Fimmtudaginn 18. nóvember 1993.

Nr. 291/1993. **Hrönn hf.**
(Helgi V. Jónsson hrl.)
gegn
fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs
(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)
og gagnsök.

Skattar. Veiðiheimild. Stjórnarskrá. Sératkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Þór Vilhjálmsson, Garðar Gíslason, Guðrún Erlendsdóttir, Haraldur Henrysson, Hjörtur Torfason, Hrafn Bragason og Pétur Kr. Hafstein.

Máli þessu skaut Hrönn hf., Ísafirði, til Hæstaréttar með stefnu 20. júlí 1993. Krefst félagið þess „aðallega, að öllum kröfum gagnáfrýjanda í máli þessu verði hafnað, til vara, að viðurkennt sé, að aðaláfrýjanda sé heimilt að afskrifa hina umdeildu aflahlutdeild á þremur árum og að lagt verði fyrir ríkisskattstjóra að endurákvarða álögð opinber gjöld gjaldársins 1990 í samræmi við þá afskrift". Þá er krafist málskostnaðar.

Fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs gagnáfrýjaði 26. ágúst sl. og gerir þessar kröfur:

„Aðallega, að úrskurður ríkisskattanefndar nr. 545 frá 20. maí 1992 verði felldur úr gildi, að því er tekur til niðurfellingar á tekjuskatti, 15.049.147 kr., og lækkunar á eignarskatti um 654.164 kr. og lækkunar á sérstökum eignarskatti um 136.284 kr. og aðaláfrýjanda verði gert að greiða þessar fjárhæðir í samræmi við álagningu skattstjóra, dags. 18. janúar 1991.

Til vara er þess krafist, að dómurinn ákvarði, hver hin umdeilda árlega afskrift af viðkomandi aflahlutdeild skuli vera, enda þótt hún verði ekki ákveðin hærri en 20% af kaupverði aflahlutdeildarinnar."

Krafist er dráttarvaxta og málskostnaðar.

I.

Málavextir eru raktir í héraðsdómi.

Í reikningum aðaláfrýjanda fyrir 1989 var fé það, sem greitt var fyrir svonefnda aflahlutdeild, 59.254.000 krónur, dregið frá tekjum

á árinu. Skattstjóri Vestfjarðaumdæmis taldi þetta óheimilt. Ríkisskattanefnd taldi það aftur á móti heimilt í úrskurði, sem hún kvað upp 20. maí 1992. Þar segir meðal annars:

„Svo sem ágreiningsefnið horfir við ríkisskattanefnd, þykir með hliðsjón af almennum lagarökum og lagaviðhorfum eðlilegast að telja kæranda hafa verið heimilt í skattskilum sínum að gjaldfæra kaupverð umræddra veiðiheimilda sem rekstrarkostnað samkvæmt ákvæðum 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, á kaupári þeirra, m. a. með hliðsjón af eðli þeirra, að engum sérstökum ákvæðum er til að dreifa um meðferð veiðiheimildanna í skattskilum svo og að ekki er hægt að henda reiður á neinu afmörkuðu tímabili til gjaldfærslu, eins og fyrirkomulagi er háttað á þessu sviði, sbr. nú lög nr. 38/1990, um stjórn fiskveiða, er ekki kveða á um neitt afmarkað heildartímabil veiðiheimilda. Á þessum forsendum er fallist á aðalkröfu kæranda í máli þessu."

Í 31. gr. laga nr. 75/1981 segir um frádrátt frá tekjum af atvinnurekstri. Í 1. tl. er heimilað að draga frá rekstrarkostnað, „það er þau gjöld, sem eiga á árinu að ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við". Nefnd eru ýmis atriði í þessu sambandi, þar á meðal er fyrning eigna.

Þetta ákvæði heimilar ekki aðaláfrýjanda að gjaldfæra í skattframtali sínu fyrir 1989 59.254.000 krónur, þar sem réttindin, sem keypt voru fyrir þessa fjárhæð, voru ætluð til tekjuöflunar á mörgum árum. Eigi er í öðrum lagaákvæðum berum orðum veitt heimild til frádráttar kostnaðar við kaup á aflahlutdeild, en sérstök ákvæði um, að hann sé óheimill, eru ekki heldur í lögum. Bendir og ríkisskattanefnd á, „að engum sérstökum ákvæðum er til að dreifa um meðferð veiðiheimildanna í skattskilum".

Að þessu athuguðu verður að kanna, hvort ákvæði skattalaga verði skýrð svo, að þau taki þrátt fyrir framanskráð til ágreiningsefnisins í þessu dómsmáli. Verður þá að hafa í huga, að í 40. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944 segir meðal annars: „Engan skatt má á leggja né breyta né af taka nema með lögum." Getur verið álitamál, hvort þetta ákvæði takmarkar það svigrúm, sem dómstólar hafa til að beita viðteknum lögskýringarreglum í dómsmálum um skatta.

II.

