



cutting through complexity™

Hvað fer helst úrskeiðis í virðisaukaskatti?

Félag viðurkenndra bókara

7. janúar 2014

Soffía Eydís Björgvinsdóttir,

Skatta- og lögfræðisvið KPMG



Lög um virðisaukaskatt og skattalagabreytingar

Hvað fer helst úrskeiðis í meðferð VSK

Helstu mistök í bókhaldi

Virðisaukaskattur í ferðaþjónustu

Virðisaukaskattur og fasteignir

Virðisaukaskattskvaðir og framtalsskil

Spurningar og svör

Söguleg þróun virðisaukaskattslaga á Íslandi

- Lög um virðisaukaskatt að danskri fyrirmynd á níunda áratug síðustu aldar
- Samþykkt 1988 og tóku gildi 1. janúar 1990
- Hafa tekið ýmsum breytingum í gegnum árin
- Ekki verið endurskoðuð í heild sinni
- Úttekt sérfræðinga í tengslum við ESB viðræður
- Yfirlýsingar ráðamanna sl. 2 ár
- Óljós löggjöf skapar vandamál



Nýlegar breytingar á lögum nr. 50/1988 um VSK

- **Nýtt 14% skattþrep á útleigu hótél- og gistiherbergja lögfest og afnumið hálfu ári seinna**
- **Gildistaka breytingarinnar átti að vera 1. september 2013**
- **Virðisaukaskattur af eftirfarandi vörum lækkaði úr 25,5% í 7%:**
 - Smokkar - gildistaka 1. janúar 2013.
 - Margnota bleiur og bleiufóður - gildistaka 1. júlí 2013.
- **Virðisaukaskattslækkun nýsamþykkt í Fjárlagafrumvarpinu 2014**
 - Einnota bleiur – lækkar í 7%
- **Aðrar breytingar**
 - Lúta að innheimtu og vanskilum
 - Bráðabirgðaákvæði tengd færslu innskatts vegna greiðslufrests í tolli
 - Framlenging á áttakinu “Allir vinna” og víðtækari endurgreiðslurétti



**Hvað fer helst úrskeiðis í
meðferð virðisaukaskatts í
rekstri?**

Hvað fer oftast úrskeiðis í virðisaukaskatti?

Topplistinn undanfarin ár:

Virðisaukaskattur og fasteignir

Virðisaukaskattur og óskattskyldir aðilar

Virðisaukaskattur í viðskiptum við erlenda aðila

Útlagður kostnaður

Viðskipti milli tengdra aðila



Það sem helst fer úrskeiðis í VSKbókhaldi:

- Skráning starfsemi - rekstrarlok
- Form og efni reikninga
- Óheimill innskattur (3. mgr. 16. gr.)
- Hlutföllun innskatts - matsreglan
- Handfærður innskattur í tolli
- Reikningur tengist ekki útsköttun
- Leiðréttingar misfærðar
- Útlagður kostnaður
- Viðskipti tengdra félaga
- Sala á þjónustu til erlends aðila
- Blönduð starfsemi – opinberir aðilar, fjármálafyrirtæki, tryggingarfélag
- Samstarfsverkefni sveitarfélaga

•VSK og fasteignir:

- VSK nýttur af húsaleigu án f.skr.
- VSK innheimtur af húsaleigu án f.skr.
- VSK nýttur af kostnaði við fasteign án heimildar
- Virðisaukaskattskvaðir – utanumhald og skil
- Virðisaukaskattskvaðir – leiðréttingarskylda (endurgreiðsla)

•VSK og ferðaþjónusta:

- Vöntun á VSK skráningu
- VSK ekki innheimtur
- Ofnýting á innskatti

Form og efni reikninga

Formreglur virðisaukaskattsins eru mjög strangar

Uppfylli reikningur ekki skilyrðin má ekki innskatta hann

Þótt sannanlega hafi reikningurinn verið greiddur þá má ekki innskatta ef formskilyrðin eru ekki uppfyllt

Strangari reglur en gilda t.d. um gjaldfærslu kostnaðar. Skilyrðin koma fram í VSKL og reglugerð um innskatt, nr. 192/1993.

Ný reglugerð um rafrænt bókhald, nr. 505/2013 tók gildi 15. maí sl. Á sama tíma féll rg. 598/1999 úr gildi.

Óheimilt er að innskatta!!

1. Gögn eru ófullnægjandi (form – efni reiknings)
2. Innkaup varða eingöngu skattfrjálsa starfsemi fyrirtæki
3. Innkaup varða eingöngu eigin not
4. Innskattur er bannaður skv. sérstökum ákvæðum (3. mgr. 16. gr. vskl. og 2. gr. rgl. 192/1993).
 - Aðföng vegna kaffistofu eða mötuneytis, önnur fæðiskaup
 - Kostnaður vegna íbúðarhúsnæðis fyrir eiganda eða starfsmenn
 - Hlunnindi til eigenda eða starfsmanna
 - Kostnaður vegna orlofshúsa ofl.
 - Risna og gjafir
 - Öflun, rekstur eða leiga fólksbifreiða

=> Þumalputtareglan!

