

BOKFÖRINGSNÄMNDEN  
Arbets- och näringsministeriet  
31.10.2017

## ALLMÄN ANVISNING OM BOKFÖRING AV MERVÄRDESSKATT

<b>1 INLEDNING</b> .....	<b>1</b>
<b>2 BEGREPPSDEFINITIONER</b> .....	<b>1</b>
<b>3 MERVÄRDESSKATTELAGSTIFTNINGENS KRAV PÅ BOKFÖRINGEN</b> .....	<b>2</b>
3.1 ALLMÄNT .....	2
3.2 ALTERNATIVA BOKFÖRINGSMETODER .....	3
3.3 FÖRSÄLJNING OCH INKÖP ENLIGT OLIKA SKATTESATSER .....	5
3.4 VAROR SOM TRANSPORTERATS FRÅN EN ANNAN MEDLEMSSTAT FÖR ARBETSPRESTATION .....	5
3.5 BOKFÖRINGSPERIOD OCH TIDFRISTER FÖR BOKFÖRINGEN .....	5
3.6 KRAV PÅ VERIFIKATION .....	6
3.7. SÄRSKILDA FÖRFARANDEN .....	8
3.7.1 JUSTERINGSFÖRFARANDE FÖR AVDRAG AV FASTIGHETSINVESTERING .....	8
3.7.2 S.K. MARGINALSKATTEFÖRFARANDE .....	9
<b>4 MERVÄRDESSKATT I BOKFÖRINGEN</b> .....	<b>11</b>
4.1 ANPASSNING AV KONTOPLANEN TILL BERÄKNING AV MERVÄRDESSKATT .....	11
4.2 REGISTRERINGSGRUND .....	11
PERIODISERING ENLIGT KONTANTPRINCIPEN .....	12
4.3 RÄTTELSEPOSTER OCH KREDITFÖRLUSTER .....	13
4.4 AVDRAG VID INLEDANDE AV DEN SKATTEPLIKTIGA AFFÄRSVERKSAMHETEN .....	14
4.5 PARTIELL AVDRAGSRÄTT .....	15
4.6 INKÖP SOM INTE ÄR AVDRAGSGILLA I MERVÄRDESBESKATTNINGEN .....	15
4.7 GEMENSKAPSINTERNA FÖRVÄRV INOM EUROPEISKA UNIONEN OCH OMVÄND SKATTEPLIKT .....	16
4.8 IMPORT FRÅN LÄNDER UTANFÖR EUROPEISKA UNIONEN .....	16
4.9 EGET BRUK .....	17
4.10 RÄTTELSE AV FEL .....	19
4.11 SKATTETILLÄGG, SKATTEFÖRHÖJNINGAR, FÖRSENINGSRÄNTOR, FÖRSUMMELSEAVGIFTER, FÖRSENINGSAVGIFTER OCH DEBITERINGAR AV MERVÄRDESSKATT UNDER SENARE ÅR .....	20
<b>5 MERVÄRDESSKATT I BOKSLUTET</b> .....	<b>21</b>
5.1 BOKFÖRING AV HÄNDELSER SOM PÅVERKAR MERVÄRDESSKATTENS BELOPP VID UPPRÄTTANDE AV BOKSLUT .....	21
5.2 BESTÄENDE AKTIVA OCH OMSÄTTNINGSTILLGÅNGAR .....	22
5.3 REDOVISNING AV MERVÄRDESSKATTESKULD OCH –FORDRAN I BALANSRÄKNINGEN .....	22
5.4 REDOVISNING AV MERVÄRDESSKATTEPLIKTIGA FÖRSKOTTSBETALNINGAR I BALANSRÄKNINGEN .....	22
5.5 JUSTERINGSFÖRFARANDE FÖR AVDRAG AV FASTIGHETSINVESTERING I BOKSLUTET .....	23

**BILAGOR**

- Bilaga 1 Exempel på bokföring av försäljningar
- Bilaga 2 Exempel på bokföring av inköp
- Bilaga 3 Exempel på bokföring av tagande i eget bruk
- Bilaga 4 Exempel på bokföring av gemenskapsinterna förvärv och omvänt  
skatteplikt
- Bilaga 5 Exempel på bokföring av import
- Bilaga 6a Exempel på justering av mervärdesskatt till följd av ändring i fastighetens  
användningsändamål. Man är tvungen att returnera tidigare gjorda avdrag.
- Bilaga 6b Exempel på justering av mervärdesskatt till följd av ändring i fastighetens  
användningsändamål. Till följd av ändringar i användningsändamålet får  
ytterligare avdrag göras i mervärdesbeskattningen.
- Bilaga 7 Exempel på periodisering enligt kontantprincipen

## 1 INLEDNING

**1.1.** Denna allmänna anvisning ersätter den allmänna anvisningen av 6.5.2008 gällande ärendet i rubriken. Avsikten med anvisningen är att skapa enhetlighet i bokslutsinformationen om mervärdesskatt samt de metoder som används för bokföring av mervärdesskatten under räkenskapsperioden. Målet är också att trygga att man får de nödvändiga uppgifterna för fastställande av skatten ur bokföringen.

**1.2.** Lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ (768/2016, BeskFL) trädde i kraft 1 januari 2017 och innehåller bland annat allmänna bestämmelser om deklarerings- och andra skatter på eget initiativ till Skatteförvaltningen. Dessutom beaktas i denna allmänna anvisning de ändringar som gjorts i mervärdesskattelagen (1501/1993, MSL), bokföringslagen (1336/1997, BokfL) och bokföringsförordningen (1339/1997, BokfF) samt förordningen om uppgifter som ska tas upp i små- och mikroföretags bokslut (1753/2015, SMF). Även mervärdesskatteförordningen från 1994 har upphävts och ersatts med en ny förordning om mervärdesskatt (1356/2016, MSF). Likaså har det utfärdats en ny förordning om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ (1355/2016, BeskFF).

**1.3.** Ändringarna i lagstiftningen har följts upp fram till tidpunkten då denna anvisning gavs. Anvisningen innehåller även vissa hänvisningar till Skatteförvaltningens anvisningar. Användarna ska alltid kontrollera om dessa anvisningar fortfarande gäller på webbplatsen [www.skatt.f](http://www.skatt.f).

## 2 BEGREPPSDEFINITIONER

### *Skatt som ska betalas*

Enligt 1 § i MSL ska mervärdesskatt bland annat betalas på rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland, med vilket också avses att en vara eller en tjänst tas i eget bruk (MSL 20 §), och på import av varor och gemenskapsinterna varuförvärv som sker här.

Med skatt som ska betalas avses mervärdesskatt enligt den skattesats som ska betalas för försäljning, tagande i eget bruk, varuimport och gemenskapsinterna förvärv. Skatten som ska betalas ingår i försäljningspriset för den skattepliktiga nyttighet som säljs, Skattegrunden, på basis av vilken skatten beräknas, innehåller inte skattens andel.

### *Skatt som ska dras av*

Med skatt som ska dras av avses mervärdesskatt enligt den skattesats som ingår i inköpspriset för en nyttighet och som den skattskyldige får dra av då varan eller

tjänsten köps av en annan skattskyldig. På motsvarande sätt får den skattskyldige dra av skatt som ska betalas på basen av så kallad omvänd skatteplikt, import och gemenskapsinterna förvärv.

Den justerade mervärdesskatten för fastighetsinvesteringar behandlas alltid i gruppen för skatt som ska avdras oberoende av om det gäller en ökning av avdrag som hänför sig till investeringar som har gjorts tidigare eller en återbetalning av tidigare avdrag till staten.

Skatt som ska betalas för en vara eller en tjänst får dras av i enlighet med bestämmelserna i mervärdesskattelagen (allmän avdragsrätt MSL 102–113 §, begränsningar av avdragsrätten 114–116 §)

#### *Skatt som ska redovisas*

Med skatt som ska redovisas avses det skattebelopp som ska betalas efter att skatten som får dras av för skatteperioden avdragits från skatten som ska betalas för skatteperioden (enligt bestämmelserna i BeskFL 11.1 § är skatteperioden en kalendermånad och enligt 11.2 § kalenderåret).

#### *Inköp*

Med inköp avses i denna anvisning alla inköp av varor och tjänster oberoende av om gäller en utgift som ska aktiveras eller dras av som kostnad.

#### *Resultaträkning på kontonivå*

Med resultaträkning på kontonivå avses en rapport där samtliga huvudbokskonton som ska avslutas mot resultaträkningen redovisas.

#### *Balansräkning på kontonivå*

Med balansräkning på kontonivå avses en rapport där samtliga huvudbokskonton som ska avslutas mot balansräkningen redovisas.

## **3 MERVÄRDESSKATTELAGSTIFTNINGENS KRAV PÅ BOKFÖRINGEN**

### **3.1 Allmänt**

**3.1.1.** Mervärdesbeskattningen är kopplad till bokföringen eftersom enligt bestämmelserna i BeskFL 26.1 § ska bokföringen vara så upplagd att ”*de uppgifter som behövs för att påföra skatt fås ur den.*” Detta motsvarar BokfL 2:6 § enligt vilken ”- - [b]okföringen ska ordnas så att sambandet mellan affärshändelser, verifierationer och noteringar dels via eventuella delbokföringar och huvudbokföringen och dels vidare till bokslutet utan svårighet kan konstateras i båda riktningarna. Detsamma gäller regelbundna anmälningar och deklarationer till myndigheterna för beskattning och andra ändamål.”

**3.1.2.** De uppgifter som behövs vid mervärdesbeskattningen kan antingen uppsamlas direkt från huvudboken, från olika delbokföringar eller från bägge. Det är inte

väsentligt hur uppgifterna produceras, utan att de härleds ur bokföringen och att riktigheten i dem kan kontrolleras.

