



Alþingi
Erindi nr. P 131/245
komudagur 29.11.2004

Skattasvið

Borgartúni 27
105 Reykjavík

Sími: 545 6000
Fax: 545 6001

Netfang: reykjavik@kpmg.is
Veffang: www.kpmg.is

Til Efnahags- og viðskiptanefnd
Péturs H. Blöndal

Dagsetning 23. nóvember 2004

Frá Skattasviði KPMG

Tilvísun 2004123_umsögn.doc

Afrit Fjármálaráðherra
til Ríkiskattstjóri

Frekari upplýsingar vegna umsagnar KPMG um frumvarp til laga um breyting á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, með síðari breytingum, sbr. þingskjal 159 – 159 mál, dags. 15. nóvember 2004.

Hinn 11. október 2004 var lagt fram á Alþingi frumvarp til laga um breyting á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, með síðari breytingum, sbr. þingskjal 159 – 159 mál.

Í umsögn dags. 15. nóvember 2004 gagnrýndi skattasvið KPMG frumvarpið og taldi það ekki ná tilgangi sínum. Í kjölfar fundar með efnahags- og viðskiptanefnd hinn 16. nóvember 2004 og eftir lestur á umsögn ríkiskattstjóra, dags. 22. nóvember 2004 hafði KPMG samband við KPMG í Danmörku og aflaði frekari upplýsinga vegna málsins.

Hér á eftir er að finna frekari upplýsingar og gögn um málið sem KPMG hefur aflað vegna málsins og rétt þykir að fram komi í málinu.

1. Samantekt

Ítrekað er að það er mat skattasviðs KPMG að með frumvarpi til breytinga á lögum um virðisaukaskatt sem lagt var fram á Alþingi hinn 11. október 2004 sé ekki nógu langt gengið og að væntanleg lagabreyting komi til með að hafa lítil sem engin áhrif á starfsemi íslenskra hlutafélaga og einkahlutafélaga. Skattasvið KPMG vinnur náið með mörgum af stærri fyrirtækjum landsins og þessi fullyrðing um að frumvarpið muni ekki nýtast íslenskum fyrirtækjum er sett fram eftir að fyrirtækin hafa skoðað málið og komist að þeirri niðurstöðu að frumvarpið muni ekki nýtast þeim. Einnig ber að geta þess að fyrirtæki sem bæði eru skráningarskyld geta sent reikninga sín á milli með virðisaukaskatti og innskattað þann virðisaukaskatt í samræmi við reglur sem fram koma í 15. og 16. gr. laga um virðisaukaskatt. Með hliðsjón af því hefur samskráning engin áhrif fyrir fyrirtæki sem bæði eru skráningarskyld.

Í umsögn sinni telur ríkiskattstjóri varhugavert að taka eitt ákvæði upp úr dönsku lögunum án þess að skoða önnur ákvæði og þá sérstaklega ákvæði um blandaða starfsemi. Í þeim upplýsingum sem KPMG hefur aflaði sér frá Danmörku kemur fram að reglur um blandaða starfsemi eru samhljóða nema að í Danmörku er horft til hlutföllunar í hverri starfsemi. Ríkiskattstjóri telur að slíka reglu megi leiða útfrá 1. mgr. 5. gr. reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt, sbr. mál sem nú liggur fyrir yfirskattanefnd. Ef að þessi túlkun ríkiskattstjóra á við rök að styðjast þá ber að hlutfalla innskatt í hverri starfsemi fyrir sig og íslenskar og danskar reglur um blandaða starfsemi eru algerlega sambærilegar. Að mati KPMG þá væri með einföldum hætti hægt að tryggja að virðisaukaskattur verði hlutfallaður innan hvers fyrirtækis (og starfsemi fyrir sig) með því að bæta eftirfarandi orðum “í hverri starfsgrein”¹ við 1. málslíð 1. mgr. 5. gr. reglugerðar um innskatt. Með þeim hætti væri algerlega komið í veg fyrir að frumvarpið hefði í för með sér að fyrirtæki sem ekki eiga rétt á innskatti geti öðlast hann ef að frumvarpið ásamt þeim breytingum sem KPMG leggur til verði að veruleika.