Nánar um innskattshæfan kostnað – ýmis dæmi

Hótel- og gistikostnaður

gisting en ekki fæði/morgunmatur

Kaffivélin í móttökunni

starfsmenn - viðskiptamenn – hlutföllun innskatts

Símakostnaður – internettenging – fartölva – GSM sími

hlutföllun innskatts – leiðrétting í lok árs

Vinnufatnaður

hver á fatnaðinn? – reglur um notkun

Annar starfsmannatengdur kostnaður

persónuleg not – námskeið í þágu vinnuveitanda

Markaðsmál/auglýsingar/styrkir

kynningar og auglýsingaefni

tegund styrkja t.d. verðlaun á golfmóti

gjafir, sértækar – almennar, smávarningur

veitingar

tilefni – markmið

nútímaaðferðir vs. úrelt löggjöf?

Leiga á fundaraðstöðu

starfsmenn – tilefni - veitingar



www.123easymarketing.com

Öflun – rekstur – leiga bifreiða

- Fólksbifreið - VSKbifreið
- Sendibifreið - vörubifreið
- VSKbifreið á “bláum númerum”
- Bílaleigubílar



Útlagður kostnaður

Skilyrði fyrir því að útlagður kostnaður sé ekki hluti af skattverði:

- Seljandi endurkrefur kaupanda um kostnað án nokkurs álags eða þóknunar
- Reikningur vegna kostnaðarins er skráður á nafn kaupanda sem fær frumrit reiknings í hendur
- Kaupandi fær í hendur uppgjör seljanda



Endurrúkkun ferðakostnaðar



Kostnaðarskipting milli félaga

Dótturfélög eða tengd félög

Fasteignafélög og kostnaður leigutaka

Kostnaði skipt niður á félög:

“Húsfélagaákvæðið”

Endurrúkkun skv. reikningi

Samskráning í VSK



Sala til erlendra aðila – viðskipti milli tengdra aðila

Sala á þjónustu til erlendra aðila

Hver kaupir - hvar veitt/er þjónustan nýtt?

Hvaða tegund þjónustu?

- Rekstur skrifstofu, launabókhald, “administration”
- “Head office cost” – móður/dótturfélag
- Sérfræðiþjónusta
- Rafræn þjónusta – gagnaver

Viðskipti milli tengdra aðila

- Virðisaukaskattur – óskattskyldir aðilar
- Þjónustusamningur – transfer pricing
- Samskráning í VSK



Virðisaukaskattur hjá óskattskyldum aðilum

Fjármálafyrirtæki

Tryggingarfélag

Fyrirtæki og stofnanir ríkis og sveitarfélaga

- Samkeppnissjónarmið
- Úthýsing þjónustu
- Samstarfsverkefni
- Þjónustusamningar milli tengdra aðila





**Virðisaukaskattur í
ferðapjónustu**

Flækjustig virðisaukaskatts í ferðapjónustu

Ferðapjónusta á Íslandi lýtur sömu lögmálum og í öðrum löndum:

- mikil alþjóðleg samkeppni
- skattumhverfið skiptir miklu máli
- hátt flækjustig hefur einnig áhrif

Skattskylda til virðisaukaskatts mismunandi eftir því hvaða þjónusta er seld og skil á milli skattskyldu og undanþágu frá skatti eru oft óljós

Ýmsar spurningar sem oft vakna í þessu sambandi:

- Er um “fólksflutninga” að ræða? “Skipulega hópferð” með “leiðsögn”? Eða fellur þetta undir “leigu á fasteign” og hlunnindum?
- Er þjónusta ferðaskrifstofa alltaf undanþegin?
- Hvað með menningartengda ferðapjónustu?
- Gefa lög um virðisaukaskatt skýr svör um skattskyldu í greininni?

Dæmið um ferðapjónustubóndann

Bóndi einn er með fjölbreyttan atvinnurekstur og rekur stórbýli í uppsveitum Árnessýslu:

- **Kúabú**
- **Hrossarækt og hestasýningar**
- **Sala á heyi**
- **Útleiga á högum til veiðimanna**
- **Gistipjónusta í sumarhúsum og hluta íbúðarhúsnæðis fjölskyldunnar**
- **Ylrækt og framleiðsla á tómötum**
- **Veiðileyfasala í vötnin á afréttinum**
- **Leiðsögn um gamla bæinn og sýning á gömlum búskaparháttum ásamt kaffiveitingum**
- **Minjagripasala og sala á eigin afurðum**

Yfirlit yfir virðisaukaskattsskyldu í ferðapjónustu

Dæmi um þjónustu	VSK?	7%	25,50%	Blandað%
Gisting, skemur en 1 mánuð	já	x	-	-
Gisting, 1 mánuður og lengur	nei	-	-	-
Önnur gisting	já/nei	x	-	x
Veitingasala	já	x	x	-
Rútgjöld	nei	-	-	-
Bílaleigur	já	-	x	-
Flugfargjöld	nei	-	-	-
Leigubílar	nei	-	-	-
Þjónusta ferðaskrifstofa	já/nei	x	x	x
Þjónusta annarra s.s. hótela	já	-	x	x
Hestaferðir	já/nei	-	x	x
Vélsleða- og fjórhjólaferðir	já/nei	-	x	x
Jeppaferðir	já/nei	-	x	x
Hvalaskoðun	nei	-	-	-
Veiðiferðir	já/nei	x	-	x
Sjóstangveiði	já/nei	x	x	x

Gisting og veitingasala

Hótelgisting, íbúðagisting, útleiga sumarhúsa, tjaldstæða og gistiskála er almennt virðisaukaskattsskyld í 7% þrepi. (14%)

Starfsemi veitingahúsa og skyndibitastaða er að mestu virðisaukaskattsskyld í 7% þrepi, sumt ber þó 25,5% VSK s.s. áfengi.

