

Greinargerð

starfshóps um virðisaukaskatt af ferðaþjónustu o.fl.



FJÁRMÁLA- OG EFNAHAGSRÁÐUNEYTI
September 2015

Efnisyfirlit

1.	Inngangur.	4
2.	Helstu niðurstöður starfshópsins.	5
3.	Breytingar sem gerðar voru með lögum nr. 124/2014.	6
4.	Nauðsynlegar viðbótarbreytingar á lögum um virðisaukaskatt.	6
a.	Heimild til að færa innskatt vegna öflunar, leigu og reksturs hópþreifreiða.	6
b.	Sala notaðra hópþreifreiða úr landi.	6
c.	Skipulögð ferðaþjónusta aldraðra.	7
5.	Æskilegar breytingar á stjórnvaldsfyrirmælum.	7
a.	Reglugerð nr. 192/1993, um innskatt.	7
b.	Reglugerð nr. 541/2001, um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna sölu hópferðabifreiða úr landi.	9
6.	Skráning erlendra ferðaþjónustuaðila á virðisaukaskattsskrá.	10
7.	Eftirlit með erlendum ferðaþjónustuaðilum.	11
8.	Hugsanleg fækkun undanþága frá virðisaukaskattsskyldu.	12
a.	Leigubifreiðaakstur.	12
b.	Almenningssamgöngur.	14
c.	Söfn o.fl.	16
9.	Viðauki I – Tillögur um breytingar á ákvæðum laga um virðisaukaskatt.	18
10.	Viðauki II – Reglugerð um innskatt með innfærðum tillögum um breytingar.	20
11.	Viðauki III - Skýringar við tillögur starfshópsins um breytingar á reglugerð nr. 192/1993, um innskatt.	31
12.	Viðauki IV – Breytingar á lögum nr. 124/2014 og reglugerð um innskatt verði akstur leigubifreiða færður undir skattskyldusvið virðisaukaskatts.	36
13.	Viðauki V – Samantekt um sérákvæði um aukinn innskattsrétt.	39

1. Inngangur.

Á árinu 2014 skipaði fjármála- og efnahagsráðherra þriggja manna stýrihóp sem ætlað er að gera tillögur að einfaldara og skilvirkara virðisaukaskatts- og vörugjaldakerfi á Íslandi. Stýrihópurinn starfar út líðandi kjörtímabil. Fyrsta áfanga í starfi stýrihópsins lauk með samþykkt Alþingis á lögum nr. 124/2014 um síðustu áramót. Með þeim lögum var bilið milli hins almenna og lægra skattþreps virðisaukaskatts minnkað og skattstofninn breikkaður einkum hvað ferðapjónustu varðar. Í lögnum var einnig kveðið á um brottfall laga nr. 97/1987, um vörugjald.

Að fengnum tillögum stýrihópsins ákvað ráðherra að skipta vinnu við annan áfanga heildarendurskoðunar laga um virðisaukaskatt upp í fimm megin verkþætti. Fyrsti þátturinn snýr að því að ljúka vinnu við endurskoðun virðisaukaskattsumhverfis ferðapjónustunnar og tryggja að þær breytingar sem gerðar voru með lögum nr. 124/2014 og taka eiga gildi um áramótin 2015/2016 nái fram að ganga með eðlilegum hætti. Ráðherra skipaði starfshóp um þau verkefni sem felast í fyrsta verkþætti heildarendurskoðunar virðisaukaskattslaga. Í honum eiga sæti Guðrún Þorleifsdóttir, formaður, Elín Guðjónsdóttir og Benedikt S. Benediktsson frá fjármála- og efnahagsráðuneytinu, Óskar H. Albertsson frá ríkisskattstjóra, Guðni Ólafsson frá tollstjóra og Gunnar Valur Sveinsson og Sigurjón Högnason frá Samtökum ferðapjónustunnar. Starfshópurinn hefur samkvæmt fyrirmælum í skipunarbréfi unnið að því að leggja mat á hvort gera þurfi frekari breytingar á lögum um virðisaukaskatt en þegar hafa verið gerðar, endurskoða reglugerðir um virðisaukaskatt, einkum reglugerð um innskatt m.t.t. heimilda nýskráðra til færslu innskatts, og leggja mat á hvort þörf er á lögfestingu frekari eftirlitsúræða vegna innlendra og erlendra ferðapjónustuaðila en nú er að finna í löggjöf. Fjallað var um verkefni starfshópsins í fréttatilkynningu sem birtist á vef fjármála- og efnahagsráðuneytisins hinn 2. mars 2015. Þar voru verkefni hans rakin og m.a. tilkynnt að starfshópurinn mundi framangreindu til viðbótar leggja mat á kosti og galla þess að gera rekstur leigubifreiða og almenningssamgöngur virðisaukaskattskyldar. Starfshópnum var ætlað að skila sínum tillögum til ráðherra eigi síðar en 1. júlí 2015. Skil starfshópsins drógust en hann skilaði tillögum sínum til ráðherra hinn 18. september 2015.

Það skal tekið fram að í þeim tilvikum að vísað er til *laga um virðisaukaskatt* í greinargerð þessari er átt við lög nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, með síðari breytingum.

2. Helstu niðurstöður starfshópsins.

- Bæta þarf orðunum „skipulagðrar ferðaþjónustu aldraðra“ inn í 2. másl. c-liðar 1. gr. laga nr. 124/2014, er breytir 6. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt, til að tryggja að slík þjónusta verði undanþegin virðisaukaskatti með sama hætti og ferðaþjónustu fatlaðra, skólaakstur og almenningssamgöngur.
- Fella þarf orðin „og hópþjónusta“ brott úr 6. tölul. 3. mgr. 16. gr. laga um virðisaukaskatt til að tryggja rekstraraðilum slíkra þjónusta rétt til að færa innskatt á móti útskatti við uppgjör virðisaukaskatts.
- Gera þarf breytingu á 6. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt og 1. gr. reglugerðar nr. 541/2001, um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna sölu hópferðabifreiða úr landi, til að tryggja að eigendur hópferðabifreiða njóti ekki endurgreiðslna umfram innskattsrétt við sölu slíkra bifreiða úr landi.
- Til að tryggja þeim aðilum sem verða virðisaukaskattsskyldir 1. janúar 2016 fullnægjandi rétt til að draga innskatt frá útskatti við uppgjör á virðisaukaskatti þarf að gera umtalsverðar breytingar á reglugerð nr. 192/1993, um innskatt, m.a. hvað varðar innskattsleiðréttingu vegna eigna sem aflað er í starfsemi sem er ekki virðisaukaskattsskyld en verður það síðar. Starfshópurinn leggur til breytingar sem leiða til nákvæmari niðurstöðu við leiðréttingu innskatts og unnt er að hrinda í framkvæmd með skemmri fyrirvara en þegar hótél- og gistiþjónusta var felld undir skattskyldusvið virðisaukaskatts 1. janúar 1994.
- Æskilegt er að skráningarskylda erlendra ferðaþjónustuaðila fari enn um sinn a.m.k. eftir reglum gildandi laga um virðisaukaskatt og reglugerðar um virðisaukaskatt af þjónustu fyrir erlenda aðila og af aðkeyptri þjónustu erlendis frá.
- Ekki er talin þörf á laga- eða reglugerðarbreytingum til að efla eftirlit með virðisaukaskattsskilum erlendra ferðaþjónustuaðila á Íslandi. Efla þarf kynningu á innlendra virðisaukaskattsskyldu, þ.m.t. skráningarskyldu, til erlendra aðila og gera þeim fært að tilkynna sig til skattfyrivalda á einfaldan hátt.
- Starfshópurinn leggur til að ríkisskattstjóri, tollstjóri, samgöngustofa og Samtök ferðaþjónustunnar hafi með sér samstarf um eftirlit með erlendum ferðaþjónustuaðilum sem stunda fólksflutninga.
- Ýmis rekstrar-, félags- og samkeppnisrök mæla með því að akstur leigubifreiða verði felldur undir skattskyldu virðisaukaskatts.
- Samkeppnissjónarmið mæla með því að almenningssamgöngur verði felldar undir skattskyldu virðisaukaskatts. Eðli slíks rekstrar og úrlausnatriði tengd opinberum styrkjum og skiptingu skatttekna milli ríkis og sveitarfélaga gera þó að verkum að það gæti reynst flókið.
- Ýmis afþreyingarstarfsemi hefur verið talin undanþegin virðisaukaskatti á grundvelli ákvæðis 1. másl. 4. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt. Mögulegt væri að þrengja undanþáguna á þann hátt að aðeins söfn í skilningi safnalaga og bókasöfn í skilningi laga um bókasöfn féllu þar undir.

3. Breytingar sem gerðar voru með lögum nr. 124/2014.

Allt frá upptöku virðisaukaskatts hafa fólksflutningar verið undanþegnir virðisaukaskatti. Í undanþágunni felst að ekki ber að innheimta virðisaukaskatt af veittri þjónustu við fólksflutninga. Undanþágan nær hins vegar ekki til aðfanga til starfseminnar og því er innskattsréttur ekki til staðar í rekstri þeirra sem annast fólksflutninga. Aðgangseyrir að sund- og baðstöðum hefur að sama skapi verið undanþegin virðisaukaskatti samkvæmt ákvæði 5. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt.

Með lögum nr. 124/2014 var gerð viðamikil breyting á undanþágum fólksflutninga, leikjasala, baðstaða og heilsulinda frá virðisaukaskatti. Tekur sú breyting gildi 1. janúar 2016 og frá og með þeim tíma verða fólksflutningar virðisaukaskattsskyldir, aðrir en almenningssamgöngur, ferðaþjónusta fatlaðs fólks, akstur skólabarna og leigubifreiðaaakstur. Jafnframt verður aðgangur að leikjasölum og baðaðstöðu virðisaukaskattsskyldur.

Í 1. gr. laga nr. 124/2014 voru gerðar ýmsar breytingar á lögum um virðisaukaskatt sem m.a. snerta ferðaþjónustuaðila. Í fyrsta lagi var afþreyingaraðstaða í leikjasölum og böðunaraðstaða baðstaða og heilsulinda gerð virðisaukaskattsskyld. Í öðru lagi voru fólksflutningar, sem ekki teljast til almenningssamgangna, ferðaþjónustu fatlaðs fólks, skipulagðs flutnings skólabarna og leigubílaaksturs, gerðir virðisaukaskattsskyldir. Í þriðja lagi var þjónusta ferðaskrifstofa gerð virðisaukaskattsskyld. Í fjórða lagi var þjónusta ferðaskrifstofa, ferðaskipuleggjenda og ferðafélaga, innlendra sem erlendra, felld undir virðisaukaskattsskylda veltu að því gefnu að hún varðaði sölu á vöru og þjónustu sem ferðamaður nýtti á Íslandi. Í fimmta lagi var kveðið skýrt á um að fólksflutningar milli landa teldust til veltu sem er undanþegin virðisaukaskatti. Í fimmta lagi voru virðisaukaskattsskyldir fólksflutningar og þjónusta ferðaskrifstofa, ferðaskipuleggjenda eða ferðafélaga við milligöngu um sölu eða afhendingu á þjónustu felld í neðra þrep virðisaukaskatts, 11%. Samkvæmt gildistökuákvæði 11. gr. laganna öðlast allar framangreindar breytingar gildi 1. janúar 2016.

4. Nauðsynlegar viðbótarbreytingar á lögum um virðisaukaskatt.

a. Heimild til að færa innskatt vegna öflunar, leigu og reksturs hópþifreiða.

Skömmu eftir að lög nr. 124/2014 voru samþykkt kom fram ábending þess efnis að þar sem með lögnum hefði ekki verið gerð breyting á 6. tölul. 3. mgr. 16. gr. væri uppi verulegur vafi um hvort þeim sem öfluðu og rækju hópþifreiðar yrði mögulegt að telja virðisaukaskatt af aðföngum til innskatts. Að mati starfshópsins er ábendingin réttmæt og því er rétt, til þess tryggja fulla virkni þeirra breytinga sem gerðar voru með lögum nr. 124/2014, að gera þá breytingu á ákvæði 1. másl. 6. tölul. 3. mgr. 16. gr. laga um virðisaukaskatt að orðin „og hópþifreiða“ verði felld brott. Með því er tryggt að þeim sem afla og reka hópþifreiðar verði heimilt að telja til innskatts virðisaukaskatt af aðföngum sem varða slíkan rekstur m.a. að skilyrðum 1. mgr. 16. gr. sbr. 15. gr. laganna uppfylltum.

b. Sala notaðra hópþifreiða úr landi.

Samkvæmt 6. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt skal endurgreiða rekstraraðilum hópþifreiða, sem leyfi hafa samkvæmt lögum um skipulag á fólksflutningum með hópferðabifreiðum, 19,35% af söluverði hópþifreiða sem þeir sannanlega selja úr landi. Ákvæðið á rót sína að rekja til gildistöku laga nr. 105/2000, um breyting á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, með síðari breytingum.

Samkvæmt sérstökum athugasemdum frumvarps þess er varð að lögum nr. 105/2000 var með ákvæðinu brugðist við því að hluti af verðmæti hópþifreiða væri virðisaukaskattur sem ekki fengist endurgreiddur innan lands þar sem fólksflutningar væru utan skattskyldusviðs virðisaukaskatts. Var ákvæðinu „ætlað að greiða fyrir sölu notaðra hópþifreiða úr landi og auðvelda með þeim hætti endurnýjun hópþifreiða“. Ljóst er að þeir rekstraraðilar hópþifreiða sem flytja slíkar þifreiðar inn til landsins eftir 1. janúar 2016 munu njóta innskattsréttar vegna öflunar þeirra og því munu þau rök sem lágu til grundvallar þeirri breytingu sem gerð var með lögum nr. 105/2000 ekki eiga við í slíkum tilvikum. Af þeim sökum leggur starfshópurinn til að sú breyting verði gerð á ákvæði 6. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt að frá endurgreiðslufjárhæðinni skuli draga heildarfjárhæð innskatts sem fallið hefur á kaup þifreiðanna og dregin hefur verið frá útskatti við uppgjör á virðisaukaskatti.

c. Skipulögð ferðaðþjónusta aldraðra.

Í IV. kafla laga nr. 125/1999, um málefni aldraðra, er fjallað um þjónustu við aldraða, þ.e. öldrunarþjónustu. Opin öldrunarþjónusta er skilgreind í 13. gr. laganna en þar er átt við heimþjónustu aldraðra, þjónustumiðstöðvar aldraðra, dagdvöl aldraðra og þjónustuíbúðir aldraðra. Í 3. tölul. 13. gr. laganna er fjallað um dagdvöl aldraðra sem er stuðningsúrræði við þá sem að staðaldri þurfa eftirlit og umsjá til að geta búið áfram heima. Í dagdvöl aldraðra skal veitt hjúkrunarþjónusta og vera aðstaða til þjálfunar og lækniþjónustu og samkvæmt ákvæði 3. másl. 3. tölul. 13. gr. laganna skal m.a. boðið upp á flutningsþjónustu að og frá heimili einstaklings vegna dagdvalar. Samkvæmt ákvæði 2. mgr. 4. gr. reglugerðar nr. 45/1990, um dagvist aldraðra, er greiðsla vegna flutningsþjónustu innifalin í gjaldi sem dagvistargestur greiðir hvern dvalardag.

Í lögum nr. 40/1991, um félagsþjónustu sveitarfélaga, er m.a. kveðið á um þá þjónustu sem sveitarfélögum ber að veita öldruðum. Samkvæmt ákvæði 3. másl. 40. gr. laganna skal sveitarstjórn tryggja öldruðum aðgang að félags- og tómstundastarfi við þeirra hæfi. Ákvæðið hefur verið túlkað á þann hátt að flutningsþjónusta milli heimilis og þess staðar þar sem félags- og tómstundastarfið fer fram teljist hluti af þeirri þjónustu sem sveitarfélögum ber að veita.

Ferðaðþjónusta aldraðra, samkvæmt ákvæðum 3. másl. 3. tölul. 13. gr. laga nr. 125/1999 og 3. másl. 40. gr. laga nr. 40/1991, uppfyllir ekki skilyrði þess að teljast til almenningssamgangna í skilningi ákvæðis 1. efnismásl. c-liðar 1. gr. laga nr. 124/2014. Eigi að síður er slík þjónusta sambærileg almenningssamgöngum, ferðaðþjónustu fatlaðs fólks og skólaakstri barna vegna aðkomu opinberra aðila að henni. Starfshópurinn leggur því til að skipulögð ferðaðþjónusta aldraðra verði undanþegin virðisaukaskatti með sama hætti.

5. Æskilegar breytingar á stjórnvaldsfyrirmælum.

a. Reglugerð nr. 192/1993, um innskatt.

Við yfirferð starfshópsins yfir ákvæði reglugerðar um innskatt tók starfshópurinn tvö atriði til sérstakrar skoðunar. Hið fyrra snýr að því að hvernig færi best á því að tryggja þeim aðilum sem verða virðisaukaskattskyldir 1. janúar 2016 fullnægjandi rétt til að færa innskatt á móti útskatti við uppgjör á virðisaukaskatti. Hið síðara snýr að því að hvaða marki og hvernig væri rétt að tryggja þessum sömu aðilum rétt til innskatts af fjárfestingum sem þeir hafa ráðist í fyrir téð tímamark. Í því sambandi hafði starfshópurinn einkum í huga eftirfarandi orð sem komu fram í nefndaráliti meiri hluta efnahags- og viðskiptanefndar við meðferð frumvarps þess sem varð að lögum nr. 124/2014:

„Meiri hlutinn gerir sér grein fyrir að með framangreindum tillögum verður ekki leyst úr öllum þeim viðfangsefnum sem tengjast virðisaukaskatti á ferðaþjónustu. Áfram er því tilefni til að skoða stöðu greinarinnar og hvernig starfsemi verður hvað best komið fyrir innan virðisaukaskattskerfisins. Þannig er til dæmis eðlilegt að þegar rekstraraðili sem hefur ekki verið í virðisaukaskattsskyldri starfsemi verður skattskyldur fái hann að nýta innskatt af því lausafé og fasteignum sem ekki er afskrifað að fullu. Slíkt kemur í veg fyrir tilviljanakennda mismunun á milli aðila og vinnur gegn því að óeðlilegur hvati myndist til að fresta kaupum þar til fyrirsjáanlegt er að hægt verði að jafna innskatti á móti útskatti.“¹

Starfshópurinn tók til skoðunar hvort nauðsynlegt gæti reynst að gera breytingar á lögum um virðisaukaskatt í því skyni að tryggja þeim sem verða virðisaukaskattsskyldir 1. janúar 2016 og hafa ráðist í fjárfestingar fyrir þann tíma rétt til að jafna innskattinum á móti útskatti. Við undirbúning vinnunnar skyggnist starfshópurinn aftur í tímann og tók m.a. til skoðunar hvernig slíkar heimildir hefðu áður komið fram í lögum.