2. Fyrirspurn skattsviðs KPMG til KPMG í Danmörku.

Hér að neðan er að finna spurningar skattsviðs KPMG og svör KPMG í Danmörku vegna málsins (þau koma skáletruð á eftir spurningunum):

a. When was group registration first allowed in Denmark and how extensive was that first step? Did it allow only taxable companies to get VAT group registration?

“Group registration was allowed with the introduction of VAT in 1967. The provision stated that VAT-registered businesses not owned by the same taxable person could become group registered upon request. Group registered businesses would then be considered one taxable person. The provision made it possible for a company to group register with a subsidiary thus making it possible for these companies to trade goods (to begin with only goods were liable to VAT) without charging VAT.

VAT-exempt businesses were not allowed to join a VAT-group. However, over the years in practice it was allowed to exchange services without charging VAT between a 100 % owned subsidiary and its parent company. As this practice was contrary to EU-rules it was abolished in 1994 and replaced by a change in the Danish VAT Act allowing VAT-exempt companies to join a VAT-group. It was argued that this extension should apply to all businesses financially and economically bound to each other, but unfortunately this was refused by the government. Thus, two or more businesses with both VAT-taxable and exempt

¹ Hugtakið “starfsgrein” er notað þar sem það er í samræmi við hugtakanotkun í virðisaukaskattslögum sbr. m.a. 5. mgr. 24. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988, sem ríkiskattstjóri vísar til í umfjöllun sinni um frumvarpið.

activities are only allowed to group register if one of the companies fully owns (100 %) all the other companies to be included in the group registration.”

- b. According to information I have from KPMG Denmark the consequences of the group registration regarding input tax is that it is possible to deduct VAT fully on purchases which are related to VAT taxable activities. Input VAT on purchases which are related to both VAT taxable and VAT exempt activities can be deducted partly. Can KPMG in Denmark send me a memo wherein KPMG clarifies rules regarding deductions in a VAT group?**

If group registered company is both selling VAT taxable services and services that is VAT exempt - There is VAT that is related to both activities - What do you do in Denmark, for example :

There is a company group A that owns 100% B, C and D.

- i. A is a VAT taxable company (total turnover in A is 200),**
- ii. B is selling VAT exempt services (total turnover 100),**
- iii. C is selling services that are VAT taxable (total turnover 50) and services that is VAT exempt (total turnover 50) - Total turnover C is 100.**
- iv. D only owns A, B and C (total turnover 0 - there are only expenses in this company.
= The total turnover in the group is 400.**

The group is VAT grouped.

Questions:

- a. In Denmark the group can deduct VAT fully on costs related to company A and taxable activity in company C?**

“The group can fully deduct VAT on costs related to fully taxable activities. Thus, all costs related to company A are fully deductible. Costs related to company C are partially deductible unless the costs exclusively relates to the VAT taxable activities of C.”

b. In Denmark the group can not deduct cost that is related to company B and exempt activity in company C?

“No deduction apply to costs related to VAT-exempt activities. Thus, no costs related to B are deductible. Costs related to C are not deductible if the costs exclusively relate to the VAT-exempt activities.”

c. In Denmark the group can deduct cost that is related to company C in the percentage ?? 50% ? (Regulation 38.3?)

d. In Denmark the group can deduct cost that is related to company D in the percentage ?? $250/400 = 62,5\%$.

On costs for mixed purposes that is both VAT-taxable and VAT-exempt activities a partial deductibility applies. The deductible proportion will be 62,5 % (250 of total 400). If company D is a pure holding company with no VAT-taxable or VAT-exempt activities and the holding company only owns stocks in the companies A, B and C the costs of D must be considered for common use of the mixed activities of the VAT-group thus allowing for partial deductibility of 62,5 %. However, please remark that some doubts still exist to the latter. Danish authorities might argue that costs on pure holding activities are not deductible at all.

c. When a group gets VAT grouping does the group get one VAT number or can the group have many VAT-numbers for each activity, i.e.one for every sector in which the group operates?

