

5.6.2008

Ansökan om momsskyldighet för upplåtelse av fastighet (i synnerhet för fastighetsbolagens del)

1.

Begreppet fastighetsbolag i lagstiftningen om aktiebolag

Med ömsesidigt fastighetsbolag avses ett aktiebolag vars bolagsordning innehåller en beskrivningsparagraf där alla aktier hänför sig till lägenheter. Övriga fastighetsbolag som äger en fastighet kan kortfattat benämnas icke ömsesidiga fastighetsbolag.

Om kommunen äger aktier i ett ömsesidigt fastighetsbolag och hyr ut lokaler som kommunen besitter på basis av aktierna är kommunen samtidigt hyresvärd och den som får hyran.

I de fall då kommunen äger aktierna i ett icke ömsesidigt fastighetsbolag och bolagets lokaler hyrs ut till en utomstående så är det icke ömsesidiga fastighetsbolaget hyresvärd och den som får hyran. Hyresinkomsterna går alltså till bolaget (inte till ägarkommunen). På ömsesidiga och icke ömsesidiga fastighetsbolag tillämpas i regel bestämmelserna i aktiebolagslagen (se www.prh.fi > Handelsregistret > Svar på vanliga frågor > Fastighetsbolag.

Ett ömsesidigt fastighetsbolag ska i allmänhet inte ge vinst utan verksamheten syftar till att täcka kostnaderna genom vederlag som tas ut av aktieägarna. I ett ömsesidigt fastighetsbolag får delägarna själva den eventuella vinsten direkt, till exempel genom uthyrning av lokaler. Ett ömsesidigt fastighetsbolags bokföringsmässiga resultat och beskattningsbara resultat ligger i allmänhet nära noll. Målet för ett icke ömsesidigt fastighetsbolag kan vara att ge vinst som kan överföras till aktieägarna i form av dividender.

2.

Fastighetsöverlåtelse i mervärdesbeskattningen

2.1

Överlåtelserna i regel skattefria

I mervärdesbeskattningen avses med fastighet ett jordområde, en byggnad och en bestående konstruktion eller någon del av dem. Maskiner, anordningar och inventarier som används för en särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten hör inte till fastigheten.

Huvudregeln för överlåtelse av fastigheter finns i 27 § 1 mom. i mervärdesskattelagen:

”Skatt betalas inte på försäljning av fastigheter eller på överlåtelse av arrenderätt, hyresrätt, servitutsrätt eller någon annan motsvarande rättighet som gäller en fastighet.”

I regel är uthyrning av fastigheter momsfri verksamhet. Ömsesidiga fastighetsbolag eller icke ömsesidiga fastighetsbolag betalar inte heller moms på de hyror som tas ut och ömsesidiga fastighetsbolag betalar inte moms på de vederlag som tas ut av delägarna. På motsvarande sätt finns det ingen avdragsrätt för den moms som ingår i varor och tjänster som skaffas till fastigheten.

2.2

Energiavdrag

En bestämmelse om ett särskilt energiavdrag finns i 27 § 2 mom. i mervärdesskattelagen:

”Skatt betalas inte heller på överlåtelse av elektricitet, gas, värme, vatten eller någon motsvarande nyttighet i samband med överlåtelse av skattefri nyttjanderätt till en fastighet.”

En hyresgäst eller ett ömsesidigt fastighetsbolags delägare kan dock under vissa förutsättningar ha rätt till det så kallade specialavdraget för energinyttigheter med stöd av 111 § i mervärdesskattelagen. Den skattskyldige får göra ett avdrag enligt 102 § för köpta energinyttigheter också då debiteringen ingår i den skattefria hyran eller det skattefria vederlaget för fastigheten. Avdraget får uppgå endast till ett belopp som motsvarar skatten på energinyttigheten eller bränslet som köpts av fastighetens ägare eller innehavare. En förutsättning för avdraget är att hyresvärden ger hyresgästen en utredning om skattebeloppet. Energinyttigheter är bland annat elektricitet, gas, värme, kyla och andra med dem jämförbara nyttigheter.

Av utredningen ska framgå datum för utredningen, säljarens och köparens namn, adresser och FO-nummer, överlåtelsens art och den månad den hänför sig till, hyrans eller bolagsvederlagets totalbelopp och energins andel av beloppet samt skatten på säljarens köp av energinyttigheten eller bränslet.

2.3 Försäljning av byggtjänster

Enligt 29 § 1 mom. 1 punkten i mervärdesskattelagen ska skatt betalas på försäljning av byggtjänster utan hinder av lagens 27 §.

