að með nýsköpunarfyrirtæki í 1. gr. frumvarpsins sé átt við fyrirtæki sem hlotið hefði staðfestingu Rannís og að skilyrði fyrir frestun stjórnarmanns á skattlagningu kaupréttartekna sé að staðfesting Rannís taki til þess árs þegar stjórnarmaður nýttir kauprétt, sbr. orðin „viðskiptin eru gerð“. Sú virðist þó ekki vera ætlunin, því í greinargerð frumvarpsins segir: „*Skilyrði er þó að félagið sem um ræðir sé nýsköpunarfyrirtæki í skilningi laga um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, nr. 152/2009, og uppfyllir skilgreiningu laganna um að starfa að rannsóknar- og/eða þróunarverkefnum óháð því hvort öll slík verkefni hafi hlotið staðfestingu Rannís*“. Af þeim orðum að dæma virðist sem ákvæðinu sé ekki ætlað að vera bundið við nýtingu kaupréttar í

nýsköpunarfyrirtækjum sem hlotið hafa staðfestingu Rannís á verkefnum sínum. Miðað við þann skilning má fastlega gera ráð fyrir að til ágreinings muni koma milli embættis ríkisskattstjóra og stjórnarmanna sem kauprétt nýta um það hvort fyrirtæki sem fjárfest er í uppfylli skilyrði um að teljast nýsköpunarfyrirtæki.

Að binda frestun skattlagningar við að staðfesting Rannís taki til þess árs þegar kaupréttur er nýttur er verulegum annmörkum háð. Umsóknarfestur um staðfestingu er til 1. október ár hvert. Oftar en ekki dregst afgreiðsla Rannís á umsóknum fram á næsta ár þótt lögboðinn sé tveggja mánaða afgreiðslufrestur. Í fæstum tilvikum lægi því staðfesting fyrir við nýtingu kaupréttar.

KPMG varpar fram þeirri spurningu hvort eðlilegra væri að miða skilyrðið fremur við það tímamark þegar kaupréttarsamningur er gerður en þegar kaupréttur er nýttur, eigi á annað borð að binda frestum skattlagningar við að viðkomandi félag teljist vera nýsköpunarfyrirtæki. Sömu annmarkar yrðu þótt miðað væri við það tímamark, en það gæti verið betur til þess fallið að hvetja hæft fólk til stjórnarsetu.

Að framangreindum annmörkum virtum leggur KPMG til að gildissvið ákvæðisins verði ekki bundið við kaup stjórnarmanna á hlutum í nýsköpunarfyrirtækjum. Slík takmörkun er ekki til staðar varðandi skattlagningu kaupréttartekna starfsmanna félaga. Í greinargerð frumvarpsins kemur fram sú forsenda frestunar á skattlagningu kaupréttartekna að nýsköpunarfyrirtæki fái þá í auknum mæli notið sérfræðipækningar stjórnarmanna og geti haldið þeirri þekkingu innan félagsins. KPMG fær ekki annað séð en að þessi forsenda geti almennt átt við þótt félag hafi ekki með höndum afmarkað verkefni á sviði rannsókna eða þróunar samkvæmt lögum nr. 152/2009. KPMG bendir á að ákvæði 5. tölul. 2. mgr. 79. gr. a laga nr. 2/1995, um hlutafélög, og 5. tölul. 2. mgr. 54. gr. a laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög, girða fyrir að stjórnarmenn fái notið kaupréttar í félögum af þeirri stærðargráðu að þeim ber að kjósa sér endurskoðanda. Kaupréttir stjórnarmanna geta því aðeins komið til í örfélögum og hluta lítilla félaga, sbr. stærðarskilgreiningar í 2. og 98. gr. laga nr. 3/2006, um ársreikninga. KPMG leggur til að fyrri málslið 1. gr. frumvarpsins orðist svo: Sama á við um heimil kaup stjórnarmanns á hlutum eða hlutabréfum samkvæmt kauprétti í félagi sem hann er stjórnarmaður í.

Í gildandi ákvæði 3. másl. 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. másl. 9. gr. laga nr. 90/2003 komi orðin: eignendaskipti verða á hlutabréfunum.

Gildandi ákvæði 3. másl. 9. gr. laga nr. 90/2003 um frestun skattlagningar kaupréttartekna starfsmanna var lögfest með 1. gr. laga nr. 79/2016. Engar breytingar voru samhliða því gerðar á lögum nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda. Í framkvæmd hefur þó verið litið svo á að félagi beri ekki að halda skatti eftir í staðgreiðslu af tekjum sem myndast við nýtingu starfsmanna á kaupréttum. Æskilegt væri að taka af allan vafa í þeim efnum, t.d. með því að auka við 1. mgr.



