

**Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till mervärdeskattelag**

**PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL**

I denna proposition föreslås att en mervärdeskattelag skall stiftas. Samtidigt föreslås att omsättningsskattelagen skall upphävas. En övergång till mervärdesbeskattning innebär samtidigt att den allmänna konsumtionsbeskattningen i princip skall komma att omfatta all konsumtion av varor och tjänster. I propositionen görs endast enstaka undantag från skatteplikten. Enligt förslaget skall bl.a. hälso- och sjukvårds-, socialvårds-, utbildnings- samt bank- och försäkringstjänster inte mervärdesbeskattas.

Ekonomiskt och samhälleligt viktiga tjänster som nu skall bli skattepliktiga är bl.a. tjänsterna inom person- och godstransporten, byggverksamheten, tjänster som avser fastighetsinnehav, olika ekonomiska och administrativa konsuleringstjänster, planeringstjänster samt olika personliga tjänster. Även masskommunikationen skall bli skattepliktig. Samtidigt som skattebasen för den allmänna konsumtionsbeskattningen breddas när även tjänster beskattas, upphör även den lindrigare beskattningen av vissa sådana varor som hittills särbehandlats vid omsättningsbeskattningen. Såsom en följd av att skattebasen breddas uppskattas även antalet skattskyldiga öka från ca 110 000 till 370 000.

En övergång till mervärdesbeskattning innebär också enligt förslaget att rätten att dra av den skatt som ingår i företagets produktionsinsatser ökar. I princip skall den mervärdes-skatt som ingår i alla produktionsinsatser med vissa undantag vara avdragsgill. Den föreslagna breddningen av skattebasen och avdragssystemet innebär också att företagskostnaderna jämfört med omsättningsskattesystemet minskar med ca 8,2 miljarder mark om året. Det uppskattas att ca 2,3 miljarder av denna kostnadsminskning kommer exportproduktionen till del.

Vid mervärdesbeskattning skall tillämpas en allmän skattesats om 22 procent, vilken motsvarar den nuvarande skattesatsen vid omsättningsbeskattningen. En lägre skattesats om 12 procent skall tillämpas på persontransporter, inkvartering, biografföreställningar, läkemedel och böcker. En skattesats om 5 procent skall tillämpas på Oy Yleisradio Ab:s licensavgifter.

Tidningar och tidskrifter som prenumererats skall omfattas av beskattningen, men såsom hittills skall en nollskattesats tillämpas på dem. Den lindrigare beskattningen av livsmedel skall genomföras på samma sätt som hittills genom att det stöd som är avsett att sänka livsmedelspriserna kanaliseras genom ett system med primärproduktavdrag. Jord- och skogsbruket skall inte mervärdesbeskattas. Skogsbruksidkarna skall ha rätt att ansöka om att bli skattskyldiga.

Regeringen har för avsikt att särskilt reda ut hur jord- och skogsbruksidkarnas ställning som skattskyldiga vid mervärdesbeskattningen ändamålsenligast kan ordnas i fortsättningen och även med beaktande av att ett eventuellt medlemskap i Europeiska gemenskapen kan medföra behov att ändra mervärdesbeskattningen i fråga om primärproduktionen.

De effekter övergången till mervärdesbeskattning kommer att ha för samhällsekonomin beror väsentligt på vilka allmänna riktlinjer reformen möjliggör för den ekonomiska politiken och skattepolitiken 1994 och därefter. Reformen förstärker samhällsekonomin yttre jämvikt samt bidrar till att bromsa upp statens skuldsättning. Ändringen av skattesystemet uppskattas i den form den föreslagits förbättra statens finansiella ställning med ungefär en miljard mark år 1994. Statens skatteinkomster minskas dock med den retroaktiva avdragsrätt av engångskaraktär som beviljats vissa 1993 gjorda investeringar, och som uppskattas ha en

effekt om 2 miljarder mark. Under åren 1994—96 kommer statens finansiella läge även att försämrans på grund av kompensationen av ökningen av kostnadstrycket för kommunerna som regeringen beslutat om. Prisförändringarna kommer att variera mycket inom olika grupper av konsumtionsutgifter.

Finland har ansökt om medlemskap i Euro-

peiska gemenskapen. I propositionen har principerna för internationell mervärdesbeskattning, särskilt de principer som tillämpas inom Europeiska gemenskapen, i hög grad beaktats. Medlemskap i gemenskapen förutsätter tillämpning av mervärdesbeskattning.

Den föreslagna lagen avses träda i kraft vid ingången av 1994.

## INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Sida		Sida
ALLMÄN MOTIVERING .....	6	<b>5. Metoder</b> .....	15
<b>1. Inledning</b> .....	6	5.1. Mervärdesskattesystemet och en neutral beskattningsområde .....	15
<b>2. Gällande lagstiftning</b> .....	6	5.2. Mervärdesskattesystemet och skatteakumulering .....	16
2.1. Allmänt .....	6	5.3. En bredare skattebas .....	16
2.2. Tillämpningsområde .....	7	5.4. En större avdragsrätt .....	16
2.2.1. Skattepliktiga varor och tjänster ..	7	<b>6. De centrala förslagen</b> .....	17
2.2.2. Försäljning .....	7	6.1. Lagens allmänna tillämpningsområde ...	17
2.3. Skattskyldighet .....	7	6.1.1. Det materiella tillämpningsområdet ..	17
2.4. Skattegrunden .....	7	6.1.2. Det territoriella tillämpningsområdet ..	17
2.5. Skattesatsen .....	8	6.2. Skattskyldighet .....	17
2.6. Undantag från normal beskattningsområde ..	8	6.2.1. Rörelse i liten skala .....	17
2.6.1. Icke-varor .....	8	6.2.2. Allmännyttiga samfund och religionsamfund .....	18
2.6.2. Skattefria varor .....	8	6.2.3. Offentliga samfund .....	18
2.6.3. Delvis skattepliktiga varor .....	8	6.2.4. Utläningar .....	18
2.7. Avdragssystemet .....	8	6.2.5. Ansökan om att bli skattskyldig ..	19
2.7.1. Begränsningar i avdragsrätten ..	8	6.3. Skattepliktig försäljning .....	19
2.7.2. Produktiva investeringar .....	9	6.3.1. Definition av vara och tjänst .....	19
2.8. Import och export .....	9	6.3.2. Definition av försäljning .....	19
2.9. Beskattningsförfarandet och skatteförvaltningen .....	9	6.4. Undantag från skatteplikt på försäljningen ..	19
<b>3. Internationell utveckling och utländsk lagstiftning</b> .....	9	6.4.1. Fastighetsöverlåtelse .....	19
3.1. Mervärdesbeskattningen inom Europeiska gemenskapen .....	10	6.4.2. Byggtjänster .....	20
3.1.1. Utvecklingen mot harmonisering av mervärdesbeskattningen .....	10	Tjänster som avser fastighetsinnehav .....	20
3.1.2. Skattebasen .....	10	Hotell- och annan inkvarteringsverksamhet samt annan överlåtelse av skattepliktiga utrymmen .....	20
Tillämpningsområdet för beskattningsområde .....	10	Mark- och stensubstanser .....	20
Skattegrunden .....	11	6.4.2. Hälso- och sjukvård .....	20
3.1.3. Skattesatser .....	11	6.4.3. Socialvård .....	21
3.1.4. Handel mellan medlemsstaterna ..	11	6.4.4. Utbildning .....	21
Principen om ursprungsland — den slutliga målsättningen .....	11	6.4.5. Finansiella tjänster .....	21
Principen om bestämmelseland från ingången av 1993 .....	12	6.4.6. Försäkringstjänster .....	21
3.1.5. Handel mellan en medlemsstat och en stat utom gemenskapen .....	12	6.4.7. Honorar och vissa immateriella rättigheter .....	21
Varuhandel .....	12	6.4.8. Bildkonst .....	22
Handel med tjänster .....	12	6.4.9. Primärproduktion .....	22
3.2. De övriga nordiska länderna .....	13	6.4.10. Personalrestauranger .....	22
<b>4. Propositionens mål</b> .....	13	6.4.11. Tidningar och tidskrifter .....	22
4.1. Allmänt om konsumtionsbeskattningsområde ..	13	6.4.12. Vissa bränslen .....	23
4.2. Målen .....	14	6.4.13. Vissa andra varor och tjänster ..	23
4.2.1. Beskattningsområdets neutralitet .....	14	6.4.14. Företagsarrangemang .....	23
4.2.2. Skatteakumulering och dold skatt ..	14	6.4.15. Försäljning av nyttigheter som inte längre skall särbehandlas .....	23
4.2.3. Finlands ansökan om medlemskap i Europeiska gemenskapen .....	15	6.5. Försäljning i Finland .....	23
		6.6. Försäljning till utlandet .....	24
		6.6.1. Försäljning av varor .....	24