Virðisaukaskattur af aðföngum fæst fráðreginn að fullu vegna hótél- og veitingastarfseminnar.

Gisting til 1 mánaðar eða lengri tíma telst fasteignaleiga og er undanþegin VSK

Frádráttur vegna virðisaukaskatts af aðföngum getur þá verið hlutfallslegur.

Ráðstefnugjald er í 25,5% þrepi.



Þjónusta ferðaskrifstofa

Milliganga, þ.e. að koma á viðskiptum milli neytenda og seljenda ferðapjónustu er undanþegin.

Það er þóknun ferðaskrifstofunnar sem er undanþegin – en ekki það sem hún er að selja. Matur er alltaf matur!

Getur reynst flókið í framkvæmd þegar um t.d. hópferðir eða hvataferðir er að ræða þar sem ýmislegt er í boði sem ber VSK í öðru þrepi eða er undanþegið.



Fólksflutningar

Fólksflutningar eru undanþegnir virðisaukaskatti, þ.e. innanlands- og millilandaflug, fargjöld með hópferðabifreiðum, ferjum, leigubílum o.s.frv.

Fyrirtækin bera allan virðisaukaskatt af aðföngum, þ.e. fá hann ekki frádreginn.

Undantekningar eru frjáls skráning vegna fólksflutninga milli landa og tímabundnar endurgreiðslur á VSK vegna kaupa á nýjum hópferðabifreiðum.

Undanþáguákvæðið um fólksflutninga hefur víðtæk áhrif á skattskyldu í ferðaþjónustunni.



Skipulögð hópferð á farartækjum, þ.m.t. hrossum

“Leiga lausafjár í atvinnuskyni er virðisaukaskattsskyld starfsemi, þ.m.t. vélsleðaleiga. Í þessu sambandi skal þó tekið fram að skipulagðar hópferðir undir leiðsögn fararstjóra eru undanþegnar virðisaukaskatti skv. 6. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, með síðari breytingum. Ekki skiptir máli hvort slíkar skipulagðar hópferðir eru farnar á hestum, vélsleðum eða öðrum farartækjum.” (RSK)

Hið sama á við, þ.e. undanþága frá VSK, um sjóstangaveiði, hvalaskoðun, hestaferðir, flúðasiglingar.

En ekki kajakleigu, hestaleigu án leiðsögumanns, leigu á köfunarbúnaði.



En hvað með....

Þjónustu leiðsögumanna?

Skoðunarferð um Reykjavík?

Rattleik um Þingvelli?

Bílstjóra hjá fjallajeyppafyrirtæki?

Hópeflisknússleik á Austurvelli?

Gæsaveiði á Suðurlandi?

Veiði með magnkvóta?

Fyrirlestur um betri starfsorku?



Hvað næst?

Kominn tími á uppfærslu?

**Ábendingar um útvíkkun
skattstofnsins**

- **fólksflutningar**
- **starfsemi ferðaskrifstofa**
- **skilgreining á tegundum
þjónustu**



Mynd @Gunnar Gestur



Virðisaukaskattur og fasteignir

Virðisaukaskattur og fasteignir

Sérstök skráning og frjáls skráning

- Helstu skilyrði og áhrif skráninganna

Virðisaukaskattskvaðir (leiðréttingarskylda)

- Uppistaða og myndun kvaða
- Skilyrði og áhrif – nauðsyn á réttri meðferð
- Framkvæmd leiðréttinga
- Upplýsinga- og skýrslugjöf

Útreikningur virðisaukaskattskvaða

- Hvernig á að reikna út VSK kvaðir-dæmi

Fasteignir og virðisaukaskattur

Grundvallarreglan – sala fasteigna

- Fasteignir teljast ekki til varnings í skilningi laganna – utan skattskyldusviðs
- Enginn virðisaukaskattur (útskattur) leggst á sölu fasteigna
- Enginn innskattsréttur myndast

Byggingarstarfsemi

- Þeir sem stunda byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð á eigin kostnað eru virðisaukaskattsskyldir
- Reglur um virðisaukaskatt af byggingarstarfsemi gera greinarmun á því hvort byggt sé á eigin kostnað eða kostnað annarra
- Verktakar

1. mgr. 2. gr.

Skattskyldan nær til allra vara og verðmæta, nýrra og notaðra. Með vörum í þessu sambandi teljast ekki fasteignir [...]

2. málsl. 2. mgr. 3. gr.

[...] aðilar sem stunda byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð á eigin kostnað, þar með talið viðhald og endurbætur, greiða virðisaukaskatt af eigin vinnu, vinnu starfsmanna og tækjanotkun, hvort sem byggt er til sölu, leigu eða til eigin nota. [...]

Fyrningarskýrsla í DK-framtalsforritinu

Hvernig á að tilgreina virðisaukaskattskvaðir á framtali?

Innskattskvöð tegund	Innskattskvöð upphæð	Innskattskvöð ártal
Ekki innskattað	0	
Ekki innskattað	0	
Ekki innskattað	0	
Ekki innskattað	0	
Ekki innskattað	0	2010
Ekki innskattað	0	
Óskilgreint	0	
Ekki innskattað	0	2010
Óskilgreint	0	
Ekki innskattað	0	
Óskilgreint	0	
Ekki innskattað	0	2010
Óskilgreint	0	
Óskilgreint	0	
Sérstök skráning, innskattskvöð	102.011.603	2011
Óskilgreint	0	
Ekki innskattað	0	
Óskilgreint	0	
Ekki innskattað	0	
Óskilgreint	0	

Skattframtal- óvissa?