**3.1.3.** I vissa situationer upprättar den bokföringsskyldige själv en kalkyl som används som grund för registrering av de poster som påverkar skattebeloppet i bokföringen. Detta gäller bland annat transaktioner som kan anses vara tagande av vara eller tjänst i eget bruk och behandlingen av en kommissionärs försäljning. Till dessa undantag hör också de memorialverifikationer över avdragbara inköp för vilka ingen faktura ännu har mottagits som upprättas i samband med bokslutet.

**3.1.4.** Noggrannare bestämmelser om registrering av affärstransaktioner och verifikationer finns i MSL 22 kapitlet samt BeskFF 1–2 §.

**3.1.5.** Enligt BokfL 2:9 § ska bokföringsmaterial ”förvaras omsorgsfullt ... så att de utan ogrundat dröjsmål kan granskas av myndigheter och revisorer med utgångspunkt i Finland.” Enligt bestämmelserna i BeskFL 24.1 § ska ”[d]en skattskyldige ... på uppmaning av Skatteförvaltningen för granskning i Finland visa upp sin bokföring och sina anteckningar samt allt det material och all den egendom som hör till verksamheten och annat material och annan egendom som kan behövas för den skattskyldiges beskattning eller vid behandlingen av ändringssökande som gäller den skattskyldiges beskattning.”

**3.1.6.** Med hänsyn till det i BokfL 2:6 § fastställda kravet på komplett verifieringskedja anser bokföringsnämnden att den skattskyldige även bör spara mervärdesskattedeklarationerna för varje skatteperiod, utöver de underliggande dokumenten.

## **3.2 Alternativa bokföringsmetoder**

**3.2.1.** Skatt som ska betalas och skatt som ska dras av kan bokföras genom brutto- eller nettoregistrering eller en kombination av dessa. Vilken bokföringsmetod som används har ingen inverkan på beloppet av de intäkter och kostnader som ska upptas i resultaträkningen.

**3.2.2.** I huvudboken upptas vid nettoregistrering försäljningar på inkomstkonton och inköp på utgiftskonton till nettobelopp utan mervärdesskatt som ska betalas eller avdras. Samtidigt registreras mervärdesskatten som mervärdesskatteskuld eller –fordran. Mervärdesskatten behandlas inte som en rättelsepost till försäljningsinkomster eller inköpsutgifter, utan som en finansiell händelse.

**3.2.3.** Vid bruttoregistrering upptas försäljningsinkomster och inköpsutgifter för varor och tjänster i huvudboken till bruttobelopp utan att mervärdesskatten dras av. Mervärdesskatt som ska betalas bokförs månadsvis som inkomstöverföring till mervärdesskatteskuld och mervärdesskatt som ska dras av som utgiftsöverföring till mervärdesskattfordran. Registreringen av överföringarna kan göras månadsvis eller för en annan motsvarande period (se 3.5 Bokföringsperiod). Då omsättningen beräknas avdras mervärdesskatten från försäljningsinkomsterna som en

inkomstöverföring inom ramen för rättelseposter till försäljningen. Mervärdesskatt som ska dras av utgör en rättelsepost till inköpsutgifterna. I en resultaträkning och balansräkning på kontonivå behandlas rättelseposterna i samma kontogrupp som de affärshändelser som innehåller den mervärdesskatt som ska betalas eller dras av vilken utgör grund för rättelsen. I resultaträkningen och balansräkningen enligt bokföringsförordningen upptas inte de rättelseposter som registreringen av mervärdesskatten medför separat.

**3.2.4.** Bruttosaldona för kontona för skatt som ska betalas och skatt som ska dras av behandlas som skilda huvudbokskonton. Beloppet för den mervärdesskatt som ska redovisas månatligen är nettobeloppet mellan den skatt som ska betalas och den skatt som ska dras av. Dessa är inte separata och självständiga skuld- eller fordringsposter. Därför bokförs inte en skuld gällande skatt som ska betalas och en fordran gällande skatt som ska dras av på skilt på de två sidorna i balansräkningen.

**3.2.5.** I bokslutet ska det redovisade mervärdesskattebeloppet (skillnaden mellan skatt som ska betalas och skatt som ska avdras) upptas enligt dess ekonomiska karaktär som antingen skulder eller fordringar. Den skatt som ska redovisas upptas som en post på balansräkningens passiva sida under kortfristiga skulder, om det gäller en situation enligt huvudregeln där den bokföringsskyldige endast har en mervärdesskatteskuld. Det som i sista hand är avgörande för var mervärdesskatten ska upptas i bokslutet är den bokföringsskyldiga affärsverksamhetens karaktär samt storleken på de affärstransaktioner under de två sista månaderna före bokslutet som påverkar den redovisade mervärdesskatten. Om den skatt som ska avdras är större än den skatt som ska betalas ska mervärdesskattefordran upptas på motsvarande sätt som en mervärdesskattefordran på balansräkningens aktiva sida. Även i detta fall bör man observera att man ska uppta posterna skilt som skuld och fordran enligt sin karaktär i de fall då den skatt som ska redovisas för räkenskapsperiodens näst sista månad är en skuld till staten och den sista månadens redovisade skatt å sin sida uppvisar en fordran. Detta förfarande ska följas eftersom man inte kan nettobokföra de aktuella posterna på grund av den ordning som de har uppstått i, men skulden ska betalas enligt det belopp som har uträknats för skatteperioden.

**3.2.6.** Bruttoregistrering per händelse kan rättas till att motsvara nettoregistrering genom att månadsvis eller för en fyra veckors period bokföra mervärdesskatt som ska betalas eller som får dras av som en rättelsepost från det konto där den aktuella skattepliktiga affärshändelsen har upptagits.

**3.2.7.** Netto- och bruttoregistrering kan användas samtidigt. Försäljningar och inköp kan till exempel bokföras per händelse till nettobelopp, samtidigt som skatt som ska betalas eller som får dras av på basen av rabatter och övriga till de aktuella försäljningarna och inköpen hörande rättelseposterna bokförs med bruttoregistrering åtminstone månadsvis.

**3.2.8.** Bilaga 1 och 2 innehåller exempel på olika bokföringsalternativ.

### **3.3 Försäljning och inköp enligt olika skattesatser**

**3.3.1.** Försäljningar och inköp som är föremål för olika skattesatser ska i den systematiska bokföringen (huvudbokföring) utan svårighet kunna särskiljas från varandra (BeskFF 1.2 §). Den skattskyldige måste till exempel i fråga om försäljningen, från bokföringen för den månatliga övervakningsanmälan, skilt för varje skattesats kunna härleda beloppet för skatt som ska betalas.

**3.3.2.** Anpassningen av kontoplanen till beräkningen av mervärdesskatt i fråga om affärshändelser som omfattas av olika skattesatser, granskas i punkt 4.1.

### **3.4 Varor som transporterats från en annan medlemsstat för arbetsprestation**

**3.4.1.** I anslutning till den gemenskapsinterna handeln stadgas i BeskFF 1.7 § att det i en näringsidkares bokföring ska gå att identifiera sådan lös egendom som för en arbetsprestation eller värdering blivit sänd till näringsidkaren från en annan medlemsstat av en näringsidkare som är införd i den andra medlemsstatens register över mervärdesskattskyldiga.

**3.4.2.** Ovan nämnda nyttigheter kan tas upp i huvudbokföringen, men det är inte nödvändigt. Det går till exempel att föra en förteckning, som förvaras som en del av bokföringsmaterialet, över nyttigheterna.

### **3.5 Bokföringsperiod och tidsfrister för bokföringen**

#### *Allmänna tidsfrister*

**3.5.1.** Enligt BokfL 2:4.1 § ska ”[b]okföringen ... ordnas så att noteringarna kan granskas kronologiskt och systematiskt.” Utöver att kontantbetalningar enligt BokfL 2:4.3 § ska bokföras utan dröjsmål, ska övriga noteringar ”göras i så god tid att i [BokfL] eller i någon annan lag förutsatta anmälningar eller deklarationer till myndigheterna för beskattning eller andra syften kan upprättas på det sätt som föreskrivs om uppdaterad bokföring i [BokfL 2:6 §] andra meningen.”

**3.5.2.** Bestämmelse i någon annan lag enligt BokfL 2:4.3 § är MSL 135 § enligt vilken mervärdesskatten ska periodiseras till en kalendermånad. Enligt BeskFF 2 § ska en mervärdesskattskyldig som är bokföringsskyldig och vars skatteperiod är en kalendermånad eller ett kalenderårskvartal registrera de affärshändelser som påverkar beloppet av den skatt som ska betalas eller dras av, så att registreringen görs månadsvis och senast den 12 dagen i den andra kalendermånaden efter varje skatteperiod. En mervärdesskattskyldig som är bokföringsskyldig och vars skatteperiod är ett kalenderår ska på det sätt som anges i BokfL registrera de affärshändelser som påverkar beloppet av den skatt som ska betalas eller dras av, dock så att registreringen görs månadsvis och senast den sista dagen i februari efter varje skatteperiod.

**3.5.3.** För att uppfylla kraven i de ovan nämnda bestämmelserna ska den skattskyldige utifrån exempelvis delbokföringen eller huvudbokföringen kunna ta fram de beräkningar som behövs för fastställande av det korrekta beloppet av mervärdesskatten

#### ***Särskilda tidsfrister gällande fastighetsinvesteringar***

**3.5.4.** För fastighetsinvesteringarnas del ska justeringen av mervärdesskatt till följd av att användningsändamålet har ändrat årligen registreras i den skatt som ska avdras i december. Detta gäller även de situationer där den bokföringsskyldiges räkenskapsperiod är en annan än kalenderåret. Hanteringen av fastighetsinvesteringar i mervärdesbeskattningen har beskrivits närmare i avsnitt 5.5.