Byggverksamhet är momspliktig i sin helhet. För tydlighetens skull nämns skatteplikten i bestämmelsen ovan. Med byggtjänster avses byggnads- och reparationsarbeten på fastigheter samt överlåtelse av varor som installeras i samband med arbetet. Byggtjänster är också planering, övervakning och motsvarande tjänster i samband med nämnda arbeten.

Med fastighetsinvestering avses köp eller eget utförande av byggtjänster i samband med nybyggnad eller ombyggnad av en fastighet. En fastighetsinvestering omfattar också anskaffning av en sådan fastighet som överlåtaren betalat skatt på enligt 31 § 1 mom. 1 punkten eller 33 § i mervärdesskattelagen.

Med nybygge avses uppförande av en ny byggnad. Med ombyggnad avses en avsevärd förbättring av fastighetens kvalitetsnivå jämfört med den ursprungliga nivån. Ombyggnad omfattar i praktiken alla de utgifter som hänför sig till ändrings- eller ombyggnadsarbetet och som i inkomstbeskattningen måste aktiveras i anskaffningsutgiften för fastigheten. Ombyggnader är således till exempel utvidgnings-, ändrings- och förnyelsearbeten.

Med reparationsarbete avses arbete som återställer eller säkerställer byggnadens eller en anordnings skick utan att byggnadens bruksvärde ökar jämfört med det värde byggnaden ursprungligen hade i näringsidkarens besittning.

Exempel:

Ny luftkonditionering eller en ny hiss i en byggnad är inte ombyggnad. Om ett luftkonditioneringssystem eller en hiss installeras i en byggnad där det tidigare inte funnits sådana är det fråga om ombyggnad.

2.4 Tillfällig nyttjanderätt

Enligt 29 § 1 mom. 4 punkten i mervärdesskattelagen ska skatt betalas på överlåtelse av tillfällig karaktär av nyttjanderätten till konferens-, utställnings-, eller idrottslokaliteter eller motsvarande lokaliteter utan hinder av lagens 27 §.

Huvudregeln i 27 § i mervärdesskattelagen gäller uthyrningsverksamhet av bestående karaktär. Med uthyrningsverksamhet av bestående karaktär avses uthyrning dygnet runt som till sin karaktär är av annat slag än tillfällig uthyrning. Det finns knappast någon rättspraxis om detta men om hyresavtalet har ingåtts tillsvidare eller för sex månader eller längre tid, kan uthyrningsverksamheten anses vara av bestående karaktär.

3. Ansökan om moms skyldighet

3.1 Huvudregeln för ansökan

I 30 § 1 mom. i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”För överlåtelse av nyttjanderätten till en fastighet betalas med avvikelse från 27 § skatt, om överlåtaren ansöker om att bli skattskyldig för denna verksamhet. Skattskyldigheten gäller endast den fastighet eller den del av en fastighet som nämns i ansökan. Skattskyldigheten förutsätter att fastigheten fortlöpande används för verksamhet som berättigar till avdrag enligt 10 kap. eller att fastigheten används av staten.”

Den sökande kan vara

1. fastighetens ägare, t.ex. en kommun eller ett icke ömsesidigt fastighetsbolag
2. ett ömsesidigt fastighetsbolag
3. en delägare i ett ömsesidigt fastighetsbolag eller
4. en hyresgäst som förfogar över fastigheten med stöd av hyresrätten.

Efter ansökan om skattskyldighet ska moms betalas på hyrorna eller vederlagen. I gengäld får avdrag göras för den moms som ingår i priset på varor och tjänster som anskaffats för fastigheten. Hyresgästen eller delägaren får i sin tur dra av den moms som ingår i hyran eller vederlaget. Förfarandet innebär att den moms som ingår i anskaffningar till fastigheten inte utgör kostnader till den del fastigheten används i momspliktig verksamhet.

3.2 Krav som gäller lokaler

Ansökan om moms skyldighet för uthyrning eller någon annan upplåtelse av fastighet är alltid bunden till fastigheten eller en del av den. Den minsta enhet som ansökan om skattskyldighet kan gälla är en lägenhet eller något annat tydligt avskilt utrymme som bildar en funktionell enhet, till exempel ett rum.

HFD 15.11.1996 liggare 3563

Bolaget var ett ömsesidigt fastighetsbolag som ägde byggnader på sammanlagt cirka 10 000 kvadratmeter. Bolagets aktier gav besittningsrätt till lokalerna som i bolagsordningen hade delats in i 62 lägenheter på 13 till 698 kvadratmeter.