Skattframtal rekstraraðila

- Mjög óljóst hvaða fjárhæðir á að setja inn á framtalið
- Engar leiðbeiningar að finna
- Hvað með viðhald sem myndar einnig VSK kvöð?

Hver er framtíðin?

- RSK er að auka eftirlit
- Ríkisjóður áætlaði auknar tekjur með bættum skattskilum og meira eftirliti með virðisaukaskattsskilum



Hvað er það sem myndar þessa VSK kvöð?

VSK kvöð(fasteignir)

- Hvenær myndast VSK kvöð?
 - Frjáls skráning (útleiga)
 - Sérstök skráning (bygging og verulegar endurbætur)
 - Eigin not (VSK skyldur aðili byggir upp eigin húsnæði fyrir reksturinn)

Virðisaukaskattur nýttur af kaupum á rekstrarfjármunum sem eru notaðir til að afla virðisaukaskattsskyldra tekna

Upphæð kvaðarinnar:

1. innskatturinn sem var nýttur á móti útskatti eða jafnvel endurgreiddur
2. útskatturinn sem ekki þurfti að greiða (eigin byggingarstarfsemi)

Kvöðin um að leiðrétta VSK myndast hjá öllum VSK-skyldum aðilum sem draga frá innskattinn af varanlegum rekstrarfjármunum í rekstri sínum.

Valkvæðar virðisaukaskattsskráningar

Sérstök skráning

Sérstök skráning

- I. kafli reglugerðar nr. 577/1989
- Gildir um aðila sem stunda byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð á eigin kostnað, á eigin lóð eða leigulóð - frumskilyrði
- Ætluð not fasteignarinnar:
 - til sölu til virðisaukaskattsskylds aðila
 - til leigu (í frjálsri skráningu)
 - til nota í eigin virðisaukaskattsskyldum rekstri
- Aðili sem fær heimild til sérstakrar skráningar þarf að tilgreina útskatt vegna byggingu fasteignarinnar í samræmi við reglugerð 576/1989 á virðisaukaskattsskýrslum.
- Greiðsluskylda á útskatti fellur niður
- Sérstök skráning myndar afar víðtækan innskattsrétt, sem annars væri ekki til staðar

1. mgr. 1. gr. reglugerðarinnar

*Aðili, sem byggir fasteign á eigin lóð eða leigulóð og selur hana til skattskylds aðila samkvæmt lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, getur sótt um sérstaka skráningu til skattstjóra.
[...]*

1. mgr. 2. gr. reglugerðarinnar

[...] tilgreina útskatt vegna þeirrar byggingar sem skráning nær til á sérstakri virðisaukaskattsskýrslu. Útskattur reiknast samkvæmt ákvæðum reglug. nr. 576/1989. Skila skal skýrslu fyrir hverja einstaka eign sem skráning nær til. Skýrslur þessar skal senda skattstjóra án greiðslu

2. mgr. 2. gr.

Til innskatts á skýrslu skv. 1. mgr. getur aðili talið þann virðisaukaskatt sem um ræðir í 1. mgr. 3. gr. reglug. nr. 576/1989. Jafnframt getur hann fært á skýrsluna innskatt skv. 2. mgr. sömu greinar

Valkvæðar virðisaukaskattsskráningar

Sérstök skráning

Skilyrði sérstakrar skráningar

- Sérstök skráning getur tekið til hluta atvinnuhúsnæðis, en nær ekki til íbúðarhúsnæðis.
- Í umsókn skal m.a tilgreina þá fasteign eða hluta fasteignar sem skráningunni er ætlað að ná til og þurfa eftirtalin gögn að fylgja með umsókninni ef aðili hyggst selja viðkomandi húsnæði:
 - Skriflegur og fullgildur kaupsamningur byggingaraðila og virðisaukaskattsskylda aðila um fasteignina.
 - Þinglýst yfirlýsing kaupanda um ætluð not hans á fasteigninni.
 - Þinglýst skuldbinding kaupanda um yfirtöku á leiðréttingarkvöð
- Ef enginn kaupsamningur hefur verið gerður um eignina getur ríkisskattstjóri fallist á umsókn um sérstaka skráningu ef byggingaraðili leggur fram skilyrðislausu sjálfskuldarábyrgð banka, fyrir útskatti og innskatti.
- Hægt er að sækja um sérstaka skráningu með afturvirkum hætti frá upphafi byggingartíma