Eins og í héraðsdómi segir, keypti aðaláfrýjandi fiskveiðiheimild, sem ekki var tímabundin, fyrir 59.254.000 krónur á árinu 1989, „aflahlutdeild" eða „langtímakvóta". Þessi réttindi höfðu stjórnvöld nokkrum árum áður veitt öðrum án endurgjalds, en tíðkanlegt er, að þau gangi eftir það kaupum og sölum. Lög um stjórn fiskveiða voru á árinu 1989 og eru enn með þeim hætti, að helstu nytjafiska má aðeins veiða, ef til þess er fengið almennt veiðileyfi, og aðeins í tilteknu magni eftir ákvörðun stjórnvalda. Aflahlutdeild skips ræður mestu um það magn, sem í þess hlut fellur. Er því um að ræða fémæt réttindi. Þeir, sem þeirra njóta, hafa ekki að lögum tryggingu fyrir því, að þeir geti síðar notað aflahlutdeildina til tekjuöflunar, en á grundvelli reynslu og spár um, hvað verða muni í fiskveiðum, eru kaup engu að síður gerð, eins og þetta dómsmál sýnir. Þegar þessi atriði eru virt, er ekki varhugavert að fallast á það, sem segir í héraðsdómi, að hin keyptu réttindi falli undir 73. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981. Segir þar:

„Til skattskyldra eigna skal telja allar fasteignir, lausafé og hvers konar önnur verðmæt eignarréttindi, með þeim takmörkunum sem um ræðir í 75. gr., og skiptir ekki máli, hvort eignirnar gefa af sér arð eða ekki." Takmarkanir 75. gr. eiga ekki við í þessu dómsmáli.

III.

Þessu næst verður úr því að skera, hvort lög heimili að fyrna þessi réttindi.

Um fyrnanlegar eignir segir í 32. gr. laga nr. 75/1981. Henni var breytt með lögum nr. 8/1984 og hljóðaði eftir það þannig:

„Fyrnanlegar eignir eru varanlegir rekstrarfjármunir, sem notaðir eru til öflunar tekna í atvinnurekstri eða í sjálfstæðri starfsemi og rýrna að verðmæti við eðlilega notkun eða aldur. Helstu flokkar þeirra eru þessir:

1. Lausafé, þar með talin skip, loftför, bifreiðar, vélar og tæki.
2. Mannvirki, þar með talin ræktun á bújörðum og byggingar.
3. Eyðanleg náttúruauðæfi og keyptur réttur til nýtingar þeirra.
4. Keyptur eignarréttur að verðmætum hugverkum og auð-

kennum, svo sem höfundaréttur, útgáfuréttur, réttur til hagnýtingar upplýsinga, réttur til einkaleyfis og vörumerkis.

5. Stofnkostnaður, svo sem kostnaður vegna skráningar fyrirtækis, öflunar atvinnurekstrarleyfa, kostnaður við tilraunavinnslu, markaðsleit, rannsóknir, öflun einkaleyfis og vörumerkja."

Aflahlutdeildin verður að sönnu ekki eftir strangri orðskýringu talin „rýrna að verðmæti við eðlilega notkun eða aldur". Svo er ekki heldur um þau verðmæti, sem talin voru í 4. tl. og 5. tl. greinarinnar. Túlka verður orðalag greinarinnar um „helstu flokka" fyrnanlegra eigna svo, að fleiri eignir geti talist fyrnanlegar en þær einar, sem taldar voru upp í töluliðum 1-5. Er ekki varhugavert að telja réttindin, sem fjallað er um í þessu dómsmáli, fyrnanleg.

IV.

Eins og mál þetta horfir nú við, verða dómstólar að kveða á um fyrningarhlutfallið, en það varðar skattstofninn.

Samkvæmt 7. tl. 38. gr. laga nr. 75/1981, sbr. lög nr. 8/1984, skyldi fyrna réttindi, sem talin voru í 4. og 5. tl. 32. gr., þannig, að fyrningarhlutfallið væri 20%. Réttindi þau, sem mál þetta varðar, eru eðlislík þeim réttindum, sem talin voru í þessum töluliðum.

Þegar tekið er tillit til þeirrar óvissu, sem er um fégildi aflaheimildarinnar eftir kaupin, og litið til 4. mgr. 98. gr. laga um hlutafélög nr. 32/1978 og til álits reikningsskilanefndar Félags löggiltra endurskoðenda frá 26. ágúst 1991 varðandi góðar reikningsskilavenjur um gjaldfærslu kaupverðs óáþreifanlegra eigna, er rétt að staðfesta þá niðurstöðu héraðsdóms, að fyrningarhlutfallið skuli vera 20%. Í máli þessu er deilt um skatta fyrir árið 1989, og eru ekki lagarök til að kveða á um fyrningu á öðrum árum. Samkvæmt framanskráðu verður staðfest ákvæði héraðsdóms um að fella úr gildi úrskurð ríkisskattanefndar 20. maí 1992. Þá ber að staðfesta málskostnaðarákvæði dómsins.

Málskostnaður fyrir Hæstarétti fellur niður.

Dómsorð:

Úrskurður ríkisskattanefndar nr. 545 frá 20. maí 1992 er felldur úr gildi.