I bolagsordningen hade bestämts vilka aktier som gav besittningsrätt till vilken lägenhet. Det skötsel- och finansieringsvederlag som bolaget uppburit räknades ut på basis av lägenheternas areal enligt bolagsordningen. Lokalerna hyrdes ut antingen så att de var hela lägenheter enligt bolagsordningen eller så att det utrymme som hyrdes ut endast var en del av en lägenhet enligt bolagsordningen. Bolaget i egenskap av fastighetsbolag och fastighetsbolagets delägare (i detta fall hade bolaget bara en delägare) hade ansökt om att bli skattskyldigt för överlåtelse av nyttjanderätten till fastigheten enligt 30 § i mervärdesskattelagen. Grunden för beräkning av bolagsvederlaget var arealen och avdragsrättigheterna kunde utredas på basis av arealen också då bolagets delägare hyrde ut utrymmen i mindre delar än lägenheterna enligt bolagsordningen. Bolaget hade rätt att ansöka om skattskyldighet också för delar i fastigheten som var mindre än en lägenhet.

3.3 Krav på slutanvändaren

Ansökan om momsskyldighet förutsätter att fastigheten eller en del av den används i momspliktig verksamhet. Verksamhet som berättigar till momsåterbäring jämföras med verksamhet som berättigar till momsavdrag.

Slutanvändarens verksamhet i fastigheten behöver dock inte i sin helhet berättiga till momsavdrag.

Fastigheten ska fortlöpande användas för momspliktig verksamhet. Fastighetens slutanvändare ska således fortlöpande bedriva verksamhet som berättigar till momsavdrag (MomsL 30 § 1 mom.).

HFD 7.2.2007 liggare 268

Ett fastighetsbolag började uppföra ett nybygge. Avsikten var att, utöver de allmänna utrymmena, hyra ut lägenheterna, dvs. mer än 50 lägenheter, som studentbostäder till studerande främst under terminerna. Under sommaren skulle byggnaden dock fungera som ett sommarhotell. Fastighetsbolaget hade för avsikt att hyra ut lokalerna för sommarhotellet till ett utomstående skattskyldigt bolag. Formuleringen fortlöpande i 30 § 1 mom. i mervärdesskattelagen kan inte tolkas så att fastigheten eller en del av den oavbrutet eller ens tidsmässigt huvudsakligen ska behöva användas i verksamhet som berättigar till avdrag. Bolaget hade rätt att ansöka om skattskyldighet för upplåtelse av nyttjanderätten till fastigheten då fastigheten årligen användes på nytt som sommarhotell.

Förutsättningarna för ansökan om skattskyldighet uppfylls till exempel om fastigheten varje år mellan 1.5 och 31.8 är uthyrd till en hyresgäst som bedriver momspliktig affärsverksamhet i fastigheten och under de övriga månaderna används för verksamhet som berättigar till momsavdrag.

Om fastighetens slutanvändare är en kommun och fastigheten används i kommunens momspliktiga affärsverksamhet eller i verksamhet som ger kommunen rätt till momsåterbäring, uppfylls förutsättningarna för ansökan om skattskyldighet för slutanvändaren.

Ansökan om momsskyldighet för uthyrning av fastighet kan också göras när slutanvändaren är staten.

3.4 Ömsesidiga fastighetsbolag

I 30 § 3 och 4 mom. i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Ett fastighetsaktiebolag, vars aktieägare själva använder eller hyr eller arrenderar ut den del av fastigheten som de besitter på basis av sina aktier, kan ansöka om att bli skattskyldigt endast om aktieägarna har rätt att till fullt belopp dra av den skatt som ingår i vederlaget eller om staten är aktieägare.”

”Vad som ovan stadgas om fastighetsaktiebolag och aktieägare i det tillämpas också på andra aktiebolag och andelslag som har till syfte att inneha en fastighet, och på deras aktieägare och medlemmar.”

Om lokalerna är i delägarens eget bruk, ska den verksamhet som bedrivs i delägarens lokaler i sin helhet berättiga till avdrag. Med detta jämföras att delägaren ansöker om momsskyldighet för uthyrning av fastigheten; i så fall behöver hyresgästens verksamhet inte i sin helhet berättiga till avdrag.

3.5 Krav på ansökningskedjan

I 30 § 2 mom. i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”En förutsättning för den i 1 mom. avsedda skattskyldigheten för överlåtaren är att också förvärvaren ansöker om att bli skattskyldig ifall förvärvaren i sin tur överlåter nyttjanderätten till fastigheten.”