15. gr. laga nr. 45/1987 orðunum: en frá þeim draga laun sem frestað skal skattlagningu á skv. 9. gr. laga nr. 90/2003.

Um 2. gr. frumvarpsins

Í fyrri málslið 2. gr. frumvarpsins er lagt til að lögaðilum verði heimilt að fresta yfir tvenn áramót skattlagningu hagnaðar sem myndast við umbreytingu skuldabréfs með breytirétti í hluti í skuldaranum. Skilyrði er að félagið (skuldarinn) teljist vera nýsköpunarfyrirtæki í skilningi 3. tölul. 3. gr. laga nr. 152/2009 þegar umbreytingin á sér stað. Skilyrðið er haldið sömu annmörkum og óskýrleika og reifaður er hér að framan í umfjöllun um 1. gr. frumvarpsins. Orðalag ákvæðisins gefur tilefni til að ætla að í skilyrðinu felist að félag hafi hlotið staðfestingu Rannís, en orðalag greinargerðar bendir til annars. Í fæstum tilvikum mun staðfesting Rannís liggja fyrir innan þess árs þegar umbreyting er gerð. KPMG telur nauðsynlegt að allur vafi verði tekin af um efni skilyrðisins, eða það að öðrum kosti fellt brott.

Deila má um réttmæti þess að skipa ákvæði þessu innan 18. gr. laga nr. 90/2003, sem fjallar um sölu hlutabréfa undir millifyrirsögninni „Söluhagnaður af eignarhlutum í félögum“. Tekjur þær sem myndast við nýtingu umrædds breytiréttar eru ekki hagnaður af sölu hlutabréfa. Tekjurnar eiga fremur samleið með tekjum af afleiðum. Tillagan felur í sér frávík frá þeirri meginreglu, sem kveðið er á um í 3. mgr. 16. gr. laga nr. 90/2003, að söluhagnaður afleiða teljist til skattskyldra tekna á söluári. Efnislega ætti tillagan þar betur heima.

Sú skipan ákvæðisins sem lögð er til í frumvarpinu gæti bent til þess að flokka bæri skuldabréf með breytirétti meðal eigin fjár en ekki meðal skulda í skattskilum. KPMG telur ríka ástæðu vera til að kveða í lögum nr. 90/2003 á um flokkun fjármálagerna í skuldir annars vegar og eigið fé hins vegar. Það er unnt að gera með því að auka við 75. gr. þeirra nýrri málsgrein, svohljóðandi: „Fjármálagerningar skulu flokkaðir og færðir til skulda eða eigin fjár með sama hætti og í reikningsskilum, sbr. lög um ársreikninga, settar reikningsskilareglur og lög um bókhald.“

Í síðari málslið 2. gr. frumvarpsins er lagt til að skattlagningu hagnaðar manna utan atvinnurekstrar, sem myndast við skipti þeirra á hlutum í félögum fyrir aðra hluti í félögum, verði frestað þar til viðtökuhlutirnir eru seldir, þ.e. „hlutabréfin eru seld“ eins og það er orðað í frumvarpinu. Með vísan til umfjöllunar hér framar um sams konar orðalag í 1. gr. frumvarpsins leggur KPMG til að í stað orðanna „hlutabréfin eru seld“ komi orðin: eignendaskipti verða á hlutabréfunum önnur en við skipti á hlutabréfum.

KPMG vekur athygli á ákvæði 1. mgr. 24. gr. laga nr. 90/2003. Þar er kveðið á um að tap af sölu eigna utan atvinnurekstrar sé ekki heimilt að draga frá tekjum, en þó megi jafna saman tapi og hagnaði af „sölu sams konar eigna á sama ári“. Til álita kemur að heimila slíka samjöfnun taps og hagnaðar við skattlagningu sem lögð er til í síðari málslið 2. gr. frumvarpsins, þ.e. að heimila frádrátt frá frestuðum hagnaði ef tap verður af síðari sölnunni og jafnvel einnig að heimila frádrátt taps af skiptunum frá hagnaði af síðari sölnunni. Standi vilji til þess mætti auka nýjum málslið við 2. gr. frumvarpsins, svohljóðandi: Heimilt er að jafna saman tapi eða hagnaði af skiptunum og hagnaði eða tapi af síðari sölnunni.

Um 3. gr. frumvarpsins

KPMG gerir ekki athugasemd við tillögu 3. gr. frumvarpsins um framlagningu gagna um málskostnað. KPMG gerir hins vegar þá tillögu að orðin „eðlilegt var að“ verði felld brott úr 2. mgr. 8. gr. laga nr. 30/1992. Á grundvelli þeirra orða hefur yfirskattanefnd, í starfsreglum sínum um

ákvörðun málskostnaðar, tekið sér vald til að ákveða hámarkspóknun sérfræðings út frá reglum ríkisskattstjóra um lágmarks reiknað endurgjald. Með því hefur yfirskattanefnd girt fyrir að kærundur fái raunverulegan útlagðan málskostnað sinn greiddan úr ríkissjóði þótt efnislegur grundvöllur standi til þess.