	Sida		Sida
6.6.2. Försäljning av tjänster .....	25	8.2.2. Regeringsprogrammet och statsrå-	
6.7. Skattegrunden .....	25	dets principbeslut .....	39
6.8. Skattesatsen .....	25	8.2.3. Beredningsorgan .....	39
6.9. Import av varor .....	25	8.3. Remissutlåtanden .....	40
6.10. Skatt som får dras av .....	26	8.3.1. Arbetsgruppen för breddande av	
6.11. Återbäring av skatt till andra än de		omsättningskattebasen .....	41
skattskyldiga .....	26	8.3.2. Projektet som gällde mervärdesbe-	
6.11.1. Företag som idkar utrikeshandel		skattningsförfarandet .....	41
och skattefri verksamhet .....	26	8.3.3. Underhållningsskattearbetsgruppen	41
6.11.2. Utländska näringsidkare .....	26	8.3.4. Utkastet till proposition med för-	
6.11.3. Diplomatiska beskickningar .....	27	slag till mervärdesskattelag .....	41
6.11.4. Kommuner .....	27	9. Andra omständigheter som inverkat på propo-	
6.12. Offentliga samfund och beskattnings-		sitionens innehåll .....	41
neutralitet .....	27	9.1. Samband med andra propositioner .....	41
6.12.1. Statens ämbetsverk och inrätt-		9.2. Samband med internationella avtal .....	42
ningar .....	27	DETALJMOTIVERING .....	42
6.12.2. Kommuner .....	27	1. Motivering till lagförslaget .....	42
6.13. Stadgandena om beskattningsförfarande,		Allmänt om lagens uppbyggnad och be-	
skattemyndigheter och ändringssökande	28	grepp .....	42
6.13.1. Periodisering av skatter som skall		I AVDELNINGEN .....	42
betalas eller avdras .....	28	1 kap. Allmänt tillämpningsområde .....	42
6.13.2. Betalning av skatt .....	28	2 kap. Skattskyldighet .....	43
6.13.3. Skattemyndigheter .....	28	Allmänt stadgande .....	43
6.13.4. Deklarationsskyldighet .....	29	Verksamhet i liten skala .....	44
6.13.5. Registrering .....	29	Allmännyttiga samfund .....	45
6.13.6. Påförande av skatt .....	29	Religionssamfund .....	46
6.13.7.Handledning och förhandsbesked	29	Offentliga samfund .....	46
6.13.8. Rättelse och ändringssökande .....	29	Utlänningar .....	48
7. Propositionens verkningar .....	29	Ansökan om att bli skattskyldig .....	49
7.1. Ekonomiska verkningar .....	29	Samfund .....	50
7.1.1. Inledning .....	29	Konkursbon .....	50
7.1.2. Totala ekonomiska verkningar .....	30	Tidpunkten när skattskyldigheten upp-	
7.1.3. Statsekonomiska verkningar .....	32	kommer .....	50
7.1.4. Kommunalekonomiska verkningar .	32	3 kap. Skattepliktig försäljning .....	51
Verkningarna på priserna .....	32	Försäljning av varor och tjänster .....	51
Skattegottgörelse .....	33	Varor i eget bruk .....	52
Indirekta verkningar .....	33	Tjänster i eget bruk .....	53
Kompensation för ökningen av		Särskilda stadganden .....	54
kostnadstrycket för kommunerna .	33	4 kap. Undantag från skattepliktigheten för för-	
7.1.5. Intäkterna från omsättningskatten		säljning .....	55
och mervärdesskatten .....	33	Fastighetsöverlåtelse .....	55
7.1.6. Verkningarna på konsumentpris-		Byggtjänster .....	56
erna .....	34	Rätt att ta mark- och stensubstans samt	
Varor och tjänster .....	34	virkesavverkningsrättigheter .....	57
Bostäder samt hushållsartiklar- och		Hotell- och annan inkvarteringsverk-	
tjänster .....	35	samhet .....	57
Trafikutgifter .....	35	Konferens-, utställnings- och idrottslo-	
Rekreation och kultur samt utbild-		kaliteter .....	57
ning .....	36	Parkeringsplatser .....	58
Övriga varor och tjänster .....	36	Hamnar och flygfält .....	58
7.1.7. Verkningarna på inkomstfördel-		Förvaringsfack .....	58
ningen .....	36	Annons- eller reklamplatser .....	58
7.1.8. Verkningarna på kostnaderna för		Ansökan att bli skattskyldig .....	58
företagsverksamhet .....	37	Eget bruk av vissa tjänster som hänför	
7.1.9. Administrativa kostnader .....	38	sig till fastigheter .....	60
7.2. Propositionens verkningar i fråga om or-		Hälso- och sjukvård .....	64
ganisation och personal .....	38	Socialvård .....	66
8. Ärendets beredning .....	39	Utbildning .....	67
8.1. Totalreformen av omsättningsbeskatt-		Finansiella tjänster .....	68
ningen .....	39	Försäkringstjänster .....	71
8.2. Beredningsorgan och -material .....	39		
8.2.1. Internationell jämförelse .....	39		



	Sida		Sida
Honorar och vissa immateriella rättigheter .....	72	Avdrag för primärproduktion .....	106
Bildkonstlster .....	74	Övriga särskilda avdrag .....	107
Primärproduktion .....	75	Begränsningar av avdragsrätten .....	107
Personalrestauranger .....	77	Delning av avdragsrätten .....	109
Tidningar och tidskrifter .....	77	Rättelse av avdrag .....	110
Vissa bränslen .....	77	<i>11 kap. Återbetalning av kalkylerad skatt som dragits av</i> .....	110
Fartyg och luftfartyg .....	77	<i>12 kap. Återbäring av skatt till andra än de skattskyldiga</i> .....	110
Vissa andra varor och tjänster .....	78	Utländska näringsidakre .....	110
Varor och tjänster med avdragsbegränsningar .....	79	Diplomatiska beskickningar .....	112
Företagsarrangemang .....	79	Kommuner .....	113
<i>5 kap. Försäljning i Finland</i> .....	80	Företag som idkar utrikeshandel eller skattefri verksamhet .....	113
Försäljning av varor .....	82	Specialstadgande .....	114
Försäljning av tjänster .....	81		
<i>6 kap. Försäljning till utlandet</i> .....	86	<b>II AVDELNINGEN</b> .....	116
Försäljning av varor .....	87	<i>13 kap. Periodisering</i> .....	116
Försäljning av tjänster .....	88	<i>14 kap. Betalning av skatt</i> .....	118
<i>7 kap. Skattegrunden</i> .....	89	<i>15 kap. Skatteåterbäring till vissa utländska näringsidkare</i> .....	119
Allmänt stadgande .....	89	<i>16 kap. Skattemyndigheter</i> .....	120
Eget bruk .....	90	<i>17 kap. Deklarationsskyldighet</i> .....	120
Rättelseposter .....	92	<i>18 kap. Registrering</i> .....	121
Särskilda stadganden .....	92	<i>19 kap. Påförande av skatt</i> .....	122
<i>8 kap. Skattesatsen</i> .....	94	<i>20 kap. Handledning och förhandsbesked</i> .....	124
<i>9 kap. Import av varor</i> .....	96	<i>21 kap. Rättelse och ändringssökande</i> .....	124
Skyldighet att betala skatt .....	96	<i>22 kap. Särskilda stadganden</i> .....	126
Skattegrunden .....	96	<i>23 kap. Ikraftträdelse- och övergångsstadganden</i> .....	127
Undantag från skattepliktigheten för import .....	98	<b>2. Närmare stadganden och bestämmelser</b> .....	129
Varor som beläggs med mervärdesskatt .....	100	<b>3. Ikraftträdande</b> .....	129
Förädlade produkter .....	103	<b>LAGFÖRSLAG</b> .....	131
Särskilda stadganden .....	103	<b>Mervärdesskattelag</b> .....	131
<i>10 kap. Skatt som får dras av</i> .....	104		
Allmän avdragsrätt .....	104		
Avdrag för byggtjänster .....	105		

## ALLMÄN MOTIVERING

### 1. Inledning

Det finska omsättningsskattesystemet har under de senaste åren reviderats till att motsvara den allmänna konsumtionsbeskattning som tillämpas i våra konkurrentländer. Revisionen har påkallats såväl av att lagstiftningen varit svårbegriplig som av de oönskade effekter omsättningsskattesystemet har för konsumtionen och näringsverksamheten.

Övergången till mervärdesbeskattning är avsedd att vara det sista skedet i totalreformen av omsättningsbeskattningen. Reformen har genomförts stegvis, eftersom dess ekonomiska och administrativa effekter är ansenliga. Det första skedet av reformen genomfördes vid ingången av 1989 genom att beskattningsförfarandet och -organisationen inom omsättningsbeskattningen reviderades. Det andra skedet av reformen, den lagtekniska revideringen, genomfördes när den nya omsättningsskattelagen (559/91; nedan OmsL) och den nya omsättningsskatteförordningen (560/91) trädde i kraft den 1 oktober 1991.

