



ÁLITSGERÐ

Til: Alþingis, nefndasvið // Hildar Evu Sigurðardóttur, forstöðukonu nefndasviðs

Frá: LEX lögmannsstofu // Garðari Víði Gunnarssyni, lögmanni

Dags: 28. nóvember 2022

Efni: Áhrif bráðabrigðaákvæðis LXX í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt á ákvörðun reiknistofn veiðigjalds, sbr. 5. gr. laga nr. 145/2018, um veiðigjald

I.

1. Þann 25. nóvember 2022 óskaði nefndasvið Alþingis eftir því að LEX tæki saman álitserð í tengslum við þingmál sem lagt hefur verið fram á Alþingi. Álitserðin og afmörkun þess álitaefnis sem álitser var óskað á var eftirfarandi:

„Óskað er eftir lögfræðialiti um hvort líta megi svo á að bráðabrigðaákvæði LXX í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, hafi eða hafi ekki áhrif á ákvörðun um reiknistofn veiðigjalds, sbr. 5. gr. laga nr. 145/2018, um veiðigjald. Hafi það áhrif á reiknistofn veiðigjalda, hver þau áhrif þá séu.“

II.

2. Fjallað er um reiknistofn veiðigjalds, þ.e. stofn til ákvörðunar veiðigjalds, og ákvörðun hans í 5. gr. laga nr. 145/2018, um veiðigjald, en með gildistöku þeirra laga var settur nýr reiknistofn „byggður á afkomu við veiðar hvers nytjastofns“ eins og segir í frumvarpi með lögnum. Þá er aðferð við ákvörðun reiknistofns veiðigjalds útskýrð með eftirfarandi hætti í frumvarpi því sem varð að lögum nr. 145/2018, um veiðigjald:

„Reiknistofn = (Aflaverðmæti – breytilegur úthaldskostnaður – fastur kostnaður)“

3. Fram kemur í 1. mgr. 5. gr. laga nr. 145/2018, um veiðigjald, að frá aflaverðmæti hvers nytjastofns sem skip veiðir skuli draga hlutdeild stofnsins í breytilegum og föstum kostnaði skipsins við veiðiuðhald og að hlutdeild í breytilegum og föstum kostnaði við veiðiuðhald skuli vera jöfn hlutdeild aflaverðmætis stofnsins af heildaraflaverðmætis skips á almanaksári.
4. Til að um gilda skattlagningarheimild sé að ræða þarf þarf lagaheimild sem heimilar skattlagningu að vera bæði skýr og ótvíræð, sbr. m.a. dóm *Hæstaréttar frá 3. nóvember 2011 í máli nr. 705/2010*. Því var ljóst að jafnframt þurfti að skilgreina með nægjanlega skýrum hætti hvað fælist í hugtökunum „breytilegur kostnaður“ annars vegar og „fastur kostnaður“

hins vegar svo hægt væri að ákvarða reiknistofninn samkvæmt þeirri aðferð sem lagt var upp með í 1. mgr. 5. gr. laga nr. 145/2018, um veiðigjald. Það er og gert í 2. mgr. 5. gr. sömu laga. Þar segir um skilgreiningu á föstum kostnaði: „Til fasts kostnaðar við fiskveiðar te.jast skattalegar fyrningar skipa og skipsbúnaðar og áætluð vaxtagjöld sem nema skulu sömu íjánhæð og fyrningarnar.“ Af framangreindu má ráða að frá aflaverðmæti hvers nytjastofns sem skip veiðir dregst tvöföld skattaleg fyrning skipsins og skipsbúnaðar. Um þetta segir í kafla 3.1. í almennum athugasemdum með frumvarpi því sem varð að lögum nr. 145/2018, um veiðigjald:

„Árleg fyrning skipa og skipsbúnaðar skv. 1. tölul. 1. mgr. 31. gr. tekjuskattslaga er verulega rúm eða milli 10 og 20% af fyrningargrunni. Hafa verður í huga í þessu sambandi að íjáfesting í fiskiskipum og búnaði hefur aukist umtalsvert á síðustu árum og verið langt umfram það sem verið hafði um árabíl. Til skemmri tíma kann reiknistofn veiðigjaldsins að dragast saman vegna aukinnar fyrningar, og með því fastur kostnaður í heild, þar sem lagt er til með frumvarpinu að vaxtagjöld jafngildi fyrningunni hveiju sinni. Á móti vegur að með endurnýjun fiskiskipastólsins dragast sumir kostnaðarliðir við veiðiúthald nokkuð saman, einkum olíukostnaður og hugsanlega launakostnaður. Það mun til lengri tíma geta styrkt reiknistofn veiðigjaldsins og aukið með því tekjur ríkissjóðs af veiðigjaldi.“

5. Ljóst má því vera að sú aðferð sem mælt er fyrir um í lögum nr. 145/2018, um veiðigjöld, í tengslum við ákvörðun reiknistofns veiðigjalds, er tengd lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, órofa böndum, þar sem mælt er fyrir um skattalegar fyrningar og hvernig slíkar fyrningar skuli framkvæmdar.

