



KPMG ehf.  
Borgartúni 27  
105 Reykjavík

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

**Nefndasvið Alþingis  
efnahags- og viðskiptanefnd**  
[nefnasvid@althingi.is](mailto:nefnasvid@althingi.is)

Reykjavík, 8. febrúar 2021.

## **Umsögn KPMG ehf. um „frumvarp til laga um breytingu á lögum um tekjuskatt, nr. 90/2003 (hvatar til fjárfestinga)“ á þingskjali 570 – 399. mál.**

Í tölvuskeyti nefndasviðs Alþingis 22. janúar 2021 er 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.

Í frumvarpinu eru lagt til að við lög nr. 90/2003, um tekjuskatt, verði aukið bráðabirgðaákvæði er heimili tvenns konar frávik frá almennum reglum um fyrningu varanlegra rekstrarfjármuna. Annars vegar er lagt til að heimiluð verði flýtifyrning lausafjármuna sem aflað er á árinu 2021. Hins vegar er lagt til að heimilt verði að reikna sérstakt fyrningarálag af stofnverði lausafjár sem aflað er á árunum 2021 og 2022.

### **Flýtifyrning**

Í greinargerð frumvarpsins segir að lagt sé til að heimilt verði að fyrna eignir hraðar en almennar reglur segja til um. Heimild til hraðari fyrninga kemur þó ekki glögg fram í frumvarpsákvæðinu sjálfu, sem hljóðar svo: „*Þrátt fyrir hámark fyrningar skv. 1.–4. tölul. 37. gr. er heimilt á árunum 2021–2025 að fyrna eignir skv. 1. tölul. 33. gr., sem aflað er á árinu 2021, um allt að 50% af fyrningargrunni, allt að niðurlagsverði eignar, sbr. 42. gr.*“ Óljóst er af orðalaginu hvort lögð er til allt að 50% fyrning af fyrningargrunni á hverju árunum 2021 til 2025 eða samtals 50% fyrning af upphaflegum fyrningargrunni (stofnverði) á þeim fimm árum.

Heimildinni er aðeins ætlað að ná til lausafjár, þ.e. eigna sem tiltekna eru í 1.–4. tölul. 37. gr. tekjuskattslaga, en hvorki til mannvirkja né óefnislegra eigna. Lausafé skal fyrnt stig lækkandi fyrningu. Fyrningargrunnur, þ.e. sú fjárhæð sem fyrning er reiknuð af, lækkar frá ári til árs um fyrningu hvers árs. Árleg fyrning eigna sem falla undir 1. og 2. tölul. 37. gr. getur að hámarki verið 20%, eigna sem falla undir 3. tölul. 37. gr. að hámarki 30%, en eigna sem falla undir 4. tölul. 37. gr. að hámarki 35%. Með árlegri hámarksfyrningu á árunum 2021–2025 samkvæmt gildandi ákvæðum væri bókfært verð eigna fyrndra um 20% komið niður fyrir 33% stofnverðs í lok árs 2025, eigna fyrndra um 30% komið niður fyrir 17% stofnverðs og eigna fyrndra um 35% komið niður fyrir 12% stofnverðs. Ef tillaga frumvarpsins er um samtals 50% fyrningu af stofnverði er því ljóst að í henni felst ekki heimild til hraðari fyrninga. Ef tillagan hins vegar er um allt að 50% árlegri fyrningu verður unnt að fyrna eign niður í 10% niðurlagsverð á fjórum árum. Jafnvel þótt eign keypt á árinu 2021 væri ekki tekin í notkun fyrr en á árinu 2022 yrði unnt að fyrna hana niður í niðurlagsverð á árunum 2022–2025. Ætla verður því að í tillögunni sé átt við árlega fyrningu allt að 50% af fyrningargrunni. Miðað við það væri glegggra að að auka orðinu „árlega“ við 1. mgr. 1. gr. frumvarpsins, sem þá hljóðaði: „*Þrátt fyrir hámark fyrningar skv. 1.–4. tölul. 37. gr. er heimilt á árunum 2021–2025 að fyrna eignir skv. 1. tölul. 33. gr., sem aflað er á árinu 2021, árlega um allt að 50% af fyrningargrunni, allt að niðurlagsverði eignar, sbr. 42. gr.*“

