

RP 44/2007 rd

Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lag om ändring av mervärdesskattelagen

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås att mervärdesskattelagen ändras på så sätt att det justeringsförfarande (jämkningsförfarande) i gemenskapslagstiftningen som rör avdrag för investeringsvaror tas i bruk i fråga om fastigheter.

Genom det föreslagna förfarandet skall avdrag som gäller fastighetsinvesteringar justeras, om den till avdrag berättigande användningen av fastigheten ökar eller minskar eller om fastigheten överläts under justeringsperioden. Med fastighetsinvestering avses nybygge eller grundlig förbättring av en fastighet. Justeringsperioden föreslås vara tio år. I

samband med fastighetsöverlåtelser föreslås att rättigheten och skyldigheten att justera avdrag under vissa förutsättningar överförs på mottagaren.

Det nya justeringsförfarandet föreslås ersätta de nuvarande bestämmelser som gäller rättelse av avdrag för byggtjänster och som baserar sig på beskattning av eget bruk. I lagen föreslås även vissa andra ändringar som hänför sig till ibruktagandet av justeringsförfarandet.

Lagen avses träda i kraft vid ingången av 2008.

FÖRTECKNING

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL	1
FÖRTECKNING	2
ALLMÄN MOTIVERING	3
1 Nuläge	3
1.1 Lagstiftningen i Finland	3
1.2 Europeiska gemenskapernas lagstiftning	6
1.3 Bedömning av nuläget	9
2 MÅLSÄTTNING OCH DE VIKTIGASTE FÖRSLAGEN	10
2.1 Allmänt	10
2.2 Definition av fastighetsinvesteringar	11
2.3 Fall som föranleder justering	11
2.4 Justeringsperiod	11
2.5 Beräkning av justeringen	12
2.6 Överföring av rättighet och skyldighet att justera avdrag	13
2.7 Överlåtelse av fastigheter före justeringsperiodens början	14
2.8 Ändringar av användningsändamålet före justeringsperiodens början	14
2.9 Ansökan om att bli skattskyldig	14
2.10 Överlåtelse av rörelse helt eller delvis	15
2.11 Förvaring av verifikationer	15
2.12 Beskattning av eget bruk av fastigheter	15
3 EKONOMISKA KONSEKVENSER	16
3.1 Statsfinansiella konsekvenser	16
3.2 Konsekvenser för företagen	16
3.3 Beredningen av propositionen	16
DETALJMOTIVERING	17
1 Lagförslag	17
2 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	40
LAGFÖRSLAG	42
om ändring av mervärdesskattelagen	42
BILAGA	52
PARALLELLEXT	52
om ändring av mervärdesskattelagen	52

ALLMÄN MOTIVERING

1 Nuläge

1.1 Lagstiftningen i Finland

Rättelse av avdrag för skatt på varor och tjänster

Enligt 102 § i mervärdesskattelagen (1501/1993) får den skattskyldige dra av skatten på en vara eller tjänst som han anskaffar. En förutsättning för avdraget är att anskaffningen sker för skattepliktig rörelse. Om anskaffningen sker för rörelse som är undantagen skatt, sådan användning för vilken avdragsbegränsningar gäller eller privat bruk kan avdraget inte göras. Om anskaffningen sker delvis för avdragsgill användning och delvis för annan användning, får avdrag endast göras till den del anskaffningen sker för det först nämnda användningsändamålet.

Den allmänna avdragsrätten bestäms enligt det användningsändamål varan eller tjänsten anskaffas för. Att varans eller tjänstens användningsändamål senare ändras saknar betydelse för den allmänna avdragsrätten. När det gäller senare ändringar av användningsändamålet tillämpas de beskattningsregler som gäller för eget bruk och det avdrag för ändrat användningsändamål som avses i 112 §.

Om en vara eller tjänst som anskaffats för avdragsgill användning senare tas i annan än avdragsgill användning, skall skatt betalas enligt reglerna för beskattning av eget bruk.

Enligt lagens 20 och 21 § skall skatt betalas för eget bruk av en vara, när en näringsidkare tar en vara för privat konsumtion, överlåter en vara utan vederlag eller mot ett vederlag som är avsevärt mindre än varans gängse värde eller överför eller på något annat sätt tar en vara i annan användning än sådan som berättigar till avdrag, eller när en vara finns kvar i den skattskyldiges besittning när skattskyldigheten upphör. Skattegrunden är inköpspriset för varan, skattegrunden för en vara som den skattskyldige själv importerat eller ett sannolikt lägre överlåtelsepris samt de direkta och indirekta tillverkningskostna-

derna för en vara som den skattskyldige själv har tillverkat. Motsvarande bestämmelser tillämpas när en näringsidkare själv övertar nyttjanderätten till en vara som han äger.

Enligt 20 och 22 § skall skatt betalas för eget bruk av en tjänst, när en näringsidkare utför eller på något annat sätt tar en tjänst i privat konsumtion, överlåter en tjänst utan vederlag eller mot ett vederlag som är avsevärt mindre än tjänstens gängse värde, utför eller på något annat sätt tar en tjänst i sådan användning för vilken avdragsbegränsningar enligt 114 § gäller eller på något annat sätt tar en köpt tjänst i annan användning än sådan som berättigar till avdrag, eller när en tjänst finns kvar i den skattskyldiges besittning när skattskyldigheten upphör. Skattegrunden för en köpt tjänst är inköpspriset eller ett sannolikt lägre överlåtelsepris och för en själv utförd tjänst de direkta och indirekta kostnaderna för tjänsten.

När en vara eller tjänst delvis tas i eget bruk utgör skattegrunden den del av den ovan nämnda skattegrunden som svarar mot det egna brukets andel av varans eller tjänstens hela användningsändamål.

Om en vara eller tjänst som anskaffats för annan än avdragsgill användning senare tas i avdragsgill användning, får den skattskyldige göra ett i 112 § avsett avdrag för ändrat användningsändamål. Avdragsgill är då den skatt som ingått i anskaffningen av varan eller tjänsten eller den skatt som företaget betalade i samband med att varan tillverkades eller tjänsten utfördes. Endast den skatt får dras av som motsvarar varans eller tjänstens värde vid tidpunkten för avdraget. På grund av det specialförfarande som tillämpas på byggtjänster och fastigheter gäller avdraget inte fastigheter och byggtjänster.

Skatt skall normalt betalas på försäljning av tjänster samt på försäljning av varor som anskaffats eller tillverkats för avdragsgill användning. Skattegrunden vid försäljning av en vara eller tjänst är vederlaget utan skattens andel. Skatt betalas inte på försäljning av varor eller tjänster som är i annan än avdragsgill användning. När en vara eller tjänst som är i delvis avdragsgill användning säljs, utgör

skattegrunden den del av det ovan angivna vederlaget som svarar mot den avdragsgilla användningens andel av varans eller tjänstens hela användningsändamål.

Rättelse av avdrag från byggtjänster

Skatt skall betalas på byggtjänster. Enligt de allmänna regler som gäller bestäms avdragsrätten för köpta byggtjänster av det ändamål tjänsten anskaffas för.

Skatt betalas inte på försäljning av fastigheter. Därför kunde en byggnad som har använts i skattepliktig rörelse och för vilken avdrag har gjorts från byggtjänster i samband med byggandet, skattefritt säljas till ett icke-skattepliktigt företag eller för privat konsumtion eller tas i annan än avdragsgill användning redan en kort tid efter att byggnaden anskaffades, om det inte i lag fanns särskilda bestämmelser om sådana fall.

För att förhindra uppkomsten av omotiverad skattefördel tillämpas 33 § om rättelse av avdrag från byggtjänster på sådana ändringar av fastighetens användningsändamål eller sådana fastighetsöverlåtelse som ägt rum efter det att byggtjänsten anskaffades. Enligt paragrafen skall den skattskyldige rätta avdraget för en affärsbyggnad om fastigheten inom en viss tid säljs eller tas i annan användning än sådan som berättigar till avdrag. Rättelsen har skett i form av beskattning av eget bruk av byggtjänster.

Skyldigheten att rätta avdrag gäller skattskyldiga, företag som idkar utrikeshandel eller skattefri verksamhet med rätt till återbäring enligt 131 och 131 a § samt kommuner. Däremot behöver staten inte göra någon rättelse. Även de företag som med stöd av 30 § har ansökt om att bli skattskyldiga för överlåtelse av nyttjanderätten till en fastighet är skyldiga att rätta avdrag.

Skyldigheten att rätta avdrag uppkommer när en affärsfastighet som har byggts för avdragsgill användning eller en del av en sådan fastighet internt inom företaget överförs i rörelse som är undantagen skatt eller i användning för vilken avdragsbegränsningar gäller, när en sådan fastighet används för privat konsumtion eller när den säljs. Skatt skall också betalas för överföring av en fastighet från sådan användning som avses i 131 och

131 a § eller användning som ger kommuner rätt till återbäring, i en annan användning än sådan som ger rätt till återbäring eller avdrag.

Skyldigheten att rätta avdraget hänför sig endast till byggtjänster i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet. Med grundlig förbättring avses utgifter som i inkomstbeskattningen skall aktiveras som utgifter för fastighetens förvärvande. Avdrag för anskaffningar i samband med reparation, underhåll eller service av en fastighet återbärs inte. Skyldigheten att rätta avdraget gäller därmed inte ens den skatt som dragits av för större reparationsarbeten.

Skyldigheten att rätta avdraget gäller för avdragsgill användning köpta och själv utförda byggtjänster. Vid sidan av upphandlade byggnadsentreprenader kommer rättelse i fråga i de fall då man har kunnat göra ett i 103 § avsett avdrag från en fastighet som inte har tagits i bruk av säljaren eller då man i samband med köpet av fastigheten har kunnat göra avdrag för den skatt som säljaren har betalt med stöd av 33 §.

Av praktiska orsaker har man satt en tidsfrist för skyldigheten att rätta avdraget. Skatt skall inte betalas om fastigheten säljs eller användningsändamålet ändras senare än fem år från utgången av det kalenderår under vilket byggtjänsten har slutförts. Det innebär att fastigheten efter fem år kan säljas eller tas i vilket bruk som helst utan skattepåföljder. En byggtjänst anses ha blivit slutförd vid den tidpunkt då det köpta nybygget eller den grundliga förbättringen av fastigheten vid mottagningsbesiktning eller på annat sätt har godkänts som mottagen. Ett själv utfört byggnadsarbete anses normalt ha blivit slutfört samtidigt som själva byggnaden togs i bruk.

Skyldigheten att rätta avdraget har i lagen begränsats i fråga om andra själv utförda byggtjänster än sådana som byggföretag har utfört. Eget bruk av själv utförda byggtjänster skall beskattas endast om lönekostnaderna jämte de sociala kostnaderna för byggtjänsterna under ett kalenderår överstiger 35 000 euro. Om gränsen inte överskrids skall skatt betalas endast på köpta byggtjänster och byggnadsmaterial. Den nämnda gränsen tillämpas inte på företag som har sålt byggtjänster till utomstående eller bedrivit sådan

byggnadsverksamhet enligt 31 § som omfattas av beskattning av eget bruk vid den tidpunkt då byggtjänsten i fråga slutfördes.

Rättelsen av avdraget beräknas på olika sätt beroende på hur byggnaden anskaffats. I 76 § ingår bestämmelser om grunderna för beräkning av skatten. Skattegrunden för en köpt byggtjänst eller fastighet är det värde som har legat till grund för den skatt som dragits av, dvs. normalt det pris byggtjänsten köpts för exklusive den ingående skattens andel. Skattegrunden för byggtjänster som den skattskyldige själv har utfört är de direkta och indirekta kostnaderna för tjänsten i fråga. Skattesatsen bestäms inte enligt den tidpunkt då byggnadsarbetena slutfördes utan enligt den tidpunkt då fastigheten säljs eller dess användningsändamål ändras.

Om en fastighet säljs till en mervärdes-skattskyldig köpare för avdragsgill användning, får köparen dra av den skatt som säljaren har betalt till följd av rättelsen. En förutsättning för rätten till avdrag är att säljaren ger en utredning om den skatt han betalt. Om köparen säljer fastigheten eller ändrar dess användningsändamål under den tid inom vilken rättelse får göras, skall köparen betala skatt för eget bruk av byggtjänst. Den tid inom vilken rättelse får göras skall även i detta fall räknas från den tidpunkt då byggtjänsten slutfördes och inte från tidpunkten för fänget.

På grund av de särskilda bestämmelser som gäller i fråga om fastigheter och byggtjänster tillämpas det avdrag som enligt 112 § får göras i samband med ändring av användningsändamålet inte på fastigheter eller byggtjänster. En näringsidkare kan således inte göra avdrag för en byggtjänst som han anskaffat eller själv utfört för annan än avdragsgill användning, när fastigheten senare tas i avdragsgill användning.

Skattepliktig överlåtelse av nyttjanderätten till en fastighet

Enligt 27 § i mervärdesskattelagen skall skatt inte betalas på överlåtelse av arrenderätt, hyresrätt eller någon annan motsvarande rättighet som gäller en fastighet. Enligt 30 § 1 mom. betalas dock skatt för överlåtelse av nyttjanderätten till en fastighet, om överlåta-

ren 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 eller att fastigheten används av staten.

Den skattskyldige får med stöd av 102 § dra av skatten på en vara eller tjänst som han anskaffat för skattepliktig rörelse och med stöd av 103 och 104 § för en fastighet han anskaffat dra av den skatt som säljaren skall betala för eget bruk av byggtjänster som utförts på fastigheten.

Enligt gällande allmänna regler inträder avdragsrätten samtidigt som den skattepliktiga rörelsen inleds och skattskyldigheten uppkommer. Enligt 173 § 1 mom. kan skattskyldigheten anses uppkomma och avdragsrätten inträda redan vid den tidpunkt då varorna eller tjänsterna anskaffas, även om de skattepliktiga försäljningarna sker senare.

I de fall då skattskyldigheten uppkommer genom en näringsidkares viljeyttring, dvs. på basis av ansökan, iakttas särskilda bestämmelser. Skattskyldigheten uppkommer då tidigast vid ansökningstidpunkten. På motsvarande sätt inträder den allmänna avdragsrätten först på anskaffningar gjorda efter den tidpunkt då skattskyldigheten uppkom, dvs. på anskaffningar gjorda efter det att ansökan gjordes. Detta beror på att verksamheten före den tidpunkten har varit skattefri och att anskaffningar för skattefri verksamhet inte är avdragsgilla. På varor och tjänster som köpts före ansökningstidpunkten och som senare används i skattepliktig verksamhet kan man dock göra ett avdrag enligt 112 § för s.k. ingående lager.

Ovan nämnda principer tillämpas normalt även på de näringsidkare som ansökt om att bli skattskyldiga för överlåtelse av nyttjanderätt till en fastighet. Den allmänna avdragsrätten gäller sålunda enbart anskaffningar gjorda efter det att skattskyldigheten uppkom, dvs. efter det att ansökan gjordes. Avdrag för ingående lager tillämpas dock inte på fastigheter eller byggtjänster. Däremot beviljas under vissa förutsättningar ett särskilt retroaktivt avdrag på investeringar gjorda före den tidpunkt då ansökan om att bli skattskyldig gjordes.

Fastighetsinnehavaren vet nödvändigtvis inte under byggnadstiden, och alla gånger inte ens efter det att byggnaden blivit färdig, om fastigheten kommer att hyras ut till mervärdesskattepliktiga företag eller för annan användning. Ansökan om att bli skattskyldig kan därför i vissa fall göras först när byggnaden eller lägenheten hyrs ut. Därför har fastighetsinnehavare fått rätt att göra ett retroaktivt avdrag för den skatt som ingår i byggnadens anskaffningspris.

Enligt 106 § får en fastighetsinnehavare som ansökt om att bli skattskyldig göra ett retroaktivt avdrag för den tjänst eller vara som han köpt för den skattepliktiga fastighetsöverlåtelsen före sin ansökan eller dra av den skatt som betalats på byggtjänster som han själv har utfört för det nämnda ändamålet. Avdraget gäller endast nybyggen och grundlig förbättring av en fastighet. En förutsättning är att fastighetsinnehavaren har ansökt om att bli skattskyldig inom sex månader från ibruktagandet av fastigheten. För att försäljningen i detta fall skall bli beskattad i sin helhet, förskjuts tidpunkten då skattskyldigheten uppkommer retroaktivt till den tidpunkt då överlåtelsen av nyttjanderätten till fastigheten har inletts.

1.2 Europeiska gemenskapernas lagstiftning

Mervärdesskattedirektivet

Bestämmelser om det mervärdesskattesystem som skall tillämpas inom Europeiska gemenskapen ingår i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, nedan mervärdesskattedirektivet. Detta direktiv ersatte från ingången av 2007 rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (77/388/EEG), nedan sjätte mervärdesskattedirektivet.

Enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet skall avdragsrätten inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

Enligt artikel 168 skall en skattskyldig ha rätt att dra av den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för varor eller tjänster, i den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiges beskattade transaktioner. Avdrag kan inte göras i fråga om anskaffningar för rörelse som är undantagen skatt eller för privat konsumtion. När varor och tjänster används av en skattskyldig såväl för transaktioner som medför rätt till avdrag för mervärdesskatt som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, skall enligt artikel 173.1 bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Enligt artikel 176 skall rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall medföra rätt till avdrag av mervärdesskatt. Till dess att dessa bestämmelser träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de avvikelser som föreskrivs i deras nationella lagstiftning den 1 januari 1979 eller, för de medlemsstater som anslutit sig till gemenskapen efter den dagen, dagen för deras anslutning.

Avdragsrätten i fråga om en vara eller tjänst vid tidpunkten för anskaffningen bestäms enligt det användningsändamål som varan eller tjänsten då anskaffas för. Om användningsändamålet senare ändras skall beskattningsreglerna för eget bruk och reglerna för justering av avdrag enligt artikel 184—192 tillämpas.

Artiklarna 16, 18, 26 och 27 innehåller regler för beskattning i fråga om eget bruk. Artikel 16 innehåller en obligatorisk bestämmelse om beskattning av eget bruk av varor som tas i privat bruk. I artikel 18 ingår en för medlemsstaterna valfri bestämmelse om beskattning av uttag av varor för eget bruk, antingen för icke-avdragsgill användning inom affärsrörelsen eller för bruk i samband med skattefria transaktioner eller när en vara blir kvar för den skattskyldiges privata bruk efter att affärsrörelsen upphört.

Artikel 26 innehåller en obligatorisk bestämmelse om beskattning av tjänster för eget bruk när en vara används för privat konsumtion eller när företaget tillhandhåller andra tjänster för privat bruk. Enligt artikel 26.1 punkt a skall med tillhandahållande av tjänster mot ersättning likställas användning

av en vara som ingår i en rörelse tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än den egna rörelsen, om avdragsrätt förelegat helt eller delvis för mervärdesskatten på dessa varor. I punkt b i artikeln föreskrivs om situationer då ett företag utan ersättning tillhandahåller andra tjänster för privat bruk eller i övrigt för annat rörelsefrämmande ändamål. Enligt artikel 26.2 får medlemsstaterna avvika från bestämmelserna i punkt 1, förutsatt att avviken inte leder till snedvridning av konkurrensen. Enligt artikel 75 skall beskattningsunderlaget för sådana tillhandahållanden av tjänster som avses i artikel 26 utgöras av den skattskyldiges totala kostnad för att tillhandahålla tjänsterna.

Artikel 27 innehåller en för medlemsstaterna valfri bestämmelse som rör icke-avdragsgillt tillhandahållande av tjänster åt det egna företaget.

Enligt artikel 184 i mervärdesskattedirektivet skall det ursprungliga avdraget justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den skattskyldige hade rätt att göra.

Enligt artikel 187 skall justeringen när det gäller investeringsvaror fördelas över fem år, inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Medlemsstaterna får dock grunda justeringen på en period av fem hela år med början från den tidpunkt då varorna först användes. När det gäller investeringsvaror som utgör fast egendom får den period som läggs till grund för beräkningen av justeringen förlängas till högst 20 år.

Den årliga justeringen skall endast ske med avseende på en femtedel eller, om justeringsperioden har förlängts, motsvarande andel av den mervärdesskatt som har belastat investeringsvarorna. Justeringen skall göras på grundval av ändringarna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den avdragsrätt som gällde det år då varorna förvärvades, tillverkades eller, i förekommande fall, användes för första gången.

Enligt artikel 188 skall investeringsvaror vid leverans under justeringsperioden betraktas som om de fortfarande användes i den skattskyldiges ekonomiska verksamhet till och med utgången av justeringsperioden. Den ekonomiska verksamheten skall antas

vara helt skattepliktig om leveransen av investeringsvarorna är skattepliktig. Den ekonomiska verksamheten skall antas vara helt undantagen skatt om leveransen av investeringsvarorna är undantagen skatt. Justeringen görs en enda gång för hela den tid av justeringsperioden som återstår. Om leveransen av investeringsvarorna är undantagen skatt får medlemsstaterna emellertid avstå från kravet på justering i den mån förvärvaren är en skattskyldig som använder investeringsvarorna i fråga uteslutande för transaktioner som medför rätt till avdrag.

Enligt artikel 189 får medlemsstaterna för tillämpningen av artiklarna 187 och 188 definiera begreppet investeringsvaror, närmare ange det belopp av skatten som skall beaktas vid justeringen, vidta lämpliga åtgärder för att se till att justeringen inte medför några omotiverade fördelar och tillåta administrativa förenklingar.

Enligt artikel 190 får medlemsstaterna vid tillämpningen av artiklarna 187, 188, 189 och 191 som investeringsvaror betrakta tjänster med egenskaper liknande dem som normalt tillskrivs investeringsvaror.

Om tillämpningen av artiklarna 187 och 188 i någon medlemsstat ger en försumbar effekt, får den medlemsstaten enligt artikel 191 efter samråd med mervärdesskattekommittén avstå från att tillämpa artiklarna med hänsyn till den samlade effekten av mervärdesskatten i medlemsstaten i fråga och till behovet av administrativa förenklingar, förutsatt att detta inte leder till snedvridning av konkurrensen.

Direktivets bestämmelser om beskattning av varor och tjänster för eget bruk samt justeringsreglerna i artikel 184—192 syftar i stor utsträckning till samma mål, nämligen att förhindra att skattskyldiga med avdragsrätt kommer i åtnjutande av omotiverade ekonomiska fördelar. Förhållandet mellan bestämmelserna om beskattning av varor och tjänster för eget bruk och reglerna för justering av avdrag är inte alldeles klart. Bestämmelserna förefaller till en del överlappa varandra och omfattar samma slags situationer.

Enligt Europeiska gemenskapernas domstols rättspraxis har den skattskyldige rätt att välja om investeringsvaror avsedda dels för rörelse, dels för privat bruk skall hänföras till

den skattskyldiges rörelsetillgångar eller räknas som privat egendom. Om den skattskyldige hänför en vara till rörelsetillgångarna, betalas skatt för privat bruk som för eget bruk av en tjänst i enlighet med artikel 26.1 punkt a i direktivet. En förutsättning är att avdragsrätt förelegat helt eller delvis för mervärdesskatten på denna vara. När villkoren för beskattning av eget bruk uppfylls, får den skattskyldige göra avdrag också för den del av varan som används för privat bruk.

Enligt artikel 135.1 punkt 1 skall medlemsstaterna undanta utarrendering och uthyrning av fast egendom från skatteplikt. Enligt artikel 137.1 punkt d får medlemsstaterna medge skattskyldiga rätt till valfrihet för beskattning av utarrendering och uthyrning av fast egendom. Medlemsstaterna skall fastställa de närmare villkoren för utövande av rätten till valfrihet, och de får inskränka räckvidden av den rätten.

Europeiska gemenskapernas domstols dom C-184/04

Europeiska gemenskapernas domstol har i sin dom C-184/04 av den 30 mars 2006, staden Nystad, klarlagt tillämpningen av mervärdesskattedirektivets bestämmelser om beskattning av eget bruk samt justeringsreglerna enligt artikel 184—192 i direktivet och tagit ställning till hur det i Finland tillämpade rättelseförfarandet i fråga om avdrag för byggtjänster överensstämmer med gemenskapslagstiftningen.

I det mål EG-domstolen hade att ta ställning till gällde frågan särskilt om en medlemsstat enligt direktivet skall medge justering (i sjätte mervärdesskattedirektivet och i dom C-184/04 används uttrycket jämkning) av avdraget för ingående mervärdesskatt avseende investeringsvaror för det fall en fastighet tidigare använts i en verksamhet som undantagits från mervärdesskatt och sedan åter i en verksamhet som omfattas av skattskyldighet efter det att rätten till valfrihet i den mening som avses i artikel 137.1 punkt d i direktivet har utnyttjats.

Enligt punkt 1 i domen skall artikel 20 i sjätte mervärdesskattedirektivet (artikel 184—192 i mervärdesskattedirektivet) tolkas på så sätt att medlemsstaterna, med förbehåll

för bestämmelserna i artikel 20.5, är skyldiga att föreskriva regler om justering av avdrag för mervärdesskatt på anläggningstillgångar. Systemet medger således ingen valfrihet för medlemsstaterna, utan det är obligatoriskt.

Enligt punkt 2 i domen skall artikel 20 i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så att den justering som föreskrivs i artikeln är tillämplig även när en anläggningstillgång först har använts i en verksamhet som var undantagen skatteplikt och där avdragsrätt inte förelåg, och senare, under justeringsperioden, har använts i en mervärdesskattepliktig verksamhet.

Domstolen konstaterar i sin motivering att avdragsrätten enligt artikel 17.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet. Följaktligen kan endast den egenskap i vilken en person uppträder vid tidpunkten avgöra om avdragsrätt föreligger eller inte. Användningen av varorna eller tjänsterna bestämmer endast omfattningen av det ursprungliga avdrag som den skattskyldige med stöd av artikel 17 har rätt till samt omfattningen av eventuella justeringar under påföljande perioder, men påverkar inte avdragsrättens inträde. Följaktligen är en omedelbar användning av varorna för skattepliktiga transaktioner inte i sig ett villkor för tillämpning av systemet med justering av avdrag. Justering av avdrag skall tillämpas även när ändringen i avdragsrätten beror på ett frivilligt val från den skattskyldiges sida, såsom att använda sig av den valfrihet som föreskrivs i artikel 13 punkt c i sjätte mervärdesskattedirektivet (artikel 137.1 punkt d i mervärdesskattedirektivet).

Enligt punkterna 3 och 4 i domen skall artikel 13 punkt c andra stycket och artikel 17.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet (artikel 176 i mervärdesskattedirektivet) tolkas så att en medlemsstat som ger sina skattskyldiga valfrihet att låta uthyrning av fast egendom vara skattepliktig inte med stöd av dessa bestämmelser kan utesluta avdrag för mervärdesskatt på investeringar i fastigheter som gjorts innan denna valfrihet har utnyttjats, när ansökan om att bli skattskyldig inte har framställts inom sex månader från ibruktagandet av denna fastighet.

Domstolen konstaterar även att det av fast rättspraxis följer att den tolkning som EG-domstolen gör av en gemenskapsrättslig bestämmelse vid behov klargör och preciserar innebörden och räckvidden av denna bestämmelse, så att det av EG-domstolens tolkning framgår hur den skall eller skulle ha tolkats och tillämpats från och med sitt ikraftträdande. Därav följer att en sålunda tolkad bestämmelse kan och skall tillämpas av domstolarna även beträffande rättsförhållanden som har uppstått och bildats före avkunnandet av den dom i vilken begäran om tolkning prövas, om villkoren för att väcka talan i behörig domstol om tillämpningen av den nämnda bestämmelsen är uppfyllda i övrigt. Enligt fast rättspraxis har enskilda även rätt till återbetalning av nationella skatter eller avgifter som uttagits i strid med gemenskapsrätten.

*Högsta förvaltningsdomstolens beslut
26.9.2006 liggare 2461*

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 26 september 2006 ett beslut, liggare 2461, med anledning av Europeiska gemenskapernas domstols dom i målet C-184/04.

Enligt högsta förvaltningsdomstolen är det utgående från domen från Europeiska gemenskapernas domstol obestriddligt att den reglering enligt artikel 20 i sjätte mervärdesskattedirektivet som gäller justeringen av avdrag för anläggningstillgångar är förpliktande för medlemsstaterna. Justering skall tillämpas i de fall då en fastighet först har använts i verksamhet som är undantagen skatteplikt och först senare i skattepliktig verksamhet. Att skatteplikten baserar sig på tillämpningen av de skattskyldigas valfrihet, som föreskrivs i artikel 13 punkt c i det nämnda direktivet och också har tillämpats i mervärdesskattelagen, har ingen betydelse när det gäller huruvida bestämmelserna om justering av avdragen är obligatoriska eller inte. Inte heller den begränsning av avdragsrätten som avses i artikel 17.6 i det nämnda direktivet kan tillämpas i detta fall.

Dessutom ansåg högsta förvaltningsdomstolen i fråga om artikel 20.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet (artikel 191 i mervärdesskattedirektivet) att förutsättningarna för att

tillämpa undantagsregeln i fråga, i första hand den förutsättning som gäller försumbar effekt, inte uppfylls i detta fall. I beslutet konstateras att artikel 20.5 i direktivet därför inte utgjorde något hinder för tillämpningen av artikel 20.2 i detta fall.