Under det föregående skedet av reformen ändrades omsättningsskattesystemet så att det lagstiftningstekniskt bättre skulle svara mot nutida krav och framgent göra det möjligt att utveckla omsättningsbeskattningen i överensstämmelse med internationell praxis och beskattningen i konkurrentländerna. Samtidigt minskades kumuleringen av skatten avsevärt, eftersom de skattskyldiga företagens avdragsrättigheter utökades. I samband med den lagtekniska reformen breddades inte skattebasen för omsättningsbeskattningen.

Målet för det sista skedet av totalreformen är att ändra omsättningsskattesystemet så, att det motsvarar internationell praxis visavi allmän konsumtionsbeskattning. En anpassning till internationell praxis, dvs. en övergång till mervärdesbeskattning måste anses viktig för att de snedvridna situationer som det nuvarande systemet medför för produktion och konsumtion av nyttigheter skall kunna avhjälpas. Systemet behöver ändras också för att den finska exportindustrin skattemässigt skall ha förutsättningar att på likvärdiga villkor konkurrera med sina viktigaste konkurrentländer. I en situation där konsumtionsmöjligheterna blivit allt mångsidigare kan en omsättningsbeskattning som i huvudsak gäller konsumtion av varor inte

heller betraktas som en lämplig modell för opartisk konsumtionsbeskattning, eftersom största delen av den konsumtion som gäller tjänster förblir obeskattad.

Finlands eventuella medlemskap i Europeiska gemenskapen (EG) förutsätter att omsättningsbeskattningen revideras så att det allmänna konsumtionsbeskattningssystemet i Finland vid behov kan anpassas till det mervärdeskattesystem som EG föreskriver för sina medlemmar. Också oberoende av ett eventuellt EG-medlemskap måste det anses viktigt att skattesystemet ändras, eftersom de negativa effekterna av det nuvarande systemet måste avhjälpas.

En övergång till medvärdesbeskattning av europeisk typ innebär i praktiken att skattebasen för omsättningsbeskattningen utsträcks till att gälla tjänster samt att begränsningarna i avdragsrätten för den omsättningsskatt som ingår i företagets produktionsinsatser slopas. Ändringen av systemet innebär i praktiken att beskattningen av nyttigheter som säljs för konsumtion blir mera opartisk än hittills. I överensstämmelse med principerna för konsumtionsbeskattningen skall företagen samtidigt till största delen befrias från den kostnadsökning som nu uppstår genom att omsättningsskatt ingår i deras produktionsinsatser.

### 2. Gällande lagstiftning

Angående omsättningsskatt stadgas i omsättningsskattelagen. Omsättningsbeskattningen regleras dessutom av omsättningsskatteförordningen. Finansministeriet har utfärdat ett beslut om omsättningsbeskattning av transportkostnader (675/91); beslutet anger hur vissa transportkostnader beaktas vid omsättningsbeskattningen. I anslutning till systemet med primärproduktavdrag har finansministeriet utfärdat ett beslut om återbäring av omsättningsskatt vid import och om återbetalning av kalkylerad skatt som har dragits av (1184/91).

#### 2.1. Allmänt

Omsättningsskatten är en allmän konsumtionskatt av medvärdeskattetyyp. Skattskyldiga är företag som säljer skattepliktiga nyttig-

heter, men skatten är avsedd att överföras till att betalas av konsumenterna. Skatten upp bärs i alla skeden av ekonomisk omsättning och skattskyldiga är i princip alla företag som idkar produktion eller parti- eller minuthandel. Eftersom varje omsättningsled betalar skatt för det mervärde som företaget tillfört produkten, drabbar skatten i princip en enda gång det pris som konsumenten betalar för produkten.

## 2.2. Tillämpningsområde

Omsättningsbeskattningen är varucentrerad. Skatt betalas på rörelsemässig försäljning i Finland av varor och vissa tjänster som närmast anknyter till varor samt på import av varor. Såväl de tjänster som är avsedda för privat konsumtion som de som nyttjas i företagsverksamhet förblir i huvudsak obeskattade.

### 2.2.1. Skattepliktiga varor och tjänster

Varorna är föremål för allmän skatteplikt. Skattefria är endast de varor som särskilt nämns i lagen. Däremot är endast de tjänster skattepliktiga som särskilt nämns i omsättningskattelagen. Eftersom största delen av alla tjänster är sådana som inte beskattas, är förteckningen över skattepliktiga tjänster mycket kort. Skattepliktiga tjänster är tillverknings-, ändrings-, rengörings-, reparations-, istandsättnings-, monterings-, lossnings-, sorterings- och packningsarbeten på varor, uthyrning av varor samt servering och teletjänster.

Byggverksamheten är inte föremål för omsättningsbeskattning. Ovan nämnt monterings- och reparationsarbete är dock skattepliktig tjänst om det gäller en VVSE-ledning eller anordning och maskin eller inredning som hör till en byggnad. Även tillverkning av byggnads-element i anslutning till byggverksamhet är skattepliktig.

### 2.2.2. Försäljning

Skatt betalas på försäljning av varor och i lagen nämnda skattepliktiga tjänster. Som försäljning anses överlåtelse av en vara eller tjänst mot vederlag. Skatt betalas också på vara som tagits i eget bruk. Här avses situationer där en vara som har anskaffats för sådan användning

som i företagsverksamhet berättigar till avdrag eller som tillverkats av den skattskyldige själv utan vederlag tas för privat konsumtion eller annars i annan användning än sådan som berättigar till avdrag. Eget bruk av tjänster beskattas inte.

## 2.3. Skattskyldighet

Skattskyldig är i regel var och en som rörelsemässigt säljer varor eller skattepliktiga tjänster. Med rörelse avses även yrkesutövning.

Om rörelsen drivs i liten skala är rörelseidkaren inte skattskyldig. Rörelsen beskattas inte om den skattepliktiga omsättningen under en period av 12 månader uppgår till högst 75 000 mark. Om omsättningen går upp till 75 000-150 000 mark stiger skatten gradvis till fullt belopp. Den i mark uttryckta nedre gränsen gäller endast fysiska personer och sammanslutningar av dessa, men däremot inte verksamhet i bolagsform.

Vissa slag av verksamhet är av administrativa, sociala eller andra skäl befriad från skattskyldighet. Skattskyldiga är t.ex. inte primärproducenter eller de som bedriver personalservering eller servering i läroanstalter. Allmännyttiga samfund är skattskyldiga endast för rörelseinkomst.

Staten och dess inrättningar är inte skattskyldiga. Vissa statliga inrättningar som idkar rörelse har emellertid i lag påförts skattskyldighet. Kommunernas skattskyldighet när de säljer varor till utomstående regleras av lagens allmänna stadganden. Kommunernas eget bruk av varor regleras dock på ett annat sätt.

En utlänning eller ett utländskt samfund är skyldig att betala skatt endast om rörelsen bedrivs från fast driftsställe. En utlänning som bedriver verksamhet utan fast driftsställe kan dock på ansökan bli skattskyldig om han har en av länsskatteverket godkänd representant med hemort i Finland. Om en utlänning inte är skattskyldig, är den som mottagit en arbetsprestation av honom skyldig att betala skatt för den arbetsprestation som utlänningen utfört.

## 2.4. Skattegrunden

Grunden för skatt på försäljning utgörs av det totala försäljningspriset. I skattegrunden inbegrips alltså inte omsättningskattens andel.

Däremot inkluderar skattegrunden övriga skatter på nyttigheter samt olika tilläggsdebiteringar, t.ex. transportkostnader som säljaren debiterat. Transportkostnaderna för vissa tunga varor, t.ex. byggnadselement, inkluderas inte i skattegrunden. Från skattegrunden avdras rabatter och kreditförluster som hänför sig till skattepliktig försäljning.

När en vara tas i eget bruk är inköpspriset eller ett lägre sannolikt överlåtelsepris skattegrunden. Skattegrunden för eget bruk av en vara som den skattskyldige tillverkat är varans sannolika överlåtelsepris.

## 2.5. Skattesatsen

I omsättningsbeskattningen används endast en skattesats. Den skattesats som räknas på det skattefria försäljningspriset är 22 procent från och med 1 oktober 1991.

## 2.6. Undantag från normal beskattning

I princip drabbar skatten i lika mån konsumentpriserna för alla varor. Av sociala skäl, skäl som kan hänföras till den ekonomiska politiken och av beskattningstekniska skäl särbehandlas dock vissa varor vid omsättningsbeskattningen. Dessa nyttigheter kan indelas i icke-varor, skattefria varor och delvis skattepliktiga varor.