III.

6. Skal þá vikið að umfjöllun um skattalegar fyrningar í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt. Fyrning er reiknuð hverju sinni út frá fyrningargrunni sem skilgreindur er í 36. gr. laganna og eru einstökum eignum eða eignarflokkum ákveðin tiltekin fyrningarhlutföll, bæði að lágmarki og hámarki, líkt og fram kemur í 37. gr. laganna. Segir í 1. tölul. 1. mgr. 37. gr. að skip og skipsbúnaður skuli fyrnd að lágmarki um 10% af fyrningargrunni en að hámarki um 20%. Skulu þær eignir sem fyrnanlegar eru samkvæmt ákvæðum laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, fyrndar með framangreindum hætti árlega allt að svokölluðu niðurlagsverði, sem er 10% af stofnverði viðkomandi eignar, sbr. 42. gr. laga nr. 90/2003, og eru þá frekari fyrningar óheimilar.
7. Þá er mælt fyrir um flýtfyrningu söluhagnaðar fyrnanlegra eigna í 14. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt þar sem skattaðilum er heimlit að fyrna aðrar eignir sem fyrnanlegar eru um fjárhæð sem nemur hinum skattskylda söluhagnaði. Ákvæði þetta hefur þó takmarkaða þýðingu í tengslum við umfjöllunarefni þessarar álitsgerðar nema að því leyti að benda á dæmi um flýtfyrningu í lögnum.
8. Þann 20. apríl 2021 voru samþykkt lög nr. 33/2021, um breytingu á lögum um tekjuskatt (hvatar til fjárfestinga) sem bættu nýju ákvæði til bráðabirgða við lög nr. 90/2003, um tekjuskatt. Ákvæðið sem um ræðir er umrætt bráðabirgðaákvæði LXX og lítur því að umfjöllunarefni álitsgerðar þessara. Framangreind lagabreyting var hluti aðgerða ríkisstjórnarinnar til þess að mæta efnahagslegum áhrifum af heimsfaraldri kórónuveirunnar og var ætlað að hvetja til fjárfestinga einkaaðila í atvinnurekstrareignum með sérstaka áherslu á eignir sem teldust umhverfisvænar og stuðla að sjálfbærni í umhverfismálum.

Aðalmarkmiðið var því að skapa hvata til fjárfestinga í tilteknum tegundum eigna með því að veita sérstakar og auknar heimildir til fyrninga þessara sömu eigna. Hins vegar beindi löggjafinn sérstökum sjónum að þeim tegundum eigna sem undir ákvæðið féllu og voru umhverfisvænar eða taldar stuðla að sjálfbærri þróun og var veitt heimild til þess að reikna sérstakt fyrningarálag á slíkar eignir og hækka þannig fyrningargrunn þeirra. Til þess að teljast umhverfisvænar og/eða stuðla að sjálfbærri þróun í skilningi ákvæðisins þurfa þær eignir sem um ræðir að uppfylla ákveðin skilyrði sem nánar eru tíunduð í bráðabirgðaákvæði LXX í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, auk þess sem sett hefur verið reglugerð nr. 565/2022, um skattalegt fyrningarálag á grænar eignir og aðrar eignir sem sambærilegar geta talist. Þau skilyrði eiga aðeins við eigi að reikna fyrningarálag á viðkomandi eign. Engin skilyrði eru fyrir beitingu hinnar almennu flýtifyrningar sem bráðabirgðaákvæði LXX í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, mælir fyrir um önnur en þau að um sé að ræða eign eða eignarflokk sem talinn er upp í 1.-4. tölul. 1. mgr. 37. gr. sömu laga og að eignarinnar hafi verið aflað á árunum 2021 eða 2022. Að framangreindum skilyrðum uppfylltum er því heimilt að beita bráðabirgðaákvæði LXX og (flýti)fyrna viðkomandi eignir um allt að 50% af fyrningargrunni, allt að niðurlagsverði eignar. Sem fyrr segir eru skip og skipsbúnaður talin upp í 1. tölul. 1. mgr. 37. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, og eru því meðal þeirra eigna sem falla undir bráðabirgðaákvæðið og heimilt er að flýtifyrna.