En hyresgäst som hyr fastigheten av fastighetsägaren hyr ofta vidare fastigheten till en hyresgäst som i sin tur hyr ut den till någon annan eller så hyr delägaren i ett ömsesidigt fastighetsbolag fastigheten vidare till en hyresgäst som i sin tur hyr ut den vidare. Detta innebär att ansökningskedjan ska vara obruten från den som först ansöker om att bli skattskyldig till den momspliktiga slutanvändaren.

Alla i ansökningskedjan behöver ändå inte ansöka om skattskyldighet utan början av kedjan kan vara öppen. Ansökan av en delägare i ett ömsesidigt fastighetsbolag förutsätter till exempel inte att det ömsesidiga fastighetsbolaget har ansökt om skattskyldighet.

3.6 Ansökningsförfarande

Momsskyldighet för upplåtelse av nyttjanderätten till en fastighet ansöks antingen på blanketten för etableringsanmälan (Y1–Y3) eller på blanketten för ändrings- och nedlägningsanmälan (Y4–Y6). Blanketterna finns på adressen www.ytj.fi > På svenska.

Etableringsanmälan används då den sökande ännu inte har ett FO-nummer. I övriga fall används blanketten för ändrings- och nedlägningsanmälan.

Den sökande ska lämna en utredning om vilken fastighet eller del av fastigheten som ansökan gäller. Utredningen ska bifogas blanketten. Hyresgästens namn och FO-nummer anges på blanketten i punkten Tilläggsuppgifter. Dessutom rekommenderas att en kopia av hyreskontraktet bifogas blanketten.

Blanketten för etableringsanmälan och blanketten för ändrings- och nedlägningsanmälan skickas till:

PRS-Skatteförvaltningen
Företagsdatasystemet
PB 2000
00231 HELSINGFORS

Blanketterna kan också lämnas in på skatteförvaltningens kontor, Patent- och registerstyrelsen, TE-centralen eller magistraten.

Den som har ansökt om momsskyldighet för upplåtelse av nyttjanderätten till en fastighet behöver inte lämna in en ny ansökan, om den sökande tar in nya fastigheter i den momspliktiga uthyrningsverksamheten. Också för ett ömsesidigt fastighetsbolag räcker det att man ansökt om skattskyldighet en gång. Skatteverket behöver inte heller underrättas om saken. Den sökande ska i sin egen bokföring ha en uppdaterad utredning om vilka fastigheter ansökan om skattskyldighet i respektive fall har gällt.

3.7 Momsskyldighet inträder

Huvudregeln är att den som ansöker om momsskyldighet för uthyrning eller någon annan upplåtelse av en fastighet antecknas i registret tidigast den dag då etableringsanmälan eller ändrings- och nedlägningsanmälan har kommit in till skatteverket. Före denna tidpunkt kan moms på varor och tjänster som skaffats för fastigheten inte dras av.

När det gäller ett nybygge eller ombyggnadsarbete kan den som ansöker om momsskyldighet för uthyrning eller någon annan upplåtelse av en fastighet antecknas i registret redan den dag byggarbetet inleds. Den sökande kan införas i registret den dag då etableringsanmälan eller ändrings- och nedlägningsanmälan har kommit in till

skatteverket. Detta förutsätter att den sökande lämnar en tillförlitlig utredning om att fastigheten efter det att nybyggnads- eller ombyggnadsarbetet blivit färdig fortlöpande kommer att användas i sådan verksamhet som berättigar till momsavdrag eller att användaren är staten.

Den framtida användningen av fastigheten kan framgå av till exempel hyreskontraktet, ett preliminärt hyreskontrakt, uppgifter om fastighetens karaktär eller någon annan motsvarande utredning. Fastighetens karaktär kan till exempel framgå av planbestämmelsen.

Efter det att nybyggnads- eller ombyggnadsarbetet inletts och medan arbetet fortfarande pågår iakttas motsvarande principer. Den sökande antecknas i registret tidigast den dag då ändrings- eller nedlägningsanmälan kommit in till skatteverket och den sökande ska lämna en tillförlitlig utredning om fastighetens framtida användning. Den sökande får då retroaktivt dra av momsens på anskaffningspriset för nybyggnads- eller ombyggnadsarbetet. Avdraget hänförs till den månad då momsskyldigheten inträtt. På grund av det retroaktiva avdraget är situationen den samma som om ansökan hade gjorts redan då nybyggnads- eller ombyggnadsarbetet inleddes.

