



KYRKOSTYRELSENS CIRKULÄR

Nr 13/2005
29.3.2005

BETALNING AV MERVÄRDESKATT PÅ EGET BRUK AV TJÄNSTER SOM
AVSER FASTIGHETSINNEHAV

Tjänster som avser fastighetsinnehav definieras i mervärdesskattelagen som bygg-tjänster, renhållning och annan skötsel av fastigheten samt ekonomiska och andra administrativa tjänster som hänför sig till fastigheten. Enligt 32 § i mervärdesskattelagen skall fastighetens ägare eller innehavare betala mervärdesskatt på eget bruk för tjänster som avser fastighetsinnehav och som ägaren eller innehavaren låtit utföra med hjälp av sin egen personal, om fastigheten används för något annat syfte än ett sådant som berättigar till mervärdesskatteavdrag. Närmare information om mervärdesbeskattning av eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav finns bl.a. i Skattestyrelsens anvisning 481/40/3.3.2004 (se www.vero.fi, punkten Skatteinfo/Skattestyrelsens anvisningar) och i Kyrkostyrelsens handbok *Mervärdesbeskattningen i församlingarna* från år 2003.

Högsta förvaltningsdomstolen gav 23.12.2004 ett årsboksbeslut L 3364 som på ett betydande sätt inverkar på församlingarnas skyldighet att betala mervärdesskatt på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav, då dessa tjänster utförts av den egna personalen. Beslutet gällde en kyrklig samfällighet som hade begärt ett förhandsavgörande angående sin skyldighet att redovisa mervärdesskatt på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav, då den kyrkliga samfälligheten utför dylika tjänster och dessa gäller

- a) kyrkliga byggnader och andra lokaler som är avsedda för kyrkliga förrättningar till den del dessa byggnader och lokaler används för gudstjänster och andra kyrkliga förrättningar
- b) begravningsplatser till den del tjänsterna hänför sig till något annat begravningsplatsområde än gravplatser
- c) lokaler som används för den kyrkliga samfällighetens registerverksamhet
- d) andra än för ovan nämnda syften använda fastigheter till den del fastigheterna används direkt för sådana uppgifter gällande förkunelse och tjänst som fastställs för församlingen i 4 kap. 1 § i kyrkolagen eller för syften som indirekt tjänar dessa uppgifter.

De fastigheter som avses i ansökan om förhandsavgörande används bl.a. för kyrkliga förrättningar, inom begravnings- och registerväsendet samt i samband med olika tjänster som överläts till församlingarnas medlemmar utan vederlag. Av an-

sökan framgår att fastigheterna i fråga också används för sådana servicefunktioner i enlighet med den kyrkliga samfällighetens egentliga verksamhet för vilka ett nominellt vederlag uppbärs av deltagarna.

Enligt HFD:s beslut är den kyrkliga samfälligheten inte skyldig att betala mervärdesskatt på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav för tjänster som utförts av den egna personalen och som hänför sig till ovan nämnda fastigheter, då fastigheterna i fråga används för de syften som nämns i ansökan. HFD ansåg att den i ansökan angivna verksamheten inte kan betraktas som sådan affärsverksamhet som omfattas av mervärdesskattelagens tillämpningsområde, och inte heller som sådan ekonomisk verksamhet som avses i 4 artikeln i direktivet. Den kyrkliga samfälligheten kan i fråga om denna typ av verksamhet inte betraktas som skattskyldig enligt mervärdesskattelagen eller direktivet, och användningen av fastigheterna faller därför utanför lagens och direktivets tillämpningsområde. HFD ansåg att den kyrkliga samfälligheten inte utför sådana tjänster i anslutning till fastighetsinnehav som avses i ansökan om förhandsavgörande i egenskap av skattskyldig. Det ansågs inte ha någon betydelse att den kyrkliga samfälligheten också besitter fastigheter som används i ekonomisk verksamhet och som omfattas av mervärdesskattelagens och direktivets tillämpningsområde, och att den kyrkliga samfälligheten i fråga om dessa fastigheter utför tjänster som avser fastighetsinnehav i egenskap av skattskyldig.

