
Félagsvísinda- og lagadeild

Fasteignir í virðisaukaskatti

Skylda til leiðréttingar innskatts

Ritgerð til ML gráðu

Nafn nemanda: Hannes Örn Ívarsson

Leiðbeinandi: Soffía Eydís Björgvinsdóttir

(Haustönn – 2018)



HÁSKÓLINN Á BIFRÖST

BIFRÖST UNIVERSITY



HÁSKÓLINN Á BIFRÖST
BIFRÖST UNIVERSITY



Staðfesting lokaverkefnis til meistaragraðu

Lokaverkefnið

titill

eftir

nafn námsmanns og kennitala

hefur verið metið og varið á málsvörn
frammi fyrir dómnefnd tveggja dómnefndarmanna
samkvæmt reglum og kröfum Háskólans á Bifröst
og hefur hlotið lokaeinkunnina _____ .

Stimpill skólans

Félagsvísinda- og lagadeild

Fasteignir í virðisaukaskatti

Skylda til leiðréttingar innskatts

Ritgerð til ML gráðu

Nafn nemanda: Hannes Örn Ívarsson

Leiðbeinandi: Soffía Eydís Björgvinsdóttir

(Haustönn – 2018)



HÁSKÓLINN Á BIFRÖST

BIFRÖST UNIVERSITY

Stimpill Háskólans á Bifröst:

Útdráttur

Ritgerð þessari er ætlað að fjalla á heildstæðan hátt um helstu lög og reglur sem varða fasteignir í virðisaukaskatti. Fasteignir falla almennt fyrir utan skattskyldusvið virðisaukaskattslaga nr. 50/1988. Í 1. mgr. 6. gr. laganna er að finna heimild ráðherra til að setja reglur um að fyrirtæki sem selja óskattskylda þjónustu geti farið fram á svokallaða frjálsa skráningu í grunnskrá virðisaukaskatts. Í 4. mgr. 6. gr. laga nr. 50/1988 er kveðið á um heimild þeirra sem stunda byggingarstarfsemi á eigin kostnað, í þeim tilgangi að selja fasteignir virðisaukaskattsskráðum aðilum, til að sækja um svokallaða sérstaka skráningu í grunnskrá virðisaukaskatts. Ráðherra hefur sett nánari reglur um frjálsa og sérstaka skráningu með reglugerð nr. 577/1989. Hljóti fyrirtæki heimild til sérstakrar eða frjálsrar skráningar öðlast það rétt til innskattsfrádráttar. Sá réttur er bundinn því skilyrði að fasteignin verði notuð í virðisaukaskattsskyldri starfsemi um ákveðinn tíma. Breytist forsendur fyrir innskattsfrádrætti aðila þá ber honum að leiðrétta (bakfæra) fenginn innskatt, þ.e. leiðrétta virðisaukaskattskvöðina. Reglugerðir sem fjalla um fasteignir í virðisaukaskatti eru rýrar að efninu til og óljósar um t.d. hvað teljist til breyttra forsendna, hvaða innskattur myndi virðisaukaskattskvöð, skilyrði frjálsrar og sérstakrar skráningar o.fl. Ritgerðin varpar ljósi á þá galla sem til staðar eru í núgildandi reglugerðum sem fjalla um fasteignir í virðisaukaskatti. Leitast er eftir að greina niðurstöður yfirskattanefndar um ýmis álitamál sem upp hafa komið og sjá hvort skattframkvæmd samrýmist markmiðum virðisaukaskattslaga. Í niðurstöðum ritgerðarinnar má finna samantekt á gildandi reglum um meðferð fasteigna í virðisaukaskatti.

Formáli

Ritgerð þessi er 30 ECTS eininga lokaverkverkefni til ML gráðu í lögfræði við félagsvísinda- og lagadeild Háskólans á Bifröst. Viðfangsefni ritgerðarinnar eru fasteignir í virðisaukaskatti. Höfundur starfar sem sérfræðingur í virðisaukaskatti og hefur við störf sín oft rekist á annmarka í þeim reglum sem fjalla um fasteignir í virðisaukaskatti. Það lá því vel við að skrifa lokaverkefni á þessu sviði.

Ég vil þakka leiðbeinanda mínum Soffíu Eydísi Björgvinsdóttur fyrir greinagóðar leiðbeiningar og aðstoð við gerð þessarar ritgerðar. Einnig vil ég þakka samstarfsfólki mínu hjá KPMG fyrir góðar samræður um efni ritgerðarinnar og Sigrúnu Rósu Björnsdóttur fyrir yfirlestur og góðar ábendingar. Að lokum vil ég þakka kærustu minni henni Maríu Lenu Heiðarsdóttur Olsen fyrir þann stuðning sem ég hef þurft á að halda til að klára þetta lokaverkefni.

Efnisyfirlit

Útdráttur	i
Formáli	i
1. Inngangur	4
2. Almenn um skattarétt	6
2.1. Skattaréttur	6
2.2. Beinir og óbeinir skattar	7
2.3. Staða virðisaukaskatts innan fræðikerfis lögfræðinnar	7
3. Lögskýringar í skattarétti	8
3.1. Almenn lögskýring	8
3.2. Þrengjandi lögskýring	9
3.3. Rýmkandi lögskýring	9
3.4 Lögskýringarsjónarmið	10
4. Virðisaukaskattur	12
4.1. Tilgangur virðisaukaskatts	13
4.2. Lög nr. 50/1988, um virðisaukaskatt	17
4.3. Uppgjör á virðisaukaskatti	18
4.4. Útskattur	19
4.5. Innskattur	20
4.5.1 Reglugerð nr. 192/1993, um innskatt	21
4.5.2 Sérreglur 7. og 8. gr. um fasteignir	22
4.6. Fasteign í skilningi virðisaukaskattslaga nr. 50/1988	22
5. Skráningar á virðisaukaskattsskrá	24
5.1. Sérstök skráning	25
5.1.1 Þýðing sérstakrar skráningar	25
5.1.2 Umsókn um sérstaka skráningu	27

5.2. Frjáls skráning	28
5.2.1. Þýðing og innskattsbærni	28
5.2.2. Umsókn og upphaf skráningar	29
5.2.3. Atvinnurekstur og skilyrði um hagnað í frjálsri skráningu	30
6. Leiðréttingarskylda virðisaukaskatts	36
6.1. Andlag leiðréttingarskyldu vegna fasteigna	36
6.2. Niðurtalning leiðréttingarskyldu virðisaukaskatts	39
6.3. Útreikningur leiðréttingarskyldu virðisaukaskatts	42
6.4. Bókhald	44
7. Breytingar á forsendum fyrir færslu innskatts	46
7.1. Fasteign seld	47
7.2. Útleiga atvinnuhúsnæðis	49
7.3. Fasteign tekin til annarrar notkunar	52
7.4. Aðrar forsendubreytingar fyrir færslu innskatts	56
7.5. Fasteign rifin eða eyðileggst	56
7.5.1 Vátryggingar	57
8. Lausafjármunir	60
8.1 Innskattur af ökutækjum	60
8.1.1. Gerð og búnaður ökutækis	61
8.1.2. Not ökutækis	61
8.1.3. Færsla innskatts af rekstrarkostnaði	63
8.2 Andlag leiðréttingarskyldu	63
9. Norrænn samanburður	67
9.1. Danmörk	67
9.2. Svíþjóð	68
9.3. Noregur	69
9.4 Niðurstöður	70

10. Niðurstöður	73
11. Heimildaskrá	76

1. Inngangur

Lög um virðisaukaskatt nr. 50/1988 tóku gildi 8. júní 1988. Frá upphafi hefur sala og önnur afhending á fasteignum almennt verið undanþegin virðisaukaskatti og er það í samræmi við reglur norrænna nágrannaþjóða okkar. Fasteignir bera því hvorki virðisaukaskatt né veita heimild til frádráttar á virðisaukaskatti. Undantekning frá þessari meginreglu er þegar fasteignir eru notaðar í virðisaukaskattsskylda starfsemi. Við þær aðstæður geta fasteignir fallið undir skattskyldusvið virðisaukaskattslaga. Ritgerð þessi fjallar um þær reglur sem lúta að virðisaukaskatti og fasteignum. Ákvæði virðisaukaskattslaga ásamt ákvæðum reglugerðar nr. 577/1989, um frjálsa og sérstaka skráningu, reglugerðar nr. 576/1989, um virðisaukaskatt af byggingarstarfsemi og reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt, mynda samansafn helstu reglna sem fjalla um fasteignir og virðisaukaskatt. Reglum um fasteignir í virðisaukaskatti er óljósar allt frá skilyrðum fyrir skráningu, hvað myndar andlag leiðréttingarskyldu, við hvaða aðstæður skylda til leiðréttingar myndast og til reglna um fyrningu á andlagi leiðréttingarskyldu.

Rithöfundur telur að þörf sé á heildstæðri umfjöllum um virðisaukaskattskerfið í tengslum við fasteignir svo hægt sé að leiða fram þá annmarka sem eru til staðar á hverri reglugerð fyrir sig. Rauði þráðurinn sem draga þarf í gegnum umfjöllunina er meginregla virðisaukaskattslaga, sem kemur margoft fram í frumvarpi því sem varða að lögum um virðisaukaskatt, um hlutleysi og jafna stöðu atvinnufyrirtækja.

Helstu einkenni virðisaukaskatts er hlutleysi og jöfn samkeppnisstaða atvinnufyrirtækja. Heimild skattaðila til að draga innskatt af aðföngum frá útskatti af sölu er grundvöllur hlutleysis virðisaukaskatts og kemur í veg fyrir uppsöfnun skatts í aðföngum til fyrirtækja. Til þess að viðhalda þessu hlutleysi og tryggja samkeppnisstöðu þeirra sem stunda byggingarstarfsemi til endursölu eða leigu til skattskyldra aðila, þá geta þeir sótt um skráningu á virðisaukaskattsskrá, sbr. 6. gr. vskl. Jafnframt skulu aðilar sem byggja til eigin nota, sölu eða leigu, greiða virðisaukaskatt af eigin vinnu og vinnu starfsmanna, sbr. 2. mgr. 3. gr. vskl.

Heilt á litið ná reglurnar illa yfir það efni sem þeim er ætlað að fjalla um og ríkir oft mikil óvissa um hvernig hlutum skal háttáð. Í gegnum tíðina hefur myndast skattframkvæmd sem er ósamrýmanleg ákvæðum framangreindra laga og reglugerða.

Yfirsattanefnd hefur oft þurft að leysa úr ágreiningsefnum sem hefði mátt koma í veg fyrir með betra regluverki.

Framkvæmdir við fasteignir geta verið gífurlega kostnaðarsamar og árlega endurgreiðir ríkissjóður háar fjárhæðir í formi innskatts til aðila sem byggja atvinnuhús til leigu eða sölu til skattskylds aðila. Það er mikilvægt fyrir ríkið sem og atvinnufyrirtæki að reglur um virðisaukaskatt og fasteignir séu skýrar og enginn vafi leiki á heimild aðila til endurgreiðslu innskatts og síðar skyldu hans til leiðréttingar. Vegna óskýrleika reglnanna geta atvinnufyrirtæki þurft að bera virðisaukaskatt sem að öllu eðlilegu ætti að fást endurgreiddur í formi innskatts í samræmi við markmið og tilgang virðisaukaskattkerfisins. Á móti eru eflaust mörg tilvik þar sem ríkissjóður verður af stórum fjárhæðum þar sem reglur eru óskýrar um skyldu til endurgreiðslu, t.d. ef eign eyðileggst.

Ritgerðin byggir að mestu leyti á umfjöllun um úrskurði yfirsattanefndar og greiningu á niðurstöðum þeirra. Einnig er stuðst við lögskýringargögn, athugasemdir við lagafrumvörp og fleira sem varpað getur ljósi á tilgang og tilurð reglna sem gilda um virðisaukaskatt og fasteignir. Fjallað verður um lausafjármuni og skorðast sú umfjöllun við ökutæki þar sem oftast getur reynt á málefni tengd þeim. Farið er yfir frádráttarheimildir og andlag leiðréttingarskyldu. Er það gert til að auka fræðilegt gildi ritgerðarinnar og hagnýti hennar.

Tilgangur þessarar ritgerðar er að fara heildstætt yfir þær reglur sem gilda um virðisaukaskatt og fasteignir og skiptist meginefni hennar í átta kafla. Í öðrum og þriðja kafla er fjallað almennt um skatta, skattarétti og lögskýringar í skattarétti. Í fjórða kafla er fjallað um virðisaukaskatt og markmið skattsins skýrt. Í fimmta kafla er fjallað um skráningar á virðisaukaskattsskrá. Í sjötta kafla er fjallað um virðisaukaskattskvaðir, andlag þeirra og hvernig fara skuli með þær. Í sjöunda kafla er fjallað um forsendubreytingar samkvæmt 2. mgr. 12. gr. reglugerðar nr. 192/1993 og vafatilvik sem upp geta komið. Í áttunda kafla er fjallað um lausafjármuni og miðast sú umfjöllun við ökutæki, heimild til frádráttar innskatts og andlag leiðréttingarskyldu. Í níunda kafla er fjallað lauslega um reglur norrænna nágranna þjóða okkar um fasteignir og virðisaukaskatt.

2. Almennt um skattarétt

Skattar eru mikilvæg undirstaða þjóðfélagsins enda fjármagnar hið opinbera starfsemi sína, löggæslu, heilbrigðisþjónustu o.fl. með því að leggja skatta á efnahagslega starfsemi sem þar fer fram.¹ Fyrirverandi dómari í Hæstarétti Bandaríkjanna lýsti sköttum á eftirfarandi hátt: „*Skattar eru það gjald sem við greiðum fyrir að fá að lifa í síðuðu samfélagi*“.² Þessi setning skýrir mjög vel mikilvægi skatta og skýrrar löggjafar um skattamál. Við lögræðilega skilgreiningu á hugtakinu *skattar* er nær að horfa til skilgreiningar Jónatans Þórmundssonar, en hún hljómar svo:

*Skattur er greiðsla, venjuleg peningagreiðsla, sem tilteknir hópar einstaklinga eða lögaðila verða að gjalda til hins opinbera samkvæmt einhliða ákvörðun ríkisvaldsins eftir almennum, efnislegum mælikvarða og án sérgreinds endurgjalds frá hinu opinbera.*³

Hugtakið *skattur* hefur margoft verið skilgreint af fræðimönnum og hafa þær skilgreininga þótt réttar á þeim tíma sem þær voru lagðar fram. Hinn almenni og efnislegi mælikvarði getur breyst með tímanum og þá eðli skatta hverju sinni. Má til dæmis nefna rómverska skattinn *Fiscus Judaicus* sem aðeins gyðingum var gert að greiða.⁴ Slík skattlagning myndi eflaust brjóta gegn jafnræðisreglu 65. gr. Stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944⁵ væri hún við lýði í dag. Andlag skattlagningar, þ.e. skattstofnar hverju sinni geta einnig breytast af ýmsum ástæðum, til dæmis framþróun í tækni og samfélagslegum aðstæðum.

2.1. Skattaréttur

Hugtakið skattaréttur tekur annars vegar til þeirra réttarreglna sem gilda um skatta og skattheimtu og hins vegar tekur það til fræðigreinarinnar skattaréttur.⁶ Skattarétti er skipt upp í þrjá þætti sem venjulega eru taldir mynda skattarétt. Í fyrsta lagi eru það þær efnisreglur sem fjalla um skattskyldu, þ.e. hverjir teljast skattskyldir en talað er um þá sem skattaðila. Í öðru lagi eru það efnisreglur sem fjalla um skattstofna, þ.e. hvernig skattstofnar skuli ákvarðaðir. Í þriðja og síðasta lagi eru það réttarfarsreglur;

¹ Ásmundur G. Vilhjálmsson. *Skattaréttur 1*. Bls. 11.

² Indriði H. Þorláksson. (2007). *Er skattkerfið sanngjarnt og hvernig nýtast ívilnanir þess?* Bls. 13.

³ Jónatan Þórmundsson. (1982). *Fyrirlestrar í skattarétti*. Bls. 2.

⁴ Marius Heemstra. (2010). *The Fiscus Judacius and the Parting of the Ways*. Bls. 9.

⁵ Hér eftir „stjstri“

⁶ Jónatan Þórmundsson. (1982). *Fyrirlestrar í skattarétti*. Bls. 1.

stjórnsýslulegar reglur sem gilda um skattálagningu, skattheimtu, málsmeðferðarreglur o.fl.⁷

2.2. Beinir og óbeinir skattar

Skattar geta verið flokkaðir eftir því hvort þeir séu beinir eða óbeinir. Sú flokkun tekur mið á því hvort skatturinn er greiddur af skattaðilum sjálfum, þ.e. beinir skattar, eða öðrum en þeim sem skattskyldur er, þ.e. óbeinir skattar. Sem dæmi um beina skatta má nefna tekjuskatt og fjármagnstekjuskatt. Sem dæmi um óbeina skatta má nefna vöru- og þjónustu skatta, t.d. virðisaukaskatt sem innheimtur er af seljanda vöru eða þjónustu en raunverulegur greiðandi er kaupandi vörunnar eða þjónustunnar.⁸

2.3. Staða virðisaukaskatts innan fræðikerfis lögfræðinnar

Í fræðilegri umfjöllunar lögfræðinnar er landsrétti skipt í einkarétt og opinberan rétt. Opinberum rétti er skipt í þrjá hluta, ríkisrétt, refsirétt og réttarfar. Ríkisrétti er skipt í tvo meginhluta, stjórnsýslurétt og stjórnarskipunarrétt.⁹ Stjórnsýslurétti er svo aftur skipt í almennan hluta og sérstakan hluta. Almenni hluti stjórnsýsluréttar tekur til þeirra reglna sem eiga við á öllum sviðum stjórnsýslunnar og sérstaki hlutinn fjallar um sérhæfðari reglna innan hvers málaflokks fyrir sig.¹⁰ Skattaréttur fellur undir sérstakan hluta stjórnsýsluréttar. Af þessu leiðir að almennar reglur stjórnsýsluréttar eiga við í skattarétti að því leiti sem sérreglum er ekki að dreifa.¹¹

Innan stjórnsýslunnar fellur virðisaukaskattur undir almenna skattkerfið og tollakerfið. Þannig fer ríkisskattstjóri með öll mál sem snerta viðskipti innanlands sbr. lög nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, en tollstjóri með öll má sem snerta innflutning sbr. lög nr. 88/2005, um tolla. Af því leiðir að stjórnsýslureglur laga nr. 90/2003, um tekjuskatt geta átt við um innanlandsviðskiptin, ef ekki er að dreifa sérreglum laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, og stjórnsýslureglur tollalaga nr. 88/2005 ef um innflutning er að ræða.¹²

⁷ Gylfi Knudsen. (e.d.). *Fræðigreinin skattaréttur*. Bls. 1.

⁸ Ásmundur G. Vilhjálmsson. *Skattaréttur 1*. Bls. 34.

⁹ Björn Þ. Guðmundsson. (1989). *Lögbókin Þín*. Bls. 152.

¹⁰ Björn Þ. Guðmundsson. (1989). *Lögbókin Þín*. Bls. 442.

¹¹ Ásmundur G. Vilhjálmsson. *Skattaréttur 1*. Bls. 37.

¹² Ingibjörg Ingvadóttir. *Skattaréttur. Reglur um reiknað endurgjald*. Bls. 4.

3. Lögskýringar í skattarétti

Orð geta haft ýmsa merkingu, m.a. eftir því hver segir þau eða í hvaða samhengi orðin eru látin falla. Hugtakið „lögskýring“ felur í sér þá aðgerð að skýra ákvæði settra laga eftir ákveðnum lögskýringakenningum.¹³ Sett lög eru ritaðar yfirlýsingar löggjafarvaldsins, Alþingis, um hvaða reglur gilda um tiltekin málefni. Rituð orð eru þeim annmörkum háð að hægt er skilja þau á mismunandi hátt, þau geta verið almenn eða bundin ákveðnum atvikum.¹⁴ Í réttarframkvæmd er oft stuðst við aðrar réttarheimildir en sett lög og má þar nefna fordæmi, venjur og meginreglur laga. Til þess að skýra innihald laga sem og aðrar réttarheimildir til að afmarka hina eiginlegu merkingu þeirra, er notast við lögskýringar.¹⁵

Við setningu laga þarf löggjafinn að ákveða hversu nákvæm löggjöfin eigi að vera. Lagasetningarhættir hafa þróast í gegnum árin og voru þeir hættir lengi ráðandi að ákvæði voru atviksbundin. Má þar nefna að í refsilöggjöf Grágásar eru verknaðarlýsingar oft mjög nákvæmar og lýsa refsiverðri háttsemi í smáatriðum. Slík ákvæði teljast atviksbundin og þrengja þau svigrúm dómstóla til túlkunar. Atviksbundin ákvæði styðja við þá kenningu að það sé löggjafans að setja lög en ekki dómstóla.¹⁶

Ákvæði Stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands eru á hinn bóginn almenn og opin og til þess gerð að ramma inn ákveðin grundvallaratriði. Löggjafanum er svo veitt svigrúm til lagasetningar innan þess ramma. Sama á við um lög sett af löggjafanum, þeim er ætlað að mynda ákveðinn ramma um tiltekið atriði sem skal svo nánar útfært af stjórnvöldum með setningu stjórnvaldsfyrirmæla. Löggjöf sem þessari er ætlað að mynda ákveðinn ramma og vera stjórnþæki um ókominn tíma og þannig ná til óorðinna atburða eða breytinga í samfélaginu. Dómstólum er því veitt aukið svigrúm til túlkunar á ákvæðum laga og reglugerða.¹⁷ Við túlkun sína styðjast dómstólar við lögskýringar.

3.1. Almenn lögskýring

Lögskýringarleiðum er skipt í þrjá flokka, þ.e. almenn lögskýring, þrengjandi lögskýring og rýmkaði lögskýring. Almenn lögskýring er ein mikilvægasta

¹³ Davíð Þór Björgvinsson. (2008). *Lögskýringar*. Bls. 13.

¹⁴ Davíð Þór Björgvinsson. (2008). *Lögskýringar*. Bls. 27.

¹⁵ Davíð Þór Björgvinsson. (2008). *Lögskýringar*. Bls. 13.

¹⁶ Davíð Þór Björgvinsson. (2008). *Lögskýringar*. Bls. 27.

¹⁷ Davíð Þór Björgvinsson. (2008). *Lögskýringar*. Bls. 27.

lögskýringarreglan og í henni felst að lagaákvæði er skýrt til samræmis við orð þess, þ.e. samkvæmt orðanna hljóðan. Niðurstaða almennrar lögskýringar er sú að hvorki fleiri né færri atriði falla undir ákvæðið en orð þess gefa til kynna.¹⁸ Sé orðalag ákvæðis skýrt og afgerandi þá er meginreglan sú að beita eigi almennri lögskýringu. Ármann Snævarr orðaði þetta svo í riti sínu *Almenn lögfræði*: „Það er meginregla við alla lögskýringu, að hlíta beri orðalagi lagaákvæðis ef það er ótvírætt, nema veigamikil lagasjónarmið leiði til annars.“¹⁹

3.2. Þrengjandi lögskýring

Með þrengjandi lögskýringu er efni lagaákvæðis túlkað þrengra en orð þess gefa til kynna. Þannig geta tilvik sem samkvæmt orðanna hljóðan mætti halda að féllu undir ákvæðið, fallið fyrir utan það.²⁰ Til eru tvenns konar afbrigði af þrengjandi lögskýringu. Annars vegar þröng skýring vegna þess að ekki er nauðsynlegt að beita reglu í tilteknu tilfalli. Hins vegar þegar ákvæði er skýrt þröngt þar sem sjónarmið eru í andstöðu við regluna sem fellst í ákvæðinu. Síðara afbrigðið er það sem oftast er byggt á við túlkun skattalaga. Það er þrengjandi skýring á undantekningarreglum og ákvæðum sem fela í sér takmarkanir á réttindum.²¹ Það er meginregla að aðilar hafa frjálsan ráðstöfunarrétt yfir eignum sínum. Það verður ekki lögð greiðsluskylda á borgara né skylda til að láta eign af hendi, nema skýr lagaheimild sé til staðar, sbr. 40. gr., 77. gr. og 72. gr. Stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands, nr. 33/1944. Af þessu leiðir að skattalög eru túlkuð þröngt.²² Skattar eru lagðir á eftir almennum og efnislegum mælikvarða og í því fellst visst jafnræði. Undanþágur frá skattalögum eru þar af leiðandi oft skýrðar þrengjandi lögskýringu til samræmis við 65. gr. stjkskr.²³

3.3. Rýmkaði lögskýring

Með rýmkaði lögskýringu er efni lagaákvæðis túlkað rýmra en orð þess gefa til kynna. Sömu sjónarmið og fjallað var um í kafla 3.2. eiga við um þegar rýmkaði skýringu er hafnað. Engar sérstakar reglur gilda um það hvenær rýmkaði lögskýring er tæk. Atriði sem fram koma í lögskýringarögnum og lögskýringarsjónarmiðum geta leitt til þess að

¹⁸ Davíð Þór Björgvinsson. (2008). *Lögskýringar*. Bls. 160.

¹⁹ Ármann Snævarr. (1989). *Almenn lögfræði*. Bls. 481.

²⁰ Davíð Þór Björgvinsson. (2008). *Lögskýringar*. Bls. 165.

²¹ Davíð Þór Björgvinsson. (2008). *Lögskýringar*. Bls. 166.

²² Davíð Þór Björgvinsson. (2008). *Lögskýringar*. Bls. 180.

²³ Davíð Þór Björgvinsson. (2008). *Lögskýringar*. Bls. 179.

rýmkaði lögskýringu sé beitt. Má þar sem dæmi nefna umfjöllun í greinargerð með frumvarpi þar sem vilji löggjafans kemur fram um að tiltekið atriði falli undir lagaákvæðið.²⁴ Einnig má nefna að orðalag ákvæða geta gefið til kynna að í þeim sé ekki að finna tæmandi talningu á þeim tilvikum sem falla þar undir. Hér má sem dæmi nefna orðasamband eins og „að jafnaði“, en það gefur til kynna að tiltekið skilyrði lagaákvæðis sé ekki ótvírætt.

3.4 Lögskýringarsjónarmið

Með lögskýringarsjónarmiðum er átt við þau sjónarmið sem geta stjórnast af einstaka atvikum, atriðum eða viðhorfum og ráðið geta vali á þeirri lögskýringarleið sem valin verður við skýringu á tilteknu lagaákvæði.²⁵ Hér verður gerð grein fyrir þeim lögskýringarsjónarmiðum sem helst koma til álita við túlkun á lögum og reglum sem varða fasteignir í virðisaukaskatti.

