

Fjármála- og efnahagsráðuneytið

skrifstofa skattamála

Hafnarfirði, 25. október 2022.

Umsögn um drög að frumvarpi til laga um breytingu á ýmsum lögum um skatta og gjöld (kaupréttir, mútubrot o.fl.).

Fjármála- og efnahagsráðuneytið hefur birt til umsagnar framangreind drög að lagafrumvarpi. KPMG Law ehf. (KPMG) hefur kynnt sér frumvarpsdrögin og sér ástæðu til að koma á framfæri eftirfarandi athugasemdum og breytingatillögum.

Um 2. gr. frumvarpsdraganna

Í 2. gr. frumvarpsdraganna er lögð til sú breyting á 1. málsl. 3. mgr. 10. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, að til skattlagningar tekna, sem myndast við nýtingu kaupréttar samkvæmt lagagreininni, skuli koma ekki aðeins við sölu hluta sem um ræðir heldur einnig við annars konar eignayfurfærslu hlutanna. Tillaga þessi er rökrétt, svo langt sem hún nær. KPMG bendir á að breytingin kallar jafnframt á breytingu á 2. málsl. sömu málsgreinir þar sem kveðið er á um að tekjurnar sem skattleggjast skulu nemi mismun söluverðs hlutanna og upphaflegs kaupverðs þeirra. Söluverði ekki fyrir að fara í tilvikum annars konar eignayfurfærslu en við sölu. KPMG leggur því til að 2. málsl. 3. mgr. 10. gr. laga nr. 90/2003 orðist svo: Teljast þær mismunur á upphaflegu kaupverði og söluverði þeirra, eða gangverði á eignayfurfærsludegi ef ekki er um sölu að ræða.

Um 3. gr. frumvarpsdraganna

Í 3. gr. frumvarpsdraganna er lagt til að auka nýrri grein, 10. gr. a, við lög nr. 90/2003. Ákvæðinu er ætlað að taka til skattlagningar tekna sem myndast við nýtingu starfsmanna, stjórnarmanna og sérhæfðra ráðgjafa á kauprétti eignarhluta í sprotafyrirtækjum. Lagt er til að tekjurnar skattleggist sem fjármagnstekjur (nú 22% skattur) og í því sambandi er vísað til C-liðs 7. gr. laga nr. 90/2003. Nákvæmara væri að vísa til 3. og 4. mgr. 66. gr. sömu laga þar sem kveðið er 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 tekjuskattstofni til viðmiðunar við útreikning tiltekinna bóta.

Í tillögunni er vísað til skilgreiningar á sprotafyrirtæki í 9. málsl. 2. mgr. 18. gr. laga nr. 90/2003. Sú skilgreining á ekki alls kostar við um nýtingu kaupréttar þar sem hún inniheldur m.a. það efnisskilyrði að 10% af veltu hið minnsta hafi verið varið rannsóknar- og þróunarstarfsemi áður en skipti fara fram á eignarhlut í fyrirtækinu fyrir hlut í nýstofnuðu félagi í hans eigu. Slíkum skiptum er ekki fyrir að fara við nýtingu kaupréttar sem um ræðir í frumvarpsdrögunum. Betur færi því á að setja í hinu nýja ákvæði fram skilgreiningu sem tæki mið af efni þess. Sú skilgreining gæti hljóðað: Með sprotafyrirtæki er átt við félag sem fellur undir 3. tölul. 3. gr. laga um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, nr. 152/2009, er innan stærðarmarka 2. tölul. 3. mgr. 1. tölul. B-liðar 1. mgr. 30. gr., og sem ver á gildistíma kaupréttarsamnings minnst 10% af veltu sinni í viðurkennda rannsóknar- og þróunarstarfsemi.