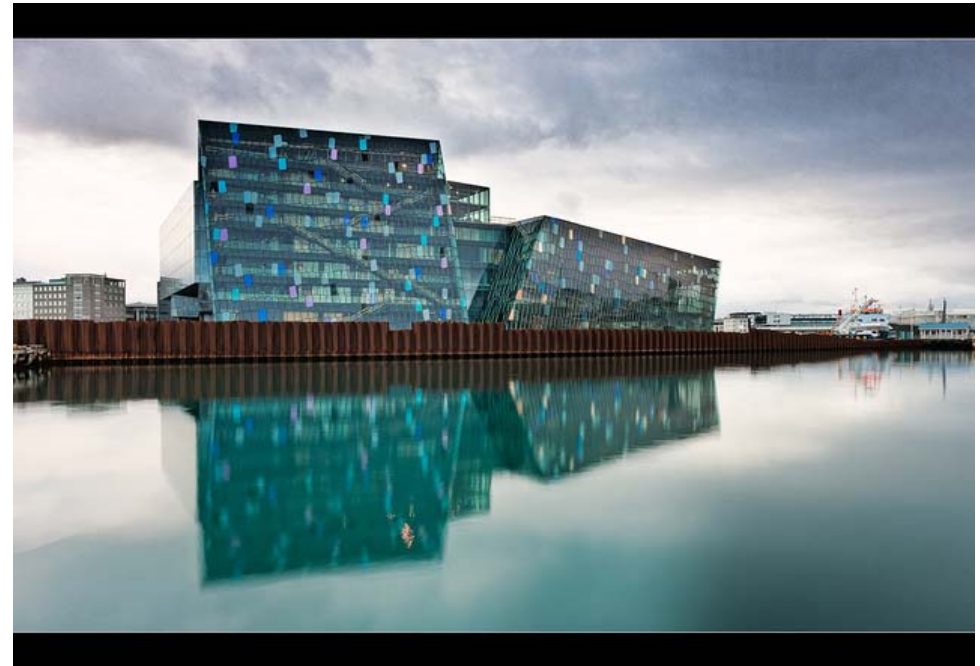


Valkvæðar virðisaukaskattsskráningar

Sérstök skráning

Áhrif sérstakrar skráningar

- Sérstök skráning er valkvæð. Undantekning frá meginreglunni
- Ógreiddur útskattur og framtalinn innskattur myndar virðisaukaskattskvöð (leiðréttingarskyldu)
- Leiðréttingarskylda vegna fasteigna gildir í 20 ár frá upphafi notkunar.
- Fyrnist með línulegum hætti (5%)
- Skilyrði skráningarinnar að fasteign sem skráð er sérstakri skráningu verði í VSK-skyldum notum meðan kvöðin lifir
- Við sölu á fasteign þarf að gæta að því hvort kaupandi sé bær um að yfirtaka kvöð
- Sérstök skráning er oft undanfari frjálsrar skráningar



Valkvæðar virðisaukaskattsskráningar

Frjáls skráning

Fasteignaleiga - meginregla

- Leiga á fasteignum og fasteignatengdum réttindum telst til undanþeginnar starfsemi
- Enginn útskattur leggst á leiguverð
- Enginn innskattsréttur vegna fasteignaleigu samkvæmt meginreglu 8. tölul. 3. mgr. 2. gr.
- Veigamiklar undantekningar eru gerðar á þessari meginreglu

Frjáls skráning – undantekningin

- Aðilar sem leigja út fasteignir í atvinnuskyni geta sótt um frjálssa skráningu (valkvæð)
- Með slíkri skráningu þarf að innheimta útskatt af leiguverði
- Innskattsréttur myndast vegna kaupa á vörum og þjónustu, endurbóta, viðhalds og reksturs- og stjórnunarkostnaðar sem varðar eignina

8. tölul. 3. mgr. 2. gr.

Fasteignaleiga og útleiga bifreiðastæða. Útleiga hótél- og gistiherbergja og útleiga tjaldstæða er þó skattskyld, svo og önnur gistipjónusta þegar leigt er til skemmri tíma en eins mánaðar. [...]

4. mgr. 2. gr.

Undanþágur skv. 3. mgr. ná aðeins til sölu eða afhendingar vinnu og þjónustu sem þar getur, en ekki til virðisaukaskatts (innskatts) af aðföngum til hinnar undanþegnu starfsemi [...]

Reglugerð nr. 577/1989,

um frjálssa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign

Valkvæðar virðisaukaskattsskráningar

Frjáls skráning

Skilyrði frjálsrar skráningar

- Tekur til fasteigna sem leigðar eru út í atvinnuskyni
- Tekur ekki til fasteigna/fasteignahluta sem notaðar er sem íbúðarhúsnæði
- Leigt til tveggja ára hið skemmsta

Umsóknin

- Með umsókn um frjálsa skráningu þarf að fylgja:
 - Skriflegur leigusamningur
 - Þinglýst yfirlýsing leigutaka um að hann samþykki frjálsa skráningu leigusala og þar með greiðslu VSK af leigugjaldi
- Hægt er að sækja um frjálsa skráningu með afturvirkum hætti ef framangreind skilyrði eru uppfyllt –almennt þó ekki afturvirk skráning



Valkvæðar virðisaukaskattsskráningar

Frjáls skráning

Áhrif frjálsrar skráningar

- Með frjálsri skráningu er verið að gera undanþegna starfsemi skattskylda
- Frjáls skráning kemur oft í framhaldi af sérstakri skráningu
- Innskattur vegna viðhalds og endurbóta myndar virðisaukaskattskvöð
 - Greinarmunur gerður á innskatti vegna almenns rekstrar (myndar ekki kvöð)
- Þessi innskattur getur bæst við áhvílandi kvöð sem myndaðist í sérstakri skráningu
- Verði breyting á notkun fasteignarinnar þarf að gæta vel að meðferð virðisaukaskattskvaðarinnar
- Ef illa fer myndast skylda til endurgreiða eftirstöðvar kvaðarinnar



