

1. Formáli

Ritgerð þessi er unnin af undirrituðum nemenda í viðskiptafræði við Háskólann á Bifröst. Ritgerðin er lokaáfangi til B.S. gráðu í viðskiptafræðum og þarf að fullnægja kröfum Háskólans á Bifröst um fræðileg vinnubrögð og frágang. Höfundur hefur fylgt reglum Háskólans á Bifröst eftir bestu getu.

Við framsetningu á efni ritgerðarinnar er gert ráð fyrir að lesendur hafa undirstöðu en búi þó ekki yfir sérþekkingu á efninu. Ritgerðin er unnin með það sjónarmiði að lesendur séu nemendur og kennarar Háskólans á Bifröst. Það er jafnframt von höfundar að hún nýtist þeim sem starfa á þeim vettvangi sem viðfangsefni ritgerðarinnar fjallar um.

Höfundur vill þakka þeim sem veittu upplýsingar og aðstoð við vinnslu ritgerðarinnar. Sérstakar þakkir fá Ögmundur Hrafn Magnússon og Þóra Margrét Þorgeirsdóttir stundakennarar við Háskólann á Bifröst fyrir veitta aðstoð og leiðbeiningar. Einnig færir höfundur Björgu Hjartardóttur og Gígju Árnadóttur þakkir fyrir þá aðstoð sem þær lögðu höfundi til við vinnslu ritgerðarinnar.

Reykjavík, 10. ágúst 2009

Rósa Hjartardóttir

Efnisyfirlit

1. Inngangur	3
2. Ástæður fyrir efnisvali	5
3. Almennt um skatta	7
3.1 Réttarheimildir í skattarétti.....	7
3.2 Hugtakið skattur	8
3.3 Skattayfirvöld	9
3.3.1 <i>Fjármálaráðuneytið</i>	10
3.3.2 <i>Skattstjóri</i>	10
3.3.3 <i>Ríkisskattstjóri</i>	10
3.3.4 <i>Skattrannsóknarstjóri</i>	11
3.3.5 <i>Yfirskattanefnd</i>	11
4. Virðisaukaskattur	13
4.1 Uppbygging virðisaukaskattslaga	13
4.2 Útskattur	15
4.3 Innskattur.....	16
4.3.1 <i>Innskattsfrádráttur fasteigna</i>	18
4.4 Meðferð mála og refsíakvæði í virðisaukaskatti.	18
4.4.1 <i>Málsmeðferðir</i>	19
4.4.2 <i>Refsíakvæði</i>	20
5. Frjáls og sérstök skráning	22
5.1 Sérstök skráning	22
5.1.1 <i>Skilyrði sérstakrar skráningar</i>	23
5.1.2 <i>Áhrif og framkvæmd sérstakrar skráningar</i>	24
5.2 Frjáls skráning.....	26
5.2.1 <i>Skilyrði frjálsrar skráningar</i>	26
5.2.2 <i>Tímamörk frjálsrar skráningar</i>	27
5.2.3 <i>Áhrif og framkvæmd frjálsrar skráningar</i>	30

6. Leiðréttingarskylda innskatts	32
6.1 Tímamark og hlutfall leiðréttingar.....	32
6.3 Varðveisla virðisaukaskattskvaðar.....	35
6.4 Breyttar forsendur á innskattsheimild.....	35
6.4.1 <i>Fasteign seld</i>	36
6.4.2 <i>Fasteign leigð út til óskattskyldan aðila</i>	37
6.4.3 <i>Al tjón á fasteign</i>	37
6.4.4 <i>Fasteign óútleigð</i>	38
7. Niðurlag	40
8. Heimildaskrá	42
8.1 Ritaðar heimildir.....	42
8.2 Lagaskrá.....	43
8.3 Stjórnvaldsfyrirmæli.....	43
8.4 Frumvarp til laga.....	43
8.5 Úrskurðaskrá.....	44

2. Inngangur

Viðfangsefni ritgerðarinnar er frjálss og sérstök skráning virðisaukaskatts vegna útleigu atvinnuhúsnæðis. Ætlunin er að greina hver leiðréttingaskylda innskatts er ef breytingar verða á forsendum fyrir frádrætti innskatts. Skoðaðar verða breytingar eins og þegar fasteign er seld, leigð út til óskattskyldra aðila, þegar altjón hefur orðið á fasteign og þegar fasteign stendur ónotuð um lengri tíma. Greint verður frá hvaða reglur og lög gilda um viðfangsefnið og skoðað í framhaldi hver túlkun skattayfirvalda er á þeim. Til hliðsjónar verður fjallað um hvort framangreindar reglur séu nægjanlegar skýrar og skilvirkar í framkvæmd. Leitast verður við því að svara hver leiðréttingarskylda innskatts er ef breytingar verða á forsendum fyrir frádrætti innskatts í frjálssri og sérstakri skráningu.

Markmiðið er að safna saman og greina sem flesta þætti er lúta að viðfangsefninu þannig að niðurstöður verði aðgengilegar og áhugaverðar fyrir lesendur. Reynt verður að setja viðfangsefnið fram á auðveldu máli og með því auka skilning og þekkingu þeirra sem starfa á þessum vettvangi. Ritgerðin er unnin með það að leiðarljósi að niðurstöður hennar verði til þess að vekja athygli á þessum málaflokki. Höfundur mun nota fræðis skattaréttar til að greina viðfangsefnið og við skrif ritgerðarinnar er stuðst við ritaðar heimildir, svo sem bækur og útgefið efni ríkisskattstjóra. Mikið er stuðst við laga og reglugerðartexta en einnig er leitað fanga í úrskurðum yfirskattanefnda og ákvarðandi bréfum ríkisskattstjóra.

Þegar sótt er eftir sérstakri og/eða frjálssri skráningu virðisaukaskattsskrár og þegar virðisaukaskattskvöð myndast eða er yfirtekin af fasteignakaupanda er að ýmsu að hyggja. Mikilvægt er því að kynna sér hver leiðréttingarskylda innskatts er ef forsendur á innskatts frádráttarheimild breytist.

Uppbygging ritgerðarinnar er þannig háttáð að í fyrri hluta eru skýrðar ástæður fyrir efnisvali og síðan fer fram fræðilega umfjöllun um skatta. Fjallað verður almennt um skatta og skattlagningu, skattskylda aðila og hlutverk skattayfirvalda. Í lok þess kafla verður rætt um meðferð mála í skattarétti og viðurlög. Þá verður fjallað fræðilega um virðisaukaskatt og þau lög og reglugerðir sem við eiga í þessum málaflokki.

Í síðar hluta ritgerðarinnar verður gerð grein fyrir frjálstri og sérstakri skráningu virðisaukaskatts hjá eigendum fasteigna. Því næst verður greint frá hverjar eru leiðréttingarskyldur fasteignaeigenda atvinnuhúsnæðis þegar breyttar forsendur fyrir frádrætti innskatts liggja fyrir. Fyrst verður fjallað um hvað gerist þegar eign er seld og því næst þegar fasteign er leigð út til óskattskyldan aðila. Þar á eftir er fjallað um það ef altjón verður á fasteign og að lokum þegar fasteign stendur ónotuð um lengri tíma. Við umfjöllun á breyttum forsendum verður fyrst fræðileg umfjöllun um leiðréttingarskylduna, því næst tekið á því hvernig skattayfirvöld bregðast við slíkum málum og að síðustu verða lagðar fram ábendingar þar sem það á við. Að lokum verða helstu niðurstöður ritgerðarinnar dregnar saman ásamt lokaorðum höfundar.

3. Ástæður fyrir efnisvali

Samkvæmt 8. tölul. 3. mgr. 2.gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt er útleiga á fasteign undanþegin virðisaukaskatti og því enginn frádráttur á innskatti leyfður. Samkvæmt reglugerð nr. 192/1993 um innskatt er heimilt að telja virðisauka til innskatts ef fasteigna eigandi/leigusali hefur verið skráður fyrir frjálsri skráningu. Eftir að fasteignaeigandi eða leigusali fær frjálsa skráningu á virðisaukaskatti myndast því frádráttarheimild innskatts. Með slíkri skráningu ber fasteignaeiganda/leigusala að leigja út húsnæðið skattskyldum aðila og skila inn útskatti af þeim leigutekjum sem til er stofnað. Virðisaukaskattur vegna endurbóta, viðgerða og viðhalds húsnæðis má telja til innskatts en verði breyting á forsendum fyrir frádrætti innskatts ber fasteignaeignanda/leigusala að leiðrétta hann eða skila inn til ríkissjóðs.

Ástæða fyrir efnisvali þessarar ritgerðar er meðal annars að höfundur starfar hjá fasteignafélagi sem hefur það að starfsemi að leigja út atvinnuhúsnæði. Félagið hefur með kaupum á sumum fasteignum yfirtekið virðisaukaskattskvöð en henni fylgir ákveðin leiðréttingarskylda innskatts ef breytingar verða á forsendum fyrir innskattsfrádrætti. Dæmi er um það hjá félaginu að breytingar hafa orðið á forsendum er heimila frádrátt innskatts. Við vinnslu á þeim verkefnum var ljóst að ýmislegt var athugavert við þá vinnu, til dæmis var erfitt að fá upplýsingar frá fyrri eigendum fasteignanna um innskattsfærslur og virtist oft vera ónóg þekking á málefninu. Við það kviknaði hugmynd að efni þessarar ritgerðar.

Síðastliðin ár hafa verið sérstakir tímar í þjóðfélaginu þar sem mikill hraði hefur verið í fjárfestingum. Höfundur telur að virðisaukaskattskvaðir á fasteignum gætu numið mjög háum fjárhæðum og að framundan séu óvissutímar sem hugsanlega geta leitt til þess að mikið verði um að leiðréttingarskylda fasteignaeigenda rakni upp við breyttar forsendur. Lítið hefur verið ritað um viðfangsefnið og vanþekking á þessum málum virðist vera algeng.

Mikilvægt er því að greina hver er leiðréttingarskylda innskatts hjá fasteignaeigendum með frjálsa og sérstaka skráningu og skoða þær reglugerðir og lög sem við eiga. Ennfremur að greina hvort lög og reglugerðir draga upp nógu skýra línu um leiðréttingarskylduna og

kanna hvernig utanumhald á virðisaukaskattskvöð vegna fasteigna er háttað hjá skattayfirvöldum og fasteignaeigendum. Jafnframt er mikilvægt að skoða hvort skattayfirvöld gæta nægilega vel að hagsmunum sínum í þessum málum. Með þessu er ætlunin að safna saman niðurstöðum í eina skýrslu/ritgerð sem gæti aukið skilning og þekkingu þeirra sem starfa á þessum vettvangi.

4. Almennt um skatta

Í þessum kafla verður fjallað almennt um skatta til þessa að lesandi geti betur áttað sig á viðfangsefninu áður en farið er nánar í meginefni ritgerðarinnar um frjálsa og sérstaka skráningu virðisaukaskatts og leiðréttingarskyldu innskatts. Í kaflanum verða hugtökin réttarheimildir í skattarétti og skattur skilgreind og í lokin verður fjallað lítillega um skattyfirvöld og hlutverk þeirra.

3.1 Réttarheimildir í skattarétti

Skattaréttur er fræðigrein innan lögfræðinnar sem skýrir réttarreglur varðandi skyldu einstaklinga, félaga, stofnana og sjóða að greiða skatt til hins opinbera. Hún skýrir einnig reglur varðandi skattstofninn, sem greiðslan miðast við og reglur um framkvæmd og eftirlit með því, að hver skattaðili greiði það sem honum ber, þ.á.m. reglur um innheimtu, ábyrgð og viðurlög. Allir skattar hvort sem þeir heita gjöld eða skattar falla undir fræðigreinina skattaréttur.¹

Skattaréttur samanstendur af mörgum réttarheimildum sem túlka þarf við skattlagningu og um það gilda almennar reglur í lögfærðinni. Réttarheimildir geta bæði verið skráðar og óskráðar. Mikilvægustu og algengustu eru skráð lög frá Alþingi eða það sem nefnist settur réttur. Óskráðar réttarheimildir í íslenskum rétti eru réttarvenja, fordæmi meginreglur laga og eðli máls. Mikilvægasta réttarheimildin er sett lög en það er annarsvegar stjórnskipunarlög og hinsvegar almenn lög. Með stjórnskipunarlögum er átt við ákvæði stjórnarskrárinnar en almenn lög þau lög sem samþykkt eru á Alþingi.²

Það hefur verið talin mikilsverð grundvallarregla í stjórnskipun ríkja að löggjafinn hafi einn heimild til skattlagningar.³ Regla sú, sem nefnd er lögmætisregla skattaréttar, kemur fram í 40. gr. stjórnarskrárinnar, þar sem segir að engan skatt megi á leggja né breyta né af taka nema með lögum, og í 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar þar sem segir að skattamálum skuli

¹ Jónatan Þórmundsson. (1982). Bls. 1.