**3.5.5.** Den årliga justeringen till följd av förändringar i användningsändamålet för fastighetsinvesteringar bokförs i december bland skatter som ska avdras och påverkar den skatt som ska redovisas i februari med det belopp som meddelas på övervakningsanmälan. Förfarandet är oberoende av den bokföringsskyldiges räkenskapsperiod.

**3.5.6.** Om den bokföringsskyldiges räkenskapsperiod inte sammanfaller med kalenderåret ska de registreringar som föranleds av justeringen av mervärdesskatten för fastighetsinvesteringar i bokföringen och bokslutet upprättas senast i samband med bokslutet. I så fall ska man för registreringarnas del beakta att de ska göras på ett annat konto i huvudbokföringen än på kontot för mervärdesskatt som ska avdras. Detta därför att det inte gäller en post som påverkar det skattebelopp som ska redovisas för transaktionsperioden.

### **3.6 Krav på verifikation**

**3.6.1.** I detta avsnitt beskrivs kraven på verifikation enligt de mervärdesskattebestämmelser som gällde vid tidpunkten då denna allmänna anvisning utfärdades. Med kravens betydelse för att verifikaten godkänns i mervärdesbeskattningen uppmanar bokföringsnämnden de skattskyldiga att kontrollera de gällande kraven i de uppdaterade bestämmelserna.

**3.6.2.** Bokföringen ska grunda sig på verifikation över affärshändelsen (BokfL 2:5 §). Enligt huvudregeln ska verifikationen ha upprättats av en utomstående i de fall då verifikationen avser någonting annat än överföring eller rättelse. Inom vissa branscher förekommer vedertagen praxis enligt vilken köparen utfärdar verifikationer för säljarens räkning. Så sker allmänt bland annat inom virkeshandeln, vilket beror på att köparen innehar alla de uppgifter vilka debiteringen grundar sig på. Förfarandet kan anses vara förenligt med god bokföringssed. Enligt mervärdesskattelagen anses en faktura som köparen har uppgjort vara utfärdad av säljaren, om säljaren och köparen har kommit överens om detta och om det finns ett förfarande enligt vilket säljaren godkänner fakturan (MSL 209 b §).



**3.6.3.** En mervärdesskattskyldig köpare får för skattepliktig rörelse dra av mervärdesskatten på en vara eller tjänst som han köper av en annan skattskyldig. Eftersom förfarandet är formbundet inte bara gällande allt annat men också gällande innehållet i verifikationen har mervärdesskattelagstiftningens krav på verifikationer behandlats relativt ingående här nedanför. Med skattepliktig rörelse avses verksamhet som enligt denna MSL medför skattskyldighet för den som säljer en vara eller en tjänst (MSL 102 §). Mervärdesskattelagens 103 § stadgar för sin del om den skattskyldiges rätt att för en fastighet eller byggtjänst som han köpt för en skattepliktig rörelse dra av den skatt som säljaren enligt 31, 31 a eller 33 § ska betala på byggtjänster som utförts på fastigheten, om inte fastigheten före försäljningen hade tagits i bruk av försäljaren. En förutsättning för denna avdragsrätt är att säljaren ger köparen en utredning om beloppet av den skatt som säljaren ska betala.

**3.6.4.** Den gällande MSL innehåller ytterst detaljerade bestämmelser om verifikationer och förvarandet av dem. Enligt MSL 102 a § är en förutsättning för avdragsrätt att den skattskyldige över den vara eller tjänst som köpts har en av säljaren utfärdad faktura enligt 209 b eller 209 c § eller en annan verifikation som kan betraktas som faktura. Kravet gäller också förskottsfakturor. Fakturan berättigar till avdrag endast i det fall då uppgifterna på fakturan motsvarar verkligheten. Om fakturan innehåller fel har köparen inte rätt att avdra mervärdesskatten utgående från fakturan, men först utgående från en av försäljaren korrigerad faktura. Mervärdesskattelagens 209 a § innehåller för sin del bestämmelser om utfärdandet av faktura i olika försäljningssituationer.

**3.6.5.** I 22 kapitlet i mervärdesskattelagen finns dessutom bestämmelser gällande innehållet i övriga dokument som påverkar mervärdesskatten än egentliga försäljningsfakturor.

**3.6.6.** I samband med överlåtelse av fastighetsförvärv och byggtjänster ska det av utredningen framgå datum för utredningen, säljarens och köparens namn, adresser samt företags- och organisationsnummer, överlåtelsens art och beloppet av den skatt som säljaren ska betala (MSL 209 h §). Överlåtaren ska på motsvarande sätt lämna en utredning över överföring av granskningsförfarandet (MSL 209 k §). Kraven på innehållet i utredningen har definierats i MSL 209 l §. Näringsidkaren ska i egenskap av mottagare av överlåtelsen meddela överlåtaren att fastigheten förvärfvas för affärsverksamhet (MSL 209 m §). Den som fortsätter en rörelse ska till den som helt eller delvis överlåter rörelsen ge en utredning om att de överlåtna varorna och tjänsterna tas i bruk för ett ändamål som berättigar till avdrag (MSL 209 j §).

**3.6.7.** Skatteförvaltningen har gett anvisningar om de krav som ställs på fakturorna i mervärdesbeskattningen (dnr A214/200/2016 –Faktureringskraven vid mervärdesbeskattningen). Anvisningarna behandlar bland annat de situationer där en skattskyldig själva kan rätta ett smärre fel i verifikationen.

**3.6.8.** Enligt MSL 209 n § ska den som är skattskyldig förvara kopior av fakturor som han utfärdat över mervärdesskattepliktig försäljning samt mottagna fakturor över inköp i minst sex år från utgången av det kalenderår under vilket räkenskapsperioden gick ut. Det lagstadgade kravet på att uppgifterna ska förbli oförändrade och läsbara gäller från den tidpunkt då fakturan utställdes till förvaringstidens slut. Uppgifterna i fakturor i maskinläsbart datamedium ska vara tillgängliga i vanlig läsbar skriftlig form.

**3.6.9.** Enligt MSL 209 q § ska den som är skattskyldig förvara fakturor och verifikationer som anknyter till en fastighetsinvestering samt utredningar i 13 år från utgången av det kalenderår under vilket justeringsperioden har börjat. Efter den allmänna 6 års perioden för förvarande av verifikationerna kan fakturorna och verifikationerna ersättas med en utredning varav framgår de uppgifter som föreskrivs av Skatteförvaltningen. Enligt Skatteförvaltningens anvisning (dnr A59/200/2017 – Momsbeskattnings av fastighetsinvesteringar) ska följande framgå av utredningen:

1. datumet för utredningen,
2. överlåtarens och mottagarens namn, adress och FO-nummer,
3. överlåtelsens art,
4. tidpunkten då byggtjänsten slutfördes eller fastigheten togs emot,
5. den moms som ingår i anskaffningen och som gäller fastighetsinvesteringen, och
6. den del av den i fastighetsinvesteringen ingående moms för vilken avdrag har kunnat göras i samband med att byggtjänsten slutfördes eller fastigheten tog emot.

Om uppgifterna här ovanför ändras, ska orsaken till och tidpunkten för ändringen upptas i utredningen liksom även de ändrade uppgifterna och datum då ändringen gjordes.

**3.6.10.** De skattskyldige ska dessutom förvara entreprenadavtal, köpebrev och andra motsvarande dokument i anknytning till fastställandet av den mervärdesskatt som ingår i förvärvet av fastighetsinvesteringen.

**3.6.11.** Bokföringsnämnden rekommenderar att den utredning som hänvisas till här ovanför och de övriga dokumenten förvaras i anknytning till balansspecifikationerna.

## **3.7. Särskilda förfaranden**

### **3.7.1 Justeringsförfarande för avdrag av fastighetsinvestering**

**3.7.1.1.** Mervärdesskattebestämmelserna gällande justering av avdrag i samband med nybygge eller ombyggnad av en fastighet finns i MSL 11 kapitlet. Vid

mervärdesbeskattningen avses med fastighet ett jordområde, en byggnad och en bestående konstruktion eller någon del av dem. Som fastighet anses också maskin, utrustning eller föremål som är varaktigt installerad i en byggnad eller konstruktion och som inte kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras och som används för en särskild verksamhet som bedrivs på en fastighet. Andra maskiner och annan utrustning som används för en särskild verksamhet på fastigheten anses inte vara fastighet. Nybygge eller ombyggnad av fastigheten anses som fastighetsinvesteringar.

**3.7.1.2.** Avdraget för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering ska justeras om den avdragsgilla användningen av fastigheten ökar eller minskar eller fastigheten överlåts under justeringsperioden (MSL 120 §). Avdraget för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering ska justeras endast om fastighetens användningsändamål ändras eller om fastigheten överlåts under justeringsperioden. Justeringsperioden är tio år från ingången av det kalenderår under vilket en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en ombyggnad har slutförts (MSL 121 a §). När användningen av en fastighet ändras, ska avdraget för den skatt som ingår i en anskaffning och som gäller en fastighetsinvestering årligen justeras för varje kalenderår inom justeringsperioden (MSL 121 c §). Det belopp varmed avdraget årligen ska justeras är 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 (MSL 121 d §). Eventuella justeringar bokförs som avdragbar skatt i december för justeringsåret och därmed som en post som påverkar den skatt som ska redovisas för den aktuella månaden.

**3.7.1.3.** När fastigheten överlåts överförs rättigheten och skyldigheten att göra justeringar enligt huvudregeln på köparen för den återstående justeringsperioden. Försäljaren ska ge köparen en utredning av vilken bland annat en beskrivning av den ursprungliga investeringen och tidpunkten då fastigheten färdigställdes ska framgå, liksom även beloppet för den avdragbara skatten samt eventuella justeringar som försäljaren har gjort (MSL 209 k-1 §). Köparen behandlar den återstående justeringsperioden som om köparen själv skulle ha gjort investeringen.