9. Verður þá ennfremur að líta til þess að eðli flýtifyrningar líkt og þeirrar sem mælt er fyrir um í bráðabirgðaákvæði LXX í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, er fyrst og fremst frestun skattlagningar. Flýtifyrning þýðir hvorki að skattlagning sé aflögð eða gefin eftir. Þessu til stuðnings er vísað til eftirfarandi umfjöllunar sem fram kemur í almennum athugasemdum (6. kafli Mat á áhrifum) í frumvarpi því sem varð að lögum nr. 33/2021, um breytingu á lögum um tekjuskatt (hvatar til fjárfestinga):

„Varðandi áhrif breytinganna á tekjur ríkissjóðs er áætlað að ríkissjóður muni verða af samtals 4 milljarða kr. tekjum árin 2022 og 2023 vegna flýtifyrninga en endurheimta þær tekjur árin 2024-2027.“

IV.

10. Óskað hefur verið álits á því hvort líta megi svo á að bráðabirgðaákvæði LXX í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, hafi eða hafi ekki áhrif á ákvörðun um reiknistofn veiðigjalds. Það er álit undirritaðs að líta megi svo á að bráðabirgðaákvæði LXX í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, hafi áhrif á ákvörðun um reiknistofn veiðigjalds.
11. Í ljósi þess að engar takmarkanir koma fram í bráðabirgðaákvæði LXX í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, um gildissvið ákvæðisins, aðrar en að um sé að ræða eign eða eignarflokk sem talinn er upp í 1.-4. tölul. 1. mgr. 37. gr. laga nr. 90/2003 og að eignarinnar hafi verið aflað á árunum 2021 eða 2022 er einsýnt að ákvæðið tekur til skipa og skipsbúnaðar sem aflað var á framgreindu tímabili enda skip og skipsbúnaður meðal þeirra eigna og eignarflokka sem sérstaklega eru tilgreindir í ákvæðinu. Hefði átt að undanskilja skip og skipsbúnað hefði þurft að gera slíkt sérstaklega og með skýrum og ótvíráðum hætti. Það var ekki gert.
12. Þá skal jafnframt á það bent að bráðabirgðaákvæði LXX í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, hefst á orðunum „*[þ]rátt fyrir hámark fyrningar skv. 1.-4. tölul. 37 gr.*“ sem gefur til kynna að fyrning þeirra eigna sem þar er vísað til skuli gerð með sama hætti og hefðbundið er en að hámark fyrningar á eignum sem aflað er á árunum 2021 og 2022 skuli vera hærri,

eða allt að 50% af fyrningargrunni, á árunum 2021-2025. Ekki er því verið að skapa sérstakt regluverk vegna þeirrar flýtifyrningar sem mælt er fyrir um í lögum nr. 33/2021, sem ótengt er því regluverki sem fyrir var, heldur er aðeins verið að hækka hámark fyrningar á tilteknu tímabili. Ákvæði laganna um hvaða eignir teljast fyrnanlegar, fyrningartíma, fyrningargrunn og niðurlagsverð gilda enn fullum fetum þrátt fyrir bráðabirgðaákvæði LXX og byggir bráðabirgðaákvæðið raunar á því regluverki. Er því um að ræða auknar og tímabundnar heimildir til aukinna skattalegra fyrninga sem almennt gilda um þær eignir og eignarflokka sem falla undir og uppfylla skilyrði bráðabirgðaákvæðisins.

13. Sem fyrr segir fer um skattalegar fyrningar og framkvæmd þeirra samkvæmt lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt. Það getur því ekki talist neinum vafa undirorpið að fyrningar fyrnanlegra eigna sem gerðar eru á grundvelli og í samræmi við ákvæði laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, teljast vera skattaleg fyrning viðkomandi eignar. Það blasir því við að tilvísun 2. mgr. 5. gr. laga nr. 145/2018, um veiðigjald, til skattalegra fyrninga í tengslum við ákvörðun fasts kostnaðar við fiskveiðar, á við um fyrningar sem gerðar eru á grundvelli og í samræmi við lög nr. 90/2003, um tekjuskatt, þ.m.t. á grundvelli og í samræmi við bráðabirgðaákvæði LXX.

V.