### 2.6.1. Icke-varor

Enligt omsättningsskattelagen som varor betraktas inte byggnader och andra bestående konstruktioner, vatten, handlingar som utgör bevis för viss rättighet samt datorprogram som planerats för datoranvändarens individuella behov. Försäljning av dessa medför inte skattskyldighet. Säljaren har inte heller rätt att dra av den skatt som ingår i de produktionsinsatser han anskaffat.

### 2.6.2. Skattefria varor

Skattefria varor är bl.a. tidningar och tidskrifter som har prenumererats, luftfartyg, fartyg som är avsedda för annat än nöjes- eller sportbruk, vissa bränslen, marksubstanser,

rundvirke och vissa levande djur. Eftersom dessa varor är avsedda att i sin helhet vara skattefria, har också de skatter som ingår i anskaffningspriserna för de insatser som använts vid produktionen av varorna i regel eliminerats. Detta har skett så att företag som säljer dessa varor gjorts skattskyldiga, även om de inte betalar skatt på försäljningen. De har dock rätt att i den omfattning lagen medger dra av den skatt som ingår i anskaffningarna.

### 2.6.3. Delvis skattepliktiga varor

Livsmedel är delvis befriade från skatt. Den lindrigare beskattningen av livsmedel har genomförts med hjälp av ett primärproduktavdrag. Förfarandet ger den fördelen att minuthandeln inte behöver dela upp sin försäljning enligt olika skattesatser.

I systemet med primärproduktavdrag har försäljning av oförädlade primärprodukter ur primärproduktionen befriats från skatt. Nästa led i handeln får dock göra ett kalkylerat primärproduktavdrag på det skattefria försäljningspriset. Minutförsäljning av livsmedel är skattepliktig försäljning, som beskattas på vanligt sätt. Primärproduktavdraget medför att skatten drabbar endast den del av konsumentpriset som överstiger det pris primärproducenten erhållit. Avdraget för mjölk multipliceras med 1,6 och avdraget för kött med 1,35, vilket medför att den skatt som ingår i mjölk- och köttpriserna blir ännu mindre.

Gödsel- och foderämnen samt läkemedel är på motsvarande sätt som livsmedel delvis befriade från skatt.

## 2.7. Avdragssystemet

Enligt principerna för mervärdesbeskattning förhindras kumulering av skatt i omsättningsskattelagen genom att den skattskyldige ges rätt att dra av skatt. Enligt huvudregeln för denna avdragsrätt får den skattskyldige när han räknar ut den skatt som han skall redovisa till staten dra av den skatt som ingår i försäljningspriserna på de produktionsinsatser som han förvärvat för sin omsättningsskattepliktiga rörelse eller skatten för varor som han själv importerat.

### 2.7.1. Begränsningar i avdragsrätten

Avdragsrätten har av statsekonomiska skäl

begränsats i fråga om anskaffningar som räknas till anläggningstillgångarna och i fråga om teletjänster. Avdragsgill är inte såsom anläggningstillgång anskaffad lös egendom eller lös egendom som den skattskyldige hyrt för eget bruk, om den sannolika ekonomiska användningstiden för den lösa egendomen överstiger tre år. Arbeten som innebär grundlig förbättring av nämnda lösa egendom får inte heller dras av.

Av neutralitetsskäl har avdragsrätten begränsats även i vissa andra avseenden. En del av begränsningarna beror på den snäva skattebasen och en del gäller nyttigheter anskaffade för representation eller för att konsumeras av personalen. Avdragsgilla är inte såsom anläggningstillgångar eller med hyresrätt för eget bruk anskaffade motorfordon och deras släpvagnar samt fartyg, inte heller arbetsprestationer som hänför sig till dessa fordon och fartyg eller flytande trafikbränslen, byggnadsmaterial och arbetsprestationer som hänför sig till byggnader, energinyttigheter och andra nyttigheter som anskaffats för en byggnad som används såsom varaktig bostad eller för utrymmen som används för rekreation eller fritidsbruk, ej heller alkoholdrycker och tobaksprodukter som används för representationsändamål eller gåvoartiklar, med undantag av sedvanliga reklamgåvor.

### 2.7.2. Produktiva investeringar

Stadgandena om produktiva investeringar innebär ett undantag från förbudet mot avdrag för anläggningstillgångar. För undvikande av att skatten kumuleras har närmast industriella företag givits mera omfattande avdragsrätter än andra företag. Avdragsrätten gäller maskiner och anordningar som används vid produktionen. Maskiner, anordningar, arbetsredskap och andra sådana varor som omedelbart används vid tillverkningsprocessen för varan är avdragsgilla oberoende av sin ekonomiska användningstid. Avdragsrätten gäller även industribyggnader. Även om byggverksamhet inte beskattas ingår omsättningsskatt till ett ansevärt belopp i inköpspriset för en byggnad, eftersom byggnadsmaterial och bl.a. VVSE-installationer är skattepliktiga. För att denna dolda skatt skall kunna elimineras får den skattskyldige för en ny industribyggnad göra ett kalkylerat avdrag som är 13,5 procent av

byggnadens anskaffningsutgift. Avdraget motsvarar den skatt som i medeltal ingår i priset på byggnaden.

### 2.8. Import och export

Import av varor beskattas. Skattesatsen är densamma som vid försäljning i hemlandet. Skyldig att betala skatten är importören.

Försäljning av varor och tjänster till utlandet är skattefria. Skattefriheten förverkligas i praktiken så, att företag som säljer varor till utlandet är skattskyldiga. De betalar ingen skatt för sin försäljning till utlandet, men får dra av den omsättningsskatt som ingår i anskaffningspriserna på produktionsinsatserna. En dold skatt belastar dock såsom kostnad priserna på exportprodukter, vilket beror på den begränsade avdragsrätten och den snäva skattebasen.

### 2.9. Beskattningsförfarandet och skatteförvaltningen

Omsättningsskatten är en skatt som skall betalas på eget initiativ. De skattskyldiga företagen räknar själva för varje kalendermånad ut skillnaden mellan de skatter som skall betalas på försäljningen och de som får dras av för inköpen och betalar skillnaden till staten. Denna skatt som skall redovisas till staten skall betalas senast den 25 dagen den andra månaden efter kalendermånaden. I samband med betalningen avger den skattskyldige sin månadsdeklaration på en betalningsblankett.

Inom landet utövas den allmänna tillsynen över beskattningen av skattestyrelsen. Länskatteverket övervakar skattebetalningen och uppbär skatten. Vid import av varor utövar tullstyrelsen tillsyn över omsättningsbeskattningen. Tullförvaltningen ansvarar härvid för påförandet av skatten och för skatteuppbörden.

### 3. Internationell utveckling och utländsk lagstiftning

Ett mervärdesskattesystem med bred skattebas tillämpas i alla OECD-länder i Europa, med undantag av Norge, Finland och Schweiz. De allmänna konsumtionsskattesystem som

förorsakar skatteakumulering har frångåtts, eftersom de leder till snedvridna konkurrenspositioner och försämrar den inhemska produktions konkurrensförmåga. Mervärdesskattesystemet anses vara den mest neutrala och den effektivaste formen av allmän konsumtionsbeskattning. Orsaken till att det i stor utsträckning omfattats i olika länder är att det antagits som allmänt konsumtionsskattesystem för EG. Medlemskap i EG förutsätter tillämpning av ett mervärdesskattesystem.

### 3.1. Mervärdesskattningen inom Europeiska gemenskapen

I syfte att skapa en inre marknad har strävandena inom EG redan länge gått ut på att förenhetliga medlemsländernas allmänna konsumtionsskattesystem. Trots många svårigheter har detta arbete nu nått en sådan fas att en gemensam marknad har kunnat förverkligas från ingången av 1993. Olika temporära arrangemang föranleder dock ett fortsatt behov av harmonisering av mervärdesskattesystemen.

Med en inre marknad avses ett område där det inte finns några interna gränser och där personer, varor, tjänster och kapital har fri rörlighet. Fri rörlighet för varor och tjänster på det område som den inre marknaden omfattar har inneburit att medlemsstaterna givit avkall på övervakningen av sina gränser samt förpliktats att avlägsna fysiska, tekniska och fiskala hinder för handeln. När gränsövervakningen upphört inom den inre marknaden har detta i sin tur lett till ett krav på förenhetligande av den indirekta beskattningen. I annat fall hade de stora variationerna i beskattning och beskattningsnivå förorsakat ett snedvridet konkurrensläge.

För att en inre marknad skall kunna skapas måste medlemsstaterna tillämpa ett enhetligt mervärdesskattesystem. Fri rörlighet för varor och tjänster har dessutom krävt ett svar på frågan hur den medlemsstat där konsumtionen sker skall kunna förverkliga sin beskattningsrätt vid handel inom den inre marknaden.

