

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

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås att bestämmelserna om företagsarrangemang i mervärdesskattelagen ändras.

En byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastighet anses inte längre ha blivit tagen i eget bruk då en fastighet, i samband med att rörelsen överläts helt eller delvis, överförs till den som fortsätter rörelsen och tar i bruk fastigheten för ett ändamål som berättigar till avdrag. För sådana överlåtelser betalas således inte skatt.

Överlåtelse av rörelse helt eller delvis till den som fortsätter rörelsen skall inte heller längre anses vara i mervärdesskattelagen avsedd försäljning. Den som fortsätter rörelsen skall vid tillämpningen av mervärdesskattelagen anses vara efterträdare till överlåtaren.

Vid tillämpningen av marginalbeskattningsförfarandet på återförsäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter som överlåts i samband med att en rörelse överläts helt eller delvis används därför vid beräkningen av grunden för förvärvarens skatt, dvs. vinstmarginalen som inköpspris överlåtarens och inte förvärvarens inköpspris. Vid tillämpningen av vinstmarginalen enligt skatteperiod behöver den som överlåter en rörelse inte längre på grund av överlåtelser till skatteperiodens vinstmarginal lägga de inköpspriser som avdragits i marginalbeskattningsförfarandet.

Lagen avses träda i kraft så snart som möjligt efter det att den har antagits och blivit stadfäst.

ALLMÄN MOTIVERING

1. Nuläge

1.1. Lagstiftningen i Finland

Enligt 1 § 1 mom. 1 punkten i mervärdesskattelagen (1501/1993) skall mervärdesskatt betalas till staten på rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland. Med försäljning av vara avses enligt lagens 18 § överlåtelse av äganderätten till en vara mot vederlag. Enligt samma lagrum avses med försäljning av tjänst utförande eller annan överlåtelse av en tjänst mot vederlag.

Enligt mervärdesskattelagen är rörelsemässig försäljning skattepliktig, om inte något annat uttryckligen föreskrivs i lag. I lagens 62 § befrias försäljning av varor och tjänster från skatt i vissa fall av företagsarrangemang. Syftet med bestämmelsen är att förenkla och förtydliga den skattemässiga behandlingen av företagsarrangemang.

Enligt 62 § 1 mom. betalas skatt inte på försäljning eller annan överlåtelse av varor och tjänster till den som fortsätter rörelsen i

samband med att en rörelse överläts helt eller delvis. Villkor för skattefriheten är att förvärvaren tar i bruk nyttigheterna för ett ändamål som berättigar till avdrag. Enligt 2 mom. är också överlåtelse av varor och tjänster i samband med en konkurs skattefri under samma förutsättningar, om överlåtelserna sker till konkursboet, vilket fortsätter rörelsen. Skattefriheten gäller enligt 3 mom. inte sådana fastighetsöverlåtelser som avses i 33 §. I 4 mom. sägs att om förvärvaren tar en vara eller tjänst som avses i 1 eller 2 mom. i annan användning än sådan som berättigar till avdrag, skall han betala skatt på det sätt som gäller då en vara eller en tjänst tas i eget bruk.

Rättelse av avdrag som gjorts för fastighet

Enligt mervärdesskattelagen är fastighetsöverlåtelser i regel befriade från skatt. Enligt 33 § skall skatt dock under vissa omständigheter betalas då en fastighet säljs eller tas i annan användning än sådan som berättigar

till avdrag om avdrag har kunnat göras för en byggtjänst som gällt fastigheten eller för anskaffningen av fastigheten. Syftet med bestämmelsen är att förhindra uppkomsten av en grundlös förmån i sådana fall då en byggnad som varit i rörelsens bruk säljs eller tas i bruk för privat konsumtion eller för annat bruk som inte berättigar till avdrag mycket snart efter att byggnaden blivit färdig.

Enligt 33 § 1 mom. skall för en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastighet betalas skatt enligt reglerna om beskattning av tagande i eget bruk i sådana fall då en näringsidkare säljer en fastighet eller tar den i annan användning än sådan som berättigar till avdrag, om avdrag har kunnat göras för anskaffningen av byggtjänsten eller fastigheten eller om byggtjänsten har själv utfört för en sådan användning som berättigar till avdrag. Skyldigheten att betala skatt har tidsmässigt begränsats så, att skatt enligt 2 mom. inte skall betalas om fastigheten säljs eller dess användningsändamål ändras senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket byggtjänsten har slutförts. I 3 mom. har skyldigheten att betala skatt på eget bruk av själv utförda byggtjänster begränsats i de fall då lönekostnaderna och de därtillhörande sociala kostnaderna inte överstiger ett visst eurobelopp. Denna begränsning gäller inte byggnadsföretag.

I 104 § i mervärdesskattelagen bestäms om köparens rätt att dra av den skatt som säljaren enligt 33 § skall betala med anledning av fastighetsförsäljningen. Enligt lagrummet får den skattskyldige köparen dra av denna skatt om förvärvet sker för en skattepliktig rörelse. En förutsättning för avdragsrätten är enligt 105 § att säljaren ger köparen en utredning om beloppet av den skatt som säljaren skall betala.