Með lögum nr. 122/1993 var var hótél- og gistiþjónusta felld undir skattskyldusvið virðisaukaskatts frá og með 1. janúar 1994 að telja. Af því tilefni var ákvæðum til bráðabirgða bætt við lög nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, með lögum nr. 111/1992 og nr. 122/1993, í þeim tilgangi að ná fram sambærilegum markmiðum og koma fram í framangreindu nefndaráli meiri hluta efnahags- og viðskiptanefndar. Nánari umfjöllun um þessar aðgerðir er að finna í viðauka V við greinargerð þessa.

Niðurstaða starfshópsins var að ekki væri nauðsynlegt að ráðast í lagabreytingar til að bregðast við þeim orðum sem komu fram í nefndaráli meiri hluta efnahags- og viðskiptanefndar heldur væri fullnægjandi að kveða á um aukinn innskattsrétt í reglugerð um innskatt. Með því móti er hægt að afmarka heimild til að færa innskatt með afturvirkum hætti á nákvæmari hátt en gert var með lögum nr. 122/1993, sbr. lög nr. 111/1992 og 122/1993. Sú leið sem starfshópurinn leggur til hefur í för með sér að skattfyrvöld og einkaaðilar þurfa að leggja í vinnu við útreikninga en hún er á margan hátt sambærileg vinnu sem á sér stað vegna leiðréttingar til lækkunar á innskatti vegna forsendubreytinga.

Til þess að bregðast við þeim atriðum sem komu fram í nefndaráli meiri hluta efnahags- og viðskiptanefndar leggur starfshópurinn til að gerðar verði breytingar á nokkrum ákvæðum reglugerðar, nr. 192/1993, um innskatt (hér eftir nefnd reglugerð um innskatt). Er ætlunin að breytingarnar verði almennar og þeim er því ekki beint sérstaklega að ferðaþjónustuaðilum þrátt fyrir að tilefni þeirra megi einkum rekja til lagabreytinga sem gerðar eru vegna skattskyldu slíkra aðila.

Varðandi áhrif á tekjur ríkissjóðs má gera ráð fyrir því að virðisaukaskattur vegna öflunar mannvirkja í starfsemi þessara aðila verði ekki nema að litlu leyti endurkræfur á árinu 2016 heldur hafi hann þegar verið endurgreiddur í flestum tilvikum á grundvelli sérstakrar skráningar vegna mannvirkjagerðar og í kjölfarið frjálstrar skráningar vegna útleigu til notanda. Varanlegir rekstrarfjármunir, aðrir en mannvirki og ökutæki, svo sem tæki og búnaður, geta skapað aukinn innskattsrétt en starfshópurinn álitur að erfitt sé að meta fjárhæð hans og að hún sé að öllum líkindum óveruleg. Einkum eru það því ökutæki sem hafa munu í för með sér aukinn innskattsrétt í kjölfar nýskráningar þessara aðila á virðisaukaskattsskrá. Til að áætla fjárhæð aukins innskattsréttur vegna ökutækja sem þessir aðilar hafa aflað til starfsemi sinnar á síðustu fjórum árum voru skoðuð gögn frá Tollstjóra og Samgöngustofu. Ekki er unnt að áætla þetta af nákvæmni en þó má búast við því að heildaráhrif aukins innskattsréttar á tekjur ríkissjóðs gætu numið allt að einum milljarði króna á árinu 2016.

¹ Þskj. 620 í 2. máli á 144. lögjafarþingi.

Tillögur starfshópsins um breytingar á reglugerð um innskatt eru eftirfarandi:

- a) Lagðar eru til breytingar sem ætlað er að tryggja að þau fyrirtæki, sem verða virðisaukaskattsskyld frá og með gildistöku laga nr. 124/2014 geti frá þeim tíma fært innskatt vegna kaupa skattaðila á skattskyldum vörum og þjónustu til nota í rekstrinum á móti útskatti við uppgjör á virðisaukaskatti.
- b) Til að tryggja að ferðaþjónustuaðilum sem annast fólksflutninga á breyttum jeppabifreiðum í atvinnuskyni verði mögulegt að færa innskatt á móti útskatti við uppgjör virðisaukaskatts er lagt er til að heimild til færslu innskatts verði látin ná til torfærubifreiða með leyfða heildarþyngd yfir 5000 kg eða minna, með þeim skilyrðum að bifreiðirnar verði eingöngu notaðar í virðisaukaskattsskyldri starfsemi og beri rauð/hvít skráningarnúmer. Með torfærubifreið er vísað til skilgreiningar sem kemur fram í lið 01.205 í 1. gr. reglugerðar nr. 822/2004, um gerð og búnað ökutækja.
- c) Lagt er til að kveðið verði á um svokallaða leiðréttingarskyldu, þ.e. skyldu til að leiðrétta innskatt við breytingu á forsendu fyrir færslu innskatts vegna skattskyldrar starfsemi, á ítarlegri hátt en nú er. Þannig verði sérstaklega kveðið á um skyldu til að leiðrétta innskatt til lækkunar og þá breytingu sem kann að verða á forsendu fyrir færslu innskatts vegna öflunar varanlegra rekstrarfjármuna. Að sama skapi verði sérstaklega kveðið á um heimild til að leiðrétta innskatt til hækkunar vegna öflunar varanlegra rekstrarfjármuna.
- d) Lagt er til að sérstaklega verði kveðið á um hvenær leiðréttingarskylda og leiðréttingarheimild innskatts verður virk og að hvaða marki er skylt eða heimilt að leiðrétta innskattsfærslu.
- e) Lagt er til að hert verði á skyldu til að tilkynna ríkisskattstjóra um yfirtöku leiðréttingarskyldu. Þannig verði bætt við skyldu til að geta fjárhæðar leiðréttingarskyldu í tilkynningu og tilkynningarskyldan látin hvíla bæði á kaupanda og seljanda.
- f) Til að bregðast við stöðu þeirra fyrirtækja sem verða virðisaukaskattsskyld 1. janúar 2016 er lagt til að tveimur ákvæðum til bráðabirgða verði bætt við reglugerðina. Annars vegar verði í nýju bráðabirgðaákvæði kveðið á um hvernig fara beri með leiðréttingu innskatts vegna kaupa á hópþifreiðum eða almenningsvögnum í þeim tilvikum þegar virðisaukaskattur hefur þegar verið endurgreiddur að 2/3 hlutum skv. ákvæði til bráðabirgða X í lögum um virðisaukaskatt. Hins vegar verði kveðið sérstaklega á um heimildir þeirra sem stunda fólksflutninga og hafa keypt notaða hópþifreið til þess rekstrar á árunum 2012–2015, án þess að hafa sætt innheimtu virðisaukaskatts við kaupin, til að færa innskatt af kaupunum við uppgjör virðisaukaskatts eftir 1. janúar 2016.
- g) Lagðar eru til ýmsar orðalagsbreytingar sem eiga rætur að rekja til breytinga á orða- og hugtakanotkun í löggjöf með það markmið að leiðarljósi að gera texta reglugerðarinnar skýrari og gagnsærri.

Reglugerð um innskatt með breytingum sem nefndin leggur til að verði gerðar, innfærðum með rekjanlegum hætti (e. track changes), er birt í viðauka með greinargerðinni ásamt skýringum.

b. Reglugerð nr. 541/2001, um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna sölu hópferðabifreiða úr landi.

Vísað er til umfjöllunar um breytingu sem starfshópurinn leggur til að verði gerð á ákvæði 6. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt vegna endurgreiðslu 19,35% söluverðs hópþifreiða sem eru seldar úr landi. Í samhengi við þá breytingu leggur starfshópurinn til að gerð verði samsvarandi breyting á 1. gr. reglugerðar nr. 541/2001, um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna sölu hópþifreiða úr landi.

6. Skráning erlendra ferðþjónustuaðila á virðisaukaskattsskrá.

Í 1. gr. laga um virðisaukaskatt er kveðið á um þá almennu reglu að greiða skuli virðisaukaskatt af viðskiptum innan lands á öllum stigum. Skattskyldan nær til viðskipta sem eiga sér stað innan lands og gildir þá einu frá hvaða landi skattaðili kemur, svo fremi sem hann afhendir vörur eða verðmæti eða innir af hendi virðisaukaskattsskylda vinnu eða þjónustu í atvinnuskyni eða með sjálfstæðri starfsemi sinni. Samkvæmt ákvæði 6. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga um virðisaukaskatt sbr. 2. mgr. 8. mgr. reglugerðar nr. 194/1990, um virðisaukaskatt af þjónustu fyrir erlenda aðila og af aðkeyptri þjónustu erlendis frá, hvílir virðisaukaskattsskyldan á umboðsmönnum og öðrum sem eru í fyrirsvari fyrir erlenda aðila sem reka hér á landi skattskyld viðskipti ef hinn erlendi aðili hefur ekki fasta starfsstöð á Íslandi. Með öðrum orðum ber slíkum erlendum aðila að fela umboðsmanni með heimilisfesti hér á landi að vera í fyrirsvari fyrir sig, þ.m.t. að tilkynna um starfsemina til ríkisskattstjóra, innheimta virðisaukaskatt af skattskyldri þjónustu og skila í ríkissjóð.

Starfshópurinn tók til skoðunar hvort rétt væri að haga reglum um skráningu erlendra ferðþjónustuaðila sem ætla sér að veita þjónustu hér á landi á virðisaukaskattsskrá á annan hátt er nú er gert.

Ísland er umlukið hafi og aðeins ein leið fyrir erlenda aðila til að koma til landsins í þeim tilgangi að sinna ferðþjónustu með hópferðabifreiðum. Starfshópurinn aflaði upplýsinga um erlendar hópþjónustuaðila sem koma til landsins með ferjunni Norrænu. Þess ber þó að geta að upplýsingum um einstakar tegundir ökutækja sem koma til landsins með ferjunni er ekki safnað á skipulegan máta. Hins vegar gefur gróf áætlun til kynna að tvenns konar fyrirkomulag tíðkast í starfsemi ferðþjónustuaðila. Annars vegar koma svokallaðir „hringfarþegar“ á vorin og á haustin. Virðast 3–9 rútur koma með hverri ferð ferjunnar í þessum tilgangi. Hins vegar koma 2–5 svokallaðar „sumarrútur“ með hverri ferð yfir sumartímamann en þær stoppa hér í 1–3 vikur. Þó kom fram að „sumarrútum“ hafi farið fækkandi að undanförmu. Það heyrir víst til undantekninga að hópþjónustuaðilar komi hingað og stoppi um lengri tíma og taki á móti fleiri en einum hópi ferðamanna. Engar upplýsingar virðast liggja fyrir um ferðaskrifstofur sem standa að baki ferðunum en þó virðist sem um sömu aðila sé að ræða ár eftir ár.

Könnun starfshópsins á skráningarreglum annarra landa gefur til kynna að skráningu sé hagað á nokkuð mismunandi hátt eftir ríkjum. Á vettvangi Evrópusambandsins hefur m.a. verið brugðið á það ráð að láta ferðaskrifstofur selja ferðir með hópþjónustu um fleiri en eitt land í senn innheimta virðisaukaskatt miðað við virðisaukaskatthlutfall sem fellur á þá þjónustu sem veitt er í hverju og einu landi. Enginn skattur er þá innheimtur fyrir þann hluta ferðanna sem liggur um ríki sem standa utan sambandsins. Hafa eknir kílómetrar í hverju landi sem hlutfall af heildarkílómetratölu ferðar verið notaðir sem viðmiðun. Danir hafa staðið frammi fyrir álitamálum tengdum skráningu og þar til nýverið voru í gildi sérreglur um skráningu og skil ferðþjónustuaðila á virðisaukaskatti. Frá 1. júlí 2014 gilda hins vegar almennar reglur um skráningu ferðþjónustuaðila á virðisaukaskattsskrá þarlendis. Þær breytingar sem gerðar voru í Danmörku eiga rót sína að rekja til þrýstings frá dönskum aðilum í ferðþjónustu sem vildu tryggja að aðilar sem sinna ferðþjónustu innan Danmerkur væru í sömu stöðu þegar að virðisaukaskatti kæmi.

Í starfshópnum kom fram að ESA, eftirlitsstofnun EFTA, hafi komist að þeirri niðurstöðu í rökstuddu áliti frá 19. september 2012² að Norðmenn hafi brotið gegn skuldbindingum samkvæmt

² http://www.eftasurv.int/media/public-documents/640563_RDO_336-12-COL.pdf

EES-samningnum með því að gera erlendum aðilum skylt að fela þarlandum umboðsmanni að vera í fyrirsvári fyrir sig sem sé meðábyrgur erlenda aðilanum þegar kemur að útreikningi og greiðslu virðisaukaskatts. Þetta á þó aðeins við í þeim tilfellum þegar erlendi aðilinn kemur frá ríki sem hefur gert samning við Noreg um gagnkvæma aðstoð í skattamálum.³

Telja verður að norsku reglurnar séu að mestu leyti sambærilegar þeim reglum sem gilda um erlenda aðila sem veita skattskylda þjónustu hér á landi. Íslensk stjórnvöld eru aðilar að tveimur samningum um gagnkvæma aðstoð í skattamálum, annars vegar samningi Norðurlanda um gagnkvæma aðstoð í skattamálum frá 7. desember 1989, sbr. lög nr. 46/1990, og hins vegar milliríkjasamningi milli Evrópuráðsins og OECD um gagnkvæma aðstoð í skattamálum, sbr. lög nr. 74/1996. Samkvæmt upplýsingum starfshópsins hefur innheimtuhluti síðarnefnda samningsins ekki virkað sem skyldi enda hafa ekki öll aðildarríki Evrópuráðsins og aðildarlönd OECD samþykkt þann hluta hans.

Norðmenn brugðust við álitum ESA með bréfi þar sem fram kom að virðisaukaskattur væri ein mikilvægasta tekjulind norska ríkisins og því væri afar mikilvægt að með innanlandslöggjöf væri innheimta skattsins tryggð á virkan hátt. Hins vegar viðurkennir norska ríkisstjórnin að þarland virðisaukaskattslöggjöf sé óþjál og að hluta úrelt en bendir á að Evrópugerðir um virðisaukaskatt séu ekki hluti af EES-samningnum. Í framhaldinu var gefin út yfirlýsing um að norska ríkisstjórnin mundi bregðast við álitum ESA í tveimur þrepum. Annars vegar með því að afnema samábyrgð umboðsmanns og erlendis virðisaukaskattsskylds aðila frá ríkjum sem væru aðilar að samningum við Noreg um gagnkvæma aðstoð í skattamálum og hætta að krefjast þess að sölureikningar séu afhentir í gegnum umboðsmann. Hins vegar með því að hraða endurskoðun á norskum lögum um virðisaukaskatt að því leyti sem þau snerta skráningarskyldu erlendra aðila með það fyrir augum að bæta og einfalda kerfið.

Norskum lögum um virðisaukaskatt hefur ekki enn verið breytt í kjölfar álits ESA hvað skyldu erlendra aðila til að hafa umboðsmann áhrærir.

Mat starfshópsins er að æskilegt sé að skráningarskylda erlendra ferðaþjónustuaðila fari enn um sinn a.m.k. eftir reglum gildandi laga um virðisaukaskatt og reglugerðar um virðisaukaskatt af þjónustu fyrir erlenda aðila og af aðkeyptri þjónustu erlendis frá. Þannig verði m.a. áfram gerð krafa um að erlendir aðilar sem selja skattskylda vöru og þjónustu hér á landi án fastrar starfsstöðvar hér feli innlendum umboðsmanni að vera í fyrirsvári fyrir sig. Tvímælalaust er þó rétt að fylgjast náið með þeim breytingum sem kunna að verða gerðar á lögum og reglum nágrannaríkja á þessu sviði.

7. Eftirlit með erlendum ferðaþjónustuaðilum.

Starfshópurinn tók til skoðunar hvernig skynsamlegt væri að haga eftirliti með virðisaukaskattskilum erlendra ferðaþjónustuaðila á Íslandi. Voru leiðir til eftirlits kortlagðar og tekið til skoðunar hvort og þá hvernig koma mætti aukni eftirliti við.

Að mati starfshópsins eru það í grófum dráttum þrjú hópar sem þarf að hafa eftirlit með, erlendar ferðaskrifstofur, fólksflutningafyrirtæki og leiðsögumenn.

Hvað ferðaskrifstofur varðar taldi starfshópurinn raunhæfast að koma eftirliti við með því að kanna þá ferðaþjónustu sem þær selja og upplýsingar um hana á veraldarvefnum, með samstarfi við innlenda ferðaþjónustuaðila og ferðaskrifstofur, með eftirliti hjá innlendum þjónustuaðilum,

³ <http://www.eftasurv.int/press--publications/press-releases/internal-market/nr/1756>

s.s. hótélum og gistihúsum eða jafnvel með því að leggja sérstaka upplýsingaskyldu á innlenda sem erlenda ferðaþjónustuaðila.

Eftirlit með fólksflutningafyrirtækjum og leiðsögumönnum ætti að vera einfaldara en eftirlit með ferðaskrifstofum enda koma erlendar hópferðarþjónustuaðilar hingað til lands í gegnum höfnina á Seyðisfirði. Starfshópurinn ræddi hvort skynsamlegt væri að fara sömu leið og Danir hafa farið með öflugri kynningu við komu til landsins ásamt rafrænni skráningu og skattskilum. Þá var rætt um möguleika tolyfirvalda til að skrá skráningarnúmer hópþjónustuaðila við komu og brottför frá landinu auk vegabréfaupplýsinga um ökumann og leiðsögumann og hvort eðlilegt væri að krefjast upplýsinga um starfsmenn hér á landi og launakjör þeirra frá hópferðafyrirtækjum.