“When companies enter into a VAT-group they keep their initial VAT-registration number and the VAT-group decides which of the numbers should apply to the VAT-returns of the group. Company C with mixed activities only have one registration number. Thus, as a starting point VAT-registration numbers are given to the legal entity and not to a certain activity.”

Hér að framan er að finna upplýsingar varðandi samskráningu í Danmörku. Danir virðast ekki eiga í erfiðleikum með samskráningu aðila á virðisaukaskattsskrá og reglur um blandaða starfsemi eru sambærilegar í báðum löndum. Þess ber þó að geta að uppi er vafi varðandi innskattsheimild eignarhaldsfélaga en heimild þeirra til samskráningar varða að lögum 1. júlí s.l.

3. Reglur um blandaða starfsemi

Helstu rök ríkisskattstjóra fyrir því að heimila ekki á þessu stigi samskráningu skráningarskyldra og óskráningarskyldra aðila er sú að hætta sé á að félög sem ekki eru skráningarskyld geti öðlast innskattsrétt sem þau höfðu ekki áður. Að mati KPMG þá verður að telja að reglur um blandaða starfsemi komi í veg fyrir að félög sem ekki eru skráningarskyld geti öðlast slíkan innskattsrétt. Sömu reglur ættu að gilda um fyrirtæki sem ákveður að stunda starfsemi sína innan sömu kennitölu og fyrirtæki sem ákveður að stunda starfsemi sína í móður- og dótturfélögum. Ef að sömu reglur gilda ekki þá er um augljósa mismunun að ræða milli fyrirtækja.

Fjallað er um innskatt vegna blandaðrar starfsemi í 5. gr. reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt. Þar kemur fram: *“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“* **(innan hvernar starfsgreinar – tillaga KPMG).**

Eins og kemur fram í kafla 2 hér á undan þá gildir sú regla í Danmörku að hlutfalla ber innskatt innan hvernar starfsgreinar, sbr. ákvæði 3. mgr. 38. gr. dönsku virðisaukaskattslaganna. Fyrir yfirskattanefnd liggur að úrskurða í máli þar sem deilt er um það hvort að hlutfalla beri virðisaukaskatt innan hvernar starfsgreinar, sbr. 1. mgr. 5. gr. Ekki liggur fyrir niðurstaða í máli yfirskattanefndar en skattyfirvöld telja að hlutfalla beri virðisaukaskatt vegna kaupa á vöru og þjónustu í samræmi við heildarveltu í hverri starfsgrein. Regla 1. mgr. 5. gr. reglugerðar um innskatt er ekki óumdeilanleg varðandi þetta atriði. Ef að tilgangur löggjafans hefur verið að heimila einungis hlutföllun virðisaukaskatts innan hvernar starfsgreinar en ekki innan hvers fyrirtækis fyrir sig þá er með einföldum hætti hægt að koma í veg fyrir að 1. mgr. 5. gr. geti valdið misskilningi, sbr. undirstrikaða breytingu í 1. mgr. 5. gr. hér á undan (innan hvernar starfsgreinar er bætt inn í ákvæðið.²

4. Umsögn ríkisskattstjóra

Í umsögn sinni segir ríkisskattstjóri að verði farið eftir tillögum KPMG þá sé um að ræða grundvallarbreytingu á virðisaukaskattskerfinu. Fallast má á að ákveðin breyting felist í því ef

² Skattframkvæmd hefur verið allt önnur en ríkisskattstjóri leggur til í málinu sem liggur fyrir yfirskattanefnd, þ.e. miðað hefur verið við heildarveltu í hverju fyrirtæki fyrir sig en ekki í hverri starfsgrein innan fyrirtækis (Sem dæmi má nefna millilanda- og innanlandsflug). Einnig ber að geta þess að á eyðublaði RSK, 10.27, "Afstemming virðisaukaskatts vegna blandaðrar starfsemi", er í raun gert ráð fyrir því að tilgreind sé heildarvelta án tillits til starfsemi (starfsgreinar). Í leiðbeiningum á bakhlið eyðublaðs kemur fram að í reit A skuli færa heildarveltu fyrirtækisins án virðisaukaskatts.