**3.7.1.4.** Behandlingen av mervärdesskatten till följd av fastighetsinvesteringar i bokslutet beskrivs i avsnitt 5.5.

### **3.7.2 S.k. marginalskatteförfarande**

**3.7.2.1.** I BeskFF 1.3 § stadgas om registrering av inköp och försäljningar av begagnade varor samt konstverk, samlarföremål och antikviteter. Inköp och försäljning av sådana varor på vilka en skattskyldig tillämpar det s.k. marginalskatteförfarandet ska utan svårighet kunna särskiljas från inköp och försäljning på vilka näringsidkaren inte tillämpar detta förfarande. Vid tillämpning av marginalskatteförfarande betraktas vinstmarginalen utan skattens andel som

grund för skatten för den aktuella nyttigheten (MSL 79 a, 79 j och 79 k §). Vinstmarginalen beräknas genom att avdra vederlaget för en enskild vara som köpts från vederlaget som erhållits för dess försäljning eller genom att avdra det sammanlagda beloppet av vederlagen för varor som köpts under skatteperioden från det sammanlagda beloppet av vederlagen för varor som sålts under skatteperioden. Det senare s.k. förenklade förfarandet är enligt huvudregeln gynnsammare för den skattskyldige eftersom den negativa marginalen för en enskild period under senare perioder kan avdras från försäljningspriset på varor som omfattas av marginalskatteförfarandet (MSL 79 k §). Det förstnämnda förfarandet som gäller en enskild vara möjliggör inte avdrag av en negativ marginal på varan från övriga varor (MSL 79 j §)

**3.7.2.2.** Den skattskyldige kan välja mellan att tillämpa marginalskatteförfarandet eller alternativt helt och hållet låta bli att göra avdrag och betala skatt på hela försäljningspriset. Det marginalskatteförfarande som avses i MSL 80 § och som tillämpas på researrangörer, är däremot obligatoriskt.

**3.7.2.3.** Om bokföringssystemet inte kan registrera skattesatsen för och slaget av försäljning och inköp, förutsätter kravet på särskiljande att dessa försäljningar och inköp bokförs på skilda konton och att skilda konton vid behov reserveras för affärshändelser på vilka olika skattesatser tillämpas.

**3.7.2.4.** BFN har i sitt utlåtande **1779/2006** behandlat frågor som berör marginalskatteförfarandet och hur dessa står i förhållande till begreppet omsättning i BokfL. Nämnden ansåg ett sådant förfarande som nämnden tidigare hade beskrivit som primärt bokföringsförfarande i BFN:s utlåtande **1400/1996** vara förenligt med god bokföringssed. Enligt bokföringsnämnden ska de inköp och försäljningar som omfattas av marginalskatteförfarandet behandlas på egna konton från vilka man för varje skatteperiod kan räkna ut och allokera det korrekta skattebeloppet enligt bruttoprincipen som å ena sidan en justering av försäljningen och å andra sidan en justering av inköpen.

**3.7.2.5.** Det förfarande som primärt har angetts i BFN:s utlåtande 1400/1996 avser att den kalkylerade mervärdesskatteandelen avdras som en rättelsepost från såväl försäljningen som inköpen och bokförs på olika konton samt upptas i balansräkningen på kontona för skatt som ska betalas och skatt som ska avdras. Vid uträkningen av omsättningen för försäljningsinkomsterna enligt prestationsprincipen ska alltså den kalkylerade andel som den aktuella mervärdesskattesatsen förutsätter avdras. I och med att mervärdesskatten avdras från inköpen ska å andra sidan också den kalkylerade mervärdesskattens andel enligt de allmänna värderingsprinciperna för anskaffningsutgiften på omsättningstillgångar avdras från det aktiverade beloppet vid upprättande av bokslutet. I bokföringen behandlas den mervärdesskatt som avses i marginalskatteförfarandet i detta fall som en genomgångspost så att det bokföringsmässiga resultatet blir korrekt uträknat. Den bokföringsskyldige bör dock observera att värderingen av omsättningstillgången för den i utgiften för inköpet kalkylerade mervärdesskattens del kan vara en annan än i inkomstbeskattningen.

## 4 MERVÄRDESSKATT I BOKFÖRINGEN

### 4.1 Anpassning av kontoplanen till beräkning av mervärdesskatt

**4.1.1.** Affärshändelserna ska bokföras enligt sin art i bokföringen (*notering*). Enligt BokfL 2:2 § ska varje konto bibehållas oförändrat till sitt innehåll. Kontots innehåll kan likväl ändras på grund av verksamhetens utveckling eller ändring av kontoplanen eller av annan särskild anledning. För varje räkenskapsperiod ska det finnas en klar och tillräckligt specificerad förteckning över bokföringskonton, vilken redogör för kontonas innehåll (*kontoplan*). – Dessa bestämmelser och den till god bokföringssed hörande principen om att fortlöpande tillämpa samma metoder för bokföringen, förutsätter att samma metod för registrering av mervärdesskatten tillämpas på alla affärshändelser som bokförs på samma konto.

**4.1.2.** De affärshändelser som inverkar på skatten som ska redovisas, bör kunna plockas ur huvudbokföringen eller delbokföringen vid den månatliga beräkningen av skattens belopp. Om bokföringssystemet är sådant att man med hjälp av styrinformationen kan särskilja den mervärdesskatt som ska betalas eller dras av, skilt för varje skattesats, behöver skilda konton för affärshändelser på vilka olika skattesatser tillämpas, inte reserveras i kontoplanen. Om systemet inte möjliggör detta, ska man i kontoplanen reservera skilda konton för de inkomster och utgifter och vid behov för rättelseposter till dessa, vilka inverkar på beloppet för den mervärdesskatt som ska redovisas, så att man med hjälp av kontona kan särskilja dessa poster från andra i övrigt likartade inkomster, utgifter och rättelseposter till dem, vilka inte inverkar på skattens belopp.

**4.1.3.** I kontoplanen ska, oberoende av vilken bokföringsmetod som tillämpas, reserveras skilda konton för registrering av mervärdesskatt som ska betalas, som skuld och mervärdesskatt som ska dras av, som fordran. Dessa är följande:

- 1) mervärdesskatt som ska betalas,
- 2) mervärdesskatt som ska avdras.

**4.1.4.** Vid skatteperiodens slut ska kontona för mervärdesskatt som ska betalas och som ska avdras stämmas av mot varandra, varigenom saldot för perioden blir antingen en fordran eller en skuld.

### 4.2 Registreringsgrund

**4.2.1.** Huvudregeln vid bokföring är prestationsprincipen enligt BokfL 2:3.1 §. Enligt den är grunden för bokföring av en utgift mottagande av en produktionsfaktor, och grunden för bokföring av en inkomst överlåtelse av en prestation. Utgifter och inkomster får även bokföras på grundval av fakturering (faktureringsprincipen) eller på grundval av betalning (kontantprincipen) (BokfL 2:3.2 §). Mindre noteringar som gjorts enligt fakturerings- eller kontantprincipen

behöver inte rättas och kompletteras enligt prestationsprincipen innan bokslutet upprättas, om inte deras totala inverkan är väsentlig.

**4.2.2.** På motsvarande sätt är huvudregeln för periodisering i mervärdesskattelagen att skatt på försäljning ska betalas för den kalendermånad under vilken varan har levererats eller tjänsten utförts (periodisering MSL 135 §, tidpunkten när skattskyldigheten uppkommer MSL 15, 16 och 16 a §). Avdragen ska enligt hänföras till den kalendermånad under vilken en köpt vara eller tjänst har tagits emot (MSL 141 §). Under räkenskapsperioden får skatten dock betalas och dras av för den kalendermånad, under vilken köparen har debiterats (fakturerats) för den levererade varan eller den utförda tjänsten. Om någon debitering inte sker, får skatten betalas och avdraget göras för den kalendermånad under vilken försäljningspriset eller en del av det har inlutit. Oberoende av vilket förfaringssätt som har använts under räkenskapsperioden, ska mervärdesskatteberäkningen rättas så att prestationsprincipen tillämpas under räkenskapsperiodens sista månad (MSL 136 och 142 §), med undantag för nedan beskrivna situationer med periodisering enligt kontantprincipen. De registreringar i bokföringen som påverkar skatten som ska avdras till följd av de justeringar i fastighetsinvesteringarna som orsakas av förändringar i användningsändamålet för fastigheten ska göras i december.

### ***Periodisering enligt kontantprincipen***

**4.2.2.1.** Följande skattskyldiga får beräkna skatten som ska redovisas enligt kontantprincipen och de behöver inte heller rätta redovisningen av mervärdesskatten enligt prestationsprincipen i bokslutet (MSL 137.1 §):

- 1) skattskyldiga vars omsättning under räkenskapsperioden är högst 500 000 euro,
- 2) skattskyldiga på vilka BokfL inte tillämpas på, det vill säga fysiska personer som driver och utövar lantbruk och fiske (BokfL 1:1a, 1 §),
- 3) skattskyldiga som med stöd av BokfL inte är bokföringsskyldiga, det vill säga rörelseidkare och yrkesutövare i mikroforetag (BokfL 1:1a.3 §),
- 4) skattskyldiga som med stöd av BokfL får upprätta bokslutet enligt kontantprincipen, det vill säga föreningar eller stiftelser som är mikroforetag (BokfL 3:4.2 §).

**4.2.2.2.** Vid användning av kontantprincipen hänförs skatt som ska betalas för försäljning till den kalendermånad under vilken det har gått 12 månader från det att varan levererades eller tjänsten utfördes, om det inte är fråga om en kreditförlust som hänför sig till försäljning (MSL 137.2 §) samt skatt på försäljning som ska dras av till den kalendermånad under vilken inköpspriset eller en del av det har betalats (MSL 143 §).