Aflahlutdeild þá, sem aðaláfrýjandi keypti 1989, skal fyrna um 20% á því ári.

Staðfest er málskostnaðarákvæði héraðsdóms.

Málskostnaður fyrir Hæstarétti fellur niður.

Sératkvæði
Garðars Gíslasonar hæstaréttardómara.

Ég er sammála meiri hluta dómsins um það, að keypt aflahlutdeild skips skuli talin til skattskyldra eignarréttinda samkvæmt 73. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981. Hins vegar verður ekki á það fallist, að eignarréttindi þessi teljist fyrnanleg samkvæmt skattalögum.

Eins og í III. kafla í atkvæði meiri hluta greinir, eru fyrnanlegar eignir skilgreindar í 32. gr. laganna þannig, að þær rýrni að verðmæti við eðlilega notkun eða aldur. Aflahlutdeild í nytjastofnum á Íslandsmiðum, sem úthlutað er til skips og gengur kaupum og sölum, fellur engan veginn undir neinn þeirra töluliða, sem nefndir eru í 32. gr. laganna, enda er þar um gjörólík verðmæti að ræða. Aflahlutdeild í nytjastofnum á Íslandsmiðum verður ekki talin eign, sem rýrnar að verðmæti við eðlilega notkun eða aldur, vegna þess að hér er um að ræða veiðiheimild á tegundum sjávardýra, sem eiga tilveru sína að öllu leyti undir náttúrunni sjálfri. Enginn getur haft raunveruleg umráð þeirra, en einkenni þeirra eigna, sem nefndar eru í upptalningu 32. gr. laganna, eru einmitt, að unnt er að hafa slík umráð. Enginn veit því, hvort þessi verðmæti rýrna við eðlilega notkun eða aldur. Mætti telja öllu líklegra, að þau geri það ekki. Öðru máli gegnir um óhóflega eða óeðlilega notkun, en gegn henni er lögum um stjórn fiskveiða ætlað að sporna.

Tel ég því, að fallast beri á með gagnáfrýjanda, að lagaheimild skorti til fyrningar á aflahlutdeild og að þær falli ekki undir 32. og 38. gr. laga nr. 75/1981 með rýmkandi lögskýringu.

Eins og kröfugerð gagnáfrýjanda er háttað, er dómurinn bundinn við það, að lágmark fyrningarhlutfalls verði ákvarðað í samræmi við ákvörðun skattstjóra Vestfjarðaumdæmis og ríkisskattstjóra, sem var 8% á ári. Samkvæmt ofansögðu verður að gæta ýtrustu varúðar við ákvörðun fyrningarhlutfalls í máli þessu. Eftir atvikum ber því að fallast á aðalkröfu gagnáfrýjanda.

Ég er sammála meiri hluta dómenda um, að málskostnaður fyrir Hæstrétti falli niður.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 3. júní 1993.

Mál þetta var höfðað með stefnu, dagsettri 14. desember 1992, en þingfestri 15. desember s. á. Málið var dómtekið 13. maí sl. að loknum munnlegum málflutningi.

Stefnandi er fjármálaráðherra, Friðrik Sophusson, kt. 181043-4669, Arnarhvoli, f. h. íslenska ríkisins, en stefndi er Hrönn hf., kt. 640169-4199, Eyrargötu 2-4, Ísafirði.

Sigrún Guðmundsdóttir hrl. flutti málið fyrir stefnanda, en Helgi V. Jónsson hrl. fyrir stefnda.

Samkomulag er með málsaðilum að reka málið fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur.

Dómkröfur.

Dómkröfur stefnanda eru þær aðallega, að úrskurður ríkisskattanefndar nr. 545 frá 20. maí 1992 í kærumáli stefnda verði felldur úr gildi, að því er tekur til niðurfellingar á tekjuskatti, 15.049.147 kr., lækkunar á eignarskatti um 654.164 kr. og lækkunar á sérstökum eignarskatti um 136.284 kr. og stefnda verði gert að greiða þessar fjárhæðir í samræmi við álagningu skattstjóra, dags. 18. janúar 1991.

Til vara er þess krafist, að dómurinn ákvarði, hver hin umdeilda árlega afskrift af viðkomandi aflahlutdeild skuli vera, þó svo, að hún verði ekki ákveðin hærri en 20% af kaupverði aflahlutdeildarinnar.

Krafist er dráttarvaxta af fjárhæðum í aðalkröfu skv. 6. mgr. 110. gr. og 1. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981 með síðari breytingum og III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá 1. mars 1991 og til greiðsludags.

Þá er krafist málskostnaðar úr hendi stefnda að mati réttarins.

Upphaflegar dómkröfur stefnda voru þær aðallega, að öllum kröfum stefnanda í máli þessu yrði hafnað.

Til vara er þess krafist, að stefnda sé heimilt að afskrifa hina umdeildu aflahlutdeild á þremur árum.

Í báðum tilvikum er þess krafist, að stefnanda verði gert að greiða stefnda málskostnað samkvæmt gjaldskrá Lögmannafélags Íslands án virðisaukaskatts af málflutningsþóknun.