I enlighet med vad som anförts ovan skall säljaren betala skatt på en fastighetsöverlåtelse som sker i samband med att en rörelse överläts helt eller delvis om förutsättningarna i 33 § uppfylls. Den som fortsätter rörelsen kan med förutsättningar som stadgas i 104 § på basis av den utredning som köparen givit dra av den skatt som betalats.

Ett särskildt förfarande för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter

Om det särskilda förfarande som tillämpas vid mervärdesbeskattning av försäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter bestäms i 79 a—79 k §. I 79 a § sägs att då en skattskyldig återförsäljare säljer begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter som han anskaffat för skattepliktig återförsäljning, får som grund för skatten betraktas vinstmarginalen utan skattens andel. Med skattskyldig återförsäljare avses en skattskyldig som i form av affärsverksamhet köper eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter för återförsäljning.

Marginalbeskattningsförfarandet tillämpas i regel enbart på försäljning av sådana varor som införskaffats skattefritt i Finland eller inom gemenskapen av en konsument eller en sådan näringsidkare som inte har fått dra av den skatt som ingår i varornas anskaffningspris. Dessa situationer har definierats närmare i 79 f §. Enligt 79 g § får en skattskyldig återförsäljare tillämpa marginalbeskattningsförfarandet även på konstverk, samlarföremål och antikviteter som han själv importerar eller på sådana konstverk som han köpt och vid vars försäljning eller gemenskapsinterna förvärv nedsatt skattesats har tillämpats.

Enligt 79 j § är vinstmarginalen skillnaden mellan vederlaget för försäljningen av varan och varans inköpspris. Om inköpspriset överstiger varans försäljningspris, får skillnaden inte dras av från försäljningspriserna för andra varor.

I 79 k § bestäms om möjligheterna för skattskyldiga återförsäljare att i stället för ett förfarande per vara beräkna vinstmarginalen enligt skatteperiod. Som vinstmarginal avses då skillnaden mellan de sammanlagda vederlagen för varor som sålts under skatteperioden och de sammanlagda inköpen av varor som anskaffats under skatteperioden. Om en vara tas i annan användning än för att återsäljas som skattepliktig, skall avdraget från dess inköpspris med stöd av paragrafens 4 mom. återbetalas dvs. läggas till skatteperiodens vinstmarginal.

Av det ovan anförda följer att då en återförsäljare av begagnade varor, konstverk,

samlarföremål och antikviteter på det sätt som avses i 62 § i mervärdesskattelagen helt eller delvis överlåter en rörelse till den som tar över rörelsen, sker enligt det nuvarande systemet en i 18 § i mervärdesskattelagen avsedd försäljning. På försäljningen betalas på basis av 62 § emellertid inte skatt. Har säljaren tillämpat det i 79 k § avsedda periodiska marginalförfarandet på de varor som överlåts, måste han med stöd av paragrafens 4 mom. återbetala de avdrag som han gjort från varornas inköpspriser.

Den som fortsätter rörelsen får enligt 79 f § 5 punkten tillämpa marginalbeskattningsförfarandet på sådana av överlåtaren köpta begagnade varor eller konstverk, samlarföremål och antikviteter på vilka överlåtaren hade kunnat tillämpa förfarandet. I fråga om sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som har importerats av den som överlåter rörelsen är förutsättningen att överlåtaren inte från den skatt som betalas i samband med importen har gjort det i 10 kap. avsedda avdraget. Då den som fortsätter rörelsen återförsäljer varorna, vid beräkningen av den vinstmarginal som ligger till grund för skatten är det pris som han betalat till överlåtaren varornas inköpspris både i förfarandet per vara och i förfarandet enligt skatteperiod.

1.2. Lagstiftningen inom Europeiska gemenskapen samt rättspraxis

Bestämmelser om det mervärdesskattesystem som tillämpas inom Europeiska gemenskapen ingår i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, nedan sjätte momsdirektivet.

Enligt artikel 2.1 i sjätte momsdirektivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap. Med leverans av varor avses enligt artikel 5.1 överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Enligt artikel 6.1 avses med tillhandahållande av tjänster varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

I artikel 5.8 i direktivet ingår en undantagsbestämmelse angående företagsarrangemang. I punkten sägs att vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot vederlag eller ej eller som tillskott till ett bolag, kan medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att förvärvaren träder i överlåtarens ställe. Vid behov får medlemsstaterna vidta de åtgärder som är nödvändiga för att hindra konkurrenssnedvridning i fall där förvärvaren inte är skattskyldig fullt ut. Enligt artikel 6.5 skall denna bestämmelse tillämpas på enahanda sätt på tillhandahållande av tjänster.

Europeiska gemenskapernas domstol har den 27 november 2003 avgivit sin dom i ärendet G-497/01 Zita Modes Sàrl mot Administration de l'enregistrement et des domaines, som gäller den skattemässiga behandlingen av i artikel 5.8 i sjätte momsdirektivet avsedd överföring av samtliga tillgångar. Enligt punkt 31 i domskälen skall "en medlemsstat som har använt sig av valmöjligheten enligt artikel 5.8 första meningen i sjätte direktivet tillämpa regeln att leverans inte har skett på alla överföringar av samtliga tillgångar eller en del därav och kan således inte begränsa tillämpningen av nämnda regel till endast vissa av överföringarna, förutom under de förutsättningar som anges i artikel 5.8 andra meningen". I punkt 39 i domskälen anges syftet med artikel 5.8. Enligt punkten "syftar denna bestämmelse till att göra det möjligt för medlemsstaterna att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag genom att förenkla överlåtelserna och undvika att belasta mottagarens likviditet med en oproportionellt stor skattebörda som mottagaren under alla omständigheter skulle ha fått tillbaka senare genom avdrag för den ingående mervärdesskatten".