Í greinargerð frumvarpsins kemur fram að flýtifyrning geti almennt leitt til lægri skattgreiðslna fyrstu árin eftir kaup eigna, en á móti komi hærrí skattgreiðslur á síðari árum eftir að eignirnar hafa verið fyrndar niður í niðurlagsverð. Þetta er vissulega rétt, en á þó aðeins við um fyrirtæki sem rekin eru með skattskyldum hagnaði. Flýtifyrning gagnast ekki fyrirtækjum sem átt hafa í rekstrarvanda og hafa því safnað upp tapi. Óskynsamlegt væri af slíkum fyrirtækjum að nýta heimild til flýtifyrninga og mynda með þeim skattalegt tap, sem er aðeins yfirfæranlegt milli ára í tíu ár. Fyrirtækjum sem glímt hafa við rekstrarvanda kæmi betur ef afnumin væri tíu ára tímatakörkun yfirfærslu taps. Kveðið er á um frádráttarbærni skattalegs taps í 8. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003. Samkvæmt því ákvæði má draga frá atvinnurekstrartekjum „Eftirstöðvar rekstrartapa frá síðustu tíu árum á undan tekjuári“ að tilteknum skilyrðum uppfylltum. Standi vilji til að afnema tímatakörkunina gæti í stað þessara tilvitnuðu orða í upphafi 8. tölul. 31. gr. komið: Eftirstöðvar rekstrartapa frá fyrri rekstrarárum. Geta má þess að yfirfærsla rekstrartapa milli ára er ekki háð tímatakörkunum í Danmörku, Noregi eða Svíþjóð.

### **Fyrningarálag**

Fyrningarálag sem lagt er til er nýmæli og felur í sér skattvildun. Lagt er til að við öflun tiltekinna fyrmanlegra eigna á árunum 2021 og 2022 verði heimilt að mynda sérstakan fyrningarstofn, fyrningarálag, til viðbótar þeim fyrningarstofni sem í stofnverði (kaupverði) eignar felst. Fyrningarálagið skuli nema 15% stofnverðs eignar og vera fyrnanlegt að fullu með jöfnum fjárhæðum á 3 árum, frá og með rekstrarárinu 2023. Heildarfyrning stofnverðs eignar og fyrningarálags næmi því í skattskilum hærrí fjárhæð en kaupverði eignar. Skattvildunin næmi 3% kaupverðs eigna hjá félögum sem sæta 20% tekjuskatti, 5,64% kaupverðs hjá félögum sem sæta 37,6% tekjuskatti, en gæti numið fast að 7% kaupverðs hjá sjálfstætt starfandi fólki.

### **Afmörkun eigna**

Athygli vekur að frumvarpstíllögurnar, bæði um flýtifyrningu og fyrningarálag, afmarkast við eignir sem falla undir 1.-4. tölulíð 37. gr. laga nr. 90/2003. Tillögurnar ná þannig ekki til sérhæfðs búnaðar orkufyrirtækja, en um fyrningarhlutföll slíks búnaðar gilda ekki ákvæði 37. gr. laga nr. 90/2003 heldur sérákvæði í 5. gr. laga nr. 50/2005, um skattskyldu orkufyrirtækja. Orkufyrirtæki eru í 2. gr. laganna nr. 50/2005 skilgreind: „Í lögum þessum merkir orkufyrirtæki fyrirtæki sem stundar vinnslu, dreifingu, flutning, sölu og afhendingu á raforku og heitu vatni.“ Sérstaklega er þessi afmörkun eigna athyglisverð í ljósi þess að fyrningarálagi er ætlað að ná til eigna sem teljast umhverfissvænar, stuðla að sjálfbærri þróun og falla undir einn fjögurra tilgreindra flokka, þ.m.t. „Endurnýjanleg orka“. Ætla verður að með endurnýjanlegri orku sé átt við orku sem kemur frá endurnýjanlegum orkugjöfum, þ.m.t. jarðhita, vatnsorku og vindi. Ákvæði þessi um afmörkun virðast stangast á. Afmörkun við eignir, sem falla undir 1.-4. tölulíð 37. gr. laga nr. 90/2003, girðir fyrir fyrningarálag vegna eigna til vinnslu og dreifingar endurnýjanlegrar orku.