Við munnlegan málflutning breytti stefndi kröfugerð sinni þannig:

Til vara, að honum sé heimilt að afskrifa hina umdeildu aflahlutdeild á þremur árum og lagt verði fyrir ríkisskattstjóra að endurákvarða álögð opinber gjöld gjaldársins 1990 í samræmi við þá afskrift.

Til þrautavara, að fallist dómurinn á kröfur stefnanda í málinu, verði ríkisskattstjóra gert að lækka aðstöðugjald gjaldársins 1990 um 333.480 kr. og álagt kirkjugarðsgjald um 5.002 kr.

Málavextir.

Málavextir eru í aðalatriðum sem hér segir:

Árið 1989 keypti stefndi aflakvóta til fiskveiða fyrir 83.070.100 kr. Var annars vegar um að ræða kaup á aflahlutdeild (langtímakvóta), sem veitir ótímabundna heimild til fiskveiða á nytjastofnum hér við land, en hins vegar kaup á aflamarki (skammtímakvóta), sem einungis gildir til eins árs í senn, frá 1. september til 31. ágúst á næsta ári.

Skattstjórinn á Ísafirði móttók skattframtal stefnda fyrir árið 1990 25. júní sama ár ásamt nokkrum fylgiskjölum, þó ekki ársreikningi stefnda. Lagði skattstjóri framtalsgögn þessi óbreytt til grundvallar við álagningu opinberra gjalda stefnda.

Hinn 9. ágúst s. á. barst skattstjóranum ársreikningur stefnda. Þar kom m. a. fram, að stefndi hafði keypt aflakvóta árið 1989 fyrir 83.070.100 kr. og fært til gjalda á rekstrarreikningi. Leit skattstjóri á móttöku ársreikningsins sem kæru skv. 99. gr. laga nr. 75/1981. Skrifaði hann stefnda bréf, áður en hann felldi úrskurð sinn, og fór m. a. fram á skýringu á gjaldaliðnum „kvótakaup", 83.070.100 kr., á rekstrarreikningi fyrir árið 1989.

Stefndi svaraði bréfi þessu 7. desember 1990 og sundurliðaði gjaldfærslu kvótakaupanna þannig, að kaup á aflamarki (skammtímakvóta) hefðu numið samtals 23.816.100 kr., en aflahlutdeild (langtímakvóta) 59.254.000 kr. Í bréfinu kom enn fremur fram af hálfu stefnda, að hann teldi, að það hefði enga lagastoð að eignfæra og fyrna keyptan kvóta.

Í kjölfar þessa bréfs stefnda kvað skattstjóri upp úrskurð í málinu, dags. 18. janúar 1991. Í úrskurði skattstjóra er miðað við, að eignfæra skuli öll kaup á langtímakvóta og fyrna með sama hætti og væri um skip að ræða (8% á ári), sbr. 1. tl. 38. gr. laga nr. 75/1981 með síðari breytingum. Leiddi þessi ákvörðun skattstjóra til þess, að eignfærður var langtímakvóti, að fjárhæð 54.513.680 kr., en leyfð fyrning á 4.740.320 kr., sem færð skyldi til gjalda á rekstrarreikningi stefnda. Hafði þessi afstaða skattstjóra í för með sér hækkun opinberra gjalda stefnda til stefnanda fyrir gjaldárið 1990, að fjárhæð 15.839.595 kr., sem sundurliðast þannig:

Hækkun tekjuskatts	kr.	15.049.147
Hækkun eignarskatts	—	654.154
Hækkun sérstaks eignarskatts	—	136.284
	kr.	15.839.585
Á móti kom lækkun aðstöðugjalds, að fjárhæð	—	333.480
Lækkun kirkjugarðsgjalds	—	5.002

Þessari niðurstöðu vildi stefndi ekki una og kærði úrskurð skattstjóra til ríkisskattanefndar 15. febrúar 1991. Krafðist hann þess aðallega, að

heimiluð yrði gjaldfærsla á kaupum aflahlutdeildar í eitt skipti fyrir öll miðað við kaupár, en til vara, að kaupin yrðu eignfærð, en afskrifuð á þremur árum, þar sem kaupverð aflahlutdeildarinnar væri þrefalt það verð, sem greitt væri fyrir aflamark.

Ríkisskattstjóri krafðist þess aftur á móti í bréfi til ríkisskattanefndar, dagsettu 16. september 1991, að hinn kærði úrskurður yrði staðfestur.

Ríkisskattanefnd ákvað 12. nóvember 1991 með vísan til 6. mgr. 100. gr. laga nr. 75/1981, að málið skyldi flutt skriflega. Skiluðu málsaðilar greinargerðum til ríkisskattanefndar og ítrekuðu kröfur þær, sem að framan er lýst.

Ríkisskattanefnd kvað upp úrskurð í málinu 20. maí 1992. Niðurstaða nefndarinnar var á þá leið, að kröfur Hrannar hf., stefnda í máli þessu, voru teknar til greina, þ. e. a. s., að stefnda hefði verið heimilt að gjaldfæra kaupverð aflakvóta að fullu á kaupári án tillits til þess, hvort keypt var aflahlutdeild eða aflamark.