Rättelse av avdrag som gjorts för fastighet

Enligt den huvudregel som ingår i artikel 13 B g och h är tillhandahållanden av fastigheter skattefria. Skatt skall dock under vissa omständigheter betalas då fastigheten säljs eller tas i annan användning än sådan som berättigar till avdrag och då avdrag har kunnat göras från de byggtjänster som gällt fä-

tigheten. Bestämmelser om detta ingår i artiklarna 5.6, 5.7, 6.2 och 6.3 gällande beskattning av eget bruk och i artikel 20 gällande jämkning av avdrag.

Särskilda arrangemang som tillämpas i fråga om begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter

Om det marginalbeskattningsförfarande som tillämpas på återförsäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter bestäms i artikel 26 a i sjätte momsdirektivet.

Marginalbeskattningsförfarandet tillämpas i regel på försäljning av sådana varor som har införskaffats skattefritt av en konsument eller sådan näringsidkare som inte har fått dra av den skatt som ingår i varornas anskaffningspris. De situationer där detta förfarande kan tillämpas har fastställts mera ingående i punkt B 2 och 4. De bestämmelser som motsvarar dessa punkter finns i 79 f och 79 g § i mervärdesskattelagen.

Om grunden för skatten i marginalbeskattningsförfarandet bestäms i punkt B 3. En skattskyldig återförsäljares vinstmarginal anses vara grund för skatten. Vinstmarginalen motsvarar skillnaden mellan det försäljningspris som den skattskyldige återförsäljaren begär och inköpspriset. Enligt punkt B 10 kan medlemsstaterna dock i fråga om vissa rörelser och skattskyldiga återförsäljare tillämpa vinstmarginalen med skatteperioden som grund för skatten. Motsvarande bestämmelser finns i 79 j och 79 k § i mervärdesskattelagen.

Artikel 5.8 i sjätte momsdirektivet tillämpas även då en återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter överför samtliga tillgångar eller någon del därav till den som fortsätter rörelsen på det sätt som avses i punkten. Enligt punkten har då inte någon leverans av varor enligt artikel 2.1 ägt rum och mottagaren träder i överlåtarens ställe. Mottagaren kan således på samma villkor som överlåtaren tillämpa marginalbeskattningen på återförsäljning av överförda varor. Vid beräkningen av den vinstmarginal som ligger till grund för mottagarens skatt utgörs varornas inköpspris av det inköpspris som överlåtaren betalat.

1.3. Bedömning av nuläget

Skattefrihetsbestämmelsen angående företagsarrangemang i 62 § i mervärdesskattelagen förverkligar inte i alla situationer tillräckligt väl det mål på ett förenklat beskattningsförfarande som uppställts för bestämmelsen. Bestämmelsen motsvarar inte heller helt regleringen i sjätte momsdirektivet.

Skyldigheten enligt 62 § 3 mom. i mervärdesskattelagen att betala skatt för en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet ger upphov till en stor temporär utgiftspost för den som fortsätter rörelsen och som denne i samband med köpeskillingen måste betala till överlåtaren. Dessutom är det inte entydigt enligt domskälen till den dom som Europeiska gemenskapernas domstol avgett i ärende C-497/01 huruvida denna skyldighet att betala skatt överensstämmer med gemenskapslagstiftningen.

Då skyldigheten att återbetala avdrag för införskaffning av byggtjänster föreskrevs ansågs den vara nödvändig för att förvärvaren skall känna till det belopp som han själv skulle bli tvungen att återbetala exempelvis i samband med en återförsäljning av fastigheten. Detta mål kan dock förverkligas även på andra sätt.

Den lagstiftningsteknik som i mervärdesskattelagen valts i fråga om överlåtelse av rörelse helt eller delvis, motsvarar inte tekniken enligt sjätte momsdirektivet. Enligt mervärdesskattelagen har skattefriheten förverkligats genom att det bestämts att försäljningen är skattefri för den som fortsätter rörelsen. I direktivet anses inte överlåtelse av varor och tjänster i motsvarande förhållanden utgöra överlåtelse som omfattas av beskattningen.

De lagstiftningstekniska skillnaderna leder till olika resultat exempelvis vid tillämpningen av bestämmelserna om överlåtelse helt eller delvis av en rörelse på sådana varor som omfattas av marginalbeskattningsförfarandet för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. Den nuvarande regleringen i mervärdesskattelagen leder till att då den som fortsätter en rörelse återförsäljer en vara, utgörs grunden för skatten av skillnaden mellan varans återförsäljningspris och det inköpspris som han betalat till överlåtaren.

ren. Enligt direktivet utgörs grunden för skatten av skillnaden mellan återförsäljningspriset och det inköpspris som den som överlåter rörelsen har betalat. Om det försäljningspris som den som överlåter rörelsen begär är högre än det inköpspris som han betalat, tas det inte ut någon skatt för den vinstmarginal som uppkommer i samband med att rörelsen överlåts. Enligt mervärdesskattelagen betalas således mindre skatt för överlåtelse av varor än vad gemenskapslagstiftningen förutsätter. Om det försäljningspris som den som överlåter rörelsen begär är mindre än det inköpspris som han betalat, betalas mera skatt än enligt ett direktivenligt system.