**4.2.2.3.** Oavsett det som framförts ovan rekommenderar nämnden att även skattskyldiga som med stöd av MSL 137.1 § får beräkna skatten som ska betalas och skatten som ska avdras enligt kontantprincipen ändå i sitt bokslut som upprättats enligt prestationsprincipen ska ta upp – under resultatregleringar – mervärdesskatteskulder och -fordringar ("icke förfallna" poster, dvs. ingår i icke

influtna kundfordringar och obetalda leverantörsskulder) trots att de i detta skede inte påverkar beloppen av mervärdesskatt som ska betalas eller avdras för någon som helst skatteperiod. Dessa operiodiserade mervärdesskatteskulder eller -fordringar kan inte kvittas mot varandra eller behandlas tillsammans med mervärdesskatter som utifrån genomförda betalningar redan har periodiserats enligt BokfL.

**4.2.2.4.** För att kravet på dokumentering och verifikationskedja enligt 2 kap. 6 § i bokföringslagen ska uppfyllas kan försäljningar och inköp, vilka i tidigare bokslut redovisats enligt prestationsprincipen och vilka i mervärdesbeskattningen med stöd av MSL kan periodiseras antingen enligt kontantprincipen eller 12 månaders regeln för försäljningar som mervärdesskatt som ska betalas och avdras senare, tas upp i bokföringen med den bokföringsmetod som beskrivs i bilaga 7.

**4.2.3.** Om förändringar i användningsändamålet har skett redan tidigare under kalenderåret, ska de tas upp i huvudbokföringen för den månad som händelsen inträffade men noteringen ska göras på ett annat konto än ett konto som inverkar på beloppet av skatt som ska avdras för ifrågavarande månad.

**4.2.4.** Enligt punkt 4.2.1 ovan tillåter BokfL 3:4.1 § att mindre noteringar som gjorts enligt fakturerings- eller kontantprincipen inte rättas och kompletteras enligt prestationsprincipen innan bokslutet upprättas, om inte deras totala inverkan är väsentlig. Bokföringslagen innehåller däremot ingen motsvarande bestämmelse som utgår från väsentlighetsprincipen.

**4.2.5.** Mervärdesskatt ska betalas på basis av erhållna förskottsbetalningar och dras av på basis av betalda förskottsbetalningar (MSL 15 och 141 §). Förskottsbetalningar och skatt som ska betalas eller dras av på basis av den ska i bokföringen registreras på särskilda huvudbokskonton eller eljest med omsorg om att skattegrunden också till denna del utan svårigheter kan kontrolleras.

### **4.3 Rättelseposter och kreditförluster**

**4.3.1.** Enligt god bokföringssed upptas olika rabatter i bokföringen för den räkenskapsperiod under vilken köparens rätt till rabatten har uppkommit. Rätten kan basera sig på avtal, köpevillkor eller annan motsvarande grund. Om en kreditfaktura eller annan verifikation för köparen utställs över rabatt eller annan kreditering, ska bokföringen ske senast för den månad då fakturan är daterad. Om rätten till krediteringen enligt avtalsvillkor uppstår tidigare än utställandet av kreditfakturan, kan bokföringen göras på basis av en för den aktuella tidpunkten utställd memorialverifikation, där krediteringens grund och belopp utreds. Bokföringen ska förutom beträffande krediteringar av ringa betydelse ske senast i samband med bokslutet.

**4.3.2.** I enlighet med försäljningens betalningsvillkor beviljade kassarabatter eller andra motsvarande rättelseposter som realiseras i samband med betalningen, bokförs som rättelsepost för den månad då betalningen har inlutit. På motsvarande sätt bokförs enligt betalningsvillkoren erhållna kassarabatter och andra motsvarande rättelseposter som realiseras i samband med betalningen, som rättelsepost för den månad under vilken betalningen har gjorts.

**4.3.3.** En mervärdesskattskyldig får dra av bland annat års- och omsättningsrabatter, köp- och försäljningsgottgörelser och kreditförlust som hänför sig till försäljning som uppgivits som skattepliktig, från skattegrunden (MSL 78 §). Trots att kreditförlusterna i mervärdesbeskattningen utgör avdrag från skattegrunden, upptas de i bokföringen på ett huvudboks konto som ingår i gruppen övriga rörelsekostnader i resultaträkningen. En eventuellt senare influent betalning för en kreditförlust som bokförts som kostnad, upptas på motsvarande sätt i gruppen ”övriga rörelsekostnader” i resultaträkningen. Ovan nämnda rättelseposter och det belopp som uppkommer av fordran som tidigare dragits av som kreditförlust, hänförs i mervärdesbeskattningen till den kalendermånad då den enligt god bokföringssed ska införas i bokföringen (MSL 139 §).

**4.3.4.** En kreditförlust på basen av försäljningsfordran är enligt god bokföringssed mogen att bokföras då det är sannolikt, att ingen betalning kommer att inflyta för fordran. Kreditförlusten kan bokföras redan under räkenskapsperioden och den ska bokföras senast vid upprättandet av bokslutet. Bokföringen kan grunda sig på till exempel gäldenärens konkurs, ansökan om saneringsförfarande, resultatlös indrivning och därmed sammanhängande uppgift om gäldenärens insolvens eller det att gäldenärens adress har blivit okänd. Vid bokföringen av en kreditförlust bör man uppskatta det belopp av fordran som sannolikt kommer att betalas. Om säkerhet har ställts för fordran eller om den bokföringsskyldige har en skuld som kan kvittas mot fordran, ska dessa omständigheter beaktas vid bedömning av beloppet för kreditförlusten.

**4.3.5.** Eventuellt kan en rättelsepost av ringa betydelse, på grund av avrundning av beloppen i samband med fakturering eller betalning, sammanhänga med affärshändelsen. Med beaktande av den till god bokföringssed hörande väsentlighetsprincipen kan en sådan post upptas bland övriga rörelsekostnader.

#### **4.4 Avdrag vid inledande av den skattepliktiga affärsverksamheten**

**4.4.1.** I samband med att en skattepliktig rörelse inleds får den skattskyldige göra avdrag från skattepliktigt anskaffade eller tillverkade varor och tjänster som han innehar och som används för ett avdragsgillt syfte. Avdraget får inte göras på fastighet. En förutsättning för att avdraget ska kunna göras är att de skattskyldige upprättar en verifikation vid den tidpunkt då varorna och tjänsterna tas i avdragsgillt bruk. På de varor eller tjänster som den skattskyldige har köpt och på varor som importerats till landet tillämpas dessutom bestämmelserna i 102 a § (MSL 112 §). En dylik situation kan uppstå till exempel vid ansökan om att bli skattskyldig.



**4.4.2.** I bokföringen ska anskaffningsutgifterna för de nyttigheter som berättigar till detta så kallade begynnelselageravdrag korrigeras med beloppet för skatten som får dras av. Den skatt som ska dras av bokförs som mervärdesskattefordran samtidigt som en kreditering bokförs på kontot där det aktuella inköpet har noterats. För tillgångar som den skattskyldige innehaft redan vid utgången av föregående räkenskapsperiod bokförs den skatt som ska dras av som kreditering på det konto där inköpsutgiften tidigare har bokförts. Om en sådan rättelse som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder inte är av ringa betydelse, ska bokföringsskyldiga som är större än mikroföretag redogöra för den i noterna (BokfF 2:2.1 § 5 punkten och SMF 1:3 §).

**4.4.3.** Om det så kallade avdraget för ingående lager ingår i bestående aktiva ska den ursprungliga anskaffningsutgiften minskas med beloppet för den skatt som får dras av.

**4.4.3.** Skatteförvaltningen har gett en anvisning om rätten att dra av moms (dnr A80/200/2015 – Om rätten att dra av moms).

#### **4.5 Partiell avdragsrätt**

**4.5.1.** Från en vara eller tjänst som den skattskyldige har anskaffat eller tagit i sådan användning som endast delvis berättigar till avdrag, får avdrag göras endast till den del som varan eller tjänsten används för detta ändamål (MSL 117 §). Om en sådan nyttighet senare säljs, ska skatt på försäljningen betalas i samma förhållande som det gjorda avdraget vid anskaffningen av den aktuella nyttigheten (ursprungligt avdrag och eventuella ändringar som senare gjorts då förhållandet mellan olika användningsändamål har ändrats MSL 21 och 112 §).

**4.5.2.** De uppgifter som behövs för att räkna ut mervärdesskatten ska i enlighet med bestämmelserna om verifieringskedja i BokfL 2:6 § kunna härledas ur bokföringen oberoende av huruvida det gäller ett inköp som helt och hållet eller bara delvis berättigar till avdrag. I fråga om inköp som delvis berättigar till avdrag ska kalkyleorna över fördelningsgrunderna förvaras som en del av bokföringsmaterialet.

#### **4.6 Inköp som inte är avdragsgilla i mervärdesbeskattningen**

Om den mervärdesskatt som ingår i inköpsutgiften inte får dras av, bokförs hela den skattepliktiga inköpsutgiften som anskaffningsutgift på det aktuella huvudbokskontot. Så förfar man till exempel då nyttigheten kommer i användning som inte berättigar till avdrag eller då den verksamhet som idkas inte är mervärdesskattepliktig.

#### **4.7 Gemenskapsinterna förvärv inom Europeiska unionen och omvänd skatteplikt**

**4.7.1.** Mervärdesskatt ska i princip betalas på gemenskapsinterna varuförvärv (MSL 1.1 § 3 punkten). Om det gemenskapsinterna förvärvet tas i bruk som berättigar till avdrag, uppstår ingen skatt som ska redovisas, eftersom beloppet för skatt som ska dras av är lika stort som beloppet för skatt som ska betalas och skatterna periodiseras lika.

