

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

I denna proposition föreslås att mervärdesskattelagen ändras i enlighet med gemenskapsrätten så att överlåtelse av en vara eller tjänst mot ett vederlag som är avsevärt mindre än det gängse värdet ska beskattas som försäljning och inte som eget bruk. Som skattegrund anses marknadsvärdet och inte ve-

derlaget, om säljaren och köparen är i intressegemenskap med varandra. Dessutom föreslås vissa andra ändringar i mervärdesskattelagen.

Lagen avses träda i kraft vid ingången av 2008.

ALLMÄN MOTIVERING

1 Nuläge

1.1 Lagstiftningen i Finland

Enligt 1 § 1 mom. 1 punkten i mervärdesskattelagen (1501/1993) ska mervärdesskatt betalas på rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland. Enligt 3 punkten ska skatt betalas på gemenskapsinterna varuförvärv enligt 26 a § i Finland.

Enligt 73 § 1 mom. är grunden för skatt på försäljning vederlaget utan skattens andel. Med vederlag avses det mellan säljaren och köparen avtalade priset inklusive samtliga pristillägg. Enligt 73 a § 1 mom. är grunden för skatten på ett gemenskapsinternt varuförvärv vederlaget utan skattens andel.

Bestämmelser om beskattningen av varor och tjänster i eget bruk finns i 20—26 § i mervärdesskattelagen. Som försäljning anses enligt 20 § också att en vara eller en tjänst tas i eget bruk. Bestämmelser om eget bruk av en vara finns i 21 §, medan bestämmelser om eget bruk av en tjänst finns i 22 §. Syftet med att beskatta eget bruk är att av neutralitets-skäl säkerställa att skatt ingår i nyttigheter för privat konsumtion, även då de inte säljs på sedvanligt sätt. Beskattning av eget bruk tillämpas dock under vissa förutsättningar även när en vara eller en tjänst inom rörelsen överförs från skattepliktig verksamhet till sådant bruk som inte berättigar till avdrag.

Bestämmelser om eget bruk av en vara finns i 21 § i mervärdesskattelagen. Med eget bruk avses att en vara tas för privat konsumtion och att en vara överläts utan vederlag el-

ler mot ett vederlag som är avsevärt mindre än varans gängse värde. Beskattning av eget bruk tillämpas endast om avdrag har kunnat göras för varan eller om varan har tillverkats i samband med den skattskyldiges rörelse.

Bestämmelser om skattegrunden för eget bruk av en vara finns i 74 §. Skattegrunden är inköpspriset för varan eller ett sannolikt lägre överlåtelsepris. Skattegrunden är den i 9 kap. angivna skattegrunden för en vara som den skattskyldige själv importerat eller ett sannolikt lägre överlåtelsepris. Den skattegrund som avses i 9 kap. är i regel det tullvärde som fastställts i gemenskapsrätten. Skattegrunden är de direkta och indirekta tillverkningskostnaderna för en vara som den skattskyldige själv har tillverkat.

Bestämmelser om eget bruk av en tjänst finns i 22 § i mervärdesskattelagen. Bestämmelserna i 1 mom. 1 och 2 punkten gäller både köpta och själv utförda tjänster. Med eget bruk avses att en näringsidkare utför eller på något annat sätt tar en tjänst i privat konsumtion. Med eget bruk avses att en näringsidkare överlåter en tjänst utan vederlag eller mot ett vederlag som är avsevärt mindre än tjänstens gängse värde. Enligt den motivering i regeringens proposition (RP 88/1993 rd) som gäller 2 punkten är bl.a. sådana tjänster som utförts för personalen eller för helt utomstående skattepliktiga.

I 2 mom. finns bestämmelser om förutsättningarna för beskattning av eget bruk av tjänster. En förutsättning för beskattning av eget bruk av köpta tjänster är att avdrag har kunnat göras för en köpt tjänst. När det gäller

en själv utförd tjänst har skattepliktigheten begränsats så att en förutsättning är att tjänsten har utförts i samband med den skattskyldiges rörelse och att näringsidkaren säljer motsvarande tjänster till utomstående.

Enligt 25 a § anses en serveringstjänst som överläts till personalen tagen i eget bruk även när serveringstjänsten inte överläts i samband med skattepliktig rörelse och motsvarande tjänster inte säljs till utomstående. Enligt 26 § ska staten betala skatt för tagande i eget bruk av en serveringstjänst, även om staten i regel inte betalar skatt för eget bruk.

Bestämmelser om skattegrunden för eget bruk av en tjänst finns i 75 § i mervärdesskattelagen. Skattegrunden för en köpt tjänst är inköpspriset eller ett sannolikt lägre överlåtelsepris. Skattegrunden för en själv utförd tjänst är de direkta och indirekta kostnaderna för tjänsten.

Enligt 77 § inkluderar skattegrunden för eget bruk av en vara eller tjänst inte skattens andel.

Enligt 22 a § betalas inte skatt på uttag av varor eller tjänster då näringsidkaren i ringa mån tar ut varor eller tjänster för sin egen eller sin familjs privata konsumtion.

Enligt 25 § betraktas en överlåtelse i form av ett varuprov eller en sedvanlig reklamgåva inte som eget bruk av varan.

1.2 Europeiska gemenskapens lagstiftning

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

Föremål för mervärdesskatt ska enligt artikel 2.1 punkt a i mervärdesskattedirektivet vara leverans av varor och enligt artikel 2.1 punkt c tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när

denne agerar i denna egenskap. Enligt artikel 2.1 punkt b ska sådana gemenskapsinterna förvärv som görs inom en medlemsstats territorium och som fastställs närmare i punkten vara föremål för mervärdesskatt.

Enligt huvudregeln i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet ska beskattningsunderlaget för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller ska erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.

Enligt huvudregeln i artikel 83 i mervärdesskattedirektivet ska beskattningsunderlaget för gemenskapsinterna förvärv av varor utgöras av samma poster som dem som används för att bestämma beskattningsunderlaget för leverans av samma varor inom medlemsstatens territorium.