Í samhengi við þá breytingu sem gerð var á dönskum reglum um virðisaukaskattsskil erlendra ferðaþjónustuaðila og getið var um hér að framan tóku samtök danskra ferðaþjónustuaðila að sér að kynna reglubreytingarnar fyrir evrópskum ferðaþjónustuaðilum í gegnum tengslanet. Dönsk skattfyrirvöld létu útbúa upplýsingar á ensku um breytingarnar og birtu þær á heimasíðu sinni. Þá munu danskir tollverðir upplýsa ferðaþjónustuaðila sem koma til landsins um nýju reglurnar í tengslum við landamæraeftirlit. Þess má geta að Samtök ferðaþjónustunnar hér á landi hafa þegar sent upplýsingar um þær breytingar sem gerðar voru á virðisaukaskattslöggjöfinni um síðustu áramót og snúa að ferðaþjónustuaðilum. Hjá ríkisskattstjóra er unnið að því að koma upp upplýsingasíðu á ensku á vefsvæði embættisins. Þar mun meðal annars verða hægt að sækja skráningareyðublað.

Þá er rétt að taka fram að tolyfirvöld á Seyðisfirði hafi gert mikið átak gegn innflutningi matar og drykkjar sem ætlaður er til sölu í erlendum hópþjónustuaðilum í ferðum hér á landi.

Að mati starfshópsins er enn um sinn ekki þörf á laga- eða reglugerðarbreytingum til að efla eftirlit með virðisaukaskattsskilum erlendra ferðaþjónustuaðila á Íslandi. Líklegt er að ná megi umtalsverðum árangri með kynningu á virðisaukaskattsskyldu og rétti skattaðila til innskattsfrádráttar við uppgjör vegna þjónustu sem er veitt hér á landi.

Að lokum bendir starfshópurinn á að Samgöngustofa, Ríkisskattstjóri og tollstjóri hafa öll eftirlit með þjónustum sem nýttar eru í atvinnuskyni, m.a. til fólksflutninga. Þannig annast Samgöngustofa eftirlit með skoðunum ökutækja, að farið sé eftir settum reglum um aksturs- og hvíldartíma auk umferðareftirlits. Ríkisskattstjóri annast eftirlit með ýmsum atriðum sem tengjast virðisaukaskatti og tollstjóri fer með tolyfirtilit og innheimtir virðisaukaskatt. Þá búa Samtök ferðaþjónustunnar (SAF) yfir ýmsum upplýsingum um ferðaþjónustuaðila. Að mati starfshópsins væri æskilegt að framangreind þrjú stjórnvöld og SAF bæru saman bækur sínar, m.a. um tilhögun eftirlitsins, og könnuðu möguleika til aukins samstarfs.

8. Hugsanleg fækkun undanþága frá virðisaukaskattsskyldu.

Starfshópurinn tók til skoðunar hvort fýsilegt væri að gera frekari breytingar á virðisaukaskattslöggjöfinni m.t.t. aðila í starfsemi tengdri ferðaþjónustu.

a. Leigubifreiðaakstur.

Eins og fram hefur komið var starfshópnun m.a. falið að leggja mat á kosti og galla þess að gera rekstur leigubifreiða virðisaukaskattsskyldan.

Samkvæmt gildandi ákvæði 6. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt eru fólksflutningar utan skattskyldusviðs virðisaukaskatts. Með 1. gr. laga nr. 124/2014 var gerð breyting á ákvæðinu sem tekur gildi um áramótin 2015/2016. Hinsvegar er áfram gert ráð fyrir að akstur leigubifreiða verði utan skattskyldusviðsins.

Í starfshópnum kom það sjónarmið fram að engin sérstök rekstrarleg rök styddu áframhaldandi undanþágu leigubifreiðaaaksturs frá virðisaukaskatti. Bent var á að slíkur akstur væri ótvírátt stundaður sem atvinnustarfsemi og reksturinn væri án aðkomu hins opinbera. Þrátt fyrir að um leyfisskylda starfsemi væri að ræða var ekki talið að rekstrarleyfi girti fyrir virðisaukaskattsskyldu. Í því samhengi var sem dæmi bent á að vöruflutningar væru virðisaukaskattsskyldir þrátt fyrir rekstrarleyfisskyldu og ekki hefði hingað til þótt tilefni til breytinga á því fyrirkomulagi.

Að sama skapi kom það sjónarmið fram að engin augljós samfélagsleg rök styddu að leigubifreiðaaakstur yrði áfram utan skattskyldusviðs virðisaukaskatts enda ætti slíkur rekstur fátt sameiginlegt með heilbrigðisþjónustu, félagslegri þjónustu, menntastarfsemi eða safnastarfsemi sem alla jafna er haldið utan skattskyldusviðs virðisaukaskatts.

Sé litið til samkeppnissjónarmiða er rökrétt að fella leigubifreiðaaakstur undir skattskyldusvið virðisaukaskatts á sama hátt og aðra fólksflutninga í atvinnuskyni. Í skýrslu Aljóðagjaldeyrissjóðsins frá apríl 2014⁴ kemur fram að fólksflutningar sem eru undanþegnir virðisaukaskatti keppi t.d. við bílaleigur sem greiði virðisaukaskatt í almennu þrepi og skekki því samkeppnisstöðu. Bent er á að fólksflutningar séu undanþegnir virðisaukaskatti í fáum löndum Evrópu og þá aðeins í tilviki almenningssamgangna. Þá kemur fram að þeir sem nota leigubifreiðar, þegar þeir gætu notfært sér almenningssamgöngur, geri það þægindanna vegna en ekki vegna þess að það sé þeim nauðsynlegt.

Á móti var hins vegar bent á að undanþágan kynni að réttlætast af tæknilegum ástæðum. Eðli máls samkvæmt felur leigubílaakstur í sér rekstur fólksbifreiðar. Samkvæmt lögum um virðisaukaskatt er að meginreglu til óheimilt að telja virðisaukaskatt af öflun og rekstri fólksbifreiða til innskatts. Helgast meginreglan af því hve erfitt getur reynst í framkvæmd að greina á milli rekstrarnota og einkanota fólksbifreiða. Bannið á því rætur að rekja til þess að ekki er talið raunhæft að gera þær kröfur til eftirlits með skilum á virðisaukaskatti að slík aðgreining á notum bíls náist fram.

Árið 1991 skipaði þáverandi fjármálaráðherra starfshóp til að fjalla um virðisaukaskatt vegna starfsemi sendibifreiða og svokallaðra greiðabíla. Í apríl 1992 afhenti starfshópurinn ráðherra skýrslu um virðisaukaskatt af leiguakstri. Niðurstöður starfshópsins voru settar fram miðað við gildandi réttarástand þar sem fólksflutningar voru undanþegnir virðisaukaskatti.⁵ Í niðurstöðukafla skýrslunnar leggst starfshópurinn eindregið gegn því að innskattsfrádráttur yrði heimilaður af öflun, leigu og rekstri fólksbifreiða þótt þær væru notaðar við leiguakstur. Sú afstaða byggist á eftirfarandi rökum:

- a. Að réttur til frádráttar innskatts vegna fólksbifreiða mundi hafa í för með sér vandamál við að greina á milli einkaaksturs og aksturs í þágu atvinnurekstrar.
- b. Að fólksflutningar féllu utan skattskyldusviðs virðisaukaskatts.

Í skýrslunni er jafnframt bent á að flest ríki hafi séð ástæðu til að setja afdráttarlausar reglur um meðferð innskatts af fólksbifreiðum og víðast hvar væri innsköttun óheimil af öflun þeirra og rekstri. Í því samhengi má benda á að Danir heimila ekki innskattsfrádrátt af kaupum og rekstri fólksbifreiða sem taka færri en níu farþega.⁶ Hins vegar er rétt að taka fram að í almennri umfjöllun um virðisaukaskatt á fólksflutninga telur starfshópurinn rétt að taka tillit til þess að slík þjónusta

⁴ <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2014/cr14291.pdf>

⁵ *Skýrsla starfshóps um virðisaukaskatt af leiguakstri*. Reykjavík, 1992.

⁶ <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=145054&#P42>.

snúi að mestu leyti beint að neytendum og færsla hennar undir svið virðisaukaskattsskyldu virðisaukaskatts muni því koma beint niður á neytendum.

Komi til þess að virðisaukaskattsskylda verði felld á þá aðila sem stunda leigubifreiðaaakstur munu þeir aðilar öðlast rétt til að færa innskatt sem fellur til við kaup og rekstur leigubifreiða, á móti útskatti við uppgjör virðisaukaskatts. Slíkan rétt leiðir af megineinkenni skattsins sem er skattlagning virðisauka á öllum stigum viðskipta. Ef rekstraraðilum leigubifreiða væri gert að innheimta virðisaukaskatt af þjónustu sinni án réttar til innsköttunar hefði það umfangsmikla tvísköttun í för með sér enda eru kaup og rekstur bifreiða megin þáttur aðfangaöflunar slíks rekstrar. Frá lagatæknilegum sjónarhóli er ekkert því til fyrirstöðu að fella leigubifreiðaaakstur undir skattskyldusvið virðisaukaskatts með tilheyrandi innskattsrétti samkvæmt almennum reglum. Í því fælist fullur innskattsréttur að því er atvinnureksturinn varðaði en enginn innskattsréttur að því er varðaði einkanot bifreiðar. Í tilviki einkanota bæri einfaldlega að færa innskatt á móti útskatti að réttri tiltölu við hlutdeild atvinnurekstrar af heildarnotkun bifreiðar. Slíka almenna reglu er þegar að finna í regluverki virðisaukaskatts. Þá er þegar til staðar þörf til aðgreiningar rekstrarnota og einkanota leigubifreiða vegna tekjuskattsskila. Að mati starfshópsins þarf aðeins að gera tiltölulega einfaldar breytingar á lögum um virðisaukaskatt og reglugerð um innskatt ef ætlunin er að fella akstur leigubifreiða undir skattskyldusvið virðisaukaskatts. Þær breytingar sem þarf að ráðast í varða ákvæði 3. másl. 6. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt sbr. c-lið 1. gr. laga nr. 124/2014 og 6. mgr. 16. gr. laga um virðisaukaskatt en þær má finna í fylgiskjali V með greinargerðinni.

Starfshópurinn lagði mat á þær virðisaukaskattstekjur sem vænta má að ríkissjóður afli ef starfsemi leigubifreiða verður virðisaukaskattsskyld. Líklegt er að þær tekjur verði mjög litlar sem hlutfall af heildartekjum af virðisaukaskatti. Jafnframt er áætlun hér um talsvert óviss og hugsanlegt er að innkoma leigubílastarfsemi í virðisaukaskattskerfið yrði neikvæð fyrir tekjur ríkissjóðs. Það liggur í því að um er að ræða fjárfestingar- og aðfangafreka starfsemi þar sem laun og hagnaður eru lágt hlutfall af rekstrartekjum. Hér er gert ráð fyrir því að þjónustan yrði skattlögð í neðra þrepi virðisaukaskattsins og að innskattsréttur yrði til staðar fyrir bifreiðina í réttu hlutfalli við notkun hennar sem leigubifreiðar. Aðföngin, svo sem bíllinn, viðhaldsþjónusta og eldsneyti, bera hins vegar skatt í almenna þrepinu. Leigubílaþjónusta gæti því orðið dæmi um starfsemi þar sem bilið á milli skattþrepanna, sem enn er breitt þrátt fyrir breytingar sem tóku gildi í upphafi þessa árs, gerir það að verkum að hrein álagning á greinina verður lítil eða neikvæð.

b. *Almenningssamgöngur.*

Samkvæmt 6. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt eru fólksflutningar undanþegnir virðisaukaskatti. Samkvæmt c-lið 1. gr. laga nr. 124/2014 mun sú breyting verða um áramótin 2015/2016 að fólksflutningar verða að meginreglu virðisaukaskattsskyldir en almenningssamgöngur, skipulögð ferðaþjónusta fatlaðs fólks og skipulagður akstur skólabarna verða þó áfram utan skattskyldusviðs skattsins (hér eftir sameiginlega nefnt almenningssamgöngur).

Undanþága almenningssamgangna (þ.m.t. skólaaksturs og ferðaþjónustu fatlaðra) mun ná til þeirra sem starfrækja þá þjónustu, þ.e. bera fjárhagslega áhættu af starfseminni. Í undanþágunni felst að ekki er innheimtur virðisaukaskattur af fargjaldi eða annarri þóknun fyrir flutning farþega og farangurs þeirra. Undanþágan tekur hins vegar ekki til aðfanga. Þeir sem starfrækja almenningssamgöngur þurfa eftir almennum reglum að greiða virðisaukaskatt við kaup á vörum og þjónustu til starfseminnar, sbr. ákvæði 4. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988. Sá virðisaukaskattur fæst ekki endurgreiddur úr ríkissjóði, hvorki í formi innskatts né með öðrum hætti. Að nokkru leyti er framkvæmdin með þeim hætti að þeir sem starfrækja almenningssamgöngur kaupa akstursþjónustu

af þriðja aðila. Slík akstursþjónusta verður virðisaukaskattsskyld frá 1. janúar 2016 og munu þeir sem starfrækja almenningssamgöngur bera virðisaukaskatt af keyptri slíkri þjónustu.

Starfshópurinn ræddi kosti og galla þess að almenningssamgöngur verði felldar undir skattskyldusvið virðisaukaskatts.

Frá sjónarhóli samkeppinnar væri jákvætt að fella almenningssamgöngur, skipulagða ferðaþjónustu fatlaðs fólks og skipulagðan akstur skólabarna undir skattskyldusvið virðisaukaskatts. Slíkt myndi jafnframt einfalda virðisaukaskattsskil fyrirtækja í blandaðri starfsemi, þ.e. fyrirtækja sem auk þess að sinna almenningssamgöngum, t.d. skólaakstri, hafa með höndum annars konar fólksflutninga og nota sömu bifreiðir og annan búnað í báðum þáttum starfsemi sinnar.

Meginregla laga um virðisaukaskatt er að skattsskylda nær til þeirra sem stunda atvinnurekstur og einnig til vöru- og þjónustusölu annarra að því gefnu að hún fari fram í samkeppni við atvinnufyrirtæki. Hugtakið atvinnurekstur felur í sér reglubundna starfsemi í nokkru umfangi, sem miðar að því efnahagslega markmiði að skila hagnaði. Í lögum um virðisaukaskatt endurspeglast atvinnurekstrarhugtakið í því skilyrði fyrir skráningu aðila á grunnskrá virðisaukaskatts, að tekjur þeirra af sölu virðisaukaskattsskyldrar vöru og þjónustu nemi að jafnaði hærri fjárhæð en nemur kostnaði af kaupum aðfanga með virðisaukaskatti til starfseminnar. Ef framangreint skilyrði er ekki uppfyllt er ekki um atvinnustarfsemi að ræða í skilningi virðisaukaskattslaga og því er hvorki skylt til innheimta virðisaukaskatt (útskatt) af afhentri vöru eða veittri þjónustu né heimilt að færa innskatt vegna öflunar aðfanga til starfseminnar á móti útskatti við uppgjör virðisaukaskatts.

Almenningssamgöngur eru að jafnaði fjármagnaðar að hluta með styrkjum úr ríkissjóði eða frá sveitarfélögum. Án slíks stuðnings er ólíklegt að starfsemin standi undir sér fjárhagslega eða a.m.k. verulega ólíklegt að nokkur væri tilbúinn að takast á hendur þá áhættu sem slíkum rekstri fylgir. Einkenni styrkjanna er að fé er lagt inn í reksturinn án þess að ætlast sé til þess að sérgreint endurgjald komi fyrir. Af þeim sökum er ekki lítið á tekjur í formi styrkja sem tekjur vegna sölu á vöru eða þjónustu. Þessi staðreynd hefur m.a. áhrif þegar lagt er mat á hvort skilyrði skráningar á virðisaukaskattsskrá séu uppfyllt.

Í febrúar 2015 skilaði starfshópur um gjaldtöku í innanlandsflugi skýrslu til innanríkisráðherra. Í henni er innanlandsflug talið til almenningssamgangna enda standa þjónustugjöld sem flugrekendur greiða fyrir notkun flugvallarmannvirkja, tengds búnaðar og þjónustu aðeins að hluta undir stofn- og rekstrarkostnaði. Meðal tillagna starfshópsins, sem ætlað er að leiða til lækkunar á flugfargjöldum innanlands, er að fólksflutningar með flugi innanlands verði virðisaukaskattsskyldir en að salan yrði í tilvikum þeirra yrði felld undir 12. gr. laga um virðisaukaskatt (0% þrep) og að heimilt yrði að færa innskatt að fullu á móti útskatti í starfseminni. Að mati starfshóps um virðisaukaskatt af ferðaþjónustu myndi þessi tillaga starfshóps um gjaldtöku í innanlandsflugi kalla á endurskoðun á öðrum framlögum hins opinbera.

Önnur leið til að fella almenningssamgöngur undir skattskyldusvið virðisaukaskatts er sú að allir styrkir hins opinbera til starfseminnar yrðu skilgreindir sem kaup þjónustu í lögum um virðisaukaskatt sem innheimta beri virðisaukaskatt af. Að mati starfshópsins er lagatæknilega mögulegt að gera breytingar á virðisaukaskattslöggjöfinni í þá veru. Slík breyting mundi þó vissulega fela í sér frávík frá þeirri almennri reglu sem gilt hefur um meðhöndlun styrkja gagnvart virðisaukaskatti og því raska heildarsamfellu virðisaukaskattskerfisins.

Að mati starfshópsins mundi innheimta virðisaukaskatts af fargjöldum í almenningssamgöngum væntanlega leiða til hækkunar fargjalda nema fjárstuðningur hins opinbera til almenningssamgangna væri aukinn til að mæta hækkunarþörfinni.

Samkvæmt upplýsingum starfshópsins hafa sveitarfélög m.a. styrkt almenningssamgöngur með kaupum á nokkru magni farmiða. Verði almenningssamgöngur virðisaukaskattsskyldar munu útgjöld sveitarfélaga vegna farmiðakaupa aukast sem og virðisaukaskattstekjur ríkissjóðs.