Mervärdesskattedeklarationen ska dock också i detta fall innehålla uppgifter om beloppen för skatt som ska betalas och skatt som ska dras av skilt för sig. Om dessa uppgifter härleds från konton i huvudbokföringen, ska skilda konton för gemenskapsinterna förvärv till olika skattesatser och eventuella till förvärven hörande rättelseposter reserveras i kontoplanen.

**4.7.2.** Mervärdesskatt ska också betalas på köp av tjänster enligt den så kallade allmänna regeln (omvänd skattskyldighet, MSL 64–65 §). Det saknar relevans om tjänsten köps från en säljare som är etablerad inom eller utanför EU (se närmare Skatteförvaltningens anvisning Momsbeskattningen av tjänster vid utrikeshandel fr.o.m. 1.1.2010). Mervärdesskatten får avdras om köpet tas i bruk för ett ändamål som berättigar till avdrag.

**4.7.3.** Om tjänster eller varor köps av en utlänning som saknar fast driftställe i Finland eller som inte har ansökt om att bli skattskyldig här, är nyttigheternas köpare skyldig att betala skatt för affärshändelserna med beaktande av de förutsättningar om vilka stadgas i MSL 9.1 § och de begränsningar om vilka stadgas i 9.2 § (omvänd skatteplikt). Köparen ska tillämpa omvänd skatteplikt på köpet även om en utlänning har fast driftställe i Finland och driftstället inte deltar i försäljningen i fråga (MSL 9.3 §). Om man vill klarlägga skatten som ska betalas och avdras direkt på basen av kontona i huvudboken, ska samma förfaringssätt som i fråga om bokföringen av gemenskapsinterna förvärv tillämpas.

**4.7.4.** I bilaga 4 finns exempel på bokföring av gemenskapsinterna förvärv och omvänd skatteplikt.

#### **4.8 Import från länder utanför Europeiska unionen**

**4.8.1.** Med import avses i mervärdesbeskattningen införsel av varor från områden utanför Europeiska gemenskapen till Europeiska gemenskapens område (MSL 86 och 86 §). Också införsel av varor över skattegränsen från Åland till annan del av Finland eller från gemenskapen, områden utanför gemenskapen eller från annan del av Finland till Åland utgör import (L 1266/1996, 18 §). Deklaranten är skyldig att betala skatt för importen (MSL 86 b §).

**4.8.2.** Uppgiften att beskatta varuimport övergår från Tullen till Skatteförvaltningen från och med ingången av 2018 gällande varor importerade av skattskyldiga som är

införda i registret över mervärdesskattskyldiga (L 523/2017). Tullen är dock skattemyndighet när den skattskyldige är en fysisk person och importen inte anknyter till den skattskyldiges affärsverksamhet. Enligt det nya förfarandet ska en mervärdesskattskyldig importör på eget initiativ beräkna och deklarerat skatten på importen och skattegrunden i sin mervärdesskattedeklaration på samma sätt som uppgifterna om övriga affärshändelser som hänförs till skatteperioden. För beräkning av mervärdesskatten och för bokföringen ska den mervärdesskattskyldige ha Tullens förtullningsbeslut. Grunden för mervärdesskatten på import är det tullvärde som antecknats i förtullningsbeslutet (MSL 88 §) adderat med de poster som avses i MSL 91 §, 93 § och 93 a §. Den skatt på importen som betalas till Skatteförvaltningen (MSL 135 a.2 §) och som avdras (MSL 141 § 4 punkten) ska hänföras till den månad under vilken förtullningsbeslutet som gäller den importerade varan har getts. Om de importerade varorna används i sin helhet för ändamål som berättigar till avdrag (MSL 102.1 § 2 punkten), återstår ingen skatt att betala för importen. Förtullningsbeslutet och de därtill hörande dokumenten ska förvaras som en del av bokföringsmaterialet. De är också en förutsättning för avdragsrätten för mervärdesskatt (MSL 102 a §). Vid införsel mellan landskapet Åland och Fastlandsfinland fattar Tullen inte förtullningsbeslut för skattskyldiga som är införda i registret över mervärdesskattskyldiga. I dessa fall är det den skattskyldige som ska beräkna tullvärdet. Vid införsel mellan Åland och Fastlandsfinland hänförs skatten till den kalendermånad då skattskyldigheten uppkommit (MSL 87 §).

**4.8.3.** I bilaga 5 finns exempel på bokföring av import.

## **4.9 Eget bruk**

**4.9.1.** Med eget bruk avses att en tillgång tas ut från en rörelse eller ett yrke för den bokföringsskyldiges eget bruk. I mervärdesbeskattningen är begreppet eget bruk mera omfattande än i bokföringslagen, varigenom behov av bokföring som eget bruk också kan uppkomma i en situation där en tillgång som ursprungligen anskaffats som omsättningstillgång för försäljning tas i användning för annat ändamål.

### ***Eget bruk i mervärdesbeskattningen***

**4.9.2.** Avsikten med beskattningen är att inköp som tas i eget bruk och inte berättigar till avdrag, och som ursprungligen upptagits i passiva aktiva, samt överlåtelser av inköp, eller tillgångar som ursprungligen anskaffats som omsättningstillgång för försäljning, ska bli skattepliktiga. I dessa fall har tillgångens användningsändamål ändrats från det ursprungliga.

**4.9.3.** I mervärdesbeskattningen anses som försäljning också att en vara eller en tjänst tas i eget bruk (MSL 20 §). För det ska mervärdesskatt betalas. Om en nyttighet som är avsedd att säljas tas i bruk för annan verksamhet som berättigar till avdrag, anses detta inte som eget bruk.

**4.9.4.** Med tagande av varan i eget bruk anses bland annat då varan konsumeras privat, överlåts utan vederlag eller om varan flyttas eller på annat sätt tas i annat

bruk än sådan användning som berättigar till avdrag som avses i MSL 10 kapitlet och ändring av användningsändamålet så att den inte är avdragsgill enligt MSL (MSL 21 §). Med eget bruk av en tjänst avses att näringsidkaren presterar, överlåter eller på annat sätt utan vederlag tar i användning en tjänst för eget bruk eller för de anställdas privata konsumtion eller på annat sätt än för ett sätt som avser näringsverksamheten eller på annat sätt tar tjänsten i sådan användning vars avdragbarhet begränsas av MSL 114 § eller tar en köpt tjänst i annan användning än sådan avdragbar användning som avses i 10 kapitlet (MSL 22 §).

#### ***Överlåtelse till ett för lågt vederlag***

**4.9.5.** Överlåtelse av varor och tjänster till ett betydligt lägre vederlag än det verkliga värdet beskattas som försäljning och inte som eget bruk, om köparen inte har rätt att göra avdrag. Som beskattningsgrund används i stället för vederlaget det verkliga marknadsvärdet om det finns en intressegemenskap mellan säljaren och köparen (MSL 73 c–e §).

**4.9.6.** För uträkningen av mervärdesskatten för en sådan överlåtelse till ett för lågt vederlag ska transaktionen behandlas på följande sätt i bokföringen.

En vara vars mervärdesskattefria anskaffningsutgift är 100 euro och vars mervärdesskattefria marknadsvärde är 130 euro överlåts till de anställda (part inom intressegemenskapen) till sin anskaffningsutgift med påslag för mervärdesskatt. Den skatt 7,20 euro som beror på skillnaden mellan verkligt värde och det betalda vederlaget 30 euro (med skattesatsen 24 %) bokförs som debitering av kontot för skatt som ska betalas och som kreditering av motkontot i resultaträkningen på ett konto som ingår i gruppen övriga rörelsekostnader (exemplet gäller övriga personalkostnader). Resten av den skatt som ska redovisas debiteras kontot för skatt som ska betalas (24,00 euro) och krediteras kontot kassa/fordringar.

**4.9.7.** I vissa fall anses dessutom tagandet av vissa tjänster i anknytning till fastigheten i eget bruk och överlåtelse av serveringstjänster till de anställda vara tagande av tjänst i eget bruk (MSL 23, 24, 25 a och 31–33 a §). Då en näringsidkare i ringa mängd tar varor eller tjänster för egen eller familjens konsumtion behöver man inte betala skatt på tagande i eget bruk (MSL 22 a §).

#### ***Skattegrund i mervärdesbeskattningen***

**4.9.8.** I bokföringen överförs en tillgång från omsättningstillgångarna till bestående aktiva till sin anskaffningsutgift eller till ett lägre, sannolikt överlåtelsepris. Från bestående aktiva överförs en tillgång till omsättningstillgångarna till ett belopp som motsvarar den ännu oavskrivna delen av anskaffningsutgiften (BokFL 5:19 §). En tillgång som tas i den

bokföringsskyldiges eget bruk ska tas upp till sitt balansvärde, det vill säga sin ännu oavskrivna anskaffningsutgift.

**4.9.9.** I mervärdesbeskattningen kan skattegrunden avvika från de värden till vilka överföringen sker i bokföringen. I mervärdesbeskattningen utgör inköpspriset på den köpta varan eller tjänsten eller ett lägre sannolikt överlåtelsepris skattegrunden för tagande i eget bruk (MSL 74–75 §). Grunden för skatt på vara som man har producerat själv och tjänst som man själv har presterat är de direkta och indirekta kostnaderna för tillverkning av varan och prestation av tjänsten (MSL 74–75 §). Skattegrunden för en vara som man själv har importerat och som tas i eget bruk är den skattegrund som gäller för importen eller ett lägre sannolikt överlåtelsepris (MSL 74 §).

**4.9.10.** Skattegrunden för en byggtjänst som tas i eget bruk på det sätt som avses i MSL 33 § är inköpspriset på byggtjänsten, de direkta och indirekta kostnaderna för en byggtjänst som man själv producerat eller för en inköpt fastighets del det värde som utgör grunden för det beskattningsvärde som den föregående överlåtaren till följd av överlåtelsen har varit tvungen att betala för en byggtjänst som har utförts på fastigheten (MSL 76 §).