Þessari niðurstöðu vill stefnandi ekki hlíta og hefur því höfðað mál þetta.

Málsástæður og lagarök.

Stefnandi heldur því fram, að kaup stefnda á ótímabundinni aflahlutdeild (langtímakvóta) geti ekki fallið undir rekstrarkostnað í skilningi 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981, þar sem lagaákvæði þetta eigi einungis við útgjöld, sem ganga eigi til tekjuöflunar á sama ári og til útgjaldanna er stofnað. Kaupin hafi hins vegar verið gerð í því skyni að afla tekna á ókomnum árum. Um sé að ræða eins konar eignarréttindi eða atvinnuréttindi, sem gangi kaupum og sölum og hafi ákveðið markaðsverð. Af þessum ástæðum falli þessi réttindi vafalaust undir eignarhugtak 73. gr. laga nr. 75/1981, en þar segir m. a., að til skattskyldra eigna teljist hvers konar önnur verðmæt eignarréttindi. Því sé eðlilegt að eignfæra þessi útgjöld.

Stefnandi grundvallar aðalkröfu sína á eftirfarandi þremur ástæðum, sem að hans dómi eiga hver um sig að leiða til þess, að taka beri hana til greina.

Í fyrsta lagi rökstyður stefnandi mál sitt því, að lagaheimild skorti til fyrningar á aflahlutdeild (langtímakvóta). Í 38. gr. laga nr. 75/1981 sé að finna tæmandi talningu þeirra eigna og eignarréttinda, sem heimilt sé að fyrna. Þar sé aflakvóta í engu getið. Í 6. tl. greinarinnar sé fjallað um eyðanleg náttúruauðæfi. Fiskstofnar falli ekki undir þá skilgreiningu, þar sem þeir endurnýist sjálfkrafa líkt og rennsli í fallvatni. Engu breyti, þótt tímabundnar truflanir verði á endurnýjuninni. Fiskstofnarnir séu einmitt dæmi um endurnýjanlega auðlind, sem sé andhverfa hugtaksins eyðanleg auðlind (t. d. námaréttur). Gagnályktun frá 6. tl. 38. gr. styðji, að fyrningarheimild sé ekki til að dreifa. Sama megi segja um 7. tl. 38. gr. Þar

sé einungis um að ræða stofnkostnað, þ. e. kostnað, sem til verður við undirbúning eða stofnun fyrirtækis, svo sem öflun atvinnurekstrarleyfis, sem tekur nánast til þess eins að afla opinberra leyfa til að stunda atvinnu. Þá heldur stefnandi því enn fremur fram, að 1. tl. 38. gr. veiti í sjálfu sér ekki heimild til að afskrifa langtímakvóta með sama hætti og skip það, sem kvótinn fylgir, enda þótt álagningu hafi verið hagað með þeim hætti. Frádráttur frá skattskyldum tekjum verði að hafa örugga stoð í lögum, en ekki sé því til að dreifa um fyrningu aflakvóta.

Í öðru lagi styðst stefnandi við þá málsástæðu, verði ekki fallist á þau sjónarmið, sem tilgreind eru hér að framan, að telja verði, að 1. tl. 38. gr. skattalaga skuli beitt um kaup stefnda á langtímakvóta, svo sem skattstjóri og ríkisskattstjóri gerðu við skattálagningu gagnvart stefnda fyrir umrætt ár. Eðlilegt sé að tengja aflahlutdeildina við skipið og telja hana fylgifé þess og fyrna hana með sama hætti. Styðst þetta að mati stefnanda við 5. gr., 2. mgr., 7. gr., 11. gr. og 12. gr. laga nr. 38/1990 og 3. gr., 4. gr., 5. gr., 6. gr. og 14. gr. laga nr. 3/1988, sem giltu til 31. desember 1990. Í 2. mgr. 11. gr. laga nr. 38/1990 (sbr. áður 2. mgr. 14. gr. laga nr. 3/1988) segi, að við eigendaskipti á fiskiskipi fylgi aflahlutdeild þess, nema aðilar geri sín á milli skriflegt samkomulag um annað. Hér sé nánast lögfest, að aflahlutdeildin teljist til fylgifjár fiskiskips. Víki þetta í engu frá almennum reglum um fylgifé skips eða fasteignar. Með hliðsjón af framansögðu sýnist stefnanda sú regla skattstjóra og ríkisskattstjóra mjög eðlileg og lögum samkvæmt að heimila 8% ársfyrningu á skipi og aflahlutdeild í einu lagi.

Í þriðja lagi styður stefnandi aðalkröfu sína þeim rökum, að fiskauðlindin hljóti að vera eyðanleg, sé hún ekki óeyðanleg. Þessu til stuðnings vísar stefnandi í 6. tl. 38. gr. skattalaga, en þar er fjallað um fyrningu á keyptum rétti til nýtingar eyðanlegra náttúruauðæfa. Í 1. mgr. 38. gr. segi, að fyrning skuli vera árlegur hundraðshluti af fyrningargrunni. Í 6. tl. greinarinnar sé hundraðshlutinn ekki ákveðinn, en sé að sjálfsögðu háður samþykki skattstjóra. Afstaða skattstjóra og ríkisskattstjóra liggi fyrir, eins og fram komi hér að framan, þ. e. að leyfa 8% fyrningu á ári.