Ef ráðist yrði í að fella almenningssamgöngur undir skattskyldusvið virðisaukaskatts mundi sú aðgerð hafa umtalsverðar afleiðingar í för með sér. Nauðsynlegt væri að bregðast við þeim með því að endurskoða og líklegast gera breytingar á styrkjakerfi til almenningssamgangna auk þess sem hugsanlegt er að taka þyrfti skiptingu skatttekna milli ríkis og sveitarfélaga til endurskoðunar. Á þessu stigi er ómögulegt að leggja mat á áhrif slíkra breytinga á tekjur ríkissjóðs af virðisaukaskatti.

Ef ætlunin er að skoða af alvöru að færa almenningssamgöngur í heild sinni inn í virðisaukaskattskerfið þyrfti að mati starfshópsins að leiða saman sérfræðinga úr fjármála- og efnahagsráðuneyti, innanríkisráðuneyti og undirstofnunum þeirra til að fara yfir alla þætti málsins.

c. *Söfn o.fl.*

Samkvæmt 1. málsl. 4. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt er starfsemi safna, svo sem bókasafna, listasafna og náttúrugripasafna, og hliðstæð menningarstarfsemi undanþegin virðisaukaskatti.

Samkvæmt upplýsingum starfshópsins er ýmis afþreyingarstarfsemi á Íslandi talin undanþegin virðisaukaskatti á grundvelli þessa ákvæðis enda virðist inntak orðanna „hliðstæð menningarstarfsemi“ ekki hafa fengið skýra afmörkun í framkvæmd.

Í upphaflegu frumvarpi til laga um virðisaukaskatt (þskj. 781 í 431. máli á 110. löggjafarþingi) var gert ráð fyrir að rekstur safna og bókasafna væri undanþeginn virðisaukaskatti. Í sérstökum skýringum við 2. gr. frumvarpsins kom fram að með söfnum væri m.a. átt við minjasöfn, náttúrugripasöfn og listasöfn. Meiri hluti fjárhags- og viðskiptanefndar Alþingis (þskj. 1005 í 431. máli á 110. löggjafarþingi) lagði hins vegar til að undanþágan yrði rýmkuð og hún jafnframt látin ná til hliðstæðrar menningarstarfsemi. Í nefndarálitni meirihlutans kom fram að hann gerði jafnframt ráð fyrir því að starfsnefnd fjármálaráðuneytisins athugaði sérstaklega hvernig skyldi farið með virðisaukaskatt af slíkri starfsemi og hvernig undanþáguákvæðið kæmi til með að grípa inn í útgjöld samkvæmt fjárlögum til menningar og lista.

Frá því að lög um virðisaukaskatt voru samþykkt á Alþingi árið 1988 hafa verið sett heildstæð safnalög, sbr. lög nr. 141/2011. Þau lög taka til hvers konar safna um varðveislu menningar- og náttúruarfs Íslands annarra en bóka- og skjalasafna. Um bókasöfn gilda hins vegar sérstök lög, nr. 150/2012. Í safnalögum er að finna skilgreiningu á söfnum. Greinast þau annars vegar í höfuðsöfn og hins vegar viðurkennd söfn, þ.m.t. ábyrgðarsöfn. Höfuðsöfnin eru þrjú, Listasafn Íslands, Náttúruminjasafn Íslands og Þjóðminjasafn Íslands og þau eru miðstöðvar safnastarfsemi hvert á sínu sviði. Í safnalögum eru tiltekin viss skilyrði þess að safn öðlist viðurkenningu en viðurkennt safn hefur tiltekið starfssvið eða starfssvæði. Viðurkennd söfn geta notið stofnstyrkja úr ríkissjóði en eru ekki í eigu ríkisins þó að þau geti notið rekstrarstyrkja úr safnasjóði. Mennta- og menningarmálaráðherra veitir safni viðurkenningu að fenginni tillögu safnaráðs. Í lögum um bókasöfn er hugtakið *bókasafn* nokkuð skýrt afmarkað. Til slíkra safna teljast Landsbókasafn Íslands – Háskólabókasafn, Hljóðbókasafn Íslands, háskólabókasöfn, almenningsbókasöfn, bókasöfn framhalds- og grunnskóla, sérfræðisöfn og bókasöfn í stofnunum sem reknar eru af ríki eða sveitarfélögum.

Við afmörkun undanþáguákvæðisins mætti tilgreina að starfsemi, safna, safnavísa, setra, sýninga og svæða sem ekki teljast höfuðsöfn eða viðurkennd söfn samkvæmt safnalögum eða bókasöfn samkvæmt bókasafnslögum, falli undir skattskyldusvið laga um virðisaukaskatt. Slíka breytingu mætti byggja á þeim rökstuðningi að menningararfur Íslendinga felist í mörgu öðru en bókum, listmunum og náttúrugripum, en söfn um þá muni eru sérstaklega tilgreind sem undanþegin starfsemi í gildandi ákvæði virðisaukaskattslaganna. Söfn um annars konar menningararf geta fallið undir orðin *hliðstæð menningarstarfsemi* í gildandi lagaákvæði, en það hefur þann ókost að vera háð mati skattyfirvalda hverju sinni á því hvað sé hliðstætt við þau söfn sem tilgreind eru í

ákvæðinu. Frá því gildandi lagaákvæði tók gildi hafa ýmiss konar setur, stofur, sýningar o.fl. verið settar á fót sem hafa með höndum starfsemi sem í misríkum mæli má jafna til safnastarfsemi. Með þeirri breytingu sem hér er fjallað um væri hægt að eyða óvissu um gildissvið ákvæðisins, með því að vísa til löggjafar um safnastarfsemi og þeirra skilgreininga og afmarkana sem þar er að finna, þ.m.t afmörkunar á heimilli gjaldtöku safna sem undanþáguákvæðinu væri ætlað að ná til. Tekjuáhrif breytingarinnar fyrir ríkissjóð yrðu væntanlega mjög lítil en nákvæmt mat á því hefur ekki verið gert.

Sambærileg tillaga var lögð fyrir efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis á 144. löggjafarþingi en fékk ekki hljómgrunn. Ástæðan var áhyggjur manna af því hvort smærri söfn hefðu ekki burði til að fást við þá auknu vinnu sem skil og bókhald virðisaukaskatts fela í sér.

Í starfshópnum var bent á að þann veikleika mætti helst finna á því að undanskilja söfn sem heyrðu undir safnalög virðisaukaskattsskyldu að fyrir gæti komið að þau stæðu fyrir sýningum sem í eðli sínu gætu talist virðisaukaskattskyld þjónusta. Undir slíkum kringumstæðum kynni því að reynast flókið að skera úr um hvort þeim bæri að standa skil á virðisaukaskatti og að hvaða leyti. Að mati starfshópsins væri þá um þaðartívik að ræða sem erfitt er að henda reiður á.

9. Viðauki I – Tillögur um breytingar á ákvæðum laga um virðisaukaskatt.

Lög um virðisaukaskatt

1988 nr. 50 24. maí

■ **16. gr.** Til innskatts á hverju uppgjörstímabili, sbr. 24. gr., skal telja virðisaukaskatt af aðkeyptum rekstrarfjármunum, vörum, vinnu, þjónustu og öðrum aðföngum sem eingöngu varða sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu. [Skilyrði innskattsfrádráttar er að seljandi vöru og þjónustu sé skráður á virðisaukaskattsskrá á því tímamarki þegar viðskipti eiga sér stað.]¹⁾

□ [Ráðherra]²⁾ er heimilt að setja reglur³⁾ um að til innskatts megi telja ákveðinn hluta af virðisaukaskatti innkaupa sem ekki varða eingöngu sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu. [Jafnframt er ráðherra heimilt að kveða á um í reglugerð að aðilar, sem kaupa notuð ökutæki til niðurriffs í atvinnuskyni, geti reiknað sér innskatt sem skráður er á sérstakan reikning og nemur [19,35%]⁴⁾ af kaupverði vörunnar.]⁵⁾ 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. Leiðréttingin getur tekið til allt að fimm ára frá því að fjármunanna var aflað. Varðandi fasteignir getur leiðréttingin þó tekið til allt að [tuttugu]⁶⁾ ára. Í reglum um slíkar leiðréttingar getur ráðherra haft hliðsjón af þeim verðbreytingum sem orðið hafa frá því að fjármunanna var aflað.

□ Til innskatts er ekki heimilt að telja virðisaukaskatt af aðföngum er varða eftirfarandi:

1. Kaffistofu eða mötuneyti skattaðila og hvers konar fæðis kaup hans.
2. Öflun eða rekstur íbúðarhúsnæðis fyrir eiganda eða starfsmenn.
3. Hlunnindi til eiganda eða starfsmanna.
4. Öflun og rekstur orlofsheimila, sumarbústaða, barnaheimila og þess háttar fyrir eiganda eða starfsmenn.
5. Risnu og gjafir.

6. [Öflun, rekstur og leigu fólksbifreiða ~~og hópbifreiða~~. Sama á við um sendi- og vörubifreiðar með leyfða heildarþyngd 5.000 kg eða minna sem ekki uppfylla skilyrði um burðargetu og lengd farmrýmis er [ráðherra]²⁾ setur í reglugerð.]⁷⁾

□ [Þeir sem skattskyldir eru á grundvelli 2. mgr. 3. gr. mega einungis telja til innskatts virðisaukaskatt af þeim aðföngum sem eingöngu varða hina skattskyldu þætti í starfsemi þeirra.]⁷⁾

□ Þegar vörur, sem notaðar eru af eiganda fyrirtækis, teljast til skattskyldrar veltu fyrirtækisins skv. 1. mgr. 11. gr. má telja virðisaukaskatt af innkaupunum til innskatts. Hið sama gildir um skattskyldar vörur og þjónustu sem fyrirtæki notar í öðrum tilgangi en varðar sölu þess á skattskyldum vörum og þjónustu eða í tilgangi er varðar atriði er rakin eru í 3. mgr. þessarar greinar.

□ Þrátt fyrir ákvæði 6. tölul. 3. mgr. þessarar greinar er skattskyldum aðilum, sem hafa með höndum sölu eða leigu bifreiða, heimilt að telja skatt af aðföngum vegna þeirra viðskipta sem innskatt.

□ [Skattskyldum aðilum er skylt, eftir nánari reglum sem [ráðherra]²⁾ setur með reglugerð, að auðkenna ökutæki sín þegar virðisaukaskattur af öflun þeirra eða leigu telst til innskatts.]⁸⁾ [Hafi aðili talið til innskatts virðisaukaskatt af öflun eða leigu ökutækis en

ökutæknið er síðar tekið til annarrar notkunar þar sem honum er heimill minni eða enginn frádráttarréttur ber honum að tilkynna það til [ríkisskattstjóra]⁹⁾ áður en notkun er breytt og fjarlægja auðkenni sem sett hafa verið á ökutæknið samkvæmt þessari grein.]¹⁰⁾

□ [Þeir aðilar, sem um ræðir í 1. mgr. 10. gr., geta við skil á virðisaukaskatti dregið frá reiknuðum útskatti á hverju uppgjörstímabili [19,35%]⁴⁾ af neikvæðum mismun á söluverði og innkaupsverði seldra ökutækja á viðkomandi uppgjörstímabili, enda eigi formaskilyrði 3. mgr. 10. gr. við um söluna að öðru leyti.]¹¹⁾

¹⁾L. 163/2010, 6. gr. ²⁾L. 126/2011, 127. gr. ³⁾Rg. 192/1993, sbr. 532/1993, 306/1994, 18/2001, 1044/2006, 863/2009, 1069/2009 og 1143/2014. ⁴⁾L. 124/2014, 1. gr. ⁵⁾L. 122/1993, 20. gr. ⁶⁾L. 45/2006, 4. gr. ⁷⁾L. 105/2000, 4. gr. ⁸⁾L. 111/1992, 51. gr. ⁹⁾L. 136/2009, 54. gr. ¹⁰⁾L. 149/1996, 2. gr. ¹¹⁾L. 40/1995, 3. gr.

■ [42. gr. ...]¹⁾

[...]

[6. mgr.] [Endurgreiða skal rekstraraðilum hóp bifreiða, sem ~~leyfi hafa samkvæmt lögum um skipulag á fólksflutningum með hópferðabifreiðum undanþegnir eru virðisaukaskatti skv. 6. tölul. 3. mgr. 2. gr., [19,35%]16)~~ af söliverði hóp bifreiða sem þeir sannanlega selja úr landi. Hafi hóp bifreiðin verið nýtt í blandaðri starfsemi og virðisaukaskattur af kaupverði hennar að hluta til verið færður til innskatts lækkar endurgreiðslan sem því hlutfalli nemur. [Ráðherra]8) setur nánari reglur17) um framkvæmd endurgreiðslunnar.]18)

Lög um breytingu á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, brottfall laga nr. 97/1987, um vörugjald, breytingu á lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, og breytingu á fleiri lögum (kerfisbreyting á virðisaukaskatti, brottfall laga og hækkun barnabóta).

I. KAFLI

Breyting á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, með síðari breytingum.

1. gr.

6. tölul. 3. mgr. 2. gr. laganna orðast svo: Almenningsamgöngur, þ.e. fastar ferðir á ákveðinni leið innan lands samkvæmt fyrirframbirtri áætlun, jafnt á landi, í lofti og á legi. Undanþágan nær einnig til skipulagðrar ferðapjónustu fatlaðs fólks, skipulagðrar ferðapjónustu aldraðra og skipulagðs flutnings skólabarna. Sama gildir um akstur leigubifreiða. Að því leyti sem fólksflutningar eru undanþegnir samkvæmt ákvæði þessu nær undanþágan til farangurs farþega og flutnings ökutækja sem er í beinum tengslum við flutning farþega.

10. Viðauki II – Reglugerð um innskatt með innfærðum tillögum um breytingar.

Reglugerð nr. 192/1993, um innskatt, með síðari breytingum.

I. KAFLI

Almenn ákvæði um innskatt.

1. gr.

(1) Aðili sem skráður hefur verið skv. [5. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt](#), má telja til innskatts þann virðisaukaskatt sem frá og með skráningardegi fellur á kaup hans á skattskyldum vörum og þjónustu til nota í rekstrinum, enda byggist innskattskrafa hans gagnvart ríkissjóði á skjölum og bókhaldi sem fullnægjandi er samkvæmt ákvæðum [reglugerðar nr. 50/1993, um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattsskyldra aðila](#).

(2) Óheimilt er að telja til innskatts virðisaukaskatt af aðföngum sem keypt eru fyrir skráningardag, [sbr. þó ákvæði 13. gr.](#) Sama gildir ef gögn og bókhald, sbr. 1. mgr., er ófullnægjandi.

2. gr.

Eigi er heimilt að telja til innskatts virðisaukaskatt af aðföngum er varða eftirfarandi:

1. Kaffistofu eða mótuneyti skattaðila og hvers konar fæðiskaup hans. Þó er heimilt, að teknu tilliti til annarra ákvæða reglugerðar þessarar, að telja til innskatts virðisaukaskatt af þeim hluta byggingar sem nýttur er undir kaffistofu eða mótuneyti, svo og af múr- og naglföstum innréttingum í þeim hluta byggingar. Hins vegar er ekki heimilt að telja til innskatts virðisaukaskatt af lausum innréttingum, húsgögnum, tækjum og áhöldum til nota í kaffistofu eða mótuneyti. (1)
Selji skattaðili starfsmönnum fæði telst virðisaukaskattur af hráefni, orku og aðkeyptri þjónustu í því sambandi til innskatts eftir almennum reglum. (2)
2. Öflun eða rekstur íbúðarhúsnæðis fyrir eiganda eða starfsmenn. Skiptir ekki máli í þessu sambandi þótt aðili noti húsnæðið einnig vegna atvinnu sinnar. Til íbúðarhúsnæðis teljast einnig geymsluherbergi og bifreiðageymsla sem byggð er í venjulegum tengslum við íbúð.
3. Hlunnindi til eiganda eða starfsmanna.
4. Öflun og rekstur orlofsheimila, sumarbústaða, barnaheimila og þess háttar fyrir eiganda eða starfsmenn.
5. Risnu og gjafir. Til innskatts má þó telja virðisaukaskatt af innkaupum verðlítills smávarnings sem bersýnilega er ætlaður til notkunar í auglýsingaskyni.
6. [Öflun, þ.m.t. leigu, ~~og rekstur hópbifreiða og~~ fólksbifreiða, þ.m.t. skutbifreiða (station) og jeppa, enda hafi skattaðili ekki með höndum sölu eða leigu þessara bifreiða. Sama á við um þær sendi- ~~og vörubifreiðir, vöru- og torfærubifreiðir~~ með leyfða heildarþyngd 5000 kg eða minna sem ekki uppfylla ákvæði 9. gr. reglugerðar þessarar um gerð og búnað.]¹⁾

¹⁾[Sbr. 1. gr. reglugerðar nr. 18/2001.](#)

II. KAFLI

Innkaup sem ekki varða eingöngu sölu á skattskyldri vöru eða þjónustu.

Blönduð starfsemi.

3. gr.

(1) Aðili, sem hefur með höndum blandaða starfsemi, þ.e. starfsemi sem er að hluta virðisaukaskattsskyld en að hluta undanþegin skattskyldu, sbr. [2. gr. laga nr. 50/1988](#), með síðari breytingum, getur talið til innskatts þann virðisaukaskatt sem fellur á kaup hans á vörum og þjónustu, eftir því sem nánar er ákveðið í 4.-5. gr. reglugerðar þessarar, sbr. þó sérreglur um ýmis innkaup í 7.-9. gr.

(2) [Aðili sem rekur skattskylda gistipjónustu hluta úr ári og fasteignaleigu hluta úr ári telst vera með blandaða starfsemi í skilningi 1. mgr., enda hafi hann með höndum sölu á skattskyldri gistipjónustu í fimm mánuði á ári eða skemur.]¹⁾

¹⁾[Sbr. 1. gr. reglugerðar nr. 306/1994.](#)

4. gr.

(1) Að teknu tilliti til annarra ákvæða reglugerðar þessarar er aðila með blandaða starfsemi heimilt að telja að fullu til innskatts virðisaukaskatt af vörum og þjónustu sem eingöngu er keypt til nota við hinn skattskylda hluta starfseminnar.

(2) Óheimilt er að telja til innskatts virðisaukaskatt af vörum og þjónustu sem eingöngu varðar hinn skattfrjálsa hluta starfsemi aðila með blandaða starfsemi.