Lagasamræmi er mikilvægt lögskýringarsjónarmið og í sinni þrengstu merkingu vísar það til þess að gæta þurfi samræmis við skýringu lagaákvæða sem er að finna innan sama lagabálks. Í sinni víðustu merkingu vísar það til þess að gæta þurfi samræmis við réttarkerfið í heild sinni. Skýra þarf einstök lagaákvæði í lagabálki með hliðsjón af efni hans í heild. Rökin fyrir samræmi við túlkun innan sama lagabálks eru augljós, meðal annars vegna þess að við setningu laga má ætla að löggjafinn leitist eftir því að setja samhæft kerfi reglna í stað einstakra ákvæða sem hvert er túlkað á sinn hátt.²⁶

Fjallað er um ytra og innra samhengi lagaákvæða sem allar upplýsingar og sjónarmið sem almennt er viðurkennt að geti haft áhrif á túlkun lagaákvæða. Innra samhengi felur í sér merkingar-, rökfræðilega og setningarfræðilega afmörkun orða og hugtaka. Ytra samhengi tekur til þeirra ályktana sem dregnar verða af lögskýringarsjónarmiðum og ályktana sem dregnar verða af markmiðum lagaákvæðis og lögskýringargögnum.²⁷ Við túlkun á ákvæðum reglugerða þarf að gæta samræmis við aðrar efnisreglur í lagabálknum sem og ákvæði annarra settra laga. Reglugerðarákvæði eru sett með stoð í lögum og eru að jafnaði hluti af samansafni efnisreglna á tilteknu réttarsviði.²⁸

²⁴ Davíð Þór Björgvinsson. (2008). *Lögskýringar*. Bls. 184.

²⁵ Davíð Þór Björgvinsson. (2008). *Lögskýringar*. Bls. 102.

²⁶ Davíð Þór Björgvinsson. (2008). *Lögskýringar*. Bls. 114.

²⁷ Róbert R. Spanó. (2007). *Túlkun lagaákvæða*. Bls. 50.

²⁸ Róbert R. Spanó. (2007). *Túlkun lagaákvæða*. Bls. 387.

Við túlkun á efnisreglum á sviði virðisaukaskatts þarf að beita framangreindri aðferðarfræði og ekki aðeins afmarka orð og hugtök tiltekins ákvæðis, heldur einnig horfa heildstætt á efnisreglur virðisaukaskatts. Rýna þarf í markmið og tilgang við setningu laga um virðisaukaskatt.

4. Virðisaukaskattur

Fyrstu hugmyndir um virðisaukaskatt í Evrópu komu fram eftir fyrri heimstyrjöld. Hugmyndin varð ekki að veruleika fyrr en árið 1955 þegar Frakkar komu á nýju skattkerfi sem byggði á reglu um skattheimtu af virðisauka.²⁹ Með stofnun Efnahagsbandalags Evrópu árið 1957, sem síðar varð að Evrópubandalaginu, var eitt meginmarkmiðið að stuðla að fríverslun innan aðildarríkjanna og í fyrstu var áhersla lögð á niðurfellingu innflutningsgjalda í viðskiptum milli ríkjanna. Fljótlega varð ljóst að misræmi í skattlagningu hvers aðildarríkis fyrir sig setti þessu markmiði skorður og að samræming í skattlagningu vöru í viðskiptum innan ríkjanna var einnig mikilvægt. Eftir áralangar viðræður og rannsóknir ákváðu aðildarríkin árið 1967 að samræma neysluskattkerfi sín með upptöku virðisaukaskatts. Árið 1973 höfðu öll þau sex ríki sem stóðu að stofnun Evrópubandalagsins tekið upp virðisaukaskattskerfi.³⁰

Rannsóknir og upptaka Evrópubandalagsríkjanna á virðisaukaskattskerfi leiddu til þess að aðrar Evrópuþjóðir, sem þá stóðu utan bandalagsins, tóku einnig upp virðisaukaskattskerfi. Skattframkvæmdin var misjöfn á milli landa, t.d. skatthlutfall og skattskyldan en frá upphafi hefur það verið stefna Evrópubandalagsins, nú Evrópusambandsins, að stuðla að samræmingu á virðisaukaskattsreglum aðildarríkja.³¹ Í dag er enn unnið að samræmingu en ein skýring á því eru örur tæknibreytingar síðustu áratuga og breytt viðskiptaumhverfi.

Virðisaukaskattur er óbeinn neysluskattur sem innheimtur er af innlendum viðskiptum á öllum stigum viðskipta. Skatturinn er því fjölstigaskattur en ekki einstigsskattur líkt og söluskatturinn sem virðisaukaskatturinn leysti af hólmi. Honum er velt yfir á viðskiptavini greiðanda hans, þ.e. öðrum en skattaðila sjálfum ber að standa skil á skattinum. Skatturinn hefur þannig bein áhrif á verð vöru og þjónustu þess sem greiðandi skattsins selur.³²

²⁹ Þskj. 781, 431. mál, 1987 – 1988. Löggjafarþing 110. Slóð: <https://www.althingi.is/altext/110/s/pdf/0781.pdf>. Bls. 24. [Sótt á vefinn 18.10.2018]

³⁰ Þskj. 781, 431. mál, 1987 – 1988. Löggjafarþing 110. Slóð: <https://www.althingi.is/altext/110/s/pdf/0781.pdf>. Bls. 25. [Sótt á vefinn 18.10.2018]

³¹ Þskj. 781, 431. mál, 1987 – 1988. Löggjafarþing 110. Slóð: <https://www.althingi.is/altext/110/s/pdf/0781.pdf>. Bls. 27. [Sótt á vefinn 18.10.2018]

³² Ingibjörg Ingvadóttir. *Skattaréttur. Reglur um reiknað endurgjald*. Bls 3 og Ríkisskattstjóri. (1998). *Handbók um virðisaukaskatt*. Bls. 15.

Sama vara og þjónusta er ekki margsköttuð þó virðisaukaskattur sé innheimtur á öllum stigum viðskipta. Skatturinn leggst í raun aðeins einu sinni á sama verðmætið og þá við kaup endanlegs neytanda. Hvert einstaka fyrirtæki í viðskiptakeðjunni frá frumframleiðanda til endanlegs kaupanda skilar aðeins virðisaukaskatti af þeim virðisauka sem myndast hjá fyrirtækinu. Seljandi vöru og þjónustu innheimtir virðisaukaskatt (útskatt) af allri sölu sinni og við skil á skattinum til ríkissjóðs þá dregur hann frá þann virðisaukaskatt (innskatt) sem hann hefur greitt til annarra skattaðila vegna kaupa á vörum eða þjónustu til rekstrarins. Virðisaukaskattur sem skattaðili greiðir við innflutning á vörum eða öðrum aðföngum til rekstrarins dregst einnig frá sem innskattur við virðisaukaskattsuppgjör aðila.³³ Tollstjóri fer með innheimtu virðisaukaskatts við innflutning.

4.1. Tilgangur virðisaukaskatts

Með lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt (hér eftir „vskl“) var söluskatturinn leystur af hólmi. Söluskatturinn var óbeinn neysluskattur líkt og virðisaukaskattur, en með tilkomu þess síðarnefnda voru ýmsir gallar lagfærðir. Umfjöllun um galla söluskattsins hjálpar til við að skilja eðli virðisaukaskattskerfisins. Árið 1945 var söluskattur fyrst innheimtur í formi tímabundins veltuskatts. Skatturinn var endurvakinn árið 1947 og síðan framlengdur árlega til ársins 1960 þegar lög nr. 10/1960 um söluskatt (hér eftir „sskl“) voru samþykkt.³⁴ Samkvæmt 1. gr. sskl. var skylt að greiða 3% söluskatt, sbr. 2. gr. sskl., af viðskiptum innanlands og 7% af innfluttum vörum, sbr. 17. gr. sskl. Í athugasemdum við lagafrumvarp það er varð að lögum nr. 10/1960 kemur fram að mikið hafði legið á að afgreiða frumvarpið því að öðrum kosti yrði ekki komist hjá því að afgreiða fjárlög án greiðsluhalla.³⁵

Í frumvarpinu var skattinum lýst sem einstigsskatti og að meginreglan yrði sú að skattskyldan væri almennt bundin við lokastig viðskipta, þ.e. þegar neytandi kaupir vöru eða vinnu. Af þessu leiddi að söluskattur leggðist ekki á innlenda vörusölu til endurseljenda.³⁶ Í þriðja kafla athugasemda við frumvarpið sagði um framkvæmd,

³³ Ríkisskattstjóri. (1998). *Handbók um virðisaukaskatt*. Bls. 15.

³⁴ Þskj. 235, 214. mál, 35. fundur, 19. des. 1984. Löggjafarþing 107. Slóð: <https://www.althingi.is/altext/raeda/?lthing=107&rnr=1698> [Sótt á vefinn 17.10.2018]

³⁵ Þskj. 164, 88. mál, 1959-1960. Löggjafarþing 80. Slóð: <https://www.althingi.is/altext/80/s/pdf/0164.pdf>. Bls. 8-9. [Sótt á vefinn 17.10.2018]

³⁶ Þskj. 164, 88. mál, 1959-1960. Löggjafarþing 80. Slóð: <https://www.althingi.is/altext/80/s/pdf/0164.pdf>. Bls. 10 [Sótt á vefinn 17.10.2018]

eftirlit og innheimtu að eftirlit verði allerfitt þar sem skattgreiðendur verða margir, sumir með ófullkomið bókhald og aðrir ekki bókhaldsskyldir.³⁷

Í athugasemdum við lagafrumvarp það sem varð að lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt er fjallað um galla söluskattsins og sagði m.a. að söluskatturinn sé ekki hlutlaus. Hann leggðist á ýmis aðföng fyrirtækja, t.d. orkukaup, fjárfestingavörur og viðhaldsþjónustu. Með þessu safnaðist skattur upp með tilheyrandi afleiðingum á samkeppnisstöðu einstakra atvinnugreina. Undanþágu- og endurgreiðsluákvæði voru mjög flókin. Allt þetta hafði áhrif á val neytanda og gat með tilviljunarkenndum hætti raskað samkeppni.³⁸

Með tilkomu virðisaukaskatts var flestum göllum söluskattsins eytt. Virðisaukaskatturinn leggst á vöru eða þjónustu og er óháður þeim fjölda viðskiptastiga sem farið er um áður en varan eða þjónustan kemst í hendur endanlegs neytanda. Af því leiðir að skatturinn safnast ekki upp í vöruverðinu og dregur það úr mismun á vöruverði, t.d. á milli landshluta. Undanþágur og endurgreiðslur voru einfaldaðar til muna og stuðlaði virðisaukaskattskerfið að hlutleysi í utanríkisviðskiptum, bæði hvað varðar innflutning og útflutning. Skattur á innfluttar vörur er jafnhár og skattur á innlendar vörur en útfluttar vörur eru undanþegnar virðisaukaskatti og standa því jafnfætis vörum frá öðrum löndum á erlendum mörkuðum. Helsta bót virðisaukaskattskerfisins er að greiddur skattur kemur til frádráttar innheimtum skatti hjá öllum nema endanlegum neytanda. Segir í almennum athugasemdum með frumvarpi því að er varð að lögum nr. 50/1988 að í þessu sé fólgið sjálfvirkt öryggi við innheimtu og eftirlit með virðisaukaskatti.³⁹

Virðisaukaskattskerfið byggir á hlutleysi og er ætlað að bæta samkeppnisstöðu íslenskra fyrirtækja, bæði erlendis og innanlands. Hann á ekki að hafa áhrif á val neytanda á neysluvörum eða þjónustu. Þessir kostir virðisaukaskattskerfisins grundvallast á því að virðisaukaskattsskyldum aðilum sé heimilt að telja til innskatts

³⁷ Þskj. 164, 88. mál, 1959-1960. Löggjafarþing 80. Slóð: <https://www.althingi.is/altext/80/s/pdf/0164.pdf>. Bls. 11 [Sótt á vefinn 17.10.2018]

³⁸ Þskj. 781, 431. mál, 1987 – 1988. Löggjafarþing 110. Slóð: <https://www.althingi.is/altext/110/s/pdf/0781.pdf>. Bls. 18-19 [Sótt á vefinn 18.10.2018]

³⁹ Þskj. 781, 431. mál, 1987 – 1988. Löggjafarþing 110. Slóð: <https://www.althingi.is/altext/110/s/pdf/0781.pdf>. Bls. 19-20 [Sótt á vefinn 18.10.2018]

virðisaukaskatt af aðföngum sem keypt eru til rekstrarins.⁴⁰ Þetta grundvallaratriði virðisaukaskatts, hlutleysi og samkeppni, þarf að hafa í huga við túlkun laga og reglugerða sem fjalla um virðisaukaskatt.

Í almennum athugasemdum við lagafrumvarp það sem varð að lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt er margoft fjallað um hlutleysi skattsins og segir m.a:

Ef stefna á að algjöru hlutleysi virðisaukaskatts verður að fylgja þeirri grundvallarreglu að skráð fyrirtæki hafi heimild til að draga allan innskatt frá útskatti. Þess vegna er ekki nægilegt að frádráttarheimildin nái til innskatts af fullnum vörum, sem keyptar eru í þeim tilgangi að selja þær aftur í óbreyttri mynd, eða hráefnum og hálfnum vörum sem keyptar eru til frekari vinnslu. Heimildin nær til innskatts af hvers konar aðföngum, svo sem vélum, fasteignum, flutningatækjum, skrifstofuvélum og öðrum tækjum og efni sem á þarf að halda við reksturinn. Enn fremur nær heimildin til innskatts af öllum öðrum rekstrarkostnaði til að ná algjöru hlutleysi skattsins.⁴¹

Í núgildandi lögum um virðisaukaskatt, nr. 50/1988, er finna ýmis ákvæði sem ætlað er að stuðla að hlutleysi skattsins og má þar nefna ákvæði XIII. kafla um endurgreiðslur virðisaukaskatts. Í 3. mgr. 42. gr. segir að endurgreiða skal ríki, sveitafélögum og stofnunum þeirra virðisaukaskatt sem þau hafa greitt af innflutningi eða kaupum á þjónustu sem talin er upp í sex töluliðum. Ákvæðið var lögtekið með lögum nr. 119/1989, um breytingu á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt. Í athugasemdum við frumvarp það sem varð að lögum nr. 119/1989 segir m.a. að lög um virðisaukaskatt geri ráð fyrir því að skattlagning samkvæmt þeim hafi ekki áhrif á samkeppnisstöðu þeirra aðila sem eiga í viðskiptum við sveitafélög og aðra aðila sem geta sjálfir veitt sér þjónustu í stað þess að kaupa hana. Af þeim sökum var lagt til að heimilt yrði að endurgreiða sveitafélögum virðisaukaskatt sem þau greiða við kaup á skattskyldri þjónustu af fyrirtækjum.⁴² Samkvæmt 4. tl. 1. mgr. 3. gr. vskl. er ríki, bæjar- og sveitarfélögum og stofnunum þeirra gert að innheimta og standa skil á virðisaukaskatti við sölu á vöru og þjónustu að því leyti sem salan er í samkeppni við atvinnufyrirtæki. Sömu aðilar skulu jafnframt greiða virðisaukaskatt af skattskyldum vörum og þjónustu sem nýtt er til eigin nota og í samkeppni við skattskylda aðila, sbr. 2. mgr. 3. gr. vskl.

⁴⁰ Þskj. 781, 431. mál, 1987 – 1988. Löggjafarþing 110. Slóð:

<https://www.althingi.is/altext/110/s/pdf/0781.pdf>. Bls. 20 [Sótt á vefinn 18.11.2018]

⁴¹ Þskj. 781, 431. mál, 1987 – 1988. Löggjafarþing 110. Slóð:

<https://www.althingi.is/altext/110/s/pdf/0781.pdf>. Bls. 33. [Sótt á vefinn 18.10.2018]

⁴² Þskj. 241, 208. mál, 1989-1990. Löggjafarþing 112. Slóð:

<https://www.althingi.is/altext/112/s/0241.html>. [Sótt á vefinn 30.11.2018]

Ákvæði 4. tl. 1. mgr. 3. gr. vskl. speglast í 3. mgr. 42. gr. vskl. og er sameiginlegur tilgangur ákvæðanna að stuðla að jafnri samkeppnistöðu atvinnufyrirtækja.

Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 397/2004 var deilt um endurgreiðslu virðisaukaskatts til kæranda, sem var sveitafélag. Skattstjóri synjaði sveitafélaginu um endurgreiðslu á virðisaukaskatti á þeim forsendum að aðkeypt þjónusta við gerð ársreikninga félli ekki undir sérfræðiþjónustu skv. 5. tl. 3. mgr. 42. gr. vskl. Rök skattstjóra voru þau að samkvæmt ákvæði reglugerðar nr. 248/1990, um virðisaukaskatt af skattskyldri starfsemi opinberra aðila, bæri opinberum aðilum ekki að reikna virðisaukaskatt af eigin notum vegna almenns skrifstofuhalds, m.a. færslu eigin bókhalds, þar sem færsla eigin bókhalds teldist ekki vera í samkeppni við atvinnufyrirtæki. Þar af leiðandi taldi skattstjóri að réttur sveitafélagsins til endurgreiðslu væri ekki til staðar. Yfirskattanefnd féllst ekki á rök ríkisskattstjóra og segir í niðurstöðum að ljóst er:

[...] að samkeppnisrök hníga eindregið að því að endurgreiða beri opinberum aðilum virðisaukaskatt sem þeir greiða af slíkri þjónustu, enda verður markmiði um jöfnun samkeppnisstöðu fyrirtækja sem eiga viðskipti við opinbera aðila, sbr. m.a. athugasemdir við frumvarp það sem varð að lögum nr. 119/1989, á engan hátt náð með gagnstæðri niðurstöðu.

Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 96/2006 var deilt um endurgreiðslu virðisaukaskatts til kæranda, sem var sveitafélag. Skattstjóri taldi að störf fornleifafræðinga féllu ekki undir sérfræðiþjónustu í 5. tl. 3. mgr. 42. gr. vskl. og virðisaukaskattur af kaupum á þjónustu væri þar af leiðandi ekki endurgreiðsluhæfur. Forsenda skattstjóra fyrir afstöðu sinni var sú að störf fornleifafræðinga teldust ekki „almennt þjóna atvinnulífinu“ í skilningi ákvæðis 5. tl. 3. mgr. 42. gr. vskl. Yfirskattanefnd féllst ekki á rök skattstjóra þar sem túlkun hans á umræddu ákvæði ætti sér hvorki stoð í orðalagi þess né væri hægt að leiða hana út frá tiltækum lögskýringargögnum. Vísaði yfirskattanefnd til niðurstaðna í fyrri úrskurðum sínum og sagði m.a. að meginmarkmið reglna um skattlagningu innri starfsemi opinberra aðila, og um endurgreiðslu virðisaukaskatts til þeirra, sé að stuðla að jafnri samkeppnisstöðu atvinnufyrirtækja. Segir svo að skýra ber ákvæði 3. mgr. 42. gr. vskl. með hliðsjón af því meginmarkmiði.

Í framangreindum úrskurðum yfirskattanefndar má sjá að nefndin nýtir lögskýringargögn til að skýra þau lagarök sem endurgreiðsluákvæði 3. mgr. 42. gr. vskl.

byggir á. Í þeim lögskýringargögnum kemur fram meginregla virðisaukaskattsлага um hlutleysi og jafna samkeppnisstöðu.

Meginreglu um hlutleysi og jafna samkeppnisstöðu atvinnufyrirtækja er einnig að finna í leiðbeiningarreglum OECD um virðisaukaskatt. Leiðbeiningarreglur OECD fjalla almennt um viðurkennd sjónarmið og meginreglur um meðferð virðisaukaskatts í alþjóðaviðskiptum, og í því skyni er einnig fjallað um megineinkenni virðisaukaskattsins. Bent er á að þar sem skatturinn er lagður á öll stig viðskipta og skattskyldum aðilum er heimilaður innskattsfrádráttar, þá sé stuðlað að algjöru hlutleysi skattsins. Þannig má segja að virðisaukaskatturinn „flæði í gegnum fyrirtæki“ og hvíli að lokum borinn af endanlegum neytanda.⁴³

Sá rauði þráður sem rennur í gegnum lög og reglur um virðisaukaskatt er sem fyrr segir hlutleysi og jöfnun samkeppnistöðu atvinnufyrirtækja. Taka þarf mið af því þegar reglur um virðisaukaskatt eru túlkaðar. Sem dæmi þá á virðisaukaskattur ekki að hafa áhrif þegar virðisaukaskattsskyldur aðili tekur ákvörðun um það hvort hann vilji byggja eða leigja fasteign.

4.2. Lög nr. 50/1988, um virðisaukaskatt

Lög nr. 50/1988, um virðisaukaskatt tóku gildi 1. janúar 1990 og við gerð þeirra var tekið mið af lagareglum nágrannaljóða okkar, sér í lagi Dana. Frá gildistöku laganna hafa ýmsar breytingar verið gerðar á þeim og eru þau í dag alls fjórtán kaflar og hafa að geyma 50 greinar auk bráðabirgðaákvæða. Í inngangsákvæði laganna er kveðið á um þá meginreglu að „Greiða skal í ríkissjóð virðisaukaskatt af viðskiptum innan lands á öllum stigum, svo og af innflutningi vöru og þjónustu, eins og nánar er ákveðið í lögum þessum.“ Samkvæmt þessu skal greiða skattinn við tvennskonar aðstæður, þ.e. af innflutningi og öllum viðskiptum innanlands.

Í fyrsta kafla laganna er fjallað um skattskyldusvið þeirra og afmarkaðar þær vörur og þjónusta sem lögin taka til. Samkvæmt 1. mgr. 2. gr. skal skattskylda nái til allra vara og að til vara teljist ekki fasteignir. Í 2. mgr. 2. gr. segir að skattskyldan nái til allrar þjónustu, hverju nafni sem nefnist, sbr. þó 3. mgr. en þar er talin sú vinna og þjónusta sem undanþegin er virðisaukaskatti. Meginreglan er því sú að skattskyldusviðið nær til

⁴³ OECD Publishing.(2017). *International VAT/GST Guidelines*, Bls. 17.

allra vara, að undanskyldum fasteignum, og flestrar þjónustu og vinnu. Annar kafli fjallar um skattskylda aðila, aðila undanþegna skatti og tilkynningarskyldu. Í 1.-6. tl. 1. mgr. og 2. mgr. 3. gr. eru taldir upp þeir aðilar sem skylt er að innheimta virðisaukaskatt og standa skil á honum til ríkissjóðs. Í 4. gr. er upptalning á aðilum sem undanþegnir eru skattskyldu skv. 3. gr. Skattskyldir aðilar skv. 3. gr. skulu tilkynna um starfsemi sína til ríkisskattstjóra, sbr. 5. gr. laganna.

Í þriðja kafla er fjallað um skattverð og segir í 1. mgr. 7. gr. að skattverð sé það verð sem virðisaukaskattur er reiknaður af við sölu á vörum og verðmætum, skattskyldri vinnu og þjónustu. Um hvað teljist til skattskyldrar veltu er fjallað í fjórða kafla og er meginreglan sú að virðisaukaskattur er reiknaður af allri skattskyldri veltu skráðs aðila, sbr. 11. gr. vskl. Í fimmta kafla er fjallað um uppgjör á skattskyldri veltu og skatthlutfallið í þeim sjötta. Meginreglan er sú að virðisaukaskattur skuli vera 24% skv. 1. mgr. 14. gr. laganna en 11% af þeirri vöru og þjónustu sem upptalin er í 1.-14. tl. 2. mgr. sömu greinar. Í sjöunda kafla laganna er farið í uppgjör á virðisaukaskatti, merkingu hugtakanna innskatts og útskatt og hvað teljist til innskatts.

Í áttunda kafla er fjallað um tilhögun bókhalds þeirra aðila sem skattskyldir eru samkvæmt lögnum. Ákvæði um uppgjörstímabil, gjalddaga, álag, kærur o.fl. er að finna í 9. kafla og sérstök ákvæði um landbúnað í 10. kafla. Ellefti kafli fjallar um innflutning og sá tólfti um eftirlit, upplýsingaskyldu og refsíákvæði. Þrettándi kafli fjallar um endurgreiðslur og sá fjórtándi hefur að geyma ýmis ákvæði.

4.3. Uppgjör á virðisaukaskatti

Samkvæmt 1. mgr. 15. gr. vskl. skulu skattskyldir aðilar skv. 3. gr. greiða mismun útskatts og innskatts á hverju uppgjörstímabili til ríkissjóðs. Sé innskattur á uppgjörstímabilinu hærri en útskattur skal ríkissjóður endurgreiða mismuninn, sbr. 25. gr. Skattskyldir aðilar skv. 3. gr. eru taldir í 6 töluliðum, og eru m.a.:

1. Þeir sem í atvinnuskyni eða með sjálfstæðri starfsemi sinni selja eða afhenda vörur eða verðmæti eða inna af hendi skattskylda vinnu eða þjónustu.
2. Samvinnufélög, stofnanir og önnur félög sem undanþegin eru skattskyldu samkvæmt lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt, eða sérstökum lögum, vegna sölu sinnar á vöru eða þjónustu í samkeppni við atvinnufyrirtæki.

3. Opinber orku- og veitufyrirtæki að því leyti sem þau selja skattskyldar vörur og þjónustu.
4. Ríki, bæjar- og sveitafélög ásamt stofnunum þeirra að því leyti sem þau selja skattskyldar vörur eða þjónustu í samkeppni við atvinnufyrirtæki.

Af þriðju grein má sjá að skattskyldan ræðst af eðli þeirrar vöru og þjónustu sem seld er og skiptir í þeim efnum ekki máli hver það er sem selur eða afhendir hana. Skattskyldir aðilar skuli tilkynna um starfsemi sína til ríkisskattstjóra skv. 5. gr. laganna og ákvæðum reglugerðar nr. 515/1996, um skráningu virðisaukaskattsskyldra aðila.⁴⁴

4.4. Útskattur

Hugtakið útskattur merkir þann virðisaukaskatt sem fellur á skattskylda sölu eða afhendingu skattaðila á hverju uppgjörstímabili, sbr. 2. mgr. 15. gr. vskl. Í 11. gr. kemur fram meginreglan um hvað teljist til skattskyldrar veltu skráðs aðila og er það öll sala eða afhending á vöru eða verðmætum gegn greiðslu. Í 12. gr. er að finna ákvæði um hvað teljist ekki til skattskyldrar veltu og er um undanþágur frá meginreglu 11. gr. að ræða. Heimilt er að draga veltu skv. 12. gr. frá heildarveltu á hverju uppgjörstímabili virðisaukaskatts.⁴⁵ Aðili sem selur vöru eða þjónustu sem fellur undir 12. gr. hefur samt sem áður rétt til endurgreiðslu innskatts vegna aðkeyptra aðfanga sem varða virðisaukaskattsskyldan rekstur. Velta samkvæmt 12. gr. ber 0% virðisaukaskatt.⁴⁶

Meginreglan er sú að virðisaukaskattur skuli vera 24% við sölu skattskyldrar vöru og þjónustu, sbr. 1. mgr. 14. gr. Í 2. mgr. sömu greinar er að finna undanþágu frá þeirri meginreglu og er þar tæmandi talning á þeim vörum og þjónustu sem reiknast 11% virðisaukaskattur af við sölu. Í 13. gr. er að finna meginreglu um afhendingu og segir að til skattskyldrar veltu teljist heildarskattverð allra vara sem afhentar hafa verið, svo og heildarskattverð allra skattskyldrar vöru og þjónustu sem innt hefur verið af hendi á uppgjörstímabilinu. Þannig er það afhending hins selda sem ræður því á hvaða uppgjörstímabili veltan er talin fram á. Ekki skiptir máli hvort greiðslan fari fram eftir afhendingu eða seljandi láni fyrir söluverðinu⁴⁷. Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 235/1998 var fallist á með ríkisskattstjóra að velta kæranda og útskattur höfðu verið

⁴⁴ Ríkisskattstjóri. (1998). *Handbók um virðisaukaskatt*. Bls. 17.