² Ásmundur G. Vilhjálmsson. (1994) Bls. 1092

³ Jónatan Þórmundsson. (1982). Bls. 46.

skipað með lögum og að ekki megi fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema.⁴ Með öðrum orðum er enginn skattur lagður á nema heimild hafi verið fyrir honum í lögum.

3.2 Hugtakið skattur

Skattur er skilgreindur sem greiðsla, venjulega peningagreiðsla, sem tilteknir hópar einstaklinga eða lögaðilar⁵ verða að greiða til hins opinbera samkvæmt einhliða ákvörðun ríkisvaldsins án sérgreinds endurgjalds frá hinu opinbera⁶

Skattar eru gjöld sem einstaklingur og lögaðilar eru skylduð með lögum að greiða til ríkisins og sveitarfélag. Skattar eru ákveðnir með ýmsum hætti. Almennt eiga skattar það sammerkt að þeim er ætlað að standa straum af útgjöldum ríkisins.⁷

Venjan er að skattar séu innheimtir í formi peninga greiðslna þó svo að til séu dæmi um að í stað peningagreiðslu hafi verið lögð skylda á aðila að inna af hendi annarskonar greiðslu en peninga.⁸ Meginreglan er að heimilt er að skattleggja tiltekna einstaklinga, lögaðila og hópa ef skattinum er ekki veitt að einstökum aðilum inna hópsins Það verður að beina skattinum að óákveðnum fjölda einstaklinga eða lögaðila.⁹

Hlutverk skatta er fyrst og fremst að afla fjármuna fyrir opinbera þjónustu og framkvæmdir í almannabágu. Hægt er að nota skatta í ýmsum öðrum tilgangi eins og til að jafna lífsskjör þegnanna en það er gert með því að dreifa greiðslubyrði frá þeim tekjuhærri til þeirra tekju-lægri. Einnig má nota skatta sem stjórnæki í efnahagsmálum og er þá há skattlagning talin draga úr þenslu en lág skattlagning talin auka hana. Skatta er einnig hægt að nota í verndartilgangi, t.d með því að vernda innlendan atvinnurekstur. Tollar og vörugjöld eru oft tekin sem dæmi um skattlagningu með verndartilgang.¹⁰

⁴ Ásmundur G. Vilhjálmsson. (1994) Bls. 1092 og 1093

⁵ Orðskýring: **Lögaðilar** eru hlutafélög, stofnanir og sjóðir. Í þessari ritgerð er átt við skattskylda lögaðila eins og þeir eru skilgreindir í 2. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

⁶ Ásmundur G. Vilhjálmsson. (1994). Bls. 11-12.

⁷ Ríkisskattstjóri. (e.d.)-a.

⁸ Ásmundur G. Vilhjálmsson. (1994). Bls. 12.

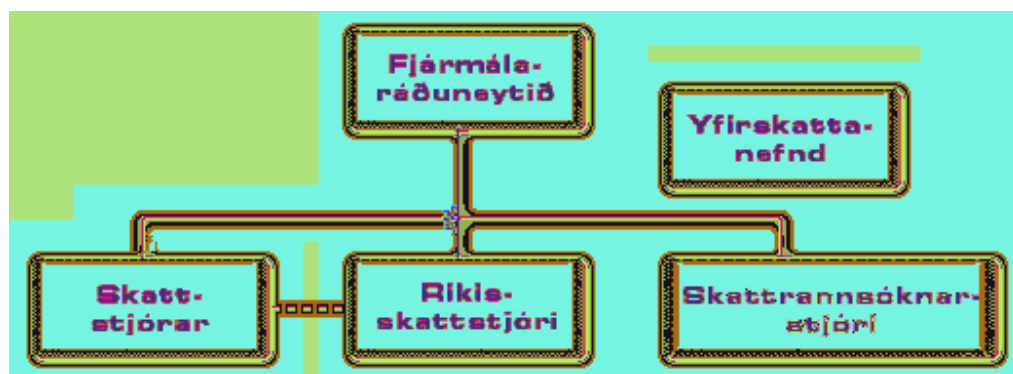
⁹ Ásmundur G. Vilhjálmsson. (1994) Bls. 13.

¹⁰ Ásmundur G. Vilhjálmsson. (1994) Bls. 31 og 32.

Hægt er að flokka skatta í beina og óbeina skatta. Beinir skattar eru greiddir beint til ríkisins og dæmi um slíka skatta er tekjuskattur, útsvar og eignaskattur. Tekjuskattur einstaklinga og útsvar er að miklu leyti innheimt strax við útborgun launa. Eignarskattur reiknast af eignum, eins og fasteignum og bifreiðum. Beinir skattar eru gerðir upp við álagningu sem fram fer í lok júlí ár hvert. Óbeinir skattar eru ýmis gjöld sem lögð eru á vörur og þjónustu, virðisaukaskattur er stærstur þeirra þar sem honum er bætt ofan á alla neysluvöru og einnig flesta útselda þjónustu. Tollar og vörugjöld eru einnig óbeinir skattar. Skattbyrðina ber kaupandinn því innifalið í kaupverðinu er skatturinn sem seljandinn greiðir til hins opinbera.¹¹

3.3 Skattayfirvöld

Skattayfirvöld í almenna skattkerfinu eru fjármálaráðuneytið sem fer með yfirstjórn ríkisfjármála en undir ráðuneytið heyra skattstjórar, ríkisskattstjóri og skattrannsóknarstjóri. Yfirskattanefnd er sjálfstæð eins og sjá má á mynd 1. þar sem sýnd er uppbygging skattayfirvalda. Skattstjórar annast meðal annars álagningu í skattkerfinu, ríkisskattstjóri fer með yfirstjórn skattastjórnsýslu, skattrannsóknarstjóri sinnir rannsókn á skattsvikamálum og svo starfar yfirskattanefnd sem óháður úrskurðaraðili í ágreiningsmálum.



Mynd 1. Uppbygging skattayfirvalda¹²

Nánar verður farið í hlutverk skattayfirvalda í umfjöllun hér á eftir.

¹¹ Ásmundur G. Vilhjálmsson. (1994) Bls. 34.

¹² Ríkisskattstjóri. (e.d)-b.

3.3.1 Fjármálaráðuneytið

Hlutverk fjármálaráðuneytisins er að hafa með höndum yfirstjórn ríkisfjármála. Eitt af megin hlutverkum ráðuneytisins er að vinna að skattafræðilegum málefnum og má þar nefna undirbúningsvinnu við löggjöf á sviðið skattamála, yfirumsjón skatta og eftirlits ásamt útgáfu reglugerða um skattamál. Ennfremur hefur ráðuneytið samskipti við embætti ríkisskattsstjóra, skattstofur og embætti skattrannsóknarstjóra um fagleg málefni.¹³

Fjármálaráðherra hefur eftirlit með því að skattstjórar, skattrannsóknarstjóri ríkisins, ríkisskattstjóri og yfirskattanefnd sinni skyldum sínum samkvæmt skattalögum. Fjármálaráðherra ákveður aðsetur skattstjóra í hverju umdæmi fyrir sig og er honum heimilt að flytja einstök verkefni á milli skattumdæma. Ráðherrann skipar skattstjóra, skattrannsóknarstjóra ríkisins og ríkisskattstjóra til fimm ára í senn.¹⁴

3.3.2 Skattstjóri

Megin hlutverk skattstjóra er að annast álagningu skatta í almenna skattkerfinu en landinu er skipt í 9 skatta umdæmi og er einn skattstjóri í hverju umdæmi. Hann annast ennfremur skatteftirlit í sínu umdæmi og endurákvörðun skatta eftir álagningu. Úrskurðir skattstjóra í virðisaukaskattmálum sem og öðrum eru kærnanlegir til yfirskattanefndar eftir ákvæðum laga um yfirskattanefnd. Skattstjórar starfa meðal annars samkvæmt lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, lögum nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda. og lögum nr. 50/1998, um virðisaukaskatt.¹⁵

3.3.3 Ríkisskattstjóri

Embætti ríkisskattstjóra starfar samkvæmt lögum og fyrirmælum fjármálaráðherra. Meginhlutverk þess er yfirstjórn skattastjórnsýslu, þ.e. að setja fram framkvæmdar og verklagsreglur. Ríkisskattstjóri fer með yfirstjórn í skattaeftirliti samkvæmt reglugerð nr. 373/2001, um framkvæmd skattaeftirlits og skattrannsókna. Embættinu eru jafnframt falin ýmis önnur verkefni eins og að skattskil almennings og fyrirtækja séu rétt og í samræmi við lögbundnar skyldur. Ríkisskattstjóri ritar ákvarðandi bréf sem er túlkun á lögum og er ætlað

¹³ Ríkisskattstjóri. (e.d.)-c.

¹⁴ sbr. 85. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt.

¹⁵ sbr. lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt.

að tryggja samræmi í skattaframkvæmd. Einnig er það markmið ríkisskattstjóra að þeir sem leiti til embættisins með ósk um þjónustu fái hana í samræmi við gildandi lagaákvæði. Samkvæmt bindandi lögum nr. 91/1998, um bindandi álit í skattamálum getur skattaðili leitað til ríkisskattstjóra og óskað eftir áliti um skattaleg áhrif ákveðinna mála og fá svar við því hvernig álagning skattstjóra verður háttað í því máli.¹⁶

3.3.4 Skattrannsóknarstjóri

Rannsókn skattsvikamála hjá skattrannsóknarstjóra fer fram í samræmi við lög sem um embættið gilda, þ.e. 103. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, 27. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, 26. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, 16. gr. laga nr. 94/1996, um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur, 88. gr. laga nr. 144/1994, um ársreikninga, 41. gr. laga nr. 145/1994, um bókhald, allra með áorðnum breytingum, og reglugerð nr. 373/2001, um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna. Skattrannsóknarstjóri hefur með höndum skattrannsóknir, bæði að eigin frumkvæði og samkvæmt innsendum ábendingum. Hann hefur heimild til að rannsaka framtalsskil og skattaskil bæði manna og lögaðila. Skattrannsóknarstjóri hefur heimild til að ákvarða sektir meðal annars í brotamálum um vanskil skattagagna til skattayfirvalda. Hlutverk skattrannsóknarstjóra er að annast rannsóknir skattsvikamála og upplýsa skattsvik og að koma af hálfu hins opinbera fyrir yfirskattanefnd við meðferð sektarmála. Skattrannsóknarstjóri semur kröfugerð í sektarmálum og rekur mál fyrir yfirskattanefnd. Hann annast undirbúning refsimeðferðar í alvarlegri skattsvikamálum með vísun til opinberrar rannsóknar.¹⁷

3.3.5 Yfirskattanefnd

Yfirskattanefnd starfar samkvæmt lögum nr. 30/1992, um yfirskattanefnd. Nefndin er óháður úrskurðaraðili í ágreiningsmálum um ákvörðun skatta, gjalda og skattstofna sem á eru lögð af skattstjórum og ríkisskattstjóra. Yfirskattanefnd úrskurðar um kærur vegna

¹⁶ Ríkisskattstjóri. (e.d)-d.

¹⁷ Skattrannsóknarstjóri. (e.d.).

bindandi álits ríkisskattstjóra í skattamálum, sbr. lög nr. 91/1998. Yfirkattanevnd ákvarðar um skattsektir í þeim málum sem skattrannsóknarstjóri ríkisins ber undir hana.¹⁸

Yfirkattanevnd er sérstök stofnun og óháð skattayfirvöldum og fjármálaráðherra í störfum sínum. Í yfirkattanevnd sitja sex menn sem skipaðir eru til sex ára í senn og hafa fjórir nefndarmanna starfið að aðalstarfi. Skulu nefndarmenn fullnægja skilyrðum sem sett eru um embættisgengi skattstjóra. Ávallt skal annaðhvort formaður eða varaformaður taka þátt í úrlausn máls.¹⁹

Hér hefur verið fjallað lítillega um skattayfirvöld en öll koma þau að virðisaukaskattmálum á einn eða annan hátt.

¹⁸ Sbr. lögum nr. 30/1992 um yfirkattanevnd.

¹⁹ Yfirkattanevnd. (e.d.).

5. Virðisaukaskattur

Þann 1. janúar árið 1990 tóku lög nr. 50/1988 um virðisaukaskatt gildi. Virðisaukaskattslögin komu í stað laga um söluskatt. Skatturinn er vörsluskattur²⁰ og almennur neysluskattur sem lagður er á söluverð vöru og þjónustu og er skatturinn innheimtur af öllum innlendum viðskiptum á öllum stigum. Virðisaukaskattur af innlendum viðskiptum fellur undir almenna skattkerfið²¹ en viðskipti með innflutning fellur undir tollakerfið.²² Allir þeir sem hafa með höndum skattskylda vöru eða þjónustu eiga að innheimta og skila virðisaukaskatti.²³ Í þessum kafla verður fyrst fjallað um uppbyggingu lagana og sagt lítillega frá hverjum kafla fyrir sig. Því næst verðu gerð nánari skil á út- og innskatti og í lok kaflans verður fjallað um málsmeðferðir og refsíákvæði í virðisaukaskattsmálum.

