



KPMG ehf.  
Borgartúni 27  
105 Reykjavík

Sími 545 6000  
Fax 545 6001  
Veffang [www.kpmg.is](http://www.kpmg.is)

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

Hafnarfirði, 15. júní 2022.

**Umsögn KPMG um „frumvarp til laga um breytingu á lögum um tekjuskatt, nr. 90/2003 (fyrningarálag á grænar eignir o.fl.), á þingskjali 23 – 23 mál.**

Framangreint lagafrumvarp lagði efnahags- og viðskiptanefnd fram á Alþingi 13. júní sl. KPMG hefur kynnt sér frumvarpið og sér ástæðu til að koma á framfæri eftirfarandi ábendingum og tillögum.

Í 1. gr. frumvarpsins leggur efnahags- og viðskiptanefnd til að við 21. gr. laga nr. 90/2003 verði aukið nýrri málsgrein er hljóði svo: „*Fari greiðsla fram með eign atvinnurekstrar skal ákvarða hagnað eða tap með sama hætti og hefði eignin verið seld ótengdum aðila, þ.m.t. við úttekt eigenda.*“

Í greinargerð með frumvarpinu kemur fram að breytingunni sem lögð er til sé ætlað að árétta þá meginreglu sem gilt hefur „*að allar eignfærslur úr atvinnurekstri skuli gera upp til skatts á verði sem ótengdir aðilar hefðu samið um.*“ Lög nr. 90/2003 hafa ekki að geyma beina reglu þessa efnis. KPMG mælir því ekki í mót að reglu í þessa veru hefur í skattframtækni verið beitt um langan aldur. Reglan á ekki þó ekki við um afhendingu eigna úr öllum formum atvinnurekstrar. Reglan á ekki við um afhendingu hlutafélaga, þ.m.t. einkahlutafélaga, á rekstrareignum til hluthafa sinna við arðgreiðslu, lækun hlutafjár eða slit viðkomandi félags. Að þeirri niðurstöðu komst yfirskattanefnd í úrskurðum sínum nr. 69/2019 og 42/2022 með vísan til þess að lög nr. 90/2003 hafa að geyma sérgreind ákvæði um skattlagningu slíkra ráðstafanna. Skattleggja skal hlutahafana. Í síðar nefnda úrskurðinum tiltók yfirskattanefnd að með lögum nr. 154/1998, um breytingu á þágildandi tekjuskattslögum, hefði beinlínis verið horfið frá því að skattleggja hlutafélög vegna afhendingar eigna til hluthafa við félagsslit. KPMG dregur ekki í efa að niðurstaða yfirskattanefndar í þessum málum er í fullu samræmi við gildandi réttarreglur.

Af niðurstöðu yfirskattanefndar í þessum málum verður ekki dregin sú ályktun að ekki skuli skattleggja atvinnurekstrarfyrirtæki, sem eru í öðrum formi en hlutafélagsformi, vegna afhendingar eigna sinna til eignenda. Úttektir eigenda úr slíkum fyrirtækjum sæta ekki skattlagningu og því eiga ekki við um afhendingu eigna úr þeim þau rök sem yfirskattanefnd færði fram í úrskurðum sínum.

Gildandi réttarreglur hér um kunna að vera órókréttar að einhverju leyti og geta leitt til óeðlilega lágrar skattlagningar við vissar aðstæður eins og fjármála- og efnahagsráðuneytið bendir á í umsögn sinni um frumvarpið.

KPMG þykir ástæða vera til að lögfesta nefnda meginreglu og marka henni gildissvið, en telur þá tillögu sem færð er fram í 1. gr. frumvarpsins ekki vera svo skýra sem æskilegt væri. KPMG leggur til að að 1. gr. frumvarpsins verði orðuð með eftirgreindum hætti:

**Við 21. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, verði aukið nýrri málsgrein er hljóði svo:**  
**Við eignayfirfærslu rekstrareignar með afhendingu án endurgjalds, hvort heldur er til eiganda rekstrar eða annars, telst til skattskylds söluhagnaðar, eða eftir atvikum frádráttarbærs sölutaps, í rekstri þess er afhendir mismunur gangverðs og stofnverðs eignarinnar sem látin er af hendi. Þó er ekki heimilt að færa til frádráttar þannig reiknað tap af sölu eigna sem um ræðir í 18. og 19. gr. Gangverð eignarinnar telst vera stofnverð hennar í hendi þess sem við henni tekur.**