⁴⁵ Ríkisskattstjóri. (1998). *Handbók um virðisaukaskatt*. Bls. 87.

⁴⁶ Ríkisskattstjóri. (1998). *Handbók um virðisaukaskatt*. Bls. 99.

⁴⁷ Ríkisskattstjóri. (1998). *Handbók um virðisaukaskatt*. Bls. 89.

vantalin á uppgjörstímabilinu nóvember – desember 1990. Málsatvik voru þau að kærandi rak verkfræðistofu og gaf mánaðarlega út reikninga vegna lengri verkefna. Þann 1. janúar 1991 gaf kærandi út reikning vegna vinnu í desember mánuði og var veltan þar af leiðandi talin fram á janúar – febrúar uppgjörstímabili ársins 1991 í stað þess að vera talin fram með nóvember-desember uppgjöri, þegar afhending fór fram.

4.5. Innskattur

Hugtakið innskattur merkir þann virðisaukaskatt sem fellur á kaup skattaðila á skattskyldum vörum og þjónustu til nota í rekstrinum, sbr. 3. mgr. 15. gr. vskl. með þeim takmörkunum er taldar eru í 16. gr. laganna. Samkvæmt 4. mgr. 15. gr. er innskattur á uppgjörstímabili sá virðisaukaskattur sem kemur fram á reikningum frá þeim sem selt hafa skattaðila vörur eða þjónustu á tímabilinu sem og sá virðisaukaskattur sem hann hefur greitt við innflutning vöru. Innskattur er megineinkenni virðisaukaskatts og kemur í veg fyrir uppsöfnun skatts í verði á vöru og þjónustu.

Kveðið er á um innskattsheimild skattaðila í 1. mgr. 16. gr. vskl. og nær heimildin til virðisaukaskatts af aðkeyptum rekstrarfjárumunum, vörum, vinnu, þjónustu og öðrum aföngum sem eingöngu varða sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu. Nánar er kveðið á um innskatt í reglugerð nr. 192/1993, um innskatt og segir í 1. gr. að aðili sem skráður hefur verið skv. 5. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt megi telja til innskatts þann virðisaukaskatt sem frá og með skráningardegi fellur á kaup hans á skattskyldum vörum og þjónustu til nota í rekstrinum, enda byggist innskattskrafa hans gagnvart ríkissjóði á skjölum og bókhaldi sem fullnægjandi eru samkvæmt ákvæðum reglugerðar nr. 50/1993, um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattskyldra aðila.

Með hliðsjón af framansögðu þarf skattaðilinn að vera skráður á grunnskrá virðisaukaskatts á þeim tímapunkti sem kostnaðurinn fellur til og reikningur frá söluaðila þarf að uppfylla formskilyrði 1.-5. tl. 2. mgr. 4. gr. reglugerðar nr. 50/1993. Jafnframt þarf seljandi vöru og þjónustu að vera skráður á virðisaukaskattsskrá á því tímamarki þegar viðskipti eiga sér stað, sbr. 2. ml. 1. mgr. 16. gr. vskl. Takmörkun á heimild skattaðila til nýtingar virðisaukaskatts sem innskatts er að finna í 3. mgr. 16. gr. vskl. og 2. gr. reglugerðar nr. 192/1993 um innskatt.

Í 2. mgr. 16. gr. vskl. er kveðið á um heimild ráðherra til að setja reglur um að telja megi til innskatts ákveðinn hluta af virðisaukaskatti vegna kaupa skattaðila á aðföngum sem ekki varða eingöngu sölu hans á skattskyldri vöru eða þjónustu. Þær reglur er að finna í 2. kafla reglugerðar nr. 192/1993. Einnig kemur fram að ráðherra hefur heimild til að setja reglur um leiðréttingu á frádrætti innskatts þegar breyting verður á notkun varanlegra rekstrarfjármuna sem hefur áhrif á frádráttarrétt skattaðila. Nánar verður vikið að þeim reglum síðar.

4.5.1 Reglugerð nr. 192/1993, um innskatt

Í fyrsta kafla er að finna almenn ákvæði um innskatt, hvað telja megi til innskatts og hvað sé óheimilt að telja til innskatts. Í öðrum kafla eru reglur um innkaup sem ekki eingöngu varða sölu á skattskyldri vöru og þjónustu. Hafi skattskyldur aðili einnig með höndum starfsemi sem er undanþegin virðisaukaskatti skv. 3. mgr. 2. gr. vskl. og hluti aðfanga hans varðar bæði skattskylda þátt rekstrarins og þann undanþegna, þá er honum heimilt að telja virðisaukaskatt til innskatts eftir reglum 4.- 5. gr. reglugerðarinnar. Slíkur aðili telst stunda blandaða starfsemi og er heimilt að telja að fullu til innskatts virðisaukaskatt af vörum og þjónustu sem eingöngu varða skattskylda hluta rekstrarins, sbr. 1. mgr. 4. gr. vskl. Honum er með öllu óheimilt að telja til innskatts virðisaukaskatt af vörum sem eingöngu varða óskattskylda hluta rekstrarins, sbr. 2. mgr. 4. gr.

Í 5. gr. reglugerðarinnar er kveðið á um svokallaða veltureglu. Í henni felst að virðisaukaskatt af rekstrarfjármunum, vörum og þjónustu sem bæði er ætlað til nota í skattskylda þætti, og óskattskylda þætti rekstrarins, er heimilt að telja til innskatts í sama hlutfalli og sala á skattskyldri vöru og þjónustu (án virðisaukaskatts) er af heildarveltu hvers reikningsárs.⁴⁸ Samkvæmt 1. mgr. 6. gr. má skattaðili telja virðisaukaskatt af aðkeyptum rekstrarfjármunum, vörum og þjónustu til innskatts að því leyti sem slík innkaup varða virðisaukaskattsskyldan rekstur. Í 2. mgr. segir að ríkisskattstjóri skuli taka mið af þeim reglum og þeirri framkvæmd sem mótast hefur við tekjuskattsálagningu þegar hann leggur mat á hvort innkaupum sé réttilega skipt milli skattsskylds reksturs og einkanota. Í 7.-9. gr. reglugerðarinnar er fjallað um sérreglur um fasteignir og ökutæki en umfjöllun þessi afmarkast við fasteignir.

⁴⁸ Ríkisskattstjóri. (1998). *Handbók um virðisaukaskatt*. Bls. 136.

4.5.2 Sérreglur 7. og 8. gr. um fasteignir

Virðisaukaskatt sem fellur til vegna nýbyggingar á fasteign sem ætluð er til nota í skattsskyldri starfsemi er heimilt að telja til innskatts. Sé hluti nýbyggingarinnar ætlaður til skattsskylds reksturs þá skal reikna út hvert hlutfall byggingarkostnaðar þess hluta húsnæðisins er af heildarbyggingarkostnaðinum. Síðan skal ákvarða innskatt í sama hlutfalli af heildar virðisaukaskatti sem fellur til vegna framkvæmdanna. Heimilt er að miða skiptingu skattsins við hlutfall flatarmáls þess hluta sem ætlaður er til skattsskylds rekstur af heildarflatarmáli húsnæðisins ef gæði þess eru svipuð.⁴⁹ Samkvæmt 2. mgr. 7. gr. reglugerðar nr. 192/1993 telst húsnæði sem leigt er út, ekki notað til skattsskylds rekstur nema leigusali sé skráður frjálsri skráningu skv. reglugerð nr. 577/1989, um frjálssa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign. Rétt er að benda á að ef um aðstöðuleigu er að ræða, þar sem aðili hefur takmarkaðan aðgang að fasteign eða rými, t.d. útleigu á geymslu, rakarastólum og útleigu á frystihólfum, þá er ekki um fasteignaleigu að ræða og er leigan því skattskyld.⁵⁰

Virðisaukaskatt vegna framkvæmda við fasteignir, þ.e. endurbætur og viðgerðir, er heimilt að innskatta í því hlutfalli sem þær beinlínis varða þann hluta húsnæðis sem notaður er til skattsskyldrar starfsemi. Skilyrði fyrir nýtingu innskatts er að seljandi vinnu og þjónustu taki skýrt fram á sölureikningi vegna framkvæmdanna við hvaða hluta hússins var unnið, sbr. 3. mgr. 7. gr. reglugerðar. Séu framkvæmdir vegna sameiginlegs hluta fasteignar, t.d. lagnakerfi, þak, viðhald utanhúss o.þ.h, þá er skattaðila heimilt að miða útreikning innskatts við það hlutfall flatarmáls sem nýtt er til skattskyldra nota af heildarflatarmáli fasteignarinnar. Samkvæmt 8. gr. er skattaðila, sem notar fasteign jafnt til skattsskyldrar starfsemi og skattfrjálsrar, heimilt að miða útreikning eftir reglum 3. – 6. gr. reglugerðarinnar, þ.e. eftir veltureglunni eða matsreglunni, ef ekki er hægt að styðjast við ákvæði 7. gr.

4.6. Fasteign í skilningi virðisaukaskattslaga nr. 50/1988

Samkvæmt 1. mgr. 2. gr. vskl. teljast fasteignir ekki til vara og falla því utan skattskyldusviðs laganna. Nánari skilgreiningu á hugtakinu *fasteign* er ekki að finna í lögum um virðisaukaskatt. Hugtakið hefur almennt verið skilgreint svo að um sér að

⁴⁹ Ríkisskattstjóri. (1998). *Handbók um virðisaukaskatt*. Bls. 137.

⁵⁰ Ríkisskattstjóri. (2018). *Leiðbeiningar um virðisaukaskatt*. Bls. 7.

ræða afmarkað land ásamt eðlilegum hlutum landsins, lífrænum og ólífrænum, og þeim mannvirkjum sem varanlega eru við það skeytt.⁵¹

⁵¹ Gaukur Jörundsson. (1982-1983). *Eignaréttur 1*. Bls. 30.

5. Skráningar á virðisaukaskattsskrá

Sá sem skattskyldur er samkvæmt lögum um virðisaukaskatt skal tilkynna starfsemi sína til ríkisskattstjóra eigi síðar en átta dögum eftir að starfsemi hefst. Uppfylli aðili skilyrði skráningar færir ríkisskattstjóri hann á virðisaukaskattsskrá, staðfestir að skráning hafi átt sér stað og úthlutar aðilanum skráningarnúmeri.⁵² Um almenna skráningu er fjallað í 5. gr. vskl. Í 5. mgr. 5. gr. segir að eigi skuli skrá aðila ef samanlagðar tekjur hans af skattskyldri sölu á vöru eða þjónustu er að jafnaði lægri en kostnaður við aðföng sem keypt eru með virðisaukaskatti til rekstrarins. Þrátt fyrir þetta getur aðili átt rétt á svokallaðri sértækri skráningu. Er þar átt við fyrirfram skráningu, frjálsa skráningu, sérstaka skráningu og afturvirka skráningu.⁵³

Fasteignaleiga er undanþegin virðisaukaskatti samkvæmt 8. tl. 3. mgr. 2. gr. vskl. Það hefur þá þýðingu að þeir sem leigja útatvinnuhúsnaði eru hvorki skráningarskyldur, né eiga þeir rétt á telja virðisaukaskatt af aðföngum til rekstrarins til innskatts. Þetta hefur þá afleiðingu að óbeinn virðisaukaskattur safnast upp í leiguverði til endanlegs rekstaraðila (leigutaka). Í 1. mgr. 6. gr. vskl. er kveðið á um heimild ráðherra til að setja reglur um frjálsa skráningu. Þær reglur er að finna í reglugerð nr. 577/1989, um frjálsa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign. Um er að ræða heimild til fyrirtækja sem inna af hendi þjónustu sem er ekki skattskyld til að selja þjónustu sína með virðisaukaskatti. Fáir fyrirtæki heimild til frjálsrar skráningar vegna útleigu á atvinnuhúsnaði ber því að skila virðisaukaskatti (útskatti) af leiguverðinu en á móti getur það nýtt virðisaukaskatt af aðföngum til rekstrarins sem innskatt.

Í 4. mgr. 6. gr. vskl. er kveðið á um að þeim sem stunda byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð á eigin kostnað, í þeim tilgangi að selja skráðum aðila fasteignina, sé heimilt að sækja um sérstaka skráningu í grunnskrá virðisaukaskatts. Í athugasemdum við einstaka greinar frumvarps þess er varð að lögum virðisaukaskatt segir að 4. mgr. 6. gr. vskl. sé sérregla um byggingu atvinnuhúsnaðis. Ákvæðið tekur þar af leiðandi ekki til byggingar íbúðarhúsnaðis. Tilgangur ákvæðisins sé sá að tryggja samkeppnisstöðu þeirra sem byggja atvinnuhúsnaði til endursölu gagnvart þeim sem skráðir eru skv. 5. gr. og byggja fyrir eigin reikning.

⁵² Ríkisskattstjóri. (2018). *Leiðbeiningar um virðisaukaskatt*. Bls. 9.

⁵³ Ríkisskattstjóri. (2018). *Leiðbeiningar um virðisaukaskatt*. Bls. 10.

Ákvæði 6. gr. vskl. er í anda þeirrar meginreglu virðisaukaskatts að skatturinn eigi ekki að hafa áhrif á val neytenda á vörum eða þjónustu. Með heimild til sérstakrar og frjálsrar skráningar er stuðlað að hlutleysi og jafnri samkeppni þeirra sem eiga og leigja fasteignir til skattsskyldra aðila.

5.1. Sérstök skráning

Þeir sem byggja fasteign á eigin kostnað í þeim tilgangi að selja hana skráðum aðila skv. 5. gr. vskl. geta sótt um sérstaka skráningu til ríkisskattstjóra, sbr. 4. mgr. 6. gr. vskl. Sé heimild til sérstakrar skráningar veitt er þeim heimilt að færa sem innskatt þann virðisaukaskatt sem fellur til vegna framkvæmdanna, sbr. 1. mgr. 16. gr. vskl. Samkvæmt upphafsákvæði reglugerðarinnar getur sérstök skráning tekið til hluta fasteignar og aðeins til atvinnuhúsnæðis.

5.1.1 Þýðing sérstakrar skráningar

Með sérstakri skráningu fellur niður skylda byggingaraðila til að greiða virðisaukaskatt af byggingarframkvæmdum. Byggingaraðilinn fær sérstakt virðisaukaskattsnúmer þar sem hann færir virðisaukaskatt vegna framkvæmda sem innskatt. Jafnframt fær hann endurgreiddan þann virðisaukaskatt sem hann hefur skilað af framkvæmdum sínum fram að gildistöku skráningar.⁵⁴ Þar er um að ræða útskatt vegna eigin vinnu við framkvæmdirnar, en á byggingaraðila hvílir skylda til að reikna virðisaukaskatt af vinnu sinni og standa skil á honum til ríkissjóðs, sbr. 2. mgr. 3. gr. vskl. og sbr. reglugerð nr. 576/1989, um virðisaukaskatt af byggingarstarfsemi. Þrátt fyrir heimild til sérstakrar skráningar þá fellur þessi skylda aðila ekki niður og ber honum að skila sérstakri skýrslu til ríkisskattstjóra þar sem tilgreindur er virðisaukaskattur af eigin vinnu. Skýrslunni er skilað án greiðslu og myndar virðisaukaskatturinn kvöð til leiðréttingar innskatts á hendur eiganda fasteignar sem sérstök skráning tekur til. Samkvæmt 6. gr. reglugerðar nr. 577/1989 skal miða skattverð við almennt gangverð í samskonar viðskiptum. Ef slíkt verð liggur ekki fyrir skal miða við útsöluverð þar sem tekið er tillit til alls kostnaðar, þ.m.t. byggingarefni, launagjalda, launatengdra gjalda, fasts kostnaðar og ágóða. Ríkisskattstjóri hefur gefið út auglýsingu nr. 8/1994 þar sem fram koma reglur um stofn til virðisaukaskatts í byggingarstarfsemi.

⁵⁴ Ríkisskattstjóri. (1998). *Handbók um virðisaukaskatt*. Bls. 69.

Samkvæmt framangreindu getur sérstök skráning fengist afturvirk og getur upphafsdagur skráningar náð eins langt aftur í tímann og eignarhald byggingaraðila á þeirri fasteign sem sótt er um sérstaka skráningu vegna. Um þetta er fjallað í úrskurði yfirskattanefndar nr. 96/2011 en málavextir voru þeir að árið 1987 tók kærandi að sér að endurbæta þrjú pakkhús í eigu sveitarfélagsins M. Samkvæmt samningi milli kæranda og sveitarfélagsins þá hafði kærandi umráðarétt yfir eigninni og greiddi af henni brunatryggingu en eigandi greiddi önnur opinber gjöld. Kærandi hafði rétt á að leigja húsin út og greiddi hann sveitarfélaginu ekkert fyrir vörslurétt sinn, en var skuldbundinn til að kosta nauðsynlegar endurbætur á húsunum og halda þeim við. Megintilgangur samningsins var að forða húsunum frá eyðileggingu og urðu endurbæturnar eign eiganda, þ.e. sveitafélagsins, að samningstíma loknum. Þann 28. október 2009 sótti kærandi um sérstaka skráningu vegna framkvæmdanna frá 1. janúar 1990 og frjálssa skráningu vegna útleigu og rekstur frá 1. maí 2006. Kærandi eignaðist húsin með afsali dags. 12. júlí 2009. Ríkisskattstjóri hafnaði beiðni kæranda um sérstaka og frjálssa skráningu á þeim grundvelli að kærandi hafði tekið eignina til óskattskyldra nota á árinu 2006, þ.e. með útleigu, án þess að afla sér frjálstrar skráningar og að hann hafði ekki orðið eigandi eignanna fyrir en árið 2009.

Í úrskurði yfirskattanefndar segir að telja verði að það sé frumskilyrði sérstakrar skráningar að viðkomandi eign sé ætluð til virðisaukaskattsskyldrar starfsemi, sbr. 1. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 577/1989. Í framhaldi er vísað til 2. mgr. 7. gr. sömu reglugerðar þar sem segir að m.a.: „*Húsnæði, sem leigt er út, telst ekki notað fyrir skattskyldan rekstur nema leigusali hafi skráð sig frjálstri skráningu skv. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 50/1988.*“ Jafnframt er bent á að kærandi naut ekki lóðarréttinda vegna umræddra fasteigna fyrir en árið 2009 og vísar yfirskattanefnd til ákvæðis 1. gr. reglugerðar nr. 577/1989, þar sem kveðið er á um það skilyrði að aðili byggi fasteign á „eigin lóð eða leigu lóð“. Með vísan til þessa var ekki fallist á afturvirka sérstaka skráningu kærandi. Varðandi frjálssa skráningu kæranda vísaði yfirskattanefnd til þess að hvorki 6. gr. vskl. né ákvæði II. kafla reglugerðar nr. 577/1989 um heimild til frjálstrar skráningar gerðu kröfu um að frjálsskráning væri bundin eignarhaldi. Af þeim sökum var krafa kæranda um frjálssa skráningu frá 1. maí 2006 samþykkt.

5.1.2 Umsókn um sérstaka skráningu

Meginreglan er sú að byggingaraðili hafi heimild til að sækja um sérstaka skráningu frá upphafi framkvæmda og þar af leiðandi af öllum virðisaukaskatti sem fellur til vegna framkvæmda sbr. 2. gr. reglugerðar nr. 577/1989. Með sérstakri skráningu er virðisaukaskattur að öllu leyti „hreinsaður af“ byggingarkostnaði atvinnuhúsnaðis fyrir skattskylda starfsemi.⁵⁵

Í 2. mgr. 1. gr. reglugerðarinnar er kveðið á um þau gögn sem þurfa að fylgja umsókn um sérstaka skráningu. Þar segir að eftirfarandi gögn þurfi að liggja fyrir:

1. Tilgreina þarf hvaða fasteign skráningunni er ætlað að ná til.
2. Skriflegur og fullgildur kaupsamningur byggingaraðila og skattskylds aðila um fasteignina.
3. Þinglýst yfirlýsing kaupanda um ætluð not hans á fasteigninni.
4. Skuldbinding kaupanda um yfirtöku á kvöð um leiðréttingu virðisaukaskatts, verði breyting á notkun fasteignar sem hafa í för með sér breytingu á innskattsrétti.

Engin frekari skilyrði um gögn eða framsetningu umsóknar um sérstaka skráningu er að finna í lögum eða reglugerðum. Skattstjórinn í Reykjavík gaf út leiðbeiningar varðandi umsókn um sérstaka skráningu og hafa þær að geyma ríkari skilyrði fyrir sérstakri skráningu. Til viðbótar við skilyrði reglugerðar nr. 577/1989 þurfti að kröfu skattstjórans að fylgja með umsókn um sérstaka skráningu, þinglýstur lóðaleigusamningur eða kaupsamningur um byggingarlóðina og ljósrit af samþykktum teikningum af fasteigninni.

Flest þeirra atriða sem fram kom í leiðbeiningum skattstjórans í Reykjavík er hægt að rökstyðja sem þörf til þess að ríkisskattstjóri geti tekið afstöðu til þess hvort veita eigi byggingaraðila heimild til sérstakrar skráningar. Sem dæmi má nefna áætlaðan byggingarkostnað og upphaf og loka framkvæmda, svo hægt sé að áætla upphafsdag skráningar og lokadag. Til að einfalda eftirlit og sinna leiðbeinandi hlutverki sínu þykir eðlilegt að upplýsingar um verktaka liggi fyrir. Þó er ekki hægt að sjá hvaða rök liggi að baki þeirri kröfu að samþykktar teikningar þurfi að liggja fyrir. Hluti af byggingarkostnaði er vinna verkfræðinga og arkitekta við hönnun og því liggja oft ekki

⁵⁵ Ríkisskattstjóri. (1998). Handbók um virðisaukaskatt. Bls. 69.

fyrir samþykktar teikningar þegar sótt er um sérstaka skráningu. Ráðlagt væri að setja skýrar reglur um þau gögn sem þurfa að liggja fyrir við umsókn um sérstaka skráningu.

5.2. Frjáls skráning

Heimild til frjálsrar skráningar kemur í veg fyrir að óbeinn virðisaukaskattur leggist á aðföng til skráðra aðila.⁵⁶ Um frjálsa skráningu vegna leigu fasteigna er fjallað í II. kafla reglugerðar nr. 577/1989, um frjálsa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign. Í 1. mgr. 4. gr. reglugerðar nr. 577/1989 segir að sá sem í atvinnuskyni leigir fasteign eða hluta fasteignar geti sótt um frjálsa skráningu til ríkisskattstjóra. Fallist ríkisskattstjóri á frjálsa skráningu umsækjanda vegna útleigu hans á atvinnuhúsnæði, þá úthlutar hann honum sérstöku virðisaukaskattsnúmeri. Heimilt er að skrá fleiri en eina fasteign undir sama númerið sbr. ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 844/98.⁵⁷ Fái leigusali heimild til frjálsrar skráningar þá skal innheimtur útskattur af leigugjaldi, þ.m.t. af tryggingargjaldi sem hann kann að krefja leigutaka um, sbr. 1. mgr. 6. gr. Leigusali getur skv. 7. gr. reglugerðarinnar talið til innskatts þann virðisaukaskatt sem fellur til eftir skráningu á kaup hans á vörum og þjónustu vegna endurbóta og viðhalds á þeim fasteignum sem skráningin tekur til, sem og vegna rekstrar- og stjórnunarkostnaðar. Um innskattsrétt leigusala gilda almenn ákvæði virðisaukaskattslaga og reglugerða samkvæmt þeim.

5.2.1. Þýðing og innskattsbærni

Fái leigusali heimild ríkisskattstjóra fyrir frjálsri skráningu þá þá ber honum að leggja virðisaukaskatt á leiguverðið. Á móti er honum heimilt að telja til innskatts þann virðisaukaskatt sem fellur til vegna kaupa hans á skattskyldri vöru og þjónustu til nota í rekstrinum, þ.e. vegna þeirrar fasteignar sem skráningin tekur til. Innskattsréttur leigusala fer eftir almennum reglum 16. gr. vskl. og reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt. Verði breyting á nýtingu fasteignarinnar, t.d. leigðum fermetrum eða leigutökum þá ber að tilkynna þær til ríkisskattstjóra eigi síðar en átta dögum eftir að þær eiga sér stað. Verði breyting á notkun fasteignarinnar þannig að skilyrði frjálsrar skráningar eiga ekki lengur við, t.d. ef hún er leigð án virðisaukaskatts eða seld

⁵⁶ Ríkisskattstjóri. (1998). *Handbók um virðisaukaskatt*. Bls. 68.

⁵⁷ Ríkisskattstjóri. (1998). *Handbók um virðisaukaskatt*. Bls. 69.

óskattskyldum aðila, þá skal leiðrétta innskattfrádrátt skv. IV. kafla reglugerðar nr. 192/1993.⁵⁸

5.2.2. Umsókn og upphaf skráningar

Í 2. mgr. 4. gr. reglugerðar nr. 577/1989 er fjallað um umsókn um frjálsa skráningu. Þar segir að í umsókn skuli tilgreina þá fasteigna, eða þann hluta fasteignar, sem skráningin skal ná til. Umsókninni skal fylgja skriflegur leigusamningur ásamt þinglýstri yfirlýsingu leigutaka um að hann samþykki fyrir sína hönd frjálsa skráningu leigusala og þar með greiðslu virðisaukaskatts af leigugjaldi. Frjáls skráning getur ekki tekið til fasteignar sem er að hluta til eða að öllu leyti notuð sem íbúðarhúsnæði, sbr. 3. mgr. 4. gr. reglugerðar nr. 577/1989. Ekki er í reglugerðinni fjallað um efni og innihald leigusamnings sem þarf að fylgja með umsókn um frjálsa skráningu og því ekki gerðar neinar sérstakar kröfur þar um. Leigusamningur verður þó bersýnilega að vísa til þeirrar fasteignar sem umsókn er ætlað að ná til og eftir atvikum hluta þeirrar fasteignar. Leiguverð þarf að koma fram og má það ekki vera lægra en endurgjald fyrir venjulega leigu sambærilegs húsnæðis, sbr. 1. mgr. 6. gr. Ekki er að sjá að reglugerðin setji frekari efniskröfur til leigusamninga. Í gátlista fyrir frjálsa skráningu sem gefinn var út af skattstjóranum í Reykjavík árið 2008 er farið yfir þau atriði sem ríkisskattstjóri skoðar við umsókn um frjálsa skráningu. Sú umfjöllun er í flestum atriðum sambærileg kröfum laga um virðisaukaskatt og ákvæðum reglugerðar um frjálsa skráningu. Í skattframkvæmd hefur ríkisskattstjóri gert ríkari kröfur til leigufjárhæðar og vísar til 5. mgr. 5. gr. vskl. um jákvæðan virðisauka hjá skráðum aðilum. Greinin kveður á um að eigi skuli skrá aðila ef samanlagðar tekjur af sölu skattskyldrar vöru og þjónustu séu að jafnaði lægri en kostnaður við aðföng sem keypt eru með virðisaukaskatti til starfseminnar, þar með talið vegna varanlegra rekstrarfjármuna. Einnig segir að aðilinn eigi rétt á skráningu ef hann sýnir fram á að kaup á fjárfestingavörum standi í beinu sambandi við sölu á skattskyldri vöru eða þjónustu á síðari rekstrartímabilum.