14. Í ljósi framangreindrar niðurstöðu undirritaðs um að bráðabirgðaákvæði LXX í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, hafi áhrif á ákvörðun um reiknistofn veiðigjalds þá kemur til skoðunar „*hver þau áhrif þá séu*“ líkt og segir í álitsbeiðninni.
15. Áhrif bráðabirgðaákvæðis LXX í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, eru að skattalegar fyrningar skipa og skipsbúnaðar teljast hluti fasts kostnaðar við fiskveiðar, sbr. 2. mgr. 5. gr. laga nr. 145/2018, um veiðigjald. Því ber að draga frá aflaverðmæti hvers nytjastofns sem skip veiðir hlutdeild stofnsins í breytilegum og föstum kostnaði skipsins við veiðiúthald, sbr. 1. mgr. laga nr. 145/2018, um veiðigjald. Auknar fyrningar sem leiða af flýtifyrningu þeirri sem mælt er fyrir um í bráðabirgðaákvæði LXX í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, og tekur til skipa og skipsbúnaðar, eru án efa skattalegar fyrningar í skilningi 2. mgr. 5. gr. laga nr. 145/2018, um veiðigjald, og verða sem slíkar hluti þeirra forsendna sem liggja til grundvallar ákvörðunar reiknistofns veiðigjalds. Áhrif aukinna fyrninga á reiknistofn veiðigjalds eru þó í reynd tvöföld þar sem áætluð vaxtagjöld skipa og skipsbúnaðar skulu nema sömu fjárhæð og fyrningarnar líkt og segir í lokamálslið 2. mgr. 5. gr. laga nr. 145/2018, um veiðigjald. Áhrifin í skattalegu tilliti eru þau að skattlagningu er í reynd frestað en hún ekki aflögð eða gefin eftir líkt og að framan greinir.
16. Orðalag 2. mgr. 5. gr. laga nr. 145/2018, um veiðigjald, er skýrt varðandi þann hátt sem hafður skal á við ákvörðun fasts kostnaðar við fiskveiðar í skilningi ákvæðisins. Það er álit undirritaðs að engin ástæða sé til annars en að skýra ákvæðið samkvæmt orðanna hljóðan, einkum með vísan til þess að skattalög eru almennt túlkuð með þröngum hætti.
17. Þegar kemur að beitingu skattlagningarvalds og álagningu skatta þá er mikilvægt að hafa í huga þá grundvallarreglu að öll skattlagning verður að eiga sér lagastoð, sbr. ákvæði 40. gr. stjórnarskrárinnar þar sem fram kemur að „*engan skatt má á leggja né breyta né af taka nema með lögum*“ og 77. gr. stjórnarskrárinnar þar sem fram kemur að „*skattamálum skal skipað með lögum*“. Þrátt fyrir þessar stjórnskipulegu takmarkanir hefur Alþingi engu að síður nokkuð rúmar heimildir við beitingu skattlagningarvalds þegar kemur að því að ákveða hvaða atriði skuli ráða skattlagningu líkt og t.a.m. kemur fram í dómi *Hæstaréttar*

frá 6. desember 2012 í máli nr. 153/2012 en þar segir m.a.: „að í dómaframkvæmd hefur löggjafanum verið játað viðtækt vald til að ákveða hvaða atriði skuli ráða skattskyldu“. Í því tilviki sem hér um ræðir hefur Alþingi þegar leitt í lög með hvaða hætti reiknistofn veiðigjalds skuli ákvarðaður og hafði til þess rúmt svigrúm þegar kom að því að ákveða hvaða forsendur skyldu lagðar til grundvallar reiknistofninum.

18. Þá benda lögskýringagögn til þess að löggjafinn hafi verið meðvitaður að tilvísun til fyrninga skipa og skipsbúnaðar kynni að hafa áhrif á reiknistofn veiðigjalds vegna aukinna fyrninga og þar með fjárhæð veiðigjalds á milli ára, sbr. það sem segir í kafla 3.1. í almennum athugasemdum með frumvarpi því sem varð að lögum nr. 145/2018, um veiðigjald, og fjallað var um í 4. tölul. hér að framan. Með tilvísun til laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, var jafnframt ekki loku fyrir það skotið að síðari lagabreytingar kynnu að hafa áhrif á framkvæmd fyrninga skipa og skipsbúnaðar og þar með óbeint á ákvörðun um reiknistofn veiðigjalds. Má í þessu sambandi nefna að lög nr. 90/2003, um tekjuskatt, eru þau lög sem hvað oftast er breytt, slíkt er enda eðli skattalaga.
19. Ósagt skal látið hvort þau áhrif sem bráðabrigðaákvæði LXX í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, hefur á ákvörðun um reiknistofn veiðigjalds samkvæmt lögum nr. 145/2018, um veiðigjald, hafi verið vanmetin eða ekki við setningu laga nr. 33/2021, um breytingu á lögum um tekjuskatt (hvatar til fjárfestinga) eða hvort sú víxlverkun sem til staðar er á milli bráðabrigðaákvæðis LXX í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt og 5. gr. laga nr. 145/2018, um veiðigjald samræmist vilja löggjafans eins og hann var þegar lög nr. 145/2018, um veiðigjald, voru samþykkt. Slíkt hefur enda ekki áhrif á eða breytir mati undirritaðs um að slík áhrif eru til staðar að gildandi rétti og eru áhrifin þau sem fjallað er um í 15. tölul. að framan.

* * *

Reykjavík, 28. nóvember 2022.

Virðingarfyllst,


Garðar Víðir Gunnarsson, lögmaður