Dessutom bör det noteras att vid tillämpning av vinstmarginal enligt skatteperiod skall den som överlåter en rörelse helt eller delvis enligt 79 k § 4 mom. i mervärdesskattelagen återbetala det avdrag som gjorts från varornas inköpspriser, eftersom han anses sälja varorna skattefritt till förvärvaren. I ett förfarande i enlighet med direktivet uppstår inte någon motsvarande återbetalningsskyldighet.

2. Målsättning och föreslagna ändringar

För att förenkla beskattningsförfarandet och avlägsna den temporära skattebörda som uppstår för företagen samt för att få mervärdesskattelagen att bättre motsvara målen för gemenskapslagstiftningen, föreslås att bestämmelserna om företagsarrangemang i mervärdesskattelagen ändras.

Det föreslås att skyldigheten att betala skatt på eget bruk av byggtjänster i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av en fastighet slopas i de fall som avses i 62 §. Avdrag som gjorts för sådana byggtjänster behöver därmed inte längre återbetalas då den fastighet till vilken kostnaderna hänförs sig överlåts till den som fortsätter rörelsen, för ändamål som berättigar till avdrag. Således har förvärvaren inte längre i 104 § avsedd avdragsrätt. På fastigheter tillämpas därmed i fortsättningen samma bestämmelser som på överlåtelse av övriga varor och tjänster i samband med att en rörelse överlåts helt eller delvis.

Utöver ovan nämnda mål förbättrar den fö-

reslagna ändringen statens ställning som skattetagare. Eftersom förvärvaren inte har rätt till avdrag, förlorar staten inte längre skatteinkomster i sådana fall då överlåtaren på grund av medellöshet eller kringgående av skatt inte betalar skatt till staten.

Förvärvaren är i enlighet med 33 § i mervärdesskattelagen fortfarande skyldig att betala skatt på eget bruk av byggtjänster, om han efter att rörelsen helt eller delvis överlåts säljer eller tar fastigheten i annan användning än sådan som berättigar till avdrag inom fem år från utgången av det kalenderår under vilket byggtjänsten har slutförts. För att trygga informationsöverföringen och betalningen av skatten till rätt belopp förpliktas den som överlåter en rörelse att till förvärvaren ge en utredning av vilken framgår för tillämpningen av 33 § nödvändiga uppgifter.

Den lagstiftningsteknik som i mervärdesskattelagen valts för regleringen av överlåtelse helt eller delvis av rörelse föreslås bli ändrad så att den motsvarar den teknik som används i sjätte momsdirektivet. Således betraktas inte överlåtelse av varor eller tjänster i samband med överlåtelse av rörelse helt eller delvis som skattefri försäljning, utan i enlighet med direktivet anses att det inte är fråga om i lagen avsedd försäljning.

I enlighet med direktivet anses att den som fortsätter rörelsen träder i överlåtarens ställe. Detta innebär att alla rättigheter och skyldigheter som hänförs till överlåtarens mervärdesskatt och som gäller den överförda egendomen övergår till förvärvaren. Förvärvarens ställning är i praktiken densamma som för ett övertagande bolag i sådana fall då varor eller tjänster överförs till bolaget till följd av generalsuccession. Den som fortsätter rörelsen bör därmed bl.a. på nuvarande sätt betala skatt på basis av bestämmelserna om eget bruk om han senare tar varor eller tjänster som överlåts skattefritt med stöd av lagrummet i annan användning än sådan som berättigar till avdrag, även om det är överlåtaren som gjort avdraget för varorna och tjänsterna.

Den som fortsätter rörelsen kan liksom för närvarande under samma förutsättningar som överlåtaren tillämpa marginalbeskattningsförfarandet på begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som överförs

i samband med att en rörelse överlåtits helt eller delvis. Då han återförsäljer varor som anskaffats på det här viset anser man med avvikelse från nuvarande praxis att vinstmarginalen utgörs av skillnaden mellan återförsäljningspriset och det inköpspris som den som överlåter rörelsen betalat, eftersom det inte längre anses ske försäljning mellan överlåtare och förvärvaren. Vid tillämpningen av vinstmarginalen enligt skatteperiod innebär detta att det avdrag som överlåtare gjort vid tidpunkten för mottagandet av varorna förblir i kraft i beskattningen av den som fortsätter rörelsen. Den som överlåter en rörelse behöver således inte längre till skatteperiodens vinstmarginal lägga det avdrag som han gjort från inköpspriset på en vara på grund av att rörelsen överlåtits helt eller delvis.

Den som överlåter en rörelse skall ge en utredning till den som fortsätter rörelsen om att förutsättningarna för marginalbeskattning i fråga om begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter vilka överlåts föreligger. Med avvikelse från nuvarande praxis skall en utredning ges oberoende av om förvärvaren begär det eller ej.