Með hliðsjón af framangreindri túlkun ríkisskattstjóra hefur embættið sýnt umsókn um frjálsa skráningu ef það telur að útskattur á leigutíma sé lægri en innskattur vegna fjárfestinga í fasteign sem sótt er um skráningu vegna. Samkvæmt 4. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt þá fyrnist innskattur vegna mannvirkja á 20

⁵⁸ Ríkisskattstjóri. (1998). *Handbók um virðisaukaskatt*. Bls. 70.

árum. Með vísan til úrskurðar yfirskattanefndar nr. 199/2017⁵⁹ þá hefst sú fyrning strax og þegar virðisaukaskattur er færður sem innskattur, en nánar verður fjallað um úrskurðinn síðar. Með hliðsjón af framansögðu má taka sem dæmi aðila sem byggir fasteign á eigin lóð eða leigulóð. Hann fær sérstaka skráningu frá og með 1. janúar 2018 til 28. febrúar 2018 þegar framkvæmdum lýkur. Hann fær virðisaukaskatt endurgreiddan frá ríkissjóði í formi innskatts, alls kr. 24.000.000. Til stóð að leigja fasteignina út með frjálstri skráningu en vegna offramboðs á atvinnuhúsnæði fékkst ekki leigjandi fyrr en 5 árum síðar. Samkvæmt því væri kvöðin búin að fynast um kr. 4.451.850. Sú krafa ríkisskattstjóra um að útskattur af leigunni skili sér til baka á 20 ára fyrningartíma kvaðarinnar myndi hafa þær afleiðingar að leigukjörin þyrftu að hækka úr kr. 416.667 í kr. 555.556 eða um 33%. Væri þessi hækkun algjörlega óháð markaðsverði skv. 2. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 577/1989 eða almennu gangverði skv. 1. mgr. 9. gr. vskl. Það verður að teljast óeðlilegt að ríkisskattstjóri geti haft slík inngrip í viðskipti milli aðila að embættið geti krafist hærri leigu með vísan til túlkunar á 5. mgr. 5. gr. vskl. Slíkt skekkir samkeppnisstöðu manna á leigumarkaði. Nánar verður fjallað um atvinnurekstur og skilyrði um hagnað í frjálstri skráningu í kafla 5.2.3.

5.2.3. Atvinnurekstur og skilyrði um hagnað í frjálstri skráningu

Samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 3. gr. vskl. hvílir skylda til að innheimta virðisaukaskatt og standa skil á honum í ríkissjóð á þeim sem í atvinnuskyni eða með sjálfstæðri starfsemi sinni selja eða afhenda vörur eða verðmæti eða inna af hendi skattskylda vinnu eða þjónustu. Nánari skilgreiningu á því hvort aðili sé talinn stunda starfsemi í atvinnuskyni eða með sjálfstæðri starfsemi er ekki að finna í lögum um virðisaukaskatt, en í athugasemdum við einstaka greinar frumvarpsins sem varð að virðisaukaskattslögum segir að hvort um atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi sé að ræða fari eftir svipuðum sjónarmiðum og í tekjuskattslögum. Til þess að starfsemi geti talist atvinnurekstur þarf hún að uppfylla þrjú skilyrði, í fyrsta lagi þarf hún að vera sjálfstæð, í öðru lagi stunduð reglulega og með vissu umfangi og í þriðja lagi hafa þann tilgang að skila hagnaði.⁶⁰

Það er frumskilyrði fyrir skráningu á virðisaukaskattsskrá að starfsemi sé í atvinnuskyni og kemur sú regla fram í 5. mgr. 5. gr. vskl., sbr. 2. mgr. 2. gr. reglugerðar nr. 515/1996 um skráningu virðisaukaskattskyldra aðila. Kveðið er á um að skrá skuli aðila á

⁵⁹ Sjá reifun á bls. 39.

⁶⁰ Ásmundur G. Vilhjálmsson. (2003). *Skattur á fyrirtæki*. Bls. 24.

virðisaukaskattsskrá ef samanlagðar tekjur hans af sölu skattsskyldrar vöru eða þjónustu eru að jafnaði hærri en kostnaður við aðföng sem keypt eru með virðisaukaskatti til starfseminnar og að tekjur af starfseminni nái að lágmarki kr. 2.000.000 á tólf mánaða tímabili, sbr. 3. mgr. 2. gr. reglugerðarinnar.⁶¹

Með hliðsjón af framansögðu hefur í skattfrankvæmd verið gengið út frá því að leigukjör fasteignar í frjálstri skráningu séu það há að virðisaukaskattur af þeim sé á 20 ára tímabili jafn hár, eða hærri, en andlag leiðréttingarskyldu skv. IV kafla reglugerðar nr. 192/1993.⁶² Hvergi í lögum eða reglugerðum á sviði virðisaukaskatts er að finna forsendu fyrir þeirri frankvæmd og hvergi er fjallað um skilyrði þess að samhliða aukinni innskattsnýtingu aðila skuli hagnaður í rekstri verða meiri.

Ákvæði 5. mgr. 5. gr. vskl. var lögfest með 1. gr. laga nr. 40/1995 um breytingu á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, með síðari breytingum. Fyrir gildistöku laga nr. 40/1995 höfðu verið ýmis álitamál um hvenær aðili teldist hafa með höndum starfsemi í atvinnuskyni og þá hvenær starfsemi hans væri skráningarskyld. Stuðst var við þá reglu að sá sem hefði „neikvæðan virðisauka“ væri hvorki skráningarskyldur, né ætti hann rétt á skráningu. Rétt þótti að lögfesta þá reglu, en þó hún væri til nokkurrar leiðbeiningar þótti þörf á nánari ákvæðum til að styðjast við í skattfrankvæmd, þá einkum vegna aðila sem stunduðu starfsemi á þróunar- og undirbúningsstigi.⁶³ Með hliðsjón af framansögðu var lögfesting reglu 5. mgr. 5. gr. vskl. tvíþætt, þ.e. annars vegar þrenging skilyrða fyrir skráningu á grunnskrá virðisaukaskatts og hins vegar skýr heimild þeirra sem uppfylla ekki skilyrði skráningar til að fá starfsemi sína skráða með þeim réttaráhrifum að þeir fái rétt til að færa til frádráttar sem innskatt virðisaukaskatt af öllum að aðföngum er varða starfsemina. Gert var ráð fyrir að ráðherra væri heimilt að setja nánari reglur um atriði sem varða slíka skráningu, þar sem m.a. væri kveðið á um að aðili setji tryggingu fyrir endurgreiddum virðisaukaskatti, og að þar sé um að ræða sama fyrirkomulag og tíðkist varðandi byggingarstarfsemi. Vísast þar til reglugerðar nr. 515/1996 um skráningu virðisaukaskattsskyldra aðila.

⁶¹ Ríkisskattstjóri. (1998). *Handbók um virðisaukaskatt*. Bls. 64.

⁶² Sjá ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 1032/2003 og almennt bréf ríkisskattstjóra nr. 14/08

⁶³ Þskj. 300, 257. mál, 1994-1995. Löggjafarþing 118. Slóð:
<https://www.althingi.is/altext/118/s/0300.html>. [Sótt á vefinn 20.10.2018]

Í ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra nr. 1032/2003 var meðal annars spurt um túlkun á 5. mgr. 5. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt og hvort taka beri tillit til stofnkostnaðar þegar meta skuli hvort aðili uppfylli skilyrði greinarinnar eða hvort nægjanlegt sé að tekjur í skattskyldri starfsemi á hverju ári séu að jafnaði hærri en kostnaður. Einnig var spurt, ef stofnkostnaður skiptir máli, á hve löngum tíma eigi „hagnaður“ að greiða upp stofnkostnað. Í svari ríkisskattstjóra vísar hann til hluta umfjöllunar í frumvarpi því er varð að lögum nr. 40/1995 sem rakin hefur verið hér að framan. Til viðbótar segir hann að af orðalagi 5. mgr. 5. gr. vskl. og samanburði við orðalag 16. gr. vskl. sé ljóst að við útreikning á virðisauka eigi að taka mið af öllum innskattsþærum kostnaði, jafnt stofnkostnaði sem öðrum. Jafnframt segir í ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra nr. 1032/2003 að í ljósi þessa athugasemda sé ljóst að um þrengingu skilyrða fyrir skráningu sé að ræða frá því sem væri ef eingöngu væri horft til almennra sjónarmiða varðandi atvinnustarfsemi.

Um þann hluta fyrirspurnarinnar sem snéri að því á hve löngum tíma „hagnaður“ ætti að greiða upp stofnkostnað tók ríkisskattstjóri fram að af ákvæði 5. mgr. 5. gr. yrði ekki ráðið til hve langs tíma ætti að horfa við mat á því hvort ákvæðið girði fyrir skráningu. En með vísan til IV. kafla reglugerðar nr. 192/1993 mætti áætla að sá tími væri fimm ár vegna lausafjármuna og 10 ár að því er varðar framkvæmdir við fasteignir.

Í umfjöllun ríkisskattstjóra víkur hann aldrei að 2. ml. 5. mgr. 5. gr. vskl. sem heimilar aðilum skráningu þrátt fyrir að samanlagðar tekjur hans af sölu á skattskyldri vöru og þjónustu séu að jafnaði lægri en kostnaður við aðföng sem keypt eru með virðisaukaskatti til starfseminnar, sbr. II. kafla reglugerðar nr. 515/1996. Samkvæmt 2. mgr. 4. gr. vskl. getur aðili fengið skráningu á virðisaukaskattsskrá að eftirfarandi skilyrðum uppfylltum:

1. Um sé að ræða atvinnustarfsemi, þ.e. starfsemi sem miði að rekstrarhagnaði eftir eðlilegan uppbyggingartíma.
2. Fjárfesting aðila í varanlegum rekstrarfjármunum, þar með talið fasteignum og ræktun, eða vörubirgðum sé veruleg á sama tíma og eðlilegt sé vegna eðlis starfseminnar að hún skili ekki rekstrartekjum; ekki er nægilegt að aðili hafi verulegan kostnað af virðisaukaskatti vegna almenns rekstrarkostnaðar.
3. Fyrirsjáanlegt sé að starfsemin muni skila tekjum.

Ef aðili uppfyllir hvorki skilyrði almennrar skráningar skv. 2. gr. reglugerðar nr. 515/1996, né fyrirfram skráningar skv. 4. gr., þá getur ríkisskattstjóri fallist á skráningu ef lögð er fram trygging í formi skilyrðislausrar ábyrgðar, sbr. 6. gr. reglugerðarinnar Samkvæmt 3. mgr. 6. gr. skal slík trygging nægja til greiðslu útskatts skv. 1. mgr. 9. gr., ef aðili tilkynnir sig út af skrá eða til leiðréttingar innskatts ef breyting verður á forsendu fyrir frádrætti innskatts skv. 2. mgr. 9. gr.

Hvorki ákvæði II. kafla reglugerðar nr. 515/1996 né ákvæði 5. mgr. 5. gr. vskl. gera kröfu um að fenginn innskattur skili sér í formi útskatts á síðari uppgjörstímabilum. Með hliðsjón af framansögðu er óljóst hvernig 5. mgr. 5. gr. girðir fyrir skráningu aðila á virðisaukaskattsskrá skv. ákvæðum reglugerðar nr. 577/1989, um frjálssa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign. Þvert á móti virðist það einmitt vera vilji löggjafans að aðilum sem þurfa að leggja í mikinn kostnað við upphaf reksturs sé heimil skráning, og er sérstaklega vísað til þess í athugasemdum við 1. gr. frumvarps þess er varð að lögum nr. 40/1995, að um samskonar fyrirkomulag sé að ræða og tíðkast í byggingarstarfsemi. Samkvæmt 2. mgr. 16. gr. vskl. getur ráðherra sett reglur um leiðréttingu á frádrætti innskatts þegar breyting verður á notkun þeirra og getur leiðréttingin tekið til allt að 20 ára varðandi fasteignir. Þær reglur er að finna í IV. kafla reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt. Með vísan til úrskurðar yfirskattanefndar nr. 199/2017⁶⁴ þá hefst sú fyrning um leið og virðisaukaskattur er færður sem innskattur. Umrædd skattframkvæmd hefur þær afleiðingar að því lengur sem eign stendur auð og óleigð, þeim mun hærri verður leigan að vera á síðari uppgjörstímabilum.

Í almennu bréfi ríkisskattstjóra nr. 14/08 dagsettu 18. nóvember 2008 er fjallað um ákvörðun leiguverðs vegna útleigu atvinnuhúsnæðis í frjálstri skráningu. Í fyrsta lagi er spurt hvort félag í eigu sveitarfélags geti miðað leiguverð sitt til sveitarfélagsins einvörðungu við að útskatti sé skilað í ríkissjóð umfram innskatt á 20 árum. Í öðru lagi er spurt, að ef svo kunni að vera að skilyrði 9. gr. vskl um gagnverð sé ekki uppfyllt, þótt útskatti sé skilað á 20 árum, hvort ríkisskattstjóri telji að til staðar sé almennt gangverð á íslenskum leigumarkaði. Í þriðja lagi er spurt hvar eigi að leita að hinu almenna gangverði. Í fyrirspurnarbréfinu er vísað til ákvarðandi bréfs ríkisskattstjóra nr. 1032/03 og segir ríkisskattstjóri að ekki sé dregið í efa að þau sjónarmið sem þar komi fram geti haft áhrif á verðlagningu gangverðs á meðan leiðréttingarskyldan varir.

⁶⁴ Sjá reifun á bls. 39.

Það leiði þó ekki til þess að önnur ákvæði tapi gildi sínu og má álykta að ríkisskattstjóri vísi í þeim efnum til 9. gr. vskl. um almennt gangverð í samskonar viðskiptum milli ótengdra aðila. Svar ríkisskattstjóra um það hvernig almennt gangverð sé fundið er mjög opið og segir að meta þurfi hvert tilvik fyrir sig, meðal annars með tilliti til staðsetningar, tegundar atvinnuhúsnæðis og fleira.

Með hliðsjón af almennu bréfi ríkisskattstjóra nr. 14/08 má ætla að tvær reglur séu í gildi um ákvörðun leiguverðs, annar vegar skal miða við að leiguverð sé aldrei lægra en svo að fenginn innskattur skili sér á leiðréttingartímanum og hins vegar að leiguverð sé aldrei lægra en almennt gangverð.

Í 2. ml. 1. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 577/1989 segir að samsvari leigukjör í frjálsri skráningu ekki leigukjörum sambærilegs húsnæðis skuli skattverð ákvarðað samkvæmt 2. mgr. 8. gr. vskl. Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 319/2001 var deilt um fjárhæð leigugjalds á atvinnuhúsnæði. Kærandi hafði sótt um frjálsa skráningu á fiskhúsnæði og fylgdi umsókn hans leigusamningur þar sem fram kom að leigufjárhæðin væri kr. 50.000 á mánuði. Skattstjóri féllst á skráningu kæranda en endurákvörðaði síðar virðisaukaskatt kæranda á þeim forsendum að skattverðið ætti að vera um það bil 8% af kostnaðarverði fasteignarinnar, eða um kr. 300.000 á mánuði. Þar sem engin athugun fór fram á leigugjaldi fyrir sambærilegt húsnæði felldi yfirskattanefnd ákvörðun skattstjóra úr gildi. Nokkrum árum síðar endurákvörðaði ríkisskattstjóri virðisaukaskatt kæranda og ákvarðaði leiguverð húsnæðisins kr. 180.000 á mánuði. Var sú fjárhæð fenginn eftir könnun á leiguverði í landinu. Endurákvörðun ríkisskattstjóra var gerð á grundvelli 2. ml. 1. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 577/1989. Auk almennrar könnunar hjá flestum sem gátu veitt upplýsingar um leiguverð í landinu var tekin saman skrá yfir alla sem skráðir voru frjálsri skráningu og borið saman stærð þess atvinnuhúsnæðis sem skráningin tók til og skattskyld velta aðilanna. Taldi yfirskattanefnd að leiguverð fyrir húsnæði réðist fyrst og fremst af framboði og eftirspurn á hverjum tíma. Sagði að við mat á því hvað gæti talist venjuleg leiga bæri fyrst og fremst að líta til fyrirliggjandi upplýsinga um leiguverð í tilteknu bæjar- eða sveitarfélagi þau ár sem endurákvörðun ríkisskattstjóra varðaði. Yfirskattanefnd taldi þann annmarka á málinu að ekki lágu fyrir slíkar upplýsingar og að könnun ríkisskattstjóra miðaði við leiguverð þremur árum fyrir það ár sem endurákvörðunin tók til. Með hliðsjón af því var úrskurður ríkisskattstjóra ómerktur.

Af framansögðu og með vísan til úrskurðar yfirskattanefndar í máli nr. 319/2001⁶⁵ verður að telja ólíklegt, með vísan til 5. mgr. 5. gr. vskl., að sú framkvæmd fái staðist, með vísan til 5. mgr. 5. gr. vskl., að gerð sé ríkari krafa um virðisauka í starfsemi þeirra sem leigja út atvinnuhúsnæði með virðisaukaskatti heldur en í annarri virðisaukaskattsskyldri starfsemi. Sú túlkun á 5. mgr. 5. gr. vskl. sem hefur viðgengist um árabil, og á eflaust rætur að rekja til ákvarðandi bréfs ríkisskattstjóra nr. 1032/2003, á sér ekki stoð í orðalagi ákvæðisins né verður hún leidd af tiltækum lögskýringargögnum. Þvert á móti gengur hún gegn meginreglu virðisaukaskatts um hlutleysi og jafna samkeppni atvinnufyrirtækja. Því verður að telja eðlilegt að við ákvörðun leiguverðs skuli miða við almennt gangverð í sams konar viðskiptum.

⁶⁵ Sjá reifun á bls. 38.

6. Leiðréttingarskylda virðisaukaskatts

Í almennum tali er fjallað um skyldu til leiðréttingar (bakfærslu) á innskatti sem virðisaukaskattskvöð. Líkt og fjallað er um í kafla 4.5 hér að framan þá er ráðherra heimilt að setja reglur um leiðréttingu á frádrætti vegna innskatts þegar breyting verður á notkun varanlegra rekstrarfjármuna, sbr. 2. mgr. 16. gr. vskl. Þær reglur er að finna í IV. kafla reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt. Tilgangur reglna um leiðréttingu á innskatti er m.a. að koma í veg fyrir misnotkun á frádráttarrétti aðila sem stunda blandaða starfsemi, til dæmis með því að kaupa varanlega rekstrarfjármuni fyrir virðisaukaskattsskyldan rekstur og nýta þá svo við starfsemi sem ekki er virðisaukaskattsskyld eða starfsemi sem er með minni innskattsrétt.⁶⁶ Í 12. gr. reglugerðarinnar er skilgreint hvað falli undir hugtakið „varanlegir rekstrarfjármunir“ og geti þar af leiðandi talist andlag leiðréttingarskyldu. Annars vegar eru það fyrnanlegir lausafjármunir skv. 1. ml. 12. gr., enda nemi kaupverð einstakrar eignar að minnsta kosti kr. 250.000 og hins vegar fasteignir skv. 2. ml. 12. gr. auk framkvæmdakostnaðar við þær, enda sé verðmæti þeirra samtals að minnsta kosti kr. 500.000. Rétt er að benda á að ein fasteign getur falið í sér mörg leiðréttingarandlög. Leiðréttingarskyldan hvílir á eiganda leiðréttingarandlagsins og getur leiðréttingarskyldan annars vegar komið til ef innskattur er nýttur af öflun lausafjármuna eða fasteigna, eða vegna framkvæmda við hið síðarnefnda. Hins vegar getur leiðréttingarskylda vegna fasteigna komið til ef aðili yfirtekur hana frá fyrri eiganda, þ.e. við kaup fasteignar sbr. 15. gr. reglugerðar nr. 192/1993.

6.1. Andlag leiðréttingarskyldu vegna fasteigna

Virðisaukaskattur sem nýttur er sem innskattur af efni, vinnu, tækjanotkun og fleira vegna nýbyggingar, breytinga og viðhalds fasteigna, myndar andlag leiðréttingarskyldu, enda sé samanlagt verðmæti framkvæmdanna að minnsta kosti kr. 500.000 án virðisaukaskatts. Andlag leiðréttingarskyldu fasteigna getur samanstaðið af innskatti vegna byggingar skattaðila á fasteign til leigu eða sölu, eða til eigin nota.

Aðili sem byggir fasteign til leigu eða sölu getur sótt um sérstaka skráningu og fengið virðisaukaskattinn „hreinsaðan af“ byggingarkostnaðinum í samræmi við 2. gr. reglugerðar nr. 577/1989. Samkvæmt 2. gr. ber byggingaraðila að reikna

⁶⁶ Ríkisskattstjóri. (1998). *Handbók um virðisaukaskatt*. Bls. 145.

virðisaukaskatt (útskatt) af eigin vinnu, vinnu starfsmanna og efni, sbr. 1.-4. tl. 2. gr. reglugerðar nr. 576/1989, um virðisaukaskatt af byggingarstarfsemi. Útskattinum er skilað á sérstakri virðisaukaskattsskýrslu ásamt virðisaukaskatti (innskatti) sem greiddur er af efni og aðföngum skv. 1. mgr. og 2. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 576/1989, sbr. 2. mgr. 2. gr. reglugerðar nr. 577/1989. Fallist ríkisskattstjóri á skýrsluna skal innskattur samkvæmt skýrslunni endurgreiddur og innheimta útskatts fellur niður, sbr. 3. mgr. 2. gr. reglugerðar nr. 577/1989. Leigi aðili fasteignina út með frjálsri skráningu að framkvæmdartíma loknum, þá fer innskattsréttur hans eftir 7. gr. reglugerðar nr. 577/1989, t.d. vegna endurbóta og viðhalds á fasteigninni.

Aðila sem byggir fasteign til eigin nota er ekki skylt að sækja um sérstaka skráningu samkvæmt reglugerð nr. 577/1989. Skil hans á virðisaukaskatti vegna framkvæmdanna fara eftir 4. gr. reglugerðar nr. 576/1989, en þar segir að hann skuli greiða virðisaukaskatt (útskatt) af eigin vinnu, vinnu starfsmanna og því byggingarefni sem byggingaraðili selur eða framleiðir. Heimilt er að telja til innskatts virðisaukaskatt af því byggingarefni sem útskattur reiknast af skv. 4. gr. Að öðru leyti fer innskattsréttur aðila sem byggir til eigin nota eftir almennum reglum virðisaukaskattslaga og myndar virðisaukaskattskvöð. Allar viðgerðir og viðhald að byggingartíma loknum bætist svo við virðisaukaskattskvöðina.

Í framkvæmd hefur tíðkast að aðili sem byggir fasteign með sérstakri skráningu til sölu eða leigu skili útskatti skv. 1. mgr. 2. gr. reglugerðar nr. 577/1989 á almennum skráningarnúmeri í grunnskrá ríkisskattstjóra. Sá útskattur er svo færður sem innskattur á sérstakri skráningu skattaðilans og telst þar af leiðandi til andlags leiðréttingarskyldu innskatts vegna framkvæmda skattaðila á hinni tilteknu fasteign. Ljóst er að framkvæmd þessi er ekki í samræmi við ákvæði reglugerðar nr. 577/1989. Sá galli er á framkvæmdinni að sem byggingaraðila samkvæmt reglugerð nr. 576/1989 er skattaðila heimilt við uppgjör virðisaukaskatts, á almenna skráningarnúmerinu, að telja til innskatts þann virðisaukaskatt sem greiddur er af efni sem hann og starfsmenn hans nota, leigu og rekstri tækja án stjórnenda, innkaupaverði og rekstri eigin tækja og kaupum á orku, sbr. 1. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 576/1989. Innskatturinn kemur svo til frádráttar þeim útskatti sem skattaðili skilar af eigin vinnu og verður þar af leiðandi ekki hluti af andlagi leiðréttingarskyldunnar.

Væri farið eftir ákvæði 2. gr. reglugerðar nr. 577/1989 við uppgjör á virðisaukaskatti byggingaraðila blasir annar og stærri vandi við. Líkt og fyrr segir skal byggingaraðili tilgreina útskatt af eigin vinnu á sérstakri virðisaukaskattsskýrslu eftir ákvæðum reglugerðar nr. 576/1989. Til innskatts á skýrslunni getur hann annars vegar talið þann virðisaukaskatt sem greiddur er skv. 1. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 576/1989 og hins vegar virðisaukaskatt sem greiddur er af aðkeyptri þjónustu verktaka, sbr. 2. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 576/1989. Fallist ríkisskattstjóri á skýrsluna þá skal hann endurgreiða innskattinn og fella niður innheimtu útskattsins. Í skattfrankvæmd er litið svo á að hinn niðurfelldi útskattur sé hluti af andlagi leiðréttingarskyldu innskatts þegar breyting verður á forsendu fyrir færslu innskatts. Í IV. kafla reglugerðar nr. 192/1993, sem fjallar um leiðréttingu innskatts af varanlegum rekstrarfjármunum, er hvergi að finna umfjöllun sem segir að skattskyldum aðila sé gert að bakfæra niðurfelldan útskatt. Aðeins er fjallað um innskatt eins og heiti kaflans ber með sér. Óljóst er hvaða forsendur liggja að baki þeirri skattfrankvæmd sem hefur myndast og mögulega má draga þá ályktun út frá 3. gr. reglugerðar nr. 577/1989 að hinn niðurfelldi útskattur sé hluti andlags leiðréttingarskyldunnar. Í 3. gr. er fjallað um heimild ríkisskattstjóra til að veita byggingaraðila sérstaka skráningu þrátt fyrir að hann hafi ekki gert samning um sölu eignarinnar við lok fyrsta uppgjörstímabils. Skilyrði fyrir slíkri skráningu er að byggingaraðili leggi fram tryggingu í formi bankaábyrgðar fyrir útskatti skv. 1. mgr. 2. gr. og innskatti skv. 2. ml. 2. mgr. sömu greinar. Það má þó ætla að sú túlkun á 3. gr. reglugerðar nr. 577/1989 sé ekki tæk með vísan til úrskurðar yfirskattanefndar nr. 199/2017⁶⁷, en þar segir að ákvæðið sé frekar til leiðbeiningar á því með hvers konar kröfur hægt er að ganga að ábyrgðinni. Einnig má benda á að trygging skv. 1. mgr. 3. gr. fellur úr gildi við þau tilvik sem talin eru upp í a.-c. lið 2. mgr. 3. gr., þ.e. ef byggingaraðili:

- a. Selur skattskyldum aðila þá eign sem skráning tekur til og uppfylli í því sambandi 2. mgr. 1. gr.
- b. Fær heimild til frjálstrar skráningar skv. II. kafla reglugerðar nr. 577/1989.
- c. Tekur fasteign undur eigin skattskyldan rekstur.