I artikel 16 i mervärdesskattedirektivet finns en tvingande bestämmelse som gäller beskattning av varor för eget bruk. Enligt artikel 16 första stycket ska med leverans av varor mot ersättning likställas uttag som en beskattningsbar person gör av en vara ur sin rörelse för sitt eget eller personalens privata bruk, för överlåtelse därav utan ersättning eller mer generellt för användning för andra ändamål än den egna rörelsen, om mervärdesskatten på varan i fråga eller dess beståndsdelar helt eller delvis har medfört avdragsrätt. Enligt artikel 16 andra stycket ska uttag som görs inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov emellertid inte likställas med en leverans av varor mot ersättning.

Enligt artikel 74 i mervärdesskattedirektivet ska beskattningsunderlaget för sådana varor i eget bruk som avses i artikel 16 utgöras av varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av ett inköpspris, självkostnadspris, bestämda vid den tidpunkt då transaktionerna äger rum.

I artikel 26.1 i mervärdesskattedirektivet finns en bestämmelse som gäller beskattning av eget bruk av tjänster och som medlemsstaterna enligt artikel 26.2 får avvika från, förutsatt att avvikelsen inte leder till en snedvridning av konkurrensen. Enligt artikel 26.1

punkt b ska tillhandahållande av tjänster utan ersättning som utförs av den beskattningsbara personen för hans eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, annat rörelsefrämmande ändamål likställas med tillhandahållande av tjänster mot ersättning.

Enligt artikel 75 ska beskattningsunderlaget för sådana tjänster i eget bruk som avses i artikel 26 utgöras av den beskattningsbara personens totala kostnad för att tillhandahålla tjänsterna.

Europeiska gemenskapernas domstol har i sitt avgörande av den 20 januari 2005 i mål C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck AB mot Riksskatteverket) fastställt att artikel 2 (artikel 2 i mervärdesskattedirektivet), artikel 5.6 (artikel 16 i mervärdesskattedirektivet) och artikel 6.2 punkt b (artikel 26.1 punkt b i mervärdesskattedirektivet) i sjätte mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett tillhandahållande av en vara eller en tjänst mot ett faktiskt vederlag utgör uttag för privat ändamål av denna vara eller tjänst, och detta gäller även när nämnda vederlag understiger självkostnadspriset för den tillhandahållna varan eller tjänsten. Enligt gemenskapsrätten är det då fråga om försäljning av en vara eller tjänst mot vederlag.

Efter att domen i mål C-412/03 givits antogs rådets direktiv 2006/69/EG av den 24 juli 2006 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skatteflykt eller skatteundragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser (nedan direktiv 2006/69/EG). Direktivet trädde i kraft den 13 augusti 2006 och bestämmelserna i det fogades till mervärdesskattedirektivet. Syftet med direktivet är att ge alla medlemsstater möjlighet att direkt, utifrån bestämmelserna i direktivet, anta vissa sådana avvikelser från de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet som flera medlemsstater före direktivet trädde i kraft hade beviljats tillstånd att tillämpa.

Enligt artikel 80.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna för att förhindra skatteundragande eller skatteflykt i de fall som avses i artikel 80.1 första stycket punkterna a, b eller c vidta åtgärder

för att beskattningsunderlaget för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster där det föreligger familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av medlemskap, finansiella band eller juridiska band enligt medlemsstaternas definition ska motsvara marknadsvärdet.

Artikel 80.1 första stycket punkt a gäller beskattningsbara leveranser till ett lägre pris än det gängse priset. Enligt den får marknadsvärdet utgöra beskattningsunderlag om ersättningen är lägre än marknadsvärdet och mottagaren av leveransen eller tillhandahållandet inte har full avdragsrätt enligt artiklarna 167—171 och 173—177.

Syftet med artikel 80.1 första stycket punkterna b och c är att hindra överlåtaren eller leverantören från att konstgjort öka sin avdragsrätt. Artikel 80.1 första stycket punkt b gäller leveranser som omfattas av ett undantag från skatteplikt. Enligt artikel 80.1 första stycket punkt b får marknadsvärdet utgöra beskattningsunderlag om ersättningen är lägre än marknadsvärdet, leverantören eller tillhandahållaren inte har full avdragsrätt enligt artiklarna 167—171 och artiklarna 173—177 och leveransen eller tillhandahållandet omfattas av ett undantag från skatteplikt enligt artiklarna 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, artiklarna 378.2, 379.2 eller artiklarna 380—390.

Artikel 80.1 första stycket punkt c gäller beskattningsbara leveranser som görs av beskattningsbara personer som inte har full avdragsrätt. Enligt artikel 80.1 första stycket punkt c får skatteunderlaget höjas om ersättningen är högre än marknadsvärdet och leverantören eller tillhandahållaren inte har full avdragsrätt enligt artiklarna 167—171 och artiklarna 173—177.

Enligt artikel 80.1 andra stycket får, vid tillämpningen av punkt 1, även bandet mellan arbetsgivare och arbetstagare eller mellan arbetsgivaren och arbetstagarens familj eller alla andra personer som står arbetstagaren nära betraktas som juridiskt band.

Enligt artikel 80.2 får medlemsstaterna, vid tillämpningen av valfriheten i punkt 1, fastställa för vilka kategorier av leverantörer, tillhandahållare eller förvärvare dessa åtgärder ska tillämpas.

Enligt artikel 80.3 ska medlemsstaterna informera mervärdesskattekommittén om nationella lagstiftningsåtgärder som antagits i enlighet med punkt 1 såvida det inte rör sig om åtgärder som godkänts av rådet i enlighet med artiklarna 27.1—27.4 i direktiv 77/388/EEG före direktiv 2006/69/EG träder i kraft.