Kyrkostyrelsen begärde ett skriftligt utlåtande av Skattestyrelsen angående tolkningen av HFD:s förhandsavgörande L 3364 samt hur det inverkar på församlingarnas skyldighet att betala mervärdesskatt på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav, då dessa tjänster utförs av den egna personalen. Skattestyrelsen gav Kyrkostyrelsen ett utlåtande i ärendet 18.3.2005. Utlåtandet finns till påseende på finska på intranätet, www.kirkko.evl.fi, under Seurakuntien hallinto ja talous – Talousasiat – Tietoa verotuloista ja verotilityksistä. Målet med begäran om utlåtande var att säkerställa dels ett korrekt mervärdesskatteförfarande i församlingarna när det gäller eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav, och dels en enhetlig beskattningspraxis på alla orter. En annan strävan var att i mån av möjlighet frånga överdrivet detaljerade indelningar som inte är av någon som helst ekonomisk nytta för någondera parten.

Församlingarna betalar mervärdesskatt på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav enligt följande principer:

1. Enligt principerna för högsta förvaltningsdomstolens avgörande av den 23 december 2004 är **församlingen inte skyldig att betala mervärdesskatt på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav, då fastigheten eller lokalen används så gott som enbart eller åtminstone i huvudsak**

1. för sådana uppgifter som fastställs i 4 kapitlet i kyrkolagen (nedan församlingens egentliga verksamhet)
2. inom församlingens begravnings- eller registerväsende
3. för syften som indirekt tjänar ovan nämnda uppgifter; med indirekt tjänande fastigheter avses till exempel lokaler som används av personalen inom församlingens allmänna förvaltning och församlingarnas kyrkoherdeämbetslokaler.

Exempel på ovan nämnda fastigheter och lokaler är:

1. kyrkliga byggnader och andra lokaler som är avsedda för kyrkliga förrättningar till den del dessa byggnader och lokaler används för gudstjänster och andra kyrkliga förrättningar
2. begravningsplatser till den del tjänsterna hänför sig till något annat begravningsplatsområde än gravplatser
3. lokaler som används för den kyrkliga samfällighetens registerverksamhet, och
4. andra än för i punkterna 1–3 ovan nämnda syften använda fastigheter till den del fastigheterna används direkt för sådana uppgifter gällande förkunnelse och tjänst som fastställs för församlingen i 4 kap. 1 § i kyrkolagen eller för syften som indirekt tjänar dessa uppgifter.

I enlighet med högsta förvaltningsdomstolens beslut HFD 1995 B 547 har församlingarna inte heller tidigare varit skyldiga att betala mervärdesskatt på arbetsprestationer som hänför sig till en egentlig gravplats.

Skatt på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav betalas inte för lokaler som används i *mervärdesskattepliktig* affärsverksamhet. Församlingen betalar inte skatt på sådana tjänster i anslutning till fastighetsinnehav som hänför sig till lokaler som hyrts ut genom mervärdesskattepliktig verksamhet, om församlingen med anledning av uthyrningen av dessa lokaler ansökt om att bli skattskyldig i enlighet med 30 § i mervärdesskattelagen.

2. Församlingen betalar mervärdesskatt på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav, om byggnaden eller fastigheten används i sådan *mervärdesskattefri* affärsverksamhet som avses i mervärdesskattelagstiftningen. I en dylik situation anses församlingen utföra tjänster som avser fastighetsinnehav i egenskap av skattskyldig, och beskattningen av eget bruk bestäms då på basis av mervärdesskattelagen. Beskattningen av eget bruk gäller också sådan verksamhet som på grund av att tjänsterna utförs mot annat vederlag än nominellt vederlag uppfyller de kriterier för affärsverksamhet som avses i mervärdesskattelagstiftningen men som med stöd av 4 kapitlet i mervärdesskattelagen är befriad från mervärdesskatt (t.ex. socialvården samt hälso- och sjukvården).