Enligt högsta förvaltningsdomstolen saknar mervärdesskattelagen bestämmelser om justering av avdrag för anläggningstillgångar, i detta fall fastigheter, till den skattskyldiges fördel. I sådana här fall är direktivet direkt tillämpligt. Som den justeringsperiod enligt vilken beloppet av den årliga justeringen bestäms skall, i brist på nationella regler, i enlighet med huvudregeln i artikel 20.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet räknas fem år, inklusive det år då nybygget eller den grundliga förbättringen slutförs.

1.3 Bedömning av nuläget

Mervärdesskattelagens system med rättelse av avdrag för anskaffningar överensstämmer inte med det justeringsförfarande som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet. I mervärdesskattelagen saknas bestämmelser om det justeringsförfarande i fråga om investeringsvaror som avses i artikel 184—192 i mervärdesskattedirektivet. På ändringar i användningsändamålet tillämpas i stället de beskattningsregler som gäller för eget bruk och avdraget enligt 112 § för ändrat användningsändamål.

I fråga om andra investeringsvaror än fastigheter är skillnaderna i förhållande till direktivets bestämmelser i praktiken obetydliga. Till följd av avdraget för ändrat användningsändamål leder båda förfarandena i stor utsträckning till samma slutresultat. Artikel 191 i mervärdesskattedirektivet gör det möjligt för en medlemsstat att avstå från att tillämpa justeringsförfarandet när det gäller investeringsvaror, när effekten av tillämpningen för medlemsstaten i praktiken skulle vara försumbar.

I fråga om fastigheter leder förfarandet enligt mervärdesskattelagen i praktiken till ett annat slutresultat än det system som avses i mervärdesskattedirektivet. De viktigaste skillnaderna i förhållande till direktivet är

— avsaknaden av avdragsmöjlighet när en affärsfastighet som ursprungligen har anskaf-

fats eller byggts för annan än avdragsgill användning för rörelse tas i avdragsgill användning under justeringsperioden,

— återbäring av hela avdragsbeloppet när en för avdragsgill användning anskaffad eller byggd affärsfastighet tas i annan användning eller säljs under justeringsperioden,

— avsaknaden av en mekanism enligt vilken det gjorda avdraget årligen kan rättas så att det motsvarar den verkliga avdragsgilla användningen och ändringarna i den.

Vid beredningen av de ändringar i mervärdesskattelagen som Finlands EU-medlemskap förutsatte utgick man från att justeringsförfarandet enligt artikel 184—192 i mervärdesskattedirektivet i fråga om investeringsvaror är valfritt för medlemsstaterna, närmast av den anledningen att det kan användas som alternativ till förfarandet för beskattning av eget bruk. Dessutom ansågs det att artikel 191 i direktivet innebar att man inte heller på fastigheter behövde tillämpa justeringsförfarandet för investeringsvaror.

Enligt den dom från Europeiska gemenskapernas domstol och det beslut från högsta förvaltningsdomstolen som nämns ovan stämmer det system för rättelse av avdrag för byggtjänster som tillämpas i Finland inte överens med gemenskapslagstiftningen.

Till följd av de ovan relaterade skillnaderna motsvarar mervärdesskattelagens system för rättelse av avdrag för byggtjänster inte i alla förekommande fall heller strävan efter neutralitet i mervärdesbeskattningen. Avdragets storlek motsvarar inte det faktiska bruket av fastigheten i skattepliktig verksamhet, utan avdraget beror på det ändamål för vilket byggtjänsten eller fastigheten ursprungligen anskaffas.

I fråga om privat bruk av varor som ingår i ett företags rörelsetillgångar innehåller mervärdesskattelagen ingen motsvarande bestämmelse om beskattning av eget bruk som artikel 26.1 punkt a i direktivet. En skattskyldig som använder en fastighet dels för rörelse, dels för privat bruk har enligt mervärdesskattelagen ingen avdragsrätt i fråga om den del som är i privat bruk. De avdragsbegränsningar som anges i 114 § i mervärdesskattelagen minskar betydelsen av avvikelserna från direktivets bestämmelser.

2 Målsättning och de viktigaste förslagen

2.1 Allmänt

För att mervärdesskattelagen skall fås att stämma överens med gemenskapslagstiftningen och för att neutraliteten i beskattningen skall kunna förbättras, föreslås att det nuvarande rättelseförfarandet i fråga om avdrag från byggtjänster i enlighet med artikel 184—192 i direktivet ersätts med ett system för justering av avdrag i fråga om fastighetsinvesteringar.

Enligt det föreslagna systemet skall avdraget justeras om den till avdrag berättigande användningen av en fastighet ökar eller minskar i förhållande till den ursprungliga avdragsrätten eller om fastigheten överläts under justeringsperioden. Med fastighetsinvestering avses enligt förslaget nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet. Justeringsperioden skall vara tio år. I samband med fastighetsöverlåtelser kan rättigheten och skyldigheten att göra en justering under vissa förutsättningar överföras på mottagaren.

I mervärdesskattelagen införs enligt förslaget i detta sammanhang inte justeringsreglerna enligt artikel 184—192 i direktivet i fråga om sådan lösegendom som utgörs av investeringsvaror, utan bestämmelserna om beskattning av eget bruk och de bestämmelser om ändrat användningsändamål som avses i 112 § tillämpas även i fortsättningen på ändrad användning av sådan egendom.

De nya bestämmelserna om justering av avdrag i fråga om fastighetsinvesteringar föreslås ingå i 11 kap. De ersätter bestämmelserna i nuvarande 33 § om beskattning av eget bruk i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet.

Om en fastighet som en näringsidkare hänför till sina rörelsetillgångar och som har varit föremål för en fastighetsinvestering används för andra än rörelsemässiga ändamål under justeringsperioden, skall detta beskattas som eget bruk av en tjänst. Beskattning av eget bruk skall ändå inte tillämpas på bostäder eller andra fastigheter som omfattas av avdragsbegränsningar.

I lagen föreslås även vissa andra ändringar som hänför sig till ibruktagandet av justeringsförfarandet.

2.2 Definition av fastighetsinvesteringar

De nya bestämmelserna om justering föreslås gälla enbart fastighetsinvesteringar. Med fastighetsinvestering avses enligt förslaget nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet. Detta motsvarar det nuvarande tillämpningsområdet enligt 33 § för beskattning av eget bruk.

Med grundlig förbättring avses enligt förslaget, precis som för närvarande, utgifter som i inkomstbeskattningen skall aktiveras som utgifter för fastighetens förvärvande. Bestämmelserna om justering av avdrag skall inte tillämpas på fastigheter som endast har varit föremål för tjänster i samband med reparationsarbeten eller service. Det sker således inga ändringar i fråga om reglerna för ändrad användning och överlåtelse av sådana fastigheter.

2.3 Fall som föranleder justering

Avdraget i fråga om fastighetsinvesteringar skall enligt förslaget justeras när fastighetens användningsändamål ändras eller när fastigheten överläts.

Avdraget skall justeras när användningen av fastigheten ändras på så sätt att den avdragsgilla användningens andel minskar eller ökar i förhållande till det ursprungliga användningsändamålet.

Avdraget skall justeras även i fråga om en fastighet som varit föremål för en fastighetsinvestering gjord för avdragsgill användning, om fastigheten finns kvar i den skattskyldiges besittning till följd av att skattskyldigheten upphört eller om fastigheten har avförts från rörelsetillgångarna.

Avdraget skall justeras när en fastighet som varit föremål för en fastighetsinvestering som gjorts för avdragsgill användning överläts. Detta föreslås gälla såväl överlåtelser mot vederlag som vederlagsfria överlåtelser.

En förutsättning för justering av avdrag föreslås vara att näringsidkaren har gjort fastighetsinvesteringen för rörelse. Enligt Europeiska gemenskapernas domstols besluts-

praxis skall en justering inte göras om fastighetsinvesteringen ursprungligen var avsedd som privat egendom.

Reglerna för justering av avdrag för fastighetsinvesteringar föreslås bli tillämplade även på kommuners och samkommuners fastighetsinvesteringar.

De regler som tillämpas på fastighetsägare skall tillämpas även på innehavare av arrende-, hyres- eller annan nyttjanderätt till en fastighet. En innehavare av nyttjanderätt är enligt förslaget därmed berättigad eller förpliktad att justera avdraget för sin fastighetsinvestering i samband med ändringar i användningen av fastigheten eller i samband med att nyttjanderätten till fastigheten överläts vidare eller upphör. I fråga om grundliga förbättringar skall ingen justering ändå göras i samband med att nyttjanderätten upphör, om inte ersättning betalas för förbättringarna.

2.4 Justeringsperiod

Enligt förslaget justeras avdraget endast om fastighetens användningsändamål ändras eller om fastigheten överläts under justeringsperioden. Efter justeringsperiodens utgång kan fastigheten överlåtas eller tas i vilket bruk som helst utan skattepåföljder.

Den nuvarande tiden på fem år för rättelse av beskattningen av eget bruk är för kort med tanke på det nya justeringsförfarandet för avdrag i fråga om fastighetsinvesteringar. Fem år har motiverats med att rättelse enligt dagens modell görs enbart till den skattskyldiges nackdel, varför man tidsmässigt har velat begränsa effekterna av rättelsen. Fastigheternas ekonomiska drifttid och storleken av skatten på fastighetsanskaffningar skulle motivera en tillämpning av den justeringsperiod på 20 år som direktivet medger. För att förfarandet skall vara så enkelt som möjligt föreslås emellertid att justeringsperioden är tio år i överensstämmelse med det som vanligtvis tillämpas av de övriga medlemsstaterna.

De tio åren skall enligt förslaget i regel räknas från ingången av det år då ett nybygge eller en grundlig förbättring har slutförts. Justeringsperioden föreslås ändå inte inkludera den del av kalenderåret som föregår slutförandet av byggtjänsten. Justeringsperiodens längd varierar således i praktiken mellan nio

och tio år beroende på när byggprojektet slutförs.

Den tidpunkt då justeringsperioden börjar är viktig med tanke på tillämpningen av förfarandet. I fråga om ändringar och överlåtelse som äger rum efter det att justeringsperioden har börjat iakttas enligt förslaget de regler som gäller för justering, medan de i avsnitt 2.7 och 2.8 redovisade reglerna för beskattning och rättelse tillämpas på ändringar och överlåtelse som ägt rum före det. Den tidpunkt då justeringsperioden börjar bestämmer den ursprungliga avdragsrättens omfattning, med stöd av vilken senare justeringar skall göras.

Justeringsperioden föreslås i regel börja när nybygget eller den grundliga förbättringen har slutförts. I de fall då rättigheten och skyldigheten att justera avdrag för en fastighet har överförts på mottagaren, föreslås att justeringsperioden även för mottagarens vidkommande börjar vid den tidpunkt då byggtjänsten slutförs. Då en fastighet anskaffas från en överlåtare som med stöd av 31 § 1 mom. 1 punkten eller 33 § har betalt skatt på eget bruk av en byggtjänst, föreslås justeringsperioden börja då fastigheten tas emot.

2.5 Beräkning av justeringen

Avdraget skall enligt förslaget årligen justeras varje gång det sker ändringar i användningen. Vid överlåtelse och i därmed jämförbara fall görs justeringen på en gång för hela den återstående justeringsperioden.

När användningen av en fastighet ändras skall avdraget för den skatt som ingår i anskaffningen årligen justeras för varje kalenderår inom justeringsperioden, dvs. för justeringsåret. Som första justeringsår räknas enligt förslaget den del av kalenderåret som följer efter det att byggtjänsten slutfördes eller fastigheten togs emot. Den avdragsgilla användningen skall beräknas på basis av förhållandena under hela justeringsåret. Justeringen skall hänföras till justeringsårets sista kalendermånad.

När en fastighet överläts, när skattskyldigheten upphör och när en fastighet avförs från rörelsetillgångarna justeras avdraget för den skatt som ingår i anskaffningen på en gång för hela den återstående justeringsperioden.

Därvid anses fastigheten under den återstående delen av justeringsperioden helt och hållet vara i annan än avdragsgill användning. Justeringen föreslås bli hänförd till den kalendermånad under vilken fastigheten har överlåtits, skattskyldigheten upphört eller fastigheten avförts från rörelsetillgångarna.

Om en näringsidkare när skattskyldigheten upphör fortsätter med rörelse som är undantagen skatt och om han senare på nytt införs i registret över mervärdesskattskyldiga, kan han rätta den engångsjustering som gjorts på grund av att skattskyldigheten upphörde.

Det belopp varmed avdraget årligen skall justeras är det belopp med vilket avdraget skulle öka eller minska till följd av justeringen. Grunden för justeringen är utifrån justeringsperiodens längd den del av den i anskaffningen ingående skatten som hänför sig till ett år. Denna del skall enligt förslaget justeras i proportion till förändringen i fråga om den ursprungliga användning som berättigar till avdrag och den användning som berättigar till avdrag under justeringsåret. Det belopp varmed avdraget årligen skall justeras är enligt förslaget således 1/10 av den del av den i anskaffningen ingående skatten som motsvarar skillnaden mellan andelen av den ursprungliga användning som berättigar till avdrag och andelen av den användning som berättigar till avdrag under justeringsåret.

Vid beräkningen av den justering som skall göras avses med den skatt som ingår i anskaffningen, utöver den skatt som ingår i anskaffningen av köpta byggtjänster, även den skatt som skall betalas på själv utförda byggtjänster samt den skatt som borde ha betalats om en sådan byggtjänst ursprungligen hade utförts för annan än avdragsgill användning.

Justeringar av avdrag till den skattskyldiges nackdel föreslås avvika från nuvarande beskattning av eget bruk bl.a. på den punkten att justeringen inte utgör en beskattningsåtgärd som kan jämföras med försäljning. Detta skulle vid ändringar av skattesatsen bl.a. påverka den skattesats som skall tillämpas i samband med justeringen.

2.6 Överföring av rättighet och skyldighet att justera avdrag

För att skatteakumulering skall kunna förhindras skall rättigheten och skyldigheten att justera avdrag enligt förslaget under vissa förutsättningar överföras på mottagaren i samband med fastighetsöverlåtelser.

Enligt mervärdesskattedirektivet har en köpare av en fastighet inte rätt att dra av den skatt som säljaren betalar i samband med en justering. Direktivet föreskriver om två förfaranden med vars hjälp man kan förhindra skatteakumulering till följd av detta. Det ena sättet är att medlemsstaten låter säljaren ansöka om att bli skattskyldig för fastighetsöverlåtelse, varvid köparen kan dra av den skatt som skall betalas på överlåtelser. Det andra sättet att förhindra skatteakumulering är att avstå från att kräva justering i de fall då köparen utnyttjar fastighetens utslutande för avdragsgilla transaktioner.

De ovan beskrivna förfarandena fungerar inte på ett tillfredsställande sätt i finländska förhållanden. Rätten att ansöka om att bli skattskyldig för en försäljning leder till att skatt betalas på basis av fastighetens försäljningspris. T.ex. när en gammal fastighet som har varit föremål för en smärre renovering säljs, skall skatt då betalas på hela försäljningspriset och inte enbart på värdet av renoveringen. Detta leder till en beskattning som inte är neutral och till skatteakumulering, när köparen inte får dra av hela det skattebelopp som betalats av säljaren. Följden kan dessutom vara extra finansieringskostnader i de fall där köparen har rätt att göra avdrag. Förfarandet att avstå från justering i de fall då köparen utnyttjar fastighetens utslutande för avdragsgilla transaktioner eliminerar inte skatteakumuleringen i sådana fall där fastigheten delvis överläts för avdragsgill användning.

I Sverige och Danmark tillämpas förfaranden enligt vilka mottagaren kan överta överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag. Förfarandet grundar sig på artikel 189 i mervärdesskattedirektivet. Denna artikel ger medlemsstaterna rätt att tillåta administrativa förenklingar och samtidigt införa lämpliga åtgärder i syfte att säkerställa att ju-

steringen inte medför några omotiverade fördelar.

För att skatteakumulering på ett så effektivt och enkelt sätt som möjligt skall kunna förhindras i samband med fastighetsöverlåtelser föreslås att förfarandet med överföring av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag tas i bruk även i Finland.

När rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs, behöver överlåtaren eller mottagaren i regel inte justera avdraget till följd av överlåtelser. Mottagaren föreslås göra en justering på basis av de ändringar i användningen eller de vidareöverlåtelser som inträffat efter överlåtelser. Om rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs på en mottagare som inte är införd i registret över mervärdesskattskyldiga, skall överlåtaren av fastigheten likväl göra justeringen på en gång för hela den återstående justeringsperioden.

Det föreslås att justeringsperioden för mottagarens vidkommande i regel börjar då byggtjänsten har slutförts och att som jämförelsegrund vid beräkningen av det belopp varmed avdraget skall justeras används överlåtarens avdragsrätt vid denna tidpunkt.

En förutsättning för överföring av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag föreslås vara att överlåtaren är en näringsidkare eller en kommun och att mottagaren anskaffar fastigheten för rörelse eller att mottagaren är en kommun eller staten. De fastigheter som vid något tillfälle har anskaffats eller tagits som privat egendom omfattas inte av de ovan nämnda bestämmelserna om överföring.

Det föreslås att rättigheten och skyldigheten att justera avdrag alltid skall överföras på mottagaren, om inte något annat uttryckligen har avtalats. Överlåtaren och mottagaren skall ändå vid överlåtelser kunna avtala om att rättigheten och skyldigheten att göra en justering inte överförs. Då är det överlåtaren som gör justeringen.

De regler som tillämpas på fastighetsägare skall tillämpas även på innehavare av arrende-, hyres- eller annan nyttjanderätt till en fastighet. Den rättighet och skyldighet att göra justeringar som en innehavare av nyttjanderätt har skall således överföras på mot-

tagaren, hyresvärden eller arrendegivaren under samma förutsättningar.

Av neutralitetsskäl föreslås en mottagare som har införts i registret över mervärdes-skattskyldiga under vissa förutsättningar ha möjlighet att rätta en engångsjustering som en överlåtare av fastigheten har gjort på grund av att skattskyldigheten upphört eller fastigheten överlåtits.

I lagen föreslås bestämmelser om överlåtarens och mottagarens skatteansvar i de fall då överlåtaren har förfarit felaktigt. Bestämmelserna behövs eftersom de uppgifter som överlåtaren lämnat påverkar beloppen av de justeringar som mottagaren gör. Syftet med bestämmelserna är att skydda en mottagare som handlat i god tro mot följderna av fel som en överlåtare har begått.

I samband med att rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs skall överlåtaren lämna mottagaren en utredning om fastigheten. Utredningen är nödvändig för att mottagaren av fastigheten skall kunna justera avdraget till dess rätta belopp. Mottagaren skall ge överlåtaren en utredning om att fastigheten anskaffas för rörelse.

2.7 Överlåtelse av fastigheter före justeringsperiodens början

I lagen föreslås en ny bestämmelse för att garantera en neutral behandling i beskattningshänseende av fastigheter som överlåtits innan justeringsperioden börjat. Specialregleringen gör det möjligt att fastigheter som inte tagits i bruk och som byggts för ett annat ändamål än ett sådant som berättigar till avdrag efter överlåtelsen i så stor utsträckning som möjligt omfattas av avdragsrätten.

Enligt förslaget skall skatt betalas på en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet, när en näringsidkare överlåter fastigheten och fastigheten inte har tagits i bruk under den tid som gått från det att byggtjänsten utfördes till det att fastigheten överläts.

I regel skall överlåtelser vara skattepliktiga i alla sådana fall där en näringsidkare överlåter en fastighet som har varit föremål för ett nybygge eller en grundlig förbättring och som inte har tagits i bruk. Frågan om överlåtaren bedriver annan skattepliktig verksam-

het, om fastigheten ursprungligen var avsedd för överlåtelse eller avdragsgill användning eller om byggtjänsten har köpts från ett byggföretag eller utförts själv saknar betydelse i sammanhanget. Bestämmelsen föreslås bli tillämpad även i de fall då mottagaren av en fastighet överlåter den vidare utan att ta den i eget bruk.

Eftersom bestämmelsen har anknytning till justeringsförfarandet i fråga om fastighetsinvesteringar, föreslås den gälla endast överlåtelse av sådana fastigheter som varit föremål för byggtjänster i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastigheten. Bestämmelsen skall inte gälla fastigheter som bara har varit föremål för reparationsarbeten.

Beskattningen skall enligt förslaget verkställas i form av skatt på eget bruk av byggtjänst. Skattegrunden bestäms enligt förslaget utgående från kostnaderna för byggtjänsten.

Mottagaren skall kunna dra av den skatt som överlåtaren betalt, om han anskaffar fastigheten för ett ändamål som berättigar till avdrag.

2.8 Ändringar av användningsändamålet före justeringsperiodens början

I lagen föreslås bestämmelser om de rättelser som skall göras till följd av sådana ändringar av fastighetens användningsändamål som inträffat innan justeringsperioden börjat.

De ändringar av en fastighets användningsändamål som inträffar innan justeringsperioden börjat leder enligt de nya bestämmelserna till att avdrag eller betald skatt rättas till den skattskyldiges fördel eller nackdel. Till följd av rättelserna avses det ursprungliga avdraget i alla förekommande fall motsvara det avdrag som näringsidkaren hade varit berättigad till om han ursprungligen hade gjort fastighetsinvesteringen direkt för det ändamål som gällde då fastigheten blev klar eller togs emot.

2.9 Ansökan om att bli skattskyldig

Justeringsförfarandet i fråga om avdraget för fastighetsinvesteringar föreslås bli tillämpat även i de fall då en näringsidkare ansöker om att bli skattskyldig för överlåtelse av ar-

renderätt, hyresrätt eller någon annan nyttjanderätt till en fastighet.

Europeiska gemenskapernas domstols dom C-184/04, staden Nystad, förutsätter inte någon ändring av bestämmelserna om ansökan om att bli skattskyldig för överlåtelse av nyttjanderätten till en fastighet och om anknytande retroaktiva avdrag.

Europeiska gemenskapernas domstols dom C-269/03 (Administration de l'enregistrement et des domaines och Storhertigdömet Luxemburg mot Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl) hindrar inte en medlemsstat från att fästa sådana villkor vid valfriheten i skattskyldigheten som kan leda till att den skattskyldige inte kan dra av hela den skatt som ingår i anskaffningarna. I målet i fråga var villkoret för att den skattskyldige till fullo skulle få dra av omkostnaderna för en byggtjänst att han senast vid den tidpunkt som förutsattes i den nationella lagstiftningen ansökte om att bli skattskyldig innan uthyrningen hade påbörjats. Enligt domen kan en medlemsstat anta en lagstiftning som innebär att avdrag för hela den ingående mervärdesskatten villkoras av att ett icke-retroaktivt godkännande i förväg har utverkats från skattemyndigheten.

I mervärdesskattelagen kan således också i fortsättningen ingå bestämmelser om att den som frivilligt ansöker om att bli skattskyldig måste göra en ansökan om detta hos skattemyndigheten och att skattskyldigheten uppkommer och avdragsrätten inträder vid ansöknings tidpunkten. Även det faktum att avdragsrätt inte beviljas till den del en fastighet som har anskaffats före ansöknings tidpunkten används i verksamhet som är undantagen skatt före den nämnda tidpunkten överensstämmer med direktivet. Domen innebär endast att avdragsrätt skall beviljas inom ramen för justeringsförfarandet, till den del fastigheten efter ansöknings tidpunkten används i skattepliktig verksamhet under justeringsperioden.

2.10 Överlåtelse av rörelse helt eller delvis

Enligt 19 a § betraktas inte sådan överlåtelse av varor och tjänster i samband med att en rörelse överläts helt eller delvis som sker till

den som fortsätter rörelsen som försäljning inom mervärdesbeskattningen, om den som fortsätter rörelsen tar de överlätna varorna och tjänsterna i bruk för ett ändamål som berättigar till avdrag.

Det föreslås att 19 a § tillämpas på fastighetsöverlåtelser som sker i samband med att en rörelse överläts helt eller delvis. Överlåtelse enligt den nämnda paragrafen innebär inte justering av avdrag, utan rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs på den som fortsätter rörelsen.

I samband med överlåtelse av rörelse helt eller delvis skall överlåtaren ge den som fortsätter rörelsen en likadan utredning om fastigheterna som i samband med överföring av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag för fastighetsinvesteringar. Även påföljderna för att överlåtaren lämnat felaktiga uppgifter om en fastighetsinvestering föreslås bli förenhetligade med motsvarande påföljder i samband med att rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs.

2.11 Förvaring av verifikationer

I fråga om verifikationer som rör fastighetsinvesteringar föreslås en längre förvaringstid än de sex år som normalt gäller, eftersom den skatt som ingår i anskaffningen påverkar avdragsrätten under hela den 10 år långa justeringsperioden. Dessutom kan en skattskyldig enligt förslaget söka ändring av beskattningen inom tre år från utgången av den räkenskapsperiod under vilken det sista justeringsåret löper ut. Därför föreslås en förvaringstid på 13 år från utgången av det kalenderår under vilket justeringsperioden i fråga om fastighetsinvesteringen har börjat. Efter den allmänna förvaringstiden på sex år skall fakturorna och verifikationerna kunna ersättas med en utredning varav framgår det som Skattestyrelsen föreskriver.

2.12 Beskattning av eget bruk av fastigheter

Om en fastighet som en näringsidkare hänförs till sina rörelsetillgångar och som har varit föremål för en fastighetsinvestering används för andra än rörelsemässiga ändamål under justeringsperioden skall detta beskattas

som eget bruk av en tjänst. Förutsättningen föreslås vara att fastighetsinvesteringen har gjorts för ett helt eller delvis annat ändamål än ett som berättigar till avdrag eller att avdrag senare har gjorts i ett justeringsförfarande. När villkoren för beskattning av eget bruk är uppfyllda, föreslås den skattskyldige ha rätt att dra av kostnaderna för fastighetsinvesteringen också i fråga om den andel som används för annat än rörelse.

Beskattning av eget bruk skall enligt förslaget inte tillämpas på fastigheter som omfattas av de avdragsbegränsningar som anges i 114 §, och inte på statligt eller kommunalt ägda fastigheter.

3 Ekonomiska konsekvenser

3.1 Statsfinansiella konsekvenser

Eftersom faktaunderlaget är bristfälligt och företagen genom sina egna vägval avsevärt kan påverka beskattningen av fastighetsinvesteringar, är det svårt att bedöma propositionens ekonomiska konsekvenser. Som helhet betraktade torde förslagen inte påverka skatteintäkterna i någon betydande grad, även om man inte kan bortse från ett visst bortfall.

Till följd av propositionen minskar skatteintäkterna i och med att avdragsrätt genom justeringsförfarandet beviljas i sådana fall där en fastighetsinvestering har gjorts för rörelse som är undantagen skatt och fastigheten under justeringsperioden överförs i skattepliktig användning. Enligt den gällande lagen kan avdrag inte göras för sådana fastigheter.

Propositionen minskar skatteintäkterna även i sådana fall där en fastighetsinvestering har gjorts för avdragsgill användning och fastigheten säljs till en köpare som inte har rätt att göra avdrag eller fastigheten tas i icke-avdragsgill användning under justeringsperioden. Inom justeringsförfarandet skall skatt betalas endast till den del fastigheten används för ett annat ändamål än ett sådant som berättigar till avdrag. Enligt den gällande lagen skall skatten betalas till sitt fulla belopp.

Effekterna av de minskade skatteintäkter som avses ovan motverkas ändå av att före-

tagen i allmänhet har kunnat dra nytta av sin avdragsrätt genom att anpassa tillvägagångssätten till de krav som det för tillfället gällande systemet ställer. Fastighetsinvesteringar görs i regel direkt för användning i skattepliktig verksamhet, och företagen försöker undvika försäljning eller överföring av fastigheter till annan än avdragsgill användning under den fem år långa rättelsetiden.

Propositionen leder till en liten ökning av statens finansieringskostnader i de fall då de skattskyldiga tillämpar den nya beskattningen av eget bruk av fastigheter. Då flyter skatten, till skillnad från nuläget, inte in på en gång, utan periodiserad över hela justeringsperioden.

Dessutom skall det beaktas att de skattskyldiga, oavsett propositionen, utgående från EG-domstolens dom genom att åberopa gemenskapslagstiftningens omedelbara rättsverkan kan kräva att justeringsförfarandet tillämpas, om de bedömer att det leder till ett förmånligare resultat för dem än det rättelseförfarande som anges i mervärdesskattelagen.

3.2 Konsekvenser för företagen

Propositionen förbättrar neutraliteten i beskattningen och gör det möjligt för näringsidkare att noggrannare än hittills dra av den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller fastighetsinvesteringar, till de delar fastigheten verkligen används i skattepliktig verksamhet.

I viss mån ökar propositionen företagens administrativa kostnader. Företagen måste göra de ändringar i sina fakturerings- och bokföringssystem som justeringsförfarandet förutsätter.