4.1 Uppbygging virðisaukaskattslaga

Lögin nr. 50/1988 um virðisaukaskatt (hér eftir nefnd vskl.) byggjast upp á fjórtán köflum ásamt upphafsákvæði og ákvæði til bráðabirgða. Hér verður í stuttu máli greint frá hverjum kafla fyrir sig.

Í 1. gr. laganna er upphafsákvæðið en þar kemur fram að greiða eigi í ríkissjóð virðisaukaskatt af öllum viðskiptum innanlands eins og nánar er kveðið á í lögunum.

Í fyrsta kaflanum, nánar til tekið í 2. gr. laganna, er fjallað um skattskyldusviðið eða um það hvar skattskyldan nær til og hvaða vinna og þjónusta er undanþegin virðisaukaskatti. Skattskyldan nær til allra vara og verðmæta en þar er sérstaklega tekið fram að fasteignir teljast ekki sem vara í þeim skilningi. Í 3. mgr. sömu greinar er talin upp sú vinna og

²⁰ Orðskýring: **Vörsluskattur** eru skattar sem lagðir eru á vöru og þjónustu og söluaðila ber að innheimta við sölu á hinni skattskyldu vöru eða þjónustu og skila til ríkissjóðs. Það er einkenni vörsluskatta að refsivert er að gera ekki skil á þeim til ríkissjóðs. Vörsluskattar eru staðgreiðsla opinberra gjalda, tryggingagjald, virðisaukaskattur, vörugjald, áfengisgjald, staðgreiðsla skatts af fjármagnstekjum og skilagjald af einnota umbúðum fyrir drykkjarvörur (Heimild: Ríkiskassinn.)

²¹ Orðskýring: **Almenna skattkerfið**: Skattstjóri, ríkisskattstjóri og yfirskattanefnd. (Heimild: Leiðbeiningar um virðisaukaskatt. Bls. 5.)

²² Orðskýring: **Tollakerfið**: Tollstjóri og ríkistollanefnd. (Heimild: Leiðbeiningar um virðisaukaskatt. Bls. 5.)

²³ Leiðbeiningar um virðisaukaskatt Bls.5.

þjónusta sem er undanþegin virðisaukaskatti og er þar á meðal fasteignaleiga. Þessi undanþága nær þó ekki til virðisaukaskatts af aðföngum til starfsemi áður nefndar þjónustu.

Annar kafli fjallar um skattaðilana sjálfa, þ.e. hvaða aðilar eru skattskyldir og hverjir eru undanþegnir skatti. Þar er einnig greint frá tilkynningaskyldu þeirra. Í 3. gr. kemur fram að þeim sem inna af hendi skattskylda vinnu eða þjónustu, selja eða afhenda vöru, ber skylda til að innheimta virðisaukaskatt og standa skil á honum til ríkissjóðs. Jafnframt skulu aðilar sem stunda byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð á eigin kostnað greiða virðisaukaskatt hvort sem byggt er til sölu, leigu eða til eigin nota. Eigin vinna byggingaraðila er þó ekki skattskyld þegar aðili byggir eingöngu til eigin nota. Í öðrum kafla kemur fram að fjármálaráðherra er heimilt að setja á reglur um að fyrirtæki, sem selja aðra þjónustu en þá sem er skattskyld samkvæmt 2. gr. laganna, geti farið fram á frjálssa skráningu. Þeir sem stunda byggingarstarfsemi í þeim tilgangi að selja fasteignir til skráðra aðila, samkvæmt lögum þessum, er heimilt að sækja um sérstaka skráningu til skattstjóra. Nánari umfjöllun um sérstaka og frjálssa skráningu er að finna í fimmta kafla ritgerðarinnar.

Þriðji kafllinn greinir frá því hvað telst til skattverðs en skattverð er það verð sem virðisaukaskattur er reiknaður af. Skattverðið miðast við heildarendurgjald eða heildarandvirði hins selda án virðisaukaskatts.

Í fjórða kafla laga um virðisaukaskatt er gerð grein fyrir skattskyldri veltu. Í meginatriðum er það öll sala gegn greiðslu, svo og seld vinna og þjónusta eins og kemur fram í 11.gr. Undartekning er þó á þessari meginreglu og tilgreint er hvaða vörur og þjónusta telst ekki til skattskyldrar veltu í 12.gr. lagana.

Fjallað er um uppgjör skattskyldrar veltu í fimmta kafla en það er heildarskattverð vara eða þjónustu sem innt hefur verið af hendi á tímabilinu. Talin eru upp hver uppgjörstímabilin eru í 24. gr. í níunda kafla laganna. Sjöundi kafllinn greinir svo frá því hvernig uppgjóri á virðisaukaskatti skal háttáð. Þar kemur fram að til innskatts á hverju tímabili skal telja virðisaukaskatt af aðkeyptum fjármunum sem varða sölu skattskylda aðila. Í kaflanum, nánar til tekið í 16. gr. laganna, kemur fram að fjármálaráðherra getur sett reglur um að til innskatts megi telja ákveðin hluta af innkaupum sem varða ekki eingöngu sölu skattaðila.

Ráðherra getur einnig sett reglur um leiðréttingar á frádrætti vegna innskatts þegar breytingar verða á notkun varanlegra rekstrarfjármuna, þar á meðal fasteigna. Leiðréttingin getur tekið til allt að 20 árum hjá fasteignum. Fjallað verður nánar um þetta í sjötta kafla ritgerðarinnar.

Skatthlutfallið kemur fram í sjötta kafla laga um virðisaukaskatt og áttundi kaflinn fjallar um tilhögun bókhalds, hvernig skattaðila ber að haga sínu bókhaldi. Í tíunda kafla er sérstök ákvæði um landbúnað og ellefti kaflinn fjallar um sérstök ákvæði um innflutning. Gert er grein fyrir eftirliti, upplýsingaskyldu og refsiaðkvæðum í tólfta kafla en nánar er fjallað um þau ákvæði síðar í ritgerðinni, eða í kafla 4.4 um meðferð mála og refsiaðkvæði í virðisaukaskatti.

Þrettándi kaflinn í lögunum fjallar um endurgreiðslu virðisaukaskatts en þar er að finna nýtt bráðabirgða ákvæði um endurgreiðslu til byggjenda íbúðar- og frístundahúsnæðis. Breytingin er sú að á tímabilinu 1. mars 2009 til 1. janúar 2011 skal endurgreiða byggjendum 100% þess virðisaukaskatts sem þeir hafa greitt fyrir við byggingu húsnæðisins í stað 60%. Loka kafli laganna er svo um ýmis ákvæði virðisaukaskatts.

Hér hefur verið fjallað lítillega um hvern kafla virðisaukaskattslaganna en skatturinn skiptist annars vegar í innskatt og hins vegar í útskatt sem fjallað verður um í næstu tveimur köflum.

4.2 Útskattur

Útskattur er skattur sem seljandi vöru og þjónustu innheimtir af skattskyldri veltu sinni.²⁴ Samkvæmt 14.gr. vskl. þá er skattahlutfallið 24,5% eða 7% eftir atvikum en það hlutfall reiknast af skattverði vöru eða þjónustu, en skattverð er það verð sem kaupandi greiðir fyrir vöru og þjónustu sbr. 7. gr. sömu laga.

²⁴ Leiðbeiningar um virðisaukaskatt. (2007) Bls. 23.

Til skattskyldrar veltu telst meðal annars öll sala eða afhending vöru og verðmæta gegn greiðslu, svo og seld vinna og þjónusta. Fjallað er um skattskylda veltu í 11. gr. laganna og þar kemur fram að til skattskyldrar veltu telst einnig sala eða afhending á vöru sem seld er í umsýslu- eða umboðssölu. Öll sala og afhending véla og aðrir rekstarfjármunir teljast að fullu til skattskyldrar veltu og sama er um andvirði vara og þjónustu sem lögaðili notar fyrir starfsmenn. Þetta á einnig við þegar eigandi tekur út vöru eða þjónustu til eigin nota.

Skattaðila ber að innheimta útskatt af öllum seldum eða afhentum vörum, sama gildir um vinnu og þjónustu. Þó eru tiltekin viðskipti undanþegin skattskyldri veltu.

Samkvæmt 12. gr. laganna þá telst sala við tilteknar aðstæður ekki til skattskyldrar veltu og reiknast því ekki útskattur við alla sölu skattskyldrar vöru og þjónustu. Undanþegin viðskipti eru m.a útflutningur vöru og þjónustu, vöruflutningur milli landa, vinna við vöru á kostnað erlends aðila. Sala og útleiga loftfara og skipa er undanþegin skatti og sama á við um smíði og viðgerðir þeirra.

Meginregla hvenær sala telst til skattskyldrar veltu sbr. 3. gr. laganna er svonefnd afhendingarregla. Í henni felst að afhending hins selda ræður því til hvaða uppgjörstímabils veltan telst. Þó eru undantekningar frá afhendingarreglunni en ekki verður greint frekar frá því hér.

4.3 Innskattur

Innskattur er sá skattur sem virðisaukaskattskyldur aðili greiðir öðrum skattskyldum aðilum við kaup á vöru og eða þjónustu til nota í skattskyldum rekstri. Það sem einkennir innskattinn er frádráttarheimildin, en það er heimild skattaðila að draga innskatt frá útskatti. Með frádráttarheimildinni er komið í veg fyrir margsköttun.²⁵

²⁵ Leiðbeiningar um virðisaukaskatt. (2007) Bls. 26.

Meginreglur um frádráttarheimild innskatts er að finna í reglugerð nr. 192/1993, um innskatt. Reglugerðinni er skipti niður í fimm kafla og verður hér gerð grein fyrir þeim köflum.

Í fyrsta kafla reglugerðarinnar er greint frá almennum ákvæðum um innskatt. Þar kemur fram að skattaðili sem skráður hefur verið samkvæmt 5.gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt hefur heimild til að telja til innskatt sem frá og með skráningardegi fellur á kaup hans á virðisaukaskattskyldri vöru og eða þjónustu til nota í rekstri. Innskattskrafa skattaðila gagnvart ríkissjóði þarf að byggjast á skjölum og bókhaldi sem er fullnægjandi samkvæmt ákvæðum reglugerðar nr. 50/1993, um bókhald og tekjuskráningu virðisaukattsaðila. Ekki er þó heimilt að nýta innskatt af allri virðisaukaskattskyldri vöru til nota í rekstri. Í 2. gr. reglugerðarinnar er greint frá af hvaða aðföngum er óheimilt að færa til innskatts. Óheimilt er að telja til innskatts virðisaukaskatt af aðföngum er varða rekstur kaffistofu eða mótuneyti skattaðila, öflun eða rekstur íbúðarhúsnæðis fyrir eiganda eða starfsmenn og hlunnindi til starfsmanna eða eiganda eða launagreiðslur í formi vöru eða þjónustu svo eitthvað sé nefnt.

Annar kafli reglugerðarinnar fjallar um þau innkaup sem ekki varða eingöngu sölu á skattskyldri vöru og þjónustu. Skattaðili sem er með blandaða starfsemi þ.e. bæði skattskylda og undanþegna starfsemi er heimilt að færa innskatt á móti innkaupum sem eingöngu eru til nota í skattskyldustarfseminni en ekki þeim innkaupum sem eingöngu eru notuð til hinnar skattfrjálsu starfsemi. Ef hins vegar vörukaupin varða bæði skattskyldu og skattfrjálsu starfsemina má telja hluta virðisaukattsins til innskatts. Heimilt er að telja fram innskatt í sama hlutfalli og sala skattskyldrar vöru er af heildarveltu. Í kaflanum eru sér reglur um frádrátt fasteigna og ökutækja en fjallað verður sérstaklega um frádrátt fasteigna í fjórða kafla ritgerðarinnar, 4.3.1., um frádrátt vegna fasteigna.

Í þriðja kafla er greint frá því að sala rekstrarfjármuna teljist að fullu til skattskyldar veltu þó svo að skattaðili hafi fengið virðisaukaskatt vegna öflunar þeirra frádreginn að hluta. Fjórði kafli reglugerðarinnar er um leiðréttingu innskatts af varanlegum rekstrarfjármunum en ekki verður greint frá þeim kafla hér þar sem sjötti kafli ritgerðarinnar fjallar sérstaklega um þann hluta. Síðasti kafli reglugerðarinnar er um ýmis ákvæði.

Eins og fram kom í umfjöllun um annan kafla reglugerðarinnar eru sér reglur um frádrátt vegna fasteigna. Verður því hér gerð frekari grein fyrir þeim.

4.3.1 Innskattsfrádráttur fasteigna

Almennt er enginn frádráttur heimilaður vegna húsnæðis sem er leigt út nema leigusali hafi skráð sig frjálstri skráningu samkvæmt 6. gr. vskl. sjá nánari umfjöllun í fimmta kafla ritgerðarinnar.