5. gr.

(1) Virðisaukaskatt af aðkeyptum rekstrarfjármunum, vörum og þjónustu, sem keypt er til nota bæði vegna skattskylds þáttar í starfsemi aðila og skattfrjáls þáttar (blönduð not), er heimilt að telja til innskatts í sama hlutfalli og sala skattskyldrar vöru og þjónustu (án virðisaukaskatts) hvers reikningsárs er af heildarveltu ársins. Við þennan útreikning skal ekki taka tillit til sölu rekstrarfjármuna o.fl., sbr. [3. mgr. 11. gr. laga nr. 50/1988](#).

(2) Innan hvers reikningsárs má nota hlutfallstölu næstliðins reikningsárs við útreikning innskatts. Við skil vegna síðasta tímabils hvers árs skal fara fram afstemming á innskattsfrádrætti liðins árs. Á fyrsta ári virðisaukaskattsskyldrar starfsemi skal hlutfallstalan reiknuð til bráðabirgða fyrir hvert einstakt uppgjörstímabil, en endanlegt uppgjör fari fram við skil vegna síðasta tímabils ársins.

(3) Ríkisskattstjóri gefur út sérstök eyðublöð sem nota skal við afstemmingu skv. 2. mgr.

Eigin not.

6. gr.

(1) Nú eru innkaup skattaðila bæði vegna sölu hans á skattskyldum vörum og þjónustu og til einkanota eða annarra nota sem ekki varða rekstur hans, og má þá telja virðisaukaskatt af slíkum innkaupum til innskatts að því leyti sem þau teljast varða virðisaukaskattsskyldan rekstur.

(2) [Ríkisskattstjóri]¹⁾ skal taka mið af þeim reglum og þeirri framkvæmd sem mótast hefur við tekjuskattsálagningu þegar hann leggur mat á hvort innkaupum sé réttilega skipt milli skattskylds

reksturs og einkanota.

¹⁾[Sbr. 1. gr. reglugerðar nr. 1143/2014.](#)

Sérreglur um fasteignir og ökutæki.

7. gr.

(1) 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 af heildarbyggingarkostnaði. Ef gæði einstakra hluta húsnæðis, sem nýttir eru á mismunandi hátt, eru sambærileg, er heimilt að skipta skattinum í því hlutfalli sem flatarmál þess hluta húsnæðisins sem notað er fyrir skattskyldan rekstur er af heildarflatarmáli húsnæðisins.

(2) Húsnæði, sem leigt er út, telst ekki notað fyrir skattskyldan rekstur nema leigusali hafi skráð sig frjálstri skráningu skv. [1. mgr. 6. gr. laga nr. 50/1988](#). Um íbúðarhúsnæði fer skv. 2. tölul. 2. gr. reglugerðar þessarar.

(3) 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. Skilyrði er að seljandi vinnu eða þjónustu taki fram á sölureikningi sínum við hvaða hluta húsnæðis hafi verið unnið.

(4) Varði framkvæmdir við endurbætur, viðgerðir og viðhald ekki beinlínis ákveðinn hluta húsnæðis, t.d. viðhald utanhúss eða við sameiginlegt lagnakerfi, má skattaðili miða útreikning innskatts við það hlutfall sem flatarmál þess hluta húsnæðis sem notað er vegna skattskyldrar starfsemi hans er af heildarflatarmáli húsnæðisins.

8. gr.

Nú notar skattaðili sama hluta húsnæðis jöfnum höndum fyrir skattskylda starfsemi og skattfrjálsa og er þá heimilt að miða útreikning innskatts við meginreglur 3.-6. gr. að því leyti sem ekki er unnt að skipta virðisaukaskatti eftir reglum 7. gr. Við útreikning innskatts vegna lagna, viðgerða og viðhalds annarra fasteigna en húsbygginga, þ.m.t. vegna lóðaf framkvæmda, skal fara eftir ákvæðum 3.-6. gr.

9. gr.

(1) [[Ákvæði 5. og 6. gr. taka ekki til virðisaukaskatts vegna öflunar, þ.m.t. leigu, eftirtalinna ökutækja:

1. Sendi- og vörubifreiða með leyfða heildarþyngd 5 000 kg eða minna, sem uppfylla eftirtalin skilyrði:
 - a. Skráð flutningsgeta í fólksrými skal vera minni en helmingur af skráðri burðargetu bifreiðar. Miða skal við að hver maður vegi 75 kg.

- b. Farmrými, opið eða lokað, aftan við öftustu brún sætis eða millipils skal vera a.m.k. 1 700 mm að hleðsludyrum eða hlera. Sé það styttra skal það þó vera lengra en fólksrýmið, mælt frá miðri framrúðu.
- c. Í farmrými mega hvorki vera sæti né annar búnaður til farþegaflutninga. Sé fólks- eða hópbifreið breytt í sendi- eða vörubifreið skulu með varan-legum hætti fjarlægð úr farmrými sæti ásamt sætisfestingum og öðrum búnaði til fólksflutninga.

2. Torfærubifreiða með leyfða heildarþyngd 5.000 kg eða minna.

2.3. Bifhjóla.

3.4. Torfærutækja, þ.e. vélsleða, tví-, þrí-, fjór-, fimm- og sexhjóla.

4.5. Loftþúðatækja.

(2) Óheimilt er að telja til innskatts virðisaukaskatt vegna öflunar, þ.m.t. leigu, framangreindra ökutækja nema þau séu eingöngu notuð í virðisaukaskattsskyldri starfsemi, þ.e. vegna sölu á vörum og skattskyldri þjónustu. Öll önnur notkun þeirra, svo sem einkanot eiganda rekstrar og starfsmanna hans og notkun í þágu starfsemi er fellur utan skattskyldusviðs virðisaukaskatts, veldur því að óheimilt er að telja til innskatts virðisaukaskatt af öflun ökutækjanna. Akstur eiganda eða starfsmanns til og frá heimili telst í öllum tilvikum til einkanota í þessu sambandi og það eins þótt aksturinn sé jafnframt í þágu starfseminnar eða á annan hátt að kröfu rekstraraðila.

(3) Frá ákvæði 2. mgr. er sú eina undantekning að eiganda rekstrar eða starfsmanni hans eru heimil takmörkuð einkanot, án þess að það komi í veg fyrir að til innskatts sé talinn virðisaukaskattur af öflun bifreiðar skv. 1. tölul. 1. mgr. Í hugtakinu takmörkuð einkanot felst eingöngu akstur milli heimilis þess sem afnotaréttinn hefur og starfstöðvar fyrirtækis. Eftirtöldum skilyrðum undantekningarinnar þarf að vera fullnægt:

1. Afnotaréttur eiganda eða starfsmanns hans sé að fullu talinn til virðisaukaskattsskyldrar veltu á skattverði sem er það sama og hlunnindamat ríkisskattstjóra, vegna takmarkaðra afnota launþega af bifreið launagreiðanda síns, í skattmati vegna staðgreiðslu opinberra gjalda á hverjum tíma.
2. Áður en einkanot hefjast, eða breytingar verða á slíkum notum, tilkynni rekstraraðili til [ríkisskattstjóra]³⁾ um hinn fyrirhugaða afnotarétt, þ.m.t. hver njóta muni, í því formi sem ríkisskattstjóri ákveður.
3. Við afdrátt og skil staðgreiðslu opinberra gjalda telji rekstraraðili (launagreiðandi) starfsmanni til launa þau hlunnindi er í afnotaréttinum felast.

(4) Skilyrði þess að telja megi til innskatts virðisaukaskatt af öflun, þ.m.t. leigu, bifreiðar skv. 1. tölul. og 2. tölul. 1. mgr. er að hún sé búin sérstökum skráningarmerkjum með rauðum stöfum á hvítum grunni, sbr. [19. gr. reglugerðar nr. 751/2003]³⁾, um skráningu ökutækja með síðari breytingum^{*1)}. Skilyrðið tekur þó ekki til eignarleigufyrirtækja og bílaleigufyrirtækja að því er varðar bifreiðir sem þau selja á leigu í virðisaukaskattsskyldri starfsemi sinni.

(5) Hafi skattaðili talið til innskatts virðisaukaskatt af öflun ökutækis slíks sem um ræðir í 1. mgr., en tekur það síðar til notkunar sem heimilar honum minni eða engan frádráttarrétt, skal hann tilkynna [ríkisskattstjóra]³⁾ þar um áður en notkun er breytt og láta fjarlægja hin sérstöku skráningarmerki sem um ræðir í 4. mgr.

(6) Komi í ljós að skilyrði þessarar greinar til færslu innskatts af öflun ökutækis hafa ekki verið haldin, þ.m.t. skilyrði um tilkynningar, er [ríkisskattstjóra]³⁾ rétt að fella niður innskatt af öflun viðkomandi bifreiðar.

(7) Ákvæði 3.-6. gr. gilda um útreikning innskatts vegna reksturs þeirra ökutækja sem um ræðir í 1. mgr.]¹⁾²⁾

¹⁾Sbr. 1. -

3. gr. reglugerðar nr. 532/1993. ²⁾Sbr. 2. gr. reglugerðar nr. 18/2001. ³⁾Sbr. 2. gr. reglugerðar nr. 1143/2014. ^{*1)}Nú 19. gr. reglugerðar nr. 751/2003.

[9. gr. A

(1) Aðilar sem kaupa notuð ökutæki til niðurrifs í atvinnuskyni af óskattskyldum aðilum geta reiknað sér innskatt sem nemur [19,35%]²⁾³⁾ af kaupverði ökutækisins þegar seljanda ber ekki að innheimta virðisaukaskatt af sölnni. Innkaupin skulu færð á sérstakan gjaldareikning í bókhaldi.

(2) Í bókhaldi eða fylgigögnum þess skulu koma fram eftirfarandi upplýsingar:

1. Fast númer ökutækis, sbr. reglugerð um skráningu ökutækja, nr. [751/2003]³⁾, með síðari breytingum.
2. Dagsetning viðskiptanna.
3. Lýsing á hinu keypta.
4. Kaupverð.
5. Nafn, heimilisfang og kennitala seljanda.

(3) Sölureikning, kaupsamning og afsal skal varðveita sem og önnur bókhaldsgögn sem varða viðskiptin.]¹⁾

¹⁾Sbr. 2. gr. reglugerðar nr. 306/1994. ²⁾Sbr. 1. gr. reglugerðar nr. 1069/2009. ³⁾Sbr. 3. gr. reglugerðar nr. 1143/2014.

Um innskatt ríkisstofnana, sveitarfélaga o.fl.

10. gr.

(1) [Þrátt fyrir ákvæði þessa kafla mega þeir virðisaukaskattsskyldu aðilar, sem undanþegnir eru tekjuskatti og eignarskatti skv. 4. gr. laga nr. [90/2003]²⁾, einungis telja til innskatts virðisaukaskatt af þeim aðföngum og rekstrarfjármunum sem eingöngu varða sölu á skattskyldri vöru eða þjónustu. Hið sama á við um innskatt af skattskyldum eigin notum þeirra er greinir í 2. mgr. 3. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt.

(2) Þó er opinberum þjónustufyrirtækjum, sem selja skattskyldar vörur eða þjónustu til annarra og skattskyld eru skv. 4. tölu. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 50/1988, heimilt að færa til innskatts virðisaukaskatt

af aðföngum og rekstrarfjármunum, öðrum en fasteignum, að því leyti sem þau teljast varða virðisaukaskattsskyldan rekstur þeirra, með sama hætti og greinir í 6. gr. reglugerðar þessarar. Skilyrði slíks hlutfallslegs innskattsfrádráttar er að hinn virðisaukaskattsskyldi þáttur í starfsemi fyrirtækisins sé fjárhagslega og bókhaldslega skýrt aðgreindur frá öðrum þáttum í starfsemi þess.]¹⁾

¹⁾Sbr. 3. gr. reglugerðar nr. 18/2001. ²⁾Sbr. 4. gr. reglugerðar nr. 1143/2014.

III. KAFLI

Sala rekstrarfjármuna.

11. gr.

(1) Sala eða afhending véla, tækja og annarra rekstrarfjármuna telst að fullu til skattskyldrar veltu aðila þótt hann hafi aðeins fengið virðisaukaskatt vegna öflunar þeirra fráðreginn sem innskatt að hluta.

(2) Hafi ekki mátt telja virðisaukaskatt vegna kaupa ökutækis til innskatts, sbr. 6. tölul. 2. gr. og 9. gr., telst sala ökutækisins ekki til skattskyldrar veltu.

IV. KAFLI

Leiðrétting innskatts af varanlegum rekstrarfjármunum.

12. gr.

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

1. ~~Lausafjármuna, svo sem farartækja, Vélavéla, tækja, áhalda og, innréttinga og annarra lausafjármuna~~ sem rýrna að verðmæti við eðlilega notkun eða aldur, enda nemi kaupverð (stofnverð) einstakrar eignar eða eignasamstæðu a.m.k. ~~109.500~~250.000 kr.^{§1)} (án virðisaukaskatts) ~~eftir að það hefur verið framreiknað samkvæmt byggingarvísitölu.~~
2. ~~Fasteigna- Mannvirkja, svo sem verslunar-, skrifstofu-, verksmiðju-, verkstæðis- og vörugæmslybygginga, gisti- og veitingahúsa, úthúsa og ræktunar á bújörðum, gróðurhúsa, bryggja, dráttarbrauta, tanka, borhola, raflína og lagnamannvirkja.~~ Leiðréttingarskyldan tekur til innskatts af efni, vinnu, tækjanotkun o.fl. vegna nýbyggingar, endurbyggingar ~~og~~, endurbóta, ~~breytinga, svo og vegna~~ viðgerða og viðhalds ~~mannvirkja, enda sé samtals verðmæti þessara framkvæmda a.m.k. 500.000 kr.^{§2)}~~ (án virðisaukaskatts) ~~eftir að það hefur verið framreiknað samkvæmt byggingarvísitölu.~~

(2) Fjárhæðir skv. 1. mgr. skulu 1. janúar ár hvert taka breytingu samkvæmt skattvísitölu, sbr. 122. gr. laganr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, með síðari breytingum. Það telst breyting á forsendu fyrir færslu innskatts samkvæmt þessari grein 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. Það telst einnig breyting á forsendu ef eignar var aflað fyrir starfsemi sem var

virðisaukaskattsskyld við öflun eignarinnar en er síðar undanþegin virðisaukaskatti með lögum, enda þótt ekki sé um breytta notkun eignarinnar að ræða. Ennfremur telst það breyting á forsendu fyrir innskatti þegar ökutæki skv. 1. tölul. 1. mgr. 9. gr. er breytt þannig að ökutækið uppfylli ekki skilyrði þau sem tilgreind eru skv. 1. tölul. 1. mgr. þótt ekki sé um breytta notkun ökutækis að ræða.^{*3)}

(3) 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. Leiðréttá skal innskatt vegna öflunar eigna, sem notaðar eru við blandaða starfsemi, ef hlutfallstala skv. 5. gr. lækkar um 10 prósentur eða meira frá því ári þegar eignar var aflað, eða frá fyrri leiðréttingu samkvæmt ákvæði þessu eða ákvæði 3. mgr. 13. gr.

(4) Þrátt fyrir breytingu á forsendu skal ekki leiðréttá (bakfæra) innskatt í eftirfarandi tilvikum:

1. Þegar sala eða afhending rekstrarfjármuna telst til skattskyldrar veltu skattaðila, sbr. 3. mgr. 11. gr. laga nr. 50/1988 og 11. gr. reglugerðar þessarar.
2. Þegar sala eða afhending rekstrarfjármunar telst til undanþeginnar veltu samkvæmt 12. gr. laga nr. 50/1988.
3. Þegar eign er seld nauðungarsölu eða ráðstafað skv. 4. mgr. 129. gr. laga nr. 21/1991, um gjaldþrotaskipti.^{1,2)}
4. Þegar fasteign er leigð út og leigusali er skráður frjálstri skráningu, sbr. reglugerð nr. 577/1989, um frjálssa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign.

^{*1)} Fjárhæðin breyttist 1. jan. ár hvert í samræmi við skattvísitölu (skattvísitala var afnumin 1995). Fjárhæðin er nú 113.700 kr. ^{*2)} Fjárhæðin breyttist 1. jan. ár hvert í samræmi við skattvísitölu (skattvísitala var afnumin 1995). Fjárhæðin er nú 519.600 kr. ^{*3)} 122. gr. laga nr. 75/1981 var felld brott með lögum nr. 145/1995 og skattvísitala þar með afnumin.

13. gr.

(1) Heimilt er skattaðila að leiðréttá til hækkunar innskatt vegna öflunar eigna skv. 1. og 2. tölul. 1. mgr. 12. gr., verði breyting á forsendu fyrir færslu innskatts.

(2) Það telst breyting á forsendum fyrir frádrætti á færslu innskatti innskatts samkvæmt þessari grein þegar skattaðili naut fulls frádráttarréttar eða frádráttar að hluta einskis eða hlutfallslegs innskattsréttar 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 meiri frádráttarinnskattsréttur eða minni frádráttarréttur. Það telst einnig breyting á forsendum fyrir frádrætti á innskatti þegar ökutæki skv. 1. tölul. 1. mgr. 9. gr. er breytt þannig að ökutækið uppfylli ekki skilyrði þau sem tilgreind eru skv. 1. tölul. 1. mgr. þótt ekki sé um breytta notkun ökutækis að ræða. Jafnframt skal leiðréttá innskatt vegna öflunar eigna, sem [—]⁴⁾ notaðar eru við blandaða starfsemi, ef hlutfallstala skv. 5. gr. lækkar um 10 prósentur eða meira frá því ári þegar eignar var aflað ef eignar var aflað fyrir starfsemi sem er undanþegin virðisauksskatti við öflun eignarinnar en er síðar felld undir skattskyldusvið virðisaukaskatts með lögum, enda þótt ekki sé um breytta notkun eignarinnar að ræða.