#### 3.1.1. Utvecklingen mot harmonisering av mervärdesskattningen

Frågan om en enhetlig mervärdesskattning har inom EG gällt skattebasen samt antalet

skattesatser och deras storlek. Redan vid tillkomsten av Romfördraget 1957, som utgör grunden för EG-samarbetet, ansågs det att skillnaderna i medlemsstaternas skattesystem måste jämnas ut för att målet med en inre marknad skall nås. De allmänna konsumtionsskattesystem som EG:s medlemsstater tidigare tillämpade ersattes med ett mervärdesskattesystem genom det första (67/227/EEC) och det andra (67/228/EEC) mervärdesskattedirektivet, vilka bägge antogs 1967.

När finansieringssystemet för gemenskapen reviderades 1970 beslöts det att medlemsstaternas andelar av finansieringen i mån av möjlighet skall bestämmas enligt deras skattebas vid mervärdesskattningen. Detta medförde i sin tur att skattebaserna för medlemsstaternas mervärdesskattesystem måste förenhetligas. Det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEC), som antogs 1977 lade grunden för en gemensam skattebas. Alltsedan 1977 har medlemsstaternas andel av finansieringen räknats i procent av mervärdesskattebasen. Från och med 1986 har andelen varit 1,4 procent.

#### 3.1.2. Skattebasen

Den gemensamma skattebasen för medlemsstaternas mervärdesskattesystem har fastslagits i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv. Bestämmelserna i direktivet ger synnerligen detaljerade anvisningar för hur medlemsstaterna skall utforma sina nationella stadganden. I vissa fall ger bestämmelserna de enskilda medlemsstaterna relativt vida ramar för undantagsstadganden beträffande skattskyldigheten. Detta är nödvändigt med tanke på de olika samhällsliga förhållandena i medlemsländerna. Vid tillämpning av direktivet anses konkurrensneutraliteten vara särskilt viktig. Direktivet får inte tillämpas så att konkurrensen snedvrids.

Tillämpningsområdet för beskattningen

Beträffande bredden av den skattebas som tillämpas inom EG kan allmänt konstateras att rörelsemässig överlåtelse av varor och tjänster är skattepliktig, om inte undantag gjorts. Såsom överlåtelse av varor betraktas överlåtelse av materiella nyttigheter. Materiella nyttigheter är bl.a. lös egendom, fastigheter och energi. Såsom överlåtelse av tjänst behandlas sådan

överlåtelse som inte skall anses vara överlåtelse av vara. Såsom överlåtelse av tjänst betraktas helt olika slag av verksamhet, såsom överlåtelser av arbetsprestationer på en vara samt överlåtelse av nyttjanderätt till vara och överlåtelse av immateriella rättigheter.

De fall där befrielse från skattskyldighet medgivits anknyter i huvudsak till hälso- och sjukvård, socialvård, utbildning, kultur, finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet, lotteri och spel, uthyrning av utrymmen för bostadsändamål samt överlåtelse av andra fastigheter än tomter som är avsedda att bebyggas eller nybyggnader. I fråga om vissa undantag kan medlemsstaterna ställa olika villkor för att privaträttsliga samfund skall medges skattefrihet, t.ex. förutsätta att det inte är fråga om ett företag som eftersträvar vinst.

Staten, kommuner och andra offentliga samfund anses enligt direktivet i regel inte vara mervärdesskattskyldiga till den del de bedriver verksamheten i sin egenskap av offentliga myndigheter. Detta gäller även när de i samband med verksamheten uppbär arvoden, betalningar eller andra vederlag. Det ankommer på medlemsstaterna att bestämma vilka uppgifter som skall betraktas som sådan skattefri myndighetsutövning. I vissa fall är även de offentliga samfunden skattskyldiga även om de bedriver sin verksamhet i egenskap av myndigheter, nämligen när konkurrensen snedvrids eller när det är fråga om verksamhet som gäller t.ex. vatten, gas, el, teletjänster, varu- och persontransporter eller kommersiella radio- och televisionssändningar.

## Skattegrunden

Enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet är skattegrunden, dvs. det värde på vilket skatten enligt skattesatsen räknas, det totala vederlag som säljaren vid överlåtelsen fått eller kommer att få av köparen, kunden eller tredje man. Som vederlag räknas också en eventuell subventionspremie som direkt hör ihop med överlåtelsepriset.

Till skattegrunden räknas även skatter som uppbärs på nyttigheterna med undantag av mervärdesskatten, tull-, import- och andra avgifter samt sådana sammanhängande kostnader som säljaren debiterat köparen, såsom t.ex. provisioner samt packnings-, transport- och försäkringskostnader. En medlemsstat får så-

som sammanhängande kostnader behandla också sådana kostnader som regleras av ett särskilt avtal. Skattegrunden inkluderar inte rabatter åt köparen.

Vid beskattning av eget bruk utgörs skattegrunden av de kostnader tillverkningen av nyttigheten förorsakat den skattskyldige eller nyttighetens gängse marknadspris.

### 3.1.3. Skattesatser

Harmoniseringen av skattesatserna har för EG:s medlemsstater varit en mera problematisk fråga än förenhetligandet av skattegrunden. Efter flera olika skeden har enighet inom EG nåtts om de minimiskattesatser som skall tillämpas från ingången av 1993. Den normal-skattesats som tillämpas vid mervärdesbeskattningen skall vara minst 15 procent. På vissa särskilt angivna nyttigheter får dock tillämpas en skattesats som understiger normalskattesatsen; även denna skattesats skall dock vara minst 5 procent. Medlemsstaterna kan tillämpa två skattesatser som är lägre än normalskattesatsen samt även bibehålla en skattesats som understiger 5 procent, om en sådan var i kraft den 1 januari 1991.

### 3.1.4. Handel mellan medlemsstaterna

I EG-länderna uppbärs och betalas mervärdesskatten för närvarande i destinationslandet, dvs. det land där varan konsumeras. Därför är försäljning av varor i hemlandet föremål för lokal mervärdesbeskattning, medan exporten är befriad från skatt. Importen är på motsvarande sätt skattepliktig.

Eftersom gränsformaliteter från ingången av 1993 slopats mellan medlemsstaterna, har nya arrangemang från samma tidpunkt behövts och tagits i bruk vid mervärdesbeskattningen av den kommersiella importen och exporten mellan medlemsstaterna.

Principen om ursprungsland — den slutliga målsättningen

EG har som slutlig målsättning att i handeln mellan medlemsstaterna skall tillämpas beskattning enligt ursprungsland. Vid sådan beskattning debiteras skatten enligt den skattesats som råder i varusäljarens stat. Den interna exporten

inom EG skulle således inte vara befriad från skatt och import från ett annat EG-land skulle inte beskattas.

Vid beskattning enligt ursprungsland skall den mervärdesskattskyldiga köparen vid mervärdesbeskattningen i sitt hemland få dra av den mervärdesskatt som han betalt till inköpslandet. För att skatterna dock i form av skatteinkomster i överensstämmelse med principen om destinationsland skall kanaliseras till det land där konsumtionen sker, skall medlemsstaten få en gottgörelse för skillnaden mellan den mervärdesskatt som dragits av för importerade varor och den mervärdesskatt som betalats för varor som exporterats till en annan medlemsstat. En medlemsstat där exporten till de övriga medlemsländerna är större än importen blir ständigt skyldig att betala tilläggsskatt.

Ett särskilt och centraliserat clearingförfarande behövs för att skatteinkomsterna vid beskattning enligt ursprungsland skall kanaliseras till medlemsstaterna enligt principen om konsumtionsland.

Principen om destinationsland från ingången av 1993

Eftersom ett sådant clearingförfarande som beskattning enligt ursprungsland förutsätter inte hittills har kunnat införas, tillämpar EG från ingången av 1993 fortfarande i sin interna varuhandel ett beskattningssystem som bygger på principen om destinationsland. Systemet gäller tills vidare. Exporten har hittills hållits skattefri. Skyldighet att betala skatt uppstår i importlandet när varuköparen betalar skatt enligt sitt hemlands skattesats.

Tillämpning av principen om destinationsland på ett internt marknadsområde där inga gränser och tullformaliteter råder medför emellertid helt nya dimensioner. Eftersom begreppen export och import inte längre används på det interna marknadsområdet, måste den skattepliktiga händelsen anges som överföring av äganderätten till ett löst föremål genom att föremålet transporteras eller sänds till en mottagare i en annan medlemsstat. Enligt principen om destinationsland beskattas varuförsäljningen enligt en nollskattesats när köparen är skattskyldig och varorna sänds eller transporteras till en annan medlemsstat. Säljaren skall med hjälp av fraktdokument, flygbiljetter,

transportfakturer eller annan motsvarande utredning visa att varan lämnat landet eller transporterats därifrån.

Om försäljningen av varan i försäljningslandet beskattats med en nollskattesats, skall den mervärdesskattskyldiga köparen betala mervärdesskatt enligt skattegrunderna i sitt hemland. Om köparen förbrukar den inköpta varan i sin skattepliktiga rörelse uppstår ingen skyldighet att betala skatt, eftersom en motsvarande rätt till avdrag i allmänhet existerar.