3.3 Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts vid finansministeriet. Skattestyrelsen och näringslivets viktigaste intresseorganisationer har hörts om propositionen.

DETALJMOTIVERING

1 Lagförslag

6 §. I paragrafen föreslås ett nytt 2 mom. på grund av den nya 33 § som gäller förfarandet för justering av avdrag i fråga om fastighetsinvesteringar.

Skatt skall med stöd av den ändrade 33 § betalas på överlåtelse före justeringsperiodens början av fastigheter som varit föremål för nybygge eller en grundlig förbättring. Detta föreslås av neutralitetsskäl även gälla alla fastigheter av det nämnda slaget som överläts av staten och kommunerna. Härvid spelar det enligt det nya 2 mom. ingen roll om överlåtelsen är rörelsemässig eller inte.

De gällande 2 och 3 mom. föreslås bli 3 och 4 mom.

16 §. I paragrafen föreslås bestämmelser om den tidpunkt då skyldigheten att betala skatt på eget bruk av byggtjänster och i 33 a § avsedda fastigheter uppkommer.

Paragrafens 1 mom. 3 punkt ändras till följd av justeringsförfarandet för avdrag som gäller fastighetsinvesteringar.

Hänvisningen till 33 §, som föreslås bli ändrad i denna proposition, avser fastigheter som har överlåtits innan justeringsperioden börjat. För dessa fastigheters vidkommande uppkommer skyldigheten att betala skatt enligt samma principer som i andra fall där eget bruk av byggtjänster beskattas. På själv utförda byggtjänster skall skatt betalas alltså eftersom tjänsten slutförs. På byggtjänster som köpts skall skatt betalas när tjänsten har tagits emot eller förskott betalats.

Den nya 33 § skall även tillämpas i de fall då en näringsidkare överläter en fastighet som inte tagits i bruk och i anslutning till vilken en tidigare överlåtare har köpt eller själv utfört en byggtjänst. Då uppkommer skyldigheten för den förstnämnda näringsidkaren att betala skatt på eget bruk av byggtjänst när fastigheten överläts.

I det nya 2 mom. föreslås en bestämmelse om den tidpunkt då skyldigheten att betala skatt på eget bruk av tjänster enligt 33 a § uppkommer. Skatt skall enligt förslaget betalas alltså eftersom fastigheten används för ett ändamål som inte är rörelsemässigt. Enligt

135 § skall skatten hänföras till den kalendermånad under vilken skyldigheten att betala skatten har uppstått.

19 b §. I lagen föreslås en ny 19 b § med bestämmelser om påföljderna för att felaktiga uppgifter lämnats om en fastighetsöverlåtelse i samband med överlåtelse av rörelse helt eller delvis. På sådana fall tillämpas samma bestämmelser enligt 121 i § som på fastighetsöverlåtelser där rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs på mottagaren.

23 §. Hänvisningen i paragrafen föreslås bli ändrad på så sätt att den täcker också den nya 33 a § om eget bruk av fastigheter.

26 §. I paragrafen föreslås en ändring till följd av den nya 33 §. Det föreslås att staten av neutralitetsskäl med stöd av den ändrade 33 § betalar skatt på överlåtelser av fastigheter som inte tagits i bruk och som varit föremål för nybygge eller en grundlig förbättring.

29 §. I paragrafen finns en förteckning över de fall då fastighetsöverlåtelser, avvikande från huvudregeln om skattefrihet i 27 §, skall vara skattepliktiga.

I 1 mom. föreslås en ny 10 punkt, enligt vilken skatt skall betalas på användning av fastigheter som avses i 33 a §. Enligt Europeiska gemenskapernas domstols dom C-269/00 (Wolfgang Seeling mot Finanzamt Starnberg) kan användning av en fastighet som ingår i rörelsetillgångarna för ett ändamål som inte är rörelsemässigt inte jämföras med överlåtelse av hyres- eller arrenderätten, eller en därmed jämförbar rätt, till en fastighet som är undantagen skatt. För tydlighetens skull föreslås i lagen en uttrycklig bestämmelse om detta.

31 §. Rubriken före paragrafen föreslås bli ändrad på så sätt att den täcker också den nya 33 a § om eget bruk av fastigheter.

33 §. Den nuvarande regeln för beskattning av eget bruk av byggtjänster föreslås bli avskaffad och ersatt med ett nytt 11 kap. om justering av avdrag som gäller fastighetsinvesteringar.

Den ändrade 33 § gäller fastigheter som överlåtits innan justeringsperioden börjat. Den skall tillämpas på sådana fastighetsöver-

låtelse där fastigheten inte har tagits i bruk efter det att en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastigheten har slutförts. Paragrafen föreslås även gälla fastigheter som överläts innan byggnadsarbetena slutförts.

Enligt 1 mom. skall skatt betalas på en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet, när en näringsidkare överläter fastigheten och den inte har tagits i bruk. Beskattningen skall enligt förslaget verkställas i form av skatt på eget bruk av byggtjänst.

Paragrafen tillämpas på alla sådana fall där en näringsidkare överläter en fastighet som har varit föremål för nybygge eller en grundlig förbättring, om fastigheten inte därefter har tagits i bruk och inte beskattas med stöd av 31 § 1 mom. 1 punkten. Frågan om överlåtaren är skattskyldig för annan verksamhet, om fastigheten ursprungligen var avsedd för överlåtelse eller avdragsgill användning eller om byggtjänsten har köpts från ett byggföretag eller utförts själv, saknar betydelse i sammanhanget. Paragrafen skall tillämpas även då mottagaren överläter fastigheten vidare utan att ta den i eget bruk.

Bestämmelsens breda tillämpningsområde är avsett att verka till de skattskyldigas fördel. På detta sätt fås fastighetsinvesteringar som gjorts för rörelse att omfattas av avdragsrätten i så stor utsträckning som möjligt. Den omfattande skatteplikten medför inte heller någon större skattepålaga jämfört med nuläget. I fråga om köpta byggtjänster föreslås överlåtaren betala skatt endast på inköpspriset. När det gäller själv utförda byggtjänster skall överlåtaren betala skatt även på övriga kostnader. En motsvarande skyldighet att betala skatt uppkommer redan i dagens läge med stöd av 31 a och 32 §.

Det föreslås att bestämmelsen tillämpas även på av staten eller en kommun överlätna fastigheter som har varit föremål för nybygge eller en grundlig förbättring och som inte har tagits i bruk. Detta gäller enligt 8 § även fastigheter som överläts av samkommuner och av landskapet Åland.

Den nya bestämmelsen skall inte gälla de överlåtelser av byggtjänster eller fastigheter som beskattas med stöd av 31 § 1 mom. 1 punkten. Enligt det nämnda lagrummet skall

byggnader eller bestående konstruktioner som näringsidkaren uppfört eller låtit uppföra för försäljning på ett markområde som han innehar, även i fortsättningen beskattas.

Den nya 33 § föreslås däremot bli tillämpad t.ex. i sådana fall då en näringsidkare säljer ett oanvänt nybygge som ursprungligen inte var byggt för försäljning, utför en grundlig renovering av en fastighet för försäljning, uppför en byggnad i syfte att överläta fastigheten utan vederlag eller överläter vidare en oanvänd byggnad som näringsidkaren köpt av en byggare eller byggherre.

Eftersom bestämmelsen har anknytning till justeringsförfarandet för avdrag i fråga om fastighetsinvesteringar, avses den endast gälla sådana fastighetsöverlåtelser där fastigheten har varit föremål för byggtjänster i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastigheten. Paragrafen skall inte tillämpas på fastigheter som har varit föremål för andra reparationsarbeten än grundlig förbättring. På själv utförda byggtjänster i samband med sådana fastighetsöverlåtelser skall skatt fortfarande betalas i enlighet med 31 a och 32 §.

Enligt det föreslagna 2 mom. skall skatt inte betalas på själv utförda byggtjänster i fråga om lönekostnaderna och de sociala kostnaderna i samband med dem, om lönekostnaderna för de tjänster som avser fastighetsinnehav under ett kalenderår inte överstiger 35 000 euro. Detta gränsvärde tillämpas dock inte om näringsidkaren har sålt byggtjänster till utomstående eller bedrivit sådan verksamhet som avses i 31 § 1 mom.

Bestämmelsen motsvarar den begränsning i 32 § som gäller beskattning av eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav samt nuvarande 33 § 3 mom. Ordalydelsen ändras jämfört med den sistnämnda bestämmelsen för att 31 a, 32 och 33 § skall kunna tillämpas på så enhetliga grunder som möjligt. Vid beräkningen av gränsvärdet beaktas lönekostnaderna för de utförda byggtjänsterna och dessutom lönekostnaderna för andra tjänster som avser fastighetsinnehav. Med tanke på tillämpningen av gränsvärdet är det dessutom av avgörande betydelse att näringsidkaren har verkat som ett byggföretag under den tid byggtjänsten utfördes i stället för vid den tidpunkt då den slutfördes.

Bestämmelser om den tidpunkt vid vilken skatt skall betalas för att en byggtjänst har tagits i eget bruk i enlighet med paragrafen ingår i 16 § och om skattegrunden i 76 §.

Mottagaren har med stöd av förslaget till ändring av 103 § rätt att dra av den skatt som överlåtaren skall betala enligt 33 §, till den del fastigheten kommer att användas för ett ändamål som berättigar till avdrag.

33 a §. I den nya paragrafen föreslås bestämmelser om beskattning av användningen av en fastighet som ingår i rörelsetillgångarna och som varit föremål för nybygge eller en grundlig förbättring, i de fall då fastigheten används för ett ändamål som inte är rörelsemässigt.

Enligt Europeiska gemenskapernas domstols rättspraxis kan en näringsidkare som anskaffar en vara dels för rörelse, dels för privat bruk eller i övrigt för annan användning än rörelse välja om varan skall hänföras till rörelsetillgångarna eller räknas som privat egendom.

Om näringsidkaren helt och hållet hänför en vara som anskaffats för sådan rörelse som delvis berättigar till avdrag till rörelsetillgångarna, skall han betala skatt när en sådan vara används för ett ändamål som inte är rörelsemässigt. Då kan han göra avdrag för anskaffningen av varan också i fråga om den sistnämnda användningen.

Om näringsidkaren helt eller delvis räknar en vara som anskaffats för sådan rörelse som delvis berättigar till avdrag som privat egendom, omfattas varan inte av avdragssystemet till den del den räknas som privat egendom. Då skall skatt inte betalas när varan används för ett ändamål som inte är rörelsemässigt.

I enlighet med Europeiska gemenskapernas domstols praxis föreslås i lagen en bestämmelse om beskattning av användningen av en fastighet som ingår i rörelsetillgångarna. Beskattningen skall enligt förslaget verkställas i form av skatt på eget bruk av tjänster.

Enligt artikel 26 i mervärdesskattedirektivet är en förutsättning för beskattning av användningen att avdrag har kunnat göras för varan. Bestämmelsen gäller således inte de fall då anskaffningen av en vara som ingår i rörelsetillgångarna är föremål för en särskild avdragsbegränsning. Denna beskattningsbestämmelse skall enligt förslaget alltså inte

tillämpas på fastigheter som omfattas av de avdragsbegränsningar som anges i 114 §. Bestämmelsen skall således inte tillämpas då den skattskyldige eller hans personal använder en fastighet som ingår i rörelsetillgångarna som bostad, barnträdgård, hobbylokal eller fritidsställe. Skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering kan inte dras av till den del den hänför sig till sådana lokaler, även om fastigheten helt och hållet ingår i rörelsetillgångarna.

Bestämmelsen behöver tillämpas relativt sällan. Det är då fråga om fall där en fastighet används såväl för avdragsgill rörelse som för verksamhet som inte omfattas av beskattningen. Dessa situationer kan närmast tänkas uppkomma när en fastighet används både i skattepliktig verksamhet och i sådan allmännyttig verksamhet som inte utgör ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet eller hobby- eller fritidsverksamhet enligt 114 §.

Enligt paragrafens 1 mom. skall skatt betalas när en näringsidkare använder en fastighet som ingår i rörelsetillgångarna för ett ändamål som inte är rörelsemässigt. Bestämmelsen gäller bara fastigheter som har varit föremål för i 119 § avsedda fastighetsinvesteringar, dvs. nybygge eller grundlig förbättring, och vars användning för andra än rörelsemässiga ändamål sker under den justeringsperiod som avses i 121 a § 2 mom.

Den skattskyldige föreslås kunna välja om den andel av fastigheten som är i annan än rörelsemässig användning skall hänföras till rörelsetillgångarna eller räknas som privat egendom. Den skattskyldige uttrycker sin vilja när han första gången efter fastighetsinvesteringen tar denna andel i användning och då i sin bokföring hänför egendomen till rörelsetillgångarna.

Om den skattskyldige hänför en andel av en fastighet till sin privata egendom, är han bunden av sitt val och kan inte längre senare ändra på det. Däremot kan den skattskyldige senare ändra en fastighet som ursprungligen har hänförts till rörelsetillgångarna till privat egendom. En andel av en fastighet som ursprungligen har hänförts till rörelsetillgångarna skall anses ha blivit tagen som privat egendom också i det fallet att fastigheten be-

stående helt och hållet tas i annan än rörelsemässig användning.

Att en andel av en fastighet räknas som privat egendom innebär att andelen inte längre senare kan hänföras till rörelsetillgångarna. På användningen av en sådan andel för annat än rörelse skall beskattning av användningen inte kunna tillämpas. Om en sådan andel används för avdragsgill rörelse medför detta heller ingen rätt till justering av avdrag enligt 11 kap.

Bestämmelsen är avsedd att tillämpas bara på användning av en fastighet i näringsidkarens egen verksamhet i enlighet med Europeiska gemenskapernas domstols dom C-269/00 (Wolfgang Seeling mot Finanzamt Starnberg). Den skall inte gälla överlåtelse av arrende-, hyres- eller annan nyttjanderätt till fastigheten.

Bestämmelsen föreslås bli tillämpad bara på användningen av fastigheter som ingår i rörelsetillgångarna, dvs. varor som avses i mervärdesskattedirektivet. Den skall således bara gälla direktägda fastigheter. Den skall inte vara tillämplig på innehavare av nyttjanderätten till fastigheter, även om ägaren hade hänfört den aktuella delen av fastigheten till rörelsetillgångarna.

Enligt 2 mom. 1 punkten skall en förutsättning för betalning av skatt vara att fastighetsinvesteringen helt eller delvis har gjorts för ett ändamål som berättigar till avdrag.

Bestämmelsen skall tillämpas på fastigheter som näringsidkaren efter fastighetsinvesteringen har för avsikt att åtminstone delvis ta i användning för rörelse som berättigar till avdrag. Ingen skyldighet att betala skatt uppkommer om avsikten då är att delvis ta fastigheten i bruk för rörelse som är undantagen skatt och delvis för annat än rörelse, eftersom näringsidkaren härvid inte har någon avdragsrätt i anslutning till den rörelse som är undantagen skatt.

Enligt 2 punkten skall skatt betalas på eget bruk också om näringsidkaren har gjort fastighetsinvesteringen helt och hållet för ett annat ändamål än ett sådant som berättigar till avdrag men senare för fastigheten har gjort en justering som avses i 120 § 1 mom. 2 punkten. Bestämmelsen föreslås således bli tillämpad om en sådan fastighet efteråt har överförs i användning för rörelse som berättigar till avdrag och samtidigt eller senare har tagits i annan än rörelsemässig användning.

Om en fastighet överläts på så sätt att rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs, beror mottagarens skyldighet att betala skatt på eget bruk på att överlåtaren har gjort fastighetsinvesteringen för avdragsgill användning när justeringsperioden börjar. Om överlåtaren hade gjort investeringen för annan än avdragsgill användning men senare hade gjort en justering som avses i 120 § 1 mom. 2 punkten, skall mottagaren inte betala skatt på eget bruk. För den administrativa enkelhetens skull föreslås att bara justeringar som mottagaren själv gör skall medföra beskattning av eget bruk.

Enligt 3 mom. tillämpas beskattningen av eget bruk inte på kommuner, på grund av återbäringsystemet för skatt som ingår i kommunernas anskaffningar. Den skall inte heller tillämpas i fråga om staten, på grund av begränsningen i rätten att dra av skatt som ingår i statens anskaffningar.

76 §. Paragrafen innehåller bestämmelser om skattegrunden när en byggtjänst tas i eget bruk på det sätt som avses i 33 §. Paragrafen ses över till följd av ändringarna i 33 §.

Den nya 33 § föreslås gälla fastigheter som överlåtits innan justeringsperioden börjat. När en byggtjänst på detta sätt tas i eget bruk bestäms skattegrunden enligt samma principer som hittills. Beskattningen av eget bruk gäller enligt den nya 33 § även sådana byggtjänster för vilka avdrag ursprungligen inte har gjorts samt oanvända fastigheter som anskaffats utan vederlag. Av den anledningen ändras ordalydelsen i 76 § 1 punkten på motsvarande sätt.

När den skattskyldige tar en köpt byggtjänst i eget bruk så som avses i 33 §, är skattegrunden tjänstens inköpspris. Skattegrunden för byggtjänster som den skattskyldige själv har utfört skall vara de direkta och indirekta kostnaderna för tjänsten i fråga. Om det gäller en fastighet vars tidigare överlåtare i enlighet med 31 § 1 mom. 1 punkten eller 33 § har betalt skatt på byggtjänster som utförts på fastigheten, skall skattegrunden vara det värde som ligger till grund för den skatt som överlåtaren har varit tvungen att betala för motsvarande överlåtelse.

76 a §. I paragrafen föreslås bestämmelser om skattegrunden för eget bruk av en fastighet i enlighet med 33 a §.

Enligt artikel 75 i mervärdesskattedirektivet skall beskattningsunderlaget vid användning för privat bruk av varor som ingår i en rörelses tillgångar utgöras av den skattskyldiges totala kostnad för att tillhandahålla tjänsterna.

Enligt Europeiska gemenskapernas domstols dom C-72/05 (Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny mot Finanzamt Landshut) kan beskattningsunderlaget bestämmas till en del av kostnaderna för förvärvet eller uppförandet av denna byggnad, vilka fastställs på grundval av den period för justering av avdrag för mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 20 i sjätte mervärdesskattedirektivet (artikel 184—192 i mervärdesskattedirektivet). Då skall det anses att fastigheten har använts slut under en period som motsvarar justeringsperioden och att slitaget är jämnt.

I enlighet med direktivet och den ovan nämnda domen föreslås skattegrunden enligt 1 mom. vara den andel av kostnaderna för fastighetsinvesteringen som motsvarar förhållandet mellan den tid fastigheten har använts för ett ändamål som inte är rörelsemässigt och justeringsperioden.

Skattegrunden fås således med formeln

Skattegrunden = kostnaderna för fastighetsinvesteringen x tiden i användning som inte är rörelsemässig / justeringsperiodens längd.

Enligt det föreslagna 2 mom. räknas som kostnader för en fastighetsinvestering det värde som utgjort grund för den i 121 d § 2 mom. avsedda skatt som ingår i anskaffningen. Som kostnader räknas således inköpspriset för en köpt byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastigheten, direkta och indirekta kostnader för en själv utförd motsvarande tjänst och i fråga om den anskaffade fastigheten det värde som utgjort grund för den skatt som överlåtaren betalt.

Enligt Europeiska gemenskapernas domstols fasta rättspraxis skall den användning av varor som avses i artikel 26.1 punkt a i mervärdesskattedirektivet tolkas snävt och det skattesystem som tillämpas på anläggningstillgångar hållas åtskilt från det skattesystem som gäller för de beskattningsbara

kostnaderna för användning och underhåll av varan (domarna C-50/88 Heinz Kühne mot Finanzamt München III, C-415/98 Lazlo Backsi mot Finanzamt Fürstfeldbruck, C-193/91 Finanzamt München mot Gerhard Mohsche, och C-230/94 Renate Enkler mot Finanzamt Homburg). I enlighet med detta skall skattegrunden inte omfatta kostnader i anslutning till underhåll, användning eller reparationsarbeten på fastigheten. Sådana kostnader skall inte vara avdragsgilla när de hänförs till en affärsfastighet som används för ett ändamål som inte är rörelsemässigt. På motsvarande sätt skall skatt betalas på själv utförda tjänster för ett sådant ändamål enligt bestämmelserna om eget bruk av byggtjänster eller tjänster som avser fastighetsinnehav.

77 §. Hänvisningen i paragrafen ändras för att omfatta också den nya 76 a §.

103 §. Paragrafen föreslås bli ändrad till följd av det justeringsförfarande som rör avdrag i fråga om fastighetsinvesteringar.

Enligt den gällande 103 § får den skattskyldige för en fastighet eller byggtjänst som han köpt för skattepliktig rörelse dra av den skatt som säljaren enligt 31 eller 31 a § skall betala på byggtjänster som utförts på fastigheten, om inte fastigheten före försäljningen hade tagits i bruk av säljaren.

Enligt den nya 33 § anses en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet ha blivit tagen i eget bruk då en näringsidkare, staten eller en kommun överlåter fastigheten innan den tas i bruk efter det att byggtjänsten har utförts. Därför föreslås en sådan ändring av 103 § att mottagaren har rätt att dra av den skatt som överlåtaren betalar, till den del fastigheten anskaffas för skattepliktig rörelse.

Eftersom beskattningen av eget bruk enligt 33 § även skall gälla vederlagsfria överlåtelser, ändras ordalydelsen i 103 § på så sätt att även sådana anskaffningar omfattas av avdragsrätten.

En förutsättning för avdragsrätt är, precis som hittills, att byggtjänsten eller fastigheten anskaffas för skattepliktig rörelse. Avdrag skall också kunna göras från en oanvänd fastighet som anskaffats för att överlåtas vidare, om skatt på byggtjänsten till följd av att fastigheten överläts vidare skall betalas med stöd av 33 §. Då gäller skatteplikten endast

eget bruk av byggtjänsten, inte själva överlåtelsen av fastigheten. Avdragsrätten gäller därmed endast den skatt som avses i 103 §. Anskaffningar i samband med skattefri försäljning av en fastighet är däremot i dessa fall enligt de allmänna principer som gäller för avdragsrätt inte avdragsgilla.

Paragrafen avses inte gälla fastigheter som överlåtaren eller en tidigare innehavare tagit i bruk innan överlåtelsen ägde rum. På sådana fastigheter tillämpas reglerna för justering av avdrag i fråga om fastighetsinvesteringar.

Till paragrafen fogas ett nytt 2 mom. med den nuvarande 105 §, till den del den gäller det avdrag som avses i paragrafen.

104 §. Paragrafen föreslås bli upphävd. Beskattningen av eget bruk av byggtjänster enligt gällande 33 § ersätts med ett justeringsförfarande som rör avdrag i fråga om fastighetsinvesteringar. Detta förfarande inkluderar inte den avdragsrätt som avses i 104 §. I 103 § föreslås ingå bestämmelser om det avdrag som med stöd av den nya 33 § skall göras för skatt på eget bruk av byggtjänster.

105 §. Paragrafen föreslås bli upphävd till följd av att 104 § upphävs. Den nuvarande bestämmelsen flyttas till 103 § 2 mom., till den del den gäller det avdrag som avses i 103 §.

106 §. I paragrafen bestäms om retroaktiva avdrag i samband med frivillig skattskyldighet som gäller överlåtelse av nyttjanderätten till en fastighet. Paragrafen föreslås bli ändrad till följd av det justeringsförfarande som rör fastighetsinvesteringar.

En näringsidkare kan enligt 173 § ansöka om att bli skattskyldig för överlåtelse av nyttjanderätt till en fastighet redan då han börjar göra anskaffningar för verksamheten. Näringsidkaren antecknas då som skattskyldig från ansökningstidpunkten och kan enligt de allmänna regler som gäller göra avdrag för skatt som ingår i anskaffningar som gjorts efter den tidpunkten.

En fastighetsinnehavare vet ändå inte alla gånger ens efter det att byggnaden blivit färdig om fastigheten kommer att arrenderas eller hyras ut till ett mervärdesskattepliktigt företag. Ansökan om att bli skattskyldig kan därför i vissa fall göras först när byggnaden eller lägenheten hyrs ut. Därför har fastighetsinnehavaren enligt 106 § medgetts rätt att

göra ett retroaktivt avdrag från fastighetsinvesteringar som gjorts för skattepliktig fastighetsöverlåtelse före ansökan om att bli skattskyldig. Dessutom har det ansetts skäligt att den skattskyldige från det att byggnaden togs i bruk får sex månader på sig att göra en ansökan hos skattemyndigheten. Det retroaktiva avdraget gäller endast nybygge och grundlig förbättring av en fastighet.

I 121 b § föreslås bl.a. att i de fall då en fastighet som anskaffats eller byggts för ett annat ändamål än ett sådant som berättigar till avdrag och som varit föremål för byggtjänster i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastigheten, före justeringsperiodens början tas i avdragsgill användning, kan näringsidkaren rätta den skatt som skall redovisas för tiden innan användningsändamålet ändrades som om fastigheten ursprungligen hade varit avsedd för avdragsgill användning.

Den föreslagna bestämmelsen kan även tillämpas i de fall då en näringsidkare ansöker om att bli skattskyldig för överlåtelse av nyttjanderätt till en fastighet. Om ansökan om att bli skattskyldig görs innan byggnadsarbetena inleds, kan näringsidkaren med stöd av denna bestämmelse dra av den skatt som före hans ansökan ingått i anskaffningar av byggtjänster i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastigheten för den månad då ansökan gjordes.

Om ansökan görs först efter det att överlåtelsen av nyttjanderätten till fastigheten har inletts, kan avdrag däremot inte utan särskilda bestämmelser göras för tiden före ansökan, eftersom fastigheten då har använts för uthyrningsverksamhet som är undantagen skatt. Detta innebär att en näringsidkare inte kan göra det ursprungliga avdraget för sådana byggtjänster i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet vilka anskaffats före ansökan gjordes och att fastigheten i samband med förfarandet för justering av avdrag under tiden före ansökan anses ha varit i annan än avdragsgill användning.

Eftersom det inte har föreslagits några ändringar i fråga om förutsättningarna för den frivilliga skattskyldigheten och eftersom förutsättningen för att ansöka om att bli skattskyldig fortfarande är att den slutliga an-

vändningen av fastigheten är skattepliktig, bibehålls den retroaktiva avdragsrätten. Därmed försämras inte de skattskyldigas möjligheter till full avdragsrätt jämfört med nuläget.

Ordalydelsen i 1 mom. föreslås bli ändrad. Bestämmelsen skall tillämpas i de fall då en näringsidkare ansöker om att bli skattskyldig först efter det att justeringsperioden har börjat. Han får då göra ett retroaktivt avdrag i stället för att tillämpa justeringsförfarandet. Justeringsperioden börjar i regel vid den tidpunkt då byggarbetena slutfördes, och det retroaktiva avdraget beaktas vid beräkningen av det belopp varmed justeringen skall göras som ett skatteavdrag.

Dessutom stryks hänvisningen i 1 mom. till 104 §, som föreslås bli upphävd.

I paragrafen föreslås ett nytt 3 mom. Det gäller justering av avdrag då en näringsidkare för skattefri fastighetsöverlåtelse anskaffar en fastighet som en tidigare innehavare har tagit i bruk, så att rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs. Bestämmelsen är nödvändig eftersom det retroaktiva avdrag som avses i 1 mom. inte längre gäller sådana fastigheter sedan 33 § ändrats och 104 § upphävts. Bestämmelsen avses bli tillämpad på justering av avdrag också i de fall då ett retroaktivt avdrag enligt 1 mom. beviljas.

Om en näringsidkare före ansökan om att bli skattskyldig anskaffar en fastighet som varit föremål för en fastighetsinvestering och justeringsperioden redan har börjat innan fastigheten anskaffas, anses näringsidkaren under tiden före ansökan ha använt fastigheten för ett ändamål som är undantaget skatt, om inte något annat framgår av en särskild bestämmelse. I sådana fall måste fastighetsinnehavaren i samband med justeringen redovisa fastigheten som använd för ett annat ändamål än ett sådant som berättigar till avdrag under den aktuella tiden.

En näringsidkare kan inte alla gånger, ens när en fastighet anskaffas, veta om fastigheten kommer att arrenderas eller hyras ut för skattepliktig användning eller för användning som är undantagen skatt. Därför skall en använd fastighet som en fastighetsinnehavare som ansökt om att bli skattskyldig har anskaffat före sin ansökan, i samband med justeringsförfarandet anses ha blivit använd i

fastighetsinnehavarens skattepliktiga verksamhet redan under tiden före ansökan. En förutsättning är även då att fastighetsinnehavaren ansöker om att bli skattskyldig inom sex månader från det att han har tagit fastigheten i bruk.

En fastighetsinnehavare som inte ansöker om att bli skattskyldig inom sex månader anses ha använt fastigheten i verksamhet som är undantagen skatt fram till ansökningstidpunkten.

Förutsättningen för det retroaktiva avdrag som avses i 106 § 1 mom. är att ansökan görs inom sex månader från det att fastigheten har tagits i bruk. För att försäljningen i detta fall i sin helhet skall bli beskattad uppkommer i enlighet med 173 § 2 mom. även skattskyldigheten retroaktivt redan när överlåtelsen av nyttjanderätt till en fastighet har inletts. Samma regler avses gälla för den justering som avses i 3 mom.