⁶⁷ Sjá reifun á bls. 39.

Kæmi til forsendubreytingra eftir að trygging hefur fallið úr gildi, þá myndi aðeins reyna á ákvæði IV. kafla reglugerðar nr. 192/1993 og telja verður ólíklegt að hægt sé að fella þar undir útskatt sem hefur verið felldur niður.

6.2. Niðurtalning leiðréttingarskyldu virðisaukaskatts

Samkvæmt 3. ml. 2. mgr. 16. gr. vskl. getur ráðherra sett reglur um leiðréttingu á frádrætti vegna innskatts þegar breyting verður á notkun varanlegra rekstrarfjármuna, þar á meðal fasteigna, sem hefur í för með sér breytingu á innskattsrétti aðila. Í 4. ml. 2. mgr. 16. gr. vskl. segir svo að leiðréttingin geti tekið til allt að fimm ára frá því fjármunar var aflað. Samkvæmt 5. ml. 2. mgr. 16. gr. vskl. getur leiðrétting varðandi fasteignir tekið til allt að tuttugu ára frá því hennar var aflað eða virðisaukaskattur af framkvæmdum var færður sem innskattur.

Leiðréttá skal fjárhæð innskatts vegna fasteigna um 95% á næsta ári eftir því ári þegar framkvæmd fór fram, 90% á þar næsta ári og lækka síðan um 5% árlega, sbr. 2. tl. 14. gr. 3. mgr. reglugerðar nr. 192/1993. Verði forsendubreyting á fyrsta almanaksári skal samkvæmt ákvæðinu hlutfallið vera 99,17% á næsta tveggja mánaða almenna uppgjörstímabili eftir að framkvæmdir fóru fram og lækka síðan um 0,83% fyrir hvert almennt tveggja mánaða uppgjörstímabil til loka árs.

Líkt og með lausafjármuni, þá er hvergi í lögum eða reglugerðum kveðið á um upphaf fyrningar á leiðréttingarskyldu vegna framkvæmda við fasteignir. Í skattframkvæmd var lengst af litið svo á að fyrningartími leiðréttingarskyldu hefjist þegar fasteignin er tekin til virðisaukaskattsskyldra nota, þ.e. þegar eitthvert þeirra skilyrða sem fram koma í a.-c. lið. 2. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 577/1989 teljast uppfyllt og heimilt er að fella niður tryggingu fyrir endurgreiðslu útskatts og innskatts skv. 1. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 577/1989. Deilt var um upphaf fyrningar á leiðréttingarskyldu vegna framkvæmda við fasteign í úrskurði yfirskattanefndar nr. 199/2017. Þar var þessari túlkun breytt og var það niðurstaða nefndarinnar að miða skuli upphaf fyrningar á leiðréttingarskyldu við þá dagsetningu sem innskattur féll til.

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 199/2017

Með hinum kærða úrskurði hækkaði ríkisskattstjóri virðisaukaskatt kæranda uppgjörstímabilið september – október 2012 vegna bakfærslu áður fengins innskatts

vegna byggingar fasteignar að B í Reykjavík á árunum 1998 til 2011. Engin starfsemi var í húsinu fram til 1. mars 2010, þegar kærandi fékk frjálsa skráningu vegna útleigu hluta fasteignarinnar, eða alls 502 m² af 1.765,3 m². Kærandi seldi fasteignina til C ehf. í september 2012, en C ehf. var ekki skráð í grunnskrá virðisaukaskatts og því ekki bær aðili til að yfirtaka leiðréttingarskyldu vegna eftirstöðvar leiðréttingartímabils, sbr. 15. gr. reglugerðar nr. 192/1993. Forsendur Ríkisskattstjóri fyrir hinni kærðu breytingu á virðisaukaskattskilum kæranda voru tvíþættar. Við ákvörðun bakfærðs innskatts vegna þess hluta fasteignarinnar sem frjáls skráning kæranda tók til miðaði ríkisskattstjóri leiðréttingarhlutfallið við fyrningarreglu 2. tl. 3. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 192/1993. Varðandi þann hluta fasteignarinnar sem aldrei hafði verið tekinn til skattskyldra nota miðaði ríkisskattstjóri við að kæranda bæri að leiðrétta fenginn innskatt án þess að tekið yrði tillit til fyrningarreglu 2. tl. 3. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 192/1993.

Ríkisskattstjóri byggði ákvörðun sína á því að trygging fyrir endurheimtu á fengnum innskatti vegna byggingarframkvæmdanna, skv. 1. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 577/1989, hafði aldrei fallið úr gildi. Vísaði ríkisskattstjóri til þess að samkvæmt 2. mgr. 3. gr. felli tryggingin úr gildi að uppfylltu einhverju þeirra skilyrða sem upptalin eru í a.-c. lið og að ekkert þeirra hafi verið uppfyllt í tilviki kæranda. Með hliðsjón af því væri tryggingin enn í fullu gildi og samkvæmt 3. mgr. 3. gr. væri henni ætlað að endurheimta endurgreiddan innskatt þegar skilyrði fyrir skráningu væru ekki lengur fyrir hendi. Yfirskattanefnd féllst ekki á rök ríkisskattstjóra og sagði m.a.:

Samkvæmt framansögðu þykja samræmisrök eindregið mæla gegn því að byggingaraðilar verði taldir undir aðrar reglur settir en skráðir aðilar almennt hvað varðar skyldu til leiðréttingar innskatts, ef breyting verður á forsendum innskattsfrádráttar í rekstri þeirra, hvað sem líður atvikum varðandi þann forsendubrest.

Í útreikningum umboðsmanns kæranda á leiðréttingarfjárhæðinni var miðað við að engin leiðréttingarskylda væri vegna árána 1998-2002, enda hefði 10 ára tímabil leiðréttingar liðið áður en forsendubreyting varð við sölu fasteignarinnar. Miðað var við að leiðréttingarhlutfallið vegna ársins 2003 væri 10%, 20% vegna ársins 2004, 30% vegna ársins 2005 og 40% vegna ársins 2006. Tóku útreikningar umboðsmanns kæranda mið af því að í lok árs 2006 hefði orðið breyting á tímabili leiðréttingar úr 10 árum í 20 ár. Með hliðsjón af því var leiðréttingarhlutfallið 75% árið 2007, 80% vegna ársins 2008, 85% vegna ársins 2009, 90% vegna ársins 2010 og 95% vegna ársins 2011.

Yfirskattanefnd gerði þá athugasemd við útreikning umboðsmanns kæranda að breyting á tímabili leiðréttingar úr 10 árum í 20 ár hafi verið gerð með lögum nr. 45/2006 sem tóku gildi 1. júlí 2006. Vegna uppgjörstímabilanna júlí-ágúst, september-október og nóvember- desember 2006 hefði því átt að miða við 70% leiðréttingarhlutfall í stað 40%. Auk annarra smávægilegra breytinga var fallist á útreikning umboðsmanns kæranda.

Athyglisvert er að bera niðurstöðu úrskurðar yfirskattanefndar nr. 199/2017 saman við ákvæði 4. ml. 2. mgr. 5. gr. reglugerðar nr. 577/1989, en þar segir:

Sé leigusamningi rift áður en tveggja ára fresturinn skv. 1. mgr. er liðinn og eign því ekki í notkun í sex mánuði eða lengur reiknast sá tími ekki til leiðréttingartímabils skv. IV. kafla reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt. Sama gildir um eign sem skráð hefur verið frjálstri skráningu er ekki í notkun þar sem ekki hefur tekist að leigja hana að nýju að uppfylltum skilyrðum 1.-3. töluliðar 2. mgr. 4. gr.

Af ákvæðinu má ætla að ef fasteign er byggð í sérstakri skráningu, síðar leigð með frjálstri skráningu í eitt og hálft ár og stendur svo auð í sex mánuði, þá telst sá tími ekki til leiðréttingartímabils skv. IV. kafla reglugerðar nr. 192/1993. Sama á við um allan þann tíma sem eign stendur auð eftir að hafa verið leigð út með frjálstri skráningu í lengur en tvö ár.

Hefði kærandi í úrskurði yfirskattanefndar nr. 199/2017 leigt fasteign sína út strax í kjölfar framkvæmda og síðan hætt útleigu og fasteignin staðið tóm þar til hún var seld, þá hefði útreikningur á leiðréttingarskyldu kæranda orðið annar með vísan til 4. ml. 2. mgr. 5. gr. reglugerðar nr. 577/1989. Með öðrum orðum hefði sá tími sem leið frá framkvæmdum og til sölu ekki reiknast til leiðréttingartímabils skv. IV. kafla reglugerðar nr. 192/1993.

Í almennu bréfi ríkisskattstjóra nr. 337/91 dagsettu 6. september 1991 var spurt hvaða áhrif það hefur á skattaðila með tilliti til leiðréttingar á innskatti ef hann selur fasteign sem skráð hefur verið frjálstri skráningu innan tveggja ára frá því hann fékk frjálsa skráningu. Samkvæmt ríkisskattstjóra getur kaupandi yfirtekið skyldu til leiðréttingar innskatts í þeim tilvikum þar sem kaupandi nýtir hana til virðisaukaskattsskyldrar starfsemi, þ.á.m þegar kaupandi leigir hana áfram með frjálstri skráningu. Um leiðréttingarskylduna segir orðrétt:

Leiðréttingarskylda gildir vegna fasteigna í tíu ár talið frá og með því ári þegar frádráttur innskatts fór fram, þó þannig að leiðréttingarhlutfall lækkar árlega, sbr. nánar 14. gr. reglugerðarinnar.

Samkvæmt þessum reglum er leigusali sem skráður er frjálsri skráningu vegna útleigu fasteignar skyldur til að leiðrétta innskatt vegna byggingar o.s.frv. ef skráningin fellur niður innan tíu ára frá því frádráttur innskatts fór fram, t.d. ef eignin er seld innan þessa tíma.

Ljóst er af framangreindu, í almennu bréfi ríkisskattstjóra nr. 337/91, að miða skal upphafsdag fyrningar á leiðréttingarskyldu frá og með því ári þegar frádráttur innskatts fór fram, en ekki frá og með þeim degi sem eigandi fasteignar fékk frjálsa skráningu.

Framangreind túlkun breytist svo í ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra nr. 989/01 dagsettu 15. nóvember 2001 með vísan til 4. og 5. ml. 2. mgr. 5. gr. reglugerðar nr. 577/1989. Þau ákvæði komu inn í reglugerðina með 4. gr. reglugerðar nr. 697/1997. Segir að þrátt fyrir að eign standi tímabundið óleigð þá leiði það ekki eitt og sér til þess að um forsendubreytingu sé að ræða. Það að fasteign standi auð og ekki takist að leigja hana að nýju með frjálsri skráningu innan sex mánaða frá því leigusambandi lauk leiðir til þess að allur sá tími sem eignin stendur auð reiknast ekki til leiðréttingartímans, með öðrum orðum stöðvast eða minnkar niðurtalning leiðréttingarskyldunnar. Ákvæði 4. og 5. ml. 2. mgr. 5. gr. kveða þó ekkert á um upphaf fyrningar leiðréttingarskyldu og því óljós sú breyting sem verður á túlkun ríkisskattstjóra frá almennu bréfi nr. 337/1991 dagsettu 6. september 1991 og ákvarðandi bréfi nr. 989/01 dagsettu 15. nóvember 2001.

Með hliðsjón af framansögðu hefst fyrningartími leiðréttingarskyldu sem myndast hefur í sérstakri skráningu þegar frádráttur innskatts fór fram, sbr. almennt bréf ríkisskattstjóra nr. 337/1991 og úrskurðar yfirskattanefndar nr. 199/2017.

6.3. Útreikningur leiðréttingarskyldu virðisaukaskatts

Þegar breyting verður á forsendu fyrir færslu innskatts vegna öflunar lausafjármuna og framkvæmda við fasteignir þarf að leiðrétta fenginn innskatt. Í fyrstu ber að afmarka andlag leiðréttingarskyldunnar, þ.e. þá virðisaukaskattsfjárhæð sem leiðrétting tekur til.⁶⁸ Ef leiðréttingin tekur til hluta fasteignar má skattaðili miða leiðréttingu innskatts við sama hlutfall og byggingarkostnaður þess hluta var af heildarbyggingarkostnaði fasteignarinnar, sbr. 7. gr. reglugerðar nr. 192/1993. Við útreikning á

⁶⁸ Nánari umfjöllun í kafla 6.1.

leiðréttingarskyldu skal almennt miða við þessa reglu.⁶⁹ Ef fasteignin og einstakir hlutar hennar eru sambærilegir hvað gæði varðar, þá er heimilt að miða útreikninginn við hlutfall flatarmáls þess hluta sem leiðréttingarskyldan tekur til af heildarflatarmáli fasteignarinnar. Varði kostnaður við framkvæmdir ekki beinlínis ákveðinn hluta fasteignar, til dæmis lagnakerfi eða viðhald utan húss, þá er heimilt að miða við hlutfall flatarmáls þess hluta sem leiðréttingarskyldan tekur til af heildarflatarmáli fasteignarinnar, sbr. 4. mgr. 7. gr. reglugerðar nr. 192/1993.

Þegar andlag leiðréttingarskyldu hefur verið afmarkað samkvæmt framansögðu skal það framreiknað miðað við byggingarvísitölu, sbr. 3. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 192/1993. Annars vegar skal miða framreikninginn við byggingarvísitölu í lok þess uppgjörstímabils virðisaukaskatts viðkomandi skattaðila þegar innskattur var færður eða leiðréttingarskylda yfirtekin, og hins vegar við byggingarvísitölu í lok þess uppgjörstímabils þegar leiðrétting fer fram. Sem dæmi, ef innskattur sem myndar leiðréttingarskyldu fellur til í janúar 2008 og breyting verður á forsendu í mars 2009, þá skal annars vegar miða við byggingarvísitölu í febrúar 2008 og hins vegar apríl 2009.

Í tilvikum þar sem leiðréttingarskyldan nær til innskatts sem færður var hjá skattaðila fyrir 1. júlí 2006 þarf sérstaklega að gæta þess að útreikningur taki mið af þeim breytingum sem gerðar voru með lögum nr. 45/2006.⁷⁰

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 66/2008

Í málinu var deilt um útreikning á leiðréttingarfjárhæð innskatts. Kærandi var skráður í grunnskrá virðisaukaskatts frá 1. október 2000 og hafði fengið endurgreiddan innskatt árin 2000, 2001 og 2002. Nær allur innskattur kæranda var vegna framkvæmda hans á fasteign að Y eða alls kr. 6.024.905. Framkvæmdir kæranda snéru að því að koma upp fjölpættu menningarhúsi með upptökustúdíói og leikhúsaðstöðu. Var meðal annars grafið fyrir kjallara, neðri hæð hússins endurnýjuð og steipt fyrir viðbyggingu neðri hæðar. Litlu var breytt á efri hæð fasteignarinnar og breyttist stærð hennar ekkert á framkvæmdartíma. Eftir framkvæmdir var heildarflatamál fasteignarinnar alls 572,5 m² og þar af var efri hæðin 204,5 m². Hluti fasteignarinnar var seldur til X ehf. árið 2004, en efri hæð hússins, sem þá hafði verið breytt í íbúð, var seld B.

⁶⁹ Úrskurður yfirskattanefndar nr. 66/2008.

⁷⁰ Sjá úrskurðar yfirskattanefndar nr. 199/2017.

Óumdeilt var að breyting hafði orðið á forsendu fyrir færslu innskatts vegna efri hæðar fasteignarinnar þegar hún var seld B sem nýtti hana sem íbúð. Ágreiningur aðila snérist um útreikning virðisaukaskattskvaðar en skattstjóri ákvarðaði leiðréttingarskyldan innskatt eftir reglu 4. mgr. 7. gr. reglugerðar nr. 192/1993 þar sem hann taldi að óhjákvæmilegt væri að stór hluti framkvæmdanna nýttist öllu húsinu, en ekki aðeins sérgreindum hlutum þess. Kærandi krafðist þess að leiðréttingarskyldan tæki aðeins til þess hluta kostnaðar sem tilheyrði efri hæð fasteignarinnar. Taldi kærandi að sú fjárhæð væri kr. 1.677.241.

Í niðurstöðum yfirskattanefndar segir að notkun 4. mgr. 7. gr. komi aðeins til þegar framkvæmdir varða ekki beinlínis ákveðinn hluta fasteignar, til dæmis ef unnið er að lagnakerfi eða framkvæmdum utanhús. Einnig segir að almennt komi aðeins til greina að nota aðferð 4. mgr. 7. gr. ef aðstæður eru hliðstæðar því sem segir í 2. ml. 1. mgr. 7. gr., þ.e. að einstakir hlutar fasteignarinnar séu sambærilegir hvað gæði varðar. Með hliðsjón af framansögðu og gögnum málsins, sem bentu til þess að framkvæmdirnar vörðuðu að mestu leyti neðri hæð fasteignarinnar, þá var ekki fallist á útreikning ríkisskattstjóra. Var því úrskurður ríkisskattstjóra felldur úr gildi.

6.4. Bókhald

Í VIII. kafla vskl. er fjallað er tilhögun bókhalds skattsskyldra aðila og segir í 1. mgr. 17. gr. að þeir skulu, auk þess sem mælt er fyrir um í lögum nr. 145/1994, um bókhald, haga bókhaldi og uppgjöri til virðisaukaskatts þannig að skattyfirvöld geti jafnan gengið úr skugga um réttmæti virðisaukaskattsskila. Samkvæmt 2. mgr. 17. gr. skal skattaðili varðveita allar bækur, uppgjör og gögn er varða virðisaukaskattsskil í sjö ár frá lokum viðkomandi reikningsárs. Á þetta einnig við um þá sem ekki eru bókhaldsskyldir samkvæmt bókhaldslögum. Ákvæðið gerir almenna kröfu um skýrleika bókhalds hjá skattsskyldum aðilum. Innskattskrafa skattsskyldra aðila gagnvart ríkissjóði skal byggja á skjölum og bókhaldi sem uppfylla skilyrði reglugerðar nr. 50/1993, um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattsskyldra aðila, sbr. 1. mgr. 1. gr. reglugerðar nr. 192/1993 um innskatt. Í 16. gr. reglugerðar nr. 192/1993 segir að um bókhald og varðveislu gagna vegna breytinga á forsendu fyrir frádrætti innskatts fari eftir ákvæðum reglugerðar um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattsskyldra aðila.

Í 17. gr. reglugerðar nr. 50/1993 segir að bókhaldi skuli hagað þannig að skattyfirvöld geti haft eftirlit með því að aðili leiðrétti innskatt sinn ef breyting verður á forsendu frádráttar innskatts af keyptum varanlegum rekstrarfjármunum, sbr. IV. kafla reglugerðar um innskatt. Sé aðili með takmarkaðan innskattsrétt, til dæmis vegna blandaðrar starfsemi, þá skal hann halda sérstakt yfirlit um kaup á varanlegum rekstrarfjármunum, sbr. 2. mgr. 17. gr. reglugerðar nr. 50/1993.

Með hliðsjón af framansögðu og vísan til 2. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 192/1993, þá ber skattaðila að varðveita bókhald og bókhaldsgögn er varða innskattsfrádrátt vegna fasteigna í 20 ár frá því innskatturinn var færður.

7. Breytingar á forsendum fyrir færslu innskatts

Hér að framan hefur verið gerð grein fyrir þeim reglum sem snúa að nýtingu innskatts í tengslum við fasteignir. Einnig hefur verið gerð grein fyrir þeim innskatti sem myndar andlag leiðréttingarskyldu ef breyting verður á forsendu fyrir færslu innskatts, sbr. 2. ml. 1. mgr. 12. gr. reglugerðar nr. 192/1993.

Verði breyting á forsendu fyrir færslu innskatts vegna öflunar varanlegra rekstrarfjármuna þá myndast skylda til að leiðrétta eða bakfæra innskattinn, sbr. 12. gr. reglugerðar nr. 192/1993. Samkvæmt 2. mgr. 12. gr. reglugerðar nr. 192/1993 telst það vera forsendubreyting ef:

1. Skattaðili naut fulls- eða hlutfallslegs frádráttarréttar þegar eign var keypt eða tiltekið verk unnið og eignin er síðar seld, leigð eða tekin til óskattskyldra nota.
2. Sú starfsemi sem eignar var aflað fyrir var virðisaukaskattsskyld við öflun eignarinnar, en er síðar gerð undanþegin virðisaukaskatti.

Þau tilvik sem helst hefur reynt á við úrskurðaframkvæmd varða sölu fasteigna, útleigu þeirra eða töku þeirra til óskattskyldra nota og verður farið í hvert atriði fyrir sig hér á eftir. Einnig verður fjallað um þau tilvik þar sem vafi leikur á um hvort um forsendubreytingu sé að ræða.

Í 4. mgr. sömu greinar er upptalning á þeim tilvikum þegar ekki skal leiðrétta innskatt þrátt fyrir breytingu á forsendu og er það þegar;

1. sala eða afhending rekstrarfjármuna telst til skattskyldrar veltu skattaðila, sbr. 3. mgr. 11. gr. vskl. Hér getur t.d. átt við ökutæki sem nýttur var innskattur af við öflun er síðar selt með virðisaukaskatti og útskatti skilað af sölunni.
2. sala eða afhending rekstrarfjármuna telst til undanþeginnar veltu skv. 12. gr. vskl. Hér á við þegar ökutæki er selt í tengslum við eigendaskipti á fyrirtæki eða hluta þess.
3. eign er seld nauðungarsölu eða ráðstafað skv. 4. mgr. 129. gr. laga nr. 21/1991, um gjaldþrotaskipti o.fl. með síðari breytingum.

Ljóst er að ákvæðið er mjög takmarkað og því ýmis tilvik sem vafi leikur á um og önnur tilvik sem falla utan hugtaksins sem að öllu eðlilegu ættu að falla þar undir.

7.1. Fasteign seld

Hafi aðili verið skráður sérstakri skráningu vegna fasteignar sem hann síðar selur þá telst salan til breyttra forsenda fyrir færslu innskatts og þarf seljandi að leiðrétta (bakfæra) þann virðisaukaskatt sem hann hefur nýtt sem innskatt vegna framkvæmda við fasteignina. Ríkisskattstjóra er heimilt að veita byggingaraðila sérstaka skráningu án þess að lögð sé fram trygging skv. 3. gr. reglugerðar nr. 577/1989, ef umsókn aðila fylgir skriflegur og fullgildur kaupsamningur, yfirlýsing kaupanda um ætluð not hans á fasteigninni og yfirlýsing kaupanda um yfirtöku á kvöð um leiðréttingu innskatts ef breyting verður á notkun fasteignar. Liggi framangreind gögn ekki fyrir við umsókn um sérstaka skráningu þá er ríkisskattstjóra heimilt að veita skráningu ef lögð er fram trygging skv. 3. gr. reglugerðar nr. 577/1989.

Samkvæmt 1. mgr. 15. gr. reglugerðar nr. 192/1993 getur kaupandi yfirtekið leiðréttingarskyldu seljanda að því leiti sem hann hefur innskattsrétt vegna eignarinnar. Sé innskattsréttur kaupanda minni en seljanda þá skal seljandi leiðrétta innskattinn um mismuninn. Hafi kaupandi engan innskattsrétt þá skal seljandi leiðrétta innskattinn að fullu í samræmi við 14. gr. reglugerðar nr. 192/1993. Kjósi kaupandi að yfirtaka leiðréttingarskyldu seljanda skulu þeir í sameiningu tilkynna ríkisskattstjóra um yfirtökuna eigi síðar en átta dögum eftir að viðskiptin áttu sér stað. Í skattframkvæmd hefur verið gefinn kostur á því að leggja fram síðbúna tilkynningu um yfirtöku leiðréttingarskyldu innskatts. Jafnframt hefur verið litið svo á, með hliðsjón af þýðingu og tilgangi reglna um yfirtöku á leiðréttingarskyldu, að kaupanda sé heimilt að yfirtaka leiðréttingarskyldu úr hendi annars en seljanda, ef yfirfærsla leiðréttingarskyldu hefur misfarist í fyrri viðskiptum um tiltekna fasteign.⁷¹

Tilkynning um yfirtöku leiðréttingarskyldu þarf að vera skýr og afdráttarlaus og kaupandi til þess bær að yfirtaka leiðréttingarskylduna.⁷² Í tilkynningunni þarf að koma fram hver sé fjárhæð þess innskatts sem verið er að leiðrétta, skipt niður á ár og þau uppgjörstímabil virðisaukaskatts þegar innskatturinn var færður. Ef kaupandi yfirtekur leiðréttingarskylduna að hluta, þá skal koma fram hvert það hlutfall sé. Kaupandi skal útbúa yfirlýsingu um yfirtöku leiðréttingarskyldunnar og skal hún fylgja hinni

⁷¹ Sjá úrskurð yfirskattanefndar nr. 355/2010.

⁷² Sjá úrskurði yfirskattanefndar nr. 186/2011 og nr. 396/2005.

sameiginlegu tilkynningu seljanda og kaupanda til ríkisskattstjóra. Nánar er fjallað um útreikning leiðréttingarskyldunnar í kafla 6.3. hér að framan.

Úrskurður nr. 186/2011

Með hinum kærða úrskurði hækkaði skattstjóri virðisaukaskatt kæranda vegna uppgjörstímabilsins janúar-febrúar 2006 vegna leiðréttingar innskatts vegna byggingar fasteignar kæranda að M í Reykjavík. Forsendur skattstjóra voru þær að við kaup Y á fasteigninni árið 1999 hafði kærandi yfirtekið leiðréttingarskyldu innskatts vegna fengings innskatts seljanda af byggingarframkvæmdum fasteignarinnar. Við sölu kæranda á eigninni 8. febrúar 2006 hafði orðið breyting á forsendu fyrir færslu innskatts þar sem kaupandi fasteignarinnar, Þ ehf., var ekki bær aðili til yfirtöku leiðréttingarskyldu innskatts skv. 15. reglugerðar nr. 192/1993. Þannig voru mál með vexti að árið 1999 var Y aðeins deild innan Reykjavíkurborgar en ekki sjálfstæður skattaðili. Með yfirlýsingu frá 1999 lýsti Y því yfir að fasteignin að M væri ætluð undir virðisaukaskattskylda starfsemi (fyrirtækisins), sbr. virðisaukaskattsnúmerið 19006 og að Y skuldbindi sig jafnframt til yfirtöku á kvöð um leiðréttingu innskatts yrði breyting á notkun eignarinnar sem hefði í för með sér breytingu á frádrætti innskatts. Reykjavíkurborg var handhafi virðisaukaskattsnúmers 19006, en Y var ekki skráð í grunnskrá virðisaukaskatts á þeim tíma. Kærandi var einkahlutafélag, Z ehf., sem var stofnað árið 2002 af Reykjavíkur og Q. Allt hlutafé félagsins var greitt með afhendingu hreinnar eignar Y. Við stofnun Z ehf. úthlutaði fyrirtækjaskrá félaginu sömu kennitölu og Y hafði áður haft. Með hliðsjón af framansögðu hélt kærandi því fram að Y hafi ekki verið til þess bær að yfirtaka leiðréttingarskyldu innskatts við kaup á fasteigninni að M árið 1999. Jafnframt hafi kærandi ekki yfirtekið leiðréttingarskylduna við stofnun kæranda árið 2002. Bendir hann á að yfirtaka á leiðréttingarskyldu verði að vera skýr og afdráttarlaus sbr. úrskurð yfirskattanefndar nr. 396/2005. Með vísan til þess hvíli leiðréttingarskyldan enn hjá þeim sem yfirtók hana árið 1999, þ.e. Reykjavíkurborg. Yfirskattanefnd féllst á kröfu kæranda og felldi hinn kærða úrskurð skattstjóra úr gildi.