Företag i EG-länderna skall med tanke på tillsynen minst kvartalsvis göra en förteckning över alla sina leveranser till andra medlemsstater. Alla företag som idkar rörelse, även sådana som verkar i branscher utan skatteplikt, betraktas som mervärdesskattskyldiga och får ett registreringsnummer som visar deras mervärdesskattskyldighet. De blir samtidigt skyldiga att ge uppgifter om sina anskaffningar.

Försäljning av transportmedel, postorderförsäljning och kommersiell försäljning i liten skala särbehandlas i handeln mellan medlemsländerna.

### 3.1.5. Handel mellan en medlemsstat och en stat utom gemenskapen

#### Varuhandel

Trots införandet av en intern marknad mervärdesbeskattar medlemsstaterna i EG fortfarande varuimport från övriga stater. Varuexporten från en medlemsstat till en stat utom gemenskapen har bibehållits skattefri.

I det sjätte mervärdesskattedirektivet regleras import och export av varor genom talrika särbestämmelser, vilka har betydelse vid handeln mellan en medlemsstat och en stat utom gemenskapen även efter att en intern marknad införts.

#### Handel med tjänster

Principerna för utrikeshandel med tjänster avviker från de bestämmelser som gäller varuhandel. Detta beror på att det är svårare att skattemässigt lokalisera överlåtelser av tjänster än leveranser av varor. Bestämmelserna om utrikeshandel med tjänster bygger inte på import- och exportbegreppet. Skattepliktig import och skattefri export har definierats med



hjälp av den ort där tjänsten överläts, vilken i sin tur anger den stat där beskattningen skall ske. Bestämmelserna om var tjänsten anses ha blivit överlåtten tillämpas på överlåtelser mellan en medlemsstat och en stat utom gemenskapen. Bestämmelserna tillämpas även på överlåtelser mellan medlemsstaterna.

Huvudregeln är att tjänsten anses överlåtten där säljaren har sitt driftsställe eller är bosatt. Det finns dock undantag. Dessa gäller huvudsakligen tjänster som ofta överläts över statsgränser. Eftersom medlemsstaterna kan tillämpa andra skattebaser än stater som inte hör till EG, får medlemsstaterna beträffande vissa tjänster göra avsteg från bestämmelserna om överlåtelseort.

### 3.2. De övriga nordiska länderna

Även de nordiska länderna har övergått eller håller på att övergå till en sådan mervärdesbeskattning som tillämpas inom EG. Ett allmänt konsumtionsskattesystem som bygger på principerna för mervärdesbeskattning togs 1967 i bruk i Danmark, 1969 i Sverige och 1970 i Norge. Efter valet av skattesystem har beskattningen i alla dessa länder utvecklats i riktning mot en bred skattebas, som även omfattar tjänster. Island övergick från ingången av 1990 direkt från ett system med skatt på minutförsäljningen till mervärdesbeskattning av EG-modell.

Danmark är medlem av EG och ovan presenterade direktiv gäller därför där. I Danmark är skattesatsen 25 procent.

I Sverige har mervärdesskattesystemet reviderats från ingången av 1991 genom att skattebasen breddats bl.a. i fråga om tjänster. Revideringen hör samman med en totalreform av den svenska beskattningen. Mervärdesskatteformen är avsedd att finansiera inkomstskattereformen, samtidigt som avsikten är att så långt som möjligt harmonisera mervärdesbeskattningen med det system som tillämpas inom EG. Den reviderade mervärdesbeskattningen omfattar i princip alla varor och tjänster. Den allmänna skattesatsen är 25 procent. En lägre skattesats om 21 procent tillämpas på livsmedel, restaurang- och hotelltjänster, persontransporter, campingtjänster och skidliftstjänster.

Även i Norge är en reform under arbete som är avsedd att bredda skattebasen. Målet för

beredningen är att ändra mervärdesbeskattningen i Norge så att den svarar mot systemet inom EG. Beredningen har ännu inte lett till lagstiftningsåtgärder. I Norge tillämpas en skattesats om 20 procent.

I Island tillämpas från ingången av 1990 en mervärdesbeskattning som mycket långt svarar mot skattesystemet i Danmark. Skattesatsen är 24,5 procent.

## 4. Propositionens mål

En övergång till mervärdesbeskattning innebär en strukturell reform av den nuvarande konsumtionsbeskattningen, dvs. omsättningsbeskattningen. Det huvudsakliga målet för reformen är att avhjälpa de nackdelar som det nuvarande systemet medför i och med att det snedvrider produktionen och konsumtionen. Reformen av systemet skall samtidigt klarlägga principerna för hela det allmänna konsumtionsskattesystemet.

### 4.1. Allmänt om konsumtionsbeskattning

Med konsumtionsskatter avses skatter som gäller konsumtion av varor och tjänster. Konsumtionsskattorna indelas i allmänhet i allmänna och särskilda konsumtionsskatter. Allmänna konsumtionsskatter, såsom omsättningskatten och mervärdesskatten, innebär beskattning av ett stort antal nyttigheter och skatterna är prispundna så, att de räknas i procent av nyttigheternas försäljningspriser. Särskilda konsumtionsskatter, såsom acciserna samt bil- och motorcykelskatten uppbärs endast för vissa nyttigheter och oftast utöver den allmänna konsumtionsskatten. Internationellt har den allmänna utvecklingstrenden inom konsumtionsbeskattningen varit att de särskilda skatternas andel har minskat och den allmänna konsumtionsbeskattningens andel ökat.

Konsumtionsskattorna kan också karakteriseras som indirekta skatter. Detta innebär att skatten inte är avsedd att såsom t.ex. inkomstskatten slutligt belasta den skattskyldige, utan att den är avsedd att oförändrad överföras vidare på konsumenterna. Skattskyldiga är de företag som säljer nyttigheterna, men det antas att skatten såsom en del av försäljningspriset överförs på konsumenterna för att betalas av dessa. Det anses därför att de skattskyldiga

företagen endast tekniskt redovisar skatten från konsumenterna till staten. I sista hand är det dock marknadsläget som bestämmer i vilken utsträckning skatten verkligen överförs på konsumenterna.

Konsumtionsbeskattningen har vid internationellt handelsutbyte ordnats så att skatten på nyttigheterna uppbärs i det land där konsumtionen sker. I praktiken har detta genomförts så att skatten bärs upp vid import av nyttigheter, medan exporten är befriad från skatt.

Under 1992 avkastade omsättningsskatten 40 miljarder mark, vilket utgjorde 38 procent av statens samtliga skatteinkomster. I budgetpropositionen för 1993 har omsättningsskatten uppskattats avkasta 42 miljarder mark.

## 4.2. Målen

Vårt omsättningsskattesystem skiljer sig på två punkter väsentligt från det allmänna internationella systemet. Först och främst är skattebasen i vårt system snäv, vilket beror på att systemet är koncentrerat till varor medan de flesta tjänster och byggverksamheten faller utanför systemet. För det andra är rätten att dra av produktionsinsatser som skaffats för tillverkning och distribution av varor inte total utan begränsad bl.a. i fråga om anläggningstillgångar.

Den snäva skattebasen och den begränsade avdragsrätten i vårt omsättningsskattesystem leder till att skatten kumuleras och att s.k. dold omsättningsskatt ingår i slutprodukternas priser. Den skatt som på detta sätt kommer att ingå i konsumtionsnyttigheter varierar helt slumpmässigt såväl i omsättningsbeskattade som icke-beskattade branscher.

En snäv skattebas och skatteakumulering leder till att beskattningen inte är neutral, vilket påverkar nyttigheternas relativa priser och styr resursfördelningen i samhällsekonomin, även om systemet inte medvetet är avsett att skapa ett sådant resultat. Den dolda omsättningsskatten belastar även priserna på exportprodukter och försämrar omedelbart den öppna sektorns konkurrenskraft.

### 4.2.1. Beskattningens neutralitet

I omsättningsbeskattningen är skattebasen snäv på ett sådant sätt att största delen av tjänsterna och byggverksamheten blir obe-

skattad. En del varor har dessutom helt eller delvis befriats från skatt. En del av konsumtionsnyttigheterna blir därför inte föremål för någon öppen skatt som skulle motsvara skattesatsen. Eftersom de tjänster näringslivet nyttjar är skattefria och rätten att dra av den skatt som ingår i anskaffade produktionsinsatser är begränsad, kumuleras skatten och nyttigheternas priser kommer att belastas av en dold skatt som varierar i storlek. Det gällande omsättningsskattesystemet är inte neutralt i konkurrens- och konsumtionshänseende.

Ett skattesystem skall inte få snedvrída det ekonomiska beslutsfattandet på ett sätt som leder till oändamålsenlig fördelning av de samhällsekonomiska resurserna och till effektivitetsförluster. Ett neutralt skattesystem påverkar inte konsumenternas valsituationer eller företagens beslut i fråga om produktionsmetoder eller distributionskanaler. Det främsta målet för totalreformen av omsättningsbeskattningen är att öka neutraliteten i skattesystemet.

