

# Minnisblað

Frá Ásmundi G. Vilhjálmssyni lögmanni  
Til Skrifstofu Alþingis, nefndarsvið, atvinnuveganefnd

**Efni.** Beiðni um lögfræðiálit þess efnis hvort líta megi svo á að bráðabirgðaákvæði LXX í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, hafi eða hafi ekki haft áhrif á ákvörðun á **reiknistofni** veiðigjalds, sbr. 5. gr. laga nr. 145/2018, um veiðigjald. (taki eða taki ekk til veiðigjalds). Hafi það haft áhrif á reiknistofn veiðigjalds, er óskað skýringa á því hver þau áhrif séu. (hvort unnt sé að takmarka áhrifin).

**Réttarheimildir.** Við úrlausn þessa verkefnis reynir á 13. gr., sbr. 14. gr., 1. tölul. 33. gr., 1. – 4. tölul. 1. mgr. 37. gr., 42. gr., laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Bráðabirgðaákvæði LXX í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. 1. gr. laga nr. 32/2021, um hröðun á fyrningu lausafjár þar með talið ákvörðun fyrningarálags og endurfjárfestingu í umhverfisvænum verðmætum. Reglugerð nr. 565/2022, um skattalegt fyrningarálag á grænar eignir og aðrar eignir sem sambærilegar geta talist. Lög nr. 145/2018 um veiðigjald einkum samspil flýtifyrninga og reiknistofn veiðigjalds.

**Lög nr. 90/2003 um tekjuskatt.** Bráðabirgðaákvæði LXX í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. 1. gr. laga nr. 32/2021. Með ákvæði þessu er fyrirtækjum gert kleyft að hækka fyrningarfrádrátt sinn annars vegar með því að hraða almennum fyrningum (ekki aukafyrningum) lausafjár sem aflað er á árunum 2021 og 2022 um allt að 50%, allt að niðurlagsverði samkvæmt 42. gr. TSL og hins vegar með því að reikna sérstakt fyrningarálag af stofnverði ákveðinna eigna sem aflað er á árunum 2021 og 2025 enda séu þær umhverfisvænar, stuðla að sjálfbærri þróun o.fl. (grænar eignir). Bæði aukafyrningin og fyrningarálagið eru gjaldaliðir í bókhaldi fyrirtækja. Notkun þeirra rýrir því rekstrarafkomuna eða minnkar hagnaðinn ef svo má segja. Eigi að síður

verður meira fé eftir í fyrirtækinu en ella sem þá er unnt að nota til endurfjárfestinga þar með talið í grænum eignum.

Bráðabirgðaákvæði LXX **takmarkast** við almennar fyrningar skv. skattalögum eins og áður segir. Aukafyrningar eins og söluhagnaðarfyrning fellur því þar fyrir utan. Hins vegar er hún inni í tekjuskattslögunum, sbr. 14. gr. þeirra og getur útgerðarmaður því nýtt sér hana bjóði honum svo við að horfa. Fyrning skipa og skipsbúnaðar er aðallega tvenns konar. Annars vegar almenn, það er 10% til 20% af bókfærðu verði hlutaðeigandi eignar á ári (stiglækkandi fyrning) og hins vegar í formi niðurfærslu (söluhagnaðarfyrning) en þá er bókfært verð einnar eignar fært niður um fjárhæð skattskylds hagnaðar af sölu annarrar fyrnanlegrar eignar. Athugið að varanlegar aflaheimildir teljast ekki til skips- eða skipsbúnaðar í þessu sambandi og er því ekki heimilt að fyrna þær.