Det nya 3 mom. avses bli tillämpat på justering av avdrag också i de fall då ett retroaktivt avdrag enligt 1 mom. beviljas. Härvid anses fastighetsinnehavaren under tiden mellan justeringsperiodens början och skattskyldighetens början ha använt en fastighet som han före ansökan anskaffat eller byggt för skattepliktig fastighetsöverlåtelse för ett ändamål som berättigar till avdrag.

11 kap. Justering av avdrag som gäller fastighetsinvesteringar. I stället för det tidigare upphävda 11 kap. införs ett nytt 11 kap. med bestämmelser om justering av avdrag som gäller fastighetsinvesteringar.

119 §. I paragrafen definieras begreppet fastighetsinvestering.

Med fastighetsinvestering avses enligt förslaget köp eller eget utförande av byggtjänster i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet. Begreppet omfattar dessutom anskaffning av en fastighet på vars överlåtelse har tillämpats 31 § 1 mom. 1 punkten eller 33 §.

Föremålet för justeringsreglerna motsvarar definitionen enligt gällande 33 § av de byggtjänster som omfattas av beskattning av eget bruk. Justeringsbestämmelserna skall inte tillämpas på fastigheter som endast har varit föremål för tjänster i samband med reparationsarbeten eller service. Reglerna för överlåtelse av sådana fastigheter eller ändring av

deras användningsändamål ändras således inte.

Varje projekt som omfattar ett nybygge eller en grundlig förbättring skall vid tillämpningen av justeringsreglerna behandlas som en självständig fastighetsinvestering.

120 §. I paragrafen anges de fall då avdraget i fråga om fastighetsinvesteringar skall justeras. En justering blir aktuell när det sker sådana ändringar i fastighetens användningsändamål för vilka redogörs nedan, eller när fastigheten överlåts.

Paragrafen avses gälla näringsidkare som har köpt eller själva utfört byggtjänster eller anskaffat en fastighet av en överlåtare som med stöd av 31 § 1 mom. 1 punkten eller 33 § har betalt skatt på eget bruk av en byggtjänst. Bestämmelsen skall tillämpas på justering av avdrag för skatt som ingått i en anskaffning som en tidigare fastighetsinnehavare gjort endast när rättigheten och skyldigheten att justera avdrag har överförts på mottagaren med stöd av 19 a § eller 121 e—121 g §.

Enligt 1 mom. 1 punkten skall avdraget justeras när användningen av en fastighet ändras på så sätt att den avdragsgilla användningens andel minskar i förhållande till det ursprungliga användningsändamålet. Bestämmelsen avses gälla en fastighetsinvestering som har gjorts för ett ändamål som helt eller delvis berättigar till avdrag.

Bestämmelsen skall tillämpas när användningen av en fastighet ändras på så sätt att den avdragsgilla användningens andel minskar och den övriga användningens andel ökar i förhållande till det ursprungliga användningsändamålet. Med annan än avdragsgill användning avses användning för rörelse som är undantagen skatt eller för i 114 § avsedd verksamhet som är föremål för avdragsbegränsningar. Däremot skall i 33 a § avsedd användning av en affärsfastighet för annat än rörelsemässigt ändamål utgöra skattepliktig användning och således berättiga till avdrag.

Enligt 1 mom. 2 punkten skall avdraget justeras när användningen av en fastighet ändras på så sätt att den avdragsgilla användningens andel ökar i förhållande till det ursprungliga användningsändamålet. Bestämmelsen avses gälla en fastighetsinvestering som näringsidkaren helt eller delvis har gjort

för ett annat ändamål än ett sådant som berättigar till avdrag.

Enligt 1 mom. 3 punkten skall avdraget justeras när näringsidkaren avför fastigheten från rörelsetillgångarna genom att varaktigt ta den i användning som inte är rörelsemässig. En förutsättning är att fastighetsinvesteringen har gjorts för ett ändamål som helt eller delvis berättigar till avdrag. Om näringsidkaren på längre sikt använder en fastighet helt och hållet för något annat än rörelse, kan det också utan den skattskyldiges viljeyttring anses att fastigheten inte ingår i rörelsetillgångarna.

Enligt 1 mom. 4 punkten skall avdraget justeras när en fastighet överlåts. En förutsättning är att näringsidkaren har gjort fastighetsinvesteringen för ett ändamål som helt eller delvis berättigar till avdrag. Bestämmelsen föreslås gälla såväl överlåtelser mot vederlag som vederlagsfria överlåtelser. Bestämmelsen skall inte tillämpas i samband med överföring av rättighet och skyldighet att justera avdrag enligt 121 e—121 g §.

Enligt 1 mom. 5 punkten skall avdraget justeras när skattskyldigheten upphör. Justeringen avses gälla en fastighet som finns kvar i den skattskyldiges besittning och i anslutning till vilken näringsidkaren har gjort en fastighetsinvestering för ett ändamål som helt eller delvis berättigar till avdrag.

Bestämmelserna om justering av avdrag för fastighetsinvesteringar skall med stöd av 133 § tillämpas på ändringar i användningsändamålet för en fastighet som har varit föremål för en fastighetsinvestering som gjorts för sådan användning som berättigar till återbäring enligt 130, 131 eller 131 a §, och på överlåtelse av en sådan fastighet. Bestämmelserna föreslås bli tillämpade också på användningen för ett ändamål som berättigar till en ovan nämnd återbäring, av en fastighet som har varit föremål för en fastighetsinvestering som gjorts för ett annat ändamål än ett sådant som berättigar till avdrag eller återbäring.

En förutsättning för justering är enligt 2 mom. att näringsidkaren har gjort fastighetsinvesteringen för antingen skattepliktig rörelse eller rörelse som är undantagen skatt.

Ingen justering skall göras om fastighetsinvesteringen ursprungligen har gjorts för

verksamhet som helt och hållet faller utanför mervärdesbeskattningens tillämpningsområde. Då ingår fastigheten inte i näringsidkarens rörelsetillgångar utan i den privata egendomen. Avdrag kan inte göras för fastighetsinvesteringar som har gjorts för sådan verksamhet. Skatt som ingår i anskaffningen av dem kan till följd av ändrat användningsändamål inte heller senare dras av med hjälp av justeringsförfarandet. Därmed faller de i enlighet med Europeiska gemenskapernas domstols beslutspraxis helt och hållet utanför avdrags- och justeringssystemet. Detsamma föreslås gälla en fastighetsinvestering som hänför sig till en sådan del av fastigheten som den skattskyldige inte har hänfört till rörelsetillgångarna.

Om en fastighetsinvestering ursprungligen har gjorts för skattepliktig rörelse men affärsfastigheten senare används som den skattskyldiges bostad eller i övrigt i för ett ändamål för vilket avdragsbegränsningar enligt 114 § gäller, skall avdraget för fastighetsinvesteringen justeras i enlighet med 1 mom. På sådan användning tillämpas justeringsförfarandet, och inte reglerna i 33 a § för beskattning av eget bruk. Om en sådan affärsfastighet däremot senare i övrigt används för ett ändamål som inte är rörelsemässigt, skall avdraget inte justeras på grund av den ändrade användningen, utan skatt skall betalas på användningen med stöd av 33 a §.

Lagens allmänna bestämmelser om beskattning av eget bruk tillämpas inte när fastigheter tas i annan än avdragsgill användning för rörelse eller i privat bruk eller när fastigheter överläts. Det beror på att försäljning av fastigheter är undantagen skatt, och när fastigheter tas i eget bruk tillämpas vad som bestäms om försäljning.

Reglerna för justering av avdrag som gäller fastighetsinvesteringar skall enligt 2 mom. tillämpas även på fastighetsinvesteringar som kommuner gör. Detta gäller enligt 8 § även fastigheter som används av samkommuner och av landskapet Åland.

Enligt 116 § får staten inte göra avdrag från sina anskaffningar. Därför skall 120 § inte tillämpas på statens fastighetsinvesteringar.

Enligt 3 mom. skall ingen justering göras när en fastighet rivs, brinner upp eller i övrigt förstörs. Fastigheten skall då under hela det

justeringsår då den rivs eller förstörs anses ha blivit använd för den verksamhet som den användes för innan den revs eller förstördes. Ingen justering skall heller göras för justeringsåren efter det att fastigheten revs eller förstördes. Enligt förslaget görs det inte heller någon justering när en fastighet rivs eller delvis förstörs, om fastigheten inte längre kan användas.

121 §. I paragrafen bestäms om justering av avdraget för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering, då anskaffningen görs av en innehavare av nyttjanderätten till fastigheten.

Samma regler som tillämpas på fastighetsägare tillämpas enligt 1 mom. även på innehavare av arrende-, hyres- eller annan nyttjanderätt till en fastighet. En innehavare av nyttjanderätt har således rättighet eller skyldighet att justera avdraget för den skatt som ingår i anskaffningen i fråga om de fastighetsinvesteringar han gjort, i samband med att fastighetens användning ändras, nyttjanderätten överläts vidare eller skattskyldigheten upphör.

Nyttjanderätten till en fastighet kan även upphöra genom att rättsinnehavaren inte överläter nyttjanderätten till någon annan, t.ex. i samband med att arrende- eller hyrestiden enligt arrende- eller hyresavtalet löper ut. Även i sådana fall bör, enligt 2 mom., innehavaren av nyttjanderätten i regel justera avdraget, om fastighetsinvesteringen hade gjorts för ett ändamål som helt eller delvis berättigar till avdrag. Bestämmelsen är nödvändig för att förhindra uppkomsten av oömtiverade skattefördelar. Rättigheten och skyldigheten att justera avdrag kan likväl enligt 121 f § överföras på fastighetens ägare eller innehavare, varvid ingen justering skall göras på grund av att nyttjanderätten har upphört.

Hyresgäster och arrendatorer gör ofta sådana grundliga förbättringar på fastigheterna som inte kommer hyresvärden eller arrendegivaren till nytta, utan ombyggnaden måste ofta rentav rivas. Eftersom dessa grundliga förbättringar inte ökar fastighetens värde, skall för deras del enligt 3 mom. ingen justering göras när arrende- eller hyrestiden enligt arrende- eller hyresavtalet löper ut. Justeringen föreslås gälla bara sådana grundliga förbättringar för vilka hyresvärden eller ar-

rendegivaren betalar ersättning till hyresgästen eller arrendatorn.

121 a §. I paragrafen föreslås bestämmelser om justeringsperioden.

Enligt 1 mom. skall avdraget justeras endast om fastighetens användningsändamål ändras eller om fastigheten överläts under justeringsperioden. Efter justeringsperiodens utgång skall fastigheten kunna överlåtas eller tas i vilket bruk som helst utan skattepåföljder. På fastighetsöverlåtelser och ändringar av användningsändamålet som ägt rum innan justeringsperioden börjat tillämpas 31 § 1 mom. 1 punkten, 33 § och 121 b §.

I 2 mom. föreslås bestämmelser om justeringsperiodens längd. Justeringsperioden skall vara tio år från ingången av det år då en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastigheten har slutförts eller en fastighet som avses i 31 § 1 mom. 1 punkten eller 33 § har mottagits efter det att byggtjänsten har slutförts. Från denna tid dras ändå av den del av kalenderåret som föregår slutförandet av byggtjänsten eller mottagandet av fastigheten, eftersom den inte skall inkluderas i justeringsperioden. Justeringsperiodens längd varierar således i praktiken mellan nio och tio år beroende på när byggtjänsten slutförs eller fastigheten tas emot.

Den tidpunkt då justeringsperioden börjar bestämmer den ursprungliga avdragsrättens omfattning, med stöd av vilken senare justeringar skall göras. Justeringsperioden föreslås i regel börja när ett projekt som omfattar ett nybygge eller en grundlig förbättring har slutförts. Ett byggprojekt anses vara slutfört vid den tidpunkt då fastigheten vid en mottagnings- eller slutbesiktning eller i övrigt har godkänts att tas i bruk.

Då en fastighet anskaffas från en överlåtare som med stöd av 31 § 1 mom. 1 punkten eller 33 § har betalt skatt på eget bruk av en byggtjänst, föreslås justeringsperioden börja vid den tidpunkt då fastigheten tas emot. Om fastigheten överläts innan byggprojektet är färdigt, avses justeringsperioden även i dessa fall ändå börja då projektet slutförs.

Om fastigheten har överlåtits på så sätt att rättigheten och skyldigheten att justera avdrag har överförts på mottagaren enligt 121 e—121 g §, börjar justeringsperioden

även för mottagarens vidkommande vid den tidpunkt då byggprojektet slutfördes eller då den som först tog en i 31 § 1 mom. 1 punkten eller 33 § avsedd fastighet i bruk har mottagit fastigheten.

Om en näringsidkare inte tar en icke-ibruktagen fastighet som han byggt eller anskaffat i eget bruk utan överlåter den, tillämpas på överlåtelserna reglerna för beskattning av eget bruk i 31 § 1 mom. 1 punkten eller 33 §. Justeringsförfarandet skall då inte tillämpas. Justeringsperioden föreslås inte börja förrän den som först tar fastigheten i bruk har tagit emot den.

121 b §. I paragrafen föreslås bestämmelser om rättelser som skall göras till följd av att fastighetens användningsändamål ändras före justeringsperiodens början.

Enligt det föreslagna 121 a § 2 mom. börjar justeringsperioden från det att en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastigheten har slutförts eller fastigheten har tagits emot. Förhållandena vid denna tidpunkt avses bestämma den ursprungliga avdragsrättens omfattning, med stöd av vilken senare justeringar görs.

De ändringar av en fastighets användningsändamål som inträffar innan justeringsperioden börjat leder till att avdrag eller betald skatt rättas till den skattskyldiges fördel eller nackdel. Det ursprungliga avdraget avses till följd av rättelserna motsvara det avdrag som näringsidkaren hade varit berättigad till om han ursprungligen hade gjort fastighetsinvesteringen direkt för det ändamål som gällde då fastigheten blev färdig eller togs emot. Reglerna för rättelse föreslås bli tillämpade då fastighetens användningsändamål ändras endast delvis.

I 1 mom. bestäms om de fall då användningsändamålet för en fastighet som varit föremål för en fastighetsinvestering som gjorts för ett annat ändamål än ett sådant som berättigar till avdrag ändras innan justeringsperioden börjat. Om en näringsidkare beslutar ta en sådan fastighet i avdragsgill användning, får han rätta den skatt som skall redovisas för tiden innan användningsändamålet ändrades som om fastigheten ursprungligen hade varit avsedd för avdragsgill användning.

Bestämmelsen avses gälla även de fall då en fastighet som på det sätt som avses i 31 §

I mom. 1 punkten eller 33 § ursprungligen var avsedd för överlåtelse, tas i egen avdragsgill användning för rörelse. Den skall också gälla fastigheter som ursprungligen har varit avsedda för privat icke-avdragsgill användning, men som man ändå beslutar börja använda i skattepliktig rörelse innan byggarbetena har slutförts.

Rättelsen skall enligt förslaget hänföra sig till den skatt som näringsidkaren redovisar. I fråga om byggtjänster eller fastigheter som näringsidkaren anskaffat av någon annan, rättas det belopp med vilket skatten skall minskas. Om en näringsidkare med stöd av 31—33 § har betalt skatt på eget bruk av en byggtjänst, skall han rätta den skatt han betalt. Rättelserna skall göras för den månad under vilken användningsändamålet för fastigheten ändras. På den tid som infaller efter det att användningsändamålet ändrats skall de redovisningsregler tillämpas som det nya användningsändamålet förutsätter.

I 2 mom. bestäms om de fall då användningsändamålet för en fastighet som varit föremål för en fastighetsinvestering som gjorts för avdragsgill användning ändras innan justeringsperioden börjat. Om man beslutar ta en sådan fastighet i annan än avdragsgill användning, skall näringsidkaren rätta den skatt som skall redovisas för tiden innan användningsändamålet ändrades som om fastigheten ursprungligen hade varit avsedd för annan än avdragsgill användning.

Bestämmelsen avses gälla de fall då man beslutar ta en fastighet som ursprungligen var avsedd för avdragsgill rörelse i egen, icke-avdragsgill användning för rörelse eller privat bruk, eller på det sätt som avses i 33 § beslutar överlåta fastigheten innan justeringsperioden börjat.

Rättelsen skall enligt förslaget hänföra sig till den skatt som näringsidkaren redovisar. I fråga om byggtjänster eller fastigheter som näringsidkaren anskaffat av någon annan, rättas det belopp med vilket skatten har minskats. I fråga om byggtjänster som näringsidkaren utfört själv rättas den skatt som skall betalas med stöd av 31 a—33 §. Rättelserna skall göras för den månad under vilken användningsändamålet för fastigheten ändras. På den tid som infaller efter det att användningsändamålet ändrats skall de redovis-

ningsregler tillämpas som det nya användningsändamålet förutsätter.

121 c §. I paragrafen föreslås bestämmelser om det sätt på vilket justeringen skall göras. Justeringar till följd av ändrad användning skall göras varje kalenderår. I fråga om överlåtelser och därmed jämförbara fall skall avdraget justeras på en gång för hela den återstående justeringsperioden.

När användningen av en fastighet ändras, skall enligt 1 mom. avdraget för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering årligen justeras för varje kalenderår som ingår i justeringsperioden, dvs. justeringsår. Som första justeringsår räknas enligt förslaget den del av kalenderåret som följer efter det att byggtjänsten slutfördes eller fastigheten togs emot.

När rättigheten att dra av skatt som ingår i anskaffningen justeras på grund av ändrad användning, skall den användning som berättigar till avdrag beräknas utgående från förhållandena under hela justeringsåret.

I 2 mom. föreslås bestämmelser om justering av avdrag då en fastighet överlåts, då skattskyldigheten upphör och då en fastighet avförs från rörelsetillgångarna. I dessa fall justeras avdraget för den skatt som ingår i anskaffningen på en gång för hela den återstående justeringsperioden. Därvid anses fastigheten under den återstående delen av justeringsperioden helt och hållet vara i annan än avdragsgill användning. I 121 j § föreslås ingå bestämmelser om rättelse av en justering som gjorts när skattskyldigheten upphörde.

121 d §. I paragrafen föreslås bestämmelser om sättet att beräkna det belopp varmed avdraget årligen skall justeras.

Det belopp varmed avdraget årligen skall justeras är enligt förslaget det belopp varmed avdraget ökar eller minskar till följd av justeringen. Grunden för justeringen är utifrån justeringsperiodens längd den del av den i anskaffningen ingående skatten som hänförs sig till ett år. Denna del skall enligt förslaget justeras i proportion till förändringen i fråga om den ursprungliga användning som berättigar till avdrag och den användning som berättigar till avdrag under justeringsåret.

Enligt 1 mom. är det belopp varmed avdraget årligen skall justeras 1/10 av den del av den i anskaffningen ingående skatten enligt

2 mom. som motsvarar skillnaden mellan andelen av den ursprungliga användning som berättigar till avdrag och andelen av den användning som berättigar till avdrag under justeringsåret.

Det belopp varmed avdraget årligen skall justeras kan beräknas enligt följande formel:

$1/10 \times (\text{den ursprungliga till avdrag berättigande användningens andel av hela användningen} - \text{den under justeringsåret till avdrag berättigande användningens andel av hela användningen}) \times \text{den skatt som ingår i anskaffningen.}$

Om man med hjälp av formeln har kommit till ett positivt belopp varmed en justering skall göras, minskar det avdraget för den skatt som ingår i anskaffningen, medan ett negativt belopp ökar avdraget.

I 2 mom. föreslås en definition av vad som vid beräkningen av den justering som skall göras avses med den skatt som ingår i anskaffningen.

Med den skatt som ingår i anskaffningen avses enligt 2 mom. 1 punkten den skatt som i fråga om en köpt byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet skall betalas av säljaren eller, i de fall som framgår av 9 §, av köparen.

Enligt 2 mom. 2 punkten avses med den skatt som ingår i anskaffningen den skatt som med stöd av 31 a eller 32 § skall betalas för en själv utförd byggtjänst. I de fall där en byggtjänst har utförts för avdragsgill användning avses med bestämmelsen den skatt som en näringsidkare med stöd av de nämnda lagrummen borde ha betalt, om han ursprungligen hade utfört tjänsten för annan än avdragsgill användning.

Enligt 2 mom. 3 punkten avses med den skatt som ingår i anskaffningen den skatt som i fråga om en anskaffad fastighet med stöd av 31 § 1 mom. 1 punkten eller 33 § skall betalas av överlåtaren.

Med begreppet byggtjänst avses enligt 31 § 3 mom. 1 punkten även överlåtelse av varor som installerats i samband med arbetet. För tydlighetens skull införs dock i 4 mom. en uttrycklig bestämmelse om sådana varor.

Följande exempel förtydligar det sätt på vilket justeringen beräknas.

Exempel 1: Ändrad användning

En näringsidkare köper en byggtjänst i samband med ett nybygge. I anskaffningen av tjänsten ingår 100 000 euro i skatt. Byggtjänsten slutförs den 1 maj 2008 och fastigheten börjar till 80 procent användas i skattepliktig rörelse. Ett avdrag på 80 000 euro görs från anskaffningen.

Under det andra justeringsåret (1.1—31.12.2009) används fastigheten endast till 60 procent i skattepliktig rörelse. Den till avdrag berättigande användningens andel minskar därmed med 20 procentenheter. Avdraget justeras på basis av skillnaden ($80 - 60 = 20$) mellan andelen av den ursprungliga användning som berättigar till avdrag och andelen av den användning som berättigar till avdrag under justeringsåret.

Den skatt som ingår i anskaffningen är 100 000 euro. Den andel av den i anskaffningen ingående skatten som till följd av ändrad användning blir föremål för justering är 20 000 euro ($20 \% \times 100\,000$ euro). Till det justeringsår under vilket användningen ändras hänförs en tiondel av 20 000 euro, dvs. 2 000 euro. Det belopp varmed avdraget skall justeras är således 2 000 euro.

Till samma slutresultat kommer man med formeln

Belopp varmed avdraget skall justeras =

$1/10 \times (\text{den ursprungliga till avdrag berättigande användningens andel av hela användningen} - \text{den under justeringsåret till avdrag berättigande användningens andel av hela användningen}) \times \text{den skatt som ingår i anskaffningen, dvs.}$

$$1/10 \times (80 - 60) \% \times 100\,000 \text{ euro} = 2\,000 \text{ euro.}$$

Beloppet är positivt, vilket innebär att avdraget för den skatt som ingår i anskaffningen minskar.

Justeringen görs genom att den skatt som skall dras av minskas med 2 000 euro för den sista kalendermånaden under justeringsåret,

dvs. december 2009. Om den skatt som skall dras av för kalendermånaden efter justeringen är negativ, läggs den till den skatt som i enlighet med 147 § skall redovisas för december.

Om fastigheten även under de följande justeringsåren till 60 procent används i skattepliktig rörelse, skall näringsidkaren minska det ursprungliga avdraget med 2 000 euro för varje sådant år.

Exempel 2: Ändrad användning och överlättelse efter justeringsperiodens utgång

Anskaffning

En näringsidkare som delvis bedriver skattepliktig rörelse och delvis rörelse som är undantagen skatt, tar i bruk ett nybygge som blivit klart den 19 april 2008. I anskaffningen ingår 100 000 euro i skatt. Den till avdrag berättigande användningens andel är 75 procent, varför ett avdrag på 75 000 euro görs från anskaffningen.

Justeringsår 1 (19.4—31.12.2008)

Vid justeringsårets utgång konstateras att det inte har inträffat några ändringar i användningen av fastigheten. Därmed behövs ingen justering.

Justeringsår 2 (1.1—31.12.2009)

Användningen av fastigheten har ändrats. Vid justeringsårets utgång konstateras att den till avdrag berättigande användningens andel har varit 90 procent.

Den skatt som ingår i anskaffningen är 100 000 euro. Skillnaden mellan andelen av den ursprungliga användning som berättigar till avdrag och andelen av den användning som berättigar till avdrag under justeringsåret är 15 procentenheter (75—90). Den andel av den i anskaffningen ingående skatten som till följd av ändrad användning blir föremål för justering är 15 000 euro (15 % x 100 000 euro). Till det andra justeringsåret hänförs en tiondel av 15 000 euro, dvs. 1 500 euro. Det belopp varmed avdraget skall justeras är således 1 500 euro.

Till samma slutresultat kommer man med formeln

Belopp varmed avdraget skall justeras =

$$1/10 \times (75 - 90) \% \times 100\,000 \text{ euro} = -1\,500 \text{ euro.}$$

Beloppet är negativt, vilket innebär att avdraget ökar.

Justeringen görs i den skattedeklaration som skall avges för december 2009 genom att man lägger till 1 500 euro till de skatter som skall dras av för skatteperioden. Om den skatt som skall redovisas för december är negativ till följd av justeringen, skall det belopp som inte dragits av hänföras till följande kalendermånader eller återbäras på ansökan i enlighet med 149 §.

Justeringsår 3 (1.1—31.12.2010)

Fastigheten har till 40 procent använts i skattepliktig rörelse.

Skillnaden mellan andelen av den ursprungliga användning som berättigar till avdrag och andelen av den användning som berättigar till avdrag under justeringsåret är 35 procentenheter (75—40).

Den andel av den i anskaffningen ingående skatten som till följd av ändrad användning blir föremål för justering är 35 000 euro (35 % x 100 000 euro). Det belopp varmed avdraget skall justeras för det tredje justeringsåret är en tiondel av detta, dvs. 3 500 euro.

Till samma slutresultat kommer man med formeln

Belopp varmed avdraget skall justeras =

$$1/10 \times (75 - 40) \% \times 100\,000 \text{ euro} = 3\,500 \text{ euro.}$$

Beloppet är positivt, vilket innebär att avdraget minskar.

Justeringen görs i den skattedeklaration som skall avges för december 2010 genom att den skatt som skall dras av för skatteperioden minskas med 3 500 euro. Om den skatt som skall dras av för december är negativ till följd av justeringen, läggs den till den skatt som skall redovisas.

Justeringsår 4—10 (1.1.2011—31.12.2017)

Den till avdrag berättigande användningens andel är 75 procent, dvs. samma som då byggtjänsten slutfördes. Ingen justering görs.

År 11

Fastigheten säljs i maj 2018. Ingen justering görs, eftersom justeringsperioden har löpt ut vid utgången av 2017.

Exempel 3: Ändrad användning i samband med frivillig skattskyldighet*Anskaffning*

En fastighetsägare som frivilligt har ansökt om att bli skattskyldig för uthyrning av en affärsbyggnad genomför en grundlig renovering av byggnaden. Efter det att reparationsarbetena har slutförts den 1 april 2008 hyrs byggnaden ut till skattskyldiga hyresgäster. Den skatt på 200 000 euro som ingår i anskaffningen av byggtjänsten dras av i sin helhet. Byggnadsarbetena har till lika stor omfattning kommit var och en av de fyra lika stora lägenheterna till del.

Justeringsår 1 (1.4—31.12.2008)

Inga ändringar inträffar i byggnadens användning. Därmed finns det ingen anledning till en justering.

Justeringsår 2 (1.1—31.12.2009)

Hyresgästen i en av lägenheterna flyttar och fastighetsägaren hyr den 1 juni 2009 ut lägenheten till en hyresgäst som bedriver verksamhet som är undantagen skatt. Den frivilliga skattskyldigheten upphör för lägenheten i fråga. Till följd av detta minskar byggnadens användning i skattepliktig verksamhet till 75 procent.

Under justeringsåret har byggnaden till 100 procent använts i skattepliktig verksamhet i fem månader och, på grund av ändrad användning av en av lägenheterna, till 75 procent i skattepliktig verksamhet i sju månader. Den till avdrag berättigande användningens andel av byggnadens hela an-

vändning under justeringsåret är således $(100 \times 5/12 + 75 \times 7/12)$ 85 procent.

Den skatt som ingår i anskaffningen av den grundliga renoveringen är 200 000 euro. Skillnaden mellan andelen av den ursprungliga användning som berättigar till avdrag och andelen av den användning som berättigar till avdrag under justeringsåret är 15 procentenheter (100—85). Den andel av den i anskaffningen ingående skatten som till följd av ändrad användning blir föremål för justering är 30 000 euro (15 % x 200 000 euro). Det belopp varmed avdraget skall justeras för det andra justeringsåret är en tiondel av detta, dvs. 3 000 euro.

Till samma slutresultat kommer man med formeln

Belopp varmed avdraget skall justeras =

$$1/10 \times (100 - 85) \% \times 200\,000 \text{ euro} = 3\,000 \text{ euro.}$$

Beloppet är positivt, vilket innebär att avdraget minskar.

Justeringen görs i den skattedeklaration som skall avges för december 2009 genom att den skatt som skall dras av minskas med 3 000 euro. Om den skatt som skall dras av är negativ till följd av justeringen, läggs den till den skatt som skall redovisas för december.

Justeringsår 3—10 (1.1.2010—31.12.2017)

Förhållandena är desamma som vid utgången av det andra justeringsåret.