Undantagsbestämmelsen om överlåtelse helt eller delvis av rörelse är tillämplig på nuvarande sätt endast om förvärvaren tar i bruk egendomen för ett ändamål som berättigar till avdrag. Om egendomen överförs till förvärvaren för ett ändamål som inte berättigar till avdrag, är det enligt lagens allmänna bestämmelser fråga om skattepliktig försäljning. För tydlighetens skull tas i lagen in en uttrycklig bestämmelse som gäller överlåtelse av egendom delvis för sådan användning som berättigar till avdrag. Förvärvaren är skyldig att ge överlåtare en utredning om det ändamål som egendomen är avsedd för. Med avvikelse från nuvarande praxis skall en

utredning ges oberoende av om överlåtare begär det eller ej.

3. Propositionens ekonomiska konsekvenser

Propositionen har inte några betydande konsekvenser i fråga om skatteintäkterna.

Slopandet av beskattningen av eget bruk av byggtjänster som hänför sig till ett nybygge eller en grundlig förbättring i samband med att en rörelse överlåts helt eller delvis, minskar inte på skatteintäkterna eftersom förvärvaren med stöd av gällande mervärdesskattelag har fått dra av den skatt som överlåtare betalat. Ändringen har en minskande inverkan på förlorade skatteintäkter i sådana fall då skatterna i dagens läge inte kan drivas in av överlåtare, men då förvärvaren är berättigad att dra av skatten. Elimineringen av finansieringskostnaderna i fråga om skatten förbättrar i någon mån den finansiella ställningen för företagen. Följden i fråga om statens finansiella ställning vore den motsatta.

I fråga om de varor som omfattas av marginalbeskattningsförfarandet beträffande begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter blir beskattningen i någon mån strängare till följd av förslaget i de fall då den som helt eller delvis överlåter en rörelse säljer en vara till den som fortsätter rörelsen till ett högre pris än inköpspriset. Beskattningen mildras i de fall då försäljningen sker till ett lägre pris än inköpspriset.

4. Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts som tjänsteuppdrag vid finansministeriet. Skattestyrelsen och centrala intresseorganisationer inom näringslivet har hörts angående propositionen.

DETALJMOTIVERING

1. Lagförslagen

19 a §. I lagen tas in en ny 19 a §, i vilken det bestäms om överlåtelse av rörelse helt eller delvis. Enligt 1 mom. skall överlåtelse av varor och tjänster i samband att en rörelse överlåts helt eller delvis inte längre anses

vara försäljning om de i paragrafen föreskrivna förutsättningarna uppfylls.

I paragrafens 2 mom. föreslås en bestämmelse som motsvarar nuvarande 62 § 2 mom. På överlåtelse av varor och tjänster till ett konkursbo, vilket fortsätter rörelsen, tillämpas således fortfarande samma regler som vid

i 1 mom. avsedda överlåtelse.

Enligt rättspraxis angående sjätte momsdirektivet skulle den som helt eller delvis överlåter en rörelse ha rätt att avdra den skatt som ingår i de kostnader som föranletts av överföringen av rörelsen (ärende C-408/98, *Abbey National plc mot Commissioners of Customs and Excise*). Överlåtaren skall ha avdragsrätt för skatt som ingår i anskaffningen även om dennes verksamhet endast skulle bestå av förvärv av nyttigheter för ett företag som skall grundas (ärende C-137/02, *Finanzamt Offenbach am Main Land mot Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR*).

Bestämmelsen om överlåtelse av en rörelse helt eller delvis tillämpas enligt 1 mom. på motsvarande sätt som den gällande 62 § endast då den som fortsätter rörelsen tar i bruk de överlåtna varorna och tjänsterna för ett ändamål som berättigar till avdrag. I 3 mom. tas in en uttrycklig bestämmelse som gäller överlåtelse till den som fortsätter rörelsen, i sådan användning som endast delvis berättigar till avdrag. Om förvärvaren tar i bruk överlåtna varor och tjänster för både avdragsgill och icke avdragsgill verksamhet, bör överlåtaren i samband med överlåtelsen av rörelsen betala skatt för dessa nyttigheter till den del de tas i bruk för ett icke avdragsgillt ändamål. Bestämmelsen motsvarar nuvarande praxis.

I paragrafens 4 mom. bestäms i enlighet med artikel 5.8 i sjätte momsdirektivet att en i 1—3 mom. avsedd person som fortsätter rörelsen skall anses vara efterträdare till överlåtaren. Vid tillämpningen av bestämmelserna i mervärdesskattelagen på varor och tjänster som är föremål för överlåtelse betraktas förvärvaren således i tillämpliga delar som överlåtare. Lagens bestämmelser tillämpas så, att de överlåtna varorna och tjänsterna skattemässigt behandlas som om de fortfarande ägdes av överlåtaren. Den skattemässiga behandlingen av förvärvaren är i praktiken densamma som då överlåtarens medel överförs exempelvis i samband med fusion eller delning i form av s.k. generalsuccession.

Den som fortsätter rörelsen skall således liksom för närvarande betala skatt för eget bruk om överlåtaren har kunnat göra avdrag för varorna eller tjänsterna då han senare tar

varor eller tjänster som med stöd av lagrummet överlåtits skattefritt i sådan användning, att de enligt lagens allmänna bestämmelser skall beskattas för eget bruk. På motsvarande sätt skall skatt även betalas då överlåtaren tillverkat varan i samband med skattepliktig verksamhet eller själv utfört en byggtjänst för ett ändamål som berättigar till avdrag.