~~(2) Leiðréttingarskylda fellur niður í eftirfarandi tilvikum:~~

- ~~1. Þegar sala eða afhending rekstrarfjármuna telst til skattskyldrar veltu skattaðila, sbr. 3. mgr. 11. gr. laga nr. 50/1988 og 11. gr. reglugerðar þessarar.~~
- ~~2. Þegar eign er seld nauðungarsölu eða ráðstafað skv. 4. mgr. 129. gr. laga nr. 21/1991, um gjaldþrotaskipti.²~~
- ~~3. Þegar fasteign er leigð út og leigugali er skráður frjáltri skráningu, sbr. reglugerð nr. 577/1989, um frjálsa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign.~~

(3) Heimilt er skattaðila að leiðrétta til hækunar innskatt vegna öflunar eigna [---]²⁾, sem notaðar eru við blandaða starfsemi, ef hlutfallstala skv. 5. gr. hækkar um 10 prósentur eða meira frá því ári þegar eignar var aflað, eða frá fyrri leiðréttingu samkvæmt þessu ákvæði eða ákvæði 3. mgr. 12. gr.

¹⁾Sbr. 3. gr. reglugerðar nr. 306/1994.

²⁾Sbr. 4. gr. reglugerðar nr. 306/1994. ³⁾Sbr. 1. gr. reglugerðar nr. 863/2009

14. gr.

(1) Leiðrétta Leiðrétting skal innskatts vegna öflunar lausafjármuna verður virk við forsendubreytingu, sbr. 1. tölul. 12. mgr. 12. gr. og 2. mgr. 13. gr., verði breyting á forsendum frádráttar á næstu fimm árum talið frá og með þeim mánuði lokum yfirstandandi almenns tveggja mánaða uppgjörstímabils virðisaukaskatts, samkvæmt 24. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, þegar eignanna var aflað. Ekki skal koma til leiðréttingar vegna forsendubreytingar sem verður eftir að þau fimm ár eru liðin.

(2) Skylda skattaðila til Leiðréttingar skal innskatts vegna framkvæmda við mannvirki verður virk við forsendubreytingu sem um ræðir í 2. tölul. sbr. 12. mgr. 12. gr. verði breyting á forsendum frádráttar á næstu [tuttugu]¹⁾ árum talið frá og með þeim mánuði þegar framkvæmd fór fram því að innskatturinn var færður, þ.m.t. innskattur sem kaupandi hefur yfirtekið leiðréttingarskyldu á skv. 1. mgr. 15. gr. Heimild skattaðila til leiðréttingar innskatts vegna framkvæmda við mannvirki verður virk við forsendubreytingu, skv. 32. mgr. 13. gr. fellur niður eftir fimm ár talið frá og með kaupmánuði á næstu sex árum frá því viðkomandi reikningur var gerður á hendur skattaðila vegna framkvæmdar.

(23) Breytist notkun eignar í sama mánuði og frádráttur innskatts fer fram nær leiðréttingarskylda til allrar þeirrar fjárhæðar sem dregin hefur verið frá sem innskattur. Verði forsendubreyting innan yfirstandandi uppgjörstímabils viðkomandi skattaðila þegar eignar er aflað eða framkvæmd við mannvirki á sér stað, skal innskattur færður í uppgjör fyrir það tímabil miðað við hina breyttu forsendu. Breytist notkun síðar skal framreikna frádreginn innskatt samkvæmt byggingarvísitölu. Verði forsendubreyting síðar skal virðisaukaskattsfjárhæð sú sem leiðrétting er reiknuð af framreiknuð miðað við breytingar á byggingarvísitölu. Í tilviki leiðréttingarskyldu (bakfærslu) skal framreikningur miðast annars vegar við byggingarvísitölu í lok þess uppgjörstímabils virðisaukaskatts viðkomandi skattaðila þegar innskattur var færður, þ.m.t. innskattur sem lýtur yfirtekinni leiðréttingarskyldu skv. 1. mgr. 15. gr., og hins vegar við byggingarvísitölu í lok þess uppgjörstímabils viðkomandi skattaðila

sem leiðrétting skal færð á. Í tilviki heimildar til færslu aukins innskatts skal framreikningur miðast annars vegar við byggingarvísitölu í lok yfirstandandi almenns tveggja mánaða uppgjörstímabils virðisaukaskatts samkvæmt 24. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, þegar eign var keypt eða þegar framkvæmd við mannvirki fór fram og hins vegar við byggingarvísitölu í lok yfirstandandi uppgjörstímabils viðkomandi skattaðila þegar honum heimilast aukinn innskattur. Þannig framreiknaðan fjárhæð innskatts skal leiðrétta til lækkunar eða er heimilt að leiðrétta til hækkunar á eftirfarandi hátt sem hér segir:

1. Vegna lausafjármuna, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 12. gr., er leiðréttingarskyldan um 80% á næsta ári eftir því ári þegar innskattsfrádráttur fór fram eignar var aflað, um 60% á þarnaesta ári og lækkar síðan um 20 prósentur árlega. Fyrir hvert tímabil sem er skemmra en eitt ár (12 mánuðir) er leiðréttingarskyldan 1,67% á mánuði. Verði forsendubreyting á fyrsta almanaksári, um 96,67% á næsta tveggja mánaða almenna uppgjörstímabili eftir að eignar var aflað, um 93,34% á þarnaesta almenna tveggja mánaða uppgjörstímabili og lækkar síðan um 3,33% fyrir hvert almennt tveggja mánaða uppgjörstímabil til loka almanaksársins.
2. [Vegna fasteignarmannvirki, sbr. 2. tölul. 1. mgr. 12. gr., er leiðréttingarskyldan um 95% á næsta ári eftir því ári þegar innskattsfrádráttur fór fram framkvæmd við mannvirki fór fram, um 90% á þarnaesta 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. Verði forsendubreyting á fyrsta almanaksári, um 99,17% á næsta tveggja mánaða almenna uppgjörstímabili eftir að framkvæmd við mannvirki fór fram, um 98,34% á þarnaesta almenna tveggja mánaða uppgjörstímabili og lækkar síðan um 0,83% fyrir hvert almennt tveggja mánaða uppgjörstímabil til loka almanaksársins.]¹⁾

(34) Við breytingu á hlutfallstölu skv. 5. gr. skal leiðrétting vegna hvers einstaks reikningsalmanaksárs nema 1/5 að því er varðar eignir sem um ræðir lausafjármuni, sbr. 12. tölul. 1. mgr. 12. gr. en [1/20]¹⁾ að því er varðar fasteignirmannvirki, sbr. 2. tölul. 1. mgr. 12. gr., af þeirri innskattsfjárhæð sem dregin hefur verið frá sem innskattur framreiknaðri fjárhæð virðisaukaskatts til leiðréttingar, sbr. 3. mgr.

(45) Leiðréttingarfjárhæðina skal leiðrétta færa á innskattsreikningi á því uppgjörstímabili virðisaukaskatts þegar leiðrétting skal eiga á sér stað.

(56) Við leiðréttingu innskatts skal fylla út sérstaka leiðréttingarskýrslu í því formi sem ríkisskattstjóri ákveður.

¹⁾Sbr. 1. gr. reglugerðar nr. 1044/2006.

15. gr.

(1) Við kaup fasteignarmannvirkis getur kaupandi yfirtekið leiðréttingarskyldu vegna eftirstöðva tímabils skv. 14. gr. að því leyti sem hann hefur frádráttarinnskattsrétt vegna eignarinnar. Seljandi skal leiðrétta innskatt að því leyti sem frádráttarinnskattsréttur kaupanda kann að vera minni en seljanda. Að öðru leyti fellur leiðréttingarskylda seljanda samkvæmt reglugerð þessari niður.

(2) Þegar eignaryfirfærsla á fasteign, vélum eða öðrum rekstrarfjármunum á sér stað í sambandi við eigendaskipti á fyrirtæki eða hluta þess skv. [4. mgr. 12. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt](#), á leiðréttingartímabilinu, getur kaupandi, sem hefur minnst sama frádráttarrétt vegna rekstrarfjármuna og seljandi hafði við öflun, yfirtekið alla leiðréttingarskylduna vegna eftirstöðva tímabilsins. Sé frádráttarréttur kaupanda minni en seljanda, getur kaupandi yfirtekið þann hluta leiðréttingarskyldunnar sem hann á rétt á og skal seljandi þá standa skil á þeirri leiðréttingarskyldu sem eftir er.

(3) Yfirtaki kaupandi leiðréttingarskyldu skulu seljandi og kaupandi sameiginlega tilkynna skal [ríkisskattstjóra]¹⁾ um yfirtöku ~~na leiðréttingarskyldu samkvæmt þessari grein~~ innan átta daga frá því að viðskiptin áttu sér stað. Tilkynning skal vera í því formi sem ríkisskattstjóri ákveður. Í tilkynningu skal tilgreina fjárhæð innskatts þess sem leiðréttingarskyldan tekur til, greinda niður á þau ár og uppgjörstímabil virðisaukaskatts þegar innskatturinn var færður. Jafnframt skal tilgreina í hvaða hlutfalli kaupandi yfirtekur leiðréttingarskylduna og í hvaða hlutfalli hún kemur til leiðréttingar hjá seljanda. Tilkynningu skal fylgja yfirlýsing kaupanda um yfirtöku leiðréttingarskyldu.

¹⁾ Sbr. 5. gr. reglugerðar nr. 1143/1014.

16. gr.

Um bókhald og varðveislu gagna vegna breytingar á forsendum fyrir frádrætti innskatts fer samkvæmt reglugerð nr. 50/1993, um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattsskyldra aðila.

V. KAFLI

Ýmis ákvæði.

17. gr.

Brot gegn ákvæðum reglugerðar þessarar varða refsingu skv. [40. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt](#).

18. gr.

Reglugerð þessi er sett með stoð í [2. mgr. 16. gr., sbr. 49. gr., laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt](#), með síðari breytingum, og öðlast gildi nú þegar. Jafnframt fellur úr gildi reglugerð nr. 81/1991, um innskatt, með síðari breytingum.

Ákvæði til bráðabirgða.

Bráðabirgðaákvæði með reglugerð nr. 192/1993 er ekki birt hér.

Ákvæði til bráðabirgða með [reglugerð nr. 18/2001](#).

(1) Frá og með gildistöku reglugerðar þessarar falla úr gildi allar heimildir varðandi bifreiðir sérútbúnar til viðgerðarþjónustu, sem skattstjórar hafa veitt á grundvelli

3. mgr. 9. gr. reglugerðar nr. 192/1993 eins og það ákvæði hljóðaði eftir gildistöku

3. gr. reglugerðar nr. 532/1993, um breyting á hinni fyrrnefndu reglugerð.

(2) Fyrir 1. mars 2001 skulu þeir rekstraraðilar, sem fengið hafa heimildir þær sem tilteknar eru í 1. mgr., tilkynna til [ríkisskattstjóra]¹⁾ um afnotarétt skv. 3. mgr. 2. gr. reglugerðar þessarar og umskrá viðkomandi bifreiðir yfir á skráningarmerki með rauðum stöfum á hvítum

grunni, sbr. 5. mgr. 2. gr. reglugerðar þessarar, hyggist þeir nýta sér þá heimild sem í nefndri 3. mgr. 2. gr. felst.

¹⁾[Sbr. 5. gr. reglugerðar nr. 1143/2014.](#)

Ákvæði til bráðabirgða með reglugerð nr. [xx/xxxx]

(1) Við leiðréttingu innskatts, hvort heldur er til lækkunar eða hækkunar, þeirra skattaðila sem nutu endurgreiðslu á 2/3 hluta virðisaukaskatts vegna kaupa hópferðabifreiða eða almenningsvagna, skv. ákvæði X til bráðabirgða við lög nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, með síðari breytingum, reiknast leiðrétting af þeim hluta virðisaukaskatts vegna kaupanna sem ekki fékkst endurgreiddur, framreiknaður skv. 3. mgr. 14. gr.

(2) Hafi skattaðili er stundar fólksflutninga, sem fram til loka árs 2015 falla utan skattskyldusviðs virðisaukaskatts, en eru virðisaukaskattsskyldir frá upphafi árs 2016, keypt á árunum 2012, 2013, 2014 eða 2015 notaða hópferðabifreið til þess rekstrar, án þess að hafa sætt innheimtu virðisaukaskatts við kaupin, skal skattaðilanum heimilt að færa sem innskatt fjárhæð reiknaða með eftirgreindum hætti. Vegna kaupa á árinu 2012 fjárhæð sem nemur 1,35% af kaupverði. Vegna kaupa á árinu 2013 fjárhæð sem nemur 2,71% af kaupverði. Vegna kaupa á árinu 2014 fjárhæð sem nemur 4,06% af kaupverði. Vegna kaupa á árinu 2015 fjárhæð sem nemur 5,41% af kaupverði, hafi keypt hópferðabifreið verið nýskráð á árunum 2012–2014, en 15,48% af kaupverði hafi hópferðabifreiðin verið nýskráð á árinu 2015. Ákvæði þetta tekur aðeins til hópferðabifreiða sem nýskráðar hafa verið í ökutækjaskrá 1. janúar 2012 eða síðar og er bundið því skilyrði að skattaðili noti bifreiðina til virðisaukaskattsskyldra fólksflutninga allt sitt fyrsta uppgjörstímabil virðisaukaskatts á árinu 2016.

11. Viðauki III - Skýringar við tillögur starfshópsins um breytingar á reglugerð nr. 192/1993, um innskatt.

i) Tillögur um breytingar á 12. gr.

- (1) Í 1. mgr. er kveðið á um að skattskyldur aðili skuli leiðrétta (bakfæra) innskatt vegna skattskyldrar starfsemi sinnar verði breyting á forsendum fyrir frádrætti innskatts vegna öflunar varanlegra rekstrarfjármuna sem taldir eru upp í tveimur tölulíðum. Í 1. tölul. 1. mgr. er kveðið á um að leiðréttingarskyldan nái til véla, tækja, áhaldna, innréttinga og annarra lausafjármuna sem rýrna að verðmæti við eðlilega notkun eða aldur, enda nemi kaupverð (stofnverð) einstakrar eignar eða eignasamstæðu a.m.k. 109.500 kr. (án virðisaukaskatts) eftir að það hefur verið framreiknað samkvæmt byggingarvísitölu. Starfshópurinn leggur til að leiðréttingarskylda 1. tölul. verði látin ná til lausafjármuna, svo sem farartækja og fylgihluta þeirra, véla, tækja, áhaldna og innréttinga, sem rýrna að verðmæti við eðlilega notkun eða aldur, enda nemi kaupverð (stofnverð) einstakrar eignar eða eignasamstæðu a.m.k. 250.000 kr. (án virðisaukaskatts). Með tillögunni er leiðréttingarskyldan útfærð á þann hátt að tryggt sé að hún nái til þeirra lausafjármuna sem nýttir eru í atvinnurekstri m.a. ferðaþjónustuaðila. Að auki eru fjárhæðarmörk ákvæðisins uppfærð til samræmis við mörk eignfærslu og gjaldfærslu í tekjuskattsskilum með skilvirkni virðisaukaskattskerfisins að leiðarljósi.
- (2) Í 2. tölul. 1. mgr. er kveðið á um að leiðréttingarskyldan nái til fasteigna og hún taki til innskatts af efni, vinnu, tækjanotkun o.fl. vegna nýbyggingar, endurbyggingar og endurbóta, svo og vegna viðgerða og viðhalds, enda sé samtals verðmæti þessara framkvæmda a.m.k. 500.000 kr. (án virðisaukaskatts) eftir að það hefur verið framreiknað samkvæmt byggingarvísitölu. Starfshópurinn leggur til að leiðréttingarskylda skv. 2. tölul. verði látin ná til *mannvirkja, svo sem verslunar-, skrifstofu-, verksmiðju, verkstæðis- og vörugeymslubygginga, gisti og veitingahúsa, útihúsa og ræktunar á bújörðum, gróðurhúsa, bryggja, dráttarbrauta, tanka, borhola, raflína og lagnamannvirkja*. Þá verði sérstaklega kveðið á um að leiðréttingarskyldan taki til innskatts af efni, vinnu, tækjanotkun o.fl. vegna nýbyggingar, endurbyggingar, endurbóta, breytinga, viðgerða og viðhalds *mannvirkja*. Markmið tillögunnar er að afmarka umfang leiðréttingarskyldunnar á skýrari hátt en nú er m.a. með hliðsjón af þörfum ferðaþjónustuaðila og að hugtakanotkun verði í samræmi við lög um mannvirki.
- (3) Í 1. mgr. 13. gr. reglugerðar um innskatt er nú kveðið á um hvað teljist til breyttra forsendna fyrir frádrætti á innskatti í skilningi ákvæðis inngangsmálsliðar 1. mgr. 12. gr. reglugerðarinnar. Í 2. mgr. greinarinnar er svo kveðið á um niðurfall leiðréttingarskyldu og í 3. mgr. er skattaðila heimilað að leiðrétta innskatt vegna öflunar eigna sem notaðar eru við blandaða starfsemi til hækkunar að tilteknu skilyrði uppfylltu. Mat starfshópsins er að tilefni sé til að gera aðgreiningu á milli leiðréttingarskyldu 1. mgr. 12. gr. og heimildar til að leiðrétta innskatt til hækkunar skv. 3. mgr. 13. gr. fyllri og skýrari en nú er. Í því ljósi leggur starfshópurinn til að kveða sérstaklega á um breytingu á forsendu fyrir innskattsfrádrætti vegna leiðréttingarskyldu í nýrri 2. mgr. 12. gr. sem verði svohljóðandi: *Það telst breyting á*

forsendu fyrir færslu innskatts samkvæmt þessari grein 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 eða minni frádráttarréttur. Það telst einnig til breytingu á forsendu ef eignar var aflað fyrir starfsemi sem var virðisaukaskyld við öflun eignarinnar en er síðar undanþegin virðisaukaskatti með lögum, enda þótt ekki sé um breytta notkunar eignarinnar að ræða. Enn fremur telst það breyting á forsendu fyrir frádrætti á innskatti þegar ökutæki skv. 1. tölul. 1. mgr. 9. gr. er breytt þannig að ökutækið uppfylli ekki skilyrði þau sem tilgreind eru í 1. tölul. 1. mgr. þótt ekki sé um breytta notkun ökutækis að ræða.

