



KYRKOSTYRELSENS CIRKULÄR

Nr 6/2008  
25.1.2008

NYA BESTÄMMELSER OM FASTIGHETSINVESTERINGAR  
I MERVÄRDESSKATTELAGEN 1.1.2008

Praxis för rättigheten att avdra respektive skyldigheten att betala tillbaka mervärdesskatt i samband med fastighetsinvesteringar ändrades 1.1.2008. De nya bestämmelserna gäller justeringar av skatteavdrag som gäller utgifter för nybyggnad eller ombyggnad av fastigheter under en justeringsperiod på tio år. Församlingarna får avdra mervärdesskatten på fastighetsinvesteringar för avdragsgill rörelse. Om den användning av fastigheten som berättigar till avdrag ökar eller minskar, ska det mervärdesskatteavdrag som erhållits för investeringsutgiften justeras årligen till förmån eller nackdel för den skattskyldige under en justeringsperiod på tio år.

Dessutom måste lagändringen alltid beaktas vid försäljning eller köp av en fastighet samt vid hyrning eller uthyrning av en fastighet eller en del av den. Syftet med lagändringen är en så rättvis och ändamålsenlig praxis som möjligt för alla parter.

Församlingarnas fastigheter är i regel i mervärdesskattefri användning. Den mervärdesskatt som ingår i investeringsutgifterna för fastigheter berättigar inte till avdrag när fastigheterna används för församlingsverksamhet och därmed direkt förknippade stödtjänster. Mervärdesskatten i fastighetsutgifterna blir avdragsgill när lokaliteterna helt eller delvis utnyttjas för sådan rörelse som avses i mervärdesskattelagen. Exempel på sådan användning är tillfällig uthyrning till utomstående och långvariga hyreskontrakt där hyresgästen är mervärdesskattskyldig. Se Kyrkostyrelsens cirkulär 13/2005.

Om fastigheten i sin helhet utnyttjas för skattepliktig verksamhet, berättigar mervärdesskatten i utgifterna för nybyggnad och ombyggnad till skatteavdrag. Om den skattepliktiga användningen av en fastighet är till exempel 30 procent, får 30 procent av mervärdesskatten i investeringsutgifterna för fastigheten avdras. Hur stor den skattepliktiga andelen av fastighetsanvändningen är räknas ut exempelvis enligt den använda ytan, användningstiden eller fördelningen mellan skattepliktig och skattefri användning. Dessa kalkyler ska göras enligt samma principer från år till år. För investeringar som har slutförts 1.1.2008 eller senare ska mervärdesskattekalkylerna över den skattepliktiga och skattefria verksamhetens andel förvaras i 13 år.

I mervärdesbeskattningen avses med fastighet jordområden, byggnader (fästa i marken) och bestående konstruktioner eller någon del av dem. Maskiner och anordningar som används för en särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten hör inte till fastigheten. I mervärdesbeskattningen kan den minsta delen i en fastighet vara en lägenhet enligt bolagsordningen eller till exempel ett rum om dessa enheter utgör en funktionell helhet för vilka de uppgifter som krävs för justering av fastighetsinvesteringar kan räknas ut.

Med ombyggnad avses en väsentlig förbättring av fastighetens kvalitetsnivå jämfört med den ursprungliga. Att byta ut ett luftkonditioneringsaggregat eller en hiss är till exempel inte ombyggnad. Men om fastigheten inte tidigare har varit utrustad med luftkonditionering eller hiss, är det en ombyggnad när sådana byggs i en gammal fastighet.

Överföring av rättighet och skyldighet att justera avdrag vid överlåtelse av fastighet

När en fastighet säljs eller hyrs ut ska ett skriftligt avtal alltid upprättas om rättigheten och skyldigheten att justera avdrag, både när dessa överförs och när de inte överförs. Justeringsperioden räknas alltid från det att nybyggnaden eller ombyggnaden har slutförts. För fastigheter som har blivit färdiga 1.1.2008 eller senare är justeringsperioden 10 år och för fastigheter som har färdigställts under tiden 1.1.2004–31.12.2007 fem år. För fastigheter som har blivit färdiga före 1.1.2004 justeras den mervärdesskatt som avdragits på investeringsutgifterna inte längre.