Óskráningarskyldir aðilar geti tengst skráningarskyldum aðilum á virðisaukaskattsskrá. Hins vegar almennar reglur laga um virðisaukaskatt m.a. um blandaða starfsemi, í veg fyrir að þeir öðlist rétt sem þeir höfðu ekki áður.

Hvað varðar fullyrðingar ríkisskattstjóra um freistingar félaga til að færa innskatt sem ekki er heimilt að nýta þá ber að gjalda varhug við því að láta slíkar fullyrðingar hafa áhrif á þá ákvörðun hvort samskráning sé leyfð eða ekki. Áralöng reynsla Dana í þessum málum hefur einmitt orðið til þess að þeir hafa útvíkkað heimildina enn frekar sbr. lagabreytinguna sem tók gildi 1. júlí sl. Þegar félög sem ekki voru í efnahagslegri (d. ökonomisk) starfsemi fengu heimild til þess að samskrá sig með virðisaukaskattsskyldum félögum og óskattskyldum félögum í atvinnurekstri, sbr. einnig umfjöllun í kafla 2.

5. Lokaorð

Hér að framan er að finna upplýsingar sem KPMG aflaði frá KPMG í Danmörku.

Það er von okkar að þær upplýsi málið til að ákvörðun verði tekin sem nýtist íslenskum fyrirtækjum og komið verði í veg fyrir það misræmi sem er í dag á milli þess að reka starfsemi á einni kennitölu eða að reka starfsemi í fyrirtækjasamstæðu eins og tilgangur laganna er óumdeilanlega.

Að lokum er vert að taka fram að KPMG getur aðstoðað við frekari gagnaöflun sé þess óskað.

Virðingarfyllst,

Bernhard Bogason *Brunnstein*

KPMG

Meðfylgjandi gögn:

1. Ákvæði 38. gr. dönsku laganna um blandaða starfsemi
2. Upplýsingar úr handbók Told og Skat um virðisaukaskatt.
3. Útrentun úr "Moms i fradragsret" þar sem fjallað er um blandaða starfsemi.

I. Reglur dönsku laganna um blandaða starfsemi.

Hér að neðan er að finna 38. gr. dönsku laganna um virðisaukaskatt en þar er fjallað um innsköttun vegna blandaðrar starfsemi.

§ 38. For varer og ydelser, som en registreret virksomhed anvender både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til andre formål i virksomheden, kan der foretages fradrag for den del af afgiften, der forholdsmæssigt svarer til omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden. Ved opgørelse af omsætningen ses bort fra omsætningsbeløb, der vedrører levering af investeringsgoder, som har været benyttet i virksomheden. Som investeringsgoder anses maskiner, inventar og andre driftsmidler, hvis salgspris ekskl. afgiften efter denne lov overstiger 75.000 kr. Der ses endvidere bort fra omsætningsbeløb, som vedrører bitransaktioner vedrørende fast ejendom, og omsætningsbeløb, som hidrører fra passiv kapitalanbringelse, herunder enkeltstående udlån mellem moder- og datterselskaber og mellem søsterselskaber, samt renteindtægter fra købekontrakter og kreditkøbsaftaler, som er indgået i forbindelse med virksomhedens salg og udlejning af egne varer.

Stk. 2. For varer og ydelser, som af en registreret virksomhed benyttes både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til virksomheden uvedkommende formål, kan der udelukkende foretages fradrag for den del af afgiften, der skønmæssigt svarer til de pågældende varers og ydelsers fradragsberettigede brug i den registreringspligtige virksomhed.