**Gildissvið.** Bráðabirgðaákvæði LXX í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. 1. gr. laga nr. 32/2021 tekur til allra þeirra sem stunda atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi. Engu máli skiptir heldur við hvað fyrirtækin fást. Sjávarútvegs fyrirtæki nýtur því sama réttar og iðnaðarfyrirtæki, skrifstofu- og verslunarrekstur þegar kemur til flýtifyrninga. Takmörkunin er meiri eignaöflunar megin. Hinar keyptu eignir verða semsé að vera umhverfisvænar, (grænar) annars er viðbúið að auka fyrningu þeirra verði hafnað. Sjá nánar reglugerð nr. 565/2022 um skattalegt fyrningarálag á grænar eignir og aðrar eignir sem sambærilegar geta talist

**Veiðigjald.** Eigandi íslensks fiskiskips sem heimild hefur til að veiða fisk í íslenskri landhelgi er skyldur að greiða veiðigjald af öllum afla skipsins. Gjaldstofn veiðigjaldsins kallast **reiknistofn** og eru ítarleg ákvæði að finna um hann í 5. gr. laga nr. 145/2018, um veiðigjald. Samkvæmt henni er reiknistofninn samsettur af ýmsum tekju- og kostnaðarliðum (gjaldaliðum) þar með talið **skattalegum fyrningum** (bæði almennar og aukafyrningar) **skipa og skipsbúnaðar**, sbr. 1. tölul. – 4. tölul. 37. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. ... . Fiskistofa leggur á

veiðigjald og fellur það í gjalddaga 1. hvers mánaðar vegna veiða þarsíðasta mánaðar.

**Lagabreyting, fyrirspurnir.** Ákvæði 4. másl. 2. mgr. 5. gr. laga nr. 148/2018, um veiðigjald hljóðar svo:

Til fasts kostnaðar við fiskveiðar teljast skattalegar fyrningar skipa og skipsbúnaðar og áætluð vaxtagjöld sem nema skulu sömu fjárhæð og fyrningarnar = tvöfaldur frádráttur

Með frumvarpi til laga um breytingu á lögum nr. 145/2018 um veiðigjald, sbr. þingskjal nr. 582—410 er lagt til að umræddur málsliður hljóði svona:

Til fasts kostnaðar við fiskveiðar teljast skattalegar fyrningar skipa og skipsbúnaðar. Séu skattalegar fyrningar samtals hærri en 20% af fyrningargrunni að viðbættum 200 millj. kr. skal ríkisskattstjóri dreifa því sem umfram er á næstu fimm ár. Áætluð vaxtagjöld skulu nema sömu fjárhæð og þær fyrningar sem lagðar eru til grundvallar útreikningi á veiðigjaldi á ári hverju.


**Vegna þessa er spurt:** Hefur bráðabirgðaákvæði LXX í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, haft eða ekki haft **áhrif** á ákvörðun á reiknistofni veiðigjalds, sbr. 5. gr. laga nr. 145/2018, um veiðigjald og ef svo er hver þau áhrif hafa þá verið. Við ákvörðun veiðigjalda ber að ákveða reiknistofn en það er sá gjaldstofn sem veiðigjald er reiknað af.

Reiknistofninn er samsettur af ýmsum tekjum og gjöldum þar með talið skattalegum fyrningum skipa og skipsbúnaðar eins og þær eru ákveðnar í lögum um tekjuskatt og eða bráðabirgðaákvæði LXX í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt. Þar sem öll fyrirtæki eiga rétt á að nýta sér þetta fyrirkomulag gagnast það jafnt sjávarútvegsfyrirtækjum sem öðrum og verður ekki gerð breyting á því nema með lögum.

**Niðurstaða.** Öll fyrirtæk geta nýtt sér bráðabirgðaákvæði LXX í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt til aukafyrninga og eða útreikning á fyrningarálagi vegna kaupa á grænum eignum. Ákveði fyrirtæki að nýta sér lögin hækkar það fyrningarfrádrátt sinn. Við það minnkar hagnaðurinn og eða tap af rekstri eykst. Þess áhrif takmarkast ekki aðeins við tekjuskattslögin. Önnur lög geta líka verið undirseld, einkum

og sér í lagi ef þau byggja á tekjuskattslögunum með einhverjum hætti. Svo er t.d. um lög um veiðigjald. Standi vilji til að breyta því verður að breyta lögum þeim sem um þetta gilda.