Avdragsrätten för ett nybygge eller ett ombyggnadsarbete berättigar inte till att exempelvis dra av reparationskostnaderna för en byggnad som kommer att användas i skattepliktig verksamhet, om reparationen gjorts före ansökan om skattskyldighet och kostnaderna inte har samband med ombyggnaden.

Exempel:

En fastighetsägare ingår ett avtal om köp av ombyggnadsarbete för fastigheten. Ombyggnadsarbetet inleds 1.6.2008. Fastighetsägaren vet ännu inte för vilket ändamål fastigheten kommer att användas.

Under ombyggnadsarbetets gång hittar fastighetsägaren en hyresgäst för fastigheten. Hyresgästen är momsskyldig kommer att använda fastigheten i sin egen momspliktiga verksamhet. Fastighetsägaren och hyresgästen undertecknar ett preliminärt hyreskontrakt 1.10.2008. Fastighetsägaren ansöker om momsskyldighet för uthyrning av fastigheten. Ändrings- och nedlägningsanmälan kommer in till skatteverket 4.11. Fastighetsägaren antecknas i momsregistret för upplåtelse av nyttjanderätten till fastigheten fr.o.m. 4.11.2008.

Under perioden 1.6–3.11.2008 har det i fastighetsägarens anskaffningar för ombyggnaden ingått 60 000 euro i moms. Fastighetsägaren drar i sin övervakningsanmälan för november av den moms på 60 000 euro som dittills ingått i priset för anskaffningarna.

3.8

Retroaktiv registrering eller den så kallade sexmånadersregeln

Regeln gäller nybyggen och ombyggnadsarbeten. Om ansökan om skattskyldighet lämnas in inom sex månader efter att den nybyggda eller ombyggda fastigheten har tagits i bruk, dvs. från det att sådan uthyrningsverksamhet som uppfyller förutsättningarna för ansökan har inletts, antecknas den sökande retroaktivt som momsskyldig från den dag då fastigheten togs i bruk. Den sökande får då retroaktivt dra av momsens på anskaffningspriset för nybyggnads- eller ombyggnadsarbetet. Avdraget hänförs till den månad då skattskyldigheten inträtt. På motsvarande sätt ska den sökande retroaktivt betala momsens på hyrorna eller vederlagen från och med den dag då fastigheten tagits i bruk.

Exempel

En fastighetsägare bygger om en byggnad. Ombyggnadsarbetet blir färdigt 1.3.2008 och fastigheten står sedan tom ända till dess att ägaren 1.5.2008 hyr ut den till en momsskyldig hyresgäst som börjar använda fastigheten i sin egen momspliktiga verksamhet.

I juli ansöker fastighetsägaren om momsskyldighet för uthyrning av fastigheten. Ändrings- och nedläggningsanmälan kommer in till skatteverket 14.7.2008, dvs. inom sex månader från ibrukttagandet av fastigheten. Fastighetsägaren antecknas i registret som momsskyldig för upplåtelse av nyttjanderätten till fastigheten fr.o.m. 1.5.2008. Fastighetsägaren drar i sin övervakningsanmälan för maj av momsen på anskaffningspriset för ombyggnadsarbetet. På motsvarande sätt ska fastighetsägaren betala moms på hyresintäkterna från och med denna tidpunkt.

En förutsättning för att den som ansöker om momsskyldighet för uthyrning eller någon annan upplåtelse av fastighet ska kunna antecknas i registret enligt sexmånadersregeln är att fastigheten inte använts för momsfri verksamhet sedan nybyggnads- eller ombyggnadsarbetet blivit färdigt. Om fastigheten i exemplet ovan mellan 1.3 och 1.5.2008 har varit uthyrd till en läkarstation som säljer momsfria hälsovårds- och sjukvårdstjänster får sexmånadersregeln inte tillämpas. Tillämpliga blir då bestämmelserna om justering av avdraget för moms på anskaffningspriset för nybyggnads- eller ombyggnadsarbetet (Justeringsförfarandet).

4. Följderna av momsskyldighet

4.1 Moms att betala

Den som är momsskyldig för uthyrning eller annan upplåtelse av fastighet ska betala moms på hyrans eller vederlagets totala belopp. Moms betalas också på de ersättningar för el, värme, vatten m.m. som debiteras i samband med hyran eller vederlaget. Momssatsen är 22 procent.

Eftersom upplåtelse av en fastighet betraktas som en kontinuerlig tjänst betalas momsen varje kalendermånad också då hyran eller vederlaget betalas som en klumpsumma vid kalenderårets slut. En årlig hyra eller ett årligt vederlag som betalas i sin helhet i början av kalenderåret behandlas som en förskottsbetalning.