Till artikel 72 i direktivet fogades genom direktiv 2006/69/EG en ny kompletterad definition av marknadsvärde. Första stycket i definitionen skiljer sig från den tidigare definitionen till sin ordalydelse, och det andra stycket är nytt. Definitionen omfattar inte bara den situation som nämns ovan, utan också t.ex. den definition av investeringsguldmynt som finns i artikel 344.1 punkt 2. Med marknadsvärde avses enligt artikel 72 första stycket hela det belopp som förvärvarn av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster äger rum, i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende leverantör eller tjänsteleverantör i den medlemsstat där transaktionen beskattas för att vid den tidpunkten erhålla ifrågavarande varor eller tjänster. Om ingen jämförbar leverans av varor eller inget jämförbart tillhandahållande av tjänster kan fastställas, ska marknadsvärdet enligt artikel 72 andra stycket utgöras av följande:

1) med avseende på varor, ett belopp som inte understiger inköpspriset för varorna eller för liknande varor eller, om det inte finns något inköpspris, självkostnadspriset, fastställt vid tidpunkten för transaktionen,

2) med avseende på tjänster, ett belopp som inte understiger den beskattningsbara personens kostnad för att tillhandahålla tjänsten.

1.3 Bedömning av nuläget

Kommissionen har genom en formell underrättelse, som Finland mottog 2004, inlett ett överträdelseförfarande mot Finland. Enligt den formella underrättelsen är mervärdesskattelagen oförenlig med gemenskapsrätten, eftersom beskattning av eget bruk tillämpas på överlåtelse av varor och tjänster mot ett vederlag som är avsevärt mindre än det gängse värdet. Enligt Europeiska gemenskapernas domstols rättspraxis ska sådana

överlåtelse av varor eller tjänster anses som försäljning.

Vid tillämpningen av de bestämmelser som gäller beskattning av eget bruk skiljer sig skattegrunden för dessa överlåtelse från skattegrunden enligt direktivet. Enligt mervärdesskattelagen är skattegrunden för köpta varor inköpspriset för varan eller tjänsten eller ett sannolikt lägre överlåtelsepris. För en vara som den skattskyldige själv har tillverkat eller en tjänst som den skattskyldige själv har utfört är skattegrunden de direkta och indirekta kostnaderna. Enligt direktivets huvudregel ska skattegrunden utgöras av den faktiska ersättning som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla.

Direktivet gör det emellertid möjligt att under vissa omständigheter, då det finns en risk för bedrägeri eller skatteflykt, höja skattegrunden för överlåtelse mot ett vederlag som underskrider marknadsvärdet till marknadsvärdet. Skattegrunden kan höjas endast om säljaren och köparen är förbundna till varandra på det sätt som medlemsstaterna anger.

Kommissionen anser dessutom i sin formella underrättelse att mervärdesskattelagen är oförenlig med gemenskapsrätten eftersom en tjänst som den skattskyldige utan vederlag utfört för företagets behov beskattas som eget bruk. I praktiken har 22 § i mervärdesskattelagen inte tillämpats enligt den tolkning som kommissionen anger. Högsta förvaltningsdomstolen har i sitt avgörande 29.10.2003/2656 tolkat 22 § i mervärdesskattelagen enligt direktivet så, att skatt inte betalas för eget bruk när en själv utförd eller köpt tjänst överläts utan vederlag, om överlåtelsen sker för ett ändamål som har samband med överlåtarens rörelse.

2 Målsättning och de viktigaste förslagen

För att ändra bestämmelserna i mervärdesskattelagen i enlighet med gemenskapsrätten föreslås att beskattning av eget bruk vid överlåtelse av varor och tjänster mot ett vederlag som är avsevärt mindre än det marknadsvärdet slopas. Sådana överlåtelse ska däremot anses som försäljning enligt 18 § i mervärdesskattelagen.

För att förhindra förlorade skatteinkomster för staten och säkerställa en neutral beskattning tas ett sådant förfarande enligt mervärdesskattedirektivet i bruk som möjliggör att skattegrunden för försäljning mot ett vederlag som är mindre än marknadsvärdet höjs till marknadsvärdet. Eftersom ibruktageandet av ett förfarande, som avviker från de allmänna bestämmelserna och är till den skattskyldiges nackdel, är frivilligt för medlemsstaterna kan det ha ett snävare tillämpningsområde än det som föreskrivs i direktivet.

I propositionen föreslås att förfarandet endast tillämpas på försäljning mot ett vederlag som är avsevärt mindre än marknadsvärdet. Detta motsvarar tillämpningsområdet enligt gällande reglering. Syftet är således fortfarande att förhindra kringgående av skattepliktig konsumtion genom att för överlåtelse ta ut mycket låga eller nominella vederlag.

För överlåtelse av varor och tjänster utan vederlag till privata eller andra syften som inte berättigar till avdrag ska fortfarande betalas skatt för eget bruk. Om överlåtelse av varor och tjänster utan vederlag vore undantagen från skatt för eget bruk, skulle inte heller grunden för skatt på försäljning mot ett vederlag som är avsevärt mindre än marknadsvärdet höjas. Förfarandets tillämpningsområde motsvarar även i detta hänseende den gällande beskattningen av eget bruk.

I enlighet med gemenskapens lagstiftning kan skattegrunden för försäljning mot ett vederlag som är avsevärt mindre än marknadsvärdet höjas endast om det mellan säljaren och köparen föreligger en intressegemenskap som anges närmare i lagen. De gällande bestämmelserna om beskattning av eget bruk kan i princip däremot tillämpas även då köparen är helt oberoende av säljaren. För att säkerställa att förfarandet hindrar skatteflykt ska definitionen av intressegemenskap vara så bred som möjligt i lagen.

Eftersom syftet med förfarandet är att hindra skatteflykt, tillämpas det bara om intresse-

gemenskapen har bidragit till att sänka vederlaget. Om försäljning mot ett vederlag som är avsevärt mindre än marknadsvärdet är marknadsmässigt motiverat, ska skattegrunden inte höjas trots intressegemenskapen.