- (4) Í samhengi við framangreint telur starfshópurinn rétt að gera þá breytingu að taka ákvæði 3. mgr. 13. gr. um leiðréttingu innskatts vegna öflunar eigna sem notaðar eru við blandaða starfsemi sérstaklega upp í 12. gr. þannig að ljóst verði hver leiðréttingarskyldan er í þeim tilvikum.
- (5) Að mati starfshópsins er einnig rétt að kveða sérstaklega í 12. gr. á um þau tilvik þar sem ekki verður skylt að leiðrétta innskatt þrátt fyrir að breyting verði á forsendum fyrir frádrætti innskatts. Þessi tilvik eru eftirfarandi: 1) Þegar sala eða afhending rekstrarfjármuna telst til skattskyldrar veltu skattaðila, sbr. 3. mgr. 11. gr. laga um virðisaukaskatt og 11. gr. reglugerðarinnar. Í slíkum tilvikum á virðisaukaskattur að skila sér í ríkissjóð við sölu eða afhendingu. 2) Þegar eign er seld nauðungarsölu eða henni er ráðstafað til veðhafa skv. 4. mgr. 129. gr. laga um gjaldþrotaskipti o.fl. Í slíkum tilvikum mundi leiðréttingarkrafa vera á hendur aðila sem ætla má að sé ógjaldfær. 3) Þegar fasteign er leigð út og leigusali er skráður frjálsri skráningu, sbr. reglugerð um frjálsa og sérstaka skráningu vegna leigu eða sölu á fasteign. Í slíkum tilvikum innheimtir leigusali útskatt af leigugjaldi auk þess sem honum er heimilt að draga innskatt sem fellur til vegna kaupa á vörum og þjónustu vegna fasteignarinnar frá við uppgjör virðisaukaskatts. Með því móti er komið í veg fyrir tvísköttun.
- ii) Tillögur um breytingar á 13. gr.
- (1) Í samhengi við þær breytingar sem starfshópurinn leggur til á ákvæðum 12. gr., þ.e. til að auka aðgreiningu á milli leiðréttingarskyldu 1. mgr. 12. gr. og heimildar til að leiðrétta innskatt til hækkunar skv. 3. mgr. 13. gr., er lagt til að gerðar verði breytingar á 13. gr. Þannig verði skýrt kveðið á um það í nýrri 1. mgr. greinarinnar að *skattaðila sé heimilt að leiðrétta til hækkunar innskatt vegna öflunar eigna skv. 1. og 2. tölul. 1. mgr. 12. gr. þegar breyting verður á forsendu fyrir frádrætti innskatts. Verður efni greinarinnar því afmarkað við leiðréttingu til hækkunar en samkvæmt gildandi ákvæðum 13. gr. ná ákvæði hennar bæði til hækkunar og lækkunar.*
- (2) Í samhengi við framangreint leggur starfshópurinn til að í 2. mgr. 13. gr. verði breyting á forsendu fyrir innskattsfrádrætti sérstaklega skilgreind þegar um leiðréttingu til hækkunar er að ræða. Þannig verði kveðið á um að *það teljist til breytingu á forsendu fyrir frádrætti innskatts í skilningi 13. gr. þegar skattaðili naut einskis eða hlutfallslegs frádráttarréttar þegar eign var keypt eða þegar verk var unnið, en eignin er síðar tekin til annarrar notkunar þar sem skattaðila ber meiri frádráttarréttur. Þá verði það einnig talið til breytingar á forsendu ef eignar var aflað fyrir starfsemi sem var undanþegin virðisaukaskatti við öflun hennar en er síðar felld undir skattskyldusvið virðisaukaskatts með lögum, enda þótt ekki sé um breytta notkun að ræða.*

- (3) Eins og starfshópurinn sér breytingar á 13. gr. fyrir sér verða ákvæði 2. mgr. hennar óþörf enda mun hún aðeins kveða á um leiðréttingu til hækkunar. Því er lagt til að gildandi 2. mgr. 13. gr. falli brott.
- iii) Tillögur um breytingar á 14. gr.
- (1) Í ákvæðum gildandi 14. gr. er að finna sérákvæði um innskattsleiðréttingu vegna öflunar lausafjármuna skv. 1. tölul. 1. mgr. 12. gr., þ.e. véla, tækja áhalda, innréttinga o.fl. Starfshópurinn leggur til að orðalagi 14. gr. verði breytt svo nokkru nemi. Það athugast hins vegar að þessar breytingar hafa það markmið að skýra ákvæðin með hliðsjón af framkvæmd og þeim breytingum sem lagðar eru til á öðrum greinum reglugerðarinnar.
- (2) Í gildandi 1. mgr. 14. gr. er kveðið á um að leiðrétt skuli innskatt vegna öflunar lausafjármuna, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 12. gr., verði breyting á forsendum frádráttar á næstu fimm árum talið frá og með þeim mánuði þegar eignanna var aflað. Þá segir að leiðrétt skuli innskatt vegna framkvæmda sem um ræðir í 2. tölul. 1. mgr. 12. gr. verði breyting á forsendum frádráttar á næstu tuttugu árum talið frá og með þeim mánuði þegar framkvæmd fór fram. Að lokum er sérstaklega kveðið á um að heimild til leiðréttingar til hækkunar skv. 3. mgr. 13. gr. falli niður eftir fimm ár talið frá og með kaupmánuði. Starfshópurinn leggur til að ákvæðum 1. mgr. verði skipt upp í tvær málsgreinar, í hinni fyrri verði kveðið á um leiðréttingu vegna öflunar lausafjármuna og í hinni síðari leiðréttingu vegna framkvæmda við mannvirki.
- (3) Tillaga starfshópsins er að í nýrri 1. mgr. 14. gr. verði kveðið á um að *leiðrétting innskatts vegna öflunar lausafjármuna verði virk við forsendubreytingu, sbr. 2. mgr. 12. gr. og 2. mgr. 13. gr., á næstu fimm árum talið frá og með lokum yfirstandandi almenns tveggja mánaða uppgjörstímabils skv. 24. gr. laga um virðisaukaskatt þegar eignar var aflað. Þá verði sérstaklega áréttað, eins og raunar er gert í lokamálslið 1. mgr., að ekki skuli koma til leiðréttingar vegna forsendubreytingar sem verður að framangreindu fimm ára tímabili liðnu.*
- (4) Starfshópurinn leggur til að í nýrri 2. mgr. 14. gr. verði kveðið á um að *skylda skattaðila til að leiðrétt innskatt vegna framkvæmda við mannvirki verði virk við forsendubreytingu, sbr. 2. mgr. 12. gr., á næstu tuttugu árum frá því að innskatturinn var færður, þ.m.t. innskattur sem kaupandi hefur yfirtekið leiðréttingarkvöð á skv. 1. mgr. 15. gr. Þá verði einnig kveðið á um að heimild skattaðila til leiðréttingar innskatts vegna framkvæmd við mannvirki verði virk við forsendubreytingu, sbr. 2. mgr. 13. gr. á næstu sex árum frá því að viðkomandi reikningur var gerður á hendur skattaðila vegna framkvæmdar.*
- (5) Af þeim breytingum sem starfshópurinn leggur til með nýjum 13. og 14. gr. leiðir að gera verður breytingar á ákvæðum gildandi 2. mgr. 14. gr. en í henni er kveðið á um hve langt leiðréttingarskylda nær og hvernig skuli reikna hana. Starfshópurinn leggur því til breytingar sem einnig horfa til aukins skýrleika. Lagt er til að kveðið verði á um að *ef forsendubreyting verði innan yfirstandandi uppgjörstímabils viðkomandi skattaðila þegar eignar er aflað eða framkvæmd við mannvirki á sér stað, skuli innskattur færður í uppgjör fyrir það tímabil miðað við hina breyttu forsendu. Verði forsendubreyting hins vegar síðar skal virðisaukaskattsfjárhæð sú sem leiðrétting er reiknuð af framreiknuð miðað við breytingar á byggingarvísitölu. Í tilviki leiðréttingarskyldu (bakfærslu) skal framreikningur miðast annars vegar við byggingarvísitölu í lok þess uppgjörstímabils virðisaukaskatts viðkomandi skattaðila þegar innskattur var færður, þ.m.t. innskattur sem lýtur yfirtekinni leiðréttingarskyldu skv. 1. mgr. 15. gr. og hins vegar byggingarvísitölu í lok þess uppgjörstímabils*

viðkomandi skattaðila sem leiðrétting skal færð á. Í tilviki heimildar til leiðréttingar til hækkunar skal framreikningur miðast annars vegar við byggingarvísitölu í lok yfirstandandi almenns tveggja mánaða uppgjörstímabils skv. 24. gr. laga um virðisaukaskatt þegar eign var keypt eða þegar framkvæmd við mannvirki fór fram og hins vegar byggingarvísitölu í lok yfirstandandi uppgjörstímabils viðkomandi skattaðila þegar honum heimilast leiðrétting til hækkunar. Framreiknaða fjárhæð innskatts skal leiðrétta til lækkunar eða er heimilt að leiðrétta til hækkunar sem hér segir:

1. Vegna lausafjármuna, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 12. gr., um 80% á næsta ári eftir því ári þegar eignar var aflað, um 60% á þarnaesta ári og lækkar síðan um 20 prósentur árlega. Verði forsendubreyting á fyrsta almanaksári, um 96,67% á næsta tveggja mánaða almenna uppgjörstímabili eftir að eignar var aflað, um 93,34% á þarnaesta almenna tveggja mánaða uppgjörstímabili og lækkar síðan um 3,33% fyrir hvert almennt tveggja mánaða uppgjörstímabil til loka almanaksársins.

2. Vegna mannvirkja, sbr. 2. tölul. 1. mgr. 12. gr., um 95% á næsta ári eftir því ári þegar framkvæmd við mannvirki fór fram á, um 90% á þarnaesta ári og lækkar síðan um 5 prósentur árlega. Verði forsendubreyting á fyrsta almanaksári, um 99,17% á næsta tveggja mánaða almenna uppgjörstímabili eftir að framkvæmd við mannvirki fór fram, um 98,34% á þarnaesta almenna tveggja mánaða uppgjörstímabili og lækkar síðan um 0,83% fyrir hvert almennt tveggja mánaða uppgjörstímabil til loka almanaksársins.

- (6) Í tengslum við breytingar sem starfshópurinn leggur til að verði gerðar á 12. gr. er lagt til að orðinu „fasteign“ í gildandi 3. mgr. 14. gr. verði skipt út fyrir orðið „mannvirki“.
- (7) Til þess að gera gildandi 4. mgr. 14. gr. fyllri og í betra samræmi við þær breytingar sem starfshópurinn leggur til er lagt til að orðalag hennar verði eftirfarandi: *Leiðréttingarfjárhæð skal færa á innskattsreikning á því uppgjörstímabili virðisaukaskatts þegar leiðrétting á sér stað.*

iv) Tillögur um breytingar á 15. gr.

- (1) Í gildandi 1. og 2. mgr. 15. gr. er kveðið á um yfirtöku á leiðréttingarskyldu. Starfshópurinn leggur til að gerðar verði smávægilegar breytingar á orðanotkun, orðið „fasteign“ víki fyrir orðinu „mannvirki“ og orðið „frádráttarréttur“ víki fyrir orðinu „innskattsréttur“.
- (2) Í 3. mgr. 15. gr. er kveðið á um að tilkynna skuli ríkisskattstjóra um yfirtöku leiðréttingarskyldu samkvæmt 15. gr. og að tilkynningin skuli vera í því formi sem ríkisskattstjóri ákveður. Í starfshópnum kom það sjónarmið fram að gildandi ákvæði væri ekki nægilega skýrt m.a. með tilliti til þess hverjum bæri að tilkynna um yfirtökuna og hver fjárhæð leiðréttingarkvaðar væri. Kom m.a. fram að skattyfirvöld og endurskoðendur hefðu oft og tíðum staðið frammi fyrir umtalsverðum vanda við ákvörðun fjárhæðar. Í því ljósi leggur starfshópurinn til að málsgreinin verði orðuð á eftirfarandi hátt: *Yfirtaki kaupandi leiðréttingarskyldu skulu seljandi og kaupandi sameiginlega tilkynna ríkisskattstjóra skriflega um yfirtökuna innan 8 daga frá því viðskiptin áttu sér stað. Í tilkynningu skal tilgreina fjárhæð innskatts þess sem leiðréttingarskyldan tekur til, greinda niður á þau ár og uppgjörstímabil virðisaukaskatts þegar innskatturinn var færður. Jafnframt skal tilgreina í hvaða hlutfalli kaupandi yfirtekur leiðréttingarskylduna og í hvaða hlutfalli hún kemur til leiðréttingar hjá seljanda. Tilkynningu skal fylgja yfirlýsing kaupanda um yfirtöku leiðréttingarskyldu.*

v) Ákvæði til bráðabirgða.

- (1) Eins og fram hefur komið fela lög nr. 124/2014 m.a. í sér að fólksflutningar verða að meginreglu virðisaukaskattskyldir frá og með 1. janúar 2016. Ljóst er að ferðapjónustuaðilar hafa vegna fjölgunar ferðamanna fjárfest í hópferðabifreiðum síðustu ár. Samkvæmt ákvæði til bráðabirgða X í lögum um virðisaukaskatt var heimilt að endurgreiða þeim sem hafa leyfi til fólksflutninga í atvinnuskyni 2/3 hluta þess virðisaukaskatts sem greiddur var vegna kaupa eða leigu hópþingreiða á tímabilinu frá 1. janúar 2011 til og með 31. desember 2014 að tilteknum skilyrðum uppfylltum. Að mati starfshópsins er rétt að kveða á um það í bráðabirgðaákvæðum hvernig leiðréttingarskyldu og leiðréttingu til hækkunar bæði í tilviki þeirra aðila sem hafa nýtt sér heimild ákvæðis til bráðabirgða X í lögum um virðisaukaskatt og þeirra sem það hafa ekki gert.
- (2) Til að skýra stöðu þeirra sem hafa nýtt sér endurgreiðsluheimild ákvæðis til bráðabirgða X í lögum um virðisaukaskatt leggur starfshópurinn til að svohljóðandi ákvæði til bráðabirgða verði bætt við reglugerð um innskatt: *Við leiðréttingu innskatts, hvort heldur er til lækkunar eða hækkunar, þeirra skattaðila sem notið hafanutu endurgreiðslu á 2/3 hluta virðisaukaskatts vegna kaupa hópferðabifreiða eða almenningsvagna, skv. ákvæði X til bráðabirgða við lög nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, með síðari breytingum, reiknast leiðrétting af þeim hluta virðisaukaskatts vegna kaupanna sem ekki fékkst endurgreiddur, framreiknaður skv. 3. mgr. 14. gr.*
- (3) Hópferðabifreið nýskráð í ökutækjaskrá eftir 1. janúar 2012 kann að hafa verið seld frá einu fyrirtæki undanþegnu virðisaukaskatti til annars slíks fyrirtækis. Seljandinn hefur greitt virðisaukaskatt við kaup bifreiðarinnar en innheimti ekki virðisaukaskatt við sölu hennar. Virðisaukaskatturinn af kaupverðinu hefur hins vegar óhjákvæmilega komið fram í söluverðinu. Reglur þær sem lagðar eru til um leiðréttingu innskatts til hækkunar ná ekki til tilvika af þessum toga. Til að bregðast við því leggur starfshópurinn til að svohljóðandi ákvæði til bráðabirgða verði bætt við reglugerð um innskatt: *Hafi skattaðili er stundar fólksflutninga, sem fram til loka árs 2015 falla utan skattskyldusviðs virðisaukaskatts, en eru virðisaukaskattskyldir frá upphafi árs 2016, keypt á árunum 2012, 2013, 2014 eða 2015 notaða hópferðabifreið til þess rekstrar, án þess að hafa sætt innheimtu virðisaukaskatts við kaupin, skal skattaðilanum heimilt að færa sem innskatt fjárhæð reiknaða með eftirgreindum hætti. Vegna kaupa á árinu 2012 fjárhæð sem nemur 1,35% af kaupverði. Vegna kaupa á árinu 2013 fjárhæð sem nemur 2,71% af kaupverði. Vegna kaupa á árinu 2014 fjárhæð sem nemur 4,06% af kaupverði. Vegna kaupa á árinu 2015 fjárhæð sem nemur 5,41% af kaupverði hafi keypt hópferðabifreið verið nýskráð á árunum 2012–2014 en 15,48% af kaupverði hafi hópferðabifreiðin verið nýskráð á árinu 2015. Ákvæði þetta tekur aðeins til hópferðabifreiða sem nýskráðar hafa verið í ökutækjaskrá 1. janúar 2012 eða síðar og er bundið því skilyrði að skattaðili noti bifreiðina til virðisaukaskattskyldra fólksflutninga allt sitt fyrsta uppgjörstímabil virðisaukaskatts á árinu 2016. Í framangreindum hlutföllum er fullt tillit tekið til heimildar seljanda til endurgreiðslu 2/3 hluta virðisaukaskatts af kaupverði hópferðabifreiðar.*

12. Viðauki IV – Breytingar á lögum nr. 124/2014 og reglugerð um innskatt verði akstur leigubifreiða færður undir skattskyldusvið virðisaukaskatts.

Lög nr. 124/2014, um breytingu á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, brottfall laga nr. 97/1987, um vörugjald, breytingu á lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, og breytingu á fleiri lögum (kerfisbreyting á virðisaukaskatti, brottfall laga og hækkun barnabóta).

1. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á [lögum nr. 50/1988](#), um virðisaukaskatt:

- a. Í stað orðanna „tannlækningar og önnur eiginleg heilbrigðisþjónusta“ í 1. tölul. 3. mgr. 2. gr. laganna kemur: tannlækningar, önnur eiginleg heilbrigðisþjónusta og sjúkraflutningar.
- b. 5. tölul. 3. mgr. 2. gr. laganna orðast svo: Íþróttastarfsemi. Aðgangseyrir að íþróttamótum, íþróttakappleikjum og íþróttasýningum. Jafnframt aðgangseyrir og aðrar þóknanir fyrir afnot af íþróttamannvirkjum til íþróttaiðkunar, svo sem íþróttasölum, íþróttavöllum, sundlaugum og skiðalyftum ásamt íþróttabúnaði mannvirkjana. Enn fremur aðgangseyrir að líkamsræktarstöðvum.
- c. 6. tölul. 3. mgr. 2. gr. laganna orðast svo: Almenningsgöngur, þ.e. fastar ferðir á ákveðinni leið innan lands samkvæmt fyrirframbirtri áætlun, jafnt á landi, í lofti og á legi. Undanþágan nær einnig til skipulagðrar ferðaþjónustu fatlaðs fólks og skipulagðs flutnings skólabarna. ~~Sama gildir um akstur leigubifreiða.~~ Að því leyti sem fólksflutningar eru undanþegnir samkvæmt ákvæði þessu nær undanþágan til farangurs farþega og flutnings ökutækja sem er í beinum tengslum við flutning farþega.
- d. 13. tölul. 3. mgr. 2. gr. laganna fellur brott.
- e. Í stað hlutfallstölunnar „79,68%“ í 1. mgr. 10. gr., í 3. mgr. 13. gr. og þrisvar sinnum í 5. mgr. 13. gr. laganna kemur: 80,65%; og í stað hlutfallstölunnar „93,46%“ í 3. mgr. 13. gr. og þrisvar sinnum í 5. mgr. 13. gr. laganna kemur: 90,09%.
- f. Við 11. gr. laganna bætist ný málsgrein, svohljóðandi:

Til skattskyldrar veltu telst þjónusta ferðaskrifstofa, ferðaskipuleggjenda og ferðafélaga, jafnt innlendra sem erlendra, að því leyti sem hún varðar sölu á vöru eða þjónustu sem ferðamaður nýtir á Íslandi.
- g. Við 1. tölul. 1. mgr. 12. gr. laganna bætist nýr málsliður, svohljóðandi: Þjónusta ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda telst veitt utan Íslands samkvæmt þessum tölulið að því leyti sem hún varðar fólksflutninga milli landa og vöru eða þjónustu sem ferðamaður nýtir utan Íslands.
- h. Á eftir orðinu „Vöruflutningar“ í 2. tölul. 1. mgr. 12. gr. laganna kemur: og fólksflutningar.
- i. Í stað hlutfallstölunnar „25,5%“ í 1. mgr. 14. gr. laganna kemur: 24%; og í stað hlutfallstölunnar „7%“ í 2. mgr. 14. gr. laganna kemur: 11%.
- j. 1. tölul. 2. mgr. 14. gr. laganna orðast svo: Fólksflutningar sem falla ekki undir ákvæði 6. tölul. 3. mgr. 2. gr. Hér undir falla afnot af búnaði sem skipuleggjandi ferðar leggur farþegum til vegna ferðarinnar.
- k. 3. tölul. 2. mgr. 14. gr. laganna orðast svo: Þjónusta ferðaskrifstofa, ferðaskipuleggjenda og ferðafélaga við milligöngu um sölu eða afhendingu á þjónustu sem fellur undir aðra töluliði þessarar málsgreinar eða undir ákvæði 3. mgr. 2. gr.

- l. Við 2. mgr. 14. gr. laganna bætist nýr töluliður, svohljóðandi: Aðgangseyrir að baðhúsum, baðstöðum, gufubaðsstofum og heilsulindum sem falla ekki undir ákvæði 5. tölul. 3. mgr. 2. gr.
- m. Í stað hlutfallstölunnar „20,32%“ í 2. og 8. mgr. 16. gr., í 1. mgr. 20. gr. og í 6. mgr. 42. gr. laganna kemur: 19,35%; og í stað hlutfallstölunnar „6,54%“ í 1. mgr. 20. gr. laganna kemur: 9,91%.
- n. 5. mgr. 28. gr. laganna orðast svo:

Vanræki skattskyldur aðili að færa tilskilið bókhald samkvæmt ákvæðum VIII. kafla laga þessara eða nota tilskilið söluskráningarkerfi samkvæmt lögum þessum eða reglugerðum settum samkvæmt þeim eða ef söluskráningarkerfi er verulega áfátt skal ríkisskattstjóri eða skattrannsóknarstjóri ríkisins með ábyrgðarbréfi eða á annan sannanlegan hátt beina til hans fyrir mælum um úrbætur. Ef fyrir mælum þessum er ekki sinnt innan 15 daga getur skattrannsóknarstjóri ríkisins eða ríkisskattstjóri látið lögreglu stöðva atvinnurekstur viðkomandi á sama hátt og greinir í 3. mgr. þessarar greinar og þar til fullnægjandi úrbætur hafa verið gerðar. Sama gildir hafi skattaðili vanrækt tilkynningarskyldu skv. 5. gr., skilaskyldu skv. 24. gr. eða sætt áætlun virðisaukaskatts skv. 25. eða 26. gr. í tvö uppgjörstímabil eða fleiri á næstliðnum tveimur árum frá yfirstandandi uppgjörstímabili skv. 24. gr.

Reglugerð nr. 192/1993, um innskatt.*¹⁾

^{*1)}Sbr. reglugerðir nr. [532/1993](#), [306/1994](#), [18/2001](#), [1044/2006](#), [863/2009](#), [1069/2009](#) og [1143/201](#)

4.

2. gr.

Eigi er heimilt að telja til innskatts virðisaukaskatt af aðföngum er varða eftirfarandi:

1. Kaffistofu eða mötuneyti skattaðila og hvers konar fæðis kaup hans. Þó er heimilt, að teknu tilliti til annarra ákvæða reglugerðar þessarar, að telja til innskatts virðisaukaskatt af þeim hluta byggingar sem nýttur er undir kaffistofu eða mötuneyti, svo og af múr- og naglföstum innréttingum í þeim hluta byggingar. Hins vegar er ekki heimilt að telja til innskatts virðisaukaskatt af lausum innréttingum, húsgögnum, tækjum og áhöldum til nota í kaffistofu eða mötuneyti. (1)
Selji skattaðili starfsmönnum fæði telst virðisaukaskattur af hráefni, orku og aðkeyptri þjónustu í því sambandi til innskatts eftir almennum reglum. (2)
2. Öflun eða rekstur íbúðarhúsnæðis fyrir eiganda eða starfsmenn. Skiptir ekki máli í þessu sambandi þótt aðili noti húsnæðið einnig vegna atvinnu sinnar. Til íbúðarhúsnæðis teljast einnig geymsluherbergi og bifreiðageymsla sem byggð er í venjulegum tengslum við íbúð.
3. Hlunnindi til eiganda eða starfsmanna.
4. Öflun og rekstur orlofsheimila, sumarbústaða, barnaheimila og þess háttar fyrir eiganda eða starfsmenn.
5. Risnu og gjafir. Til innskatts má þó telja virðisaukaskatt af innkaupum verðlúts smávarnings sem bersýnilega er ætlaður til notkunar í auglýsingaskyni.
6. [Öflun, þ.m.t. leigu, ~~og rekstur hópbifreiða~~ og fólksbifreiða, þ.m.t. skutbifreiða (station) og jeppa, enda hafi skattaðili ekki með höndum sölu eða leigu þessara bifreiða eða noti þær til

leigubílaaksturs. Sama á við um þær sendi-~~og, vörubifreiðir~~-vöru- og torfærubifreiðir með leyfða heildarþyngd 5000 kg eða minna sem ekki uppfylla ákvæði 9. gr. reglugerðar þessarar um gerð og búnað.]¹⁾

¹⁾Sbr. 1. gr. reglugerðar nr. 18/2001.

Ákvæði til bráðabirgða með reglugerð nr. [xx/xxxx]

Hafi skattaðili er stundar leigubifreiðaaakstur, sem fram til loka árs 2016 fellur utan skattskyldusviðs virðisaukaskatts, en er virðisaukaskattsskyldur frá upphafi árs 2017, keypt á árunum 2013, 2014, 2015 eða 2016 notaða fólksbifreið til þess rekstrar, án þess að hafa sætt innheimtu virðisaukaskatts við kaupin, skal skattaðilanum heimilt að færa sem innskatt fjárhæð reiknaða með eftirgreindum hætti. Vegna kaupa á árinu 2013 fjárhæð sem nemur 4,06% af kaupverði. Vegna kaupa á árinu 2014 fjárhæð sem nemur 8,13% af kaupverði. Vegna kaupa á árinu 2015 fjárhæð sem nemur 12,19% af kaupverði. Vegna kaupa á árinu 2016 fjárhæð sem nemur 15,48% af kaupverði. Ákvæði þetta tekur aðeins til fólksbifreiða sem nýskráðar hafa verið í ökutækjaskrá 1. janúar 2013 eða síðar og er bundið því skilyrði að skattaðili noti bifreiðina til leigubifreiðaaaksturs allt sitt fyrsta uppgjörstímabil virðisaukaskatts á árinu 2017.

13. Viðauki V – Samantekt um sérákvæði um aukinn innskattsrétt.

Sérákvæði um aukinn innskattsrétt.

Með 46. gr., sbr. 62. gr., laga nr. 111/1992, um breytingar í skattamálum, var útleiga hótél- og gistiherbergja og önnur gistiþjónusta gerð virðisaukaskattskyld frá og með 1. janúar 1994, en slík þjónusta hafði áður fallið utan skattskyldusviðs virðisaukaskatts. Gistiþjónustan var felld undir nýtt 14% skattþrep sem tekið var upp með sömu lögum.

Með bráðabirgðaákvæði í lögum 111/1992 var rekstraraðilum hótela og gistihúsa heimilað að skrá sig frjálslri skráningu á árinu 1993 og öðlast með því innskattsrétt, þ.m.t. vegna fjárfestinga á því ári, samfara skyldu til innheimtu útskatts af seldri gistiþjónustu.

Með lögum nr. 122/1993, um breytingar í skattamálum, var við lög nr. 50/1988 aukið bráðabirgðaákvæði þess efnis að fjármálaráðherra gæti heimilað þeim, sem höfðu með höndum útleigu á hótél- og gistiherbergjum og annarri gistiþjónustu eftir 1. janúar 1994, að gera leiðréttingu á innskatti vegna nýfjárfestingar í fasteignum og búnaði í gistirými á árunum 1990-1992.

Með lögum nr. 40/1995 var bráðabirgðaákvæði þessu breytt. Um þá breytingu segir í athugasemdum við frumvarp til breytingalaganna:

„Lagt er til að aðilar, sem fjárfestu á árinu 1993 í gistirými, geti fengið sambærilega leiðréttingu á virðisaukaskatti og heimiluð var við fjárfestingu í gistirými á árunum 1990–1992. Að auki geti aðilar, sem skráðu sig frjálslri skráningu á árinu 1993, fengið leiðréttingu vegna þess útskatts sem þeim bar að skila á grundvelli skráningarinnar að frádregnum innskatti af öðrum kaupum en varða fjárfestingu í gistirými. Sama tillaga hefur þegar verið lögð fyrir Alþingi í 6. gr. frumvarps til fjárlaga fyrir árið 1995 en eðlilegt þykir að ákvæði hér að lútandi sé í virðisaukaskattslögum.

Lagt er til að endurgreiðslur úr ríkissjóði vegna fjárfestingar á árinu 1993 verði að hámarki 10 milljónir króna. Samkvæmt lauslegri athugun gætu endurgreiðslur orðið nálægt þeirri fjárhæð.

Þá er að auki lögð til ein efnisleg breyting á gildandi ákvæðum að því er varðar skilyrði til endurgreiðslu. Hún er sú að vikið er frá ákvæði um að leiðrétting fari ekki umfram 6% af skattskyldri veltu á þeim árum sem endurgreiðslurnar eru inntar afhendi. Í stað þess er tekið upp skilyrði um að aðili hafi með höndum skattskylda útleigu á gistirými fram að þeim tíma er til endurgreiðslu kemur.

Þegar reglan um skattskylda veltu var sett fram við upphaflega samningu bráðabirgðaákvæðisins hafði hún tvíþættu hlutverki að gegna. Annars vegar að takmarka endurgreiðslur til aðila sem fjárfestu á sínum tíma í gistirými en eru í litlum sem engum gistihúsarekstri þegar til endurgreiðslu kemur. Hins vegar að takmarka fjárútlát ríkissjóðs vegna bráðabirgðaákvæðisins. Þegar bráðabirgðaákvæðið var lagt fyrir í formi breytingartillögu hafði hins vegar bæst við ákvæði um hámarksútgreiðslu úr ríkissjóði og hlaut það samþykki Alþingis þannig fram sett.

Við nánari skoðun og útfærslur lagaákvæðisins í reglugerð hefur komið í ljós að umrætt veltuþak er óþarflega strangt ákvæði sem við ýtrustu túlkun leiðir til ósanngjarnrar niðurstöðu. Smáir aðilar og nýir aðilar á markaðnum kæmu verr út úr slíku ákvæði en stórir aðilar með mikla veltu sem væru einungis að bæta við sína fjárfestingu. Í reglugerð nr. 300/1994, sem sett var á grundvelli þessa ákvæðis, var umrætt ákvæði um veltuþak túlkað á þann hátt að það tæki til heildarveltu þeirra aðila sem sæktu um endurgreiðslu. Útfærslu bráðabirgðaákvæðisins í reglugerð voru hins vegar frekari skordoðar settar þar sem endurgreiðslur á árunum 1994–1996 skyldu miðast við skattskylda veltu á sömu árum. Eðli máls samkvæmt liggur skattskyld velta viðkomandi árs ekki fyrir fyrir en í byrjun næsta árs. Því var farin sú leið að nefna útgreiðslur á árunum 1994–1996 bráðabirgðagreiðslur sem

endurskoða þyrfti eftir 5. febrúar 1997 þegar skattskyld velta áráanna 1994–1996 liggur endanlega fyrir. Þetta þýðir að endurgreiðslur verða ekki endanlega ákvarðaðar fyrr en á árinu 1997. Verði heildarvelta viðkomandi aðila á árunum 1994–1996 lægri en 1.250 milljónir króna (75 m. kr./0,06) skerðast endurgreiðslur til einstakra aðila hlutfallslega í samræmi við það.

Með hliðsjón af framangreindu er lagt til að ákvæðinu um takmörkun endurgreiðslu við 6% af skattskyldri veltu verði breytt og í stað þess sett skilyrði um að aðili verði að hafa með höndum skattskylda útleigu á gistirympi allt fram að þeim tíma sem endurgreiðsla á sér stað. Verði þessi breyting ekki gerð gæti þurft að endurútreikna til lækkunar allar fjárhæðir sem greiddar verða út á grundvelli bráðabirgðaákvæðisins. Dragist velta í greininni saman á næstu árum gæti þurft að krefja alla aðila sem fengið hafa greitt úr ríkissjóði samkvæmt reglugerðinni um endurgreiðslu á hluta af móttekinni fjárhæð. Þessi leiðrétting ætti sér ekki stað fyrr en 5. apríl árið 1997 þegar skattskyld velta áráanna 1994–1996 liggur fyrir. Þess ber að geta að þegar hefur farið fram fyrsta endurgreiðsla samkvæmt ákvæðum fyrrnefndrar reglugerðar.“

Eftir breytinguna hljóðaði bráðabirgðaákvæðið svo:

„Fjármálaráðherra getur heimilað þeim sem hafa með höndum útleigu á hótél- og gistihverbergjum og annarri gistipjónustu að gera leiðréttingu á innskatti vegna fjárfestingar í fasteignum og búnaði í gistirympi sem notað er til skattskyldrar starfsemi eftir 1. janúar 1994. Leiðréttingin skal ákveðin sem hlutfall af eignfærðri nýfjárfestingu skattskylds aðila á árunum 1990–1993 sem hann hefur greitt virðisaukaskatt af. Hlutfall þetta skal eigi vera hærra en 8% af fjárfestingu á árinu 1990, allt að 11% af fjárfestingu á árinu 1991, allt að 14% af fjárfestingu á árinu 1992 og allt að 17% af fjárfestingu á árinu 1993. Leiðrétting þessi tekur ekki til innskatts af fasteignum og búnaði sem hefur verið keyptur eða yfirtekinn af öðrum aðilum í gistihúsarekstri á árunum 1990–1992. Jafnframt er heimilt að leiðrétta virðisaukaskattsskil ársins 1993 hjá aðilum sem skráðir voru frjálstri skráningu á grundvelli reglugerðar nr. 487/1992.

Framangreind leiðrétting á innskatti skal gerð með jöfnum fjárhæðum á árunum 1994, 1995 og 1996 vegna fjárfestingar á árunum 1990–1992. Leiðrétting vegna fjárfestingar á árinu 1993 skal gerð með jöfnum fjárhæðum á árunum 1995 og 1996. Heildarkostnaður ríkissjóðs vegna leiðréttingar á árunum 1994–1996 skal að hámarki nema 75 milljónum króna vegna fjárfestingar á árunum 1990–1992 en að hámarki 10 milljónum króna vegna fjárfestingar á árinu 1993. Leiðrétting hver árs samkvæmt þessari heimild skal háð því skilyrði að aðili hafi haft með höndum skattskylda útleigu á gistirympi fram að þeim tíma er til endurgreiðslu kemur.

Fjármálaráðherra setur í reglugerð nánari ákvæði um framkvæmd þessa ákvæðis þar á meðal um hlutfall af fjárfestingarkostnaði.“

Á grundvelli bráðabirgðaákvæðis þessa setti fjármálaráðherra tvær reglugerðir. Fyrst reglugerð nr. 300/1994, um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna fjárfestinga í hótél- og gistirympi, og eftir breytingu reglugerð nr. 199/1995, um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna fjárfestingar í hótél- og gistirympi á árinu 1993.

Vert er að geta þess að samhliða því að fella virðisaukaskattsskyldu á gististarfsemi var með lögum nr. 111/1992 sú starfsemi færð úr 6,0% almennu þrepi tryggingagjalds í sérstakt 2,5% þrep.

Þegar breytingalög nr. 111/1992 voru sett var í gildi reglugerð um innskatt nr. 81/1991. Sú reglugerð hafði ekki að geyma ákvæði um aukinn innskattsrétt, samsvarandi því ákvæði sem nú er að finna í 3. mgr. 13. gr. reglugerðar nr. 192/1993. Þegar hins vegar bráðabirgðaákvæðið var sett með lögum 122/1993 var reglugerð nr. 192/1993 gengin í gildi, þ.m.t. ákvæðið um aukinn innskattsrétt, sem nú hljóðar: „Heimilt er skattaðila að leiðrétta til hækkunar innskatt vegna öflunar eigna, sem notaðar eru í blandaðri starfsemi, ef hlutfallstala skv. 5. gr. hækkar um 10 prósentur eða meira frá því ári þegar eignar var aflað.“