Reykjavík, 28. nóv. 2022

  
Ásmundur G. Vilhjálmsson  
lögmaður



## 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 veiðiúthald og að hlutdeild í breytilegum og föstum kostnaði við veiðiúthald 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 áætlun vaxtagjöld sem nema skulu sömu i.járhæð 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 i.járfesting 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



Reykjavík, 25. nóvember 2022

**Efni: Frumvarp að breytingu á lögum nr. 145/2018 um veiðigjald (framkvæmd fyrninga)**

Samtök fyrirtækja í sjávarútvegi (SFS eða samtökin) hafa tekið til umsagnar frumvarp til breytinga á lögum nr. 145/2018 um veiðigjald (framkvæmd fyrninga). Með frumvarpinu er sett þak á fyrningar skipa og skipsbúnaðar sem geta komið til frádráttar við útreikning á reiknistofni veiðigjalds skv. 5. gr. laga nr. [145/2018](#) um veiðigjald. Lagt er til að séu skattalegar fyrningar samtals hærrí en 20% af fyrningargrunni að viðbættum 200 millj. kr. skuli Skatturinn dreifa því sem umfram er á næstu fimm ár.

SFS eru jákvæð gagnvart frumvarpi því sem hér er til umfjöllunar, en vilja að gefnu tilefni koma eftirgreindu á framfæri.

**Gildandi lagaákvæði**

Gildandi löggjöf um útreikning og álagningu veiðigjalds er frá árinu 2018. Í lögnum er kveðið á um að veiðigjald skuli nema þriðjungi af aflaverðmæti að frádrögnum breytilegum og föstum kostnaði skipa við veiðiúthald. Til viðbótar er lagt 10% álag á tekjur uppsjávarveiðiskipa, það er skipa sem veiða makríl, síld, kolmunna og loðnu. Það liggur því í hlutarins eðlis að fjárhæð veiðigjaldsins sveiflast ár frá ári í takti við afkomu fiskveiða. Yfirlýst markmið laganna var enda meðal annars það að veita þjóðinni í heild beina og sýnilega hlutdeild í afkomu fiskveiða.

Með frumvarpsdrögnum er lagt til að gerðar verði breytingar á ákvæði 4. máls. 2. mgr. 5. gr. laga um veiðigjald, sem fjallar um fyrningar. Gildandi ákvæði hljóðar svo:

*„Til fasts kostnaðar við fiskveiðar teijast skattalegar fyrningar skipa og skipsbúnaðar og áætluð vaxtagjöld sem nema skulu sömu fjárhæð og fyrningarnar.“*

Fastur kostnaður er eðli máls samkvæmt snar þáttur í afkomu frá rekstri og var því gengið út frá því að miða skyldi við skattalegar fyrningar skipa og skipsbúnaðar við mat á föstum kostnaði í reiknistofni til veiðigjalds. Líkt og þekkt er, þá eru skattalegar afskriftir meiri í upphafi. Frádráttur í reiknistofni til veiðigjalds getur því orðið töluverður við upphaf fjárfestingar, en honum lýkur þá jafnframt nokkuð fljótt, í stað þess að vera dreift yfir lengra tímabil. Bókhaldslegar afskriftir eru með ólíkum hætti, þar sem afskriftum er þá dreift línulega yfir nýtingartíma fjárfestingar. Löggjafinn taldi hins vegar fyrri kostinn betri, þar sem skattalegar fyrningar lægju til grundvallar í þeim upplýsingum sem skattyfirvöld safna saman og vinna úr.