En förutsättning för att en skattegrund som avviker från huvudregeln ska kunna tillämpas är, i enlighet med direktivet, också att köparen inte har rätt att till fullt belopp dra av den skatt som ingår i förvärvet. Om köparen har full avdragsrätt är det inte nödvändigt att tillämpa bestämmelsen eftersom staten då inte går miste om skatteinkomster.

Förfarandet ska tillämpas inte bara på försäljning av varor och tjänster i Finland, utan också på varuhandel mellan medlemsstater då försäljning från en annan medlemsstat till Finland beskattas som gemenskapsinternt förvärv i Finland. Motsvarande bestämmelser som gäller skattegrunden för import ingår i gemenskapens tullagstiftning.

I mervärdesskattelagen införs en definition av marknadsvärde.

Det föreslås dessutom att ordalydelsen i 22 § i mervärdesskattelagen förenhetligas med motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet.

3 Propositionens konsekvenser

Propositionen hindrar att staten går miste om skatteinkomster när varor eller tjänster säljs till parter i intressegemenskap till ett pris som är avsevärt mindre än marknadsvärdet. Att sådana överlåtelser beskattas som försäljning i stället för som eget bruk innebär en ändring av beskattningstekniken, som inte i praktiken ändå beräknas ha några betydande konsekvenser för skatteinkomsterna.

4 Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts vid finansministeriet, och Skattestyrelsen och de viktigaste intresseorganisationerna har hörts om den.

DETALJMOTIVERING

1 Lagförslag

21 §. I paragrafen bestäms om eget bruk av en vara. I 1 mom. 2 punkten stryks hänvisningen till överlåtelse mot ett vederlag som är avsevärt mindre än varans gängse värde. Punkten ska fortfarande tillämpas på överlåtelser utan vederlag både för ändamål som är rörelsemässiga och för ändamål som inte är rörelsemässiga, inklusive överlåtelser till personal.

22 §. I paragrafen bestäms om eget bruk av en tjänst. I 1 mom. stryks hänvisningen till överlåtelser mot ett vederlag som är avsevärt mindre än tjänstens gängse värde. Ordalydelsen i momentet förtydligas dessutom så, att för överlåtelse av en tjänst utan vederlag för ett rörelsemässigt ändamål inte betalas skatt för eget bruk. Ändringen motsvarar vedertagen rättspraxis vid Europeiska gemenskapernas domstol och högsta förvaltningsdomstolen. I syfte att förtydliga ordalydelsen flyttas den bestämmelse i 2 punkten som gäller överlåtelser utan vederlag till 1 punkten, vars ordalydelse även i övrigt förenhetligas så att det överensstämmer med artikel 26.1 punkt b i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelserna i den nuvarande 3 och 4 punkten blir 2 och 3 punkt.

73 §. I 1 mom. i paragrafen föreskrivs om grunden för skatt på försäljning. I momentet hänvisas till undantagsbestämmelsen i den föreslagna 73 c §.

73 a §. I 1 mom. bestäms om grunden för skatten på ett gemenskapsinternt förvärv, då en vara säljs från en annan medlemsstat till Finland. Till momentet fogas en hänvisning till undantagsbestämmelsen i den föreslagna 73 c §.

73 c §. Under mellanrubrik *Allmänna stadganden* fogas en ny paragraf där finns bestämmelser om skattegrunden för försäljning mot ett vederlag som är avsevärt mindre än marknadsvärdet och för gemenskapsinternt förvärv som motsvarar sådan försäljning. De föreslagna bestämmelserna motsvarar artikel 80.1 första stycket punkt a, artikel 80.1 andra stycket och artikel 80.2 i mervärdesskattedirektivet.

Bestämmelsen är primär i förhållande till 181 § i lagen. Eftersom det i mervärdesskattedirektivet finns uttryckliga bestämmelser om särskilda förfaranden för att hindra skatteflykt i samband med överlåtelser mot ett vederlag som underskrider marknadsvärdet, är det motiverat att på dessa överlåtelser nationellt tillämpa detta förfarande och inte 181 §.

I 1 mom. föreskrivs att marknadsvärdet ska utgöra grunden för skatt på försäljning och på sådant gemenskapsinternt förvärv som motsvarar försäljning, om vederlaget är avsevärt mindre än det marknadsvärde som fastställs i den föreslagna 73 e §. Mervärdesskattens andel inkluderas inte i vederlaget och marknadsvärdet. Vid tillämpningen av bestämmelsen beaktas rabatter och motsvarande rättelseposter som i samband med försäljningen beviljats köparen som poster som sänker vederlaget.

Grunden för den skatt som ska betalas när en vara överförs från upplagringsförfarande kan med stöd av den definition av skattegrunden som finns i 72 n § också höjas till marknadsvärdet, om marknadsvärdet enligt 73 c § ska anses som värdet av skattegrunden för försäljningen eller det gemenskapsinterna förvärvet. Däremot tillämpas den nya paragrafen inte på sådan överföring av rörelsetillgångar som anses som ett gemenskapsinternt förvärv och som avses i 73 a § 2 mom., även om det gemenskapsinterna förvärvet är skattepliktigt, eftersom skattegrunden för försäljning av en vara som i en annan medlemsstat anskaffats som rörelsetillgång fastställs enligt bestämmelserna i medlemsstaten i fråga.

En förutsättning för att bestämmelsen ska tillämpas är att vederlaget är avsevärt mindre än marknadsvärdet. Endast det faktum att försäljningspriset något underskrider inköpspriset för en vara eller en tjänst eller de direkta eller indirekta kostnaderna för tillverkning av en vara eller utförande av en tjänst leder således inte till att bestämmelsen tillämpas. Vid tillämpningen av denna förutsättning kan man följa gällande rättspraxis i fråga om beskattning av eget bruk. Bestämmelsen tillämpas således inte t.ex. på serveringstjänster som säljs till personalen, om

vederlaget inte underskrider det penningvärde för kostförmånen som fastställts i inkomstbeskattningen. Bestämmelsen tillämpas inte heller på annan sedvanlig personalrabatt.