Ett ömsesidigt fastighetsbolag betalar inte moms på kapitalbetalningar som tas ut av delägarna, inte heller i det fallet att bolaget fakturerar dessa betalningar i samband med bolagsvederlaget. Kapitalbetalningar är poster som det ömsesidiga fastighetsbolaget bokför som ökning av eget kapital.

När ansökan om skattskyldighet lämnas in i början av ett nybyggnads- eller ombyggnadsarbete eller under byggnadsarbetets gång uppstår i detta skede ännu ingen moms att betala. Eftersom sökanden ändå har rätt att dra av den moms som ingår i anskaffningar för byggnadsarbetena, blir momsen för fastigheten negativ under den tid då nybyggnads- eller ombyggnadsarbetet pågår. Om förutsättningarna för förskottsåterbäring av moms uppfylls har sökanden rätt att anhålla om återbäring av den negativa momsen redan under räkenskapsperioden. Moms på hyror och vederlag ska börja betalas när fastigheten tas i momspliktig användning efter att nybygget eller ombyggnaden slutförts.

När den som ansöker om att bli momsskyldig för uthyrning eller annan upplåtelse av fastighet antecknas retroaktivt i registret från och med ibrukttagandet av fastigheten enligt sexmånadersregeln ska moms på hyror och vederlag betalas från och med den tidpunkt då fastigheten tas i bruk.

4.2 Avdragsrätt för moms

4.2.1 Löpande kostnader

Den som ansökt om att bli momsskyldig för uthyrning eller annan upplåtelse av fastighet får göra avdrag för den moms som ingår i priset på varor och tjänster som anskaffats för fastigheten (MomsL 102 §). Exempel på löpande kostnader för en fastighet är underhåll och städ- och reparationskostnader.

Om endast en del av fastigheten är uthyrd till en hyresgäst som utövar verksamhet som berättigar till momsavdrag eller användaren är staten, avser avdragsrätten endast anskaffningar som hänför sig till denna del.

Ett ömsesidigt fastighetsbolag har avdragsrätt endast för de lokaler som omfattas av momsskyldigheten. Om momsskyldigheten inte gäller hela fastigheten, ska den moms som ingår i anskaffningar för gemensamma utrymmen, till exempel trappuppgångar, delas upp i en avdragsberättigande och icke avdragsberättigande del. Som fördelningsgrund kan då användas till exempel proportionen mellan ytorna på de lokaler som används för avdragsberättigande respektive icke avdragsberättigande ändamål.

4.2.2 Kostnader för nybyggnad och ombyggnad

Om förutsättningarna uppfylls har den sökande rätt att dra av den moms som ingår i anskaffningarna för nybyggnads- och ombyggnadsarbeten redan under nybyggnads- eller ombyggnadstiden (MomsL 102 §).

Avdragsrätten gäller endast till den del som fastigheten efter att nybyggnads- eller ombyggnadsarbetena slutförts kommer att användas för momspliktig verksamhet eller av staten.

Avdragen periodiseras på samma sätt som vid mervärdesbeskattningen i övrigt (MomsL 141 och 142 §). Till exempel avdrag för moms som ingår i förskottbetalningar enligt entreprenadkontraktet hänförs till den kalendermånad då förskott betalats.

4.2.3 Avdrag för moms på eget bruk som säljaren eller upplåtaren har betalat

Momsbeskattningen av vissa nybyggnads- eller ombyggnadsarbeten genomförs genom beskattning av eget bruk, det vill säga genom att säljaren eller upplåtaren betalar moms på byggnads- eller ombyggnadsarbetena enligt beskattning av eget bruk. En sådan situation uppstår till exempel

1. vid köp av en ny icke ibruktagen byggnad inklusive markområde av ett byggföretag (MomsL 31 § 1 mom. 1 punkten)
2. vid köp av en byggnad som byggts om av ett byggföretag, om byggnaden inte har tagits i bruk efter ombyggnaden (MomsL 33 §)
3. vid köp av en fastighet som ännu är under byggnad eller ombyggnad (MomsL 33 §).

Fastighetens anskaffningspris innehåller ingen moms. En köpare eller annan mottagare som ansökt om momsskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse av fastighet har dock rätt att dra av den moms på eget bruk som säljaren eller upplåtaren har betalat (MomsL 103 § 1 mom.). Avdragsrätten förutsätter att säljaren eller upplåtaren har gett köparen eller mottagaren en utredning om det momsbelopp som har betalats (MomsL 103 § 2 mom.). Avdragsrätten gäller endast till den del som fastigheten används för momspliktig verksamhet eller av staten.