Í þessu samhengi er ástæða til að rifja upp umfjöllun um afskriftir í athugasemdum með því frumvarpi sem síðar varð að lögum nr. 145/2018 um veiðigjald:

*„Í greininni er mælt fyrir um hvernig skuli sækja þær upplýsingar sem hagnýta þarf við ákvörðun reiknistofnsins. **Þar hefur mesta þýðingu greinargerð sú með skattframtölum sem útgerðaraðilar skila (RSK 4.29). Með þessum reiknistofni er vonast til þess að aukið jafnvægi verði í ákvörðunum um veiðigjald komandi ára. Áhrif gengissveiflna verða með þessu minni heldur en verið hefur og vægi fjárfestinga er dregið fram með því að horfa til fyrninga við afmörkun fasts kostnaðar.***

Við undirbúning frumvarps þessa lá ekki fyrir heildstæð samantekt um skattalegar fyrningar skipa og skipsbúnaðar frá embætti rikisskattstjóra til hagnýtingar við gerð tekjuáætlana eða þeirra áætlana sem standa í kafla 3.2. Í staðinn hefur verið stuðst við upplýsingar frá Hagstofu Íslands um bókhaldslegar fyrningar eða afskriftir fiskveiða. Þær eru birtar í skýrslunni Hagur veiða og vinnslu sem unnin er upp úr ársreikningum fyrirtækja í sjávarútvegi.

**Árleg fyrning skipa og skipsbúnaðar skv. 1. tölul. 1. mgr. 31. gr. tekjuskattslaga er verulega rúm eða milli 10 og 20% af fyrningargrunni. Bókhaldsleg eða reikningshaldsleg fyrning dreifist hins vegar yfir lengra tímabil. Oft er hún línuleg og dreifist jafnt á 20 ára tímabil. Hafa verður í huga í þessu sambandi að fjárfesting í fiskiskipum og búnaði hefur aukist umtalsvert á síðustu árum og verið langt umfram það sem verið hafði um árabil. 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 hveju 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 litið geta styrkt reiknistofn veiðigjaldsins og aukið með því tekjur ríkissjóðs af veiðigjaldi.**

[áherslubreyting SFS]

Af fyrrgreindu má ráða að sveiflur í reiknistofni, sem rekja má til fyrninga, eru ekki óvæntur fylgiskur, sem nú ber að leiðrétta. Það var meðvitað ákvörðun löggjafans, að horfa sérstaklega til skattalegra fyrninga, með tilheyrandi sveiflum frá einu ári til annars.

Í ákvæði til bráðabirgða nr. LXX í lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt (flýtfyrning) er kveðið á um að fjárfestingar sem farið er í á árunum 2021 og 2022 megi fyrna um 50% á ári. Breytingar þessar voru gerðar í kjölfar kórónuveirufaraldursins og þeim var ætlað að hvata fjárfestingar, þannig að skattgreiðslum yrði þá frestað til skamms tíma. Vert er að geta þess að í athugasemdum með greinargerð sem fylgdi bráðabirgðaákvæðinu er bent á að heimilt sé að fyrna slíkar eignir sem aflað er á árinu 2021 hraðar en gildandi lög segja til um (flýtfyrning). Sú aðgerð getur almennt leitt til lægri skattgreiðslna fyrstu árin eftir kaup, en á móti vega síðan hærri skattgreiðslur á síðari árum þegar búið er að fyrna stofnverðið að niðurlagsverði (10%). Áréttu ber enn á ný, að um frestun á skattgreiðslum er að ræða, en ekki lækkun.

Af fyrrgreindu verður ekki á annan veg ályktað en að engin knýjandi þörf kallar á fyrirvaralausar breytingar á lögum, enda beinlínis markmið með áðurgreindum flýtfyrningum að fresta skattgreiðslum, þannig að lögaðilar hefðu aukið svigrúm til fjárfestinga eftir erfitt árferði. Ekki eru fram kominn nokkur rök sem styðja að um veiðigjald, sem sannanlega er skattur, eigi að gilda önnur lögmál.