I 2 mom. bestäms om förutsättningarna för tillämpning av 1 mom. Enligt 1 punkten är en förutsättning att en sådan intressegemenskap mellan säljaren och köparen som avses i 73 d § har bidragit till ett vederlag som är avsevärt mindre än marknadsvärdet. Denna förutsättning uppfylls vanligen då säljaren inte säljer likadana eller motsvarande nyttigheter till ett pris som är avsevärt mindre än det marknadsvärdet till andra än till köpare i intressegemenskap. Däremot uppfylls förutsättningen inte vid t.ex. realisationer i samband med att en verksamhet upphör eller annars. Det som däremot också kan anses godtagbart är att varor och tjänster i samband med marknadsföringskampanjer säljs till ett pris som är avsevärt mindre än marknadsvärdet. Således tillämpas 1 mom. inte på marknadsmässiga prissänkningar i normal handel, trots att intressegemenskap eventuellt föreligger mellan säljaren och köparen.

I 2 punkten bestäms om en förutsättning som gäller köparens avdragsrätt. Bestämmelserna tillämpas endast på sådan försäljning av varor och tjänster och sådana gemenskapsinterna varuförvärv i fråga om vilka köparen inte har rätt att göra avdrag för den skatt som ingår i förvärvet eller i fråga om vilka köparen endast har partiell avdragsrätt. Bestämmelsen är således tillämplig på anskaffningar för privat konsumtion, annan verksamhet som inte är rörelse, rörelse som är undantagen från skatt och verksamhet för vilken avdragsbegränsningar gäller. Däremot behöver bestämmelsen inte tillämpas på anskaffningar som har gjorts för en kommuns ändamål och som berättigar till återbäring. Om köparen är en näringsidkare höjs hela skattegrunden om varan eller tjänsten ens i någon mån anskaffats för ett ändamål som inte berättigar till avdrag. Om en näringsidkare ursprungligen anskaffat en vara eller en tjänst mot ett vederlag som är avsevärt mindre än marknadsvärdet för användning som berättigar till avdrag, och senare överför varan eller tjänsten för att användas i en rörelse som inte berättigar till avdrag eller för ett ändamål som inte är rörelsemässigt, kan det an-

ses att varan eller tjänsten ursprungligen anskaffats för det senare ändamålet.

Enligt 3 mom. höjs skattegrunden för försäljning mot ett vederlag som är avsevärt mindre än marknadsvärdet inte, om säljaren inte skulle vara skyldig att betala skatt enligt bestämmelserna om eget bruk när varan eller tjänsten överläts utan vederlag. Bestämmelsen säkerställer att den skattemässiga behandlingen av försäljning mot ett vederlag som är avsevärt mindre än marknadsvärdet inte i detta hänseende är strängare än behandlingen av överlåtelser utan vederlag.

Mervärdesskattedirektivet gör det möjligt att ta i bruk också sådana bestämmelser genom vilka man kan förhindra en konstgjord höjning av köparens avdragsrätt genom att värdet av överlåtelsen fastställs till ett mindre eller större värde än marknadsvärdet. Efter som rätten att delvis dra av skatt enligt mervärdesskattelagen grundar sig på att nyttigheten de facto används och inte på förhållandet mellan skattepliktig och skattefri försäljning (pro rata-regeln) kan man inte genom dessa åtgärder påverka avdragsrätten i det system som tillämpas i Finland. Därför kan man ingripa i skattespekulationer inom ramen för de gällande bestämmelserna om avdragsrätt.

73 d §. I paragrafen föreskrivs om intressegemenskapen mellan parter i en affärstransaktion. Definitionen motsvarar definitionen i artikel 80.1 i mervärdesskattedirektivet.

Punkterna 1—4 är exempel på de vanligaste situationerna då intressegemenskap föreligger. I punkt 5 finns en allmän definition av begreppet intressegemenskap.

Punkterna 1—3 utgör exempel på situationer då försäljningen riktas till en fysisk person för privat konsumtion. Punkt 4 gäller rörelsemässig försäljning, varvid förlusten av skatteinkomster uppkommer till följd av att en köpare som är näringsidkare saknar avdragsrätt. Punkt 5 gäller försäljning som riktas till både rörelser och andra ändamål än rörelser.

Enligt 1 punkten föreligger intressegemenskap mellan en säljare som har en firma och sådana privatpersoner som säljaren har ett nära personligt förhållande till. Utgående från de familje- eller släktskapsförhållanden som avses i punkten hör t.ex. de personer som ingår i den närstående krets som avses i

31 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) till säljarens närmaste krets. Enligt motiveringen till regeringens proposition (107/2006 rd) ingår i den närstående krets som avses i lagen om beskattningsförfarande en persons make eller maka, eller en person i äktenskapsliknande förhållande till denne, nedan make, syskon, halvsyskon, samt släkting i rätt upp- eller nedstigande led till personen i fråga eller till dennes make, samt make till nämnda personer. I den närstående krets som avses i paragrafen kan t.ex. också ingå släkting i rakt nedstigande led till personens syskon, eller syskon till personens make. Som släkting i upp- eller nedstigande led anses också adoptivföräldrar och adoptivbarn. Ett annat nära personligt förhållande kan t.ex. bygga på fosterföräldraskap, varaktigt boende i samma hushåll på grundval av något annat skäl eller på ett varaktigt sällskapande. Vid tillämpningen av bestämmelsen ska inte enbart definitionen av närmaste krets och annat nära personligt förhållande vara av avgörande betydelse, eftersom den ska tillämpas endast då förhållandet har bidragit till ett vederlag som är avsevärt mindre än marknadsvärdet.