Atvinnuhúsnæði undir eigin rekstur

- Reglugerð nr. 192/1993, um innskatt
- Aðili sem stundar virðisaukaskattsskyldan rekstur í atvinnuhúsnæði hefur rétt á því að innskatta kostnað við
 - nýbyggingu, þ.m.t. viðbyggingu
 - endurbætur, viðhald og viðgerðir
- Skilyrði er að innskattsnýting sé í sama hlutfalli og byggingarkostnaður þess hluta sem byggður er til nota fyrir hina virðisaukaskattsskyldu starfsemi
- Skilyrði er að þjónustusali (verktaki) tilgreini á sölureikningi við hvaða hluta húsnæðisins var unnið
- **ATH: Innskattsnýting vegna húsnæðisins myndar virðisaukaskattskvöð í rekstri**

1. mgr. 7. gr. reglugerðarinnar

Við nýbyggingu húsnæðis, þ.m.t. viðbyggingu, sem að sérgreindum hluta (ákveðin herbergi eða hæð í húsi) er ætlað til nota fyrir skráða starfsemi en að öðru leyti ætlað til nota sem ekki hefur í för með sér rétt til frádráttar innskatts, má skattaðili telja virðisaukaskatt af samtals kostnaði við byggingarframkvæmdir til innskatts í sama hlutfalli og byggingarkostnaður þess hluta sem byggður er til nota fyrir skráða starfsemi er af heildarbyggingarkostnaði.[...]

3. mgr. 7. gr. reglugerðarinnar

Virðisaukaskatt vegna endurbóta, viðgerða og viðhalds þess húsnæðis sem um ræðir í 1. mgr. má telja til innskatts að því leyti sem framkvæmdir varða beinlínis þann hluta húsnæðis sem notaður er fyrir skattskyldan rekstur aðila.

Virðisaukaskattskvöð vegna fasteigna

- Eins og komið hefur fram myndar innskattsfrádráttur vegna fasteigna sem notaðar eru í virðisaukaskattsskyldri starfsemi svokallaða virðisaukaskattskvöð
 - Eigin not
 - Frjáls skráning (útleiga)
 - Sérstök skráning (bygging og verulegar endurbætur)
- Virðisaukaskattskvöð samanstendur af innskatti (og eða niðurfelldum útskatti) vegna:
 - nýbyggingu, viðbyggingu, endurbótum, viðgerðum, viðhaldi
 - efni, vinnu, tækjanotkun o.fl.

2. tölul. 1. mgr. 12. gr. Innskattsreglugerðar
Leiðréttingarskylda [vegna fasteigna] tekur til innskatts af efni, vinnu, tækjanotkun o.fl. vegna nýbyggingar, endurbyggingar og endurbóta, svo og vegna viðgerða og viðhalds[...]

Virðisaukaskattskvöð vegna fasteigna

- Innskatturinn myndar kvöð ef verðmæti framkvæmdanna er meira en kr. 519.600 án virðisaukaskatts
- Virðisaukaskattskvöð vegna fasteigna fyrnist á 20 árum (5% á ári) – var 10 ár til loka ársins 2006
 - Fyrsta fyrning í lok þess árs sem innskattur var nýttur
 - Fyrning vegna kvaðar sem myndast í sérstakri skráningu hefst við notkun eignarinnar
- Í raun geta virðisaukaskattskvaðir samanstaðið af “mörgum kvöðum” – fer eftir fjölda framkvæmda sem mynda kvöð
- Gjaldfærður og eignfærður innskattur
- Innskattsnýting vegna framkvæmda = virðisaukaskattskvöð

2. mgr. 16. gr. vskl.

[...] Ráðherra getur einnig 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 frádráttarrétti [...] frá því að fjármunanna var aflað. Varðandi fasteignir getur leiðréttingin þó tekið til allt að tuttugu ára. [...]

1. mgr. 14. gr. innskattsreglugerðarinnar

Leiðréttá skal innskatt vegna [framkvæmda við fasteign] verði breyting á forsendum frádráttar á næstu tuttugu árum talið frá og með þeim mánuði þegar framkvæmd fór fram

Leiðréttingarskylda virðisaukaskatts

Virðisaukaskattskvöð vegna fasteigna

- Virðisaukaskattskvaðir vegna fasteigna geta hlaupið á tugum, jafnvel hundruðum milljóna króna
- Undirliggjandi fjárskuldbinding gagnvart ríkissjóði
- Háð því að notkun eignarinnar og skilyrði innskattsfrádráttarins haldist óbreytt
 - Notkun í virðisaukaskattsskyldum rekstri
- Á við um allar fasteignir sem notaðar eru í virðisaukaskattsskyldum rekstri – ekki bara frjáls og sérstök skráning

1. mgr. 12. gr. innskattsreglugerðarinnar

Skattskyldur aðili skal leiðrétta (bakfæra) innskatt vegna skattskyldrar starfsemi sinnar verði breyting á forsendum fyrir frádrætti innskatts vegna öflunar eftirtalinna varanlegra rekstrarfjármuna:

1. Véla, tækja, áhalda, innréttinga og annarra lausafjármuna sem rýrna að verðmæti við eðlilega notkun eða aldur [lausafé]
2. Fasteigna

1. mgr. 13. gr. innskattsreglugerðarinnar

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 þar sem skattaðila ber enginn frádráttarréttur eða minni frádráttarréttur