### ***Fjárfesting er forsenda framfara***

Mikilvægt er að hafa í huga að blómleg fjárfesting í sjávarútvegi á umliðnum árum hefur verið lykilforsenda framfara og samkeppnishæfni á alþjóðlegum markaði. Fjárfesting hefur margfaldað verðmætasköpun í atvinnugreininni, til ábata fyrir samfélagið allt. Verkefnin framundan eru jafnframt ærin. Kröftug

fjárfesting er raunar nauðsynleg svo sjávarútvegur geti haldið áfram jákvæðri vegferð í umhverfis- og loftslagsmálum, þar sem fjárfestingar í grænum lausnum hafa átt – og munu eiga – stóran þátt í að draga verulega úr olíunotkun og kolefnisspori greinarinnar. Tækifæri til að ná markmiðum stjórnvalda í loftslagsmálum snúast að miklu leyti um fjárfestingar í orkusparnaði, orkuskiptum og nýsköpun. Í mörgum tilvikum eru slíkar fjárfestingar áhættusamar og dýrar, án þess að hægt sé að treysta því að þær séu arðbærar. Mikilvægt er því að regluverk styðji við slíka þróun, og umbuni aðilum sem stýra starfsemi sinni í átt að umhverfisvænni ferlum og starfsháttum, frekar en að íþyngja með sköttum og letjandi kerfi.

Þá má einnig hafa í huga að sjávarútvegur hefur ekki getað nýtt sér þær heimildir sem stjórnvöld settu er varðar sérstaka ívilnun til að styðja við umhverfisvænar fjárfestingar og græna umbreytingu hjá fyrirtækjum, þar sem heimilað er að reikna sérstakt fyrningarálag á kaupverð grænna eigna. Þetta hafa SFS gagnrýnt. Sjávarútvegur hefur náð eftirtektarverðum árangri í umhverfis- og loftslagsmálum og mun áfram vinna að loftslagsmarkmiðum af ábyrgð og festu. Hagfelld starfsskilyrði og efnahagslegir hvarar þurfa þó að vera til staðar svo hægt sé að ná metnaðarfullum markmiðum.

### **Að lokum**

Samtökin árétta mikilvægi þess að starfsskilyrði fyrirtækja séu fyrirsjáanleg þannig að þau geti gert áætlanir með viðunandi vissu. Fyrirsjáanlegt og traust lagaumhverfi er enda ein meginforsenda fjárfestinga í sjávarútvegi, sem leiða til aukinnar verðmætasköpunar fyrir þjóðarbúið. Grundvallarreglur stjórnskipunarréttarins kveða jafnframt á um að skatta megi eingöngu leggja á samkvæmt skýru orðalagi laga. Þetta leiðir af bæði lögmætisreglunni og stjórnarskránni. Með þessu er meðal annars tryggt að sköttum sé ekki breytt fyrirvaralaust. Sú breyting sem nú er boðuð er síður í anda þessa.

Hvað sem því líður, telja samtökin mikilvægt að lög nái þeim markmiðum sem að er stefnt og endurspegli sannanlega vilja löggjafans. Samkvæmt frumvarpsdrögum hafa skattalegar flýtifyrningar skapað meiri sveiflur í reiknistofni veiðigjalds á milli ára en ráð var fyrir gert. Unnt er að taka undir það, að miklar sveiflur í veiðigjaldi, sem rekja má til fyrninga fárra skipa, eru síst heppilegar. Mikilvægt er því að finna á þessu farsæla lausn. Af þeim sökum og að öllu fyrrgreindu virtu styðja SFS þær breytingar sem nú eru lagðar til.

SFS áskilja sér rétt til að koma að frekari athugasemdum á síðari stigum, gerist þess þörf.

Virðingarfyllt,

f.h. SFS



Heiðrún Lind Marteinsdóttir, framkvæmdastjóri