Beskattningen av eget bruk tillämpas bl.a. på de byggnader som används

- i sådan av församlingen bedriven *mervärdesskattefri* verksamhet som innefattar uthyrning av bostadslägenheter
- i sådan av församlingen bedriven *mervärdesskattefri* verksamhet som innefattar uthyrning av affärs- och kontorslokaler på lång sikt
- i sådan *mervärdesskattefri* hälso- och sjukvårdsverksamhet som avses i 34 § i mervärdesskattelagen eller i sådan socialvårdsverksamhet som avses i 37 § i nämnda lag, då församlingen bedriver dessa *i form av affärsverksamhet* (t.ex. försäljning av socialvårdstjänster som införts i registret över socialserviceproducenter till kommunen med stöd av ett avtal om köpta tjänster)
- i annan mervärdesskattefri verksamhet som enligt mervärdesskattelagstiftningen uppfyller kriterierna för affärsverksamhet, t.ex. byggnader som används som bostäder i form av naturaförmån eller som representationslokaler.

3. Församlingen betalar skatt på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav på basis av den faktiska fördelningen, om byggnaden eller fastigheten används dels för de syften som nämns i HFD:s förhandsavgörande och dels för sådan affärsverksamhet som avses i mervärdesskattelagstiftningen. Skattestyrelsen konstaterar i detta hänseende följande:

Skyldigheten att betala mervärdesskatt på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav bestäms på basis av hur dessa tjänster de facto fördelas sig. Till skattegrunden räknas lönekostnaderna för personer som utför tjänster som avser fastighetsinnehav jämte socialkostnader. Om lönekostnaderna delvis också hänförs till sådan verksamhet för vilken församlingen inte skall betala skatt på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav, skall kostnaderna fördelas utifrån en fördelningsgrund som leder till så korrekt resultat som möjligt. Fördelningen görs i första hand enligt hur lönekostnaderna fördelas sig. Om detta inte är möjligt skall kostnaderna fördelas enligt den arbetstid som använts eller byggnadens yta eller utifrån någon annan ändamålsenlig beräkningsgrund. Skattestyrelsen anser att denna fördelning får utebli endast i det fall att det är praktiskt taget omöjligt att fördela kostnaderna.

I högsta förvaltningsdomstolens avgörande L 3364 av den 23 december 2004 talas om fastigheter som används huvudsakligen bl.a. i kyrkolagsenlig verksamhet. Skattestyrelsen tog inte ställning till hur uttrycket "huvudsaklig användning" kan tolkas. Kyrkostyrelsen anser att frågan förblev oklar på denna punkt.

4. Församlingen är inte skyldig att betala skatt på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav, om inte församlingen säljer dylika tjänster till utomstående och om inte lönekostnaderna jämte socialkostnader för de tjänster som avser fastighetsinnehav som utförs i anslutning till mervärdesskattefria affärsverksamhet överstiger 35 000 euro (32 § 2 mom. i mervärdesskattelagen, gräns för verksamhet i liten skala). De lönekostnader för tjänster som avser fastighetsinnehav jämte socialkostnader vilka orsakas av mervärdesskattefria affärsverksamhet understiger i väldigt många församlingar gränsen för verksamhet i liten skala. Av denna anledning behöver många församlingar inte betala skatt på eget bruk. Om församlingen säljer tjänster som avser fastighetsinnehav till utomstående, tillkommer skatt på eget bruk oberoende av gränsen för verksamhet i liten skala.

5. Några praktiska exempel på fastställandet av skatt på eget bruk

5A. Församlingshemmet i en församling används till 95 % i församlingens egen verksamhet (kyrkoherdeämbetet, lokaler för församlingens ledning och förvaltning, prästernas ämbetsrum, lokaler för diakoni och familjerådgivning samt lokaler för barn- och ungdomsarbete med tillhörande klubblokaler) medan 5 % används som bostad. Församlingens egentliga verksamhet i lokalerna i fråga är vederlagsfri. Ett undantag utgör klubblokaler (10 % av byggnadens totala yta), där det anordnas dagklubbsverksamhet för barn på förmiddagarna. För dagklubbsverksamheten uppbärs en liten avgift främst för att täcka kostnaderna för anskaffningen av hobbymaterial och annat liknande. På eftermiddagarna anordnas en eftermiddagsklubb för barn i lokalerna i fråga; denna tjänst tillhandahålls kommunen som en köpt tjänst. Om kvällarna används lokalerna vederlagsfritt som klubblokaler inom församlingens ungdomsarbete.