Den som fortsätter rörelsen kan liksom för närvarande på samma villkor som överlåtaren tillämpa marginalbeskattningsförfarandet på begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som överförs i samband med att en rörelse överlåtits helt eller delvis. Då han återförsäljer en vara som anskaffats på det här viset betraktas med avvikelse från nuvarande praxis som vinstmarginal skillnaden mellan återförsäljningspriset och det inköpspris som den som överlåter rörelsen har betalat. Den som överlåter en rörelse behöver inte längre till skatteperiodens vinstmarginal lägga det avdrag som han gjort från varans inköpspris på grund av att rörelsen överlåtits helt eller delvis.

Med avvikelse från nuvarande praxis tillämpas på överlåtelse av fastighet i samband med att en rörelse överläts helt eller delvis, samma bestämmelser som på andra varor och tjänster som överläts.

En ny rubrik "Överlåtelse av rörelse helt eller delvis" tas in före den nya paragrafen.

20 §. En ny rubrik "Varor och tjänster i eget bruk" tas in före den gällande paragrafen. Rubriken "Varor i eget bruk" läggs ned i paragrafen slopas.

22 §. Rubriken "Tjänster i eget bruk" före paragrafen slopas.

62 §. I den gällande paragrafen bestäms om skattefrihet för försäljning eller annan överlåtelse av varor och tjänster i samband med att en rörelse överläts helt eller delvis. Eftersom dessa överlåtelse inte längre enligt den föreslagna 19 a § skall anses utgöra försäljning, föreslås att paragrafen och rubriken "Företagsarrangemang" före paragrafen slopas.

79 f §. I den gällande 79 f § görs vissa ändringar av teknisk natur som föranleds av 19 a §. Ordalydelsen i paragrafens 1 punkt ändras dock inte.

Paragrafens 5 punkt slopas såsom onödig eftersom den som fortsätter rörelsen, direkt med stöd av 19 a §, har rätt att tillämpa mar-

ginalbeskattningen på sådana överlåtna begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, på vilka den som helt eller delvis överlåter rörelsen kan tillämpa förfarandet.

209 a §. Hänvisningen i 1 mom. till den upphävda 62 § slopas.

209 f §. I paragrafen bestäms om de utredningar som skall ges i samband med att en rörelse överläts helt eller delvis enligt 62 §.

I paragrafens 1 mom. sägs att på begäran av säljaren skall den som fortsätter rörelsen ge en utredning om att de överlåtna varorna och tjänsterna tas i bruk för ett ändamål som berättigar till avdrag. Momentet ändras så att en i 19 a § avsedd person som fortsätter rörelsen skall ha motsvarande skyldighet oberoende av om överlåtaren begär en utredning eller ej.

Enligt paragrafens 2 mom. skall den som överlåter en rörelse helt eller delvis, på begäran av köparen ge en utredning om att de förutsättningar som avses i 79 f § 5 punkten föreligger. I den nuvarande 79 f § 5 punkten bestäms om de förutsättningar som skall uppfyllas för att den som fortsätter rörelsen skall kunna tillämpa marginalbeskattningsförfarandet på begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter. Det föreslås att momentet ändras så att den i 19 a § avsedda överlåtaren skall ha en skyldighet att ge en motsvarande utredning oberoende av om den som fortsätter rörelsen begär en utredning eller ej. Eftersom det föreslås att 79 f § 5 punkten slopas, hänvisas i momentet direkt till 79 f § och 79 g §.

Till paragrafen fogas ett nytt 3 mom., i vilket det bestäms om skyldigheten för den som överlåter en rörelse helt eller delvis, och som avses i 19 a §, att ge en utredning om de fastigheter som överläts. Utredning skall ges oberoende av om den som fortsätter rörelsen begär det eller ej. Av utredningen skall fram-

gå de uppgifter, på basis av vilka den som fortsätter rörelsen kan betala skatt då han säljer fastigheten eller tar den i annat bruk än sådant som berättigar till avdrag på det viset som avses i 33 §. Av utredningen skall framgå 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 för tjänsten och kostnaderna för en tjänst som utförts själv.

I paragrafens 4 mom. tas in en bestämmelse med stöd av vilken bestämmelserna om faktura i denna lag tillämpas på i 19 a § avsedd överlåtelse av rörelse helt eller delvis. Den som överlåter en rörelse helt eller delvis skall därmed ge en faktura över överlåtna varor och tjänster till den som fortsätter rörelsen. Av fakturan skall framgå de uppgifter som anges i lagens 209 b § inklusive grunden för överlåtelsens skattefrihet. En kopia av fakturan skall förvaras i enlighet med 209 g §.

Av lagens allmänna principer följer att på en näringsidkare som överlåter en rörelse helt eller delvis tillämpas i övrigt de bestämmelser om lagens förfarande som gäller rörelse som överläts. Enligt 162 § 2 mom. kan Skattestyrelsen förplikta näringsidkaren att i skattekundskartan uppges även i 19 a § avsedd överlåtelse av rörelse helt eller delvis.

2. Ikraftträdande

Lagen föreslås träda i kraft så snart som möjligt efter det att den har antagits och blivit stadfäst.