Við nýbyggingu húsnæðis sem ætlað er til nota fyrir skráða starfsemi má skattaðili telja virðisaukaskatt af kostnaði við framkvæmdina til innskatts samkvæmt 7.gr. reglugerðarinnar. En ef hluti hússins hefur ekki rétt til frádráttar þá er heimilt að telja virðisaukaskatt af samanlögðum byggingarkostnaði til innskatts í sama hlutfalli og hlutfall sem ætlaður er fyrir skráða starfsemi. Ef gæði húsnæðis sem nýtt er á mismunandi hátt eru sambærileg má miða skiptingu skattsins við flatarmál einstakra byggingahluta.

Virðisaukaskatt má telja til innskatts af því leyti sem vinna við endurbætur, viðgerðir og viðhald varði þann hluta húsnæðisins sem notaður er fyrir skattskyldan rekstur. Það verður að koma skýrt fram á sölureikningum hvaða hluti hússins var unnin. Ef vinnan varðar ekki ákveðinn hluta húsnæðis, til dæmis vinna utan hús eða í sameign, má reikna virðisaukaskatt af framkvæmdunum í sama hlutfalli og flatarmál þess hluta eignarinnar sem notaður er í skattskylda starfsemi er af heildarflatamáli hússins. Ef ekki er unnt að skipta virðisaukaskattinum eins og greint hefur verið hér frá er heimilt að miða útreikning innskatts við meginreglur 3. – 6. gr. reglugerðarinnar samkvæmt 8 gr. reglugerðarinnar. Mikilvægt er að hafa þetta rétt þar sem brot gegn virðisaukaskatti geta varðað miklum sektum.

4.4 Meðferð mála og refsíákvæði í virðisaukaskatti.

Upplýsingaskylda skattskyldra eða óskattskyldra aðila er nokkuð skýr, öllum aðilum ber skylda til að skila inn nauðsynlegum upplýsingum til skattayfirvalda í því formi sem óskað

er eftir sbr. 38. gr. vskl. Hér verður stuttlega gerð grein fyrir hvernig málsmeðferðir eru ef upplýsingarskyldunni er ekki sinnt og hver viðurlögin eru í virðisaukaskatti.

4.4.1 Málsmeðferðir

Breytingar á skattframtölum og álagningu gjalda geta orðið með þeim hætti að skattstjóri gerir breytingar á skattframtölum eftir fyrirspurnum til skattaðila. Einnig geta skattaðilar kært álagningu til skattstjóra eftir að álagning liggur fyrir.

Ef í ljós kemur að virðisaukaskattskýrsla styðst ekki við tilskilið bókhald samkvæmt lögum nr. 145/1994, um bókhald, eða færsla á innskatti eða útskatti stenst ekki við lögmæt gögn, hefur skattstjóri því heimild til að áætla virðisaukaskatt. Ef bókhaldið eða þau gögn sem liggja fyrir um fjárhæðir á virðisaukaskattskýrslum eru ekki talin nægilega örugg er skattstjóra einnig heimilt að áætla virðisaukaskatt. Áætlun skattstjóra skal ávallt vera rífleg.

Í níunda kafla vskl. kemur fram að ef viðkomandi aðili sættir sig ekki við ákvarðanir skattayfirvalda varðandi virðisaukaskatt er honum heimilt að kæra þær ákvarðanir. Kæran þarf að berast innan 30 daga frá því að skatturinn var ákveðin og tilkynntur gjaldanda. Hvor sem það er skattaðilinn sem kærir eða um endurákvörðun skattayfirvalda þá hvílir sú skylda á herðum skattstjóra og ríkisskattstjóra að kveða upp rökstuddan úrskurð um endurákvörðun skattlagningar. Í þeim tilfellum sem skattstjórar úrskurða skulu þeir senda afrit til ríkisskattstjóra um leið og úrskurðurinn er sendur skattaðila. Ef skattaðili sættir sig ekki við úrskurð skattstjóra eða ríkisskattstjóra má skjóta honum til æðra kærustigs yfirskattanefndar. Kæra þarf innan þriggja mánaða frá póstlagningu úrskurðar skattstjóra. Áður en yfirskattanefnd úrskurðar leitar nefndin eftir umsögn ríkisskattstjóra um kæruatriði ef skattaðili hefur kært en skattaðila ef ríkisskattstjóri hefur kært. Úrskurðir yfirskattanefndar skulu vera ítarlega rökstuddir þannig að það komi skýrt fram á hvaða málsástæðum, kæruefnum og skattheimildum sé byggt. Úrskurður nefndarinnar er lokaniðurstaða máls hjá skattayfirvöldum á stjórnarsýslustigi. Skattaðili getur skotið ágreiningsmálinu til dómstóla ef það hefur fengið úrlausn hjá yfirskattanefnd en ekki er hægt að stýra málsmeðferð þannig að skjóta úrskurði skattstjóra varðandi virðisaukaskatt

beint til dómstóla. Ágreining þarf þó að bera undir dómstóla innan sex mánaða frá úrskurði yfirs kattane fndar.²⁶

4.4.2 Refsiákvæði

Brot gegn virðisaukaskattslögum og reglugerðum sem settar eru samkvæmt þeim varða sektum eða fangelsi.

Sé virðisaukaskattur ekki greiddur á tilsettum tíma skal aðili sæta álagi til viðbótar þeim skatti sem ber að greiða samkvæmt 27. gr. vskl. Álagið á að vera 1% af þeirri upphæð sem vangreidd var fyrir hvern byrjaðan dag eftir gjalddaga þó ekki hærri en 10%. Heimilt er að fella niður álag ef skattaðili fær gildar árstæður sér til málsbóta.

Ef skattaðili skýrir af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi rangt frá einhverju því sem máli skiptir í virðisaukaskatti eða skilar ekki þeim skatti sem hefur verið innheimtur á lögmæltum tíma skal hann greiða fésekt samkvæmt 40. gr. vskl. Fésektin getur verið allt að tíuföld þeirra skattafjárhæða sem undan var dregin, vanrækt var að greiða eða endurgreidd var um of. Stórfellt brot gegn ákvæði þessarar greinar varðar við almenn hegningarlög. Vanrækir aðili af ásetningi tilkynningaskyldu sína samkvæmt 5. gr. vskl. um upplýsingarskyldu samkvæmt 38. gr. vskl. eða vanrækir að láta í té göng eða upplýsingar sem ákveði samkvæmt lögum þessum eða reglum settum samkvæmt þeim skal sá sami sæta sektum eða fangelsi allt að 6 árum skv. 2. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga.

Það er yfirs kattane fnd sem úrskurðar sektir samkvæmt 40. gr. vskl. nema máli sé vísað til rannsóknar og dómsmeðferðar. Samkvæmt 41. gr. vskl. er skattrannsóknarstjóra ríkisins eða löglærðum fulltrúum hans heimilt að gefa skattaðila kost á að ljúka refsimeðferð máls með því að greiða sekt til ríkissjóðs en þá er máli ekki vísað til rannsóknarlögreglu né sektarmeðferðar hjá yfirs kattane fnd. Sektir geta numið frá hundruð þúsundum króna til sex milljóna.

Hér hefur verið fjallað um málsmeðferðir og refsíákvæði í virðisaukaskatti og ljóst er að mikilvægt er að fara eftir settum lögum og reglum í virðisaukaskatti þar sem refsíákvæðin

²⁶ Sbr. IX. kafla laga nr. 50/1989 um virðisaukaskatt.

eru hörð. Mikilvægt er því fyrir skattaðila sem hlýtur annað hvort almenna, frjálsa eða sérstaka virðisaukaskattskráningu að þekkja þau lög og reglugerðir sem þar eiga við. Hér á eftir verður fjallað um þau lög og þær reglugerðir sem koma að frjálstri og sérstakri virðisaukaskattskráningu.

6. Frjáls og sérstök skráning

Ákveðnir aðilar geta að uppfylltum sérstökum skilyrðum fengið samþykki skattstjóra fyrir annað hvort sérstakri eða frjálsri skráningu í virðisaukaskattskrá. Þessum skráningum fylgja heimildir til nýtingar innskatts og gilda sérstakar reglur um hvora skráningu fyrir sig. Skráningarnar eru eingöngu veittar vegna leigu eða sölu á fasteign. Fjármálaráðherra hefur heimild samkvæmt 6. gr. vskl. til að setja reglur um frjálsa og sérstaka skráningu. Í þessum kafla verður gerð grein fyrir þessari skráningu og miðast sú umfjöllun að mestu leyti út frá reglugerð nr. 577/1989, um sérstaka og frjálsa skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign. Þar sem ólíkar reglur gilda um hvort skráning er sérstök eða frjáls, verður fjallað um þær í sitt hvoru lagi hér á eftir.

5.1 Sérstök skráning

Sérstök skráning er skráning sem veitir aukinn innskattsrétt sem bundinn er ákveðnum skilyrðum. Tilgangur þeirra reglna, sem gilda um sérstaka skráningu, er sá að tryggja samkeppnisstöðu þeirra aðila er byggja atvinnuhúsnaði til leigu eða sölu gagnvart þeim virðisaukaskattskráðu aðilum, sem sjálfir byggja á eigin lóð eða leigulóð atvinnuhúsnaði til eigin nota. Meginreglan varðandi þá aðila er sú að þeir hafa fullan frádráttarrétt vegna innskatts.²⁷ Eins og fram hefur komið er heimild til sérstakar skráningar að finna í 4. mgr. 6. gr. vskl. og einnig í 1. mgr. gr. reglugerðar nr. 577/1989, um frjálsa og sérstaka skráningu vegna leigu og sölu á fasteign.

Þeir sem hafa heimild til að sækja um slíka skráningu eru aðilar sem byggja eða eiga í verulegum endurbótum á atvinnuhúsnaði, annað hvort á eigin lóð eða leigulóð. og selja svo eða leiga áfram til skattskylds aðila samkvæmt vskl. Sérstök skráning getur tekið til hluta fasteignar en hún nær ekki til íbúðarhúsnaðis og á hún aðeins við þegar húsnaði hefur ekki verið tekið í notkun.²⁸

²⁷ Ríkisendurskoðun. (Maí 1998) bls. 94

²⁸ Sbr. 1. gr. reglugerðar nr. 577/1989, um frjálsa og sérstaka skráningu.

5.1.1 Skilyrði sérstakrar skráningar

Skilyrði sérstakrar skráninga er að fram komi í umsókn til skattstjóra hvaða fasteign skráningunni er ætlað að ná til og að með umsókninni fylgi fullgildur kaupsamningur byggingaraðila og skattskylds aðila um fasteignina. Einnig er krafa um að með umsókninni fylgi yfirlýsing kaupanda um ætluð not hans á fasteigninni og skuldbinding um yfirtöku á kvöð um leiðréttingu innskatts, sbr. 3. mgr. 16. gr. vskl. ef breyting verði á notkun fasteignar sem hafi í för með sér breytingu á frádráttarrétti.²⁹

Skattstjórinn í Reykjavík hefur gefið út leiðbeiningar varðandi umsókn um sérstaka skráningu þar sem óskaði er eftir því að ákveðin gögn og upplýsingar þurfa að fylgja umsókn um sérstaka skráningu vegna byggingar atvinnuhúsnæðis til sölu eða leigu.³⁰ Þær upplýsingar sem fylgja þurfa umsókninni eru:

- ↳ Staðsetning og fermetrafjöldi húsnæðis
- ↳ Upphafsdagur sérstakrar skráningar og hvenær áætlað er að framkvæmdum ljúki
- ↳ Upplýsingar um byggingaraðila
- ↳ Fyrirhuguð nýting fasteignarinnar er eftir fermetrafjölda, hvort sem húsnæðið er selt eða leigt til virðisaukaskattsskyldra aðila.
- ↳ Áætlaður byggingakostnaður

Þau gögn sem þurfa að fylgja umsókninni eru:

- ↳ Þinglýstur lóðarleigusamningur eða kaupsamningur um byggingarlóðin.
- ↳ Afrit af samþykktum teikningum
- ↳ Skriflegur fullgildur kaupsamningur byggingaraðila og kaupanda um fasteignina. (Kaupandi verður að vera virðisaukaskattskyldur aðili)
- ↳ Yfirlýsing kaupanda um fyrirhuguð not af fasteigninni. Nauðsynlegt er að tilkynna fjárhæð yfirtekinnar leiðréttingarkvaðar eða áætla fjárhæð hennar

²⁹ 1. gr. reglugerðar nr. 577/1989, um frjálsa og sérstaka skráningu.

³⁰ Sjá leiðbeiningar skattstjórans í Reykjavík varðandi umsókn um sérstaka skráningu: Fylgiskjal 1.