Leiðréttingarskylda virðisaukaskatts

Utanumhald og upplýsingagjöf

- Rekstraraðilum ber að halda utan um fjárhæðir undirliggjandi virðisaukaskattskvaða
- Við sölu eða breytta notkun eignarinnar myndast leiðréttingarskylda
 - Annars vegar getur kaupandi valið að yfirtaka undirliggjandi kvöð ef hann er til þess bær
 - Hins vegar þarf aðili að endurgreiða kvöðina
- Ef til leiðréttingar/endurgreiðslu kemur er nauðsynlegt að vita hvaða fjárhæð skal greiða
- Áætlanir RSK um endurgreiðslu alltaf hærri en raunveruleg kvöð
- Mikill fjárhagslegur ávinningur að halda vel utan um stöðu fyrninga og eftirstöðvar

1. mgr. 7. gr. reglugerðarinnar

Við nýbyggingu húsnæðis, þ.m.t. viðbyggingu, sem að sérgreindum hluta (ákveðin herbergi eða hæð í húsi) er ætlað til nota fyrir skráða starfsemi en að öðru leyti ætlað til nota sem ekki hefur í för með sér rétt til frádráttar innskatts, má skattaðili telja virðisaukaskatt af samtals kostnaði við byggingarframkvæmdir til innskatts í sama hlutfalli og byggingarkostnaður þess hluta sem byggður er til nota fyrir skráða starfsemi er af heildarbyggingarkostnaði.[...]

1. mgr. 17. gr. reglugerðar nr. 50/1993

Bókhaldi skal hagað þannig að skattyfirvöld geti haft eftirlit með því að aðili leiðrétti innskatt sinn ef breyting verður á forsendum frádráttar innskatts af keyptum varanlegum rekstrarfjármunum, sbr. IV. kafla reglugerðar um innskatt.^{a)}

1. mgr. 17. gr. reglugerðar nr. 50/1993

Skattaðili skal færa upplýsingar um breytingar á forsendum frádráttar innskatts í bókhald sitt eða varðveita þær með bókhaldsgögnum.

Leiðréttingarskylda virðisaukaskatts

Virðisaukaskattskvaðir vegna fasteigna

- Virðisaukaskattskvaðir framreiknast samkvæmt byggingarvísitölu frá innskattsnytingu til leiðréttingartímabils
- Ef eign hefur gengið kaupum og sölum þarf að byggja útreikning kvaðar á bókhaldi allra sem átt hafa eignina á líftíma hennar
- Alþekkt að fasteignir hafa verið keyptar með yfirtöku virðisaukaskattskvaðar án þess að nokkur viti hvaða fjárhæðir/ fjárskuldbindingar er verið að taka yfir
- Ef fjárhæðir yfirtekinna eða undirliggjandi skattskuldbindinga eru óþekktar er hættu á óafturkræfri endurgreiðslu sem haft getur veruleg áhrif á lausafjárstöðu
- Geta upplýsingar í framtali hjálpað?

3. mgr. 12. gr. innskattsreglugerðarinnar

Við framreikning fjárhæða skv. 1. mgr. skal miða við byggingarvísitölu þess mánaðar þegar rekstrarfjármuna skv. 1. og 2. tölul. er aflað og byggingarvísitölu þess mánaðar þegar leiðrétting innskatts á sér stað.



Leiðréttingarskylda virðisaukaskatts

Innskattur bakfærður

- Fjárhæð kvaðar eins og hún er uppreiknuð og fyrnd
- Ákvæði IV kafla reglugerðar um innskatt, 14. gr.

Tímabil bakfærslu

- Dagsetning forsendubrests (t.d. dagsetning kaupsamnings)

Almenn VSK-skil

- Fært á VSK-skýrslu fyrir viðkomandi uppgjörstímabil eða á RSK 10.26
- Fært sem neikvæður innskattur

Álag og dráttarvextir

- Reiknað ef leiðréttingin á sér ekki stað á réttu uppgjörstímabili
- Dags. kaupsamnings 1. nóvember = gjalddagi leiðréttingar 5. febrúar

1. mgr. 14. gr. innskattsreglugerðarinnar

Leiðréttá skal innskatt vegna [framkvæmda við fasteign] verði breyting á forsendum frádráttar á næstu tuttugu árum talið frá og með þeim mánuði þegar framkvæmd fór fram

2. mgr. 14. gr. innskattsreglugerðarinnar

Breytist notkun eignar í sama mánuði og frádráttur innskatts fer fram nær leiðréttingarskylda til allrar þeirrar fjárhæðar sem dregin hefur verið frá sem innskattur. Breytist notkun síðar skal framreikna frádreginn innskatt samkvæmt byggingarvísitölu. Þannig framreiknaðan innskatt skal leiðréttá á eftirfarandi hátt:

Vegna fasteigna er leiðréttingarskyldan 95% á næsta ári eftir því ári þegar innskattsfrádráttur fór fram, 90% á þannæsta ári og lækkar síðan um 5 prósentur árlega. Fyrir hvert tímabil sem er skemmra en eitt ár (12 mánuðir) er leiðréttingarskyldan 0,42% á mánuði.

4. mgr. 14. gr. innskattsreglugerðarinnar

Leiðréttingarfjárhæðina skal leiðréttá á innskattsreikningi á því tímabili þegar leiðrétting skal eiga sér stað.