Enligt 2 punkten föreligger en intressegemenskap mellan en säljare och en köpare som är en privatperson och står i ägarförhållande till säljaren. Bestämmelsen gäller säljare som är privatperson. Intressegemenskap föreligger även mellan säljaren och fysiska personer som står i ett i 1 punkten avsett förhållande till den person som står i ägarförhållande till säljaren. Trots att intressegemenskap föreligger även på basis av ringa ägande ska 73 c § tillämpas endast då ägarförhållandet har bidragit till att sänka vederlaget. Att en sådan gemenskap föreligger t.ex. mellan stora aktiebolag och deras småägare är osannolikt.

Enligt 3 punkten föreligger intressegemenskap mellan en säljare och en privatperson som står i arbetsförhållande till denne eller som annars ingår i personalen, inklusive personer som arbetar illegalt. I intressegemenskapen ingår även fysiska personer som deltar i ledningen eller övervakningen av säljaren. Till dessa personer hör t.ex. styrelsemedlemmar och revisorer. Intressegemenskap föreligger även mellan en säljare och personer i

ett nära personligt förhållande till de personer som avses ovan.

Enligt 4 punkten föreligger intressegemenskap mellan näringsidkare som är i en sådan intressegemenskap med varandra som avses i 31 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande. En hänvisning till lagen om beskattningsförfarande förenklar den praktiska tillämpningen av bestämmelsen, även om intressegemenskap vid mervärdesbeskattningen enligt 5 punkten föreligger mellan näringsidkare också i andra situationer än dem som avses i lagen om beskattningsförfarande. En sådan intressegemenskap som avses i lagen om beskattningsförfarande föreligger för det första om den ena parten i en transaktion utövar sådant i lagen avsett bestämmande inflytande över den andra. För det andra föreligger intressegemenskap om en tredje part ensam eller tillsammans med närstående kretsar utövar bestämmande inflytande över bägge parter i transaktionen. Enligt lagen avses med bestämmande inflytande att den ena parten direkt eller indirekt äger mer än hälften av kapitalet i den andra parten, att den ena parten direkt eller indirekt har mer än hälften av det röstetal som den andra partens samtliga aktier eller andelar medför, eller att den ena parten direkt eller indirekt har rätt att utse fler än hälften av medlemmarna i den andra partens styrelse eller därmed jämförbart organ eller i ett organ med sådana rättigheter. Intressegemenskap föreligger också om den ena parten har en ledning som är gemensam med den andra parten eller den ena parten utövar ett faktiskt bestämmande inflytande över den andra parten. Punkten tillämpas när en köpare är en näringsidkare som utövar bestämmande inflytande eller som den andra parten utövar bestämmande inflytande över eller vilken som helst av de näringsidkare över vilka gemensamt bestämmande inflytande utövas. Den intressegemenskap som avses i lagen om beskattningsförfarande gäller verksamhet såväl i bolagsform som med firma. Punkten lämpar sig således bl.a. för försäljning mellan två firmor som ingår i varandras närmaste krets.

Enligt punkt 5 föreligger intressegemenskap också om en köpare och en säljare annars står varandra nära på grund av ett nära personligt förhållande eller på grund av or-

ganisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av medlemskap, finansiella band eller juridiska band. Köparen kan vara inte bara en näringsidkare eller en privatperson, utan också en juridisk person som inte är näringsidkare.

Enligt syftet med bestämmelsen omfattas endast sådana nära förhållanden som kan bidra till att sänka vederlaget. Detta innebär bl.a. att tillämpningen av bestämmelsen vid transaktioner mellan näringsidkare inte begränsas av begreppet bestämmande inflytande enligt 31 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande. Intressegemenskap kan uppstå mellan näringsidkare på basis av mindre ägande än vad som förutsätts enligt lagen om beskattningsförfarande, och begreppet närstående krets i lagen i fråga begränsar inte tillämpningen av den intressegemenskap som avses i paragrafen. En gemenskap som byggs på ett sådant annat nära personligt förhållande som avses i punkten ger upphov till en intressegemenskap i alla situationer där ett nära personligt förhållande kan bidra till att sänka priset och där paragrafens övriga punkter inte är tillämpliga. Med ett nära personligt förhållande avses samma sak som vid tillämpningen av 1 punkten. Intressegemenskap föreligger således t.ex. mellan en säljare och ett företag som ägs av en person som står i ett nära personligt förhållande till säljaren, även om personens ägarandel inte medför rätt till bestämmande inflytande i det köpande företaget. Intressegemenskap kan också föreligga mellan en säljare och en köpare som är en liten förening, om säljaren och en medlem i föreningen står i ett nära personligt förhållande till varandra.

Enligt punkten kan intressegemenskap även föreligga mellan en säljare och ett företag som ägs av en person som står i ett i 2 eller 3 punkten avsett förhållande till säljaren. Enligt punkten föreligger intressegemenskap t.ex. mellan en säljare och en sådan köpare som står i ett i 1, 2 eller 3 punkten avsett förhållande till en näringsidkare som står i ett i 4 punkten avsett förhållande till säljaren. Utgående från finansiella band står t.ex. en med tanke på affärsverksamheten viktig kreditgivare i intressegemenskap med säljaren.

73 e §. Den nya paragrafen innehåller en definition av marknadsvärde. I 1 mom. tas en

bestämmelse in som motsvarar artikel 72 första stycket i mervärdesskattedirektivet, men vars ordalydelse är anpassad till mervärdesskattelagen. Vid tillämpningen av definitionen fastställs priset på försäljning och på gemenskapsinterna förvärv som beskattas i Finland enligt prisnivån i Finland.

I 2 mom. finns de bestämmelser som motsvarar artikel 72 andra stycket i mervärdesskattedirektivet och som tillämpas då den jämförbara försäljning som avses i 1 mom. inte kan fastställas. Enligt första punkten är marknadsvärdet hela det belopp till vilket den näringsidkare som sålt varan eller tjänsten normalt säljer motsvarande varor eller tjänster. Detta belopp ska uppgå till minst det belopp som anges i artikel 72 andra stycket i mervärdesskattedirektivet och som till sitt innehåll motsvarar definitionen av skattegrunden för varor i artikel 74 i mervärdesskattedirektivet och definitionen av skattegrunden för tjänster i artikel 75. Dessa definitioner finns i 74 och 75 §.