Enligt huvudregeln övergår justeringsskyldigheten automatiskt på mottagaren av överlåtelsen. Om mottagaren inte bedriver rörelse, måste överlåtaren i samband med överlåtelsen göra en engångsjustering för hela den återstående justeringsperioden. När rättigheten att justera avdrag överförs på mottagaren ska överlåtaren ge mottagaren

- de uppgifter som avses i 209 § i mervärdesskattelagen
- en kopia av en sådan utredning som en tidigare fastighetsinnehavare har gjort och som påverkar mottagarens rättighet eller skyldighet att justera avdrag.

Det är i en mervärdesskattepliktig överlåtares intresse att mottagaren finns införd i registret över mervärdesskattskyldiga. Överlåtelsen av en fastighet inleder inte en ny justeringsperiod. Rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs inte för fastigheter som i något skede har anskaffats som privat egendom.

Om det i samband med att nyttjanderätten till en fastighet överläts inte upprättas ett skriftligt avtal om att överföra rättigheten och skyldigheten att justera avdrag, blir mottagaren (= köparen) tvungen att (utöver köpesumman) årligen och ända till utgången av justeringsperioden till skatteförvaltningen erlægga de skatteavdrag säljaren erhållit, om köparen använder fastigheten för skattefri rörelse i större utsträckning än säljaren. Om man vid försäljning eller uthyrning beslutar att rättigheten och skyldigheten att justera avdrag inte överförs på mottagaren ska detta avtalas skriftligt.

Vid fastighetsöverlåtelser ska den andra partens mervärdesskattskyldighet alltid kontrolleras på [www.ytj.fi](http://www.ytj.fi).

## Engångsjustering eller årlig justering

Om den andel av användningen av en fastighet som berättigar till avdrag ändras (i förhållande till det ursprungliga ändamålet) under justeringsperioden, görs justeringen årligen i december ända till justeringsperiodens slut.

Justeringen görs som en engångsjustering för nybyggnad och ombyggnad om

- användningsändamålet ändras innan justeringsperioden börjar så att det inte längre berättigar till avdrag
- fastigheten avförs från rörelsetillgångarna
- skattskyldigheten upphör
- fastigheten säljs med överenskommelsen att rättigheten och skyldigheten att justera avdrag inte överförs
- fastigheten säljs och köparen inte använder fastigheten för rörelse och köparen är inte en kommun eller staten
- fastigheten säljs och köparen är inte är momsregistrerad vid överlåtelsepunkten.

### 1. Momspraxis för investeringsutgifter för fastigheter från och med 1.1.2008

För fastigheter som har blivit färdiga och tagits i bruk 1.1.2008 eller därefter ska fastighetsinvesteringarnas skatteavdrag justeras under 10 år. Om den skattepliktiga användningen ökar jämfört med vad som ursprungligen anmäls i momsanmälan, får församlingen årligen ansöka om mer skatteavdrag. Om den skattepliktiga användningen däremot minskar jämfört med den ursprungliga momsanmälan, ska församlingen årligen redovisa de för stora skatteavdragen till staten. Årligen justeras 1/10 av skillnaden mellan andelen av den ursprungliga användning som berättigar till avdrag och andelen av den användning som berättigar till avdrag under justeringsåret.

Exempel 1: Den skattepliktiga andelen av användningen ökar under justeringsperioden.

- Ombyggnadsutgifterna inkluderade 100 000 euro mervärdesskatt. Ombyggnaden blir klar 2008 och 30 procent av lokaliteterna är i skattepliktig användning och 70 procent i skattefri. År 2008 görs ett momsavdrag på 30 procent (30 000 euro) av den mervärdesskatt som ingår i investeringsutgifterna.
- Under åren 2009–2010 görs inga justeringar.
- Den skattepliktiga användningens andel stiger i början av 2011 till 90 procent och då stiger den avdragsgilla användningens andel till 60 procent (ökning 90 % - 30 % = 60 %).
- Under åren 2011–2017 justeras skatteavdraget enligt följande:  
 $1/10 \times 60 \% \times 100\,000 \text{ €} = 6\,000 \text{ €}$  Denna ökning om 6 000 euro av avdragsrättigheten redovisas i december under de aktuella åren till skatteförvaltningen.

Exempel 2: Den skattepliktiga andelen av användningen minskar under justeringsperioden.