Skattframtal rekstraraðila

- Aukið eftirlit og virkni í framtölum rekstraraðila varðandi virðisaukaskattskvaðir
- Á skattframtali (fyrningarskýrslu) ber að setja inn fengin innskatt á árinu sem myndar kvöð
- Enn sem komið er hafa viðeigandi framtalsleiðbeiningar ekki verið gefnar út

Ársreikningur

- Virðisaukaskattskvaðir eru undirliggjandi fjárskuldbindingar sem geta hafa veruleg áhrif á rekstur ef til endurgreiðslu kemur
- Ábyrgðarhluti að veita upplýsingar um slíkar fjárskuldbindingar í ársreikningi
- Lagaskylda samkvæmt ársreikningalögum?
- Hver er munurinn á skattskuldbindingu, ábyrgðarskuldbindingu og svo virðisaukaskattskvöð?

3. mgr. 52. gr. laga nr. 3/2006

Veita skal upplýsingar um heildarfjárhæðir lífeyris-, ábyrgðar- og tryggingarskuldbindinga, seld viðskiptabréf og aðrar fjárskuldbindingar sem eru ekki tilfærðar í efnahagsreikningi, að því leyti sem það skiptir máli við mat á fjárhagsstöðu. Skuldbindingar gagnvart móðurfélagi og dótturfélögum þess skal tilgreina sérstaklega.

Reiknilíkan VSK kvaða

Með notkun líkaninnar er þykkið þú eftirfarandi:

- Áa afrita okki líkana til nota í þínu félagi

- Áa KPMG ábyrgð er á þessum líkanum og þú ert ábyrgð á þessum líkanum hvort þú er afleiðing af villum, sem upp kunna að koma á þárum stöðum.

Virðisaukaskattskvöð 11.12.2012

Messað af:



Unnið af: **HMJ**

Dags.: **9.des.12**

VSK númer: **12345**

Eigandi fasteignar: **Félag ehf.**

Fasteign: **Borgartún 1**

Eignfært viðhald á rekstrarári 2011 (fyrir skattframtal) **100.000**

Vsk kvöðin m.v. gefnar forsendur þann 11.12.2012 er: **32.619.473**

Stofnverðsár		Uppreiknað		Innskattsréttur		Uppreiknuð
Ár	Tímabil	Eignfært	Gjaldfært	Áunninn	kvöð	vsk - kvöð
2002	Jan - des	105.468.916	0	90%	10%	10.546.892
2003	Jan - des	206.699.092	0	90%	10%	20.669.909
2004	Jan - des	1.955.718	0	80%	20%	391.144
2005	Jan - des	936.893	0	70%	30%	281.068
2006	Jan - des	180.402	0	60%	40%	72.161
2007	Jan - des	160.655	0	25%	75%	120.491
2008	Jan - des	152.589	0	20%	80%	122.071
2009	Jan - des	118.199	0	15%	85%	100.469
2010	Jan - des	114.868	0	10%	90%	103.381
2011	Jan - des	114.243	0	5%	95%	108.531
2012	Jan - des	103.356	0	0%	100%	103.356
2013	Jan - des	0	0	0%	100%	0
2014	Jan - des	0	0	0%	100%	0
2015	Jan - des	0	0	0%	100%	0
2016	Jan - des	0	0	0%	100%	0
2017	Jan - des	0	0	0%	100%	0
2018	Jan - des	0	0	0%	100%	0
2019	Jan - des	0	0	0%	100%	0
2020	Jan - des	0	0	0%	100%	0
2021	Jan - des	0	0	0%	100%	0
2022	Jan - des	0	0	0%	100%	0
Áunnið á árinu						
Ár, tímabil Fgrn. mán						

Hvenær verður kvöðin virk - samantekt

Leiðréttingarskylda innskatts vegna breyttra forsendna

Breytt forsenda:

1. mgr. 13. gr. reglug. 192/1993, um innskatt:

- eign seld, leigð eða tekin til annarrar notkunar þar sem innskattsréttur er enginn/minni
 - T.d.:
 - Fasteignafélag í gjaldþrotaskiptameðferð selur fasteign til fjármálafyrirtækis (sem ekki er í VSK-starfsemi)
 - Félag sem rekur matvöruverslanir og nýtti innskattinn af byggingu nýrra verslana breytir rekstrarforminu í eignarhaldsfélag og rekstrarfélag, þ.e. nýr eigandi er skráður á fasteignirnar sem verslanirnar eru reknar í.

Ef kaupandi/viðtakandi fasteignar er með minni “frádráttarrétt” en seljandi = leiðrétt þarf virðisaukaskattinn, þ.e. endurgreiða þarf skattinn til ríkissjóðs.

Hvað er hægt að gera?

“Meðvitund um Vaskinn”

Getur bjargað fyrirtæki frá gjaldþroti

Bæta úr utanumhaldi á kostnaði vegna fasteigna

Bæta og breyta bókhaldsuppsetningu

Stöðutaka, reikna kvöð á atvinnuhúsnæðinu

- bæði vegna byggingar eða annarra framkvæmda

Fá aðstoð í byrjun, vera síðan “ávallt viðbúinn”!

Sparnaður til framtíðar

Kröfur skattyfirvalda

Að aukast?

Fyrningarskýrsla með skattframtali

Meiri eftirfylgni og eftirlit með virðisaukaskattskvöðum

Virðisaukaskattskvaðalíkan KPMG

Spurningar?

Takk fyrir!

Soffía Eydís Björgvinsdóttir

sbjorgvinsdottir@kpmg.is

s. 545 6089