### 4.2.2. Skatteakumulering och dold skatt

Med skatteakumulering avses den variation i den relativa skatteandelen av nyttigheternas priser som beror på beskattning av de produktionsinsatser som används i företagen. Eftersom skatteakumulering snedvrída såväl den internationella som nationella konkurrensen, har olika länder i sina konsumtionsskattesystem försökt undvika sådan kumulering. En minskad kumulering är också ett av de centrala målen för revideringen av omsättningsskattesystemet.

Med dold skatt avses inom allmän konsumtionsbeskattning den skattebörda som utöver den egentliga skattesatsen belastar nyttigheternas priser. Den dolda skatten uppstår genom att den skatt som vid produktion eller distribution uppbärs på varor och tjänster, dvs. produktionsinsatser, inte kan elimineras genom avdragsrätt. Skatten överförs såsom kostnad i produkternas priser. Eftersom skatt betalas såväl på försäljningen av produktionsinsatserna som på försäljningen av de nyttigheter som producerats med hjälp av insatserna, kumuleras skatten. Den omedelbara dolda omsättningsskatten i hela företagssektorns produktionsinsatser uppskattas på årsnivå till 15,9 miljarder mark, medan de skattskyldiga företagens insatser endast står för 1,5 miljarder av

detta belopp. Största delen av skattekumuleringen beror på anskaffning av insatser från icke-skattskyldiga branscher.

Den dolda skatt som ingår i priserna på konsumtionsnyttigheter varierar beroende på i vilken mån skattepliktiga produktionsinsatser använts vid tillverkningen. Det skattebelopp som ingår i nyttigheternas priser beror t.ex. på produktionsmetoderna eller distributionskanalerna, varvid beskattningen påverkar företagens ekonomiska val och kan leda till lösningar som är oändamålsenliga och ineffektiva från samhällsekonomisk synpunkt.

Den kostnadsökning som den dolda skatten medför är särskilt problematisk i den internationella handeln. Enligt internationella avtal får konsumtionsskatternas inverkan elimineras ur exportprodukternas priser. Å andra sidan får skattebelastningen inte vara större vid import än vid inhemsk produktion. Exporten av nyttigheter har därför befriats från skatt och importen beskattas med en öppen skatt enligt samma skattesats som försäljningen av produkter tillverkade i hemlandet. Om dold skatt ingår i exportprodukternas priser blir exporten i praktiken inte skattefri. Ett land där de producerade nyttigheternas priser belastas med en större dold skatt än priserna på nyttigheter producerade i konkurrentländerna, befinner sig med tanke på exporten i en ofördelaktigare situation än dessa länder. Ett sådant land har också vid import ett sämre utgångsläge, eftersom priserna på de importerade produkterna inte belastas med någon kostnadsökning motsvarande den som drabbar de i hemlandet producerade nyttigheterna.

I nyttigheter som produceras i Finland ingår mera dold skatt än i produkter tillverkade i konkurrentländer där mervärdesskattesystemet råder. Detta försämrar de finska exportprodukternas internationella pris konkurrenskraft. Det uppskattas att i exporten ingår ca 3,8 miljarder dold omsättningsskatt, uppskattat enligt nivån 1994. Detta utgör ca 2,3 procent av hela exportens värde. Vid import har sedan 1971 uppburits en särskild utjämningskatt med syftet att skattemässigt försätta importvarorna i samma ställning som de inhemska produkter de konkurrerar med. Utjämningskatten motsvarar den dolda skatt som i medeltal ingår i inhemska produkter. Avsikten är att utjämningskatten skall slopas vid ingången av 1994 (1536/91).

#### 4.2.3. *Finlands ansökan om medlemskap i Europeiska gemenskapen*

Finland har ansökt om EG-medlemskap. Förhandlingarna om medlemskap inleddes i februrari i år. I detta skede är det ännu omöjligt att bedöma om eller när Finland blir medlem.

EG förutsätter att dess medlemsländer, även de nya, omfattar det mervärdesskattesystem som antagits inom EG. Om Finland blir medlem av EG, måste även den finska lagstiftningen till dessa delar anpassas till EG:s krav. Även om Finland inte blir medlem, måste det ändå anses nödvändigt att det allmänna konsumtionsskattesystemet ändras i överensstämmelse med internationell praxis, eftersom den internationella skattekonkurrensen under kommande år kan skapa tryck mot harmonisering av konsumtionsbeskattningen. I detta läge är det motiverat att även målen för EG:s mervärdesskattesystem och dess krav beaktas vid beredningen av mervärdesskattesystemet.

## 5. Metoder

Målet för totalreformen av omsättningsbeskattningen är att avlägsna det snedvridna läge som den bristande neutraliteten i det gällande systemet medför beträffande konsumtion och produktion av nyttigheter. I praktiken kan neutralitetssyftet i fråga om konsumtionen och produktionen nås genom att skattebasen för omsättningsskatten breddas och begränsningarna i rätten att dra av omsättningsskatten vid anskaffning av produktionsinsatser slopas. Dessa åtgärder eliminerar nästan helt skattekumuleringen och förenhetligar beskattningen av varor och tjänster som säljs för konsumtion. Syftet kan nås genom övergång från den gällande omsättningsbeskattningen till mervärdesbeskattning. En övergång till mervärdesbeskattning innebär också ökad beredskap för den pågående integrationsutvecklingen.

Även Finlands ansökan om medlemskap i EG förutsätter att de internationella avtal som senare eventuellt kommer att gälla Finland och de förpliktelser dessa medför redan nu beaktas när den allmänna konsumtionsbeskattningen utvecklas.

### 5.1. *Mervärdesskattesystemet och en neutral beskattning*

Mervärdesskattesystemet är till sin teoretiska

grundstruktur neutralt. Eftersom den omfattar all konsumtion påverkar den inte varornas och tjänsternas relativa priser jämfört med en situation där ingen beskattning förekommer. Produktionen och distributionen av varor och tjänster befrias med hjälp av avdragsrätt från den skatt som betalats på anskaffningar av produktionsinsatser. Systemet snedvrider därför i princip inte konsumenternas och företagens val.

Vid mervärdesskattesystemet kan de effekter som snedvrider nyttigheternas relativa priser minimeras. Mervärdesskatten borde enhetligt gälla all konsumtion av varor och tjänster. Beskattningsnivån, dvs. skattesatsen borde vara enhetlig. Om en del av varorna och tjänsterna belastas av hela skattesatsen och en del av en lägre skattesats eller är skattefria, så snedvrider efterfrågan och konkurrensläget i detta avseende. I praktiken måste dock avsteg göras från den teoretiska modellen för mervärdesskattesystemet, vilket kan bero t.ex. på sociala eller andra samhällpolitiska eller administrativa skäl.

Neutraliteten förutsätter även att den skatt som betalats för anskaffning av produktionsinsatser för skattepliktig företagsverksamhet får dras av till fullt belopp.

## 5.2. Mervärdesskattesystemet och skatteakumulering

I de allmänna konsumtionsskattesystemen har man försökt undvika skatteakumulering, eftersom sådan kumulering snedvrider konkurrensen i den internationella handeln och på hemmamarknaden. Inget land i Väst-Europa tillämpar längre ett i egentlig mening kumulativt system. För att skatteakumulering skall undvikas har man allmänt övergått till ett mervärdesskattesystem med bred skattebas, där skatten endast gäller konsumtionen och inte företagets produktionsinsatser.

Mervärdesskattesystemet leder inte till skatteakumulering. Kumulering förhindras genom att den skatt som ingår i anskaffning av produktionsinsatser får dras av. Produktionsinsatserna anskaffas visserligen jämte skatt, men den skattskyldige köparen får dra av den skatt som ingår i produktionsinsatsernas inköpspriser. Den skatt som betalats för produktionsinsatsen elimineras på detta sätt helt och någon direkt dold skatt uppstår inte. I praktiken

måste den mervärdesskatt som ingår i anskaffningspriserna för samtliga produktionsinsatser vara avdragsgill för att skatteakumulering skall undvikas. Om rätten att dra av den skatt som betalats för en produktionsinsats till någon del begränsas, kumuleras skatten till denna del.

För att skatteakumulering skall undvikas måste även skattebasen för mervärdesbeskattningen vara så bred som möjligt. Skattebasen måste omfatta alla de varor och tjänster som företagen använder. Detta följer av att det endast är de skattskyldiga som vid mervärdesbeskattningen har rätt till avdrag. De produktionsinsatser som används i branscher som inte omfattas av beskattningen måste skaffas jämte skatt och utan rätt till avdrag. Någon öppen skatt betalas inte på försäljningen av de nyttigheter som produceras, men i försäljningspriserna ingår skattekostnaden för produktionsinsatserna. Om ett skattskyldigt företag köper nyttigheter som producerats på ett sådant sätt, kumuleras skatten och kostnaden överförs på konsumenten såsom en del av det pris som han betalar för produkten.