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

Lag

om ändring av mervärdesskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
upphävs i mervärdesskattelagen av den 30 december 1993 (1501/1993) mellanrubriken före 21 §, mellanrubriken före 22 § samt 62 § och mellanrubriken före den, av dem 62 § sådan den lyder delvis ändrad i lag 1486/1994, samt ändras 79 f §, 209 a § 1 mom. och 209 f §, av dem 79 § sådan den lyder i lagarna 1767/1995 och 1071/2002 samt 209 a § 1 mom. och 209 f § sådana de lyder i lag 325/2003, samt fogas till lagen en ny 19 a § och en ny mellanrubrik före den och före 20 § en ny mellanrubrik som följer:

Överlåtelse av rörelse helt eller delvis

19 a §

Som försäljning betraktas inte överlåtelse av varor och tjänster i samband med att en rörelse överläts helt eller delvis, om överlåtelsen sker till den som fortsätter rörelsen och som tar i bruk de överlåtna varorna och tjänsterna för ett ändamål som berättigar till avdrag.

Som försäljning betraktas inte heller överlåtelse av varor och tjänster i samband med en konkurs, om överlåtelsen under de förutsättningar som bestäms i 1 mom. sker till konkursboet, vilket fortsätter rörelsen.

Om den som fortsätter rörelsen tar i bruk de överlåtna varorna och tjänsterna för ett ändamål som endast delvis berättigar till avdrag, tillämpas 1 och 2 mom. endast till den del de överlåtna varorna och tjänsterna tas i bruk för ändamål som berättigar till avdrag.

En i 1—3 mom. avsedd person som fortsätter rörelsen anses vara efterträdare till överlåtaren.

Varor och tjänster i eget bruk

20 §

79 f §

Det förfarande som avses i 79 a § tillämpas endast på försäljning av sådana varor som en skattskyldig återförsäljare har köpt i Finland eller inom gemenskapen av

1) någon annan än en näringsidkare,

2) en näringsidkare vars försäljning är undantagen från skatt med stöd av 61 §, 223 § eller ett motsvarande stadgande eller med stöd av en motsvarande bestämmelse i en annan medlemsstat, eller

3) en näringsidkare som på sin försäljning tillämpar det förfarande som avses i 79 a § eller motsvarande förfarande i en annan medlemsstat, om det finns en anteckning om detta på fakturan.

209 a §

Över skattepliktig försäljning av varor eller tjänster skall säljaren ge köparen en faktura, om köparen är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare. Det samma gäller försäljning som är skattefri enligt 43 a, 55, 56 och 58 §, 59 § 4 punkten, 70, 70 b—72 e samt 72 h §. Över försäljning som avses i 63 a § och 72 b § 4 mom. skall en faktura ges också när köparen är en privatperson. En faktura behöver inte ges över försäljning som är skattefri med stöd av 3—5 §.

209 f §

En i 19 a § avsedd person som fortsätter en rörelse skall till den som överlåter rörelsen helt eller delvis ge en utredning om att de överlåtna varorna och tjänsterna tas i bruk för ett ändamål som berättigar till avdrag.

En i 19 a § avsedd person som överlåter en rörelse helt eller delvis skall i fråga om begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som överläts till den som fortsät-

ter rörelsen ge en utredning om att de förutsättningar som avses i 79 f och 79 g § föreligger.

En i 19 a § avsedd person som överlåter en rörelse helt eller delvis 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.

Vad som i denna lag bestäms om faktura, tillämpas på en i 19 a § avsedd överlåtelse av en rörelse helt eller delvis.

Denna lag träder i kraft den 20..

Lagen tillämpas när en vara har levererats eller en tjänst har utförts efter lagens ikraftträdande eller därefter.

Helsingfors den 21 april 2005

Republikens President

TARJA HALONEN

Minister Jan-Erik Enestam

Lag

om ändring av mervärdesskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
upphävs i mervärdesskattelagen av den 30 december 1993 (1501/1993) mellanrubriken före 21 §, mellanrubriken före 22 § samt 62 § och mellanrubriken före den, av dem 62 § sådan den lyder delvis ändrad i lag 1486/1994, samt *ändras* 79 f §, 209 a § 1 mom. och 209 f §, av dem 79 § sådan den lyder i lagarna 1767/1995 och 1071/2002 samt 209 a § 1 mom. och 209 f § sådana de lyder i lag 325/2003, samt *fogas* till lagen en ny 19 a § och en ny mellanrubrik före den och före 20 § en ny mellanrubrik som följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

Överlåtelse av rörelse helt eller delvis

19 a §

Som försäljning betraktas inte överlåtelse av varor och tjänster i samband med att en rörelse överläts helt eller delvis, om överlåtelserna sker till den som fortsätter rörelsen och som tar i bruk de överlåtna varorna och tjänsterna för ett ändamål som berättigar till avdrag.

Som försäljning betraktas inte heller överlåtelse av varor och tjänster i samband med en konkurs, om överlåtelserna under de föreskrifter som bestäms i 1 mom. sker till konkursboet, vilket fortsätter rörelsen.

Om den som fortsätter rörelsen tar i bruk de överlåtna varorna och tjänsterna för ett ändamål som endast delvis berättigar till avdrag, tillämpas 1 och 2 mom. endast till den del de överlåtna varorna och tjänsterna tas i bruk för ändamål som berättigar till avdrag.