Úrskurður nr. 355/2010

Með hinum kærða úrskurði hækkaði ríkisskattstjóri virðisaukaskatt kæranda uppgjörstímabilið mars-apríl 2007 vegna lækkunar fengings innskatts vegna byggingar fasteignar við E í Reykjavík. Forsendur ríkisskattstjóra fyrir þessum breytingum voru

þær að kærandi hafði verið skráður sérstakri skráningu vegna byggingar fasteignarinnar að E og síðar frjálsri skráningu vegna útleigu hennar. Kærandi hafði því heimild til innskattsfrádráttar vegna framkvæmda við fasteignina. Hinn 28. mars 2007 seldi kærandi fasteignina sem hafði í för með sér breytingu á forsendum fyrir innskattsfrádrætti, enda hafði kaupandinn, L ehf., ekki yfirtekið leiðréttingarskyldu vegna eftirstöðva leiðréttingartímabilsins. Því bar kæranda að leiðrétta innskatt vegna framkvæmdanna skv. 12. gr. reglugerðar nr. 192/1993. Strax í kjölfar kaupanna afsalaði L ehf. fasteigninni til M ehf.

Að hálfu kæranda var þess krafist að úrskurður skattstjóra yrði felldur úr gildi þar sem L ehf. hafði yfirtekið leiðréttingarkvöðina, sbr. síðbúna yfirlýsingu þess efnis dags. 10. júní 2008. Jafnframt hefði kærandi sótt um frjálsa skráningu með afturvirkum hætti 15. mars 2008 og þar af leiðandi nýtt eignina til virðisaukaskattsskyldrar starfsemi. Yfirskattanefnd féllst á kröfu kæranda hvað þetta varðaði og sagði að í skattframkvæmd hafi verið gefinn kostur á því að leggja fram tilkynningu um yfirtöku leiðréttingarskyldu að liðnu því uppgjörsbili sem leiðrétting ætti að fara fram á. Aftur á móti leiddi framsal L ehf. á fasteigninni til M ehf. til þess að L ehf. hafði engar tekjur af leigu fasteignarinnar. Skilyrði frjálsrar skráningar töldust því ekki uppfyllt í tilkvikvi L ehf. og félagið því ekki bær aðili til að yfirtaka leiðréttingarskylduna. Samhliða málarekstri kæranda hafði M ehf. sótt um afturvirka frjálsa skráningu sem fallist var á með úrskurði yfirskattanefnar nr. 353/2010. Samkvæmt því benti yfirskattanefnd á að með hliðsjón af þýðingu og tilgangi reglna um yfirtöku á leiðréttingarskyldu mætti líta svo á að M hafi verið heimilt að yfirtaka leiðréttingarskylduna úr hendi kæranda. Enginn yfirlýsing þess efnis hafði þó borist skattstjóra né yfirskattanefnd og þar sem orðalag 15. gr. reglugerðar nr. 192/1993 ber með sér að yfirlýsing aðila um yfirtöku leiðréttingarskyldu skuli vera skýr og afdráttarlaus var ekki hægt að fallast á kröfu kæranda á þeim grundvelli. Með hliðsjón af framansögðu var kærinni vísað frá yfirskattanefnd.

7.2. Útleiga atvinnuhúsnæðis

Sé aðili skráður frjálsri skráningu í grunnskrá virðisaukaskatts vegna útleigu atvinnuhúsnæðis sem hann síðar selur, þá telst salan hafa í för með sér breytingu á notkun fasteignar. Samkvæmt 1. mgr. 8. gr. reglugerðar nr. 577/1989 skal leiðrétta innskattsfrádrátt í samræmi við 2. mgr. 16. gr. vskl. ef breyting verður á notkun fasteignar sem frjáls skráning tekur til. Kaupandi fasteignar getur yfirtekið

leiðréttingarskyldu seljanda, sbr. 15. gr. reglugerðar nr. 192/1993 að því leyti sem hann hefur innskattsrétt. Ef kaupandi hyggst leigja fasteignina út getur hann sótt um frjálsa skráningu samkvæmt 4. mgr. 4. gr. reglugerðar nr. 577/1989. Þar segir að hafi eign verið skráð frjálsri skráningu og síðar seld, geti hinn nýi eigandi sótt um frjálsa skráningu án þess að leggja fram gögn skv. 2. mgr. 4. gr., þ.e. leigusamning og þinglýsta yfirlýsingu leigutaka um að hann samþykki fyrir sína hönd frjálsa skráningu leigusala. Sé þessi heimild nýtt skal þó leggja fram gögn til sönnunar á aðilaskiptum á leigusamningi og eftir atvikum leigusamningum. Gæta verður þess að kaupandi sæki um og fái heimild til frjálsrar skráningar svo hann sé til þess bær að yfirtaka leiðréttingarskyldu seljanda. Ekki er nóg að kaupandi haldi áfram virðisaukaskattsskyldri starfsemi og skili útskatti af leigu.⁷³ Jafnframt skipta not leigutaka á fasteigninni engu um innskattsrétt leigusala eða eiganda fasteignar.⁷⁴ Fallist ríkisskattstjóri á frjálsa skráningu kaupanda þá fellur leiðréttingarskylda seljanda niður, að því gefnu að skýr og skilyrðislaus tilkynning um yfirtöku berist ríkisskattstjóra.

Samkvæmt 8. tl. 3. mgr. 2. gr. vskl. er fasteignaleiga undanþegin virðisaukaskatti, nema aðili afli sér frjálsrar skráningar samkvæmt II. kafla reglugerðar nr. 577/1989. Með hliðsjón af því verður að líta svo á að útleiga aðila á fasteign, sem hann áður nýtti til eigin nota vegna virðisaukaskattsskyldrar sölu á vöru eða þjónustu, hafi þau áhrif að um sé að ræða forsendubreytingu skv. IV. kafla reglugerðar nr. 192/1993.⁷⁵

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 396/2005

Í málinu var deilt um endurákvörðun skattstjóra á virðisaukaskatti kæranda vegna sölu hans á fasteign að Y í Reykjavík árið 2000. Með hinum kærða úrskurði hækkaði skattstjóri virðisaukaskatt kæranda uppgjörstímabilið september-október árið 2000 á þeim grundvelli að leiðréttu bæri áður fenginn innskatt kæranda vegna framkvæmda við fasteignina. Ákvörðunar skattstjóra byggði á því að breyttar forsendur voru fyrir nýtingu innskatts við sölu fasteignarinnar, skv. 2. mgr. 16. gr. vskl. og 12.-14. gr. reglugerðar nr. 192/1993. Óskaði skattstjóri eftir því að lögð yrðu fram gögn vegna sölu fasteignarinnar, svo sem kaupsamningur og yfirlýsing kaupanda um að hann yfirtæki leiðréttingarkvöð virðisaukaskatts, sbr. 15. gr. reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt.

⁷³ Sjá úrskurð yfirskattanefndar nr. 396/2005.

⁷⁴ Sjá úrskurð yfirskattanefndar nr. 547/1998.

⁷⁵ Sjá úrskurð yfirskattanefndar nr. 547/1998.

Slík yfirlýsing barst ekki frá kæranda en því var haldið fram af hans hálfu að kaupendur hefðu haldið áfram óbreyttum rekstri og meðal annars lagt í endurbætur á eigninni og fengið greiddan innskatt, en þeir hefðu með höndum virðisaukaskattsskylda starfsemi. Bar kærandi fyrir sig að ákvæði 16. gr. vskl. heimiluðu aðeins leiðréttingu á frádrætti vegna innskatts ef breyting yrði á notkun varanlegra rekstrarfjármuna. Ekki var fallist á þessar mótbáru kæranda og sagði skattstjóri að þar sem kaupandi hafði ekki yfirtekið leiðréttingarskyldu kæranda við kaup á fasteigninni, og virðisaukaskattsskyldri starfsemi hans vegna útleigu eignarinnar hefði lokið við sölu hennar, þá hefði myndast kvöð til leiðréttingar innskatts. Yfirskattanefnd féllst á það með skattstjóra að breyting hafði orðið á notkun fasteignarinnar þegar hún var seld og við það hafi vaknað skylda til leiðréttingar innskatts. Hins vegar gerði yfirskattanefnd athugasemd við útreikning skattstjóra á fjárhæð leiðréttingar fyrir árið 2000 en hann reiknaði leiðréttingarhlutfallið 100% fyrir það ár. Bendir yfirskattanefnd á að samkvæmt 2. tl. 2. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 192/1993 er leiðréttingarskylda 0,83% á mánuði fyrir hvert tímabil sem er skemmra en eitt ár. Segir að skilja beri ákvæðið svo að leiðréttingarhlutfallið lækki um greint prósentubrot vegna hvers mánaðar frá því innskattur var nýttur.

Úrskurður nr. 547/1998.

Í málinu var deilt um úrskurð skattstjóra frá 21. apríl 1997 um að hækka virðisaukaskatt kæranda á uppgjörstímabilinu mars-apríl 1994 vegna lækkunar innskatts. Um var ræða leiðréttingu á innskatti vegna byggingarframkvæmda kæranda á árunum 1991 til 1992, en á þeim tíma notaði kærandi umrædda fasteign undir virðisaukaskattsskylda starfsemi sína. Forsendur ríkisskattstjóra fyrir ákvörðun sinni voru þær að samkvæmt leigusamningi dags. 30. mars 1994 leigði kærandi fasteignina til Y hf., sem nýtti hana til virðisaukaskattsskyldrar starfsemi, án þess að afla sér frjálstrar skráningar vegna útleigunnar. Kærandi bar fyrir sig að skýra bæri 12. gr. reglugerðar nr. 192/1993 með tilliti til starfsemi leigutaka og þannig hafi notkun fasteignarinnar ekki breyst á þann veg að heimild til innskattsfrádráttar falli niður. Í úrskurði yfirskattanefndar segir að fasteignaleiga sé undanþegin virðisaukaskatti sbr. 6. tl. 3. mgr. 2. gr. vskl., nema aðili afli sér frjálstrar skráningar skv. 1. mgr. 6. gr. sömu laga og reglugerð nr. 577/1989. Sé slík skráning ekki til staðar, þá sé ekki hægt að telja virðisaukaskatt sem fellur til vegna aðfanga í tengslum við útleigu fasteignar til innskatts, sbr. 1. mgr. 16. gr. vskl. Með hliðsjón af þessu var litið svo á að útleigan á fasteigninni, sem kærandi nýtti áður til

virðisaukaskattsskyldrar starfsemi sinnar, hefði þau áhrif að breyting hafði orðið á notkun hennar og þar af leiðandi á frádráttarrétti kæranda. Var úrskurður ríkisskattstjóra staðfestur hvað þetta varðaði.

Til vara krafðist kærandi þess að fallist yrði á frjálssa skráningu hans frá 1. apríl 1994. Ekki var fallist á þá varakröfu þar sem sem samþykki leigutaka fyrir frjálssri skráningu lá ekki fyrir og skilyrði 4. gr. reglugerðar nr. 577/1989 því ekki uppfyllt. Hins vegar var fallist á frjálssa skráningu frá 1. október 1996 þegar nýr leigutaki tók húsnæðið á leigu og skilyrði 4. gr. fyrrnefndrar reglugerðar töldust uppfyllt.

Í hinum kærða úrskurði frá 21. apríl 1997 hafnaði ríkisskattstjóri kröfu kæranda um að leiðrétting innskatts yrði miðuð við tímabilið apríl 1994 til september 1996, þ.e. að samhliða frjálssri skráningu frá 1. október 1996 hefði kærandi fullan innskattsrétt að nýju. Ríkisskattstjóri sagði að enginn heimild væri í lögum eða reglum til að færa til baka innskatt sem búið væri að leiðrétta. Yfirskattanefnd féllst ekki á þessi rök ríkisskattstjóra og vísaði til 3. mgr. 13. gr. um heimild skattaðila til hækkunar innskatts.

7.3. Fasteign tekin til annarrar notkunar

Samkvæmt 2. mgr. 12. gr. reglugerðar nr. 192/1993 telst það breyting á forsendu fyrir færslu innskatts þegar skattaðili naut frádráttarréttar að fullu eða hluta þegar eign var keypt eða verk unnið, en eignin síðar seld, leigð eða tekin til annarrar notkunar þar sem skattaðili hefur engan frádráttarrétt eða frádráttarrétt að hluta. Hér að framan hefur verið vikið að þeim atriðum sem koma til skoðunar þegar fasteign er seld eða leigð. Fyrir yfirskattanefnd hefur reynt á túlkun á því hvað teljist til „annarrar notkunar“. Af orðalagi ákvæðisins má sjá að þar er um þá notkun að ræða þar sem aðili hefur engan frádráttarrétt eða aðeins frádráttarrétt að hluta. Þau tilvik sem helst hefur reynt á fyrir yfirskattanefnd er þegar hlé er gert á starfsemi skattaðila.

Í framkvæmd hefur verið litið svo á að í 4. og 5. ml. 2. mgr. 5. gr. reglugerðar nr. 577/1989 sé að finna nokkurs konar hámarksákvæði í þessum efnum.⁷⁶ Þar segir að takist ekki að leigja eign út sem staðið hefur auð í sex mánuði frá því leigusambandi lauk, þá skuli ekki reikna þann tíma sem hún stendur auð til fyrningar á

⁷⁶ Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra, dags. 15. nóvember 2001 (Tilv. G-ávk. 989/01)

leiðréttingarskyldu.⁷⁷ Rétt að benda á að sú túlkun hefur breyst og nú skal reikna allan þann tíma sem eign stendur auð til niðurtalningar á leiðréttingarskyldu.⁷⁸

Það eitt og sér að að fasteign sem skráð er frjálstri skráningu sé ekki í útleigu um ókominn tíma leiðir ekki til þess að um forsendubreytingu sé að ræða. Þar af leiðandi myndast ekki skylda til leiðréttingar á áður fengnum innskatti.⁷⁹ Með samræmisrökum má segja að hið sama eigi við ef fasteign er um ókominn tíma ekki notuð til virðisaukaskattsskyldrar starfsemi.

Það telst ekki til forsendubreytinga ef skattaðili tekur eign til annarra virðisaukaskattsskyldra nota, þ.e. skiptir um rekstrargrundvöll.

Það telst hins vegar forsendubreyting ef eign er tekin til eigin nota eiganda, starfsmanna eða annarra nota sem ekki eru virðisaukaskattsskyld, sbr. ákvæði 2. mgr. 12. gr. reglugerðar nr. 192/1993.⁸⁰ Sem dæmi um „önnur not“ sem teljast til breytinga á forsendu fyrir færslu innskatts er þegar fasteign er nýtt sem íbúðarhúsnæði.⁸¹

Úrskurður nr. 312/2006

Í máli þessu var fjallað um úrskurð skattstjóra um endurákvörðun virðisaukaskatts kæranda uppgjörstímabilið janúar – febrúar 2003. Með endurákvörðun sinni hækkaði skattstjóri virðisaukaskatts kæranda vegna lækkunar innskatts, nánar tiltekið vegna leiðréttingar áður fengins innskatts vegna framkvæmda við reiðskemmu kæranda. Forsendur endurákvörðunar skattstjóra voru þær að kærandi hafði hætt útleigu á reiðskemmunnunni í árslok 2002 og bæri því að leiðrétta áður fenginn innskatt samkvæmt 12. og 13. gr. reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt. Kærandi hafði verið skráður sérstakri skráningu vegna byggingar reiðskemmunnar og síðar frjálstri skráningu vegna útleigu á henni.

Málsatvik voru þau að kærandi leigði skemmuna út með frjálstri skráningu til barna sinna og tengdabarna. Illa hafði gengið að innheimta leigu og neyddist kærandi til að segja upp leigusamningnum. Þann 23. desember 2002 tilkynnti hann skattstjóra að hann

⁷⁷ Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra, dags. 15. nóvember 2001 (Tilv. G-ávk. 989/01)

⁷⁸ Sjá úrskurð yfirskattanefndar nr. 199/2017 og umfjöllun í kafla 6.2.

⁷⁹ Sjá úrskurð yfirskattanefndar nr. 312/2006.

⁸⁰ Sjá úrskurð yfirskattanefndar nr. 157/2007.

⁸¹ Sjá úrskurð yfirskattanefndar nr. 66/2008.

hefði sagt upp leigusamningnum vegna reiðskemmunnar frá og með 1. janúar 2003. Með bréfi þann 21. febrúar 2005 tilkynnti skattstjóri kæranda að hann hefði í hyggju að endurákvarða virðisaukaskatt kæranda fyrir uppgjörstímabilið janúar – febrúar 2003 þar sem virðisaukaskattsskyldri starfsemi hans við útleigu reiðskemmunnar hefði lokið við uppsögn leigusamningsins. Skattstjóri leit svo á við það hafi myndast kvöð á kæranda til leiðréttingar á innskatti sem kærandi hafði fengið vegna framkvæmda sinna við reiðskemmuna, með vísan til 2. mgr. 16. gr. vskl., 2. tl. 1. mgr. 12. gr. reglugerðar nr. 192/1993 og 1. mgr. 13. gr. sömu reglugerðar.

Með kæru til yfirkattaneftndar krafðist kærandi þess að umræddur innskattur yrði látinn standa óbreyttur, með vísan til þess að þrátt fyrir að hann hafi þurft að segja leigusamningnum upp, þá væri virðisaukaskattsskyldri starfsemi hans ekki lokið þar sem til stæði að leigja reiðskemmuna út að nýju. Í niðurstöðum úrskurðarins bendir yfirkattaneftnd á að samkvæmt 1. mgr. 8. gr. reglugerðar nr. 577/1989 skuli leiðrétta innskattsfrádrátt skv. 2. mgr. 16. gr. vskl. ef slík breyting verður á notkun eignar sem frjáls skráning tekur til, að skilyrði skráningar séu ekki lengur fyrir hendi. Um leiðréttingu innskatts vegna varanlegra rekstrarfjármuna er fjallað í 12. gr. reglugerðar nr. 192/1993 og segir að skattaðili skuli leiðrétta innskatt ef breyting verður á forsendu fyrir frádrætti vegna öflunar varanlegra rekstrarfjármuna, þ.a.m. fasteigna, sbr. 2. tl. 1. mgr. 12. gr. Bendir yfirkattaneftnd á að samkvæmt 1. mgr. 13. gr. reglugerðar nr. 192/1993 teljist það breyting á forsendu fyrir frádrætti á innskatti ef skattaðili naut fulls frádráttarréttar eða frádráttar að hluta þegar eign var keypt eða þegar verk var unnið, en eignin er síðar seld, leigð eða tekin til annarrar notkunar þar sem skattaðili ber enginn frádráttarréttur eða minni frádráttarréttur. Í 2. mgr. 5. gr. reglugerðar nr. 577/1989 er að finna sérstaka reglu um ákvörðun leiðréttingartímabils vegna fasteigna sem leigðar eru út með frjálsri skráningu og segir að:

Sé leigusamningi rift áður en tveggja ára fresturinn skv. 1. mgr. er liðinn og eign því ekki í notkun í sex mánuði eða lengur reiknast sá tími ekki til leiðréttingartímabils skv. IV. kafla reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt. Sama gildir ef eign sem skráð hefur verið frjálsri skráningu er ekki í notkun þar sem ekki hefur tekist að leigja hana að nýju að uppfylltum skilyrðum 1.-3. tölul. 2. mgr. 4. gr.

Til skýringar á þessum reglum vísar yfirkattaneftnd til ákvarðandi bréfs ríkisskattstjóra G-Ákv. 01-989, dags. 15. nóvember 2001, en þar segir m.a.:

Leiðréttingarskylda innskatts af varanlegum rekstrarfjármunum getur hins vegar verið virk, eins og ella þegar forsendur frádráttar breytast innan leiðréttingartíma, sbr. 8. gr. reglugerðar nr. 577/1989 og IV. kafla reglugerðar 192/1993, um innskatt. Sjá bréf ríkisskattstjóra dags. 6. sept. 1991 (tilv. 337/1991).

Það að frjálst skráð eign sé tímabundið ekki í útleigu leiðir aftur á móti ekki eitt og sér til þess að um forsendubreytingu sé að ræða. Í 4. og 5. másl. 2. mgr. 5. gr. reglugerðar nr. 577/1989, eftir breytingu með reglugerð nr. 697/1997 (sbr. og nr. 903/2000), er nú að finna nokkurs konar hámarksákvæði í þessu efni. Ef eign stendur auð og ekki tekst að leigja hana að nýju í frjálsri skráningu innan sex mánaða frá því leigusamningi var rift eða leigunni lauk af öðrum sökum þá ber að líta svo á að allur sá tími sem eignin stendur auð reiknist ekki til leiðréttingartímans, m.ö.o. minnkun eða niðurtalning leiðréttingarskyldunnar stöðvast. Hvers konar not eignarinnar undir óskattskylda starfsemi þann tíma sem hún er ekki í útleigu fela aftur á móti í sér forsendubreytingu. Sama gildir ef starfseminni telst vera lokið.

Með hliðsjón af framansögðu með og vísan til þess að kærandi hélt því fram að engin starfsemi hafði verið í reiðhöllinni eftir uppsögn leigusamningsins komst yfirskattanefnd að þeirri niðurstöðu að gildistaka uppsagnar leigusamnings geti ein og sér ekki leitt til þess að breyting hafi orðið á notkun eignarinnar í skilningi 1. mgr. 13. gr. reglugerðar nr. 192/1993 (nú 2. mgr.). Nefndin felldi því hina kærðu endurákvörðun skattstjóra niður.

Úrskurður nr. 157/2007

Í málinu var deilt um úrskurð skattstjóra um endurákvörðun virðisaukaskatts kæranda vegna uppgjörstímabilsins janúar – febrúar 2002. Með endurákvörðun sinni hugðist skattstjóri leiðréttta fenginn innskatt kæranda vegna kaupa á fasta- og lausafjármunum til standsetningar á kaffihúsi. Kærandi hófst handa við standsetningu kaffihúss árið 1994 og stóðu þær framkvæmdir yfir til ársins 1999. Frá árinu 1999 og til ársins 2001 báru virðisaukaskattsskil kæranda það með sér að virðisaukaskattsskyld starfsemi hefði verið rekin á vegum kæranda, en á fyrstu þremur uppgjörstímabilum ársins 2002 hafi verið skilað inneignarskýrslum og eftir það núllskýrslum. Svo virtist sem starfsemi kaffihússins hefði verið hætt í loks árs 2001 og því hefði leiðréttingarkvöð orðið virk uppgjörstímabilið janúar – febrúar 2002 vegna innskatts sem kærandi hafði fengið á árunum 1994 til 1999, sbr. 2. mgr. 16. gr. vskl. og 1., 2. og 3. mgr. 12. gr., 1. mgr. 13. gr. og 1., 2., 4. og 5. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 192/1993.

Kærandi bar fyrir sig að forsendur fyrir rekstri kaffihúss hefðu ekki verið fyrir hendi og því hafi verið vikið frá þeim áætlunum. Hins vegar stæði til að nýta húsnæðið áfram í virðisaukaskattsskyldri starfsemi, m.a. innflutningi á skóm, heildsölu og smásölu auk þess að leigja aðstöðu í húsinu undir samkomu- og sýningarhald. Í samræmi við það báru virðisaukaskattsskil kæranda á uppgjörstímabilinu nóvember – desember 2004 með sér að starfsemi hefði hafist að nýju. Skattstjóri sagði að það breytti engu um að skylda til leiðréttingar innskatts hafi orðið virk uppgjörstímabilið janúar – febrúar 2002. Sagði hann að annar rekstur kæranda frá árinu 2004 gæti veitt honum rétt á leiðréttingu frá þeim tíma, af þeim hluta leiðréttingarskylds innskatts sem varðaði hinn nýja rekstur. Ljóst væri að verslunarrekstur þyrfti aðra aðstöðu en veitingarrekstur.

Í niðurstöðum yfirsattanefndar sagði að málið ylti á því hvort skylda til leiðréttingar innskatts skv. 12. gr. reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt, hafi vaknað þegar kærandi hætti rekstri kaffihúss í húsnæðinu árið 2001. Ljóst væri að 1. mgr. 13. gr. tæki m.a. til þess ef fasteign væri tekin til eigin nota eiganda eða starfsmanna eða annarra nota sem ekki eru virðisaukaskattsskyld. Forsendur skattstjóra byggðu ekki á að um einkanot hafi verið að ræða. Sagði jafnframt að orðalag 1. mgr. 13. gr. væri ekki ótvírætt um skyldu til leiðréttingar við þessar aðstæður og að nauðsyn leiðréttingar lægi ekki í augum uppi með tilliti til þeirra reglna sem ættu við, frekar en ef atvinnuhúsnæði er rífið eða verður ónothæft. Með vísan til þess og úrskurðar yfirsattanefndar nr. 312/2006, var fallist á kröfu kæranda um að endurákvörðun skattstjóra yrði felld úr gildi.

7.4. Aðrar forsendubreytingar fyrir færslu innskatts

Í úrskurði yfirsattanefndar nr. 157/2007 sagði að ákvæði 2. mgr. 12. gr. reglugerðar nr. 192/1993 væri ekki skýrt um skyldu til leiðréttingar innskatts. Í framkvæmd virðist yfirsattanefnd horfa til þess hvort leiðrétting sé nauðsynleg með tilliti til þeirra reglna sem eiga við um leiðréttingarskyldu. Í úrskurðafamkvæmd er lítið farið út fyrir orðalag ákvæðis 2. mgr. 12. gr. og ljóst er að það er heldur rýrt að efni til. Verður hér farið örstutt í þau vafatilvik sem ekki hafa verið talin breyta forsendu fyrir færslu innskatts.