**4.9.11.** I fråga om eget bruk vilket på sätt som avses i mervärdesskattelagen ska anses som försäljning, bokförs ett belopp som motsvarar den skatt som ska betalas å ena sidan på ett mervärdesskatteskuldkonto och å andra sidan på det utgiftskonto dit beloppet enligt sin karaktär hör, eller på det privatkonto där eget bruk som avses i bokföringslagen ska bokföras.

**4.9.12.** Registreringen av eget bruk görs den månad då transaktionen skedde.

#### ***Mervärdesskatt för eget bruk vid grynderentreprenad***

**4.9.13.** Enligt MSL 29 § ska skatt betalas på försäljning av byggtjänster. En stiftande entreprenör ska erlägga mervärdesskatt på byggtjänster som hänför sig till nybyggnad i form av s.k. skatt på eget bruk (MSL 31 §). Denna skatt räknas i enlighet med BokfL 4:5 § till rörliga utgifter för anskaffning och tillverkning av nyttighet och den kan inte med stöd av tvingande bestämmelse enligt BokfL 4:1 § avdras från omsättningen (mervärdesskatt som fastställs på eget bruk är inte den i lagrummet avsedda skatten som baserar sig direkt på försäljningsbeloppet).

**4.9.14.** I bilaga 3 finns exempel på bokföring av eget bruk.

### **4.10 Rättelse av fel**

**4.10.1.** Den skattskyldige ska rätta ett fel i skattedeklarationen genom att lämna en rättelsedeklaration för skatteperioden i fråga (BeskFL 25 §). Den skattskyldige kan utan ogrundat dröjsmål rätta ett fel som är av ringa ekonomisk betydelse genom att på motsvarande sätt ändra det skattebelopp eller en annan uppgift som ska deklarerars

för följande skatteperioder. Skatteförvaltningen kan hänföra rättelsen av felet till rätt skatteperiod, om detta är motiverat av särskilda skäl med hänsyn till skattekontrollens behov.

**4.10.2.** Enligt Skatteförvaltningens beslut av 19.12.2016 (dnr A196/200/2016) ska ett fel anses vara av ringa ekonomisk betydelse då beloppet av skatt som deklarerats för skatteperioden till för högt belopp eller som blivit odeklarerat är högst 500 euro. Den skattskyldige kan rätta fel av samma skatteslag för flera skatteperioder samtidigt om felet som hänför sig till en skatteperiod uppgår till högst 500 euro.

**4.10.3.** Den skattskyldige ska rätta ett fel i skattedeklarationen inom tre år från den tidpunkt som avses i BeskFL 4 § (BeskFL 25.4 §).

**4.10.4.** Ett fel som har skett till skattetagarens nackdel kan inte rättas med samma förfaringssätt. Då den skatt som ska betalas har uppgetts till för lågt belopp eller den skatt som ska dras av till för högt belopp rättas felet genom inlämning av en ny övervakningsanmälan och allokering av betalningen på basen av de rättade uppgifterna till rätt månad i mervärdesbeskattningen.

**4.10.5.** I motiveringen till BokfL 2:6 § förtydligas bokföringsförfarandet vid rättelser i tidigare utfärdade myndighetsrapporter (RP 89/2015 sid. 44) på följande sätt: ”... om man senare under perioden ändrar eller korrigerar sådana tidigare gjorda noteringar som redan lagts till grund för rapporter, måste detta göras med hjälp av en korrigeringsverifikation eller en tydlig anteckning så att verifieringskedjan inte bryts, både när det gäller den givna rapporten och det bokslut som upprättats på basis av den och den senare ändrade informationen samt övriga meddelanden och rapporter.”

#### **4.11 Skattetillägg, skatteförhöjningar, förseningsräntor, försummelseavgifter, förseningsavgifter och debiteringar av mervärdesskatt under senare år**

**4.11.1.** De skattetillägg och -förhöjningar och försummelse- och förseningsavgifter som grundar sig på fel och försummelser i fråga om anmälan och betalning av mervärdesskatt noteras i bokföringen enligt prestationsprincipen senast i bokslutet. Mindre poster får noteras enligt kontantprincipen (BokfL 3:4 §). Skattetillägget, som är en tidsbunden post av räntekaraktär noteras som ränteutgift i bokföringen. Sanktionsavgifter – som försummelseavgifter, förseningsavgifter, skatteförhöjningar – noteras som övriga rörelsekostnader i resultaträkningen.

**4.11.2.** Om skatt som tidigare lämnats obetald eller som återburits till ett för stort belopp påförs den skattskyldige (BeskFL 40 §), ska skattens belopp noteras på det konto där noteringen ursprungligen borde ha skett. Om mervärdesskatt senare exempelvis påförs försäljning som behandlats skattefri, ska skattens belopp noteras på ifrågavarande försäljningskonto (eller på ett annat konto i samma kontogrupp)

som en minskning av försäljningen. Om skatt på motsvarande sätt påförs på grund av att obefogade inköpsavdrag, ska skattens belopp noteras på ifrågavarande inköpskonto (eller på ett annat konto i samma kontogrupp). Om skatt påförs på grund av obefogade avdrag för anskaffning av en tillgång bland bestående aktiva vars anskaffningsutgift har aktiverats, ska skattens belopp läggas till anskaffningsutgiften. Vid behov rättas avskrivningarna enligt plan.

**4.11.3.** Om den påförda eller återburna skatt som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder inte är av ringa betydelse, ska noterna till bokslutet innehålla uppgift om denna (Bokf 2:2.1 § 5 punkten). Detta gäller inte mikroföretag (SMF 1:3.2 §).

**4.11.4.** Om den påförda eller återburna skatt som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder är väsentlig för den bokföringsskyldige görs rättelsen som en kreditering eller debitering av kontot för balanserade vinstmedel under eget kapital i balansräkningen och inte längre med resultatpåverkan (se närmare BFN 1750/2005).

**4.11.5.** Skatteförvaltningen ålägger den skattskyldige att betala en förseningsavgift, om skattedeclarationen lämnas efter den föreskrivna tidpunkten (BeskFL 35 §). Förseningsavgift påförs inte om skatteförhöjning påförs för skatt som deklarerats för sent.

**4.11.6.** Skatteförvaltningen påför den skattskyldige skatteförhöjning, om en skattedeclaration eller en annan anmälan eller en annan föreskriven uppgift eller utredning är bristfällig eller felaktig eller överhuvudtaget inte har lämnats in (BeskFL 37 §).

**4.11.7.** Skatteförvaltningen ålägger den skattskyldige att betala en försummelseavgift, om denne trots Skatteförvaltningens uppmaning underlåter att lämna anmälan rörande etablering, ändring och upphörande eller underlåter att fullgöra den skyldighet att ge en verifikation som föreskrivs i MSL 209 b §, den bokföringsskyldighet rörande beskattningen som föreskrivs i MSL 134 e § eller BeskFL 26 § eller den anteckningsskyldighet rörande beskattningen som föreskrivs i 27 §, eller den skyldighet att anteckna uppgifter i fakturor som föreskrivs i MSL 209 e eller 209 f § (BeskFL 39 §).

**4.11.8.** Skatteförvaltningen har 19.6.2017 utfärdat anvisningen Påföljdsavgifter för skatter på eget initiativ (dnr A144/200/2017).

## **5 MERVÄRDESSKATT I BOKSLUTET**

### **5.1 Bokföring av händelser som påverkar mervärdesskattens belopp vid upprättande av bokslut**

Bokslutet ska upprättas inom fyra månader från räkenskapsperiodens utgång (BokfL 3:6 §). Mervärdesskatten ska deklarerats och betalas senast den 12 dagen i den andra

månaden efter varje skatteperiod (BeskFL 2 § 3 punkten). De händelser som påverkar beloppet av den skatt som ska betalas eller dras av ska registreras inom samma tidsfrist (BeskFF 2 §). Mervärdesskatten för räkenskapsperiodens sista månad har ofta betalats och övervakningsanmälan har lämnats innan bokslutet färdigställs. Vid upprättandet av bokslut upptas enligt BokFL 3:3.1 § 5 punkten alla intäkter och kostnader som hänför sig till räkenskapsperioden utan hänsyn till datum för betalningen. Samtidigt rättas också eventuella tidigare i bokföringen felaktigt noterade händelser som inverkar på mervärdesskattens belopp.

## **5.2 Bestående aktiva och omsättningstillgångar**

Anskaffningsutgiften för en tillgång bland bestående aktiva för vilken den mervärdesskatt som ingick i anskaffningsutgiften har berättigat till avdrag, upptas i balansräkningen och i det register över tillgångar bland bestående aktiva som eventuellt förs separat, minskad med skattens belopp. Avskrivningarna beräknas i så fall på basis av den skattefria anskaffningsutgiften. Anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar som har förvärvats för den skattepliktiga rörelseverksamheten upptas i balansräkningen på motsvarande sätt.

## **5.3 Redovisning av mervärdesskatteskuld och –fordran i balansräkningen**

**5.3.1.** I bokslutet sammanslås den mervärdesskatt som ska betalas och den mervärdesskatt som ska avdras och skillnaden mellan dessa upptas såsom mervärdesskatt som ska redovisas. Om det gäller en skuld ska den i balansräkningen upptas bland övriga (kortfristiga) skulder (BFN:s utlåtande 1561/1999) och fordran på motsvarande sätt i gruppen för övriga (kortfristiga) fordringar.