Momentets 2 punkt ska tillämpas om det vanliga försäljningspris som avses i 1 punkten inte kan fastställas eller om det underskrider skattegrunden för eget bruk enligt lagen. Som marknadsvärde anses i dessa exceptionella fall det belopp som motsvarar värdet av skattegrunden för eget bruk. I fråga om förvärvade varor och tjänster ska som marknadsvärde alltså anses deras verkliga inköpspris eller ett sannolikt lägre överlåtelsepris. I fråga om en importerad vara utgörs skattegrunden av tullvärdet. I fråga om varor som säljaren själv har tillverkat och tjänster som säljaren själv har utfört anses marknadsvärdet utgöras av de direkta och indirekta kostnader som säljaren haft av tillverkandet eller utförandet.

Enligt 3 mom. inkluderar det belopp som avses i 1 och 2 mom. inte skattens andel.

Den nya definitionen av marknadsvärde omfattar även definitionen av investeringsguldmynt som finns i 43 b § 2 mom. i lagen.

2 Ikraftträdande

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2008.

Enligt direktiv 2006/69/EG ska medlemsstaterna senast från och med den 1 januari

2008 tillämpa den nya definitionen av marknadsvärde.

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

Lagförslag

Lag

om ändring av mervärdesskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut *ändras* i mervärdesskattelagen av den 30 december 1993 (1501/1993) 21 § 1 mom., 22 § 1 mom., 73 § 1 mom. och 73 a § 1 mom., av dem 21 § 1 mom. sådant det lyder delvis ändrat i lag 1486/1994 samt 22 § 1 mom. och 73 a § 1 mom. sådana de lyder i sistnämnda lag, samt *fogas* till lagen nya 73 c—73 e § som följer:

21 §

Med eget bruk av en vara avses att en näringsidkare

- 1) tar en vara för privat konsumtion,
- 2) överlåter en vara utan vederlag,
- 3) överför eller på något annat sätt tar en vara i annan användning än sådan som enligt 10 kap. berättigar till avdrag.

22 §

Med eget bruk av en tjänst avses att en näringsidkare

- 1) utför, överlåter eller på något annat sätt utan vederlag tar en tjänst för sin eller personalens privata konsumtion eller i övrigt för ett ändamål som inte är rörelsemässigt,
- 2) utför eller på något annat sätt tar en tjänst i sådan användning för vilken avdragsbegränsningar enligt 114 § gäller,
- 3) på något annat sätt tar en köpt tjänst i annan användning än sådan som enligt 10 kap. berättigar till avdrag.

73 §

Grunden för skatt på försäljning är vederlaget utan skattens andel, om inte något annat föreskrivs i 73 c §. Med vederlag avses det mellan säljaren och köparen avtalade priset inklusive samtliga pristillägg.

73 a §

Grunden för skatten på ett gemenskapsinternt varuförvärv är vederlaget utan skattens

andel, om inte något annat föreskrivs i 73 c §.

73 c §

Om vederlaget utan skattens andel är avsevärt mindre än marknadsvärdet enligt 73 e §, ska marknadsvärdet utgöra grunden för skatt på försäljning eller på gemenskapsinternt förvärv enligt 26 a § 1 mom.

Paragrafens 1 mom. tillämpas endast om

- 1) ett vederlag som är avsevärt mindre än marknadsvärdet beror på sådan intressegemenskap mellan säljaren och köparen som avses i 73 d §, och
- 2) köparen enligt 10 kap. inte har rätt att dra av hela det skattebelopp som ingår i förvärvet.

Vad som föreskrivs i 1 och 2 mom. tillämpas inte om säljaren inte skulle vara skyldig att betala skatt enligt bestämmelserna om eget bruk när en vara eller tjänst överläts utan vederlag.

73 d §

En sådan intressegemenskap som avses i 73 c § 2 mom. 1 punkten anses föreligga om

- 1) köparen är en privatperson som genom familje- eller släktskapsförhållande hör till säljarens närmaste krets eller annars har ett nära personligt förhållande till denne,
- 2) köparen är en privatperson som äger en del av säljarens kapital eller om köparen står i ett i 1 punkten avsett förhållande till en sådan ägare,

3) köparen är en privatperson som ingår i säljarens personal eller deltar i ledningen eller övervakningen av säljaren eller om köparen står i ett i 1 punkten avsett förhållande till en sådan person,

4) köparen är en näringsidkare i en sådan intressegemenskap med säljaren som avses i 31 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995), eller

5) köparen och säljaren annars står varandra nära på grund av ett nära personligt förhållande eller på grund av organisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av medlemskap, finansiella band eller juridiska band.

73 e §

Med marknadsvärde avses hela det belopp som köparen av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där försäljningen av varan eller tjänsten äger rum, i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende försäljare i den medlemsstat där försäljningen eller

det gemenskapsinterna förvärvet beskattas för att vid den tidpunkten erhålla ifrågavarande varorna eller tjänsterna.

Om den jämförbara försäljning som avses i 1 mom. inte kan fastställas, är marknadsvärdet

1) hela det belopp till vilket den näringsidkare som sålt varan eller tjänsten normalt säljer motsvarande varor eller tjänster och som uppgår till minst det belopp som avses i 2 punkten,

2) det belopp som avses i 74 eller 75 §, om det belopp som avses i 1 punkten saknas.

Det belopp som avses i 1 och 2 mom. inkluderar inte skattens andel.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Denna lag tillämpas när en såld vara har levererats eller en tjänst utförts, ett gemenskapsinternt varuförvärv gjorts, en vara eller en tjänst har tagits i eget bruk eller en vara har överförts från upplagringsförfarande den dag lagen träder i kraft eller därefter.