Ákvæðinu er ætlað að taka til kaupréttar starfsmanna og stjórnarmanna sprotafyrirtækja, en einnig til kaupréttar sérhæfðra ráðgjafa sem sprotafyrirtæki kaupir þjónustu af. Í tillögunni er sett það skilyrði að vinnuframlag kaupréttarhafa „*tengist eingöngu eða beinlínis ákvarðanatöku við framkvæmd*“ verkefna sem hlotið hafa staðfestingu Rannís sem rannsóknar- eða þróunarverkefni. KPMG þykir þetta orðalag ákvæðisins sníða því of þröngan stakk. Að takmarka gildissviðið við þá sem ákvarðanir taka um framkvæmd verkefnis útilokar almenna starfsmenn og ráðgjafa frá því að fá notið ákvæðisins. Eins og ákvæðið er orðað er það sníðið að kaupaukakerfi fyrir stjórnendur. Af greinargerð frumvarpsdraganna verður ekki ráðið að sú sé ætlunin. Auk þess sem orðið „ákvarðanatöku“ er óheppilegt þykir KPMG orðið „framkvæmd“ takmarka gildissvið ákvæðisins um of. Um tilurð ákvæðisins segir í greinargerð frumvarpsdraganna: „*Jafnframt má rekja ákvæði 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 ívilnanna* [sic].“ Framtíðarávinningur sprotafyrirtækis ræðst ekki eingöngu af því hvernig til tekst við framkvæmd rannsóknar- og þróunarverkefnis heldur ekki síður af því hvernig til tekst við markaðssetningu afurða af verkefninu. Vinna við markaðssetningu er sprotafyrirtæki ekki síður mikilvæg en vinna við framkvæmd verkefnis, hvort heldur markaðsstarf er í höndum starfsmanna fyrirtækisins eða keypt af ráðgjöfum. KPMG leggur til að 1. töluliður 1. efnismálgreinar 3. greinar frumvarpsins orðist svo: Sprotafyrirtækið hafi fengið staðfestingu Rannís, sbr. 5. gr. laga um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki, nr. 152/2009, áður en kaupréttarsamningur var gerður og að vinnuframlag eða þjónusta kaupréttarhafa varði framkvæmd hins staðfesta verkefnis eða markaðssetningu afurða af verkefninu, hvort heldur afurðir eru í formi vöru eða þjónustu. Skilyrði 1. máls. skulu vera uppfyllt við gerð kaupréttarsamnings.

Meðal skilyrða, sem sett er fram í frumvarpsdrögunum, er að kaupverð eignarhluta samkvæmt kaupréttarsamningi sé eigi lægra en gangverð þeirra eða bókfært virði eiginfjár sprotafyrirtækisins samkvæmt síðasta endurskoðaða ársreikningi þess. Samkvæmt 98. gr. laga nr. 3/2006, um ársreikninga, er félögum undir tilgreindum stærðarmörkum ekki skylt að láta endurskoða ársreikninga sína. Ljóst má vera að mörg skilgreind sprotafyrirtæki eru undir þeim stærðarmörkum og því ekki skylt að láta endurskoða ársreikninga sína. KPMG leggur til að í stað orðanna „endurskoðaða ársreikningi“ í 3. tölul. 1. mgr. 3. gr. frumvarpsdraganna komi orðin: samþykkt ársreikningi.

Eitt skilyrðanna er orðað svo: „*Sá sem fær kauprétt eigi hlutabréfin eða hlutina í tvö ár eftir að kaupréttur er nýttur.*“ Við þetta skilyrði hefur KPMG ýmislegt að athuga. Fyrir það fyrsta skal á það bent að samkvæmt tilvitnaðri skilgreiningu á sprotafyrirtæki er form þess ekki bundið við hlutafélagaform. Það getur verið í formi sameignarfélags eða samlagsfélags. Stofnframlög slíkra félaga skiptast ekki í hluti með sama hætti og hlutafé hlutafélaga og einkahlutafélaga. Í öðru lagi er fortakslaust skilyrði um tveggja ára eignarhald til þess fallið að standa gegn samruna sprotafyrirtækja. Eignarhlutir í slitafélagi falla niður við samruna en jafnan fær eigandi eignarhlut í sameinuðu félagi að gagngjaldi. KPMG sér ekki neina forsendu fyrir því að slík skipti eignarhluta girði fyrir að eigandi njóti þeirrar skattalegu ívilnunar sem hér um ræðir. Í þriðja lagi má draga í efna nauðsyn þess að binda umrædda skattalega ívilnun skilyrði um tveggja ára eignarhaldstíma, til viðbótar því skilyrði að kaupréttur verði ekki nýttur fyrr en í fyrsta lagi 12 mánuðum eftir gerð kaupréttarsamnings. KPMG leggur til að 4. tölul. 1. mgr. 3. gr. verði felldur brott úr frumvarpsdrögunum.