- Ombyggnadsutgifterna inkluderade 100 000 euro mervärdesskatt. Ombyggnaden blir klar 2008 och 75 procent av lokaliteterna är i skattepliktig användning och 25 procent i skattefri. År 2008 görs ett momsavdrag på 75 procent (75 000 euro) av den mervärdesskatt som ingår i investeringsutgifterna.
- Under åren 2009–2010 görs inga justeringar.

- I början av 2011 ökar den skattefria användningens andel till 90 procent och då stiger den skattefria användningens andel till 65 procent (sänkning 90 % - 25 % = 65 %).
- Under åren 2011–2017 justeras skatteavdraget enligt följande:  
 $1/10 \times 65 \% \times 100\,000 \text{ €} = 6\,500 \text{ €}$  En justeringsanmälan på 6 500 görs och betalas tillbaka till skattemyndigheten årligen i december.

## 2. Momspraxis för investeringsutgifter för fastigheter som blivit färdiga under tiden 1.1.2004–31.12.2007

För fastighetsinvesteringar som har blivit klara under tiden 1.1.2004–31.12.2007 gäller rättigheten och skyldigheten att justera mervärdesskatteavdrag på investeringsutgifter under fem år.

Exempel:

- Ombyggnadsutgifterna inkluderade 100 000 euro mervärdesskatt. Ombyggnaden blev klar 2005 och 80 procent av lokaliteterna var i skattepliktig användning och 20 procent i skattefri. År 2005 gjordes ett momsavdrag på 80 procent (80 000 euro) av den mervärdesskatt som ingick i investeringsutgifterna.
- I början av 2008 ökar den skattefria användningen av fastigheten till 70 procent och då stiger den skattefria användningens andel till 50 procent (ökning 70 % - 20 % = 50 %).
- Skatteavdraget för 2005 justeras 2008 och 2009 enligt följande:  
 $1/5 \times 50 \% \times 100\,000 \text{ €} = 10\,000 \text{ €}$  Detta belopp på 10 000 euro erläggs till skatteförvaltningen separat för bägge åren.
- Från och med ingången av 2010 görs denna justering inte längre eftersom justeringsperioden på fem år har löpt ut.

## 3. Momspraxis för investeringsutgifter för fastigheter som har blivit klara före 2004

För fastighetsinvesteringar som har blivit klara före 2004 görs inga justeringar av det erhållna mervärdesskatteavdraget i samband med överlåtelse eller ändrat användningsändamål.

Ytterligare uppgifter jämte räkneexempel om rättigheten att avdra och skyldigheten att betala tillbaka mervärdesskatt som ingår i fastighetsinvesteringar:

1. Skatteförvaltningens webbplats  
[www.vero.fi/Ajankohtaista/Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotus](http://www.vero.fi/Ajankohtaista/Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotus). Ohje Dnro 1845/40/2007 (tillsvidare enbart på finska).
2. Webbplatsen [www.kommunerna.net](http://www.kommunerna.net) > Databanker > Cirkulär och utlåtan- den > Kommunförbundets cirkulär > Cirkulär 3/2008. Dessa sidor torde vara enklare att läsa än skatteförvaltningens, men man bör hålla i minnet att församlingarna inte har något återbäringsystem. Mera information på svenska på [www.kommunerna.net](http://www.kommunerna.net) > Databanker > Kommuneras databank > Bestämmelserna i mervärdesskattelagen gällande fastighetsinvesteringar ändras 1.1.2008.
3. FCG Efeko Oy anordnar utbildningsdagar för församlingarnas bokförare: 27.5.2008 i Helsingfors, 28.5.2008 i Uleåborg och 3.6.2008 i Tammerfors. På dessa eftermiddagar föreläser Tax Manager Marko Ojala från KPMG om grunderna för mervärdesbeskattningen gällande fastigheter och bland annat om hur mervärdesskatten ska behandlas i samarbets- och sammanslag-

ningsprojekt. Mer information om utbildningsdagarna på [www.efeko.fi/Koulutus/Talous ja hallinto/Seurakunnan kirjanpitäjien kouluspäivä](http://www.efeko.fi/Koulutus/Talous%20ja%20hallinto/Seurakunnan%20kirjanpitäjien%20kouluspäivä) (enbart på finska).

## KYRKOSTYRELSEN

Risto Junttila

Maija-Liisa Hietakangas

ISSN 1797-0334