**5.3.2.** Då bokslutet upprättas bör man dock observera att posterna ska upptas separat som skulder och fordringar enligt sin karaktär i de fall då den näst sista månaden under räkenskapsperioden uppvisar en mervärdesskatteskuld och den sista månaden under räkenskapsperioden uppvisar en fordran. Detta förfarande ska användas eftersom de aktuella posterna på grund av den ordning de har uppstått i inte kan nettobokföras. Skulden ska nämligen betalas på förfallodagen till sitt fulla belopp.

**5.3.3.** Vid periodisering av mervärdesskatt enligt kontantprincipen enligt avsnitt **4.2.2.3.** ovan ska operierade poster upptas som resultatregleringar utan att nettobokföra dem eller sammanslå dem med redan periodiserad mervärdesskatt.

## **5.4 Redovisning av mervärdesskattepliktiga förskottsbetalningar i balansräkningen**

**5.4.1.** Förskottsbetalningar, för vilka mervärdesskatt ska ha betalats eller i vilka skatt som ska dras av har ingått, får med stöd av BokFF 1:10.2 § och SMF 2:7.2 §



andra meningen upptas i balansräkningen till nettobelopp, då parterna har för avsikt att slutföra affärstransaktionerna på så sätt att förskottsbetalningar inte återbetalas.

**5.4.2.** Om man vid upprättandet av bokslutet känner till att skyldigheten att återbetala förskottsbetalningen kommer att realiseras, ska förskottsbetalningen upptas till bruttobelopp i bokslutet. Mervärdesskatt som ingår i en erhållen förskottsbetalning upptas i balansräkningen bland aktiva resultatregleringar och mervärdesskatt som ingår i en betald förskottsbetalning upptas bland passiva resultatregleringar. Dessa, till förskottsbetalningar hörande mervärdesskatteposter, ska inte i bokslutet slås ihop med de mervärdesskatteskulder och –fordringar som uppkommit vid bokföringen av mervärdesskatter som ska betalas och dras av.

## **5.5 Justeringsförfarande för avdrag av fastighetsinvestering i bokslutet**

**5.5.1.** Bokföringsnämnden anser det vara nödvändigt att ge anvisningar om hur justeringen av mervärdesskatt på fastighetsinvesteringar ska behandlas i bokslutet, speciellt avseende vad som avgör beloppet på den fordran eller skuld som justeringen ger upphov till och som ska upptas i bokslutet.

**5.5.2.** Mervärdesskattelagen kräver en årlig justering, vilket bör anses tillåta ett system där endast beloppet på den justering som gäller följande räkenskapsperiod bokförs som skuld. Om det skattebelopp som ska redovisas under kommande räkenskapsperioder är väsentlig är det förenligt med god bokföringssed att som övriga skulder i balansräkningen uppta också den mervärdesskatt som grundar sig på justering av fastighetsinvesteringar och som kommer att förfalla till betalning under senare räkenskapsperioder under den räkenskapsperiod då denna blivit uppenbar. Om fastighetens värdeförändring är väsentlig ska avskrivningsplanen för fastigheten på motsvarande sätt ändras så att den stämmer överens med omvärderingen. En utredning över justeringen av mervärdesskatten ska ges i noterna till bokslutet.

Vi kan som exempel granska en situation där en fastighet som har tagits i bruk 1.1.2016 och i ett (1) års tid helt och hållet har varit i skattepliktigt bruk därefter hyrs ut på ett 10 årigt avtal från och med 1.1.2017 för helt skattefritt bruk. Därav följer att den bokföringsskyldige blir tvungen att returnera tidigare gjorda avdrag under de kommande justeringsåren. Ursprungligen drog den bokföringsskyldige av 10 miljoner euro i mervärdesskatt. Till följd av mervärdesskattejusteringarna ska 9/10 av skatten återbetalas, det vill säga 9 miljoner euro. I redovisningen av mervärdesskatten för december 2017 beaktar man den skatt som ska returneras år 2017, dvs. 1 miljon euro. Såsom tidigare har angetts ska också den skatt som returneras behandlas som en avdragspost i bokföringen och mervärdesskatteredovisningen.

I bokslutet upptas med beaktande av försiktighetsprincipen det skattebelopp som ska avdras i ett senare skede, dvs. 8 miljoner euro, som övriga skulder i balansräkningen. Samtidigt justeras fastighetens balansvärde med beloppet

för hela justeringen (9 miljoner euro) och motsvarande ändringar görs även i avskrivningsplanen. (Se bilaga 6a).

**5.5.3.** Bokföringsnämnden anser att den bokföringsskyldige kan tillämpa den metod som har beskrivits här ovanför också omvänt för de justeringar som berättigar till extra avdrag. En sådan mervärdesskattefordran bokförs som övriga fordringar i balansräkningen. Härvid ska man dock beakta försiktighetsprincipen i bokföringen, som bland annat kräver att det inte är sannolikt att grunden för de aktuella skattefordringarna kommer att ändras under den återstående justeringsperioden.

**5.5.4.** Om beloppet på de skatter som ska betalas eller avdras under kommande perioder inte kan anses vara väsentligt med beaktande av fastighetens balansvärde eller marknadsvärde är en justering av balansvärdet inte nödvändig. Också i en dylik situation ska en utredning över de justerade beloppen och tidpunkterna lämnas i noterna till bokslutet.

**5.5.5.** Även i de fall då den bokföringsskyldiges räkenskapsperiod avviker från kalenderåret görs justeringen av mervärdesskatten i samband med upprättande av bokslutet. I så fall bör man beakta att det skatteavdrag eller den skatt som ska betalas till följd av justeringen dras av och behandlas först i samband med mervärdesskatteredovisningen för följande decembermånad. Skatten avslutas inte mot kontot för skatt som ska redovisas i samband med bokslutet. Denna post bör bokföras på ett separat huvudbokskonto.

#### ***Noter till bokslutet***

En bokföringsskyldig som – på grund av en slutförd eller i bokslutet pågående fastighetsinvestering – har något annat ansvar än ett ringa ansvar till följd av justeringsförfarandet för mervärdesskatt på fastighetsinvesteringar kan formulera noten om fastighetsinvesteringar i bokslutet till exempel på följande sätt:

Övriga ekonomiska ansvar som inte har upptagits i balansräkningen (BokFF 2:7.2 § 5 punkten, SMF 3.7.1 § 2 punkten)

Fastighetsinvesteringar

*Bolaget är skyldigt att justera de mervärdesskatteavdrag som bolaget har gjort för en år 2016 färdigställd fastighetsinvestering, om fastighetens skattepliktiga användning minskar under justeringsperioden. Det sista justeringsåret är år 2025. Ansvarets maximibelopp är 54 120 euro.*

För ömsesidiga fastighetsaktiebolag och i situationer där justeringsansvaren för fastighetsinvesteringar kan bli väsentliga, gör den bokföringsskyldige upp en noggrannare specifikation av noterna om justeringsansvaret än vad som avses här ovanför.

Tabelldelen innehåller bland annat de sammanlagda beloppen årliga investeringar och uppgifter om både den mervärdesskatt som investeringen ursprungligen innehöll och den avdragna mervärdesskatten för framtida justeringsbehov. Av specifikationen bör också framgå justeringsansvarets storlek i början av räkenskapsperioden och ansvarsförändringen under räkenskapsperioden.

**En specifikation av noterna kan göras enligt följande:**

	<b>10 års justeringsperiod 2016</b>
Fastighetsinvesteringsutgift (netto)	2 000 000
Mervärdesskatt på fastighetsinvestering	484 000
Årlig andel av investeringens mervärdesskatt	48 400
Avdragen mervärdesskatt	484 000
Årlig andel av avdragen mervärdesskatt	48 400
Antal år som ingår i justeringsperioden	9
Återbetalningens andel av avdraget 31.12.2016	43 200
<b>Justeringsansvar 31.12.2016</b>	<b>43 200</b>
Justeringsansvar 31.12.2015	0
Förändring	43 200

Till notverifikaten ska dessutom en fastighetsspecifik utredning bifogas. I samband med överlåtelse av fastigheten kan denna utredning utnyttjas genom komplettering av den med de uppgifter som skattestyrelsens anvisning kräver. En fastighetsspecifik utredning kan ges till exempel enligt följande:

**Bokföring av fastighetsinvesteringar enligt BokFF 5:2 §  
(kraven på information finns i skattestyrelsens anvisning 1845/40/2007)**

Upprättad den		15.2.2008
Specifikation av objektet:	<b>Industrihall, Untamovägen 78, 00620 Helsingfors</b>	
	<b>Namn</b>	<b>Adress</b>
Fastighetsinvesteringen köpt av	Exempel Ab	Untamovägen 11, 00620 He
Köpets karaktär:	Nybygge	
Byggtjänsten blev klar och fastigheten mottogs:		1.10.2006
Skatt som ingår i köpet/:	90 200	
<b>ÖVERFÖRING AV JUSTERINGSRÄTT OCH PLIKT MSL 209 k k</b>		
	<b>Namn</b>	<b>Adress</b>
<i>Mottagare:</i>		
<i>Tidpunkt för överlåtelsen:</i>		
<i>Typ av överlåtelse:</i>		
<i>Utredningen lämnades:</i>		
ANVÄNDNING SOM BERÄTTIGAR TILL AVDRAG****	100 %	100 %
Justeringsperiod:**	3 mån./2012	2013 2014 2015

Intjänat belopp	18 040			
Intjänat belopp		18 040		
			18 040	
				18 040

**Återstående justeringsans**

**\*\*\*SCHEMA FÖR UTRÄKNING AV JUSTERING AV FASTIGHETSINVESTERING:**

*1/10 x (den andel av användningen som berättigar till ursprungligt avdrag i förhållande till den totala användningen*

*./. den användning under justeringsåret som berättigar till avdrag i förhållande till hela användningen) x den skatt som ingår i anskaff*

Bilagorna 6a och 6b innehåller exempel på mervärdesbeskattning av fastighetsinvesteringar.