En i 1—3 mom. avsedd person som fortsätter rörelsen anses vara efterträdare till överlåtare.

Varor och tjänster i eget bruk

20 §

Varor i eget bruk

21 §

Tjänster i eget bruk

22 §

Företagsarrangemang

62 §

Skatt betalas inte på försäljning eller annan överlåtelse av varor och tjänster i samband med att en rörelse överläts helt eller delvis, om överlåtelsen sker till någon som tar i bruk de överlåtna varorna och tjänsterna för ett ändamål som berättigar till avdrag.

Skattefri är också överlåtelse av varor och tjänster i samband med en konkurs, om överlåtelsen under de förutsättningar som 1 mom. stadgar sker till konkursboet, vilket fortsätter med rörelsen.

Skattefriheten enligt 1 och 2 mom. gäller inte sådana fastighetsöverlåtelser som nämns i 33 §.

Om mottagaren tar en vara eller tjänst som avses i 1 eller 2 mom. i annan användning än sådan som berättigar till avdrag skall han betala skatt på det sätt som gäller då en vara eller en tjänst tas i eget bruk.

79 f §

Det förfarande som avses i 79 a § tillämpas endast på försäljning av sådana varor som en skattskyldig återförsäljare har köpt i Finland eller inom gemenskapen av

- 1) någon annan än en näringsidkare,
- 2) en näringsidkare vars försäljning är undantagen från skatt med stöd av 61 §, 223 § eller ett motsvarande stadgande eller med stöd av en motsvarande bestämmelse i en annan medlemsstat,
- 3) punkten har upphävts genom L 11.12.2002/1071.
- 4) en näringsidkare som på sin försäljning tillämpar det förfarande som avses i 79 a § eller motsvarande förfarande i en annan medlemsstat, om det finns en anteckning om detta på försäljningsverifikatet, eller
- 5) så som avses i 62 § av överlåtaren, om

(mellanrubrik upphävs)

(mellanrubrik upphävs)

(mellanrubrik upphävs)

(upphävs)

79 f §

Det förfarande som avses i 79 a § tillämpas endast på försäljning av sådana varor som en skattskyldig återförsäljare har köpt i Finland eller inom gemenskapen av

- 1) någon annan än en näringsidkare,
- 2) en näringsidkare vars försäljning är undantagen från skatt med stöd av 61 §, 223 § eller ett motsvarande stadgande eller med stöd av en motsvarande bestämmelse i en annan medlemsstat, eller

- 3) en näringsidkare som på sin försäljning tillämpar det förfarande som avses i 79 a § eller motsvarande förfarande i en annan medlemsstat, om det finns en anteckning om detta på fakturan.

Gällande lydelse

överlåtaren har köpt varan av en säljare som avses i 1, 2 eller 4 punkten eller om överlåtaren inte har gjort det avdrag som avses i 10 kap. för konstverk, samlarföremål eller antikviteter som han själv importerat eller för konstverk enligt 79 g § som han köpt.

209 a §

Över skattepliktig försäljning av varor eller tjänster skall säljaren ge köparen en faktura, om köparen är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare. Detsamma gäller försäljning som är skattefri enligt 43 a, 55, 56 och 58 §, 59 § 4 punkten, 62, 70, 70 b, 71, 72, 72 a–72 e samt 72 h §. Över försäljning som avses i 63 a § och 72 b § 4 mom. skall en faktura ges också när köparen är en privatperson. En faktura behöver inte ges över försäljning som är skattefri med stöd av 3–5 §.

209 f §

På begäran av säljaren skall den som fortsätter rörelsen i enlighet med 62 § ge en utredning om att de överlåtna varorna och tjänsterna tas i bruk för ett ändamål som berättigar till avdrag.

På begäran av köparen skall den som överlåter egendom i enlighet med 62 § ge en utredning om att de förutsättningar som avses i 79 f § 5 punkten föreligger.

Föreslagen lydelse

209 a §

Över skattepliktig försäljning av varor eller tjänster skall säljaren ge köparen en faktura, om köparen är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare. Detsamma gäller försäljning som är skattefri enligt 43 a, 55, 56 och 58 §, 59 § 4 punkten, 70, 70 b–72 e samt 72 h §. Över försäljning som avses i 63 a § och 72 b § 4 mom. skall en faktura ges också när köparen är en privatperson. En faktura behöver inte ges över försäljning som är skattefri med stöd av 3–5 §.

209 f §

En i 19 a § avsedd person som fortsätter en rörelse skall till den som överlåter rörelsen helt eller delvis ge en utredning om att de överlåtna varorna och tjänsterna tas i bruk för ett ändamål som berättigar till avdrag.

En i 19 a § avsedd person som överlåter en rörelse helt eller delvis skall i fråga om begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som överlåts till den som fortsätter rörelsen ge en utredning om att de förutsättningar som avses i 79 f och 79 g § föreligger.

En i 19 a § avsedd person som överlåter en rörelse helt eller delvis 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.

Vad som i denna lag bestäms om faktura,
tillämpas på en i 19 a § avsedd överlåtelse
av en rörelse helt eller delvis.

Denna lag träder i kraft den 20..

Lagen tillämpas när en vara har levere-
rats eller en tjänst har utförts efter lagens
ikraftträdande eller därefter.