Helsingfors den 12 oktober 2007

Republikens President

TARJA HALONEN

Finansminister *Jyrki Katainen*

Lag**om ändring av mervärdesskattelagen**

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i mervärdesskattelagen av den 30 december 1993 (1501/1993) 21 § 1 mom., 22 § 1 mom., 73 § 1 mom. och 73 a § 1 mom.,
av dem 21 § 1 mom. sådant det lyder delvis ändrat i lag 1486/1994 samt 22 § 1 mom. och 73 a § 1 mom. sådana de lyder i sistnämnda lag, samt
fogas till lagen nya 73 c—73 e § som följer:

*Gällande lydelse**Föreslagen lydelse*

21 §

Med eget bruk av en vara avses att en näringsidkare

- 1) tar en vara för privat konsumtion,
- 2) överlåter en vara utan vederlag *eller mot ett vederlag som är avsevärt mindre än varans gängse värde,*
- 3) överför eller på något annat sätt tar en vara i annan användning än sådan som enligt 10 kap. berättigar till avdrag.

21 §

Med eget bruk av en vara avses att en näringsidkare

- 1) tar en vara för privat konsumtion,
- 2) överlåter en vara utan vederlag,
- 3) överför eller på något annat sätt tar en vara i annan användning än sådan som enligt 10 kap. berättigar till avdrag.

22 §

Med eget bruk av en tjänst avses att en näringsidkare

- 1) utför eller på något annat sätt tar en tjänst i privat konsumtion,
- 2) *överlåter en tjänst utan vederlag eller mot ett vederlag som är avsevärt mindre än tjänstens gängse värde,*
- 3) utför eller på något annat sätt tar en tjänst i sådan användning för vilken avdragsbegränsningar enligt 114 § gäller,
- 4) på något annat sätt tar en köpt tjänst i annan användning än sådan som berättigar till avdrag.

22 §

Med eget bruk av en tjänst avses att en näringsidkare

- 1) utför, *överlåter* eller på något annat sätt *utan vederlag* tar en tjänst *för sin eller personalens privata konsumtion eller i övrigt för ett ändamål som inte är rörelsemässigt,*
- 2) utför eller på något annat sätt tar en tjänst i sådan användning för vilken avdragsbegränsningar enligt 114 § gäller,
- 3) på något annat sätt tar en köpt tjänst i annan användning än sådan som enligt 10 kap. berättigar till avdrag.

73 §

Grunden för skatt på försäljning är vederlaget utan skattens andel. Med vederlag avses

73 §

Grunden för skatt på försäljning är vederlaget utan skattens andel, *om inte något an-*

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

det mellan säljaren och köparen avtalade priset inklusive samtliga pristillägg.

nat föreskrivs i 73 c §. Med vederlag avses det mellan säljaren och köparen avtalade priset inklusive samtliga pristillägg.

73 a §

Grunden för skatten på ett gemenskapsinternt varuförvärv är vederlaget utan skattens andel.

73 a §

Grunden för skatten på ett gemenskapsinternt varuförvärv är vederlaget utan skattens andel, *om inte något annat föreskrivs i 73 c §.*

73 c §

Om vederlaget utan skattens andel är avsevärt mindre än marknadsvärdet enligt 73 e §, ska marknadsvärdet utgöra grunden för skatt på försäljning eller på gemenskapsinternt förvärv enligt 26 a § 1 mom.

Paragrafens 1 mom. tillämpas endast om

1) ett vederlag som är avsevärt mindre än marknadsvärdet beror på sådan intressegemenskap mellan säljaren och köparen som avses i 73 d §, och

2) köparen enligt 10 kap. inte har rätt att dra av hela det skattebelopp som ingår i förvärvet.

Vad som föreskrivs i 1 och 2 mom. tillämpas inte om säljaren inte skulle vara skyldig att betala skatt enligt bestämmelserna om eget bruk när en vara eller tjänst överläts utan vederlag.

73 d §

En sådan intressegemenskap som avses i 73 c § 2 mom. 1 punkten anses föreligga om

1) köparen är en privatperson som genom familje- eller släktskapsförhållande hör till säljarens närmaste krets eller annars har ett nära personligt förhållande till denne,

2) köparen är en privatperson som äger en del av säljarens kapital eller om köparen står i ett i 1 punkten avsett förhållande till en sådan ägare,

3) köparen är en privatperson som ingår i säljarens personal eller deltar i ledningen eller övervakningen av säljaren eller om köparen står i ett i 1 punkten avsett förhållande till en sådan person,

4) köparen är en näringsidkare i en sådan intressegemenskap med säljaren som avses i 31 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995), eller

5) köparen och säljaren annars står varandra nära på grund av ett nära personligt förhållande eller på grund av organisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av medlemskap, finansiella band eller juridiska band.

73 e §

Med marknadsvärde avses hela det belopp som köparen av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där försäljningen av varan eller tjänsten äger rum, i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende försäljare i den medlemsstat där försäljningen eller det gemenskapsinterna förvärvet beskattas för att vid den tidpunkten erhålla ifrågasvarande varorna eller tjänsterna.

Om den jämförbara försäljning som avses i 1 mom. inte kan fastställas, är marknadsvärdet

1) hela det belopp till vilket den näringsidkare som sålt varan eller tjänsten normalt säljer motsvarande varor eller tjänster och som uppgår till minst det belopp som avses i 2 punkten,

2) det belopp som avses i 74 eller 75 §, om det belopp som avses i 1 punkten saknas.

Det belopp som avses i 1 och 2 mom. inkluderar inte skattens andel.

Eget bruk

Denna lag träder i kraft den 20 .
Denna lag tillämpas när en såld vara har levererats eller en tjänst utförts, ett gemenskapsinternt varuförvärv gjorts, en vara eller en tjänst har tagits i eget bruk eller en vara har överförts från upplagringsförfarande den dag lagen träder i kraft eller därefter.