7.5. Fasteign rifin eða eyðileggst

Það þekkist af skattframkvæmd að þegar atvinnuhús brennur, þá hefur verið litið sem svo á að kvöð til leiðréttingar innskatts falli niður. Þessi regla kemur hvergi fram í lögum eða reglum, heldur hefur hún mótast með framkvæmd. Það er því ekki hægt að

slá því föstu hvaða sjónarmið liggja að baki reglunnar, en miðað við túlkun yfirskattanefndar á 2. mgr. 12. gr. reglugerðar nr. 192/1993, þá vaknar kvöð til leiðréttingar innskatts aðeins þegar eign er tekin til eigin nota, seld eða óskattsskyldra nota. Að auki er andlag leiðréttingarskyldunnar horfið ef atvinnuhús brennur. Miðað við niðurstöðu yfirskattanefndar í úrskurði nr. 157/2007 á það sama við ef atvinnuhús er rífið.

Ástæður þess að atvinnuhús sé rífið geta verið margvíslegar, t.d. skipulagsbreyting, ákvörðun um algjöra endurhönnun eða breyttar rekstrarforsendur. Miðað við skattframkvæmd og túlkun yfirskattanefndar má ætla að kvöð um leiðréttingu innskatts hverfi þegar atvinnuhús er rífið, enda er það hvorki selt, leigt eða tekið til annarra nota.

7.5.1 Vátryggingar

Líkt og fyrr segir hefur í skattframkvæmd verið litið svo á að kvöð til leiðréttingar innskatts falli niður ef fasteign brennur eða eyðileggst. Þar sem ákvæði laga og reglugerða um virðisaukaskattskvaðir um þetta efni eru af skornum skammti hafa vaknað álitamál um meðferð virðisaukaskattskvaða þegar tjón verður á fasteignum. Verði virðisaukaskattsskyldur aðili fyrir tjóni með þeim afleiðingum að fasteign hans eyðileggst hefur tíðkast að tryggingarfélag bæti tjónið án virðisaukaskatts. Í ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra nr. 8/90 frá 17. janúar 1990 segir að:

Fyrirtæki sem verður fyrir tjóni á birgðum eða rekstrarfjármunum, þ.m.t. fasteignum, getur talið virðisaukaskatt vegna endurnýjunar, viðgerðar o.þ.h. til innskatts eftir almennum reglum um frádrátt virðisaukaskatts í 15. og 16. gr. laga nr. 50/1988. Þetta gildir óháð því hvort það (tjónþolinn) ber tjónið sjálft eða fær það bætt að fullu eða hluta af tjónvaldi eða vátryggingarfélagi. Af frádráttarheimildinni leiðir að hugsanleg bótafjárhæð miðast við kostnað (enduröflunarverð, viðgerðarkostnað) án virðisaukaskatts.

Þetta álit hefur komið fram í ákvarðandi bréfum ríkisskattstjóra⁸² og segir í ákvarðandi bréfi nr. 1007/2002 frá 23. maí 2002 að ef bætur komi frá tjónþola eða vátryggingarfélagi leiða frádráttarheimildir virðisaukaskatts og reglur skaðabótaréttar til þess að bótafjárhæð skráðs aðila miðast við viðgerðarkostnað án virðisaukaskatts. Byggir þetta á reglu skaðabótaréttar um skyldu tjónþola til að takmarka tjón sitt. Vátryggður tjónþoli skal vera eins settur fjárhagslega og hann var fyrir tjónið.⁸³ Í dómi

⁸² Sjá t.d. ákvarðandi bréf nr. 1007/2002 og nr. 844/1998.

⁸³ Viðar Már Matthíasson. (2005). *Skaðabótaréttar*. Bls. 596.

Hæstaréttar nr. 490/1999 var deilt um hvort tryggingarfélagi bæri að greiða bætur til tjónþola með eða án virðisaukaskatts. Þannig voru mál með vexti að fasteign tjónþola brann og taldi tryggingarfélagið S að tjónþola bæri, til að takamarka tjón sitt, að sækja um sérstaka skráningu vegna endurbyggingar fasteignarinnar og svo frjálssa skráningu vegna útleigu. Hæstiréttur hafnaði þeirri málsástæðu tryggingarfélagsins og taldi það of íþyngjandi fyrir tjónþola að ætlast til þess að hann leigi fasteignina út með virðisaukaskatti og taki á sig skyldu til leiðréttingar innskatts ef breytingar verða á forsendu fyrir frádrætti innskatts. Með hliðsjón af framangreindum dómi Hæstaréttar og ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra nr. 1007/2002 má álykta að gerður sé munur á því hvort innskattsréttur tjónþola hafi í för með sér skyldu til leiðréttingar á síðari uppgjörstímabilum virðisaukaskatts eða ekki.

Sama á við ef tjón verður á ökutæki og tryggingarfélag lætur gera við tjónamun greiðir það virðisaukaskatt af viðgerðinni. Tryggingarfélagið fær ekki virðisaukaskattinn frádraginn sem innskatt þar sem tryggingarstarfsemi er undanþegin virðisaukaskatti, sbr. 3. mgr. 2. gr. vskl. Ef ökutækið er nýtt í virðisaukaskattsskylda starfsemi skráðs aðila (tjónþola) þá getur hann nýtt innskattinn að uppfylltum nánar tilgreindum skilyrðum.⁸⁴ Með vísan til umfjöllunar um andlag leiðréttingarskyldu ökutækja í kafla 8.2 þá er tjónþoli eins settur eftir tjón við þessar aðstæður, þó hann nýti innskatt af kostnaði við viðgerð á ökutækinu. Verði altjón á ökutæki eða fasteign sem nýtt er í virðisaukaskattsskyldri starfsemi og kvöð um leiðréttingarskyldu innskatts hvílir á, þá er staðan önnur, og ekki hægt að fallast á að tjónþoli verði eins settur fjárhagslega og hann var fyrir tjónið. Hið raunverulega tjón aðila við slíkar aðstæður ræðst af leiðréttingarskyldu vegna eftirstöðva leiðréttingartímabils, þ.e. stöðu virðisaukaskattskvaðarinnar við tjónsatburð. Tjónþoli er ekki eins settur með 20 ára leiðréttingarskyldu vegna viðgerðar eða nýrrar fasteignar og hann hefði verið vegna eldri fasteignar þar sem leiðréttingarskylda innskatts var búin að fyrnast í t.d. 15 ár. Einnig er rétt að taka benda á að skattaðila er ekki skylt að nýta virðisaukaskatt af aðföngum til rekstrar sem innskatt og því óeðlilegt að slík krafa sé gerð þegar hann verður fyrir tjóni.

Óljósar reglur um meðferð leiðréttingarskyldu innskatts við altjón á fasteignum og lausafjármunum geta einnig haft fjárhagslegar afleiðingar fyrir ríkissjóð. Telja verður

⁸⁴ Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 8/90.

að í slíkum tilvikum ætti að gera upp eftirstöðvar leiðréttingarskyldu virðisaukaskatts, enda eru þær hluti af tjóninu. Segja má að í vissum tilvikum sé ríkissjóður að greiða 24% af skaðabótum til tjónþola sem að öllu eðlilegu ættu að vera greidd af tryggingarfélagi tjónþola til hans.

8. Lausafjármunir

Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 199/2017 segir að samræmisrök mæli eindregið gegn því að byggingaraðilar verði settir undir aðrar reglur en skráðir aðilar almennt hvað varða skyldu til leiðréttingar innskatts. Til samanburðar verður því fjallað um lausafjármuni, sér í lagi ökutæki.

Samkvæmt 4. ml. 2. mgr. 16. gr. vskl. getur leiðrétting á innskatti vegna öflunar lausafjármuna tekið til allt að fimm ára frá því þeirra var aflað, sbr. 1. tl. 3. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 192/1993. Leiðréttá skal fjárhæð innskatts vegna lausafjármuna um 80% á næsta ári eftir að eignar var aflað, um 60% á þar næsta ári og lækka síðan um 20% árlega, sbr. 1. tl. 3. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 192/1993. Segir einnig að verði forsendubreyting á fyrsta almanaksári sé hlutfallið 96,67% á næsta tveggja mánaða almenna uppgjörstímabili eftir að eignar var aflað og lækki síðan um 3,33 % fyrir hvert almennt tveggja mánaða uppgjörstímabil til loka árs.

Hvergi er að finna ákvæði í lögum eða reglugerðum um upphaf fyrningar á leiðréttingarskyldu lausafjármuna. Ganga verður út frá því með hliðsjón af skattframkvæmd að fyrning á leiðréttingarskyldu lausafjármuna hefjist um leið og virðisaukaskattur af öflun þeirra er nýttur til innskatts.⁸⁵ Reglur um leiðréttingu lausafjármuna eru sambærilegar þeim reglum sem fjalla um fasteignir að undanskilinni afmörkun á leiðréttingarandlaginu skv. 1. tl. 1. mgr. 12. gr. reglugerðar nr. 192/1993. Til einföldunar við samanburð á reglum snýr eftirfarandi umfjöllun um lausafjármuni og virðisaukaskatt af þeim, að ökutækjum.

8.1 Innskattur af ökutækjum

Um innskatt af öflun og rekstri ökutækja gilda sérstakar reglur, enda er almennt bann við innsköttun ökutækja, sbr. 6. tl. 2. gr. reglugerðar nr. 192/1993. Samkvæmt ákvæðinu er óheimilt að telja til innskatts virðisaukaskatt af öflun, þ.m.t. leigu og rekstri fólksbifreiða, enda hafi skattaðili ekki með höndum sölu eða leigu þessara bifreiða. Ákvæðið leggur almennt bann á færslu innskatts af ökutækjum, nema þau séu annars

⁸⁵ Sjá úrskurð yfirskattanefndar nr. 199/2017.

vegar sendi-, vöru- eða torfærubifreið með leyfða heildarþyngd yfir 5.000 kg. eða hins vegar uppfylli skilyrði 9. gr. um gerð og búnað.⁸⁶

Þegar innskattsréttur skattaðila vegna ökutækja er skoðaður þarf í fyrsta lagi að skoða gerð- og búnað ökutækja, en þeim má almennt skipta í fólksbifreiðar, vsk-ökutæki og önnur ökutæki.⁸⁷ Í öðru lagi þarf að horfa til nota ökutækisins rekstri félagsins og í síðasta lagi þarf að skoða eðli kostnaðar þar sem virðisaukaskattur er nýttur sem innskattur.

8.1.1. Gerð og búnaður ökutækis

Samkvæmt 6. tl. 2. gr. er óheimilt að telja til innskatts virðisaukaskatt af öflun, þ.m.t. leigu og rekstri fólksbifreiða, enda hafi skattaðili ekki með höndum sölu eða leigu þessara bifreiða. Sama á við um sendi-, vöru- og torfærubifreiðar með leyfða heildarþyngd 5.000 kg eða minna minna sem ekki uppfylla ákvæði 9. gr. um gerð og búnað. Ákvæðið leggur almennt bann á færslu innskatts af ökutækjum, nema þau séu annars vegar sendi-, vöru- eða torfærubifreið með leyfða heildarþyngd yfir 5.000 kg. eða hins vegar uppfylli skilyrði 9. gr. um gerð og búnað.

Í 1. tl. 1. mgr. 9. gr. eru þau skilyrði sett um heimild til nýtingar innskatts að sendi- og vörubifreiðar með leyfða heildarþyngd undir 5.000 kg. þurfi að hafa skráða flutningsgetu í farþegarými helmingi minni en skráða burðargetu bifreiðarinnar. Farmrýmið frá öftustu brún sætis skal vera a.m.k. 1.700 mm að hleðsludryrum eða hlera og í farmrými má ekki verabúnaður til farþegaflutninga. Torfærubifreiðar þurfa að vera með leyfða heildarþyngd 5.000 kg. eða minna. Einnig er heimilt að nýta til innskatts virðisaukaskatt af öflun torfærubifreiðar með leyfða heildarþyngd 5.000 kg. eða minna, bifhjóla, torfærutækja og loftpúðatækja að því gefnu að ökutækin uppfylli skilgreiningu þar um skv. reglugerð nr. 822/2004 um gerð og búnað ökutækja. Framangreind ökutæki skulu útbúin sérstökum skráningarmerkjum með rauðum stöfum og hvítum grunni.

8.1.2. Not ökutækis

Uppfylli ökutæki framangreind skilyrði 9. gr. reglugerðar nr. 192/1993, þá er heimilt að nýta virðisaukaskatt af öflun til innskatts. Heimildin er háð því að ökutækið sé notað í virðisaukaskattsskyldri starfsemi. Frá þessu er gerð sú undantekning að heimilt er að

⁸⁶ Hér eftir „vsk-ökutæki“

⁸⁷ Ríkisskattstjóri. (2018). *Leiðbeiningar um virðisaukaskatt*. Bls. 28.

tilteknum skilyrðum uppfylltum að færa innskatt af ökutæki sem einnig er nýtt til takmarkaðra einkanota. Með því er átt við akstur milli heimilis þess sem hefur afnotarétt á bílnum og starfstöðvar fyrirtækisins. Skilyrði undantekningarinnar eru að not starfsmannsins séu að fullu talin til virðisaukaskattsskyldrar veltu, að ríkisskattstjóra sé tilkynnt um fyrirhuguð afnot og að starfsmanni séu reiknuð hlunnindi fyrir afnotin, sbr. 3. mgr. 9. gr. reglugerðar nr. 192/1993.

Upphafsaðvæði 9. gr. leggur stein í götu þess að heimilt sé að nýta veltu- og/eða matsreglu 5. og 6. gr. reglugerðarinnar til færslu innskatts við öflun framangreindra ökutækja. Það er því ekkert sem heitir blönduð not eða eigin not þegar það kemur að ökutækjum sem virðisaukaskattur af öflun af hefur verið nýttur sem innskattur. Þó er heimilt að beita umræddum reglum um rekstur, t.d. ef heimild til takmarkaðra einkanota er nýtt.

Ef ökutæki uppfyllir ekki skilyrði 9. gr. reglugerðar nr. 192/1993, þá er með öllu óheimilt að nýta virðisaukaskatt af öflun til innskatts. Vsk-ökutæki á almennum skráningarmerkjum (bláir stafir á hvítum grunni) má nota að hluta til einkanota. Sé það gert þarf að halda utan um akstur í þágu starfseminnar og ákvarða innskatt eftir veltu reglu 5. gr. reglugerðarinnar. Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 681/1995 var fjallað um ákvörðun ríkisskattstjóra að lækka innskatt kæranda á uppgjörstímabilinu nóvember – desember 1990. Kærandi hafði nýtt til innskatts virðisaukaskatt af öflun sendibifreiðar sem hann nýtti m.a. til virðisaukaskattsskyldrar starfsemi sinnar. Rannsókn ríkisskattstjóra leiddi í ljós að ökutækið var geymt heima hjá framkvæmdastjóra kæranda á kvöldin og um helgar. Jafnframt var ökutækið með sætum fyrir farþega aftur í en aðeins skráð fyrir einn farþega og stóðst því ekki sambærileg skilyrði um gerð og búnað og finna má í nógildandi 9. gr. reglugerð nr. 192/1993. Í málinu var rakið að með breytingu á þágildandi reglugerð um innskatt nr. 81/1991 hefði verið tekið skýrt fram að akstur milli heimilis og vinnustaðar teldist einkanot. Yfirskattanefnd komst að þeirri niðurstöðu að lendumákvörðun ríkisskattstjóra skyldi standa óhöggð og sagði m.a. að af hálfu kæranda hefði því ekki verið haldið fram að bifreiðin væri notuð til útkalla til að þjónusta viðskiptavini kæranda. Með hliðsjón af því má álykta að hefði bifreiðin verið nýtt til slíkra útkalla þá kynni að vera í lagi að hún sé geymd á heimili starfsmanns, upp á heimild til nýtingar innskatts.

8.1.3. Færsla innskatts af rekstrarkostnaði

Heimilt er að telja til innskatts virðisaukaskatt sem fellur til vegna öflunar á rekstrarfjármunum, sbr. 1. mgr. 16. gr. vskl. Sé nýttur innskattur vegna lausafjármuna, svo sem tækja og faratækja, og stofnverð þeirra er að minnsta kosti kr. 250.000 kr. Þá ber skattskyldum aðila að leiðrétta innskattinn ef breyting verður á forsendu fyrir færslu innskatts, sbr. 1. tl. 1. mgr. 12. gr. reglugerðar nr. 192/1993.

Skattskyldusvið virðisaukaskattslaga nær til allrar vinnu þjónustu í tengslum við notkun ökutækja nema um sé að ræða almenningsamgöngur skv. 6. tl. 3. mgr. 2. gr. vskl. eða leigubílaaksturs samkvæmt sama ákvæði. Af þessu leiðir að aðila sem stundar t.d. fólksflutninga eða flutningastarfsemi ber að skrá sig á virðisaukaskattsskrá skv. 1. mgr. 5. gr. vskl. og skila útskatti af sölu sinni. Sami aðili hefur heimild til að telja til innskatts virðisaukaskatt af aðkeyptum rekstrarfjármunum, vörum, vinnu, þjónustu og öðrum aðföngum sem eingöngu varða sölu skattaðila á vörum og skattskyldir þjónustu, sbr. 1. mgr. 16. gr.

8.2 Andlag leiðréttingarskyldu

Líkt og rakið var hér að ofan mynda rekstrarfjármunir með stofnverð að minnsta kosti kr. 250.000 skyldu til leiðréttingar virðisaukaskatts ef forsendur breytast fyrir innskattsnýtingu þeirra. Hér þarf að gera greinarmun á því hvað teljist til almenns rekstrarkostnaðar og svo kostnaði vegna kaupa eða endurbóta sem telst til stofnverðs skv. 2. mgr. 12. gr. tskl. og ber að eignfæra og fyrna í skattskilum rekstraraðila. Aðeins sá kostnaður sem ber að eignfæra myndar skyldu til leiðréttingar á innskatti. Virðisaukaskattsskyldum aðilum sem eiga og reka ökutæki til nota í rekstri sínum mega færa til innskatts virðisaukaskatt af aðföngum vegna reksturs ökutækisins. Slíkur kostnaður myndar þó ekki skyldu til leiðréttingar ef forsendur breytast fyrir innskattsnýtingu skattaðila. Um þetta er fjallað í úrskurði yfirskattanefndar nr. 150/2017:

Í málinu var deilt um hvað teljist til andlags leiðréttingarskyldu 1. ml. 1. mgr. 12. gr. reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt. Kærandi stundaði farþegaflutninga sem felldir voru undir skattskyldusvið virðisaukaskattslaga frá og með 1. janúar 2016 með lögum nr. 124/2014. Kærandi sendi ríkisskattstjóra leiðréttingarskýrslu virðisaukaskatts fyrir uppgjörstímabilið janúar – febrúar 2016 þar sem innskattur af varanlegum

rekstrarfjármunum var leiðréttur til hækkunar. Á innsendri leiðréttingarskýrslu var tilgreind fjárhæð 131.282.345 kr. og féllst ríkisskattstjóri aðeins á breytingu að fjárhæð 111.057.900 kr. eða 20.224.445 kr. lægri en þeirri fjárhæð sem kærandi hafði tilgreind á innsendri leiðréttingarskýrslu. Til grundvallar þeirri fjárhæð sem kærandi óskaði eftir leiðréttingu á mun hafa verið yfirlit vegna greidds virðisaukaskatts á árunum 2012, 2013, 2014 og 2015 vegna kaupa á nýjum hópibifreiðum, áhalda og tækja vegna endurbóta sem og viðgerða á eldri bifreiðum. Ríkisskattstjóri hafnaði því að heimild til hækkunar á innskatti vegna breyttra forsendna tæki til lausra innréttinga, viðgerða og endurbóta á ökutækjum. Kærandi bar fyrir sig að það hefði tíðkast hjá hópibifreiðafyrirtækjum að bílar væru byggðir frá grunni eða endurbyggðir það verulega að um ný ökutæki væri að ræða. Benti hann á að allur kostnaður hafði verið eignfærður í samræmi við heimildir skattalaga og laga um ársreikninga. Áréttaði ríkisskattstjóri að samkvæmt 1. mgr. 12. gr. reglugerðar nr. 192/1993 tæki leiðréttingarskylda og/eða heimild til virðisaukaskatts af öflun varanlegra rekstrarfjármuna og 1. ml. sem fjallar um lausafjármuni ótvírætt til kaupverðs (stofnverðs). Jafnframt tók ríkisskattstjóri fram að gera þyrfti greinarmun á viðhaldi og endurbótum eigna. Til viðhalds teldist það sem þyrfti að gera til að halda eign í svipuðu ástandi og þegar rekstraraðili eignaðist hana. Endurbætur fælu í sér breytingu eða stækkun frá því ástandi sem hún var þegar rekstraraðili eignaðist hana. Með vísan til þess sagði ríkisskattstjóri að umræddur kostnaður kæranda hefði fallið til við að koma eignum í svipað ástand og þegar félagið eignaðist þær, þ.e. að um viðhald væri að ræða. Deiluefnið snérist því um það hvað teldist til andlags leiðréttingarheimilda 12. og 13. gr. reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt. Ríkisskattstjóri hélt því fram að hluti eignfærðs kostnaðar hjá kæranda teldist til viðhalds og gæti þar af leiðandi ekki verið hluti stofnverðs í skilningi 2. mgr. 12. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, og þar af leiðandi ekki andlag leiðréttingarheimildar 13. gr. reglugerðar nr. 192/1993.

Yfirskattanefnd taldi ljóst miðað við lýsingar kæranda að hluti kostnaðarins teldist til almenns viðhalds. Þar sem kærandi hefði ekki nema með almennum hætti gert grein fyrir því að hvaða leyti umræddur kostnaður kynni að fela í sér endurbætur á ökutækjunum þá var kröfum hans hafnað. Í niðurstöðum sínum bar yfirskattanefnd m.a. saman orðalag 1. ml. og 2. ml. 1. mgr. 12. gr. en aðeins s síðarnefndi fjallar um að leiðréttingarskyldan nái til innskatts vegna endurbóta, viðgerða og viðhalds.

Miðað við orð yfirskattanefndar í niðurstöðum sínum má álykta svo að til greina kemur að eignfærður kostnaður við endurbætur teljist til andlags leiðréttingarskyldu 1. ml. 1. mgr. 12. gr. reglugerðar nr. 192/1993. Í umræddu máli var sá kostnaður ekki nægilega aðskilinn frá öðrum kostnaði sem greinilega varðaði almennt viðhald. Niðurstaðan er engu að síður sérkennileg þar sem það tíðkast við rekstur hópferðabifreiða að „nýjir“ bílar séu byggðir á eldri grindum.

Í umræddu máli beindi ríkisskattstjóri þeim tilmælum til kæranda að senda inn nýjar og leiðréttar skýrslur, þar sem einungis væri miðað við upphaflegt stofnverð rekstrarfjármuna, sem væru að verðmæti kr. 250.000 eða meira. Afstaða ríkisskattstjóra virðist vera sú að séu breytingar gerðar á ökutækjum eftir að þeirra er aflað, þá falli innskattur vegna breytinganna utan andlags leiðréttingarskyldu.

Í umræddu máli var deilt um heimild til aukins innskatts. Óljóst er hvort afstaða ríkisskattstjóra yrði sú sama ef deilt væri um skyldu til leiðréttingar innskatts. Taka má dæmi um fyrirtæki sem selur ferðir á fjallajappa en sú þjónusta er virðisaukaskattsskyld. Fyrirtækið kaupir Land Cruiser bifreið í janúar 2018 og nýtir virðisaukaskatt af stofnverði til innskatts enda er bifreiðin skráð sem torfærubifreið. Það er óumdeilt að sá innskattur telst til andlags leiðréttingarskyldu 12. gr. reglugerðar nr. 192/1993. Bifreiðinni er síðar breytt á 44 tommu dekk og til þess voru m.a. keypt ný dekk, stærri túrbína, ökutækið málað til samræmis við lit á stærri brettaköntum og skipt um fjöðrunarkerfi. Hver einstakur kostnaðarliður gæti talist einn og sér til almenns viðhalds. Breytingin kostaði kr. 5.490.000 með virðisaukaskatti, sem nýttur var sem innskattur.

Í mars á sama ári er ákveðið að selja bifreiðina til eiganda félagsins sem hyggst taka hana til einkanota. Samkvæmt 2. mgr. 12. gr. reglugerðar nr. 192/1993 er um forsendubreytingu að ræða og ber fyrirtækinu að leiðrétta 96,67% af framreiknaðri fjárhæð innskatts, sbr. 1. tl. 3. mgr. 14. gr. Samkvæmt rökum ríkisskattstjóra í úrskurði yfirskattanefndar nr. 150/2017 má álykta að ekki beri að leiðrétta 96,67% af kostnaði við breytingu á bifreiðinni heldur aðeins upphaflega stofnverð bifreiðarinnar.

Sé litið til niðurstöðu yfirskattanefndar í framangreindum úrskurði er ekki hægt að slá því föstu að virðisaukaskattur af kostnaði við breytinguna tilheyri andlagi

leiðréttingarskyldunnar, enda getur hver kostnaðarliður fyrir sig talist til almenns viðhalds.

Með hliðsjón af framansögðu nær leiðréttingarskylda 1. ml. 1. mgr. 12. gr. aðeins til öflunar á ökutækjum, þ.e. stofnverðs, en ekki til kostnaðar við breytingar eða bætur. Í þeim efnum skiptir ekki máli hvort breytingin sé eignfærð og fyrnd samkvæmt almennum reglum.

9. Norrænn samanburður

Líkt og þegar hefur komið fram byggja íslensku virðisaukaskattslögin á norrænum fyrirmyndum. Til samanburðar verða skoðaðar reglur norrænna nágrannaþjóða okkar og lauslega gerð grein fyrir þeim mismuni sem er á íslenskum reglum og þeim norrænu. Samanburðurinn einskorðast við skoðun á lögum í Danmörku, Svíþjóð og Noregi en ekki verður farið ítarlega í skattfrankvæmd þeirra landa.

Frá gildistöku laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt 8. júní 1988 hafa ýmsar breytingar verið gerðar á lögunum og að sama skapi á norrænum lögum um virðisaukaskatt. Íslensku og norrænu lögin byggja í grunninn á sömu meginatriðum og því er mikilvægt að horfa til þeirra.

9.1. Danmörk

Danmörk var eitt af fyrstu löndum til að taka upp virðisaukaskatt og tóku dönsku virðisaukaskattslögin gildi árið 1967. Lögunum var síðast breytt 1. júlí 1994 en þau hafa einnig oft verið lagfærð í samræmi við reglugerðir og tilskipanir Evrópusambandsins. Í grunninn byggja lögin á því að:

1. Útskattur er innheimtur á öllum stigum viðskipta og á allar vörur og þjónustu.
2. Á hverju uppgjörstímabili er heimilt er að draga frá útskatti allan innskatt, þó með vissum undantekningum.
3. Virðisaukaskattur er aðeins greiddur af virðisauka hvers viðskiptastigs.