Um aðrar greinar frumvarpsins

KPMG gerir ekki athugasemdir við 4. – 10. gr. framvarpsins.

Virðingarfyllt,

KPMG ehf.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Seydís H. H. H.', is written over the printed name 'KPMG ehf.'.

Nefndasvið Alþingis
Austurstræti 8-10
101 Reykjavík

Reykjavík, 28.4.2021
Tilvísun: 20210402838

Umsögn ríkisskattstjóra um breytingu á ýmsum lögum um skatta og gjöld (nýsköpun, arður, yfirskattanefnd o.fl.) – 697. mál, þskj. 1176

Ríkisskattstjóri hefur þann 15. apríl sl. móttengið tölvupóst þar sem embættinu er gefinn kostur á því að veita umsögn um ofangreint þingmál. Telur embættið tilefni til eftirfarandi athugasemda:

I.

Með 1. gr. frumvarpsins er lögð til rýmkun á 9. gr. tsl. þannig að stjórnarmenn nýsköpunarfyrirtækja sem kaupa hlutabréf samkvæmt kauprétti í viðkomandi félagi fái notið frestunar á skattalegri meðferð kaupréttar á grundvelli ákvæðisins. Nánar tiltekið þá er lagt til að tekjur af kaupum stjórnarmanns á hlutum eða hlutabréfum samkvæmt kauprétti í félagi, sem hann er stjórnarmaður í, falli undir 9. gr. ef félagið fellur undir 3. tölul. 3. gr. laga um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, nr. 152/2009, á því ári sem viðskiptin eru gerð.

Í greinargerð með frumvarpinu kemur fram að gert sé ráð fyrir því að félag geti talist uppfylla skilyrði laga nr. 152/2009, og fallið undir 9. gr. tsl. að breyttu breytanda, óháð því hvort að þau rannsóknar- og/eða þróunarverkefni sem félagið starfar við hafi hlotið staðfestingu Rannís. Ríkisskattstjóri bendir á að mat á því hvort að félag sé nýsköpunarfyrirtæki í skilningi 3. tölul. 3. gr. laga nr. 152/2009 krefjist töluverðrar sérþekkingar, og að hingað til hafi það alfarið verið á verksviði Rannís að meta hvort að félög uppfylli skilyrði þeirra laga. Í greinargerð með frumvarpi sem varð að lögum nr. 152/2009 komi fram að þeir lögaðilar einir teljist falla undir ákvæði laganna sem hafi hlotið staðfestingu Rannís þar sem sérfræðingar stofnunarinnar meti hvort ákveðin verkefni falli undir skilgreiningu laganna á nýsköpunarfyrirtæki, en ríkisskattstjóri sinni skattfrákvæmd. Benda má á yfirskattanefnd hafi í úrskurði sínum nr. 133/2020 fjallað um valdsvið ríkisskattstjóra og Rannís, og niðurstaðan verið á þennan veg.

Með vísan til framangreinds, og með vísan til skilvirkni og gagnsæi í þessari frákvæmd, og í því skyni að fyrirbyggja annars líklegan ágreining, telur ríkisskattstjóri nauðsynlegt að umrædd heimild verði bundin við að félag hafi unnið við verkefni sem hlotið hafi staðfestingu Rannís á því ári sem viðskiptin með hlutabréfin voru gerð.

II.

Með 2. gr. frumvarpsins eru lagðar til breytingar á 18. gr. tsl. á þá leið að hagnaði lögaðila verði frestað um tvönn áramót í stað skattlagningar við nýtingu breytiréttar, vegna viðskipta við lögaðila sem falli undir 3. tölul. 3. gr. laga nr. 152/2009.

Í athugasemdum í greinargerð kemur enn fram að gert sé ráð fyrir því að félag geti talist uppfylla skilyrði laga nr. 152/2009, og fallið undir 18. gr. tsl. að breyttu breytanda, óháð því hvort að þau rannsóknar- og/eða þróunarverkefni sem félagið starfar við hafi hlotið staðfestingu Rannís. Ríkisskattstjóri ítrekar hvað 2. gr. frumvarpsins snertir sjónarmið þau sem fram hafa komið varðandi 1. gr. frumvarpsins hér að framan.

Virðingarfyllst,
f.h. ríkisskattstjóra



Helga Valborg Steinarsdóttir



Ingvar J. Rögnvaldsson