Skillnaden mellan andelen av den ursprungliga användning som berättigar till avdrag och andelen av den användning som berättigar till avdrag under justeringsåret är 25 procentenheter (100—75). Den andel av den i anskaffningen ingående skatten som till följd av ändrad användning blir föremål för justering är 50 000 euro (25 % x 200 000 euro). Det belopp varmed avdraget skall justeras är en tiondel av detta, dvs. 5 000 euro.

Till samma slutresultat kommer man med formeln

Belopp varmed avdraget skall justeras =

$$1/10 \times (100 - 75) \% \times 200\,000 \text{ euro} = 5\,000 \text{ euro.}$$

Justeringen görs årligen genom att den skatt som skall dras av minskas med 5 000 euro.

Exempel 4: Ändrad användning i samband med frivillig skattskyldighet

Anskaffning

En fastighetsägare som frivilligt har ansökt om att bli skattskyldig för uthyrning av en afärsbyggnad genomför en grundlig förbättring av byggnaden. Efter det att reparationsarbetena har slutförts den 1 maj 2009 hyrs fastigheten ut till skattskyldiga hyresgäster. Den skatt på 200 000 euro som ingår i anskaffningen av byggtjänsten dras av i sin helhet. Byggnaden består av två lika stora lägenheter, och byggnadsarbetena har till lika stor omfattning kommit vardera lägenheten till del.

Justeringsår 1 (1.5—31.12.2009)

Hyresgästen i den ena lägenheten flyttar och fastighetsägaren hyr den 1 december 2009 ut lägenheten till en hyresgäst som bedriver verksamhet som är undantagen skatt. Till följd av detta minskar byggnadens användning i skattepliktig verksamhet till 50 procent.

Justeringsårets längd är i detta fall åtta månader. Under den tiden har byggnaden till 100 procent använts i skattepliktig verksamhet i sju månader och, på grund av ändrad användning av den ena lägenheten, till 50 procent i skattepliktig verksamhet i en månad. Den till avdrag berättigande användningens andel av byggnadens hela användning under justeringsåret är således $(100 \times 7/8 + 50 \times 1/8)$ 94 procent.

Den skatt som ingår i anskaffningen av den grundliga renoveringen är 200 000 euro. Skillnaden mellan andelen av den ursprungliga användning som berättigar till avdrag och andelen av den användning som berättigar till avdrag under justeringsåret är sex procentenheter (100 – 94). Den andel av den i anskaffningen ingående skatten som till följd av ändrad användning blir föremål för

justering är 12 000 euro (6 % x 200 000 euro). Det belopp varmed avdraget skall justeras för det andra justeringsåret är en tiondel av detta, dvs. 1 200 euro.

Till samma slutresultat kommer man med formeln

Belopp varmed avdraget skall justeras =

$$1/10 \times (100 - 94) \% \times 200\,000 \text{ euro} = 1\,200 \text{ euro.}$$

Beloppet är positivt, vilket innebär att avdraget minskar.

Justeringen görs i den skattedeklaration som skall avges för december 2009 genom att den skatt som skall dras av minskas med 1 200 euro. Om den skatt som skall dras av är negativ till följd av justeringen, läggs den till den skatt som skall redovisas för december.

Justeringsår 2—10 (1.1.2010—31.12.2018)

Förhållandena är desamma som vid utgången av det andra justeringsåret.

Skillnaden mellan andelen av den ursprungliga användning som berättigar till avdrag och andelen av den användning som berättigar till avdrag under justeringsåret är 50 procentenheter (100—50). Den andel av den i anskaffningen ingående skatten som till följd av ändrad användning blir föremål för justering är 100 000 euro (50 % x 200 000 euro). Det belopp varmed avdraget skall justeras är en tiondel av detta, dvs. 10 000 euro.

Till samma slutresultat kommer man med formeln

Belopp varmed avdraget skall justeras =

$$1/10 \times (100 - 50) \% \times 200\,000 \text{ euro} = 10\,000 \text{ euro.}$$

Justeringen görs genom att den skatt som skall dras av årligen minskas med 10 000 euro.

Exempel 5: Överlåtelse

Anskaffning

En näringsidkare tar i bruk ett nybygge som blivit klart den 15 april 2008 för skattepliktig rörelse. Den skatt på 1 000 000 euro som ingår i anskaffningen dras av i sin helhet.

Justeringsår 1—3 (15.4.2008—31.12.2010)

Under dessa justeringsår inträffar inga sådana ändringar i användningen som skulle påverka avdragsrätten. Därmed finns det ingen anledning till en justering.

Justeringsår 4 (1.1—31.12.2011) och justeringsår 5—10 (1.1.2012—31.12.2017)

Fastigheten säljs den 1 augusti 2011. Säljaren och köparen kommer överens om att rättigheten och skyldigheten att justera avdrag inte skall överföras på köparen, eftersom köparen inte har för avsikt att använda fastigheten i skattepliktig verksamhet.

Fastighetsförsäljningen föranleder en justering. Fastigheten anses vara använd i en verksamhet som är undantagen skatt under den återstående delen av justeringsperioden.

Till följd av överlåtelsen har byggnaden under det fjärde justeringsåret till 100 procent använts i skattepliktig verksamhet i sju månader och i verksamhet som är undantagen skatt i fem månader. Den till avdrag berättigande användningens andel av byggnadens hela användning under justeringsåret i fråga är därmed $(100 \times 7/12 + 0 \times 5/12)$ 58 procent.

Den skatt som ingår i anskaffningen av nybygget är 1 000 000 euro. Skillnaden mellan andelen av den ursprungliga användning som berättigar till avdrag och andelen av den användning som berättigar till avdrag under justeringsåret är 42 procentenheter (100—58). Den andel av den i anskaffningen ingående skatten som till följd av ändrad användning blir föremål för justering är 420 000 euro ($42 \% \times 1\,000\,000$ euro). Det belopp varmed avdraget skall justeras för det fjärde justeringsåret är en tiondel av detta, dvs. 42 000 euro.

Till samma slutresultat kommer man med formeln

Belopp varmed avdraget skall justeras =

$$1/10 \times (100 - 58) \% \times 1\,000\,000 \text{ euro} = 42\,000 \text{ euro.}$$

Under det femte justeringsåret anses fastigheten helt och hållet vara i annan användning än sådan som berättigar till avdrag. Skillnaden mellan andelen av den ursprungliga användning som berättigar till avdrag och andelen av den användning som berättigar till avdrag under justeringsåret är 100 procentenheter (100—0). Den andel av den i anskaffningen ingående skatten som till följd av ändrad användning blir föremål för justering är 1 000 000 euro ($100 \% \times 1\,000\,000$ euro). Det belopp varmed avdraget skall justeras är en tiondel av detta, dvs. 100 000 euro.

Detsamma gäller det belopp varmed avdraget skall justeras för justeringsåren 6—10.

I samband med överlåtelsen av fastigheten justeras avdraget för den skatt som ingår i anskaffningen på en gång för hela den återstående delen av justeringsperioden. Det belopp varmed avdraget skall justeras är sammanlagt 642 000 euro ($42\,000 + 6 \times 100\,000$). Detta belopp redovisas i den skattedeklaration som skall avges för augusti 2011.

Exempel 6: Eget bruk av en fastighet

Anskaffning

En näringsidkare köper i samband med ett nybygge en byggtjänst vars skattefria inköpspris är 454 545,45 euro. I anskaffningen ingår 1 000 000 euro i skatt. Byggtjänsten slutförs den 1 januari 2008 och fastigheten börjar omedelbart till 70 procent användas i skattepliktig rörelse och till 30 procent i rörelse som är undantagen skatt. Ett avdrag på 70 000 euro görs från anskaffningen.

Justeringsår 1—5 (1.1.2008-31.12.2012)

Inga ändringar inträffar i användningen av fastigheten. Ingen justering görs.

Justeringsår 6—10 (1.1.2013-31.12.2017)

Den skattskyldige börjar från ingången av det sjätte justeringsåret till 50 procent använ-

da fastigheten för ett ändamål som inte är rörelsemässigt men behåller denna andel som rörelsetillgång. Den andel av rörelsen som är undantagen skatt upphör, och användningen i skattepliktig rörelse minskar till 50 procent. Procenttalen i fråga om användningen förblir oförändrade till utgången av justeringsperioden.

Skatt på eget bruk

Den skattskyldige betalar i enlighet med 33 a § skatt på eget bruk av fastigheten.

Skattegrunden fås med formeln

Skattegrunden = kostnaderna för fastighetsinvesteringen x tiden i användning som inte är rörelsemässig / justeringsperiodens längd.

Kostnaderna för fastighetsinvesteringen är för den del av fastigheten som används för annat än rörelse (50 % x 454 545,45) 227 272,73 euro. Den tid under vilken fastigheten är i användning som inte är rörelsemässig är en skatteperiod, dvs. en månad, och justeringsperiodens längd är tio år.

Skattegrunden är enligt formeln således $227\,272,73 \times 1 \text{ mån.} / (10 \times 12 \text{ mån.}) = 1\,893,94$ euro. Den skatt som beräknas utifrån detta är 416,67 euro, och den redovisas till staten i den skattedeklaration som skall avges varje månad.

Den skatt som för det sjätte justeringsåret skall betalas på eget bruk uppgår till 5 000 euro sammanlagt, och den skatt som skall betalas för hela den återstående justeringsperioden, dvs. för åren 6—10, uppgår till 25 000 euro sammanlagt.

Justeringar

Under det sjätte justeringsåret har den användning som berättigar till avdrag ökat till 100 procent.

Den skatt som ingår i anskaffningen är 100 000 euro. Skillnaden mellan andelen av den ursprungliga användning som berättigar till avdrag och andelen av den användning som berättigar till avdrag under justeringsåret är 30 procentenheter (70 - 100). Den andel av den i anskaffningen ingående skatten som blir föremål för justering är 30 000 euro. Det

belopp varmed avdraget skall justeras för det sjätte justeringsåret är en tiondel av detta, dvs. 3 000 euro.

Till samma slutresultat kommer man med formeln

Belopp varmed avdraget skall justeras =

$$1/10 \times (70 - 100) \% \times 100\,000 \text{ euro} = -3\,000 \text{ euro.}$$

Beloppet är negativt, vilket innebär att avdraget ökar.

Justeringen görs i den skattedeklaration som skall avges för december 2013 genom att man lägger till 3 000 euro till de skatter som skall dras av för skatteperioden.

För justeringsåren 6—10 justeras avdraget med sammanlagt 15 000 euro.

121 e §. I paragrafen föreslås bestämmelser om förutsättningarna för överföring av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag i de fall då fastigheter överläts.

Med rättighet och skyldighet att justera avdrag avses den abstrakta rättighet och skyldighet som uppstår då en fastighetsinvestering görs för rörelse, och rättigheten eller skyldigheten konkret utnyttjas eller infrias när den händelse som föranleder justeringen inträffar.

Paragrafens 1 och 2 punkt utesluter en överföring i de fall då en fastighetsinvestering har gjorts eller den fastighet som varit föremål för den i något skede tagits i användning för ett annat ändamål än som rörelsetillgång, dvs. som privat egendom.

Enligt 1 punkten är en förutsättning för överföringen att överlåtaren är en näringsidkare eller kommun för vilken rättigheten eller skyldigheten att justera avdrag ursprungligen har uppstått eller på vilken denna rättighet eller skyldighet har överförts i enlighet med 19 a § eller 121 e—121 g §. Överföringen skall därmed inte gälla fastigheter där överlåtaren är en privat konsument. Överföring tillämpas enligt förslaget inte heller i de fall då en näringsidkare överlåter en fastighet som han anskaffat av en konsument eller näringsidkare utan att rättigheten och skyldigheten att justera avdrag samtidigt har överförts. Inte heller skall överföring gälla på en sådan fastighet eller del av en fastighet som överlä-

taren när fastighetsinvesteringen gjordes eller senare under justeringsperioden har räknat som sin privata egendom.

En förutsättning för överföringen är enligt 2 punkten även att mottagaren anskaffar fastigheten för rörelse eller att mottagaren är en kommun. Överföringen skall därmed inte gälla en fastighet eller en del av en fastighet som mottagaren anskaffar som privat egendom. En fastighet skall anses ha blivit anskaffad för rörelse också i de fall då mottagaren anskaffar fastigheten i avsikt att överlåta den vidare och denna överlåtelse är rörelsemässig.

För att förfarandet skall vara enkelt föreslås att justeringsskyldigheten för de skattskyldiga överförs enligt 2 punkten också när en fastighet överlåts till staten. På så sätt behöver näringsidkaren inte veta om staten anskaffar fastigheten för rörelse eller för att användas av en myndighet. Eftersom en fastighet hos staten används antingen för något annat än rörelse eller för rörelse för vilken avdrag inte får göras, föreslås att staten med stöd av 120 § 1 mom. 1 eller 3 punkten justerar det avdrag som överlåtaren gör för fastighetsinvesteringen. När staten överlåter en fastighet skall rättigheten och skyldigheten att justera avdrag enligt 1 punkten överföras bara när staten har använt fastigheten för rörelse.

Enligt 3 punkten är en förutsättning för överföringen dessutom att överlåtaren och mottagaren inte har ingått ett avtal om att överlåtaren justerar avdraget. Om inget annat uttryckligen har avtalats föreslås rättigheten och skyldigheten att justera avdrag således alltid bli överförda på mottagaren. Parterna skall ändå kunna avtala om att rättigheten och skyldigheten att göra en justering inte överförs. Ett sådant avtal bör ingå i samband med överlåtelsen, antingen som en del av överlåtelsehandlingen eller som ett separat avtal. I dessa fall skall överlåtaren vara skyldig att göra justeringen. Då kan mottagaren inte justera eller dra av den skatt som överlåtaren till följd av överlåtelsen måste betala i form av justering.

121 f §. I paragrafen föreslås bestämmelser om överföring av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag i samband med överlåtelse av nyttjanderätten till en fastighet.

De regler som tillämpas på fastighetsägare skall tillämpas även på innehavare av arrende-, hyres- eller annan nyttjanderätt till en fastighet. Innehavaren av nyttjanderätten till en fastighet skall således enligt 121 § justera avdragen i fråga om de egna anskaffningarna i de fall då han överlåter nyttjanderätten till en fastighet vidare. Enligt den nya 121 f § skall rättigheten och skyldigheten att justera avdrag likväl överföras på mottagaren under de förutsättningar som bestäms i 121 e §, varvid ingen justering i regel skall göras till följd av överlåtelsen.

Nyttjanderätten till en fastighet kan även upphöra på så sätt att rättsinnehavaren, t.ex. vid arrende- eller hyrestidens utgång, inte överlåter nyttjanderätten till någon annan. Som en följd av detta skall innehavaren av nyttjanderätten till fastigheten under de förutsättningar som anges i 121 § justera avdraget i fråga om sina egna anskaffningar. Enligt den nya 121 f § skall rättigheten och skyldigheten att justera avdrag då likväl överföras på den fastighetsinnehavare som överlåtit nyttjanderätten, dvs. hyresvärden eller arrendegivaren, under de förutsättningar som bestäms i 121 e §, varvid ingen justering i regel skall göras till följd av att nyttjanderätten upphör.

121 g §. I paragrafen föreslås bestämmelser om överföring av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag i samband med inträde i eller utträde ur en skattskyldighetsgrupp. De särskilda bestämmelserna behövs för tydlighetens skull.

Enligt 13 a § i mervärdesskattelagen kan skatteverket på ansökan av två eller flera näringsidkare bestämma att dessa när mervärdesskattelagen tillämpas skall behandlas som en enda näringsidkare, dvs. som en skattskyldighetsgrupp. Till en skattskyldighetsgrupp kan höra en näringsidkare som säljer finansiella tjänster eller försäkringstjänster samt näringsidkare som är nära förbundna med en sådan näringsidkare i finansiellt, ekonomiskt och administrativt hänseende.

Ett inträde i eller utträde ur en skattskyldighetsgrupp har inte inom beskattnings- och rättspraxis i sig ansetts utgöra sådan försäljning av fastighet eller sådant tagande av fastighet i annan än avdragsgill användning som avses i den gällande 33 §. Inträdet eller utträdet avses i sig inte heller föranleda någon ju-

stering av avdrag som gäller fastighetsinvesteringar.

I lagen föreslås en ny 121 g §. I den föreskrivs att om en näringsidkare inträder i en skattskyldighetsgrupp, överförs rättigheten och skyldigheten att justera avdrag i fråga om en fastighet som han äger på skattskyldighetsgruppen. När en näringsidkare utträder ur gruppen, överförs på motsvarande sätt rättigheten och skyldigheten att justera avdrag i fråga om en fastighet som han äger från gruppen på näringsidkaren.

Ansvars- och rättelsebestämmelserna i 121 h—121 k § samt skyldigheten enligt 209 g—209 i § att ge en utredning skall enligt förslaget tillämpas på den överföring av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag som avses i paragrafen.

121 h §. I paragrafen föreslås bestämmelser om verkningarna av en överföring av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag.

När rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs på mottagaren, skall överlåtaren enligt 1 mom. i regel inte göra någon justering till följd av överlåtelsen. I 3 mom. föreslås ett undantag från denna regel.

Om det under det justeringsår då fastigheten överläts har inträffat ändringar i fastighetens användning jämfört med den tidpunkt då byggtjänsten slutfördes eller fastigheten togs emot, föreslås överlåtaren enligt 2 mom. justera avdragen på basis av de ändringar som inträffat under den tid fastigheten varit i hans besittning. På motsvarande sätt skall mottagaren justera avdragen på basis av de ändringar som inträffat därefter. Även för mottagarens del är jämförelsegrunden användningsändamålet vid den tidpunkt då byggtjänsten slutfördes eller då den som först tog en i 31 § 1 mom. 1 punkten eller 33 § avsedd fastighet i bruk har tagit emot fastigheten. Vid beräkning av det belopp varmed avdraget skall justeras skall överlåtaren beakta den andel av justeringsåret då fastigheten varit i hans besittning och mottagaren den andel som infallit därefter.

Med tanke på överlåtarens och mottagarens förpliktelser är det i de fall där överföring sker av avgörande betydelse när fastighetsägarens besittningsrätt till fastigheten överförs. Även om äganderätten till en fastighet överförs före besittningsrätten, skall överlåta-

ren och mottagaren justera avdraget till följd av ändringar som inträffat i användningen under den tid fastigheten varit i deras besittning.

Följande exempel åskådliggör hur justering till följd av ändrad användning skall göras i de fall då rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs.

Exempel 7: Ändrad användning i samband med överföring av rättighet och skyldighet att justera avdrag

Anskaffning

En näringsidkare som delvis bedriver skattepliktig rörelse och delvis rörelse som är undantagen skatt, tar i bruk ett nybygge som blivit klart den 1 januari 2009. I anskaffningen ingår 1 000 000 euro i skatt. Den till avdrag berättigande användningens andel är 50 procent, varför ett avdrag på 500 000 euro görs från anskaffningen.

Justeringsår 1 (1.1—31.12.2009)

Inga ändringar inträffar i användningen av fastigheten. Därmed behövs ingen justering.

Justeringsår 2 (1.1—31.12.2010)

Fastigheten överläts den 1 juli 2010 till en skattskyldig köpare som anskaffar fastigheten för rörelse. Överlåtaren och mottagaren har inte avtalat om att överlåtaren justerar avdraget. Rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs således på mottagaren.

Användningen har ändrats under den tid fastigheten varit i överlåtarens besittning. Den andel av användningen som berättigar till avdrag är 75 procent under tiden 1.1—30.6.2010.

Överlåtaren justerar avdraget på basis av de ändringar som inträffat i användningen under den tid fastigheten varit i hans besittning.

Den skatt som ingår i anskaffningen är 1 000 000 euro. Skillnaden mellan andelen av den ursprungliga användning som berättigar till avdrag och andelen av den användning som berättigar till avdrag under justeringsåret är 25 procentenheter (50—75). Den andel av den i anskaffningen ingående skat-

ten som till följd av ändrad användning blir föremål för justering är 250 000 euro (25 % x 1 000 000 euro). Till justeringsåret hänförs en tiondel av detta, dvs. 25 000 euro.

Till samma slutresultat kommer man med formeln

$$1/10 \times (50-75) \% \times 1\,000\,000 \text{ euro} = -25\,000 \text{ euro.}$$

Överlåtaren har till 75 procent använt byggnaden i skattepliktig verksamhet i 6 månader. Det justeringsbelopp som hänför sig till den perioden är 12 500 euro (25 000 x 6/12).

Överlåtaren gör en justering för juli 2010 genom att lägga till 12 500 euro till de skatter som skall dras av för skatteperioden.

Under den tid fastigheten är i mottagarens besittning 1.7—31.12.2010 används den till 30 procent i skattepliktig rörelse.

Mottagaren justerar avdragen på basis av de ändringar som inträffat under den tid fastigheten varit i hans besittning.

Skillnaden mellan andelen av den ursprungliga användning som berättigar till avdrag och andelen av den användning som berättigar till avdrag under justeringsåret är 20 procentenheter (50—30). Den andel av den i anskaffningen ingående skatten som till följd av ändrad användning blir föremål för justering är 200 000 euro (20 % x 1 000 000 euro). Till justeringsåret hänförs en tiondel av detta, dvs. 20 000 euro.

Till samma slutresultat kommer man med formeln

$$1/10 \times (50-30) \% \times 1\,000\,000 \text{ euro} = 20\,000 \text{ euro.}$$

Mottagaren har till 30 procent använt fastigheten i skattepliktig verksamhet i sex månader. Det justeringsbelopp som hänför sig till den perioden är 10 000 euro (20 000 x 6/12).

Mottagaren gör en justering för december 2010 genom att minska den skatt som skall dras av för skatteperioden med 10 000 euro.

Justeringsår 3—10 (1.1.2011—1.12.2018)

Mottagaren använder fortfarande fastigheten till 30 procent i skattepliktig verksamhet.

Mottagaren minskar varje år det ursprungligen gjorda avdraget med 20 000 euro (1/10 x (50—30) % x 1 000 000). Justeringen görs för december varje år.

I 3 mom. föreslås en bestämmelse om hur justeringen skall göras när rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs på en mottagare som inte är införd i registret över mervärdesskattskyldiga. Då skall överlåtaren av fastigheten göra justeringen på en gång för hela den återstående justeringsperioden.

121 i §. I paragrafen föreskrivs om överlåtarens och mottagarens ansvar vid överföring av rättigheten och skyldigheten att rätta avdrag i de fall då överlåtaren har lämnat felaktiga uppgifter.

Paragrafens 1 mom. föreslås bli tillämpat då överlåtaren inte har gett en utredning som avses i 209 g § eller i utredningen eller den kompletterande utredningen har lämnat en felaktig uppgift och mottagarens beskattning till följd av detta bör rättas till mottagarens nackdel. Om överlåtaren t.ex. har uppgett den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering till ett för högt belopp eller den skatt som han dragit av till ett för lågt belopp, skall han då i mottagarens ställe justera avdragen eller rätta de belopp mottagaren felaktigt justerat. Om mottagaren har överlåtit fastigheten vidare på så sätt att rättigheten och skyldigheten att rätta avdrag överförs, gäller överlåtarens skyldighet att göra en rättelse även de justeringar som ankommer på mottagaren av överföringen. Överlåtarens skyldighet föreslås gälla endast de fel som har uppkommit till följd av felaktiga uppgifter. Om överlåtaren underrättar mottagaren om felet, skall mottagaren göra de justeringar som detta föranleder eller på motsvarande sätt rätta de felaktiga beloppen.

Det föreslagna 2 mom. gäller de fall då överlåtarens beskattning senare till följd av ett yrkande som framställts inom rättelseperioden eller besvärstiden ändras på ett sådant sätt att mottagarens beskattning till följd av detta bör rättas till mottagarens nackdel. Om överlåtaren t.ex. ursprungligen felaktigt har betalt för mycket skatt för en fastighetsinvestering eller gjort ett för litet avdrag och inte underrättar mottagaren om ändringen i den

utredning eller kompletterande utredning som avses i 209 g §, skall överlåtaren i mottagarens ställe göra justeringarna eller rätta de belopp som skall justeras. Om överlåtaren underrättar mottagaren om ändringen, skall mottagaren på motsvarande sätt göra de justeringar som detta föranleder eller rätta de belopp som skall justeras.

Enligt förslaget skall överlåtaren i enlighet med 209 g § också underrätta mottagaren om en skatt på en fastighetsinvestering som ursprungligen har betalats till ett för lågt belopp eller ett avdrag som gjorts till ett för högt belopp senare rättas till överlåtarens nackdel. Mottagaren kan då på motsvarande sätt rätta de belopp som skall justeras.

121 j §. I paragrafen föreslås bestämmelser om rättelse av en justering som gjorts på en gång i samband med att skattskyldigheten upphört eller rättigheten och skyldigheten att justera avdrag för en fastighet överförts.

Enligt 1 mom. kan en näringsidkare i fråga om en fastighet som använts för rörelse rätta den engångsjustering som han har gjort på grund av att skattskyldigheten upphörde, om han senare på nytt under justeringsperioden införs i registret över mervärdesskattskyldiga.

Bestämmelsen om rättelse behövs av neutralitetsskäl. Skattskyldigheten för en fastighetsinnehavare kan upphöra t.ex. på grund av att han tillfälligt hyr ut fastigheten för annan än skattepliktig användning. Om en engångsjustering inte kunde rättas, skulle näringsidkaren inte längre få justera avdraget om fastigheten efter något år på nytt hyrs ut för skattepliktig användning.

Bestämmelsen avses gälla bara näringsidkare som fortsätter med rörelse, dvs. rörelse som är undantagen skatt, när skattskyldigheten upphör och använder fastigheten i denna verksamhet. Bestämmelsen skall inte tillämpas på dem som har avvecklat sin rörelse eller avfört fastigheten från rörelsetillgångarna.

En förutsättning för rättelsen föreslås vara att näringsidkaren till staten har betalt det belopp som skulle justeras på grund av skattskyldighetens upphörande.

I 2 mom. föreslås en bestämmelse om rättelse av justeringar som gjorts på en gång i samband med att skattskyldigheten upphörde och i samband med en fastighetsöverlåtelse

enligt 121 h § 3 mom., när fastigheten efter överlåtelsen tas i bruk av en näringsidkare som bedriver skattepliktig rörelse. Bestämmelsen om rättelse behövs av neutralitetsskäl. Om en engångsjustering inte kunde rättas, skulle den skattskyldige mottagaren inte få justera avdraget när han i sådana här fall anskaffar en fastighet som använts för rörelse som är undantagen skatt.

Enligt momentet kan en mottagare som är införd i registret över mervärdesskattskyldiga rätta en engångsjustering som gjorts av överlåtaren av fastigheten, om rättigheten och skyldigheten att justera avdrag under justeringsperioden har överförts på mottagaren från en överlåtare som vid tidpunkten för överlåtelsen inte var införd i registret över mervärdesskattskyldiga.

Möjligheten att göra en rättelse föreslås gälla de fall då en fastighet anskaffas från en överlåtare som har gjort en engångsjustering på grund av att skattskyldigheten upphörde eller från en näringsidkare som har anskaffat fastigheten från en överlåtare som har gjort en engångsjustering på grund av en överlåtelse. En rättelse föreslås komma i fråga också när en fastighet anskaffas från en näringsidkare som inte är införd i registret över mervärdesskattskyldiga och som har anskaffat fastigheten av sådana fastighetsöverlåtare som nämns ovan. En förutsättning skall vara att rättigheten och skyldigheten att justera avdrag samtidigt har överförts.

En förutsättning för rättelsen föreslås vara att justeringen inte har kunnat rättas tidigare. En rättelse är således inte aktuell t.ex. om den justering som gjorts i samband med att skattskyldigheten upphörde har kunnat rättas av den som ursprungligen överlät fastigheten eller av någon som har överlätit fastigheten vidare.

Möjligheten att göra en rättelse föreslås också gälla en mottagare som vid tidpunkten för överlåtelsen inte var införd i registret över mervärdesskattskyldiga men som införs senare under justeringsperioden.

121 k §. I paragrafen föreslås en bestämmelse om hur en rättelse som avses i 121 j § skall göras.

Enligt 1 mom. 1 punkten skall en näringsidkare som avses i 121 j § 1 mom. göra rättelsen genom att i sin skatteredovisning dra

av den skatt som han i samband med att skattskyldigheten upphörde har betalt i form av justering till den del skatten hänför sig till det justeringsår från och med vilket han på nytt införs i registret över skattskyldiga och till den därpå följande justeringsperioden,

Enligt 1 mom. 2 punkten skall en mottagare som avses i 121 j § 2 mom. och som är införd i registret över mervärdesskattskyldiga göra rättelsen genom att i sin skatteredovisning dra av den skatt som överlåtaren av fastigheten har betalt i form av justering till den del skatten hänför sig till det justeringsår då mottagaren tar emot fastigheten och till den därpå följande justeringsperioden. En mottagare som vid tidpunkten för överlåtelsen inte var införd i registret över mervärdesskattskyldiga skall enligt förslaget dra av den skatt som överlåtaren betalt till den del skatten hänför sig till det justeringsår från och med vilket mottagaren införs i registret, och till den därpå följande justeringsperioden.