↳ Þinglýst yfirlýsing kaupanda þess efnis að hann skuldbindi sig til að taka yfir leiðréttingarkvöð vegna innskatts

Hægt er að fá heimild til sérstakrar skráningar þótt ekki hafi verið gerður samningur um sölu eða leigu á fasteigninni ef skattstjóri hefur fallist á skýrslu fasteignaeiganda um að viðkomandi eign sé ætluð til nota fyrir atvinnurekstur skattskylds aðila. Þá þarf fasteignaeigandi að leggja fram tryggingu í formi skilyrðislausrar sjálfskuldarábyrgðar banka. Tryggingin fellur úr gildi ef fasteign er seld eða leigð út og fengin er frjálsskráning, sama er ef fasteignin er tekin til eigin nota undir skattskylda veltu samkvæmt vskl. sbr. 3. gr. reglugerðar nr. 577/1989, um frjálssa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign. Tryggingin er fyrir endurheimtu á endurgreiddum innskatti ásamt reiknuðum útskatti að teknu tilliti til framreiknings samkvæmt byggingarvísitölu, ef skilyrði fyrir skráningu breytist.

5.1.2 Áhrif og framkvæmd sérstakrar skráningar

Við samþykkt sérstakrar skráningar úthlutar skattstjóri sérstöku virðisaukaskattsnúmeri fyrir hverja eign sem skráningin nær til og skila á sérstakri virðisaukaskattsskýrslu vegna hvers númers. Skýrslum skal svo senda inn til skattstjóra án greiðslu.

Með sérstakri skráningu er fasteignareiganda eða byggingaraðila heimilt að telja til innskatts á skýrslu samkvæmt 1. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 577/1989, um frjálssa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign, og þann virðisaukaskatt sem um ræðir í 1. mgr. 3. gr. reglugerð nr. 576/1989, um virðisaukaskatt af byggingarstarfsemi. Einnig er heimilt að færa á skýrsluna innskatt samkvæmt 2. mgr. sömu greinar. Þetta á við um allan virðisaukaskatt sem greiddur er af efni sem notað er til framkvæmdanna, orkukostnað, leigu og rekstur af tækjum. Ekki er heimilt samkvæmt 3. gr. að telja til innskatts af innkaupsverði tækja eða kaup á þjónustu eða vöru sem ekki sætir neins konar aðfinnslu af hálfu byggingaraðila eða er keypt vegna starfsemi sinnar.

Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 8/2006 er ákvarðað í ágreiningsefni um hvort byggingaraðili hafi innskattsheimild fyrir ákveðnum kostnaði. Efnisatriði málsins eru þau að skattstjóri synjaði aðila um frádrátt innskatts á reikning vegna sölubóknunar í tengslum við sölu á atvinnuhúsnæði sem hann hafði byggt og fengið sérstaka skráningu fyrir. Á vissan hátt getur sala verið síðasta aðgerð vegna byggingar fasteignar sem aðili hefur fengið heimild til að innskatta með sérstakri skráningu. En fasteign telst þó ekki vera vara í skilningi vskl., sbr. 1. mgr. 2. gr. laganna, og viðskipti með fasteign því ekki skattskyld. Í þessu tilviki var sérstök skráning til staðar og því heimild fyrir að færa til frádráttar innskatt af öllum aðföngum er varða söluna. Sá innskattur sem um var deilt í málinu er ekki virðisaukaskattur af aðföngum sem eingöngu varðar sölu eða skattskyldrar þjónustu í skilningi virðisaukaskattslaga, sbr. áskilnað 1. mgr. 16. gr. vskl. og 1. gr. reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt enda tekur skattskyldusvið laganna ekki til fasteigna. Innskattsfrádrátturinn var því ekki heimilaður.

Sérstök skráning getur verið á fasteign með blandaða starfsemi en eins og fram kemur í 7. gr. reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt má skattaðili telja til innskatts, virðisaukaskatt af samtals kostnaði við byggingarframkvæmdir, í sama hlutfalli og kostnaður þess hluta sem byggður er til nota fyrir skráða starfsemi. Ef kostnaðurinn tilheyrir bæði óskráða og skráða hlutanum má skipta skattinum í því hlutfalli sem flatarmál þess hluta sem notaður er fyrir skattskyldan rekstur er. Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 335/2005 er deilt á um hlutfallsskráningu. Málavextir voru þannig að byggingaraðili óskaði eftir sérstakri skráningu vegna byggingu íþróttamannvirkis en um var að ræða afturvirka skráningu. Skattstjóri féllst einungis á 30% skráningu þar sem 70% hluti hússins hafði farið í útleigu á byggingartímanum en ekki hefði verið sótt um frjálssa skráningu fyrir þeim hluta. Leigutaki var undanþegin virðisaukaskatti á grundvelli 2. gr. vskl. þar sem um íþróttastarfsemi er að ræða. Yfirskattanefnd staðfesti úrskurð skattstjóra.

Fasteignaeiganda/byggingaraðila ber að skila skýrslu með þeim útskatti sem myndast vegna fasteignarinnar. Útskatturinn reiknast samkvæmt 6. gr. reglugerðar nr. 576/1989, um virðisaukaskatt af byggingarstarfsemi en segir að skattaverð skuli miðast við almennt gangverð í samskonar viðskiptum.

Þegar skattstjóri hefur samþykkt innsendar skýrslur sér ríkissjóður um endurgreiðsluna á innskattinum. Endurgreiðslan skal fara fram eigi síðar en 30 dögum eftir að skattstjóri hefur samþykkt skráninguna sbr. 2. gr. laga nr. 577/1989, um frjálssa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign. Byggingaraðili fær endurgreiddan þann virðisaukaskatt sem hann hefur skilað af byggingarframkvæmdunum fram að gildistöku skráningarinnar samkvæmt 3. gr. sömu laga en skráningin getur verið afturvirk eins og áréttað er í ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra nr. 988/2001.

Eins og fram hefur komið eru skilyrðin fyrir sérstakri skráningu að eignin sé seld eða leigð út til skattskyldra aðila. Ef seinni kosturinn er valinn þarf að liggja fyrir frjáls skráning. Í úrskurði yfirkattaneftndar nr. 547/1998 er um að ræða endurákvörðun innskatts af hluta húss þar sem ekki var aflað frjálsrar skráningar. Byggingaraðilinn hafði fengið fulla innskattsfrádrátt vegna framkvæmda við húsbyggingar. Fasteignin var síðar leigð út til virðisaukaskattskyldra aðila en láðst hafði að sækja um frjálsa skráningu. Leigusamningurinn náði til 65% af húsinu og var því byggingaraðilanum gert að leiðrétta 65% af fengnum innskatti til baka, þar sem ekki hefði verið sótt um frjálsa skráningu.

5.2 Frjáls skráning

Frjáls skráning tekur til aðila sem í atvinnuskyni leigir út fasteign til aðila sem er skattskyldur skv. vskl.. Samkvæmt 8. tölul. 3. mgr. 2.gr. sömu laga er útleiga á fasteign undanþegin virðisaukaskatti og því enginn frádráttur á innskatti leyfður. Frjáls skráning felur í sér undanþágu á þessari meginreglu en samkvæmt reglugerð nr. 192/1993, um innskatt er heimilt að telja virðisauka til innskatts ef aðili hefur verið skráður fyrir frjálsri skráningu.

5.2.1 Skilyrði frjálsrar skráningar

Til þess að fá samþykkt frjálsa skráningu fasteignar þarf leigusali að uppfylla ákveðin skilyrði, svo sem eins og að hann þarf að leigja fasteignina eða hluta fasteignar út í atvinnuskyni og húsnaði þarf að vera eingöngu notað til atvinnurekstrar. Þetta kemur fram í

4. gr. laga nr. 577/1989, um frjálsa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign, en þar segir einnig að liggja skal fyrir fullgildur þinglýstur leigusamningur með samþykki leigutaka fyrir frjálsri skráningu leigusala. Skráningin getur ekki tekið til húsnæðis sem notað er að öllu leyti eða hluta sem íbúðarhúsnæði. Eins og í sérstakri skráningu eru til leiðbeiningar varðandi umsókn um frjálsa skráningu útgefin af Skattstjóranum í Reykjavík.³¹ Í þeim leiðbeiningum er þess óskað að eftirfarandi gögn og upplýsingar komi fram eða fylgi umsókn um frjálsa skráningu vegna útleigu atvinnuhúsnæðis.

Þær upplýsingar sem fylgja þurfa umsókninni eru:

- ↳ Nafn umsækjanda, heimilisfang og kennitala
- ↳ Staðsetning leiguhúsnæðisins, fastanúmer og fermetrafjöldi.
- ↳ Upphafsdagur skráningar, annað hvort frá umsóknardegi eða þegar eignin er tekin í notkun
- ↳ Fyrirhuguð nýting fasteignarinnar eftir fermetrafjölda ef um er að ræða hluta af stærri einingu merkta inná afrit af teikningu.

Þau göng sem þurfa að fylgja umsókninni eru:

- ↳ Skriflegur húsaleigusamningur. samkvæmt reglugerð nr. 1056/2005
- ↳ Þinglýst yfirlýsinga leigutaka um að hann samþykki fyrir sitt leyti frjálsa skráningu
- ↳ Ef hið leigða atvinnuhúsnæði hefur nýlega skipt um eigendur er óskað eftir að sýnt verði fram á eignarhald með annað hvort kaupsamning, afsali eða áritun leigusamnings

Í leiðbeiningunum er það áréttað að frjáls skráning nær ekki til innskatts vegna bygginga eða verulegra endurbóta húsnæðis og sérstök athygli er vakin á því að skráningin er að lágmarki til tveggja ára.

5.2.2 Tímamörk frjálsrar skráningar

Í 5. gr. reglugerðar nr. 577/1989, um frjálsa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign, er fjallað um tímamörk skráningarinnar. Þar kemur fram að frjáls skráning getur

³¹ Sjá leiðbeiningar skattstjórans í Reykjavík varðandi umsókn um frjálsa skráningu: Fylgiskjal 2.

ekki náð til skemmri tíma en tveggja ára. En ef húsnæðið sem skráningin nær yfir er í byggingu eða hefur af einhverjum ástæðum ekki verið tekin í notkun þá reiknast tveggja ára fresturinn frá þeim tíma þegar leigutaki tekur eignina í notkun en sá dagur telst vera upphafsdagur frjálsrar skráningar. Ef um er að ræða nýbyggingu eða verulegar endurbætur á eigninni áður en eignin er tekin í notkun er hægt að sækja um sérstaka skráningu vegna þeirra framkvæmda. Um tveggja ára regluna er fjallað um í ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 989/2001 þar sem kemur fram að sé leigusamningur ótímabundinn eða til eins en ekki tveggja ára nægi að skýra frá því í umsókn um frjálsa skráningu að það sé ætlun leigusala að leigja eignina út í tvö ár hið skemmsta í frjálsri skráningu.

Meginreglan er að upphafsdagur frjálsrar skráningar skal að jafnaði vera sá dagur þegar leigutaki tekur eign í notkun. Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 286/2002 er greint á um upphafsdagsetningu frjálsrar skráningar vegna útleigu á atvinnuhúsnæði. Ágreiningurinn í þessu máli var hvort heimilt er að miða upphafsdag frjálsrar skráningar við fyrra tímamark en það er uppgjörstímabil þegar beiðni um skráningu kæmi fram. Sótt var um frjálsa skráningu í mars 2001 og fylgdi umsókninni þinglýstur leigusamningur þar sem kveðið var á um upphaf leigutíma í janúar 1998. Til eru tvær reglur um að skráningarréttindi geti verið afturvirk, en ákvæði um afturvirka skráningu er að finna í 7. gr. reglugerðar nr. 515/1996, um skráningu virðisaukaskattskyldra aðila og í I. kafla reglugerðar nr. 577/1989, um frjálsa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign.

Samkvæmt 7. gr. reglugerðar nr. 515/1996, um skráningu virðisaukaskattskyldra aðila er skattstjóra heimilt að skrá skattaðila afturvirkt til upphafsdag rekstrar ef honum hefur verið synjað um skráningu en að síðar hafi komið í ljós að hann uppfyllti skilyrðin. Skilyrðin fyrir skráningunni er lögð hafi verið fram séu trygging í formi skilyrðislausrar sjálfsskuldarábyrgðar banka eins og fram kemur í 6.gr. sömu reglugerðar eða að skattaðili uppfylli skilyrði 2. og 4. gr. fyrrgreindrar reglugerðar.