Í Danmörku er skatthlutfallið með því hæsta sem gerist eða 25% og er aðeins um eitt skattþrep að ræða.⁸⁸

Samkvæmt 9. mgr. 13. gr. danskra virðisaukaskattslaga nr. 760/2016 er sala á fasteignum undanþegin virðisaukaskatti nema um sé að ræða nýja fasteign eða nýja fasteign sem fylgir landeign, eða um sé að ræða byggingarlóð. Fasteign er skilgreind sem ný ef hún er afhent fimm árum eftir að framkvæmdum við hana lauk hvort sem hún var notuð eða ekki. Sé fasteign seld í annað sinn innan fimm ára tímabilsins, þá telst salan vera skattskyld ef fyrsta salan var á milli tengdra aðila og eignin var ekki notuð í meira en tvö ár.

⁸⁸ Lise Winther Jensen. (2018).

Leiga á fasteignum í Danmörku er undanþegin virðisaukaskatti skv. 8. mgr. 13. gr. laga nr. 760/2016. Undanþágan nær einnig til afhendingar á gasi, vatni, rafmagni og hita svo lengi sem það er afhent sem hluti af hinu leigða. Eftirfarandi fellur ekki undir undanþáguna:

1. Leiga á hótélherbergjum.
2. Framleiga á herbergjum til skemmri tíma en eins mánaðar.
3. Leiga á tjaldstæðum, bílastæðum og auglýsingasvæðum. Leiga á bílastæðum er aðeins undanþegin virðisaukaskatti ef hún er ekki hluti af leigu á íbúðarhúsnæði.

Eigandi fasteignar getur sótt um virðisaukaskattsskráningu ef hann hefur í huga að selja eða leigja fasteignina til skattskylds aðila. Fáir hann skráningu þá getur hann nýtt virðisaukaskatt af kaupum, framkvæmdum og breytingum á fasteigninni sem innskatt. Til þess þarf eigandinn að leggja fram gögn sem sýna að eignin muni verða notuð undir skattskylda starfsemi.

Meginregla innskattsfrádráttar er sú að öll rekstraraðföng eru að fullu frádráttarbær. Þegar skattskyldur aðili nýtir heimild til færslu innskatts vegna kaupa á varanlegum rekstrarfjármunum þá skuldbindur hann sig til að nota þá til skattskyldrar starfsemi í fimm ár. Vegna fasteigna og framkvæmda við þær er tímabilið 10 ár. Taki skattaðilinn hina varanlegu rekstrarfjármuni til annarra nota innan leiðréttingartímabilsins þar sem hann hefur engan eða minni frádráttarrétt, þá ber honum að leiðrétta innskattinn. Miðað er við að verði breyting á innskattsrétti umfram 10% þá ber að leiðrétta innskattinn.⁸⁹

9.2. Svíþjóð

Svíþjóð tók upp virðisaukaskattskerfi með setningu virðisaukaskattslaga 6. júní 1968. Árið 1994 voru lögini endurnýjuð og uppfærð í samræmi við reglugerðir og tilskipanir Evrópusambandsins.⁹⁰

Samkvæmt meginreglu sænskra virðisaukaskattslaga er sala og leiga á fasteignum undanþegin virðisaukaskatti og ekki er heimild til að sækja um skráningu vegna sölu þeirra líkt og í dönskum lögum. Eigandi fasteignar eða leigjandi getur sótt um skráningu á virðisaukaskattsskrá vegna varanlegrar útleigu á atvinnuhúsnæði sem ætlað er til nota

⁸⁹ Lise Winther Jensen. (2018).

⁹⁰ Johanna Andersson, Elinor Walla Enander and Royne Schiess. (2018).

í virðisaukaskattsskyldri starfsemi. Sama regla á við þegar leigt er til ríkis eða sveitarfélaga, jafnvel þó leigt sé til starfsemi sem ekki er virðisaukaskattsskyld. Fasteignaeigandi getur ekki talist virðisaukaskattsskyldur ef hann leigir til sveitarfélags, sem framleigir til aðila sem er undanþeginn virðisaukaskatti eða hefur engan frádráttarrétt. Að auki getur eigandi fasteignar talist virðisaukaskattsskyldur upp að því marki sem leigjandi hans er virðisaukaskattsskyldur, þar sem sá síðarnefndi leigir atvinnuhúsnæðið til aðila sem nýtir fasteignina til virðisaukaskattskyldrar starfsemi. Þann 1. janúar 2014 tóku gildi reglur þess efnis að aðili þurfi ekki að sækja um frjálsa skráningu vegna útleigu á fasteign. Skattaðili þarf heldur ekki að tilkynna skattyfirvöldum ef breyting verður á forsendu frjálsrar skráningar, eða ef hún endar, eða ef fasteign er seld öðrum aðila. Þrátt fyrir það þarf aðili að sækja um skráningu ef um er að ræða nýbyggingu fasteignar og gildir þá einnig að tilkynna þarf ef breyting verður á fyrirhuguðum notum fasteignarinnar á meðan á framkvæmdum stendur.⁹¹

Séu skilyrði frjálsrar skráningar fyrir hendi getur eigandi fasteignar nýtt virðisaukaskatt af framkvæmdarkostnaði við fasteignina til innskatts. Honum ber þá að innheimta virðisaukaskatt af leigu og getur leigjandi nýtt þann virðisaukaskatt sem innskatt við uppgjör á virðisaukaskatti, enda er það skilyrði fyrir innheimtu virðisaukaskatts af leigu að leigjandi sé skattskyldur aðili.⁹²

Ef virðisaukaskattsskylda eiganda fasteignar endar innan 10 ára frá því virðisaukaskattur var færður sem innskattur þá skal hann leiðrétta innskattinn.⁹³

Leiðréttingarskylda vegna varanlegra rekstrarfjármuna er virk í fimm ár eftir að rekstrarfjármunurinn var keyptur. Leiðréttingarskylda vegna fasteigna tekur til kaupa og framkvæmda við fasteignina og er virk í 10 ár eftir að kostnaður við kaup eða framkvæmdir fellur til.⁹⁴

9.3. Noregur

Noregur tók upp virðisaukaskattskerfi 19. júní 1969 og voru litlar breytingar gerðar á lögunum fram til ársins 2010 þegar lögin voru endurnýjuð í heild sinni. Líkt og Ísland

⁹¹ Johanna Andersson, Elinor Walla Enander and Royne Schiess. (2018).

⁹² Johanna Andersson, Elinor Walla Enander and Royne Schiess. (2018).

⁹³ Johanna Andersson, Elinor Walla Enander and Royne Schiess. (2018).

⁹⁴ Johanna Andersson, Elinor Walla Enander and Royne Schiess. (2018).

þá er Noregur ekki aðili að Evrópusambandinu en í grunninn byggja lög beggja landa á fyrirmyndum Evrópubandalagsins.⁹⁵

Sala á fasteignum er undanþegin virðisaukaskatti og ekki er hægt að sækja um skráningu vegna sölu þeirra. Meginreglan í Noregi er sú að leiga á fasteignum er undanþegin virðisaukaskatti. Hægt er að sækja um frjálsa skráningu ef leigt er til virðisaukaskattsskylds aðila eða annarra aðila sem sérstaklega er heimilt að leigja til, til dæmis sveitarfélaga. Hins vegar er leiga til ríkisins undanþegin virðisaukaskatti. Fáa aðili heimild til frjálsrar skráningar vegna leigu á atvinnuhúsnæði þá hefur hann heimild til innskattsfrádráttar vegna kostnaðar sem fellur til vegna leigunnar.⁹⁶

Allur framkvæmdakostnaður yfir ákveðnu lágmarki vegna viðhalds og endurbóta á fasteigninni myndar kvöð til leiðréttingar ef eignin er tekin úr virðisaukaskattsskyldri starfsemi eða ef fasteignin er seld. Leiðréttingarskyldan er virk í 10 ár frá því kostnaður fellur til. Kaupandi getur yfirtekið leiðréttingarskyldu vegna eftirstöðva tímabils.⁹⁷

9.4 Niðurstöður

Í öllum þeim löndum sem gerður var samanburður á hér að framan er leiðréttingarskyldan virk í 10 ár frá því innskattur féll til. Helsta niðurstaða samanburðarins er sú að í Danmörku, Svíþjóð og Noregi er skilyrði fyrir frjálsri skráningu vegna leigu á atvinnuhúsnæði að leigutaki sé virðisaukaskattskyldur aðili eða aðili sem sérstaklega er heimilt að leigja til. Það er ólíkt því sem gildir hér á landi, en á Íslandi má leigja atvinnuhúsnæði með frjálsri skráningu til óskattskylds aðila.

Með 2. gr. reglugerðar nr. 180/1993, um breytingu á reglugerð nr. 577/1989 um frjálsa og sérstaka skráningu voru orðin „til skattskylds aðila samkvæmt lögum nr. 50/1988.“ felld á brott úr ákvæði 1. mgr. 4. gr. reglugerðar nr. 577/1989. Fyrir nefnda breytingu var aðeins hægt að fá frjálsa skráningu vegna leigu á atvinnuhúsnæði ef leigjandi var skattskyldur aðili samkvæmt virðisaukaskattslögum. Velta má vöngum yfir því hvaða ástæða lá að baki umræddri breytingu. Líkt og áður segir hefur ráðherra heimild til að setja reglur um að fyrirtæki sem selja aðra þjónustu en þá sem skattskyld er skv. 2. gr. vskl., geti sótt um frjálsa skráningu í grunnskrá virðisaukaskatt, sbr. 6. gr. vskl. Í

⁹⁵ Eivind Bryne, (2018).

⁹⁶ Eivind Bryne, (2018).

⁹⁷ KPMG Law Advoktífirma. (2018). *Investing in Real Estate in Norway*. Bls. 13.

athugasemdom við einstaka greinar frumvarpsins er varð að lögum nr. 50/1988 segir m.a. um 6. gr. „*Heimild til frjálsrar skráningar getur haft þýðingu fyrir fyrirtæki sem leggja þurfa í verulega fjárfestingu vegna viðskipta við óskráða aðila.*“⁹⁸ Væri ekki til staðar heimild til veita þeim frjálsa skráningu sem leigja atvinnuhús, þá myndi það skerða samkeppnisstöðu þeirra og hafa áhrif á val skráðra aðila á því hvort þeir leigi eða eigi. Lögin kveða ekki sérstaklega á um að frjálsa skráningu eigi aðeins að veita þeim sem selja skráðum aðilum þjónustu. Með frjálsri og sérstakri skráningu er komið í veg fyrir að óbeinn virðisaukaskattur safnist upp í aðföngum til skráðra aðila sem eiga viðskipti við óskráða aðila. Aðila sem selur undanþegna þjónustu ber ekki að innheimta virðisaukaskatt af endurgjaldi sínu og á móti hefur hann ekki rétt til innskattsfrádráttar. Það kann því að vera mikið hagsmunamál fyrir þann sem selur undanþegna þjónustu að fá frjálsa og/eða sérstaka skráningu ef hann selur til óskráðs aðila.⁹⁹

Með hliðsjón af framansögðu og vísan til tilgangs reglna um sérstaka- og frjálsa skráningu er erfitt að sjá tilgang þess að fasteign sé leigð með frjálsri skráningu til óskattskylds aðila. Í því tilviki hefur hinn óskattskyldi leigjandi ekki rétt til innskattsfrádráttar og þarf því að greiða virðisaukaskattinn. Eini sjáanlegi ávinningurinn liggur hjá eiganda fasteignarinnar sem fær heimild til innskattsfrádráttar vegna framkvæmda við hina leigðu eign. Í fyrirspurn sem varð að almennu bréfi ríkisskattstjóra nr. 14/08 frá 18. nóvember 2008 kemur fram athyglisvert sjónarmið, en þar segir að:

[...] í raun hafi myndast tveir aðskildir leigumarkaðir vegna atvinnuhúsnæðis á Íslandi. Annars vegar leiga atvinnuhúsnæðis milli óskyldra aðila þar sem leiguverð miðast við ávöxtunarkröfu leigusala og hins vegar leiga húsnæðis í óskattskyldum notum milli skyldra aðila þar sem önnur lög máli gildi þar sem tilgangur fyrirkomulags sé eingöngu að ná skattalegu hagræði sérstakrar og frjálsrar skráningar.

Þetta er viðurkennt viðhorf og það þekkist að fyrirtæki og sveitarfélög fari þá leið að stofna félag til að byggja og eiga fasteign. Félagið sækir um sérstaka og frjálsa skráningu, fái innskatt af framkvæmdum endurgreiddan og leigi fasteignina aftur til sveitarfélagsins. Í þessu fellst skattalegt hagræði fyrir sveitafélög og fyrirtæki og velta

⁹⁸ Þskj. 781, 431. mál, 1987 – 1988. Löggjafarþing 110. Slóð:

<https://www.althingi.is/altext/110/s/pdf/0781.pdf>. Bls. 49 [Sótt á vefinn 18.11.2018]

⁹⁹ Ríkisskattstjóri. (1998). *Handbók um virðisaukaskatt*. Bls. 68.

má vöngum yfir því hvort tilgangur sérstakrar og frjálsrar skráningar sé skattalegt hagræði fyrir aðila.

10. Niðurstöður

Virðisaukaskattur er mikilvægasta tekjulind ríkissjóðs. Skatturinn er mjög skilvirkur, sanngjarn og öruggur. Hann er hlutlaus og á ekki að hafa áhrif á val neytenda á kaupum á vöru og þjónustu og stuðlar með því að jafnri samkeppnisstöðu atvinnufyrirtækja. Þessum kostum er náð með frádráttarheimild á hverju viðskiptastigi, sem er grundvallarregla virðisaukaskatts og gerir það að verkum að virðisaukaskattur „flæðir í gegnum“ fyrirtæki til endanlegs neytanda. Hugmyndafræðin á bak við virðisaukaskatt er einföld og uppbygging virðisaukaskattskerfisins hér á landi er það að sama skapi. Fyrir þá sem ekki þekkja til virðisaukaskatts getur hann reynst flókinn og er þar aðallega undanþágunum að kenna. Í grunninn er þetta einfaldlega að allur virðisaukaskattur sem greiddur er af aðföngum til rekstrarins er dreginn frá öllum virðisaukaskatti sem innheimtur er af sölu rekstrarins. En svo koma allar undanþágurnar.

Eins og fram hefur komið eru fasteignir undanþegar virðisaukaskatti en til að viðhalda hlutleysi skattsins er heimilt að nýta til frádráttar, eftir nánar tilgreindum reglum, virðisaukaskatt sem greiddur er af öflun og viðhaldi fasteigna. Það er mat höfundar að verulegir annmarkar séu á reglum sem gilda um fasteignir í virðisaukaskatti.

Niðurstaða þessarar ritgerðar er tvíþætt. Í fyrsta lagi er brýn þörf á endurskoðun IV. kafla reglugerðar nr. 192/1993 sem fjallar um leiðréttingu innskatts af varanlegum rekstrarfjármunum. Í öðru lagi er brýn þörf á heildarendurskoðun reglugerðar nr. 577/1989 um frjálssa og sérstaka skráningu. Þeir annmarkar sem höfundur telur að séu á reglugerðunum hafa leitt til þess að myndast hefur óskýr skattframkvæmd sem byggir á óskráðum reglum sem oft ganga gegn meginreglum virðisaukaskatts. Í einhverjum tilvikum hefur reynt á skattframkvæmdina fyrir yfirskattanefnd sem hefur oft breytt henni og jafnvel vikið frá skýrum ákvæðum reglugerða. Í úrskurðum sínum hefur yfirskattanefnd beitt almennri lögskýringu, þ.e. skýrt ákvæði reglugerðanna eftir orðanna hljóðan. Yfirskattanefnd beitir einnig samræmislögskýringu og má þar nefna úrskurð yfirskattanefndar nr. 199/2017 þar segir að samræmisrök mæli eindregið gegn því að byggingaraðilar verði settir undir aðrar reglur en skráðir aðilar almennt hvað varði skyldu til leiðréttingar innskatts. Verður nú vikið af þeim annmörkum sem höfundur telur að séu á reglum sem gilda um fasteignir í virðisaukaskatti.

Ákvæði reglugerðar nr. 577/1989 um skilyrði um gögn og framsetningu umsóknar um sérstaka skráningu eru óljós. Þetta hefur leitt til þess að ríkisskattstjóri hefur búið til skilyrði, t.d. að umsókn þurfi að fylgja ljósrit af samþykktum teikningum af fasteign sem sótt er um skráningu vegna. Uppfylli aðili ekki hið tilbúna skilyrði ríkisskattstjóra getur hann átt von á að vera synjað um skráningu. Framkvæmd af þessu tagi gengur gegn þrískiptingu ríkisvaldsins og sér enga stoð í ákvæðum laga um virðisaukaskatt eða reglugerðar um frjálsa og sérstaka skráningu. Löggjafinn þarf að setja skýrar reglur um hvernig umsókn um sérstaka skráningu skal háttáð og hvaða heimildir ríkisskattstjóri hefur til að kalla eftir frekari gögnum. Einnig má nefna skilyrði ríkisskattstjóra um að leiguverð skuli vera það hátt að útskattur af leiguverði sé jafn hár eða hærri en innskattur á leiðréttingartímabili virðisaukaskattskaðar. Umrætt skilyrði verður ekki dregið af ákvæðum laga eða reglugerðar, né lögskýringargögnum. Það gengur gegn meginreglu virðisaukaskattslaga um hlutleysi og jafna samkeppnisstöðu fyrirtækja og stangast á við 2. ml. 1. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 577/1989 og 9. gr. vskl. Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 319/2001 nefnir yfirskattanefnd aldrei að taka þurfi mið af umræddu skilyrði þegar leiguverð er ákvarðað. Þvert á móti segir að leiguverð ákvarðist af framboði og eftirspurn á hverjum tíma fyrir sig.

Líkt og fjallað er um í kafla 6.1 þá eru ákvæði reglugerðar nr. 577/1989 óljós um hvað myndar andlag virðisaukaskattskaðar. Væri farið eftir beinu orðalagi reglugerðarinnar, þá myndi virðisaukaskattur, sem að öllu eðlilegu ætti að tilheyra virðisaukaskattskvöð, ekki gera það. Í skattframkvæmd hefur þó ekki verið farið eftir beinu orðalagi reglugerðarinnar og hefur til að mynda niðurfelldur útskattur verið talinn til andlags leiðréttingarskyldu. Sú framkvæmd er eflaust í samræmi við það sem ætla má að lagt hafi verið upp með þegar reglugerðin var saminn.

Í reglugerð nr. 192/1993 er ekkert kveðið á um upphaf niðurtalningar leiðréttingarskyldu eða við hvaða aðstæður niðurtalning stöðvast. Samkvæmt almennu bréfi ríkisskattstjóra nr. 337/91 skal miða upphaf niðurtalningar við það ár sem innskattur var nýttur. Árið 1997 var gerð breyting á 5. gr. reglugerðar nr. 577/1989 sem kvað á um að ef eign sem leigð hafði verið með frjálsri skráningu stæði auð í lengri tíma en sex mánuði þá skyldi ekki reikna þann tíma til niðurtalningar á leiðréttingarskyldu. Í kjölfarið breyttist túlkun ríkisskattstjóra með ákvarðandi bréfi nr. 989/01 til samræmis við breytingu á 5. gr. reglugerðar nr. 577/1989. Samkvæmt

niðurstöðum úrskurðar yfirskattanefndar nr. 199/2017 skiptir ekki máli hvort eign standi tóm og ónýtt um ókominn tíma, sá tími reiknast samt sem áður til niðurtalningar á leiðréttingarskyldu. Skilja verður úrskurð yfirskattanefndar nr. 199/2017 þannig að regla 4. ml. og 5. ml. 5. gr. reglugerðar nr. 577/1989 eigi sér ekki stoð í lögum. Einnig hafa mál varðandi útreikning á leiðréttingarskyldu ratað inn á borð yfirskattanefndar og mál varðandi hvað teljist til forsendubreytinga í skilningi 2. mgr. 12. gr. reglugerðar. Ákvæðið kveður á um að það teljist til forsendubreytinga þegar skattaðili naut fulls frádráttarréttar þegar eignar var aflað en eign er síðar seld, leigð eða tekin til annarra nota. Orðalag ákvæðisins býður ekki upp á mikla túlkun og í úrskurðafrankvæmd hefur það verið túlkað með almennri lögskýringu. Miklir annamarkar eru á ákvæðinu enda mörg atvik sem falla utan þess, t.d. þegar eign eyðileggst. Þessir annamarkar geta leitt til þess að ríkissjóður verði af háum fjárhæðum sem ekki fást endurgreiddar þegar eign eyðileggst. Í raun má segja að þessi óskýrleiki reglugerðar nr. 577/1989 á því hvenær um forsendubreytingu er að ræða hefur leitt til þess að ríkissjóður greiðir hluta af skaðabótum til tjónþola við altjón á fasteignum, sem að öðrum kosti ætti að falla á tryggingarfélag tjónþola.

Með hliðsjón af framansögðu er ljóst að margir annamarkar eru á reglum sem fjalla um fasteignir í virðisaukaskatti. Þessar óljósu reglur hafa leitt til óljósrar skattfrankvæmdar sem oft á tíðum samrýmist ekki tilgangi og markmiði virðisaukaskattslaga. Með þetta regluverki má koma í veg fyrir fjölda ágreiningsmála, auka skilvirkni virðisaukaskattkerfisins og eflaust koma í veg mögulegt tap ríkissjóðs þegar tjón verður á fasteignum og lausafjármunum.

11. Heimildaskrá

Ritaðar heimildir

Ármann Snævarr. (1989). *Almenn lögfræði*. Reykjavík: Bókaútgáfa Orators.

Ásmundur G. Vilhjálmsson. (1994). *Skattaréttur 1*. Fjölrit.

Ásmundur G. Vilhjálmsson. (2003). *Skattur á fyrirtæki*. Reykjavík: Skattvís.

Björn Þ. Guðmundsson. (1989). *Lögbókin Þín*. Reykjavík: Bókaútgáfan Örn og Örlygur hf.

Davíð Þór Björgvinsson. (2008). *Lögskýringar*. Reykjavík: JPV Útgáfa.

Eivind Bryne. (2018). Norway Value Added Tax. [Sótt á vefinn 14.11.2018] Slóð:
https://online.ibfd.org/collections/evat/html/evat_no_s_001.html?WT.z_nav=outline#evat_no_s_1.

Gaukur Jörundsson. (1982-1983). *Eignaréttur 1*. Reykjavík: Bókasala stúdenta.

Gylfi Knudsen. (e.d.). *Fræðigreinin skattaréttur*. Fjölrit.

Indriði H. Þorláksson. (2007). *Er skattkerfið sanngjarnt og hvernig nýttast ívilnanir þess?* Stjórnsmál og stjórnsýsla – vef tímarit. 1. tbl. 3. árg. Sótt af:
http://www.irpa.is/article/view/929/pdf_72

Ingibjörg Ingvadóttir. (1994). *Skattaréttur. Reglur um reiknað endurgjald*.
Kandídatsritgerð: Háskóli Íslands, Lagadeild.

Johanna Andersson, Elinor Walla Enander and Royne Schiess. (2018). Sweden – Value Added Tax. [Sótt á vefinn 14.11.2018] Slóð:
https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/evat/html/evat_se_s_001.html&WT.z_nav=Navigation

Jónatan Þórmundsson. (1982). *Fyrirlestrar í skattarétti*. Reykjavík: Höfundur.

KPMG Law Advoktfirmi. (2018). *Investing in Real Estate in Norway*. KPMG.

Lise Winther Jensen. (2018). Denmark - Value Added Tax. [Sótt á vefinn 14.11.2018]

Slóð:

https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/evat/html/evat_dk_s_001.html&WT.z_nav=outline&hash=evat_dk_s_1.1.

Marius Heemstra. (2010). *The Fiscus Judacius and the Parting of the Ways*.

Þýskaland: Mohr Siebeck.

OECD. Global Forum on VAT. (2017). *International VAT/GST Guidelines*. OECD.

Ríkisskattstjóri. (1998). *Handbók um virðisaukaskatt 1998*. Reykjavík:

Ríkisskattstjóri.

Róbert R. Spanó. (2007). *Túlkun lagaákvæða*. Reykjavík: Bókaútgáfan CODEX.

Viðar Már Matthíasson. (2005). *Skaðabótaréttar*. Bókaútgáfan CODEX.

Lögskýringagögn

Alþt. 1987-1988, A-deild, þskj. 781 – 431. mál

Alþt. 1984-1985, A-deild, þskj. 235 – 214. mál

Alþt. 1959-1960, A-deild, þskj. 164 – 88. mál

Alþt. 1989-1990, A-deild, þskj. 241 – 208. mál

Alþt. 1994-1995, A-deild, þskj. 300 – 257. mál

Dómar Hæstaréttar

Hrd. 23. mars 2000 (mál nr. 490/1999)

Úrskurður yfirskattanefndar

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 199/2017

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 150/2017

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 186/2011

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 96/2011

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 355/2010

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 66/2008

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 157/2007

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 312/2006

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 96/2006

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 396/2005

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 397/2004

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 319/2001

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 547/1998

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 235/1998

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 681/1995

Lagaskrá

Lög nr. 10/1960, um söluskatt

Lög nr. 50/1988, um virðisaukaskatt

Lög nr. 21/1991, um gjaldþrotaskipti

Lög nr. 40/1995, um breytingu á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt.

Lög nr. 90/2003, um tekjuskatt

Lög nr. 88/2005, um tolla.

Lög nr. 45/2006, um breytingu á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt.

Dönsk virðisaukaskattslög nr. 760/2016

Stjórnvaldsfyrirmæli

Reglugerð nr. 576/1989, um virðisaukaskatt af byggingarstarfsemi.

Reglugerð nr. 577/1989, um frjálssa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign.

Reglugerð nr. 81/1991, um innskatt (brottfallin)

Reglugerð nr. 248/1990, um virðisaukaskatt af skattskyldri starfsemi opinberra aðila.

Reglugerð nr. 50/1993, um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattsskyldra aðila.

Reglugerð nr. 180/1993, um breyting á reglugerð nr. 577/1989 um frjálssa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign.

Reglugerð nr. 192/1993, um innskatt.

Reglugerð nr. 515/1996, um skráningu virðisaukaskattsskyldra aðila.

Reglugerð nr. 697/1997, um breyting á reglugerð nr. 577/1989, um frjálssa og sérstaka skráningu, með breytingu skv. reglugerð nr. 180/1993.

Reglugerð nr. 903/2000, um breyting á reglugerð nr. 577/1989, um frjálssa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign, með síðari breytingum.

Reglugerð nr. 822/2004, um gerð og búnað ökutækja.

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra, dags. 14. maí 2003 (Tilv. G-ákv. 1032/2003)

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra, dags. 23. maí 2002 (Tilv. G-ákv. 1007/2002)

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra, dags. 15. nóvember 2001 (Tilv. G-ákv. 989/01)

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra, dags. 4. mars 1998. (Tilv. G-ákv. 844/98)

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra, dags. 17. janúar 1990 (Tilv. G-ákv. 8/90)

Almenn bréf ríkisskattstjóra

Almennt bréf ríkisskattstjóra, dags. 18. nóvember 2008. (Tilv. G-ákv. 14/08)

Almennt bréf ríkisskattstjóra, dags. 6. september 1991. (Tilv. G-ákv. 337/91)