Enligt 2 mom. skall näringsidkaren eller mottagaren göra justeringar i fråga om de ändringar i fastighetens användningsändamål eller de överlåtelser som sker under den ovan nämnda tiden enligt de allmänna reglerna för justering.

I 145 c § föreslås ingå bestämmelser om periodisering av rättelser.

144 §. Paragrafens 1 mom. gäller periodiseringen av det avdrag för en inköpt fastighet eller byggtjänst som avses i 103 §.

Det avdrag som avses i paragrafen skall för närvarande hänföras till den kalendermånad under vilken fastigheten har tagits emot eller byggtjänsten har slutförts och tagits emot. Motsvarande skyldighet att betala skatt uppkommer likväl enligt 16 § 1 punkten redan allt eftersom den själv utförda byggtjänsten slutförs.

För att förhindra skatteakumulering ändras paragrafen på så sätt att avdraget alternativt kan hänföras till den kalendermånad under vilken skyldigheten för säljaren att betala skatt på eget bruk av byggtjänster enligt 16 § uppkommer.

Den nuvarande bestämmelsen i 2 mom., som gäller periodisering av avdrag som avses i 104 §, stryks som obehövlig till följd av att 104 § upphävs.

145 a §. Till lagen fogas en ny 145 a § med samma innehåll som gällande 146 §.

145 b §. Till lagen fogas en ny 145 b § med bestämmelser om periodisering av justeringen av avdrag som gäller fastighetsinvesteringar.

Enligt 1 mom. hänförs de justeringar som görs på basis av ändringar i användningen av en fastighet till justeringsårets sista kalendermånad.

Enligt 2 mom. hänförs den justering som skall göras till följd av att en fastighet överlåts, skattskyldigheten upphört eller fastigheten avförts från rörelsetillgångarna till den kalendermånad under vilken fastigheten har överlåts, skattskyldigheten upphört eller fastigheten avförts från rörelsetillgångarna.

Enligt 3 mom. hänförs, vid överföring av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag, den justering som skall göras på basis av de ändringar i användningen som inträffat under den tid fastigheten varit i överlåtarens besittning till den kalendermånad under vilken fastigheten har överlåts. Om äganderätten och besittningsrätten till fastigheten överläts vid olika tidpunkter, anses överlåtelsen ha ägt rum den månad då besittningsrätten överläts. Samma regler avses gälla en engångsjustering som görs på grund av en överlåtelse, när rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs på en mottagare som inte är införd i registret över mervärdesskattskyldiga.

145 c §. I paragrafen föreslås bestämmelser om periodisering av de rättelser av engångsjusteringar som avses i 121 k §.

Enligt 1 mom. skall en sådan i 121 k § 1 mom. 1 punkten avsedd rättelse av en engångsjustering som gjort på grund av skattskyldighetens upphörande hänföras till den kalendermånad från och med vilken näringsidkaren på nytt införs i registret över skattskyldiga.

Paragrafens 2 mom. föreslås gälla situationer som avses i 121 k § 1 mom. 2 punkten då en mottagare som är införd i registret över mervärdesskattskyldiga eller en mottagare som först senare, efter överlåtelsen, införs i registret rättar en engångsjustering som gjorts av överlåtaren på grund av att skattskyldigheten upphört eller på grund av en överlåtelse till någon som inte var införd i

registret över skattskyldiga. Rättelser av engångsjusteringar föreslås bli hänfödda till den kalendermånad under vilken besittningsrätten till fastigheten har tagits emot eller från och med viken mottagaren har införts i registret över skattskyldiga.

146 §. I den föreslagna paragrafen införs bestämmelser om periodisering av de rättelser som skall göras till följd av sådana ändringar av användningsändamålet för en fastighet vilka inträffat innan justeringsperioden börjat. Den gällande 146 § blir 145 a §.

De rättelser enligt 121 b § som beror på ändrat användningsändamål för en fastighet skall enligt paragrafen göras för den kalendermånad under vilken fastighetens användningsändamål ändras. Efter det att användningsändamålet ändrats skall de redovisningsregler tillämpas som det nya användningsändamålet förutsätter.

169 §. Hänvisningen i 2 mom. till 209 g—209 i § föreslås bli ändrad till att gälla 209 j—209 m §.

170 a §. Paragrafens hänvisning till 209 k § föreslås bli ändrad till att gälla 209 o §.

173 §. I 2 mom. föreslås en ändring till följd av justeringen enligt 106 § 3 mom. av avdrag som gäller fastighetsinvesteringar.

Enligt gällande 173 § 2 mom. antecknas en näringsidkare som vill göra ett retroaktivt avdrag enligt 106 §, retroaktivt som skattskyldig från den tidpunkt då en skattepliktig överlåtelse av nyttjanderätten till fastigheten inleddes. Detta förfarande föreslås också då en näringsidkare vill tillämpa justeringsregeln enligt det nya 106 § 3 mom.

Dessutom föreslås en sådan ändring av bestämmelsen att den andra meningen endast gäller situationer då ansökan görs sedan den i 30 § avsedda verksamheten inleddes. Om ansökan görs innan nyttjanderätten överläts, skall den skattskyldige i enlighet med den första meningen i 2 mom. införas i registret från det att ansökan görs.

173 a §. Hänvisningen i 2 mom. till 209 g—209 i § föreslås bli ändrad till att gälla 209 j—209 m §.

209 d §. I paragrafen bestäms om innehållet i den utredning som avses i 105 §. Bestämmelsen föreslås bli ändrad till följd av justeringsförfarandet för avdrag som gäller fastighetsinvesteringar.

För närvarande måste den som säljer en i 31, 31 a eller 33 § avsedd byggtjänst eller fastighet ge köparen en i 105 § avsedd utredning, varav bl.a. skall framgå vilket år byggtjänsten slutfördes. Kravet hänför sig till det avdrag som avses i den gällande 104 §, och uppgiften är av betydelse för det nuvarande rättelseförfarandet enligt 33 §, där en tidsfrist på fem år börjar löpa från utgången av det år under vilket byggtjänsten har slutförts. Rättelseförfarandet enligt den gällande 33 § föreslås bli ersatt med ett justeringsförfarande för avdrag som gäller fastighetsinvesteringar. Detta förfarande inkluderar inte den avdragsrätt som avses i den gällande 104 §. Därför föreslås kravet på att nämna det år då byggtjänsten slutfördes bli slopat.

209 f §. I 3 mom. bestäms om den utredning som en i 19 a § avsedd person som helt eller delvis överläter en rörelse i fråga om de fastigheter som överläts skall ge till den som fortsätter rörelsen. Momentet föreslås bli ändrat på så sätt att utredningen är densamma som den som enligt 209 g § skall göras i samband med överföring av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag som gäller fastighetsinvesteringar.

209 g §. I paragrafen föreslås bestämmelser om den utredning som skall ges i fråga om överföringen av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag. Utredningen är nödvändig för att mottagaren skall kunna justera avdragen till deras rätta belopp.

I samband med överföringen skall överlåtaren ge mottagaren en utredning med de uppgifter som närmare anges i 209 h §. Om den skatt som ingår i överlåtarens anskaffning, avdragsrätten för den skatten eller andra i 209 h § avsedda uppgifter som påverkar mottagarens beskattning har ändrats sedan utredningen gjordes, skall överlåtaren ge mottagaren en kompletterande utredning. Överlåtaren skall dessutom ge mottagaren en kopia av en motsvarande utredning som överlåtaren innehar och som en tidigare fastighetsinnehavare har gjort.

Den gällande 209 g § blir 209 j §.

209 h §. I paragrafen föreslås en förteckning över de uppgifter som bör framgå av utredningen om överföring av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag.

Av utredningen bör framgå datum för utredningen, överlåtarens och mottagarens namn, adresser samt företags- och organisationsnummer, tidpunkt för överlåtelsen, överlåtelsens art, tidpunkt då byggtjänsten slutfördes eller fastigheten togs emot, den skatt som ingår i anskaffningen av fastigheten, den skatt som dragits av eller motsvarande skatt på eget bruk, den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighet eller en del av en fastighet som avförts från rörelsetillgångarna, uppgifter om överlåtaren eller en tidigare överlåtare eventuellt har gjort en engångsjustering samt andra uppgifter som föreskrivs av Skattestyrelsen och som kan ha betydelse när det gäller rättigheten eller skyldigheten att justera avdrag.

Den gällande 209 h § blir 209 k §.

209 i §. Enligt paragrafen skall, när rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs, en mottagare som är näringsidkare ge överlåtaren en utredning om att fastigheten anskaffas för rörelse.

Den gällande 209 i § blir 209 l §.

209 j §. Den gällande 209 g § blir 209 j §, och den gällande 209 j § blir 209 n §.

209 k §. Den gällande 209 h § blir 209 k §, och den gällande 209 k § blir 209 o §. Hänvisningen i 1 mom. till 209 g § föreslås bli ändrad till att gälla 209 j §.

209 l §. Till lagen fogas en ny 209 l § med samma innehåll som gällande 209 i §. Paragrafens hänvisningar till 209 g och 209 h § föreslås bli ändrade till att gälla 209 j och 209 k §.

209 m §. I lagen föreslås en ny 209 m § med bestämmelser om förvaringstiden för verifikationer som anknyter till fastighetsinvesteringar.

När det gäller verifikationer som anknyter till en fastighetsinvestering skall enligt förslaget tillämpas en längre förvaringstid än de sex år som föreskrivs i 209 j § 3 mom., eftersom den skatt som ingår i anskaffningen och som gäller investeringen påverkar avdragsrätten under hela den 10 år långa justeringsperioden. Dessutom skall den skattskyldige ha tre års rättelse- eller besvärstid från utgången av den räkenskapsperiod under vilken det sista justeringsåret löper ur. Därför föreslås en förvaringstid på 13 år från utgången av det kalenderår under vilket juster-

ingsperioden i fråga om fastighetsinvesteringen har börjat.

Den längre förvaringstiden avses gälla fakturor och verifikationer som anknyter till fastighetsinvesteringar samt utredningar som avses i 103 § 2 mom., 209 g § och 209 i §.

Efter den allmänna förvaringstiden på sex år skall fakturorna och verifikationerna kunna ersättas med en utredning varav framgår det som Skattestyrelsen föreskriver.

209 n §. Till lagen fogas en ny 209 n § med samma innehåll som gällande 209 j §.

209 o §. Till lagen fogas en ny 209 o § med samma innehåll som gällande 209 k §.

218 §. Hänvisningen i 3 mom. till 209 k § föreslås bli ändrad till att gälla 209 o §.

2 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya reglerna skall enligt förslaget i regel tillämpas på de ändringar i användningsändamålet för fastigheter som varit föremål för fastighetsinvesteringar samt på de överlåtelser av sådana fastigheter som sker den dag lagen träder i kraft eller därefter.

Avsikten är att de nya bestämmelserna så snart som möjligt skall kunna tillämpas på alla ändringar i användningsändamålet och på alla överlåtelser av fastigheter. Därmed undviks en parallell tillämpning av gamla och nya bestämmelser på fastighetsinvesteringar som har slutförts vid olika tidpunkter. Detta är motiverat även med tanke på rätts säkerheten. På det sättet kan man minimera antalet eventuella besvär som skattskyldiga anför på basis av direktivets omedelbara rättsverkan. Tillämpningen av lagändringen förutsätter dock vissa övergångsbestämmelser.

Enligt 2 mom. i ikraftträdandebestämmelsen skall de nya bestämmelserna om justering av avdrag samt överföring av rättigheten och skyldigheten att justera avdrag tillämpas på fastigheter som har överlåtit eller vars användning har ändrats efter det att lagen trätt i kraft. Detta skall i regel gälla även de fastigheter i anslutning till vilka ett nybygge eller en grundlig förbättring har slutförts innan lagen trädde i kraft.

På överlåtelser och ändringar av användningen som ägt rum innan lagen trätt i kraft

skall bestämmelserna i den gällande 33 § om beskattning av eget bruk och avdragsbestämmelsen i 104 § tillämpas. En skattskyldig kan likväl genom att åberopa direktivets omedelbara rättsverkan välja om ett justeringsförfarande enligt direktivet skall tillämpas i stället för ett förfarande som anges i mervärdesskattelagen. Skattestyrelsen har den 11 december 2006 gett ut anvisning nr 1799/40/2006 om det förfarande som skall tillämpas när en skattskyldig väljer ett system som anges i direktivet.

Ikraftträdandebestämmelsens 3 mom. avses gälla fastigheter för vilka de fem år som anges i det gällande 33 § 2 mom. har löpt ut före den nya lagens ikraftträdande. I fråga om sådana fastigheter skall på de överlåtelse och ändringar i användningsändamålet som inträffar efter det att lagen trätt i kraft de nya justeringsreglerna inte tillämpas. Sådana fastigheter kan således efter det att den nya lagen trätt i kraft som hittills säljas eller tas i annan än avdragsgill användning utan skattepåföljder.

Om en skattskyldig tillämpar ett system som anges i direktivet är rättelsetiden på grund av olikheter i beräkningssättet ett år kortare än då 33 § tillämpas. För att dubbelbeskattning och bristfällig beskattning skall kunna förhindras, föreslås att tiden i ikraftträdandebestämmelsen för alla skattskyldigas del räknas enligt det beräkningssätt som tillämpas i direktivet. Den nya lagen skall således inte tillämpas om det när denna lag träder i kraft har gått minst fem år från ingången av det kalenderår under vilket en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet har slutförts.

Ikraftträdandebestämmelsens 4 mom. föreslås gälla fastigheter som varit föremål för en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring, om byggtjänsten har slutförts före lagens ikraftträdande men den tid som anges i 3 mom. inte har löpt ut från ingången av det år tjänsten slutfördes. Den nya lagen skall då tillämpas på den del av justeringsperioden som infaller efter det att lagen trätt i kraft. Vid tillämpningen av den nya lagen bestäms justeringsperiodens längd och sättet för beräkning av den med stöd av den praxis som tillämpades tidigare. Justeringsperioden skall således vara fem år från

ingången av det år då den grundliga förbättringen eller nybygget slutfördes. Vid beräkning av det belopp varmed avdraget skall justeras är det relationstal som avses i 121 d § 1 mom. därför 1/5 i stället för 1/10. På den del av justeringsperioden som infaller före lagens ikraftträdande tillämpas de bestämmelser som gällde tidigare.

Om ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet har slutförts efter det att lagen trädde i kraft, skall de nya bestämmelserna i alla avseenden tillämpas på ändringar i fastighetens användning och på överlåtelse av fastigheten.

Enligt 5 mom. i ikraftträdandebestämmelsen tillämpas 33 och 121 b § när en fastighet överläts eller dess användningsändamål ändras sedan lagen har trätt i kraft.

Enligt 6 mom. i ikraftträdandebestämmelsen skall 33 a § tillämpas när en tjänst tas i eget bruk, dvs. när en fastighet används för ett ändamål som inte är rörelsemässigt, efter lagens ikraftträdande. Eftersom beskattningen av eget bruk föreslås vara bunden till justeringsperioden, kompletteras denna huvudregel av motsvarande undantagsbestämmelser som i 3 och 4 mom. Bestämmelsen tillämpas inte om en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastigheten har slutförts före 2004. I de fall då en sådan byggtjänst har slutförts 2004 eller därefter men före denna lags ikraftträdande, skall justeringsperioden enligt förslaget räknas på det sätt som avses i 4 mom. när skattskyldigheten och skattegrunden fastställs.

Om en fastighet som varit föremål för en fastighetsinvestering som ursprungligen gjorts för avdragsgill användning tas i annat bruk innan lagen träder i kraft, skall skatt på ändrat bruk av fastigheten betalas enligt nuvarande 33 §. Om den rättelsetid på fem år som tillämpats med stöd av tidigare praxis ännu pågår när lagen träder i kraft, skall fastighetsinnehavaren med stöd av 4 mom. i ikraftträdandebestämmelsen dessutom göra en årlig justering av avdraget till följd av ändrad användning under den del av justeringsperioden som infaller sedan lagen trätt i kraft. Detta leder till dubbelbeskattning. För att förhindra detta bestäms därför i 7 mom. i ikraftträdandebestämmelsen att avdraget för

den skatt som ingår i anskaffningen i sådana fall inte skall justeras till näringsidkarens nackdel. En förutsättning är att näringsidkaren inte har rättat eller anfört besvär över den beskattning som verkställts i enlighet med den gällande 33 §. Av motsvarande skäl föreslås bestämmelsen gälla också den beskattning av eget bruk enligt 33 a § som verkställs sedan lagen trätt i kraft.

I 8 mom. i ikraftträdandebestämmelsen föreslås de fall bli reglerade då en fastighet har sålts under den del av justeringsperioden som inföll innan lagen trädde i kraft och säljaren har betalt skatt till följd av försäljningen med

stöd av nuvarande 33 §. Vid den justering som skall göras under den del av justeringsperioden som infaller efter det att lagen trätt i kraft eller vid den i 33 a § avsedda beskattning av eget bruk som sker efter det att lagen trätt i kraft anses den skatt som ingår i köparens anskaffning vara lika med den skatt som säljaren skall betala enligt nuvarande 33 §.

Lagen föreslås träda i kraft vid ingången av 2008.

Med stöd av vad som anförts ovan föreläggs Riksdagen följande lagförslag:

Lagförslag

Lag

om ändring av mervärdesskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut

upphävs i mervärdesskattelagen av den 30 december 1993 (1501/1993) 104 och 105 §, *ändras* 16, 23 och 26 §, 29 § 1 mom. 9 punkten, mellanrubriken före 31 §, 33, 76, 77, 103, 106, 144 och 146 §, 169 § 2 mom., 170 a §, 173 § 2 mom., 173 a § 2 mom., 209 d § 1 mom., 209 f § 3 mom., 209 g—209 k § och 218 § 3 mom.,

av dem 26 § sådan den lyder i lag 1218/1994, 29 § 1 mom. 9 punkten sådan den lyder i lag 1257/1996, 33 § sådan den lyder delvis ändrad i lag 1301/2003, 76 § sådan den lyder delvis ändrad i lag 1486/1994, 77 § sådan den lyder i lag 1265/1997, 103 § och 173 § 2 mom. sådana de lyder i sistnämnda lag, 169 § 2 mom., 170 a §, 173 a § 2 mom., 209 d § 1 mom., 209 g—209 k § och 218 § 3 mom. sådana de lyder i lag 325/2003 och 209 f § 3 mom. sådant det lyder i lag 453/2005, samt

fogas till lagen ett nytt 6 § 2 mom., varvid det nuvarande 2 och 3 mom. blir 3 och 4 mom., en ny 19 b §, till 29 § 1 mom. en ny 10 punkt, till lagen nya 33 a och 76 a §, ett nytt 11 kap., i stället för det 11 kap. som upphävts genom nämnda lag 1218/1994, nya 145 a—145 c § och nya 209 l—209 o § som följer:

6 §

Staten och kommunerna är skyldiga att betala skatt på eget bruk av byggtjänster enligt 33 § även då överlåtelsen av fastigheten inte är rörelsemässig.

16 §

Skyldigheten att betala skatt på eget bruk av byggtjänster uppkommer

1) allt eftersom den själv utförda byggtjänsten slutförs,

2) när en köpt byggtjänst har tagits emot eller när vederlaget eller en del av det har betalats före mottagningsdagen,

3) när en fastighet som avses i 33 § har överlåtits och en tidigare överlåtare har köpt eller själv utfört byggtjänsten.

Skyldigheten att betala skatt på eget bruk av tjänster enligt 33 a § uppkommer allt eftersom fastigheten används för ett ändamål som inte är rörelsemässigt.

19 b §

På överlåtelse av en fastighet i samband med överlåtelse av rörelse helt eller delvis tillämpas vad som bestäms i 121 i §.

23 §

I 31—33 a § föreskrivs om eget bruk av vissa tjänster som har samband med fastigheter.

26 §

Staten skall inte betala skatt på eget bruk av en vara eller tjänst. Staten skall dock betala skatt på eget bruk av en serveringstjänst i de fall som avses i 25 a § och på eget bruk av en byggtjänst i de fall som avses i 31 § 1 mom. och 33 §.

29 §

Utan hinder av 27 § skall skatt betalas

9) på överlåtelse av helhetstjänster som gäller allmän väg eller järnväg till staten,

10) på sådan användning av fastigheter som avses i 33 a §.

Eget bruk av vissa tjänster som har samband med fastigheter

31 §

33 §

En byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet anses ha blivit tagen i eget bruk även då en näringsidkare, staten eller en kommun i andra fall än de som avses i 31 § 1 mom. 1 punkten överläter fastigheten innan den tas i bruk efter det att byggtjänsten har utförts.

Skatt skall inte betalas på eget bruk enligt 1 mom. av själv utförda byggtjänster i fråga om lönekostnaderna och de sociala kostnaderna i samband med dem, om

1) lönekostnaderna för de tjänster som avser fastighetsinnehav under ett kalenderår inte överstiger 35 000 euro och

2) näringsidkaren inte har sålt byggtjänster till utomstående eller bedrivit sådan verksamhet som avses i 31 § 1 mom. vid den tidpunkt då byggtjänsten utfördes.

33 a §

Utan hinder av 24 § avses med eget bruk av tjänster även att en näringsidkare under justeringsperioden använder en fastighet som ingår i hans rörelsetillgångar och som varit föremål för en i 119 § avsedd fastighetsinvestering för ett ändamål som inte är rörelsemässigt.

Bestämmelserna i 1 mom. tillämpas bara om

1) fastighetsinvesteringen har gjorts helt eller delvis för ett ändamål som berättigar till avdrag, eller

2) fastighetsinvesteringen har gjorts helt och hållet för ett annat ändamål än ett sådant som berättigar till avdrag och en näringsidkare som avses i 1 mom. har gjort en i 120 § 1 mom. 2 punkten avsedd justering för fastigheten.

Bestämmelserna i 1 mom. tillämpas inte på kommuner.

76 §

När den skattskyldige tar en byggtjänst i eget bruk så som avses i 33 § är skattegrunden

1) inköpspriset för den köpta byggtjänsten,
2) de direkta och indirekta kostnaderna för byggtjänster som den skattskyldige själv har utfört,

3) det värde som ligger till grund för skatten på den anskaffade fastigheten och som den föregående överlåtaren på grund av överlåtelsen har varit tvungen att betala för den byggtjänst som utförts på fastigheten.

76 a §

När den skattskyldige tar en byggtjänst i eget bruk så som avses i 33 a § är skattegrunden den andel av kostnaderna för fastighetsinvesteringen som motsvarar förhållandet mellan den tid fastigheten har använts för ett ändamål som inte är rörelsemässigt och den i 121 a § avsedda justeringsperioden.

Som kostnader enligt 1 mom. för en fastighetsinvestering räknas det värde som utgjort grund för den i 121 d § 2 mom. avsedda skatt som ingår i anskaffningen.

77 §

Den skattegrund som avses i 74—76 a § inkluderar inte skattens andel.

103 §

Den skattskyldige får för en fastighet eller byggtjänst som han anskaffat för skattepliktig rörelse dra av den skatt som överlåtaren enligt 31, 31 a eller 33 § skall betala på byggtjänster som utförts på fastigheten, om inte fastigheten före överlåtelsen hade tagits i bruk av överlåtaren.

En förutsättning för rätten till avdrag är att överlåtaren ger mottagaren en utredning om beloppet av den skatt som överlåtaren skall betala.

106 §

Om fastighetsinnehavaren ansöker om att bli skattskyldig så som avses i 30 §, får han i stället för justering av avdrag enligt 11 kap. göra avdrag enligt 102 och 103 § från en fastighet som han anskaffat, den tjänst eller vara som han köpt för den skattepliktiga fastighetsöverlåtelsen före sin ansökan eller dra av den skatt som betalats på byggtjänster som han själv har utfört för det nämnda ändamålet före ansökan. En förutsättning är att fastighetsinnehavaren har ansökt om att bli skattskyldig inom sex månader från ibruktagandet av fastigheten.

Den avdragsrätt som avses i 1 mom. gäller endast nybyggen och grundlig förbättring av en fastighet.

Om fastighetsinnehavaren ansöker om att bli skattskyldig så som avses i 30 §, anses han i samband med justering av avdrag enligt 11 kap. ha använt den fastighet som han före ansökan har anskaffat eller han har köpat eller utfört av byggtjänster för den skattepliktiga fastighetsöverlåtelsen för ett ändamål som berättigar till avdrag. En förutsättning är att fastighetsinnehavaren har ansökt om att bli skattskyldig inom sex månader från det att han tagit fastigheten i bruk.

11 kap.

Justering av avdrag som gäller fastighetsinvesteringar

Fastighetsinvestering

119 §

Med fastighetsinvestering avses köp eller eget utförande av byggtjänster i samband

med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet. Med fastighetsinvestering avses även anskaffning av en fastighet på vars överlåtelse har tillämpats 31 § 1 mom. 1 punkten eller 33 §.

Fall som föranleder justering

120 §

Avdraget för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering skall justeras, när

1) fastighetsinvesteringen har gjorts för ett ändamål som helt eller delvis berättigar till avdrag och fastighetens användning ändras på så sätt att den avdragsgilla användningens andel minskar i förhållande till det ursprungliga användningsändamålet,

2) fastighetsinvesteringen har gjorts för ett helt eller delvis annat ändamål än ett sådant som berättigar till avdrag och fastighetens användning ändras på så sätt att den avdragsgilla användningens andel ökar i förhållande till det ursprungliga användningsändamålet,

3) fastigheten avförs från rörelsetillgångarna genom att den varaktigt tas i användning som inte är rörelsemässig, om fastighetsinvesteringen har gjorts för ett ändamål som helt eller delvis berättigar till avdrag,

4) fastigheten överläts, om fastighetsinvesteringen har gjorts för ett ändamål som helt eller delvis berättigar till avdrag och inget annat bestäms i 121 e—121 g §,

5) skattskyldigheten upphör, om en fastighetsinvestering som hänför sig till en fastighet som finns kvar i den skattskyldiges besittning har gjorts för ett ändamål som helt eller delvis berättigar till avdrag.

En förutsättning för justeringen är att näringsidkaren har gjort fastighetsinvesteringen för rörelse eller att det är en kommun som har gjort fastighetsinvesteringen.

Ingen justering skall göras när en fastighet rivs, brinner upp eller i övrigt förstörs på ett sådant sätt att den inte längre går att använda.

121 §

Vad som bestäms i 120 § tillämpas även på avdraget för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering, då anskaffningen görs av en innehavare av nyttjanderätten till fastigheten.

Innehavaren av nyttjanderätten till en fastighet skall justera avdraget för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering enligt de förutsättningar som bestäms i 120 § 1 mom. 4 punkten även då nyttjanderätten upphör, om inte något annat bestäms i 3 mom. eller 121 f §.

Vad som bestäms i 2 mom. tillämpas på en grundlig förbättring som anskaffas eller utförs av en innehavare av nyttjanderätten till fastigheten bara om denna innehavare får ersättning för den grundliga förbättringen.

Justeringsperiod

121 a §

Avdraget för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering skall justeras endast om fastighetens användningsändamål ändras eller om fastigheten överläts på det sätt som avses i 120 eller 121 § under justeringsperioden.

Justeringsperioden är tio år från ingången av det kalenderår under vilket en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastigheten har slutförts eller, om fastigheten efter det att byggtjänsten har slutförts har överlåtits på det sätt som avses i 31 § 1 mom. 1 punkten eller 33 §, under vilket fastigheten har tagits emot. Justeringsperioden inkluderar ändå inte den del av kalenderåret som föregår slutförandet av byggtjänsten eller mottagandet av fastigheten.

Ändringar av användningsändamålet före justeringsperiodens början

121 b §

Om en fastighet som varit föremål för en fastighetsinvestering som gjorts för ett annat ändamål än ett sådant som berättigar till avdrag tas i användning för ett ändamål som berättigar till avdrag före justeringsperiodens början, kan näringsidkaren i fråga om fastighetsinvesteringen rätta den skatt som skall redovisas för tiden innan användningsändamålet ändrades som om fastigheten ursprungligen hade varit avsedd för avdragsgill användning.

Om en fastighet som varit föremål för en fastighetsinvestering som gjorts för ett ändamål som berättigar till avdrag tas i an-

vändning för ett annat ändamål före justeringsperiodens början, skall näringsidkaren i fråga om fastighetsinvesteringen rätta den skatt som skall redovisas för tiden innan användningsändamålet ändrades som om fastigheten ursprungligen hade varit avsedd för annan än avdragsgill användning.

Beräkning av justeringen

121 c §

När användningen av en fastighet ändras, skall avdraget för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering årligen justeras för varje kalenderår inom justeringsperioden (*justeringsår*). Som första justeringsår räknas den del av kalenderåret som följer efter det i 121 a § 2 mom. avsedda slutförandet av en byggtjänst eller mottagandet av en fastighet.