Stk. 3. De statslige told- og skattemyndigheder kan efter forudgående ansøgning give tilladelse til eller påbyde, at fradragsretten i virksomheder med flere sektorer opgøres særskilt for hver sektor inden for virksomheden. Virksomheden anses for at bestå af flere sektorer, når en afgiftspligtig person har flere virksomheder, der er registreret under et, eller når der er forskellige driftsaktiviteter i samme virksomhed. Fastsættes fradragsretten sektorvis, skal virksomheden føre et særskilt regnskab for hver af disse sektorer.

Stk. 4. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for opgørelsen af den delvise fradragsret efter stk. 1 og 2.

II. Upplýsingar úr dönsku handbókinni um blandaða starfsemi:

J.2.1.3 Sektorisk opdeling § 38, stk. 3

Efter § 38, stk. 3, kan ToldSkat tillade eller stille krav om, at den delvise fradragsret opgøres særskilt for en del af virksomheden. Hvis en virksomhed har flere sektorer, f.eks. hvis den registrerede virksomhed består af flere særskilte virksomheder, eller hvis en virksomhed har flere forskellige driftsaktiviteter, kan/skal fradragsretten opgøres særskilt for den enkelte sektor. Hvis fradragsretten opgøres sektorvis, skal virksomheden føre et tilsvarende sektørregnskab.

I SKM2003.328.TSS har Told- og Skattestyrelsen som klageinstans truffet afgørelse om, at der kan gives tilladelse til sektorisk opdeling, jf. momslovens § 38, stk. 3, af hver af et selskabs udlejningsejendomme, der udlejes både med og uden moms, jf. momslovens § 51, og § 13, stk. 1, nr. 8.

Selskabet ejer et antal udlejningsejendomme, hvoraf nogle ejendomme:

- fuldt ud udlejes uden moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8
- fuldt ud udlejes med moms, jf. momslovens § 51
- delvis udlejes med moms, jf. momslovens § 51 og § 13, stk. 1, nr. 8.

Styrelsen er af den opfattelse, at en ejendom kan anses som en virksomhed i relation til momslovens § 38, stk. 3. Styrelsen er endvidere af den opfattelse, at tilladelse til sektorisk opdeling er betinget af, at sektoren har en omsætning, der hidrører fra både momspligtige og ikke-momspligtige aktiviteter, således at sektoren kan opføre en selvstændig delvis fradragsprocent, jf. momslovens § 38, stk. 1, for moms af udgifter, der udelukkende vedrører sektorens aktivitetsområde.

Selskabets fradragsret skal herefter opgøres på følgende måde:

- ingen fradragsret for moms af udgifter, der udelukkende vedrører ejendomme, som udlejes uden moms,
- fuld fradragsret if. momslovens § 37 stk. 1 - med de

begrænsningar, der gælder i lovens § 42 - for moms af udgifter, der udelukkende vedrører ejendomme, som fuldt ud udlejes med moms,

- delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 1, opgjort forholdsmæssigt på grundlag af den enkelte ejendoms momspligtige og samlede omsætning, for moms af udgifter, der udelukkende vedrører den enkelte ejendom, som udlejes både med og uden moms, og som er omfattet af tilladelsen til sektorisk opdeling, jf. momslovens § 38, stk. 3,
- delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 1, opgjort forholdsmæssigt på grundlag af hele selskabets momspligtige og samlede omsætning, for moms af udgifter, der ikke udelukkende kan henføres til én af ovennævnte tre ejendoms kategorier.

Det er en betingelse for at få tilladelse, at der er søgt om det forinden. Der gives således normalt ikke tilladelse til sektorisk opdeling med tilbagevirkende kraft, ligesom der ikke stilles krav om en sådan opdeling med tilbagevirkende kraft.

Udgangspunktet for bestemmelsen er, at en registreringspligtig virksomhed, der anvender varer og ydelser både til fradragsberettigede formål og til andre formål, kun kan foretage delvis fradrag for købsmomsen af indkøbene i forhold til den momspligtige del af virksomheden.