Fyrir þessari tillögu sinni færir KPMG fram eftirfarandi skýringar:

Verðbreyting rekstrareignar frá stofnverði hennar telst ekki til tekna eða gjalda í skattskilum fyrr en breytingin raungerist við sölu eignarinnar, eftir atvikum sem söluhagnaður eða sölutap. KPMG leggur til að við afhendingu rekstrareignar án þess endurgjald komi fyrir skuli reikna verðbreytingu með sama hætti og ef um sölu væri að ræða og færa verðbreytinguna sem söluhagnað eða sölutap eftir því hvort um verðhækkun eða verðlækkun eignar er að ræða á eignarhaldstímanum. Með afhendingu er hér átt við afhendingu til eignar viðtakanda. Í samræmi við ákvæði 2. mgr. 24. gr. laga nr. 90/2003 er þó lagt til að ekki verði heimilt að færa til frádráttar þannig reiknað sölutap af eignarhlutum í hlutafélögum, samlagshlutafélögum, einkahlutafélögum, sameignarfélögum eða samlagsfélögum. Slíku reiknuðu tapi verður þó jafnað á móti hagnaði af sölu eða afhendingu sams konar eignar á sama ári samanber ákvæði 1. mgr. 24. gr. laga nr. 90/2003.

Í tillögunni felst að verðbreytingu til tekju- eða gjaldfærslu skuli reikna sem mismun gangverðs eignarinnar á afhendingardegi og stofnverði hennar í hendi þess er lætur hana af hendi. Gangverð telst vera það verð sem ætla má fengist hefði fyrir eignina við óþvingaða sölu til ótengds kaupanda gegn staðgreiðslu söluverðs. Stofnverð ákvarðast í samræmi við ákvæði 2. mgr. 12. gr. laga nr. 90/2003.

Það gangverð sem lagt er til grundvallar útreiknings söluhagnaðar eða sölutaps telst jafnframt vera stofnverð eignarinnar í hendi þess er eignina fær afhenta.

Ákvæði því sem KPMG leggur hér til er ætlað að taka til afhendingar rekstrareignar án endurgjalds óháð tilefni afhendingarinnar eða hverjum er afhent. Ákvæðinu er þannig m.a. ætlað að taka til þess ef eign er úthlutað til hluthafa í hlutafélagi (hf., ehf., slhf.) í formi arðs, við lækkun hlutafjár eða við slit félags. Ákvæðinu er einnig ætlað að taka til úttektar sameiganda úr sameignarfélagi, samlagsmanns úr samlagsfélagi og manns úr einkarekstri sínum. Ennfremur er ákvæðinu ætlað að taka til gjafar óháð því hver gjöfina fær eða hver tengsl hans eru við gefanda.

Í 3. gr. frumvarpsins er lagt til að breytingar samkvæmt því taki þegar gildi. KPMG telur að um efnislegar breytingar sé að ræða bæði í 1. og 2. gr. frumvarpsins. Samkvæmt 1. gr. að því er varðar úthlutanir eigna úr hlutafélögum, þ.m.t. einkahlutafélögum, við hlutafjárlækkunar og slit. Ferill hlutafjárlækkunar og félagsslita tekur talsverðan tíma. Ákvörðun um að hefja slíkan feril miðast að sjálfsögðu við gildandi rétt þegar ákvörðun er tekin. Lagabreyting, sem ber svo brátt að sem lögð er til í frumvarpinu, skapar því ójafnræði milli félaga sem þegar hafa lokið ferlinum og þeirra sem hafið hafa ferilinn en ekki lokið honum. Taki þegar gildi breyting sú sem lögð er til í 2. gr. skapast ójafnræði milli þeirra sem þegar hafa fjárfest í grænum eignum öðrum en lausafé og þeirra sem lagt hafa í kostnað við undirbúning slíkra fjárfestinga en ekki lokið þeim. Að því virtu leggur KPMG til að að 3. gr. frumvarpsins verði orðuð svo:

**Lög þessi öðlast gildi 1. janúar 2023.**

Virðingarfyllst,

**KPMG ehf.**