När en fastighet överläts, när skattskyldigheten upphör och när en fastighet avförs från rörelsetillgångarna skall avdraget för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering justeras på en gång för hela den återstående justeringsperioden. Fastigheten anses härvid under den återstående justeringsperioden helt och hållet vara i annan än avdragsgill användning.

121 d §

Det belopp varmed avdraget årligen skall justeras är 1/10 av den del av den i anskaffningen ingående skatten enligt 2 mom. som motsvarar skillnaden mellan andelen av den ursprungliga användning som berättigar till avdrag och andelen av den användning som berättigar till avdrag under justeringsåret.

Den skatt som ingår i anskaffningen och som utgör grund för beräkningen av den justering som skall göras är

1) den skatt som skall betalas för en köpt byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet,

2) den skatt som skall betalas för en själv utförd byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet, eller den skatt som borde ha betalats om tjänsten hade utförts för annan än avdragsgill användning,

3) den skatt som i fråga om en anskaffad fastighet med stöd av 31 § 1 mom. 1 punkten eller 33 § skall betalas av överlåtaren,

4) den skatt som skall betalas för en vara som anskaffats, importerats, själv tillverkats eller överförs för att installeras i anslutning till en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet, eller den skatt som borde ha betalats om varan hade tillverkats för eller överförts i annan än avdragsgill användning.

Överföring av rättighet och skyldighet att justera avdrag

121 e §

Överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering överförs vid fastighetsöverlåtelser på mottagaren, om

1) överlåtaren är en näringsidkare eller kommun för vilken rättigheten eller skyldigheten att justera avdrag ursprungligen har uppstått eller på vilken denna rättighet eller skyldighet har överförts,

2) mottagaren anskaffar fastigheten för rörelse eller mottagaren är en kommun eller staten, och

3) överlåtaren och mottagaren vid överlåtelserna inte avtalar om att överlåtaren justerar avdraget.

121 f §

Om en innehavare av nyttjanderätten till en fastighet överlåter sin nyttjanderätt, överförs rättigheten och skyldigheten för rättsinnehavaren att justera avdrag för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering på mottagaren under de förutsättningar som bestäms i 121 e §.

När nyttjanderätten till en fastighet upphör, anses rättsinnehavaren vid tillämpningen av bestämmelserna om överföring av rättighet och skyldighet att justera avdrag överlåta sin nyttjanderätt till den fastighetsinnehavare som överlåtit nyttjanderätten.

121 g §

Om en näringsidkare inträder i en skattskyldighetsgrupp som avses i 13 a §, överförs rättigheten och skyldigheten att justera av-

drag för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering på gruppen.

Om en näringsidkare utträder ur en skattskyldighetsgrupp som avses i 13 a §, överförs rättigheten och skyldigheten att justera avdrag för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller näringsidkarens fastighetsinvestering från gruppen på näringsidkaren.

Bestämmelserna i 121 h—121 k § och i 209 g—209 i § gäller i tillämpliga delar den överföring av rättigheter och skyldigheter som avses i 1 och 2 mom.

121 h §

När rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs på mottagaren, justerar överlåtaren till följd av överlåtelserna inte avdraget för den skatt som ingår i anskaffningen, om inte något annat bestäms i 3 mom.

När rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs på mottagaren, justerar överlåtaren avdragen på basis av de ändringar i användningen som inträffat under den tid fastigheten varit i hans besittning, och mottagaren på basis av de ändringar som inträffat därefter, om inte något annat bestäms i 3 mom. Vid beräkning av det belopp varmed avdraget skall justeras beaktar överlåtaren den andel av justeringsåret då fastigheten varit i hans besittning och mottagaren den andel som infallit därefter.

När rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs på en mottagare som vid tidpunkten för överlåtelserna inte var införd i registret över mervärdesskattskyldiga, skall överlåtaren i mottagarens ställe i samband med överlåtelserna justera avdraget på en gång för hela den återstående justeringsperioden. Fastigheten anses härvid under den återstående justeringsperioden helt och hållet vara i annan än avdragsgill användning.

121 i §

När rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs och överlåtaren inte har gett en utredning som avses i 209 g § eller i utredningen har lämnat en felaktig uppgift och mottagarens beskattning till följd av detta bör rättas till mottagarens nackdel, skall överlåtaren i mottagarens ställe göra de

justeringar som detta föranleder eller rätta de belopp som skall justeras.

När rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs och överlåtarens beskattning senare ändras på ett sådant sätt att mottagarens beskattning till följd av detta bör rättas till mottagarens nackdel, skall överlåtaren i mottagarens ställe göra de justeringar som detta föranleder eller rätta de belopp som skall justeras, om överlåtaren inte har underrättat mottagaren om ändringen av beskattningen i den utredning som avses i 209 g §.

Rättelse av justeringar som gjorts på en gång

121 j §

Om en näringsidkare fortsätter med rörelse när skattskyldigheten upphör och senare under justeringsperioden på nytt införs i registret över mervärdesskattskyldiga, kan han rätta den justering som han på grund av skattskyldighetens upphörande har gjort i fråga om en fastighet som han besitter, om det justerade beloppet har betalats till staten.

En mottagare som är införd i registret över mervärdesskattskyldiga eller en mottagare som vid tidpunkten för överlåtelsen inte var införd i registret men som införs senare under justeringsperioden kan rätta en justering som gjorts av överlåtaren vid skattskyldighetens upphörande eller med stöd av 121 h § 3 mom., om rättigheten och skyldigheten att justera avdrag under justeringsperioden har överförts på mottagaren från en överlåtare som vid tidpunkten för överlåtelsen inte var införd i registret över mervärdesskattskyldiga och om justeringen inte har kunnat rättas tidigare.

121 k §

En rättelse som avses i 121 j § görs genom att

1) en näringsidkare som avses i 121 j § 1 mom. drar av den skatt han betalt i form av justering till den del skatten hänför sig till det justeringsår från och med vilket han på nytt införs i registret över mervärdesskattskyldiga och till den därpå följande justeringsperioden,

2) en mottagare som avses i 121 j § 2 mom. drar av den skatt som överlåtaren betalt i

form av justering till den del skatten hänför sig till det justeringsår då en mottagare som är införd i registret över mervärdesskattskyldiga tar emot fastigheten eller från och med vilket en mottagare som inte tidigare har registrerats blir införd i registret, och till den därpå följande justeringsperioden.

Näringsidkaren eller mottagaren skall göra justeringar i fråga om de ändringar i fastighetens användningsändamål eller de överlåtelser som sker under den tid som avses i 1 mom. enligt de allmänna reglerna för justering.

144 §

Ett avdrag enligt 103 § för en anskaffad fastighet eller byggtjänst skall hänföras till den kalendermånad under vilken fastigheten har tagits emot eller byggtjänsten har slutförts och tagits emot. Avdraget kan alternativt hänföras till den kalendermånad under vilken skyldigheten för säljaren att betala skatt på eget bruk av byggtjänster enligt 16 § uppkommer.

145 a §

En rättelse som avses i 118 § hänförs till den kalendermånad på vilken den enligt god bokföringssed skall registreras i bokföringen.

När skattskyldigheten har upphört skall rättelsen hänföras till den sista kalendermånaden av verksamheten.

145 b §

En justering som avses i 121 c § 1 mom. hänförs till justeringsårets sista kalendermånad.

En justering som avses i 121 c § 2 mom. hänförs till den kalendermånad under vilken fastigheten har överlåtits, skattskyldigheten upphört eller fastigheten avförts från rörelsetillgångarna.

En justering som avses i 121 h § 2 och 3 mom. och som överlåtaren gjort hänförs till den kalendermånad under vilken besittningsrätten till fastigheten har överlåtits.

145 c §

En rättelse som avses i 121 k § 1 mom. 1 punkten hänförs till den kalendermånad från och med vilken näringsidkaren på nytt

införs i registret över mervärdesskattskyldiga.

En rättelse som avses i 121 k § 1 mom. 2 punkten hänförs till den kalendermånad under vilken besittningsrätten till fastigheten har tagits emot eller från och med vilken mottagaren har införts i registret över mervärdesskattskyldiga.

146 §

De rättelser som avses i 121 b § hänförs till den kalendermånad under vilken fastighetens användningsändamål ändras.

169 §

Utan hinder av 1 mom. gäller för verifierationer eller annat material som lagras elektroniskt utomlands i enlighet med 209 j—209 m § att det är tillräckligt att uppgifterna är fullständigt tillgängliga i realtid genom en datorförbindelse och att en utskrift kan fås av dem i vanlig läsbar skriftlig form. På uppmaning av en myndighet skall en kopia av den tekniska upptagningen dessutom framställas för den person som utför granskningen, om detta behövs för genomförandet av granskningen.

170 a §

Den som säljer investeringsguld skall på uppmaning av Skattestyrelsen eller ett skatteverk visa upp i 209 o § avsett material för granskning och lämna uppgifter om det.

173 §

Den som är skattskyldig med stöd av 12, 26 f och 30 § införs i registret tidigast från ansökningstidpunkten. Om en näringsidkare som avses i 30 § kan göra avdrag enligt 106 § eller tillämpa 106 § 3 mom. och ansökan har gjorts efter det att den i 30 § avsedda verksamheten inleddes, är han dock skattskyldig från den tidpunkt då den nämnda verksamheten inleddes.

173 a §

Vad som i 169, 209 och 209 j—209 m § bestäms om den skattskyldiges förpliktelser tillämpas också på det ombud som avses i 1 mom.

209 d §

Av den utredning som avses i 105 § skall framgå datum för utredningen, säljarens och köparens namn, adresser samt företags- och organisationsnummer, överlåtelsens art och beloppet av den skatt som säljaren skall betala.

209 f §

En i 19 a § avsedd person som helt eller delvis överlåter en rörelse skall till den som fortsätter rörelsen ge en utredning enligt 209 g § om de fastigheter som överläts.

209 g §

När rättigheten och skyldigheten att justera avdrag för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering överförs på mottagaren, skall överlåtaren ge mottagaren en utredning med de uppgifter som avses i 209 h §.

Om den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering, avdragsrätten för den skatten eller någon annan i 209 h § avsedd uppgift som påverkar mottagarens beskattning har ändrats efter det att den utredning som avses i 1 mom. har gjorts, skall överlåtaren ge mottagaren en kompletterande utredning om ändringen.

Överlåtaren skall ge mottagaren en kopia av en utredning som överlåtaren innehar och som en tidigare fastighetsinnehavare gjort med stöd av 1 eller 2 mom. med uppgifter som påverkar mottagarens rättighet eller skyldighet att justera avdrag.

209 h §

Av den utredning som avses i 209 g § skall framgå

- 1) datum för utredningen,

2) överlåtarens och mottagarens namn, adress samt företags- och organisationsnummer,

3) tidpunkt för överlåtelsen,

4) överlåtelsens art,

5) tidpunkt då en i 121 a § 2 mom. avsedd byggtjänst slutfördes eller fastighet togs emot,

6) den i 121 d § 2 mom. avsedda skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering,

7) den del av den skatt som avses i 6 punkten för vilken avdrag har kunnat göras i samband med att byggtjänsten slutfördes eller fastigheten togs emot, eller som borde ha betalats om byggtjänsten hade utförts för eller varan tillverkats för eller överförts i annan än avdragsgill användning,

8) den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighet som avförts från rörelsetillgångarna,

9) en utredning om huruvida överlåtaren eller en tidigare överlåtare har gjort en justering enligt 121 c § 2 mom. då skattskyldigheten upphört eller en justering enligt 121 h § 3 mom. i samband med en fastighetsöverlåtelse och justeringen inte har rättats,

10) andra uppgifter som föreskrivs av Skattestyrelsen och som behövs för att bestämma rättigheten eller skyldigheten för överlåtaren eller mottagaren att justera avdrag.

209 i §

När rättigheten och skyldigheten att justera avdrag för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering överförs på en näringsidkare, skall mottagaren ge överlåtaren en utredning om att fastigheten anskaffas för rörelse.

209 j §

Den som är skattskyldig skall förvara kopior av fakturor som han utfärdat över försäljning som avses i 1 § 1 mom. 1 punkten samt mottagna fakturor över inköp av varor och tjänster som anknyter till verksamheten.

Under hela förvaringstiden skall det säkerställas att i 209 b § 2 mom. avsedda uppgifter i fakturorna hålls oförändrade och läsbara. Uppgifterna i fakturor i maskinläsbart data-medium skall vara tillgängliga i vanlig läsbar skriftlig form.

Fakturorna skall förvaras i minst sex år från utgången av det kalenderår under vilket räkenskapsperioden gick ut. Med räkenskapsperiod avses en räkenskapsperiod som omfattar den kalendermånad till vilken i fakturan nämnda försäljningar, inköp, rättelseposter eller förskottsbetalningar enligt 13 kap. hänförs sig.

Bestämmelserna i 2 och 3 mom. tillämpas på fakturor mottagna av utländska näringsidkare endast i fråga om de fakturor som tas emot hos ett fast driftställe i Finland.

209 k §

Fakturor som avses i 209 j § skall förvaras i Finland.

Fakturorna kan dock förvaras i en annan medlemsstat, om

1) lagringen har skett elektroniskt så att en fullständig datorförbindelse i realtid till uppgifterna är säkerställd, eller

2) näringsidkaren är utlänning och saknar fast driftställe i Finland.

På de villkor som föreskrivs i 2 kap. 9 § 1 och 2 mom. i bokföringslagen kan fakturor dock förvaras på något annat ställe än vad som anges ovan i 1 och 2 mom. Detta gäller i tillämpliga delar även andra än dem som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen.

209 l §

Bestämmelserna i 209 j och 209 k § om fakturor iaktas i tillämpliga delar även i fråga om andra verifikationer på vilka bokföringen av de affärshändelser som inverkar på beloppet av den skatt som skall betalas eller dras av baserar sig.

Bestämmelserna i 209 j och 209 k § om utfärdade fakturor gäller i tillämpliga delar även den skattskyldiges övriga anteckningsmaterial, om den skattskyldige inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen.

209 m §

Med avvikelse från 209 j § 3 mom. och 209 l § skall den som är skattskyldig förvara fakturor och verifikationer som anknyter till en fastighetsinvestering samt utredningar som avses i 103 § 2 mom., 209 g § och 209 i § i 13 år från utgången av det kalenderår under vilket justeringsperioden har börjat. Efter den tid som anges i 209 j § 3 mom. kan

fakturorna och verifikationerna ersätts med en utredning varav framgår de uppgifter som föreskrivs av Skattestyrelsen och som behövs för att bestämma rättigheten eller skyldigheten att justera avdrag.

209 n §

Den skattskyldige skall föra en förteckning över de varor som den skattskyldige själv eller någon annan för hans räkning transporterar till en annan medlemsstat för sådana affärstransaktioner som avses i 18 b § 1 mom. 1—3 punkten.

209 o §

En säljare av investeringsguld som avses i 43 a och 43 c § skall alltid identifiera kunden då värdet av en transaktion eller det sammanlagda värdet av flera sinsemellan sammanhängande transaktioner uppgår till minst 15000 euro. Säljaren skall med till buds stående medel även identifiera en person för vars räkning ovan nämnda kund sannolikt handlar.

Identifiering behövs inte om kunden är en näringsidkare som avses i 6 § 6 mom. i lagen om förhindrande och utredning av penningtvätt (68/1998).

Närmare bestämmelser om identifiering av i 1 mom. avsedda kunder och om bokföring av transaktioner utfärdas genom förordning av statsrådet.

Det material som avses i 1 och 3 mom. skall förvaras sex år från utgången av det kalenderår under vilket den räkenskapsperiod har utgått då transaktionen eller den sista av de sinsemellan sammanhängande transaktionerna gjordes.

218 §

Den som underlåter att behörigen fullgöra sin skyldighet enligt 209 o § eller trots uppmaning av en myndighet sin skyldighet enligt 162, 162 b eller 165 §, 166 § 2 mom., 168 § 2 mom., 169 § 1 och 2 mom., 170 § 1 mom., 170 a, 209 eller 209 a-209 c §, skall för mervärdesskatteförseelse dömas till böter.

Om inte något annat föreskrivs nedan, tillämpas denna lag när en fastighet överläts eller dess användning ändras på det sätt som avses i 120 § den dag lagen träder i kraft eller därefter.

Bestämmelserna i denna lag om justering av avdrag som gäller fastighetsinvesteringar tillämpas inte om en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastigheten har slutförts före 2004.

Om en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastigheten har slutförts 2004 eller därefter men före denna lags ikraftträdande, tillämpas denna lag på den del av justeringsperioden som infaller efter det att lagen trätt i kraft. Justeringsperioden är dock fem år från ingången av det kalenderår under vilket en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet har slutförts. Vid beräkningen av det belopp varmed avdraget skall justeras är det relationstal som avses i 121 d § 1 mom. härvid 1/5 i stället för 1/10. På den del av justeringsperioden som infaller före denna lags ikraftträdande tillämpas de bestämmelser som gällde när lagen trädde i kraft.

Bestämmelserna i 33 och 121 b § tillämpas om fastigheten överläts eller dess användningsändamål ändras den dag lagen träder i kraft eller därefter.

Bestämmelsen i 33 a § tillämpas när en tjänst tas i eget bruk den dag lagen träder i kraft eller därefter. Bestämmelsen tillämpas ändå inte om en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastigheten har slutförts före 2004. I de fall då en sådan byggtjänst har slutförts 2004 eller därefter men före denna lags ikraftträdande, räknas justeringsperioden på det sätt som avses i 4 mom. i ikraftstadganden.

I de fall som avses i 4 mom. i ikraftstadganden justeras avdraget för den skatt som ingår i anskaffningen inte till näringsidkarens nackdel och tillämpas inte 33 a § till den del näringsidkaren har betalt skatt enligt den 33 § som gällde när denna lag trädde i kraft och han inte har rättat beskattningen eller anfört besvär över den.

Om en fastighet i de fall som avses i 4 mom. har sålts innan denna lag trädde i kraft, anses den skatt som ingår i köparens

anskaffning vid den justering som skall göras under den del av justeringsperioden som infaller efter lagens ikraftträdande eller vid den i 33 a § avsedda beskattning av eget bruk som sker efter lagens ikraftträdande vara lika med den skatt som säljaren skall betala enligt den 33 § som gällde när denna lag trädde i kraft.

Helsingfors den 29 juni 2007

Republikens President

TARJA HALONEN

Förvaltnings- och kommunminister *Mari Kiviniemi*

Lag

om ändring av mervärdesskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
upphävs i mervärdesskattelagen av den 30 december 1993 (1501/1993) 104 och 105 §,
ändras 16, 23 och 26 §, 29 § 1 mom. 9 punkten, mellanrubriken före 31 §, 33, 76, 77, 103,
 106, 144 och 146 §, 169 § 2 mom., 170 a §, 173 § 2 mom., 173 a § 2 mom., 209 d § 1 mom.,
 209 f § 3 mom., 209 g—209 k § och 218 § 3 mom.,
 av dem 26 § sådan den lyder i lag 1218/1994, 29 § 9 punkten sådan den lyder i lag
 1257/1996, 33 § sådan den lyder delvis ändrad i lag 1301/2003, 76 § sådan den lyder delvis
 ändrad i lag 1486/1994, 77 § sådan den lyder i lag 1265/1997, 103 § och 173 § 2 mom. sådana
 de lyder i sistnämnda lag, 169 § 2 mom., 170 a §, 173 a § 2 mom., 209 d § 1 mom.,
 209 g—209 k § och 218 § 3 mom. sådana de lyder i lag 325/2003 och 209 f § 3 mom. sådant
 det lyder i lag 453/2005, samt
fogas till lagen ett nytt 6 § 2 mom., varvid det nuvarande 2 och 3 mom. blir 3 och 4 mom.,
 en ny 19 b §, till 29 § 1 mom. en ny 10 punkt, till lagen nya 33 a och 76 a §, ett nytt 11 kap., i
 stället för det 11 kap. som upphävts genom nämnda lag 1218/1994, nya 145 a—145 c § och
 nya 209 l—209 o § som följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §

6 §

En kommun är skyldig att betala skatt på försäljning av varor som skaffats för anläggningstillgångar och för sådan användning som berättigar till återbäring enligt 130 §, även då försäljningen inte är rörelsemässig.

Staten och kommunerna är skyldiga att betala skatt på eget bruk av byggtjänster enligt 33 § även då överlåtelsen av fastigheten inte är rörelsemässig.

16 §

Skyldigheten att betala skatt på eget bruk av byggtjänster uppkommer

- 1) allt eftersom den själv utförda byggtjänsten blir färdig,
- 2) när en köpt byggtjänst har tagits emot eller när vederlaget eller en del av det har betalats före mottagningsdagen,
- 3) när en sådan fastighet som nämns i 33 § har överlåtits eller tagits i eget bruk.

16 §

Skyldigheten att betala skatt på eget bruk av byggtjänster uppkommer

- 1) allt eftersom den själv utförda byggtjänsten slutförs,
- 2) när en köpt byggtjänst har tagits emot eller när vederlaget eller en del av det har betalats före mottagningsdagen,
- 3) när en fastighet som avses i 33 § har överlåtits och en tidigare överlåtare har köpt eller själv utfört byggtjänsten.

Skyldigheten att betala skatt på eget bruk av tjänster enligt 33 a § uppkommer allt eftersom fastigheten används för ett ändamål som inte är rörelsemässigt.

19 b §

På överlåtelse av en fastighet i samband med överlåtelse av rörelse helt eller delvis tillämpas vad som bestäms i 121 i §.

23 §

Om eget bruk av *byggtjänster* och tjänster som avser fastighetsinnehav stadgas också i 31—33 §§.

23 §

I 31—33 a § föreskrivs om eget bruk av *vissa* tjänster som har samband med fastigheter.

26 §

Staten skall inte betala skatt för tagande i eget bruk av vara eller tjänst. Staten skall dock betala skatt för tagande i eget bruk av en serveringstjänst i fall som avses i 25 a § och vid tagande i eget bruk av en byggnadstjänst i fall som avses i 31 § 1 mom.

26 §

Staten skall inte betala skatt på eget bruk av en vara eller tjänst. Staten skall dock betala skatt på eget bruk av en serveringstjänst i de fall som avses i 25 a § och på eget bruk av en byggtjänst i de fall som avses i 31 § 1 mom. *och 33 §.*

29 §

Utan hinder av 27 § skall skatt betalas

9) på överlåtelse av helhetstjänster som gäller allmän väg eller järnväg till staten.

29 §

Utan hinder av 27 § skall skatt betalas

9) på överlåtelse av helhetstjänster som gäller allmän väg eller järnväg till staten,
10) på sådan användning av fastigheter som avses i 33 a §.

Eget bruk av vissa tjänster som hänför sig till fastigheter

31 §

*Eget bruk av vissa tjänster som **har samband med fastigheter***

31 §

33 §

En byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastighet anses ha blivit tagen i eget bruk även då en näringsidkare säljer en fastighet eller tar den i annan användning än sådan som berättigar till avdrag, om han från anskaffningen av byggtjänsten eller fastigheten har kunnat göra avdrag eller om han själv har utfört byggtjänsten för en sådan användning som berättigar till avdrag.

Skatt skall inte betalas om fastigheten säljs eller dess användningsändamål ändras sena-

33 §

En byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet anses ha blivit tagen i eget bruk även då en näringsidkare, *staten eller en kommun i andra fall än de som avses i 31 § 1 mom. I punkten överlåter fastigheten innan den tas i bruk efter det att byggtjänsten har utförts.*

Skatt skall inte betalas på eget bruk enligt 1 mom. av själv utförda byggtjänster i fråga

re än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket byggtjänsten har slutförts.

Skatt skall inte heller betalas på eget bruk av själv utförda byggtjänster som avses i 1 mom. i fråga om lönekostnaderna och socialkostnaderna i samband med dem, om lönekostnaderna för byggtjänsterna under ett kalenderår inte överstiger 35 000 euro. Detta gränobelopp tillämpas dock inte om näringsidkaren har sålt byggtjänster till utomstående eller bedrivit sådan verksamhet som nämns i 31 § vid den tidpunkt då byggtjänsten slutfördes.

om lönekostnaderna och de sociala kostnaderna i samband med dem, om

1) lönekostnaderna för de tjänster som avser *fastighetsinnehav* under ett kalenderår inte överstiger 35 000 euro och

2) näringsidkaren *inte har sålt* byggtjänster till utomstående eller bedrivit sådan verksamhet som avses i 31 § 1 mom. vid den tidpunkt då byggtjänsten *utfördes*.

33 a §

Utan hinder av 24 § avses med eget bruk av tjänster även att en näringsidkare under justeringsperioden använder en fastighet som ingår i hans rörelsetillgångar och som varit föremål för en i 119 § avsedd fastighetsinvestering för ett ändamål som inte är rörelsemässigt.

Bestämmelserna i 1 mom. tillämpas bara om

1) fastighetsinvesteringen har gjorts helt eller delvis för ett ändamål som berättigar till avdrag, eller

2) fastighetsinvesteringen har gjorts helt och hållet för ett annat ändamål än ett sådant som berättigar till avdrag och en näringsidkare som avses i 1 mom. har gjort en i 120 § 1 mom. 2 punkten avsedd justering för fastigheten.

Bestämmelserna i 1 mom. tillämpas inte på kommuner.

76 §

När den skattskyldige tar en byggtjänst i eget bruk så som avses i 33 § är skattegrunden

1) det värde som har legat till grund för den skatt som dragits av från den köpta byggtjänsten eller fastigheten,

2) de direkta och indirekta kostnaderna för byggtjänster som den skattskyldige själv har utfört.

76 §

När den skattskyldige tar en byggtjänst i eget bruk så som avses i 33 § är skattegrunden

1) *inköpspriset för den köpta byggtjänsten,*

2) de direkta och indirekta kostnaderna för byggtjänster som den skattskyldige själv har utfört,

3) *det värde som ligger till grund för skatten på den anskaffade fastigheten och som den föregående överlåtaren på grund av överlåtelsen har varit tvungen att betala för*

den byggtjänst som utförts på fastigheten.

76 a §

När den skattskyldige tar en byggtjänst i eget bruk så som avses i 33 a § är skattegrunden den andel av kostnaderna för fastighetsinvesteringen som motsvarar förhållandet mellan den tid fastigheten har använts för ett ändamål som inte är rörelsemässigt och den i 121 a § avsedda justeringsperioden.

Som kostnader enligt 1 mom. för en fastighetsinvestering räknas det värde som utgjort grund för den i 121 d § 2 mom. avsedda skatt som ingår i anskaffningen.

77 §

Den skattegrund som avses i 74–76 § inkluderar inte skattens andel.

77 §

Den skattegrund som avses i 74—76 a § inkluderar inte skattens andel.

103 §

Den skattskyldige får för en fastighet eller byggtjänst som han köpt för en skattepliktig rörelse dra av den skatt som säljaren enligt 31 eller 31 a § skall betala på byggtjänster som utförts på fastigheten, om inte fastigheten före försäljningen hade tagits i bruk av försäljaren.

103 §

Den skattskyldige får för en fastighet eller byggtjänst som han anskaffat för skattepliktig rörelse dra av den skatt som överlåtaren enligt 31, 31 a eller 33 § skall betala på byggtjänster som utförts på fastigheten, om inte fastigheten före överlåtelsen hade tagits i bruk av överlåtaren.

En förutsättning för rätten till avdrag är att överlåtaren ger mottagaren en utredning om beloppet av den skatt som överlåtaren skall betala.

104 §

Den skattskyldige får för en fastighet som han har köpt för en skattepliktig rörelse dra av den skatt som säljaren enligt 33 § skall betala med anledning av fastighetsförsäljningen.

104 §

Kumotaan

105 §

En förutsättning för den avdragsrätt som avses ovan i 103 och 104 §§ är att säljaren ger köparen en utredning om beloppet av den skatt som säljaren skall betala.

105 §

Kumotaan.

106 §

Om fastighetsinnehavaren ansöker om att bli skattskyldig så som avses i 30 § får han göra avdrag enligt 102–104 §§ om den tjänst eller vara som han köpt för den skattepliktiga fastighetsöverlåtelsen före sin ansökan eller dra av den skatt som betalats på byggtjänster som han själv har utfört för det nämnda ändamålet. En förutsättning är att fastighetsinnehavaren har ansökt om att bli skattskyldig inom sex månader från ibruktagandet av fastigheten.

Den avdragsrätt som avses ovan i 1 mom. gäller endast nybyggen och grundlig förbättring av en fastighet.

106 §

Om fastighetsinnehavaren ansöker om att bli skattskyldig så som avses i 30 §, får han *i stället för justering* av avdrag enligt 11 kap. göra avdrag enligt 102 och 103 § från *en fastighet som han anskaffat*, den tjänst eller vara som han köpt för den skattepliktiga fastighetsöverlåtelsen *före sin ansökan* eller dra av den skatt som betalats på byggtjänster som han själv har utfört för det nämnda ändamålet före ansökan. En förutsättning är att fastighetsinnehavaren har ansökt om att bli skattskyldig inom sex månader från ibruktagandet av fastigheten.

Den avdragsrätt som avses i 1 mom. gäller endast nybyggen och grundlig förbättring av en fastighet.