Enligt Skattestyrelsens utlåtande skall fördelningen göras i enlighet med hur lönekostnaderna hänförs till olika funktioner. Om en församlingsanställd renoverar en bostadslägenhet i ovan nämnda församlingshem, betalar församlingen hela den skatt på eget bruk

av tjänster som avser fastighetsinnehav vilken tillkommer till följd av de lönekostnader som hänför sig till arbetet. Enligt Skattestyrelsens uppfattning kan förmiddagsklubbsverksamhet och kvällsverksamhet som anordnas inom ramen för ungdomsarbete inte betraktas som församlingens affärsverksamhet.

5B. Församlingen äger

- en kyrkobyggnad, som ibland hyrs ut till utomstående
- ett församlingshem, som enbart används i församlingens egen egentliga verksamhet och där ingen affärsverksamhet bedrivs
- en lägergård, som används för församlingens egen verksamhet (bl.a. konfirmerationsläger och familjeläger) och som ibland hyrs ut till utomstående
- ett begravningsplatsområde med byggnader som hör till begravningsväsendet
- en prästgård, som fungerar som kyrkoherdens bostad i form av naturaförmån samt en gammal prästgård, som är uthyrd som bostad till utomstående.

I församlingens tjänst arbetar en gårdskarl, en städare och två personer på begravningsplatsen. Lönekostnaderna jämte socialkostnader för de tjänster i anslutning till fastighetsinnehav som dessa personer utför uppgår till 50 000 euro per år. Av denna summa hänför sig 45 000 euro till församlingens egentliga verksamhet.

Enligt Skattestyrelsens utlåtande understiger de lönekostnader jämte socialkostnader för tjänster som avser fastighetsinnehav vilka orsakats av en mindre församlings skattefria affärsverksamhet gränsen för verksamhet i liten skala. Skatt på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav tillkommer således inte, såvida inte församlingen säljer (tjänster som avser fastighetsinnehav) också till utomstående.

5C. Församlingen har en fastighet i direkt ägo, av vilken 70 % uthyrt mervärdesskattepliktigt på lång sikt till en utomstående hyresgäst, 5 % uthyrt mervärdesskattefritt på lång sikt till en utomstående hyresgäst samt 25 % används i församlingens egen egentliga verksamhet. Församlingen bedriver ingen affärsverksamhet i de lokaler som den använder för sin egen verksamhet.

Församlingens gårdskarl utför tjänster som avser fastighetsinnehav för hela fastighetens del, medan de anställda städarna endast ansvarar för städningen av de lokaler som används i församlingens egen verksamhet.

Enligt Skattestyrelsens utlåtande skall församlingen när det gäller gårdskarlens löner betala skatt på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav till den del dessa tjänster hänför sig till en lokal som hyrs ut mervärdesskattefritt. På städarnas löner tillkommer ingen skatt på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav för församlingen.

Ansökan om återbäring av överbetald mervärdesskatt på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav för åren 2002–2004

De tolkningsprinciper som framgår av HFD:s beslut och Skattestyrelsens utlåtande kan tillämpas retroaktivt på mervärdesskattningen av församlingarnas eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav. Församlingarna hade möjlighet att ansöka om återbäring för år 2001 fram till slutet av år 2004. Församlingarna skall ansöka om återbäring enligt 191 § 2 mom. i mervärdesskattelagen till den del de

från och med år 2002 har betalat för mycket mervärdesskatt på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav. Ansökan om återbäring görs på den blankett som Kyrkostyrelsen sände till församlingarna 29.12.2004. Församlingen skall som bilaga till ansökan om återbäring förete en tillförlitlig uppskattning av hur tjänsterna i genomsnitt fördelar sig på skattepliktig och skattefri verksamhet mellan de olika lokalerna. Inga bokslutsrapporter eller andra bokföringsrapporter skall sändas till representanterna för skatteförvaltningen i samband med ansökningarna. Skatteförvaltningen begär tilläggsutredningar av församlingen vid behov.

Kyrkostyrelsen redogör för hur återbäringarna skall bokföras i cirkulär 8/2005.

Eventuella frågor kan riktas till ekonomiplaneringschef Maija-Liisa Hietakangas, e-postadress fornamn.efternamn@evl.fi.

KYRKOSTYRELSEN

Matti Halttunen

Maija-Liisa Hietakangas