Ákvæði 3. mgr. 3. gr. frumvarpsdraganna er haldið sama annmarka og athygli er vakin á í umfjöllun um 2. gr. þeirra hér framar. Að auki er ákvæðið haldið þeim annmarka að aðeins er vísað til eigendaskipta á hlutabréfum en ekki á eignarhlutum í félögum á öðru formi en hlutafélagaformi. KPMG leggur til að 1. og 2. málsliðir málgreinarinnar orðist svo: Tekjur samkvæmt þessari grein koma til skattlagningar þegar eigendaskipti verða á eignarhlutunum. Ákvarðast tekjurnar sem mismunur á upphaflegu kaupverði og söluverði eignarhlutanna, eða gagnverði á eignayfirfærsludegi ef ekki er um sölu að ræða.

Á grundvelli sömu forsendu leggur KPMG jafnframt til að í stað orðsins „bréfanna“ í 2. mgr. 3. gr. frumvarpsdraganna komi orðið eignarhlutanna.

Um 10. gr. frumvarpsdraganna

Í gildandi ákvæði 4. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 er sú skylda lögð á ríkisskattstjóra að hann tilkynni skattaðila um fyrirhugaða breytingu á skattframtali eða álögðum sköttum, geri grein fyrir forsendum fyrirhugaðrar breytingar og gefi skattaðila kost á andmælum. Í 10. gr. frumvarpsdraganna er lagt til að þessi skylda verði felld brott í þeim tilvikum að ríkisskattstjóri fellst á beiðni skattaðilans um breytingu. Slík breyting á rétt á sér ef ríkisskattstjóri fellst að öllu leyti á ótvíræða beiðni skattaðilans. Víki ríkisskattstjóri að einhverju leyti frá beiðni skattaðila eða ef beiðni hans er efnislega ekki ótvíræð fæli breytingin í sér óásættanlega skerðingu á réttaröryggi skattaðila. Tillagan, eins og hún er sett fram, felur í sér slíka skerðingu réttaröryggis. Kemur það fram í taglhnýtingnum „*enda sé hækkunin ekki umfram það sem beiðni greinir þó að teknu tilliti til leiðréttinga sem rúmast innan reglna 95. gr.*“ Í þessum orðum felst að ríkisskattstjóra verði heimilað að gera breytingu, aðra en þá sem skattaðili beiðist, ef honum hefði verið heimilt fyrir álagningu opinberra gjalda að gera breytinguna án þess að gefa skattaðila kost á að koma að andmælum. Í 2. mgr. 97. gr. er ríkisskattstjóra sett tveggja ára tímamark til þess að gera eftir álagningu breytingu sem rúmast innan 95. gr. Heimild ríkisskattstjóra til breytinga sem falla undir 96. gr. nær hins vegar til sex síðastliðinna tekjuára, skv. 1. mgr. 97. gr. Að auki bendir KPMG á að fjölmargir úrskurðir yfirsattanefndar eru til marks um það að ríkisskattstjóra verður oft hálta á svellinu við greiningu á milli 95. gr. og 96. gr. KPMG leggur til að efnisregla 10 gr. frumvarpsdraganna verði orðuð svo: Fallist ríkisskattstjóri að öllu leyti á ótvíræða beiðni skattaðila um breytingu á skattframtali eða álögðum gjöldum er ríkisskattstjóra þó ekki skylt að tilkynna um fyrirhugaða breytingu áður en henni er hrundið í framkvæmd.

Virðingarfyllt,

KPMG Law ehf.