Vid periodiseringen av avdragen tillämpas mervärdesskattelagens bestämmelser för dessa situationer. Det innebär att momsavdraget hänförs antingen till den kalendermånad då fastigheten togs emot eller till den kalendermånad under vilken säljarens eller upplåtarens skyldighet att betala moms på eget bruk har uppstått (MomsL 144 §). Om köparen till exempel har ansökt om skattskyldighet redan i början av uppförandeskedet har köparen rätt att dra av momsen medan byggnadsarbetet pågår allt eftersom det uppstår skyldighet för säljaren att betala moms på eget bruk. Förutsättningen för rätten till avdrag är att säljaren ger en utredning om det betalda momsbeloppet.

5. Justeringsförfarandet

Moms som ingår i anskaffningspriset på nybyggnads- eller ombyggnadsarbeten får om förutsättningarna uppfylls avdras i sin helhet, om ansökan om skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse av fastighet har lämnats in då nybygget eller ombyggnaden inleddes eller medan dessa arbeten pågick eller senast inom sex månader efter att den nybyggda eller ombyggda fastigheten togs i bruk.

Om ansökan lämnas in först efter tidsfristen på sex månader, får inte den moms som ingår i anskaffningspriset på nybyggnads- eller ombyggnadsarbetena dras av i sin helhet. Då blir bestämmelserna om justering av momsavdrag tillämpliga. (Se Skattestyrelsens anvisning om momsbeskattning av fastighetsinvesteringar, dnr 1845/40/2007).

Justeringsbestämmelserna tillämpas inte på fastigheter där det endast har utförts tjänster i anknytning till reparationer eller underhåll.

Justeringsbestämmelserna har ersatt den återbetalningsskyldighet som enligt den ursprungliga 33 § i mervärdesskattelagen (1501/1993) gällde för moms på nybyggen och ombyggnader.

Justeringsbestämmelserna tillämpas alltid i följande situationer:

1. fastighetens användningsändamål ändras så att den momspiktiga användningen ökar eller minskar jämfört med det ursprungliga användningsändamålet
2. fastigheten säljs eller upplåts utan att justeringsrätten och justeringsskyldigheten överförs till köparen eller mottagaren
3. momsskyldigheten för uthyrning eller annan upplåtelse av fastigheten upphör
4. fastigheten avförs från rörelsetillgångarna.

Justeringsbestämmelserna tillämpas alltså också när den moms som ingår i anskaffningspriset på nybyggnads- eller ombyggnadsarbeten ursprungligen har kunnat dras av till fullt belopp, och fastighetens användningsändamål senare ändras så att den avdragsberättigande användningens andel minskar jämfört med den ursprungliga användningen.

Om ansökan om momsskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse av fastighet har lämnats in inom sex månader efter att fastigheten togs i bruk, anses fastigheten vid uträkning av justeringen ha använts för ett avdragsberättigande ändamål från och med justeringsperiodens början (dvs. då nybygget eller ombyggnaden blev färdig eller fastigheten togs emot) till och med den tidpunkt då momsskyldigheten inträdde (MomsL 106 § 3 mom.).

Exempel

Fastighetsägaren bygger om en byggnad. Byggnaden består av två lika stora lokaler som byggs om i lika stor utsträckning. Ombyggnaden blir klar 1.2.2008. Fastighetsägaren hyr ut de två lokalerna från och med 1.5.2008 till momspiktiga hyresgäster som börjar använda lokalerna i sin egen momspiktiga verksamhet.

I juni ansöker fastighetsägaren om att bli momsskyldig för uthyrning av fastighet. Ändrings- och nedläggningsanmälan inkommer till skatteverket 16.6.2008, dvs. inom sex månader från det att fastigheten togs i bruk. Fastighetsägaren antecknas i registret som momsskyldig för upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet fr.o.m. 1.5.2008. Fastighetsägaren får i sin övervakningsanmälan för maj dra av moms på 100 000 euro som ingår i anskaffningarna för ombyggnadsarbetena.

Det ena hyresförhållandet upphör och fastighetsägaren hyr från och med 1.11.2008 ut lokalen till en ny hyresgäst som inte är momspliktig. Fastighetsägarens momsskyldighet upphör då för lokalen i fråga.