Talið var í úrskurðinum að framangreindar reglur ættu ekki við í þessu tilviki og þar sem ekki hafi verið settar reglur sem heimila afturvirka frjálsa skráningu sé hún óheimil. Einnig er bann við afturvirkri frjálsri skráningu áréttað í 7. gr. reglugerðar nr. 577/1989, um frjálsa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign. Þar sem fram komi að leigusali geti

samkvæmt almennum ákvæðum vskl. og reglugerða talið til innskatts þann virðisaukaskatt sem falli eftir skráninguna á kaup hans á þar tilgreindum vörum og þjónustu. Eðli málsins samkvæmt og í samræmi við framangreint geti upphafsdagur frjálstrar skráningar ekki verið fyrir en sá dagur þegar sótt sé um skráningu. Skilyrði frjálstrar skráningar voru ekki talin vera fyrir hendi fyrir en uppgjörstímabilið mars-apríl 2001 enda var fullgildum leigusamning ekki til að dreifa fyrir en þá. Í úrskurði nr. 345/2003 er einnig deilt á um upphafsdagsetningu frjálstrar skráningar en á annan hátt þó. Þar sem um fasteignakaup var að ræða var seljandinn skráður fyrir frjálstri skráningu og var um það samið í kaupunum að kaupandi yfirtæki skyldu seljanda samkvæmt 2. mgr. 6. gr. vskl. og IV kafla reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt. Kaupandinn tók einnig yfir gildandi leigusamning en gerði þó nýjan samhljóða þeim sem fyrir var. Skattstjóri féllst á skráningu frá september 2001 eða þegar göng bárust til skattstjóra. Fasteignareigandinn óskaði hins vegar eftir skráningu frá desember 1998 en þá keypti hann húseignina og tók yfir gildandi leigusamning. Niðurstaða þessa úrskurðar miðast við fullgildan leigusamning í skilningi 2. mgr. 4. gr. reglugerðar nr. 557/1989, um leigusamband aðila, á þeim tíma þegar kærandi keypti eignina í desember 1998 þó að þeim samningi hafi ekki verið þinglýst. Af þessu leiðir að skilyrði voru fyrir frjálstri skráningu og því var upphafstíminn settur í desember 1998 þegar eignin var keypt.

Í bréfi frá ríkisskattstjóra nr. 989/2001 segir að eðli máli samkvæmt geti upphafsdagur frjálstrar skráningar ekki verið fyrir en sá dagur er sótt var um frjálstra skráningu ef miðað er við 7. gr. reglugerða nr. 577/1989, um frjálstra og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign og 3. gr. reglugerðar nr. 50/1993, um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattskyldra aðila. Leigusali sem hlyti frjálstra skráningu aftur í tímann gæti ekki efnt skyldur sínar varðandi reiknisútgáfu.

Athyglisvert er að bera saman úrskurðina nr. 345/2003 og nr. 286/2002 þar sem þeir fjalla báðir um afturvirkan upphafstíma á frjálstri skráningu. Niðurstaðan er hinsvegar ekki sú sama og er megin mismunurinn sá að í þeim úrskurði þar sem afturvirka skráning á sér staða er að finna gildandi samninga að mati skattstjóra en í hinum úrskurðinum þar sem afturvirk skráning var ekki heimil var ekki um gildandi samning að ræða að mati yfirs kattanevndar.

5.2.3 Áhrif og framkvæmd frjálsrar skráningar

Við samþykki frjálsar skráningar veitist leigusala heimild til að telja til innskatts þann virðisaukaskatt sem til fellur eftir skráningu. En það er innskattur af kaup hans á vörum og þjónustu vegna endurbóta og viðhalds þeirrar fasteignar, sem frjáls skráning tekur til, svo og vegna reksturs og stjórnunarkostnaðar, sem varðar eignina sbr. 7. gr. reglugerðar nr. 577/1989, um frjálsa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign.

Í úrskurði nr. 217/2005 er ágreiningsefnið virðisaukaskattur af aðföngum. Málavextir voru þeir að einkahlutafélag sem var skráð frjálsri skráningu hafði fært til frádráttar innskatt sölulaun og auglýsingar vegna sölu á fasteign. Skattstjóri hafnaði þessum færslum þar sem virðisaukaskattskyld starfsemi félagsins hefði verið fólgin í útleigu á fasteigninni og virðisaukaskatturinn sem um var deilt er ekki skattur af aðföngum sem eingöngu varða sölu eða skattskyldrar þjónustu í skilningi laga sbr. 16. gr. vskl. og að ekki væri um aðföng sem áttu við ákvæði 7. gr. reglugerðar nr. 577/1989, um frjálsa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign. Niðurstaðan var að félagið bar að endurgreiða umræddan innskatt.

Skýrslur vegna frjálsrar skráningar eru ýmist á hefðbundnu skulda- eða inneignarskýrsluformi. Í reglugerðinni um sérstaka og frjálsa skráningu kemur ekki beinlínis fram að skila eigi sérstakri skýrslu vegna fasteignar, sem frjáls skráning nær til, eins og er í reglugerðinni vegna sérstöku skráningarinnar. Hjá þeim sem eru einnig í öðrum rekstri leiðir þetta þó af því að leigustarfsemin telst sérstök starfsemi, sem skrá skal sérstaklega samkvæmt 5. mgr. 24. gr. vskl. Skattstofur hafa samþykkt að eitt virðisaukaskattsnúmer sé fyrir fleiri eignir í útleigu ef þeim er haldið algjörlega aðgreindum í bókhaldi leigusala. Ef svo er ekki, er úthlutað sérstöku virðisaukaskattsnúmeri vegna hverrar eignar en um það er áréttað í ákvarðandi bréfi ríkiskattstjóra nr. 989/2001.

Þegar leigusali hefur fengið heimild til frjálsrar skráningar skal hann innheimta útskatt af leigugjaldinu. Ef krafist er tryggingafés ber honum einnig að innheimta útskatt af því. Leigutakanum er svo heimilt að telja skattinn af leigugjaldinu til innskatts samkvæmt almennum reglum vskl. og 6. gr. reglugerðar nr. 577/1989, um frjálsa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign. Ef leigutaki sem er í skattskyldri starfsemi lætur

framkvæma á sinn kostnað viðahald/endurbætur á hinu leigða húsnæði þá hefur hann heimild að telja til innskatts þann virðisaukaskatt sbr. 15. og 16. gr. vskl. Fram kemur í ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra nr. 978/2001 að ef leigutakinn telur þennan virðisaukaskatt til innskatts þá skal hann innheimta útskatt af þessari sölu á efni og þjónustu til leigusala samkvæmt 11. gr. og 7.-8. gr. vskl. enda fellur hvers kyns byggingarstarfsemi undir skattskyldusvið laganna.

Í áður nefndu bréfi kemur einnig fram að ef um lausar innréttingar er að ræða sem leigutaki setur upp þá telst slíkt lausafé eign leigutakans. Um leiðréttingu innskatts af lausafé vegna breytingar á forsendum frádráttar gilda ákvæði IV. kafla reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt sbr. 1. tölul. 1. mgr. 12. gr., þ.e.a.s. leiðréttingarskyldan hvílir á leigutaka.

Leigutaki hefur enga sérstaka heimild til að endurleiga húsnæðið samkvæmt reglugerð nr. 557/1989, um frjálsa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign eða vskl. en þar er ekki að finna nein ákvæði um endurleigu húsnæðis. Yfirsattanefnd hefur úrskurðað í máli þar sem endurleiga átti sér stað og skattstjóri hafði hafnað þeim sem endurleigði um frjálsa skráningu. Úrskurðurinn er nr. 298/2002 og er þar um að ræða einkahlutafélag sem var með almenna skattskráningu á meðan að starfsemin var í raun framleiga húsnæðis. Félagið sótti um frjálsa skráningu þegar skattstjóri ætlaði að fella félagið út af virðisaukaskattskrá. Skattstjóri hafnaði umsókninni af þeim sökum að fumleigusali hefði ekki fengið heimild til frjálsrar skráningar vegna leigu á húsnæðinu til félagsins. Yfirsattanefnd hafnið þessu og beindi því til skattstjóra að taka upp erindið um frjálsa skráningu til nýrra meðferðar. Þannig að með þessu má ætla að heimilt er að endurleigja húsnæði hvort sem fumleigusali hafi fengið frjálsa skráningu eða ekki.

Þegar fengist hefur frjáls skráning og breytingar verða á skal tilkynna þær til skattstjóra eigi síðar en átta dögum eftir að breyting á sér stað. Ef breytingin er á þann veg að ekki eru lengur skilyrði fyrir frjálsri skráningu skal leiðrétta innskattsfrádrátt í samræmi við ákvæði 2. mgr. 16. gr. vskl. og 8. gr. reglugerðar nr. 577/1989, um frjálsa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign.

7. Leiðréttingarskylda innskatts

Skattaðili sem hlotið hefur frjálsa og eða sérstaka skráningu öðlast innskattsrétt af aðföngum er varða hina skráðu eign, samkvæmt 7.gr. vskl.. Eins og fram hefur komið í umfjöllun hér að framan ber að leiðrétta (bakfæra) innskattinn ef breyting verður á forsendum fyrir frádrætti innskatts.

Í 13. gr. reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt kemur fram að leiðréttingarskyldan fellur niður þegar sala telst til skattskyldrar veltu skattaðila sbr. 3. mgr. 11 gr. vskl. og 11. gr. sömu reglugerðar. Leiðréttingarskyldan fellur líka niður þegar eign er seld nauðungarsölu og þegar fasteign er leigð út og leigusali er skráður frjálsri skráningu.

Samkvæmt 16. gr. vskl. hefur fjármálaráðherra heimild til að setja reglur um leiðréttingu á frádrætti vegna innskatts þegar breyting verður á notkun varanlegra rekstrarfjármuna, þar á meðal fasteigna. Á því þessi lagagrein við eftirfarandi umfjöllun um breyttar forsendur.

Leiðréttingin fellst í því að skilað er til baka þeim hluta af innskatti sem tilheyrir kostnaði við öflun varanlegra rekstrarfjármuna þ.m.t. fasteigna sbr. 12.gr. laga nr. 192/1993, um innskatt. Í sömu grein er greint frá að leiðréttingarskyldan taki til innskatts af efni, vinnu, tækjanotkunar of.l. vegna nýbyggingar, endurbygginga og endurbóta svo og vegna viðgerða og viðhalds fasteigna. Það sama á við um varanlega rekstrarfjármuni eins og véla, tækja áhalda, innréttinga og annarra lausafjármuna sem rýrna að verðmæti við eðlilega notkun.

6.1 Tímamark og hlutfall leiðréttingar

Leiðrétta skal innskatt vegna framkvæmda við fasteignir verði breytingar á forsendum frádráttar á næstu tuttugu árum talið frá og með því ári sem framkvæmdirnar fóru fram og vegna öflunar lausafjármuna á næstu fimm reikningsárum, talið frá og með því ári þegar eignanna var aflað sbr. 6. gr. vskl. og 14. gr. reglugerðar, um innskatt. Leiðréttingartímabil innskatts varðandi fasteignir urðu tuttugu ár í stað tíu með breytingu á 6. gr. vskl., samkvæmt 4. gr. laga nr. 45/2006, um breytingu á virðisaukaskatti og tóku þau gildi í júlí

2006. Þeir sem fengu skráningu fyrir 1. júlí er þá á 10 ára reglunni fram að þeim tíma en eftir 1. júlí þá telst leiðréttingin til 20 ára. Samkvæmt greinagerð með lögnum þá hefur reynslan sýnt að tíu ára leiðréttingarskylda innskatts varðandi fasteignir er of stutt tímabil. Það var talið nauðsynlegt að lengja tímabil leiðréttingarskyldu á innskatti varðandi fasteignir, því eðlilegt er að það tímabil sé talsvert lengra en tímabil mögulegrar fyrirframskráningar.³² En samkvæmt 6. gr. reglugerðar nr. 515/1996, um skráningu virðisaukaskattskyldra aðila getur fyrirframskráning ekki tekið til lengri tíma en 12 ár að meðtöldum þeim tíma sem aðili hefur verið skráður.

Við leiðréttingu innskatts á að framreikna þá fjárhæð sem um ræðir og skal miða við byggingarvísitölu þess mánaðar þegar fjármunanna er aflað og byggingarvísitölu þess mánaðar þegar leiðréttingin á sér stað sbr. 12. gr. reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt. Samtals verðmæti þeirra framkvæmda sem leiðréttingarskyldan nær til þarf að vera a.m.k. 500.000 kr. (án virðisaukaskatts) eftir að þau hafa verið framreiknuð sbr. sömu reglugerð.

Þegar innskatturinn hefur verið framreiknaður ber að leiðrétta hann í ákveðnu hlutfalli. En samkvæmt 14. gr. reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt er leiðréttingarskylda fasteigna 95% á næsta ári eftir því ári þegar innskattsfrádráttur fór fram og lækkar niður í 90% á næsta ár þar eftir og síðan um 5% árlega. Ef tímabilið er styttra en eitt ár er leiðréttingarskyldan 0,42% á mánuði. Hlutfall leiðréttingarskyldu vegna lausafjármuna er 80% á næsta ári eftir að innskattsfrádráttur fór fram og síðan 20% lækkun árlega ef tímabilið nær ekki ári þá verður leiðréttingarskyldan 1,67% á mánuði.