Varakrafa stefnanda felur í sér tilmæli til dómsins, að hann ákvarði árlega afskrift langtímakvóta, enda þótt hún verði ekki ákveðin hærri en 20% af kaupverði hans. Vísar stefnandi til 3. mgr. 98. gr. laga um hlutafélög nr. 32/1978 í þessu sambandi, sem mætti hafa hliðsjón af. Telur stefnandi, að lög standi tæpast til að ákvarða miklu hærri ársfyrningu en þar greinir miðað við núverandi aðstæður við takmörkun fiskveiða. Stefnandi vísar til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 um málskostnaðarkröfu sína, en styður málarekstur sinn við 11. mgr. 100. gr. laga nr. 75/1981.

Stefndi reisir málsvörn sína á eftirfarandi málsástæðum og lagarökum:

Um 1. málsástæðu stefnanda.

Frá fornu fari hafi hafsvæðin umhverfis Ísland, utan netlagna, verið almenningur, sem enginn hafi getað helgað sér sem sína eign. Þetta sjónarmið sé áréttað í 1. gr. laga nr. 3/1988, þar sem segi, að fiskstofnar á Íslandsmiðum séu sameign íslensku þjóðarinnar. Sama sé áréttað í lögum nr. 38/1990. Af þessum sökum hefur enginn einstaklingur eða lögaðili verið skattlagður til eignarskatts af þeim verðmætum, sem felast í fiskimiðunum umhverfis landið. Á þessu hafi engin breyting orðið, þegar tilteknar fiskveiðar urðu takmarkaðar við þá, sem fengu til þess leyfi. Hvorki veiðiréttur, úthlutuð aflahlutdeild né verðmæti það, sem fólst í veiðileyfinu, sem stjórnvöld hafi úthlutað, hafi verið talin eignarskattsskyld, hvorki fyrr né síðar. Réttindi þessi hafi því ekki verið talin falla undir „hvers konar önnur verðmæt eignarréttindi", er upp séu talin sem skattskyldar eignir skv. 73. gr. laga nr. 75/1981 með síðari breytingum. Yrði það brot á jafnræðisreglunni, ef keypt aflahlutdeild væri skattskyld gagnstætt úthlutaðri aflahlutdeild, þ. e. a. s., að eignarskattsfrjáls úthlutuð aflahlutdeild yrði að eignarskattsskyldri eign hjá kaupanda við sölu þess aðila, sem fékk úthlutun á aflahlutdeildinni og þurfti ekki að standa skil á eignarskatti af henni. Af þessari ástæðu sé því haldið fram, að keyptur réttur til fiskveiða, sem felst í aflahlutdeild, teljist ekki til eignarréttinda og geti því ekki skoðast sem grunnur að eignarskattsstofni. Gildi sú regla, hvort sem aflahlutdeild teljist ófyrnanleg eða fyrnanleg til gjalda samkvæmt lögum.

Stefndi heldur því og fram, að ósamræmis gæti í kröfugerð stefnanda að því leyti, að annars vegar sé gert ráð fyrir því, að aflahlutdeild sé ófyrnanleg eign, en hins vegar grundvallist kröfugerð hans á því, að álögð opinber gjöld verði við það miðuð, að aflahlutdeild sé fyrnanleg eign. Í þessu felist krafa um svar við lögfræðilegu efni, sem dómurinn verði ekki krafinn um, sbr. 25. gr. laga nr. 91/1991.

Með vísan til alls þess, sem að framan er rakið, getur stefndi ekki fallist á það sjónarmið stefnanda, að aflahlutdeild sé eignarskattsskyld skv. 73. gr. laga nr. 75/1981, en um leið ófrádráttarbær til gjalda.

Um 2. málsástæðu stefnanda.

Stefndi heldur því fram, að 32. gr. laga nr. 75/1981 geri skýran greinarmun á fyrnanlegum fastafjármunum og öðrum fyrnanlegum eignum. Því séu engin rök til að telja réttindi eins og aflahlutdeild til fylgifjár skips. Í þessu sambandi bendir stefndi á, að eigandi aflahlutdeildar þurfi ekki að vera eigandi skips. Þá hafi það sannast, að 8% árleg afskrift sé allt of lág og ekki í samræmi við árlega rýrnun verðmætis aflahlutdeildar, a. m. k. nú síðustu ár. Nær sé að telja aflahlutdeild til þeirra fyrnanlegu eigna,

sem taldar séu í 5. tl. 32. gr., sbr. „öflun atvinnurekstrarleyfa", þar sem í kaupum á aflahlutdeild felist kaup á ígildi atvinnurekstrarleyfis. Skv. 4. mgr. 7. tl. 38. gr. laganna, sem gilti, þar til lög nr. 111/1992 voru sett, sé heimilt að færa slík kaup að fullu til frádráttar tekjum á kaupári.