Justeringsperioden börjar 1.2.2008, dvs. den dag då ombyggnadsarbetet slutfördes. Justeringsperiodens första år blir då en elvamånadersperiod (1.2–31.12.2008). Fastighetsägaren anses ha använt fastigheten för ett ändamål som berättigar till momsavdrag från det datum då justeringsperioden inleddes till det datum då momsplikten inträdde (1.2–1.5.2008). Under det första justeringsåret har fastigheten sålunda i sin helhet använts för ett avdragsberättigande ändamål i nio månader (1.2–31.10.2008) och till 50 procent för ett avdragsberättigande ändamål i två månader (1.11–31.12.2008). Den avdragsberättigande användningens andel av hela användningen under justeringsåret är således $100\% \times 9/11 + 50\% \times 2/11 = 91\%$. Då den moms som ingick i anskaffningspriset för ombyggnadsarbetet var 100 000 euro, räknas justeringsbeloppet ut enligt följande formel: $1/10 \times (100 - 91)\% \times 100\,000 \text{ euro} = 900 \text{ euro}$. I övervakningsanmälan för december ska fastighetsägaren minska den avdragbara momsen med 900 euro.

Då fastigheten under hela år 2009 är uthyrd till samma hyresgäster räknas justeringsbeloppet enligt formeln $1/10 \times (100 - 50)\% \times 100\,000 \text{ euro} = 5\,000 \text{ euro}$. I övervakningsanmälan för december ska fastighetsägaren minska den avdragbara momsen med 5 000 euro.

Därefter görs en justering varje år under en justeringsperiod på tio år när fastighetens användningsändamål ändras jämfört med det ursprungliga användningsändamålet.

Samma principer tillämpas också vid köp av en fastighet där nybyggnad eller ombyggnad har genomförts och rätten och skyldigheten att justera moms övergår från säljaren till köparen. Vid den tidpunkt då fastigheten köps vet den nya ägaren kanske ännu inte om fastigheten kommer att hyras ut till en hyresgäst som bedriver momspliktig verksamhet i fastigheten. Det är alltså möjligt att fastigheten först står tom. Om fastigheten senare hyrs ut och den nya ägaren ansöker om momsskyldighet för uthyrning av fastigheten inom sex månader från det att fastigheten togs i bruk, anses fastigheten vid uträkning av justeringen ha använts för ett avdragsberättigande ändamål också under den tid då den stått tom innan den uthyrningsverksamhet som uppfyller förutsättningarna för ansökan börjat (MomsL 106 § 3 mom.).

Justeringsbestämmelserna tillämpas också på hyresgäster och på delägare i ett ömsesidigt fastighetsbolag. När hyreskontraktet går ut övergår hyresgästens rätt och skyldighet att justera moms i regel till hyresvärden. I fråga om ombyggnad är hyresvärden skyldig att göra en justering endast om hyresvärden har betalat ersättning för ombyggnadsarbetet till hyresgästen (MomsL 121 §).

6. Skattskyldighetens upphörande

Momsskyldigheten för uthyrning eller annan upplåtelse av fastighet upphör först när det inte längre finns förutsättningar för momsskyldighet för någon av de fastigheter som avsetts i ansökan.

För den som ansökt om att bli momsskyldig för uthyrning eller annan upplåtelse av en fastighet upphör momsskyldigheten för fastigheten till exempel när

- hyresgästen byts ut och den nya hyresgästen inte använder fastigheten för ett ändamål som berättigar till momsavdrag
- fastighetsägaren säljer fastigheten
- en delägare i ett ömsesidigt fastighetsbolag säljer de aktier som berättigar till besittning av lokalen (delägarens momsskyldighet upphör)

- slutanvändaren börjar använda fastigheten för ett ändamål som inte berättigar till avdrag, dvs. lägger till exempel ner sin momspliktiga affärsverksamhet.

När hyresgästen flyttar ut upphör hyresvärdens momsplikt däremot inte om den nya hyresgästen börjar utöva avdragsberättigande verksamhet i fastigheten. Inte heller upphör ett ömsesidigt fastighetsbolags momsplikt för de lokaler som en delägare besitter när delägaren säljer sina aktier, om den nya delägaren börjar använda lokalerna i sin helhet för verksamhet som berättigar till momsavdrag. Förutsättningarna för momsskyldighet upphör inte heller när fastigheten tillfälligt står tom medan hyresvärden söker en ny momspliktig hyresgäst som senare utövar verksamhet som berättigar till momsavdrag.

Efter att förutsättningarna för momsskyldighet har upphört för alla fastigheter, ska den skattskyldige lämna in en ändrings- och nedläggningsanmälan där det framgår att den skattskyldige upphör med momspliktig uthyrning eller annan upplåtelse av fastighet. Till anmälan ska fogas en utredning över att förutsättningarna för momsskyldighet har upphört.