Formålet med bestemmelsen om sektoropdeling er at sikre, at fradragsretten står i et rimeligt forhold til den faktiske anvendelse af de pågældende indkøb, netop fordi købsmomsen kun er fradragsberettiget i det omfang, varerne bruges i den momspligtige del af virksomheden.

Sektoropdeling kan komme på tale i enhver virksomhed, der udøver flere former for aktiviteter, hvor nogle af disse er momspligtige, og andre er fritaget for moms.

Virkning af sektoropdeling Sektorisk opdeling påvirker ikke fradragsretten for omkostninger, der udelukkende vedrører en momspligtig eller en momsfri aktivitet, idet fradragsretten for momsen af sådanne omkostninger vil være henholdsvis fuld og ingen.

Sektorisk opdeling påvirker heller ikke fradragsretten for fællesomkostninger som f.eks. telefon, da fradragsretten for disse omkostninger under alle omstændigheder skal opgøres forholdsmæssigt, jf. § 38, stk. 1.

Derimod har sektoropdeling betydning for fradragsretten for moms, hvor omsætningen inden for et givet aktivitetsområde hidrører fra både momspligtige og ikke momspligtige aktiviteter. Som eksempel kan nævnes en rutebil, der indkører dels momspligtig indtægt (fragt, reklame), dels momsfri indtægt som rutebilkørsel.

Til illustration tjener nedenstående eksempel, som vedrører en vognmandsvirksomhed, der driver virksomhed med 3 aktiviteter, dels hyrevognskørsel (persontransport), der er momsfritaget, jf. § 13, stk. 1, nr. 15, dels rutebilkørsel i form af personbefordring (momsfritaget, jf. § 13, stk. 1, nr. 15) og varetransport mv. (momspligtig), og dels turistbuskørsel, der er en momspligtig aktivitet.

I eksemplet står (mf) for momsfritaget og (mp) for momspligtigt.

Omsætning vedrørende hyrevogne

Personbefordring (mf)		1.500.000 kr.
-----------------------	--	---------------

Omsætning vedrørende rutebiler

Personbefordring	250.000 kr.(mf)	
Fragt og reklame	<u>50.000 kr.(mp)</u>	300.000 kr.

Omsætning vedrørende turistbusser

Personbefordring (mp)		<u>200.000 kr.</u>
-----------------------	--	--------------------

Virksomhedens samlede omsætning		2.000.000 kr.
---------------------------------	--	---------------

Fradragsretten for moms af reparation af en rutebil vil i dette eksempel uden sektoropdeling, jf. § 38, stk. 1 om forholdsmæssig fradragsret, medføre fradragsret for 13 pct. af momsen, fordi omsætningen af momspligtige varer og ydelser skal sættes i forhold til virksomhedens samlede omsætning. Fradragsprocenten fremkommer på følgende måde:

$$\frac{200.000 + 50.000}{2.000.000} \times 100 = 12,5\% = \text{afrundet } 13\%$$

Den tilsvarende fradragsret vil med sektoropdeling i hyrevognskørsel, rutebilkørsel og turistbuskørsel udgøre 17 pct., fordi det er sektorens (rutebilkørsel) momspligtige aktivitet, der skal sættes i relation til sektorens samlede omsætning. Fradragsprocenten fremkommer således:

$$\frac{50.000 \times 100}{300.000} = 16,67\% = \text{afrundet } 17\%$$

Det bemærkes, at de øvrige 2 sektorer fradragsret er uberørt af sektoropdelingen.

I dette eksempel vil virksomheden være interesseret i sektoropdeling, da fradragsretten i så fald er størst.

Det omvendte kan også være tilfældet, og ToldSkat vil da kunne kræve af virksomheden, at den lader sig opdele i sektorer.

Generelt tillades/kan det kræves, at en virksomhed sektoropdeles, hvis momsmæssige forhold af en vis betydning taler for det.