Í mynd 2 hér á næstu síðu hefur höfundur sett upp dæmi um það hvernig hægt er að setja fram framreikning og afskrift á virðisaukaskattskvöðinni samkvæmt ofangreindum reglum. Við útreikning gaf höfundur sér þær forsendur að verðmæti framkvæmda sem leiðréttingarskyldan náði til var hærri en 500 þúsund. Sett var upp dæmi þar sem bæði tíu og tuttugu ára reglan á við en eins og áður hefur komið fram tók breytingin á lögnum gildi 1. júlí 2006. Byrjað er á því að framreikna fjárhæðina og formúlan fyrir þeim útreikningi sýnd með rauðleitum stöfum á myndinni.

³² Frumvarp til laga nr. 45/2006, um breytingu á lögum nr. 50/1989 um virðisaukaskatt, með síðari breytingum, þingskjal 917, 624. mál. 132. löggjafarþingi.

Að lokum eru framreiknaðar fjárhæðir hlutfallaðar miðað við það hlutfall sem var heimilað; það er að segja hvort um tíu ára leiðréttingartíma var að ræða eða tuttugu ára og er formúlan fyrir þeim útreikning sýnd með bláleitum lit.

BYGGINGARVÍSITALA	2006	2007	2008	2009
Janúar	316,7	356,3	377,9	489,6
Febrúar	325,2	364,5	381,0	490,1
Mars	325,3	368,2	386,0	492,5
Apríl	325,9	369,0	403,1	490,7
Mái	329,4	370,3	416,5	
Júní	334,9	370,2	424,7	
Júlí	335,8	370,9	427,9	
Ágúst	349,7	372,0	440,9	
September	351,4	375,2	441,3	
Október	352,3	376,9	447,7	
Nóvember	354,4	376,7	463,8	
Desember	355,2	377,7	478,8	

Forsendur:

Verðmæti framkvæmda nær alltaf yfir 500 þúsund.

Byggingavísitala hver vsk tímabils er reiknuð þannig að meðatal tveggja mánaða er fundið.

Frjáls skráning hófst janúar 2006 og lauk í júní 2008.

Heimild Hagstofa Íslands

(Upphafleg fjárhæð*vísitala í lok tímabils/uppahafleg vísitala)= framreiknuð fjárhæð.

(Framreiknuð fjárhæð*Árafjöldi eftir/Heildar árafjöldi)= Leiðrétting

Tímabil 2006	Upphafleg fjárhæð	Vísitala í lok	Upphafsvísitala	Framreiknuð fjárhæð	Ár eftir Heildarfj. ára	Leiðrétting
Janúar - febrúar	300.000	424,70	320,95	396.978	8 10	317.582
Mars- apríl	400.000	424,70	325,60	521.744	8 10	417.396
Mái - júní.....	500.000	424,70	332,15	639.320	8 10	511.456
Júlí - ágúst.....	700.000	424,70	342,75	867.367	18 20	780.630
September - október.....	600.000	424,70	351,85	724.229	18 20	651.806
Nóvember - desember.....	500.000	424,70	354,80	598.506	18 20	538.656
Tímabil 2007	Upphafleg fjárhæð	Vísitala í lok	Upphafsvísitala	Framreiknuð fjárhæð	Ár eftir Heildarfj. ára	Leiðrétting
Janúar - febrúar	200.000	424,70	360,40	235.683	19 20	223.898
Mars- apríl	300.000	424,70	368,60	345.659	19 20	328.376
Mái - júní.....	490.000	424,70	370,25	562.061	19 20	533.958
Júlí - ágúst.....	700.000	424,70	371,45	800.350	19 20	760.332
September - október.....	600.000	424,70	376,05	677.623	19 20	643.742
Nóvember - desember.....	500.000	424,70	377,20	562.964	19 20	534.816
Tímabil 2008	Upphafleg fjárhæð	Vísitala í lok	Upphafsvísitala	Framreiknuð fjárhæð	Ár eftir Heildarfj. ára	Leiðrétting
Janúar - febrúar	100.000	424,70	379,45	111.925	20 20	111.925
Mars- apríl	200.000	424,70	394,55	215.283	20 20	215.283
Mái - júní.....	300.000	424,70	420,60	302.924	20 20	302.924
Heildar fjárhæð leiðréttingarinnar						6.872.780

Mynd 2. Dæmi um uppreikning á virðisaukaskattkvöð³³

³³ Heimild: Unnið af höfundi.

6.3 Varðveisla virðisaukaskattskvaðar

Í áttunda kafla vskl. er fjallað um tilhögun bókhalds en þar kemur fram að allir þeir sem skattskyldir eru samkvæmt þeim lögum ber að geyma bókhaldsgöng vegna virðisaukaskatts í sjö ár frá lokun viðkomandi reikningsárs. Bókhaldi og uppgjöri á virðisaukaskatti skal haga þannig að skattayfirvöld geti gengið úr skugga um réttmæti virðisaukaskila samkvæmt 17. gr. vskl. Samkvæmt 16. gr. reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt skal varðveislu bókhalds og gagna vegna breytingar á forsendum fyrir frádrætti innskatts vera samkvæmt reglugerð nr. 50/1993, um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattskyldra aðila. Fram kemur í 17. gr. fyrrnefndar reglugerðar að bókhaldinu verður að haga þannig að færa ber allar upplýsingar um breytingar á forsendum frádráttar innskatts í bókhald sitt eða varðveita þær með bókhaldsgögnum meðal annars til þess að skattayfirvöld geti haft eftirlit með því að aðili leiðrétti innskatt sinn. Sé starfsemi blönduð, þ.e. að hluta til skattskyld en að hluta til undanþegin, skal aðili halda sérstakt yfirlit um kaup fasteignarinnar. Sama gildir ef aðili notar fasteignina þannig að innskattfrádráttur vegna öflunar þeirra er einungis heimil að hluta. Á yfirlitinu skal sundurliða kaupverð án virðisaukaskatts, sem greiddur var af kaupnum, virðisaukaskatt sem aðili getur talið til innskatts, svo og þær leiðréttingar á innskatti sem gerðar eru vegna viðkomandi fasteignar.

Hafi aðili yfirtekið leiðréttingarskyldu skulu upplýsingar um fjárhæð þess innskatts sem leiðréttingarskylda tekur til færðar á sérstakt yfirlit samkvæmt 15. gr. laga nr. 192/1993 um innskatt.

Mikilvægt er að sérgreina kostnað af viðhaldi og endurbótum á fasteignum í bókhaldi ef ske kynni að til leiðréttingar kæmi.

6.4 Breyttar forsendur á innskattsheimild

Hér að framan hefur verið greint frá þeirri leiðréttingarskyldu innskatts sem fylgir sérstakri og frjálsri skráningu virðisaukaskattsskrár. Með hliðsjón af þeirri umfjöllun verða skoðuð

nokkur dæmi sem geta hugsanlega breytt forsendum um frádráttarheimild innskatts í sérstakri og frjálstri skráningu og hvernig skattayfirvöld taka á þeim málum.

Í 1. mgr. 13. gr. reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt kemur meðal annars fram að það telst breyting á forsendum fyrir frádrætti á innskatti þegar 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 og þar sem skattaðila ber enginn frádráttarréttur eða minni frádráttarréttur. Það er ekkert sem beinlínis fellir niður leiðréttingarskylduna í lögum eða reglugerðum, nema ef um er að ræða nauðungarsölu, sbr. 2. tl. 2. mgr. 13. gr. ofangreindrar reglugerðar.

6.4.1 Fasteign seld

Hér verður skoðað hvað gerist við sölu á fasteign. Ef fasteignaeigandi með frjálsa skráningu selur eign til skattskyldra aðila og hefur ákvæði í kaupsamningi um að kaupandi yfirtaki leiðréttingarkvöðina fellur leiðréttingarskylda hans niður sbr. 13. og 15. gr. reglugerðar nr. 192/1993 um innskatt. Hinsvegar ef fasteignaeigandi hefur ekki ákvæði í kaupsamning um að kaupandi yfirtaki leiðréttingarkvöð ber að gera upp innskatt sbr. 12., 14. og 15. gr. reglugerðar nr. 192/1993 um innskatt.

Til frekar skýringar á ofangreindu eru hér reifaðir úrskurðir frá yfirkattanefnd. Í úrskurði nr. 396/2005 er greint á um leiðréttingarskyldu við sölu á fasteign. Fasteignaeigandi með frjálsa skráningu selur atvinnuhúsnæðið sitt til virðisaukaskattskylds aðila. Í kaupsamningi um eignina kemur ekkert fram um yfirtöku leiðréttingarskyldu kaupanda og því ljóst að kvöðin hafi ekki verið yfirtekin af kaupandanum. Skattstjóri hækkaði ákveðið uppgjörstímabil á þeim grundvelli að bakfæra áður fengin innskattsfrádrátt. Eigandi fasteignarinnar mótmælti með þeim rökstuðningi að kaupandi keypti rekstur þann er í húsinu var og hélt áfram óbreyttum rekstri og því engin breyting orðið á notkun fasteignarinnar. Fasteignaeigandinn hafði sent skattstjóra kaupsamning og talið að með því hefði hann tilkynnt um yfirtöku kaupanda á áhvílandi leiðréttingarskyldu innskatts. Skattstjóri féllst ekki á þá skýringu enda kom ekkert fram í kaupsamningi um að kaupandi taki yfir skyldur til að leiðrétta innskattsfrádrátt verði breyting á forsendum hans sbr. 15. gr.

reglugerðar nr. 192/1993 um innskatt. Yfirskattanefnd þótti ekki efni til að haggja við áætlun skattstjóra á leiðréttum innskatti meðal annars þar sem ekki hefði verið gerð grein á leiðréttingarskyldum innskatti.

Eins og fram hefur komið kveða virðisaukaskattslögin, ásamt reglugerð um innskatt og frjálssa og sérstaka skráningu, nokkuð skýrt á um hvað fasteignaeiganda beri að gera við sölu á fasteign með frjálssa og sérstaka skráningu. Ef um sérstaka skráningu er að ræða þá er skilyrði fyrir henni, eins og áður hefur komið fram, að eignin sé seld til virðisaukaskattskyldra aðila annar ef svo er ekki ber skráningaraðila að leiðrétta innskattinn til baka.

6.4.2 Fasteign leigð út til óskattskylds aðila.

Skilyrði fyrir frjálssri skráningu er að húsnæðið sé leigt út í atvinnuskyni sbr. 4. gr. reglugerða nr. 577/1989, um frjálssa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign. Ef fasteign með frjálssa skráningu er síðar leigð út til óskattskyld aðila og engin útskattur innheimtur þá telst það vera breyting á notkun fasteignar þar sem skilyrðir fyrir frjálssri skráningu er ekki fyrir hendi. Samkvæmt 13 gr. reglugerðar nr. 192/193, um innskatt þá telst það breyting á forsendum fyrir frádrætti á innskatti þegar eign er leigð út þar sem skattaðilinn ber engan frádráttarrétt. Ekki er að finna úrskurði frá yfirskattanefnd sem fjalla nákvæmlega um þessa forsendu.

Þegar aðili sem fengið hefur sérstaka skráningu og leigir síðan út fasteignina til óskattskyldan aðila ber honum að leiðrétta innskattinn samkvæmt 13. gr. áður nefndar reglugerðar. Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 547/1998 sem fjallað var um í fimmta kafla ritgerðarinnar taldist það forsendu breyting að aðili með sértaka skráningu var með leigusamning við aðila og var aflað frjálssrar skráningar vegna hans.

6.4.3. Al tjón á fasteign

Ef al tjón verður á fasteign í frjálssri eða sérstakri skráningu að hún hverfur algerlega í tjóninu, telst það til forsendu á að breyting á innskattsheimild og er því leiðréttingarskyldan virk? Eins og fram hefur komið segir í 1. mgr. 13. gr. reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt að það telst breyting á forsendum fyrir frádrætti á innskatti þegar eign var keypt eða þegar

verk var unnið, en eignin er síðar seld, leigð eða tekin til annarrar notkunar. Með vísun í ofangreinda grein er ekkert sem bendir til þess að leiðréttingarskylda verði virk eða ekki við altjón á fasteign. Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 312/2006 endurákvarði skattstjórinn virðisaukaskatt þar sem hann taldi að bakfæra ætti áður fenginn innskatt þar sem leigustarfseminni hafði verið hætt. Þegar altjón verður á fasteign má segja að leigustarfseminni sé hætt en hvort skattayfirvöld mundu túlka þetta á þann veg verður ósvarað hér þar sem ekki er að finna neina úrskurði sem fjalla um túlkun skattayfirvalda á þessari breytingu á notkun fasteignarinnar.

6.4.4 Fasteign útleigð

Ef sú breyting verður á notkun fasteignarinnar sem frjáls skráning nær til, að eignin standi ónotuð í lengri tíma telst það vera breyting á forsendum fyrir innskattsheimild? Hér verður fjallað um þá breytingu en þessi breyting getur orðið mikilvæg í nálægri framtíð þar sem fjölmargar fasteignir með kvaðir eru líklegar til að standa ónotaðar í lengri tíma.

Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 312/2006 er greint frá ágreiningsmáli þar sem eign með frjálsa skráningu var ekki í útleigu í lengri tíma. Skattstjórinn endurákvarðaði virðisaukaskatt vegna tímabilsins janúar-febrúar 2003 þar sem hann taldi að leiðrétta bæri áður fenginn innskatt vegna framkvæmda við húsið þar sem útleigu hefði verið hætt í árslok 2002. Fasteignaeigandi eða kærandi hélt því fram að hann hefði rift leigusamningi vegna vanefnda leigutaka og að hann hefði ekki hætt atvinnurekstrinum heldur var ætlunin að koma á nýju leigusambandi. Krafa fasteignaeiganda byggði á því að atvinnurekstri hefði ekki lokið þó svo að fasteignin hafi verið í útleigu í lengri tíma. Í ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra nr. 989/2001 kemur fram álitaefni útleigu sem varir í styttri tíma en til var stofnað.

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, um frjálsa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign, og IV. kafla reglugerðar 192/1993, um innskatt. Sjá ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 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, um frjálsa og sérstaka skráningu

vegna leigu eða sölu á fasteign, 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, með öðrum orðum minnkun eða niðurtalning leiðréttingarskyldunnar stöðvast.³⁴

Með hliðsjóð af skattaframkvæmd sem gerð er grein fyrir í bréfi ríkisskattstjóra hér að ofan hafnaði yfirskattanefnd því að gildistaka uppsagnar leigusamnings hefði ein og sér getað leitt til þeirrar ályktunar að breyting hafði orðið á notkun eignarinnar í skilningi 1. mgr. 13.gr. reglugerðar nr. 192/1993 um innskatt.

Eftir þessa umfjöllun um að eign standi ónotuð í lengri tíma er það ljóst að leiðréttingarskylda innskatts er ekki til staðar. Það að eign sé ekki í útleigu í einhvern tíma getur ekki verið forsenda breytingar á innskattsheimild ein og sér. Hvers konar not eignarinnar undir óskattskylda starfsemi þann tíma sem hún er ekki í útleigu fela aftur á móti í sér forsendubreytingu eins og kom fram í kafla 6.4.2 Fasteign leigð út til óskattskyldan aðila.

Ef um sérstaka skráningu er að ræða þá gildir kannski ekki alveg það sama þar sem skilyrði fyrir henni er að sótt verði um frjálsa skráningu og leigusamningur gerður við skattskyldan aðila. Eins og fram kom í úrskurði yfirskattanefndar nr. 547/1998, sem fjallað var um í fimmta kafla ritgerðarinnar, þá var skráningaraðila gert að leiðrétta innskattinn þar sem ekki hafði verið sótt um frjálsa skráningu. Ekki var að finna neina úrskurði þar sem húsnaði með sérstaka skráningu stóð óútleigt í lengri tíma.

³⁴ Ríkisskattstjóri. (e.d)-e.

8. Niðurlag

Í þessari ritgerð hefur verið fjallað um frjálssa og sérstaka skráningu virðisaukaskatts á fasteignum þar sem fram fer leigustarfsemi á atvinnuhúsnæði. Skoðuð var sú leiðréttingaskylda sem tilheyrir skráningunni þegar forsendur fyrir innskattsheimild breytist. Leitast var við að skýra þær reglur sem varða frjálssa og sérstaka skráningu.

Fasteignaleiga samkvæmt vskl. er ekki skattskyld fyrr en fengist hefur sérstök eða frjáls skráning. Byggingaraðilar, sem byggja fasteign sem ætla síðar annaðhvort að selja eða leigja til virðisaukaskattskyldra aðila, hafa heimild til að sækja um sérstaka skráningu. Með sérstakri skráningu fylgir leiðréttingarskylda á innskatti. Skráningaraðili tekur á sig þá kvöð að ef breytingar verða á forsendum fyrir innskatts heimild þá ber honum að skila innskattinum tilbaka. Þegar byggingaraðilinn selur fasteignina til virðisaukaskattskyldra aðila og getið er um það í kaupsamningi að kaupandi yfirtaki leiðréttingarskylduna þá fellur leiðréttingarskylda byggingaraðilans niður en raknar við hjá kaupandanum þegar hann hefur fengið frjálssa skráningu. Sama á við ef byggingaraðilinn leigir út fasteignina til aðila í skattskyldri starfsemi með frjálssa skráningu. Þeir sem geta sótt um frjálssa skráningu eru aðilar sem í atvinnuskyni leigja aðila atvinnuhúsnæði. Við samþykki skráningu veitist leigusala heimild til að telja til þann innskatt sem fellur til eftir skráningu. Eins og hjá sérstöku skráningunni þá tekur leigusalinn á sig leiðréttingarskyldu innskatts um leið og samþykki fyrir frjálssu skráningunni fæst. Ef breyting verður á forsendum fyrir frádrætti innskatts ber fasteignareiganda/leigusala að leiðrétta innskattinn til baka. Það á þó ekki við um allan innskatt heldur þann innskatt sem nýttur var af efni nýbygginga, endurbygginga og endurbóta og einnig vegna viðgerða og viðhalds fasteignanna og á þetta bæði við um frjálssa og sérstaka skráningu. Í ritgerðinni var fjallað um nokkur dæmi sem geta hugsanlega breytt forsendum um frádráttarheimild innskatts í sérstakri og frjálsri skráningu og hvernig skattayfirvöld taka á þeim málum. Fyrsta dæmið var þegar fasteign er seld. Virðisaukaskattslögin ásamt reglugerð um innskatt og frjálssa og sérstaka skráningu kveða nokkuð skýrt á um hvað fasteignaeiganda beri að gera við sölu á fasteign með frjálssa og sérstaka skráning. Kaupandi þarf annað hvort að yfirtaka leiðréttingarskylduna með ákvæði um það í kaupsamning en þá fellur kvöðin niður hjá seljanda eða seljandi greiðir hana upp

við sölu fasteignarinnar. Annað dæmi fólst í fasteign sem leigð var út til óskattskyldan aðila. Þar var niðurstaðan sú að um breytingu á notkun fasteignarinnar er að ræða og því ber að leiðrétta innskattinn til baka. Þetta á bæði við frjálssu og sérstöku skráninguna. Ennfremur var tekið dæmi um þegar altjón verður á fasteigninni. Ekki er hægt að finna beina tilvísun um þá breytingu í lögum eða reglugerð og því erfitt að meta með þessari ritgerðarvinnslu hvort til leiðréttingar komi eða ekki. Að lokum tók höfundur fyrir dæmi um þegar fasteign, skráð með frjálssri eða sérstakri skráningu, stendur óútleigð í lengri tíma. Samkvæmt úrskurði yfirskattnefndar og ákvarðandi bréfi frá ríkisskattstjóra má ætla að það að fasteign standi ónotuð í lengri tíma teljist ekki nægjanleg breyting til að þurfa bakfæra áður nýttan innskatt.

Við vinnslu ritgerðarinnar kom höfundi það á óvart hversu lítið hefur verið fjallað um viðfangsefnið. Lög og reglugerðir voru oft óskýrar og sögðu ekki nægjanlega mikið. Lítið var um úrskurði og voru margir þeirra um sama ágreiningsefnið, því var ekki úr miklu að móða. Umfjöllun um efnið er því ekki tæmandi og hún ýmsum takmörkunum háð þar sem heimildir voru rýrar. Höfundur vonaðist til geta tekið saman í eina ritgerð, á einföldu máli, helstu atriði er koma að frjálssri og sérstakri skráningu og greina sérstaklega frá í hverju leiðréttingarskylda innskatts felst. Höfundur vonast til þess að lesendur ritgerðarinnar séu því vísari um frjálssa og sérstaka skráningu og þá leiðréttingarskyldu sem þeim fylgir.

Ríkisskattstjóri gaf út árið 2007 leiðbeiningarbækling um almenna umfjöllun um virðisaukaskatt. Þar var að finna einhverja umfjöllun um frjálssa og sérstaka skráningu en ekki hún var ekki nægjanleg að mati höfundar. Það væri því óskandi að búinn væri til slíkur bæklingur sem fjallaði eingöngu um frjálssa og sérstaka skráningu. Til þess að það væri hægt þyrfti að mati höfundar að einfalda og skýra reglurnar betur um viðfangsefnið. Höfundur telur það mikilvægt fyrir þá sem hljóta annað hvort frjálssa eða sérstaka skráningu að geta sótt allar þær upplýsingar og skyldur á einn stað sem viðkemur skráningunni. Þessi virðisaukaskattsskráning getur verið flókin og er það mikilvægt að halda rétt utan um hana, bæði fyrir skattaðilann sjálfa og skattayfirvöld.

9. Heimildaskrá

8.1 Ritaðar heimildir

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

Ásmundur G. Vilhjálmsson. (1994). *Skattaréttur 4*. Reykjavík.

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

Ríkisskattstjóri. (2007). *Leiðbeiningar um virðisaukaskatt*. Reykjavík: Ríkisskattstjóri

Ríkisendurskoðun. (Maí, 1998). *Virðisaukaskattur. Endurskoðun upplýsingakerfa*. Sótt maí 2009 af http://www.rikisend.is/files/skyrslur_1998/virdisaukaskattur.pdf

Ríkiskassinn. (e.d). *Orðskýringar*. Sótt júlí 2009 af <http://www.rikiskassinn.is/ordskyringar/>

Ríkisskattstjóri. (e.d-a). *Þarf ég að borga skatta*. Sótt júní 2009 af http://www.skattur.is/baeklingar/rsk_0807.pdf

Ríkisskattstjóri. (e.d.-b). *Skattayfirvöld yfirlit*. Sótt júní 2009 af http://www.rikisskattstjori.is/birta_sidu.asp?vefslod=skattayfirvold/skattayfirvold_yfirlit.asp&val=12.0

Ríkisskattstjóri. (e.d.-c). *Fjármálaeftirlitið*. Sótt júní 2009 af http://www.rikisskattstjori.is/birta_sidu.asp?vefslod=/skattayfirvold/fjarmalaraduneytid.asp&val=12.0

Ríkisskattstjóri. (e.d.-d). *Ríkisskattstjóri*. Sótt júní 2009 af http://www.rikisskattstjori.is/birta_sidu.asp?vefslod=/skattayfirvold/erindisbref_rsk.asp&val=12.0

Ríkisskattstjóri. (e.d-e). *Ákvarðandi bréf á sviði óbeinna skatta*. Sótt júní 2009 af http://rsk.is/birta_sidu.asp?vefslod=akvardandi_bref/akvardandi_bref_yfirlit.asp&val=11.0

Skattrannsóknarstjóri. (e.d). *Hlutverk*. Sótt júlí 2009 af <http://www.skattrann.is/hlutverk.asp?n=1>

Yfirskattanevnd. (e.d). *Hlutverk yfirskattanefndar*. Sótt júlí 2009 af <http://yfirskattanefnd.is/>

8.2 Lagaskrá

Almenn hegningarlög nr. 19 /1940

Stjórnarskrá Lýðveldisins Íslands nr. 33/1944

Lög nr. 50/1988 um virðisaukaskatt

Lög nr. 30/1992 um yfirskattanevnd

Lög nr. 50/1993 um bókhald og tekjuskráningu

Lög nr. 145/1994, um bókhald

Lög nr. 90/2003 um tekjuskatt

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

8.3 Stjórnvaldsfyrirmæli

Reglugerð nr. 557/1989, um leigusamband aðila

Reglugerð nr. 576/1989 um virðisaukaskatt byggingastarfsemi

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

Reglugerð nr. 50/1993 um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattskyldra aðila

Reglugerð nr. 192/1993 um innskatt

Reglugerð nr. 515/1996, um skráningu virðisaukaskattskylda aðila

8.4 Frumvarp til laga

Frumvarp til laga nr. 45/2006, um breytingu á lögum nr. 50/1989 um virðisaukaskatt, með síðari breytingum, þingskjal 917, 624. mál. 132. löggjafarþingi. Vefútgáfa Alþingistíðinda. Sótt 24. júlí 2009 af <http://www.althingi.is/altext/stjt/2006.045.html>

8.5 Úrskurðaskrá

Yfirskattanefnd nr. 547/1998

Yfirskattanefnd nr. 286/2002

Yfirskattanefnd nr. 298/2002

Yfirskattanefnd nr. 345/2003

Yfirskattanefnd nr. 217/2005

Yfirskattanefnd nr. 335/2005

Yfirskattanefnd nr. 396/2005

Yfirskattanefnd nr. 8/2006

Yfirskattanefnd nr.312/2006

8.6 Ákvarðandi bréf Ríkisskattstjóra

Nr. 547/1998

Nr. 978/2001

Nr. 988/2001

Nr. 989/2001