Om fastighetsinnehavaren ansöker om att bli skattskyldig så som avses i 30 §, anses han i samband med justering av avdrag enligt 11 kap. ha använt den fastighet som han före ansökan har anskaffat eller han har köpat eller utfört av byggtjänster för den skattepliktiga fastighetsöverlåtelsen för ett ändamål som berättigar till avdrag. En förutsättning är att fastighetsinnehavaren har ansökt om att bli skattskyldig inom sex månader från det att han tagit fastigheten i bruk.

11 kap.

Justering av avdrag som gäller fastighetsinvesteringar*Fastighetsinvestering*

119 §

Med fastighetsinvestering avses köp eller eget utförande av byggtjänster i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet. Med fastighetsinvestering avses även anskaffning av en fastighet på vars överlåtelse har tillämpats 31 § 1 mom. 1 punkten eller 33 §.

Fall som föranleder justering

120 §

Avdraget för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinve-

stering skall justeras, när

1) fastighetsinvesteringen har gjorts för ett ändamål som helt eller delvis berättigar till avdrag och fastighetens användning ändras på så sätt att den avdragsgilla användningens andel minskar i förhållande till det ursprungliga användningsändamålet,

2) fastighetsinvesteringen har gjorts för ett helt eller delvis annat ändamål än ett sådant som berättigar till avdrag och fastighetens användning ändras på så sätt att den avdragsgilla användningens andel ökar i förhållande till det ursprungliga användningsändamålet,

3) fastigheten avförs från rörelsetillgångarna genom att den varaktigt tas i användning som inte är rörelsemässig, om fastighetsinvesteringen har gjorts för ett ändamål som helt eller delvis berättigar till avdrag,

4) fastigheten överläts, om fastighetsinvesteringen har gjorts för ett ändamål som helt eller delvis berättigar till avdrag och inget annat bestäms i 121 e—121 g §,

5) skattskyldigheten upphör, om en fastighetsinvestering som hänför sig till en fastighet som finns kvar i den skattskyldiges besittning har gjorts för ett ändamål som helt eller delvis berättigar till avdrag.

En förutsättning för justeringen är att näringsidkaren har gjort fastighetsinvesteringen för rörelse eller att det är en kommun som har gjort fastighetsinvesteringen.

Ingen justering skall göras när en fastighet rivs, brinner upp eller i övrigt förstörs på ett sådant sätt att den inte längre går att använda.

121 §

Vad som bestäms i 120 § tillämpas även på avdraget för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering, då anskaffningen görs av en innehavare av nyttjanderätten till fastigheten.

Innehavaren av nyttjanderätten till en fastighet skall justera avdraget för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering enligt de förutsättningar som bestäms i 120 § 1 mom. 4 punkten även då nyttjanderätten upphör, om inte något annat bestäms i 3 mom. eller 121 f §.

Vad som bestäms i 2 mom. tillämpas på en

grundlig förbättring som anskaffas eller utförs av en innehavare av nyttjanderätten till fastigheten bara om denna innehavare får ersättning för den grundliga förbättringen.

Justeringsperiod

121 a §

Avdraget för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering skall justeras endast om fastighetens användningsändamål ändras eller om fastigheten överläts på det sätt som avses i 120 eller 121 § under justeringsperioden.

Justeringsperioden är tio år från ingången av det kalenderår under vilket en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastigheten har slutförts eller, om fastigheten efter det att byggtjänsten har slutförts har överlåtits på det sätt som avses i 31 § 1 mom. 1 punkten eller 33 §, under vilket fastigheten har tagits emot. Justeringsperioden inkluderar ändå inte den del av kalenderåret som föregår slutförandet av byggtjänsten eller mottagandet av fastigheten.

Ändringar av användningsändamålet före justeringsperiodens början

121 b §

Om en fastighet som varit föremål för en fastighetsinvestering som gjorts för ett annat ändamål än ett sådant som berättigar till avdrag tas i användning för ett ändamål som berättigar till avdrag före justeringsperiodens början, kan näringsidkaren i fråga om fastighetsinvesteringen rätta den skatt som skall redovisas för tiden innan användningsändamålet ändrades som om fastigheten ursprungligen hade varit avsedd för avdragsgill användning.

Om en fastighet som varit föremål för en fastighetsinvestering som gjorts för ett ändamål som berättigar till avdrag tas i användning för ett annat ändamål före justeringsperiodens början, skall näringsidkaren i fråga om fastighetsinvesteringen rätta den skatt som skall redovisas för tiden innan användningsändamålet ändrades som om fastigheten ursprungligen hade varit avsedd för

annan än avdragsgill användning.

Beräkning av justeringen

121 c §

När användningen av en fastighet ändras, skall avdraget för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering årligen justeras för varje kalenderår inom justeringsperioden (justeringsår). Som första justeringsår räknas den del av kalenderåret som följer efter det i 121 a § 2 mom. avsedda slutförandet av en byggtjänst eller mottagandet av en fastighet.

När en fastighet överläts, när skattskyldigheten upphör och när en fastighet avförs från rörelsetillgångarna skall avdraget för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering justeras på en gång för hela den återstående justeringsperioden. Fastigheten anses härvid under den återstående justeringsperioden helt och hållet vara i annan än avdragsgill användning.

121 d §

Det belopp varmed avdraget årligen skall justeras är 1/10 av den del av den i anskaffningen ingående skatten enligt 2 mom. som motsvarar skillnaden mellan andelen av den ursprungliga användning som berättigar till avdrag och andelen av den användning som berättigar till avdrag under justeringsåret.

Den skatt som ingår i anskaffningen och som utgör grund för beräkningen av den justering som skall göras är

1) den skatt som skall betalas för en köpt byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet,

2) den skatt som skall betalas för en själv utförd byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet, eller den skatt som borde ha betalats om tjänsten hade utförts för annan än avdragsgill användning,

3) den skatt som i fråga om en anskaffad fastighet med stöd av 31 § 1 mom. 1 punkten eller 33 § skall betalas av överlåtaren,

4) den skatt som skall betalas för en vara som anskaffats, importerats, själv tillverkats eller överförs för att installeras i anslutning

till en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet, eller den skatt som borde ha betalats om varan hade tillverkats för eller överförts i annan än avdragsgill användning.

Överföring av rättighet och skyldighet att justera avdrag

121 e §

Överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering överförs vid fastighetsöverlåtelser på mottagaren, om

1) överlåtaren är en näringsidkare eller kommun för vilken rättigheten eller skyldigheten att justera avdrag ursprungligen har uppstått eller på vilken denna rättighet eller skyldighet har överförts,

2) mottagaren anskaffar fastigheten för rörelse eller mottagaren är en kommun eller staten, och

3) överlåtaren och mottagaren vid överlåtelserna inte avtalar om att överlåtaren justerar avdraget.

121 f §

Om en innehavare av nyttjanderätten till en fastighet överlåter sin nyttjanderätt, överförs rättigheten och skyldigheten för rättsinnehavaren att justera avdrag för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering på mottagaren under de förutsättningar som bestäms i 121 e §.

När nyttjanderätten till en fastighet upphör, anses rättsinnehavaren vid tillämpningen av bestämmelserna om överföring av rättighet och skyldighet att justera avdrag överlåta sin nyttjanderätt till den fastighetsinnehavare som överlåtit nyttjanderätten.

121 g §

Om en näringsidkare inträder i en skattskyldighetsgrupp som avses i 13 a §, överförs rättigheten och skyldigheten att justera avdrag för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering på gruppen.

Om en näringsidkare utträder ur en skattskyldighetsgrupp som avses i 13 a §, överförs rättigheten och skyldigheten att justera avdrag för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller näringsidkarens fastighetsinvestering från gruppen på näringsidkaren.

Bestämmelserna i 121 h—121 k § och i 209 g—209 i § gäller i tillämpliga delar den överföring av rättigheter och skyldigheter som avses i 1 och 2 mom.

121 h §

När rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs på mottagaren, justerar överlåtaren till följd av överlåtelsen inte avdraget för den skatt som ingår i anskaffningen, om inte något annat bestäms i 3 mom.

När rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs på mottagaren, justerar överlåtaren avdragen på basis av de ändringar i användningen som inträffat under den tid fastigheten varit i hans besittning, och mottagaren på basis av de ändringar som inträffat därefter, om inte något annat bestäms i 3 mom. Vid beräkning av det belopp varmed avdraget skall justeras beaktar överlåtaren den andel av justeringsåret då fastigheten varit i hans besittning och mottagaren den andel som infallit därefter.

När rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs på en mottagare som vid tidpunkten för överlåtelsen inte var införd i registret över mervärdesskattskyldiga, skall överlåtaren i mottagarens ställe i samband med överlåtelsen justera avdraget på en gång för hela den återstående justeringsperioden. Fastigheten anses härvid under den återstående justeringsperioden helt och hållet vara i annan än avdragsgill användning.

121 i §

När rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs och överlåtaren inte har gett en utredning som avses i 209 g § eller i utredningen har lämnat en felaktig uppgift och mottagarens beskattning till följd av detta bör rättas till mottagarens nackdel, skall överlåtaren i mottagarens ställe göra de justeringar som detta föranleder eller rätta de belopp som skall justeras.

När rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs och överlåtarens beskattning senare ändras på ett sådant sätt att mottagarens beskattning till följd av detta bör rättas till mottagarens nackdel, skall överlåtaren i mottagarens ställe göra de justeringar som detta föranleder eller rätta de belopp som skall justeras, om överlåtaren inte har under rättat mottagaren om ändringen av beskattningen i den utredning som avses i 209 g §.

Rättelse av justeringar som gjorts på en gång

121 j §

Om en näringsidkare fortsätter med rörelse när skattskyldigheten upphör och senare under justeringsperioden på nytt införs i registret över mervärdesskattskyldiga, kan han rätta den justering som han på grund av skattskyldighetens upphörande har gjort i fråga om en fastighet som han besitter, om det justerade beloppet har betalats till staten.

En mottagare som är införd i registret över mervärdesskattskyldiga eller en mottagare som vid tidpunkten för överlåtelsen inte var införd i registret men som införs senare under justeringsperioden kan rätta en justering som gjorts av överlåtaren vid skattskyldighetens upphörande eller med stöd av 121 h § 3 mom., om rättigheten och skyldigheten att justera avdrag under justeringsperioden har överförts på mottagaren från en överlåtare som vid tidpunkten för överlåtelsen inte var införd i registret över mervärdesskattskyldiga och om justeringen inte har kunnat rättas tidigare.

121 k §

En rättelse som avses i 121 j § görs genom att

1) en näringsidkare som avses i 121 j § 1 mom. drar av den skatt han betalt i form av justering till den del skatten hänför sig till det justeringsår från och med vilket han på nytt införs i registret över mervärdesskattskyldiga och till den därpå följande justeringsperioden,

2) en mottagare som avses i 121 j § 2 mom. drar av den skatt som överlåtaren betalt i form av justering till den del skatten hänför

sig till det justeringsår då en mottagare som är införd i registret över mervärdesskattskyldiga tar emot fastigheten eller från och med vilket en mottagare som inte tidigare har registrerats blir införd i registret, och till den därpå följande justeringsperioden.

Näringsidkaren eller mottagaren skall göra justeringar i fråga om de ändringar i fastighetens användningsändamål eller de överlåtelser som sker under den tid som avses i 1 mom. enligt de allmänna reglerna för justering.

144 §

Avdrag för en inköpt fastighet eller byggtjänst som avses i 103 § skall hänföras till den kalendermånad under vilken fastigheten har tagits emot eller byggtjänsten har blivit färdig och tagits emot.

Avdrag för en fastighet som avses i 104 § hänförs till den kalendermånad under vilken fastigheten har tagits emot.

144 §

Ett avdrag enligt 103 § för en anskaffad fastighet eller byggtjänst skall hänföras till den kalendermånad under vilken fastigheten har tagits emot eller byggtjänsten har slutförts och tagits emot. Avdraget kan alternativt hänföras till den kalendermånad under vilken skyldigheten för säljaren att betala skatt på eget bruk av byggtjänster enligt 16 § uppkommer.

145 a §

En rättelse som avses i 118 § hänförs till den kalendermånad på vilken den enligt god bokföringssed skall registreras i bokföringen.

När skattskyldigheten har upphört skall rättelsen hänföras till den sista kalendermånaden av verksamheten.

145 b §

En justering som avses i 121 c § 1 mom. hänförs till justeringsårets sista kalendermånad.

En justering som avses i 121 c § 2 mom. hänförs till den kalendermånad under vilken fastigheten har överlåtit, skattskyldigheten upphört eller fastigheten avförts från rörelsetillgångarna.

En justering som avses i 121 h § 2 och 3 mom. och som överlåtaren gjort hänförs till den kalendermånad under vilken besittningsrätten till fastigheten har överlåtit.

145 c §

En rättelse som avses i 121 k § 1 mom.

1 punkten hänförs till den kalendermånad från och med vilken näringsidkaren på nytt införs i registret över mervärdesskattskyldiga.

En rättelse som avses i 121 k § 1 mom. 2 punkten hänförs till den kalendermånad under vilken besittningsrätten till fastigheten har tagits emot eller från och med vilken mottagaren har införts i registret över mervärdesskattskyldiga.

146 §

En rättelse enligt 118 § hänförs till den kalendermånad på vilken den enligt god bokföringssed skall registreras i bokföringen.

När skattskyldigheten har upphört skall en rättelse som nämns i 1 mom. hänföras till den sista kalendermånaden av verksamheten.

146 §

De rättelser som avses i 121 b § hänförs till den kalendermånad under vilken fastighetens användningsändamål ändras.

169 §

Utän hinder av 1 mom. gäller för verifierationer eller annat material som lagras elektroniskt utomlands i enlighet med 209 g–209 i § att det är tillräckligt att uppgifterna är fullständigt tillgängliga i realtid genom en datorförbindelse och att en utskrift kan fås av dem i vanlig läsbar skriftlig form. På uppmaning av en myndighet skall en kopia av den tekniska upptagningen dessutom framställas för den person som utför granskningen, om detta behövs för genomförandet av granskningen.

169 §

Utän hinder av 1 mom. gäller för verifierationer eller annat material som lagras elektroniskt utomlands i enlighet med 209 j–209 m § att det är tillräckligt att uppgifterna är fullständigt tillgängliga i realtid genom en datorförbindelse och att en utskrift kan fås av dem i vanlig läsbar skriftlig form. På uppmaning av en myndighet skall en kopia av den tekniska upptagningen dessutom framställas för den person som utför granskningen, om detta behövs för genomförandet av granskningen.

170 a §

Den som säljer investeringsguld skall på uppmaning av skattestyrelsen eller ett skatteverk visa upp i 209 k § avsett material för granskning och lämna uppgifter om det.

170 a §

Den som säljer investeringsguld skall på uppmaning av Skattestyrelsen eller ett skatteverk visa upp i 209 o § avsett material för granskning och lämna uppgifter om det.

173 §

Den som är skattskyldig med stöd av 12, 26 f och 30 §§ införs i registret tidigast från ansökningstidpunkten. Om en näringsidkare som avses i 30 § kan göra avdrag enligt 106 §, är han dock skattskyldig från den tid-

173 §

Den som är skattskyldig med stöd av 12, 26 f och 30 § införs i registret tidigast från ansökningstidpunkten. Om en näringsidkare som avses i 30 § kan göra avdrag enligt 106 § eller tillämpa 106 § 3 mom. och ansö-

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

punkt då verksamheten enligt 30 § inleds.

kan har gjorts efter det att den i 30 § avsedda verksamheten inleddes, är han dock skattskyldig från den tidpunkt då den nämnda verksamheten inleds.

173 a §

Vad som i 169, 209 och 209 g—209 i § bestäms om den skattskyldiges förpliktelser tillämpas också på det ombud som avses i 1 mom.

173 a §

Vad som i 169, 209 och 209 j—209 m § bestäms om den skattskyldiges förpliktelser tillämpas också på det ombud som avses i 1 mom.

209 d §

Av den utredning som avses i 105 § skall framgå datum för utredningen, säljarens och köparens namn, adresser samt företags- och organisationsnummer, överlåtelsens art, *året under vilket byggtjänsten har slutförts* och beloppet av den skatt som säljaren skall betala.

209 d §

Av den utredning som avses i 105 § skall framgå datum för utredningen, säljarens och köparens namn, adresser samt företags- och organisationsnummer, överlåtelsens art och beloppet av den skatt som säljaren skall betala.

209 f §

En i 19 a § avsedd person som helt eller delvis överlåter en rörelse skall i fråga om de fastigheter som överlåts, till den som fortsätter rörelsen ge en utredning *varav framgår datum för utredningen, överlåtarens och förvärvarens namn, adresser samt företags- och organisationsnummer, överlåtelsens art, året under vilket byggtjänsten i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring har slutförts samt det värde som legat till grund för den skatt som dragits av från tjänsten och kostnaderna för en tjänst som utförts själv.*

209 f §

En i 19 a § avsedd person som helt eller delvis överlåter en rörelse skall till den som fortsätter rörelsen ge en utredning enligt 209 g § om de fastigheter som överlåts.

209 g §

Den som är skattskyldig skall förvara kopior av fakturor som han utfärdat över försäljning som avses i 1 § 1 mom. I punkten samt mottagna fakturor över inköp av varor och tjänster som anknyter till verksamheten.

Under hela förvaringstiden skall det säkerställas att i 209 b § 2 mom. avsedda uppgifter

209 g §

När rättigheten och skyldigheten att justera avdrag för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering överförs på mottagaren, skall överlåtaren ge mottagaren en utredning med de uppgifter som avses i 209 h §.

Om den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering, av-

i fakturorna hålls oförändrade och läsbara. Uppgifterna i fakturor i maskinläsbart data-medium skall vara tillgängliga i vanlig läsbar skriftlig form.

Fakturorna skall förvaras i minst sex år från utgången av det kalenderår under vilket räkenskapsperioden gick ut. Med räkenskapsperiod avses en räkenskapsperiod som omfattar den kalendermånad till vilken i fakturan nämnda försäljningar, inköp, rättelseposter eller förskottsbetalningar enligt 13 kap. hänförs sig.

Bestämmelserna i 2 och 3 mom. tillämpas på fakturor mottagna av utländska näringsidkare endast i fråga om de fakturor som mottas hos ett fast driftställe i Finland.

209 h §

Fakturor som avses i 209 g § skall förvaras i Finland.

Fakturorna kan dock förvaras i en annan medlemsstat, om

1) lagringen har skett elektroniskt så att en fullständig datorförbindelse i realtid till uppgifterna är säkerställd, eller

2) näringsidkaren är utlänning och saknar fast driftställe i Finland.

På de villkor som föreskrivs i 2 kap. 9 § 1 och 2 mom. bokföringslagen kan fakturor dock förvaras på något annat ställe än vad som anges ovan i 1 och 2 mom. Detta gäller i tillämpliga delar även andra än dem som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen.

dragsrätten för den skatten eller någon annan i 209 h § avsedd uppgift som påverkar mottagarens beskattning har ändrats efter det att den utredning som avses i 1 mom. har gjorts, skall överlåtaren ge mottagaren en kompletterande utredning om ändringen.

Överlåtaren skall ge mottagaren en kopia av en utredning som överlåtaren innehar och som en tidigare fastighetsinnehavare gjort med stöd av 1 eller 2 mom. med uppgifter som påverkar mottagarens rättighet eller skyldighet att justera avdrag.

209 h §

Av den utredning som avses i 209 g § skall framgå

1) datum för utredningen,
2) överlåtarens och mottagarens namn, adress samt företags- och organisationsnummer,

3) tidpunkt för överlåtelsen,

4) överlåtelsens art,

5) tidpunkt då en i 121 a § 2 mom. avsedd byggtjänst slutfördes eller fastighet togs emot,

6) den i 121 d § 2 mom. avsedda skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering,

7) den del av den skatt som avses i 6 punkten för vilken avdrag har kunnat göras i samband med att byggtjänsten slutfördes eller fastigheten togs emot, eller som borde ha betalats om byggtjänsten hade utförts för eller varan tillverkats för eller överförs i annan än avdragsgill användning,

8) den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighet som avförts från rörelsetillgångarna,

9) en utredning om huruvida överlåtaren eller en tidigare överlåtare har gjort en justering enligt 121 c § 2 mom. då skattskyldigheten upphört eller en justering enligt 121 h § 3 mom. i samband med en fastighetsöverlåtelse och justeringen inte har rättats,

10) andra uppgifter som föreskrivs av Skat-

testyrelsen och som behövs för att bestämma rättigheten eller skyldigheten för överlåtaren eller mottagaren att justera avdrag.

209 i §

Bestämmelserna i 209 g och 209 h § om fakturor iakttas i tillämpliga delar även i fråga om andra verifikationer på vilka bokföringen av de affärshändelser som inverkar på beloppet av den skatt som skall betalas eller dras av baserar sig.

Bestämmelserna i 209 g och 209 h § om utfärdade fakturor gäller i tillämpliga delar även den skattskyldiges övriga anteckningsmaterial, om den skattskyldige inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen.

209 j §

Den skattskyldige skall föra en förteckning över de varor som den skattskyldige själv eller någon annan för hans räkning transporterar till en annan medlemsstat för sådana affärstransaktioner som nämns i 18 b § 1 mom. 1—3 punkten.

209 k §

En säljare av investeringsguld som avses i 43 a och 43 c § skall alltid identifiera kunden då värdet av en transaktion eller det sammanlagda värdet av flera sinsemellan sammanhängande transaktioner uppgår till minst 15 000 euro. Säljaren skall med till buds stå-

209 i §

När rättigheten och skyldigheten att justera avdrag för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering överförs på en näringsidkare, skall mottagaren ge överlåtaren en utredning om att fastigheten anskaffas för rörelse.

209 j §

Den som är skattskyldig skall förvara kopior av fakturor som han utfärdat över försäljning som avses i 1 § 1 mom. 1 punkten samt mottagna fakturor över inköp av varor och tjänster som anknyter till verksamheten.

Under hela förvaringstiden skall det säkerställas att i 209 b § 2 mom. avsedda uppgifter i fakturorna hålls oförändrade och läsbara. Uppgifterna i fakturor i maskinläsbart datamedium skall vara tillgängliga i vanlig läsbar skriftlig form.

Fakturorna skall förvaras i minst sex år från utgången av det kalenderår under vilket räkenskapsperioden gick ut. Med räkenskapsperiod avses en räkenskapsperiod som omfattar den kalendermånad till vilken i fakturan nämnda försäljningar, inköp, rättelseposter eller förskottsbetalningar enligt 13 kap. hänför sig.

Bestämmelserna i 2 och 3 mom. tillämpas på fakturor mottagna av utländska näringsidkare endast i fråga om de fakturor som tas emot hos ett fast driftställe i Finland.

209 k §

Fakturor som avses i 209 j § skall förvaras i Finland.

Fakturorna kan dock förvaras i en annan medlemsstat, om

1) lagringen har skett elektroniskt så att en fullständig datorförbindelse i realtid till upp-

ende medel även identifiera en person för vars räkning ovan nämnda kund sannolikt handlar.

Identifiering behövs inte om kunden är en näringsidkare som avses i 6 § 6 mom. lagen om förhindrande och utredning av penningtvätt (68/1998).

Närmare bestämmelser om identifiering av i 1 mom. avsedda kunder och om bokföring av transaktioner utfärdas genom förordning av statsrådet.

Det material som avses i 1 och 3 mom. skall förvaras sex år från utgången av det kalenderår under vilket den räkenskapsperiod har utgått då transaktionen eller den sista av de sinsemellan sammanhängande transaktionerna gjordes.

gifterna är säkerställd, eller

2) näringsidkaren är utlänning och saknar fast driftställe i Finland.

På de villkor som föreskrivs i 2 kap. 9 § 1 och 2 mom. i bokföringslagen kan fakturor dock förvaras på något annat ställe än vad som anges ovan i 1 och 2 mom. Detta gäller i tillämpliga delar även andra än dem som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen.

209 l §

Bestämmelserna i 209 j och 209 k § om fakturor iaktas i tillämpliga delar även i fråga om andra verifikationer på vilka bokföringen av de affärshändelser som inverkar på beloppet av den skatt som skall betalas eller dras av baserar sig.

Bestämmelserna i 209 j och 209 k § om utfärdade fakturor gäller i tillämpliga delar även den skattskyldiges övriga anteckningsmaterial, om den skattskyldige inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen.

209 m §

Med avvikelse från 209 j § 3 mom. och 209 l § skall den som är skattskyldig förvara fakturor och verifikationer som anknyter till en fastighetsinvestering samt utredningar som avses i 103 § 2 mom., 209 g § och 209 i § i 13 år från utgången av det kalenderår under vilket justeringsperioden har börjat. Efter den tid som anges i 209 j § 3 mom. kan fakturorna och verifikationerna ersättas med en utredning varav framgår de uppgifter som föreskrivs av Skattestyrelsen och som behövs för att bestämma rättigheten eller skyldigheten att justera avdrag.

209 n §

Den skattskyldige skall föra en förteckning över de varor som den skattskyldige själv el-

ler någon annan för hans räkning transporter till en annan medlemsstat för sådana affärstransaktioner som avses i 18 b § 1 mom. 1—3 punkten.

209 o §

En säljare av investeringsguld som avses i 43 a och 43 c § skall alltid identifiera kunden då värdet av en transaktion eller det sammanlagda värdet av flera sinsemellan sammanhängande transaktioner uppgår till minst 15 000 euro. Säljaren skall med till buds stående medel även identifiera en person för vars räkning ovan nämnda kund sannolikt handlar.

Identifiering behövs inte om kunden är en näringsidkare som avses i 6 § 6 mom. i lagen om förhindrande och utredning av penningtvätt (68/1998).

Närmare bestämmelser om identifiering av i 1 mom. avsedda kunder och om bokföring av transaktioner utfärdas genom förordning av statsrådet.

Det material som avses i 1 och 3 mom. skall förvaras sex år från utgången av det kalenderår under vilket den räkenskapsperiod har utgått då transaktionen eller den sista av de sinsemellan sammanhängande transaktionerna gjordes.

218 §

Den som underlåter att behörigen fullgöra sin skyldighet enligt 209 k § eller trots uppmaning av myndighet sin skyldighet enligt 162, 162 b eller 165 §, 166 § 2 mom., 168 § 2 mom., 169 § 1 och 2 mom., 170 § 1 mom., 170 a eller 209, 209 a—209 c §, skall för mervärdesskatteförseelse dömas till böter.

218 §

Den som underlåter att behörigen fullgöra sin skyldighet enligt 209 o § eller trots uppmaning av en myndighet sin skyldighet enligt 162, 162 b eller 165 §, 166 § 2 mom., 168 § 2 mom., 169 § 1 och 2 mom., 170 § 1 mom., 170 a, 209 eller 209 a-209 c §, skall för mervärdesskatteförseelse dömas till böter.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Om inte något annat föreskrivs nedan, tillämpas denna lag när en fastighet överläts eller dess användning ändras på det sätt som avses i 120 § den dag lagen träder i kraft eller därefter.

Bestämmelserna i denna lag om justering av avdrag som gäller fastighetsinvesteringar tillämpas inte om en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastigheten har slutförts före 2004.

Om en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastigheten har slutförts 2004 eller därefter men före denna lags ikraftträdande, tillämpas denna lag på den del av justeringsperioden som infaller efter det att lagen trätt i kraft. Justeringsperioden är dock fem år från ingången av det kalenderår under vilket en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet har slutförts. Vid beräkningen av det belopp varmed avdraget skall justeras är det relationstal som avses i 121 d § 1 mom. härvid 1/5 i stället för 1/10. På den del av justeringsperioden som infaller före denna lags ikraftträdande tillämpas de bestämmelser som gällde när lagen trädde i kraft.

Bestämmelserna i 33 och 121 b § tillämpas om fastigheten överläts eller dess användningsändamål ändras den dag lagen träder i kraft eller därefter.

Bestämmelsen i 33 a § tillämpas när en tjänst tas i eget bruk den dag lagen träder i kraft eller därefter. Bestämmelsen tillämpas ändå inte om en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastigheten har slutförts före 2004. I de fall då en sådan byggtjänst har slutförts 2004 eller därefter men före denna lags ikraftträdande, räknas justeringsperioden på det sätt som avses i 4 mom. i ikraftstadganden.

I de fall som avses i 4 mom. i ikraftstadganden justeras avdraget för den skatt som ingår i anskaffningen inte till näringsidkarens nackdel och tillämpas inte 33 a § till den del näringsidkaren har betalt skatt enligt den 33 § som gällde när denna lag trädde i kraft och han inte har rättat beskattningen eller anfört besvär över den.

Om en fastighet i de fall som avses i 4 mom. har sålts innan denna lag trädde i kraft, anses den skatt som ingår i köparens anskaffning vid den justering som skall göras under den del av justeringsperioden som infaller efter lagens ikraftträdande eller vid den i 33 a § avsedda beskattning av eget bruk som sker efter lagens ikraftträdande vara lika med den skatt som säljaren skall betala enligt den 33 § som gällde när denna lag trädde i kraft.