Stefndi mótmælir sérstaklega þeirri málsástæðu stefnanda, að fiskauðlindin kunni að teljast eyðanleg náttúruauðlind, sem falli undir fyrningarreglur 6. tl. 38. gr.

Stefndi bendir einnig á, að myndaðir hafi verið nýir flokkar eigna með lögum nr. 111/1992, 4. gr. laganna, sbr. nú 31. gr. A laga nr. 75/1981. Eignir þessar teljist ekki til fyrnanlegra eigna, en samt sé heimilt að færa kaupverð þeirra niður með jöfnum fjárhæðum á fimm árum án uppreiknings skv. 26. gr. laganna. Hafi þessar eignfærslur jafnan verið nefndar á bókhaldsmáli „langtímakostnaður", hafi þær á annað borð verið færðar til eignar í reikningsskilum. Meðal þessara niðurfæranlegu eigna séu taldar þær eignir, sem áður heyrðu undir 5. tl. 32. gr. Í tilvitnuðu ákvæði laganna nr. 111/1992 sé sérstaklega tilgreindur stofnkostnaður við kaup á framleiðslurétti í landbúnaði, en sá réttur sé sambærilegur við aflahlutdeild í sjávarútvegi. Samkvæmt þessum nýju lögum sé ekki talið, að um sé að ræða fyrnanlega eign, heldur kostnað, sem ákveðið sé með lögunum að dreifa til gjalda á fimm ár.

Stefndi bendir einnig á það, að legið hafi fyrir við setningu laganna nr. 111/1992, að stjórnvöld hafi ekki viljað una úrskurði ríkisskattanefndar um skattalega meðferð aflahlutdeildar. Löggjafinn hafi þrátt fyrir þetta látið hjá líða að taka á þessu vandamáli. Verði því að líta svo á, að löggjafinn hafi sætt sig við úrskurð ríkisskattanefndar.

Stefndi telur, ef niðurstaða dómsins verður á þá leið, að aflahlutdeild skoðist fyrnanleg eign, að engu að síður sé heimilt að gjaldfæra allt kaupverð aflahlutdeildar skv. 4. mgr. 7. tl. 38. gr. laga nr. 75/1981.

Að öðru leyti telur stefndi, að kaup aflahlutdeildar falli undir frádráttarbæran rekstrarkostnað skv. 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981, eins og meðferð þessara réttinda sé háttað, og vísar til úrskurðar ríkisskattanefndar því til stuðnings. Sú regla viðhaldi jafnrétti milli gjaldenda og sé eðlileg, þegar til þess sé horft, að söluverð slíkrar aflahlutdeildar sé að fullu talið til tekna á sama ári og kaupin séu gerð. Þannig haldist í hendur skattskylda seljanda og gjaldfærsla kaupanda.

Þá liggi fyrir, að svo mikil sé óvissa um framtíð aflahlutdeildar, að ógerlegt sé að ákvarða verðmæti hennar til frambúðar. Telur stefndi, að forsendur úrskurðar ríkisskattanefndar standist fullkomlega.

Varakrafa stefnda er við það miðuð, að verði ekki fallist á, að heimilt sé að gjaldfæra kaupverð aflahlutdeildar á kaupári, beri að leyfa gjald-

færslu hennar á þremur árum, þar sem kaupverð hennar hafi verið þrefalt það verð, sem greitt sé fyrir árskvóta.

Þrautavarakrafa stefnda er á því reist, komist dómurinn að þeirri niðurstöðu, að eignfæra beri og fyrna til gjalda kaupin á aflahlutdeild hans, að það eigi að leiða til lækkunar aðstöðu- og kirkjugarðsgjalds fyrir gjaldárið 1990 og síðar. Þessi gjöld renni til hlutaðeigandi sveitarfélags, og geti því svo farið, þegar endanleg niðurstaða dómstóla liggi fyrir, að ekki verði unnt að fá fram leiðréttingu gjaldanna, nema tekin sé bein afstaða til þess í dómi.

Forsendur og niðurstaða.

Dómurinn lítur svo á, að með kaupum sínum á umræddri aflahlutdeild hafi stefndi öðlast réttindi, sem falli undir eignarhugtak 73. gr. laganna um tekju- og eignarskatt nr. 75/1981, enda sé aflahlutdeildin bæði varanlegt og verulegt verðmæti. Skv. því er rétt að færa kaupin á aflahlutdeildinni sem eign á efnahagsreikningi. Af þessari ástæðu ber að hafna úrskurði ríkisskattanefndar nr. 545/1992 frá 20. maí 1992.

Kemur því til skoðunar, hvort beita megi fyrningarreglum laga um tekju- og eignarskatt nr. 75/1981 og þá hvernig.