Eignir til vinnslu og dreifingar endurnýjanlegrar orku væri unnt að fella undir fyrningarálag með því að auka við 1. málsl. 2. mgr. 1. gr. frumvarpsins orðunum „eða 5. gr. laga nr. 50/2005“. Málsliðurinn hljóðaði þá: „Að auki er heimilt að reikna sérstakt 15% fyrningarálag á stofnverð eigna skv. 1. mgr. eða skv. 5. gr. laga nr. 50/2005, sem aflað er á árunum 2021–2022, og sem teljast umhverfissvænar, stuðla að sjálfbærri þróun, uppfylla áskilin skilyrði og falla undir einn af eftirfarandi flokkum:“ Þrátt fyrir þá breytingu yrði orkufyrirtækjum ekki heimil umrædd flýtifyrning eigna til vinnslu og dreifingar endurnýjanlegrar orku. Í því sambandi er vert að hafa í huga að fyrningarhlutföll skv. 5. gr. laga nr. 50/2005 eru miklu lægri en skv. 1.-4. tölulíð 37. gr. laga nr. 90/2003.

Í frumvarpinu er gert ráð fyrir að fyrningarauki myndist við öflun eigna sem teljast umhverfissvænar, stuðla að sjálfbærri þróun og falla undir einn fjögurra flokka: 1. Vistvænar samgöngur. 2. Endurnýjanlega orku. 3. Hreinsun fráveituvatns og endurnýtingu úrgangs. 4. Sjálfbæra og umhverfissvæna stýringu á náttúruauðlindum og landnotkun. Myndun fyrningarauka er þó ekki ætlað að vera bundin við eignir sem

falla innan þessara fjögurra flokka heldur er fyrningarauka einnig ætlað að ná til umhverfsvottaðra eigna sem að auki uppfylla a.m.k. tvö af fimm tilgreindum skilyrðum sem lúta að orkunotkun, loftmengun, umhverfsvottun kerfa og orkuviðmiðum Evrópusambandsins. Í flokkun þessari og skilyrðum er vísað til hugtaka sem mörg hver hafa óljósa merkingu. Í frumvarpinu er lagt til að ráðherra verði með reglugerð falið að afmarka nánar, með hliðsjón af alþjóðlegum viðmiðum, hvaða eignir falli undir ákvæði þessi. Tiltekið er að fyrningarálag skuli ekki ná til eigna sem valda umtalsverðu tjóni er gangi gegn umhverfismarkmiðum sem ráðherra er ætlað að skilgreina í reglugerð. Enn fremur er lagt til það skilyrði að fyrirtæki eigi ekki í fjárhagsvanda samkvæmt skilgreiningu ráðherra á fjárhagsvanda. Ærinn vanda er ætlað að leggja á herðar ráðherra og langt er seilst í framsali valds til hans.

Eins og ákvæði um fyrningarálag eru úr garði gjörð í frumvarpinu má ætla að í ríkum mæli geti komið til ágreinings milli ríkisskattstjóra og fyrirtækja um túlkun ákvæðanna. Virðist beinlínis gert ráð fyrir að slíkur ágreiningur komi upp. Kemur það fram í að fyrirtækjum sem færa fyrningarauka í skattskilum sínum er ætlað að standa ríkisskattstjóra skil á rökstuðningi fyrir því að skilyrði séu uppfyllt. Nemi samanlagður fyrningarauki fyrirtækis hærrí fjárhæð en 75 milljónum króna er ríkisskattstjóra ætlað að geta krafist þess að fyrirtækið leggi fyrir hann rökstutt álit óháðra sérfræðinga (í fleirtölu) um hvort skilyrði eru uppfyllt. Ekki er ríkisskattstjóra þó ætlað að vera bundinn af slíku áliti því lagt er til að hann geti aflað álits annarra óháðra sérfræðinga. Ekki eru tilteknar kröfur sem gera skal til manna svo þeir geti talist sérfræðingar í þessu sambandi. Gæti það orðið enn einn ásteytingarsteininn.

Fjárhagsleg áhætta fyrirtækja af færslu fyrningarauka er umtalsverð. Lækki fyrirtæki tekjuskattsstofn með fyrningu fyrningarauka getur ríkisskattstjóra síðar hafnar því að skilyrði hafi verið uppfyllt. Má þá fastlega gera ráð fyrir að hann auki 25% álagi við skattstofn sem þannig hefur verið vantalinn að hans mati.

Í ljósi þess hve þröng og óljós skilyrði fyrningarauka eru í frumvarpinu má efast um að umrædd ákvæði verði sá hvati til fjárfestinga í umhverfissvænum eignum sem að er stefnt.

Virðingarfyllt,

**KPMG ehf.**