Í 32. gr. laganna er þeirra eigna getið, sem heimilt er að fyrna, en 38. gr. laganna geymir reglur, sem ákvarða, hvernig fyrna skuli þær eignir. Í tilvitnuðum lagagreinum er ekki að finna ákvæði, sem taki beint til þess, hvort og hvernig fyrna skuli aflahlutdeild. Ástæða þess er sú, að réttindi þau, sem hér er um deilt, eru svo ný af nálinni og svo sérstaks eðlis, að löggjafinn sá þau ekki fyrir við setningu tekju- og eignarskattslaga og tók því ekki beina afstöðu til þessa álitaefnis.

Það er álit dómsins, að gagnályktun verði ekki beitt hér með þeim hætti, að fyrning aflahlutdeildar sé talin óheimil, enda þótt lögin geti þessa fyrirbrigðis ekki beinlínis. Þvert á móti verður talið, að 32. gr. laganna um tekju- og eignarskatt feli í sér nægjanlegar heimildir í þessu efni, eins og síðar verður rakið.

Ekki verður því fallist á þá málsástæðu stefnanda, að aflahlutdeild sé ófyrnanleg eignarréttindi, heldur ber að fyrna hana í samræmi við meginreglur, sem fyrningarákvæði laganna um tekju- og eignarskatt byggjast á. Fyrningarreglur skattalaga eru reistar á því grundvallarsjónarmiði að heimila, að gjaldfærður sé ákveðinn hundraðshluti af kaupverði tiltekinna eigna eða eignarréttinda á ári hverju, svo að fé myndist hjá rekstraraðila til endurnýjunar á viðkomandi eign að loknum áætluðum líftíma hennar. Gerður er greinarmunur á eignum í þessu sambandi, og ræður áætlaður endingar- eða nýtingartími þeirra árlegu fyrningarhlutfalli.

Fyrningarreglur 32. gr. skattalaga, sbr. 38. gr. sömu laga, gera greinarmun annars vegar á áþreifanlegum eignum, svo sem fasteignum og lausafé,

og hins vegar á óáþreifanlegum eignum, svo sem eyðanlegum náttúruauðæfum og keyptum nýtingarrétti þeirra, keyptum eignarréttindum að hugverkum og auðkennum, svo sem höfundarrétti, útgáfurétti og rétti til einkaleyfis, stofnkostnaði o. fl. Hin óáþreifanlegu eignarréttindi eru í sjálfu sér ekki eyðanleg verðmæti, en hins vegar er almennt talið, að þau nýtist eiganda þeirra einungis um takmarkaðan tíma. Því hefur verið talið eðlilegt að eignfæra þessi eignarréttindi og fyrna með ákveðnum hætti. Réttindi þau, sem um er deilt í þessu máli, eru þess eðlis, að óvíst er, hversu lengi þau nýtist eiganda þeirra, stefnda. Nefna má í þessu sambandi óvissu, sem kann að stafa af minnkandi aflamarki (skammtímakvóta), breyttri stefnu stjórnvalda eða löggjafans.

Dómurinn lítur svo á með hliðsjón af framansögðu, að umrædd kaup stefnda á aflahlutdeild skuli jafna við kaup á þeim réttindum, sem tilgreind eru í 4. tl. 32. gr. laga um tekju- og eignarskatt nr. 75/1981, og skal því fyrna kaupin í samræmi við 7. tl. 1. mgr. 38. gr. sömu laga með hliðsjón af eðli réttindanna og nýtingartíma þeirra, þ. e. 20% á ári. Þykir 4. mgr. 98. gr. laga um hlutafélög nr. 32/1978 styðja þessa niðurstöðu.

Skv. framansögðu er niðurstaða dómsins því þessi:

Úrskurður ríkisskattanefndar nr. 545/1992 frá 20. maí 1992 er felldur úr gildi í samræmi við aðalkröfu stefnanda og heimiluð 20% árleg fyrning á aflahlutdeild stefnda skv. varakröfu stefnanda.

Miðað við þessa niðurstöðu eru ekki efni til að taka afstöðu til dráttarvaxtakröfu stefnanda.

Þrautavarakrafa stefnda kom fyrst fram við munnlegan flutning málsins. Þykir hún of seint fram komin, og verður því ekki tekin efnisleg afstaða til hennar.

Málskostnaður fellur niður.

Dóm þennan kváðu upp Skúli J. Pálmason héraðsdómari ásamt meðdómsmönnunum, Stefáni Má Stefánssyni lagaprófessor og Sverri Ingólfssyni, viðskiptafræðingi og löggiltum endurskoðanda.

Dómsorð:

Úrskurður ríkisskattanefndar nr. 545/1992 frá 20. maí 1992 er felldur úr gildi í samræmi við aðalkröfu stefnanda.

Við ákvörðun skatta fyrir rekstrarárið 1989, þ. e. skattframtal ársins 1990, skal stefndi færa til gjalda 11.850.800 kr. sem fyrningu vegna kaupa á aflahlutdeild árið 1989, en eignfæra 47.403.200 kr. Síðan skal fyrna árlega við skattframtöl næstu fjögurra ára 20% miðað við fyrningargrunn 59.254.000 kr., fyrst við skattframtal ársins 1991.

Málskostnaður fellur niður.