## 5.3. En bredare skattebas

Vid mervärdesbeskattningen beskattas i princip all sådan försäljning av nyttigheter, dvs. varor och tjänster, som sker i form av rörelse. Även om nyttigheterna således skall vara allmänt skattepliktiga, är det fortfarande motiverat att befria vissa nyttigheter från skatt. Om skattebasen breddas på ett sådant sätt som mervärdesbeskattningen förutsätter, innebär detta även att beskattningen av vissa varor som nu särbehandlas måste ändras.

## 5.4. En större avdragsrätt

För undvikande av skatteakumulering går mervärdesskattesystemet in för en så omfattande avdragsrätt som möjligt för den skatt som ingår i produktionsinsatser. I princip är alla sådana produktionsinsatser avdragsgilla som jämte skatt anskaffats för en mervärdesskattepliktig rörelse. Detta innebär att de begränsningar slopas som nu gäller anläggningstillgångar, teletjänster, transportmedel, flytande trafikbränslen samt byggnadsmaterial och byggnadsarbete, samtidigt som de särskilda stadganden som gäller produktiva investeringar upphävs.

## 6. De centrala förslagen

I propositionen föreslås det att den allmänna konsumtionsbeskattningen skall revideras genom att en mervärdesskattelag stiftas. Samtidigt föreslås det att den gällande omsättningsskattelagen skall upphävas. Nedan behandlas innehållet i förslaget till mervärdesskattelag och beskrivs vilka väsentliga ändringar lagförslaget medför i den gällande omsättningsskattelagen.

### 6.1. Lagens allmänna tillämpningsområde

Mervärdesskatt skall enligt förslaget betalas till staten på rörelsemässig försäljning av skattepliktiga varor och tjänster i Finland samt på import av varor.

#### 6.1.1. Det materiella tillämpningsområdet

Det materiella tillämpningsområdet för beskattningen skall enligt förslaget utvidgas betydligt. Enligt den gällande omsättningsskattelagen är skattepliktig försäljning endast försäljning av varor samt vissa i lagen särskilt nämnda tjänster, vilka oftast hänför sig till varor. I ett sådant mervärdesskattesystem med bred skattebas som föreslås i propositionen skall i princip all rörelsemässig försäljning av varor och tjänster mervärdesbeskattas. Skattefria är enligt förslaget endast de tjänster som uttryckligen i lagen befriats från skatt. Till skattefria tjänster hänförs i förslaget bl.a. hälso- och sjukvård, socialvård, utbildning, vissa överlåtelse av rättigheter som hänför sig till upphovsrätt, finansiella tjänster och försäkringstjänster samt lotteri och spel om pengar.

Med undantag av ovan nämnda tjänster skall alla andra tjänster ingå i den föreslagna breda skattebasen. Skatteplikten skall på samma sätt gälla såväl tjänster som används vid näringsverksamhet som konsumenttjänster. Tjänster av ekonomisk och samhällelig vikt som skall ingå i den breda skattebasen är bl.a. byggtjänsterna, person- och godstransporter, masskommunikationstjänsterna, administrativa, tekniska och juridiska konsulteringstjänster, tjänster i anslutning till underhåll av fastigheter samt olika personliga tjänster.

#### 6.1.2. Det territoriella tillämpningsområdet

Lagen skall enligt territorialprincipen tilläm-

pas på sådan försäljning av varor och tjänster som sker i Finland. Enligt principen om bestämmelse land skall skatten gälla endast de varor och tjänster som konsumeras i Finland. Därför skall varuimport beskattas. På motsvarande sätt skall såsom hittills försäljning av varor och vissa tjänster till utlandet vara skattefria.

### 6.2. Skattskyldighet

Skattskyldiga vid mervärdesbeskattningen skall de företag vara som säljer varor och tjänster. Skattskyldigheten skall såsom hittills omfatta såväl företag som tillverkar varor som företag inom parti- och minuthandeln. Breddningen av skattebasen innebär att även de som idkar servicenärningar nu blir skattskyldiga. Skattskyldighet föreligger om varan eller tjänsten säljs rörelsemässigt. Enligt nuvarande praxis skall såsom rörelse betraktas i vinstsyfte bedriven, kontinuerlig, utåtriktad, självständig samt med sedvanlig företagarrisk förknippad verksamhet.

Med skattskyldig skall i lagförslaget avses en sådan säljare eller köpare som är skyldig att betala mervärdesskatt till staten. Enligt gällande lag är företag som idkar exporthandel eller annan försäljning som beskattas enligt nollskattesats tekniskt sett skattskyldiga för att till dem skall kunna återbäras den skatt som ingår i anskaffningar av produktionsinsatser. Sådana företag är inte enligt förslaget skattskyldiga. De skall dock ha rätt att på samma sätt som hittills få tillbaka den skatt som ingår i anskaffningarna. Rätten till återbäring skall till sin omfattning motsvara de skattskyldiga företagens avdragsrätt.

#### 6.2.1. Rörelse i liten skala

Av administrativa skäl föreslås det att verksamhet i liten skala skall lämnas obeskattad. För att gränsdragningen mellan verksamhet av rörelsekaraktär och hobbyverksamhet, verksamhet i mindre skala eller tillfällig verksamhet skall underlättas, regleras den verksamhet i liten skala som skall lämnas obeskattad med hjälp av storleken på omsättningen.

Den nedre gränsen för skattskyldighet kan av neutralitetshänsyn inte sättas alltför högt för att småföretag som verkar under likartade

förhållanden inte skattemässigt skall försättas i ojämlig ställning, vilket snedvrider konkurrensen. När servicenäringsarna nu skall bli skattepliktiga, måste den nedre gräns om 75 000 mark som hittills använts för att ange om en rörelse i liten skala är skattskyldig anses vara alltför hög. Det föreslås därför att den nedre gränsen för rörelse i liten skala skall sättas vid en årsomsättning om 50 000 mark. Samtidigt skall det återbäringsystem slopas som mildrar verkningarna av att den nedre gränsen för omsättningen överskrids. Den i mark uttryckta nedre gränsen skall i motsats till vad hittills varit fallet även gälla verksamhet som samfund bedriver.

#### 6.2.2. *Allmännyttiga samfund och religionssamfund*

Det föreslås att mervärdesbeskattningen av allmännyttiga samfund på samma sätt som hittills skall sammankopplas med inkomstskatteregleringen. Allmännyttiga samfund skall således endast vara mervärdeskattskyldiga för sådan verksamhet där inkomsten enligt inkomstskattelagen (1535/92) för samfundet betraktas såsom inkomst av näringsverksamhet.

Det ovan sagda medför att bl.a. olika kultur- och underhållningsevenemang, t.ex. teaterföreställningar, konserter och idrottsevenemang som allmännyttiga samfund ordnar skall vara skattefria.

För att religionssamfund och allmännyttiga samfund skall bli föremål för enhetlig mervärdesbeskattning föreslås det att också religionssamfund skall vara befriade från mervärdeskatt för sådan verksamhet som avses i 23 § 3 mom. inkomstskattelagen. Religionssamfund är den evangelisk-lutherska kyrkan, ortodoxa kyrkosamfundet och andra religionssamfund samt deras församlingar.

#### 6.2.3. *Offentliga samfund*

Staten och kommunerna skall av konkurrensneutralitetsskäl vara skattskyldiga enligt samma regler som de privata företagen. Därför är staten enligt lagförslaget allmänt skattskyldig för rörelsemässig försäljning av varor och tjänster. Statens affärsverk samt vissa inrättningar som är jämförbara med dem är emellertid särskilt skattskyldiga. Även Finlands

Bank och folkpensionsanstalten är särskilt skattskyldiga för skattepliktig verksamhet. Kommunerna skall likaså såsom hittills betala skatt för rörelsemässig försäljning av varor och tjänster. På samkommuner och landskapet Åland skall stadgandena om kommuner tillämpas.

För att en verksamhet skall anses rörelsemässig förutsätts det vanligtvis att den sker i vinstsyfte. Försäljning som staten eller en kommun bedriver skall anses ske i vinstsyfte även när försäljningen sker till självkostnadspris, förutsatt att det inte är fråga om verksamhet som dessa bedriver i sin egenskap av myndigheter. Försäljning till priser som är uppenbart lägre än självkostnadspriset skall däremot vara skattefria.

Sådana kultur- och underhållningstjänster som staten och kommunerna tillhandahåller, t.ex. teaterföreställningar och konserter, skall i regel inte beskattas, eftersom verksamheten i allmänhet inte är rörelsemässig. Inträdesavgifterna till olika evenemang täcker i allmänhet inte kostnaderna för evenemanget, utan en del av dessa finansieras med allmänna medel. Även biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet som de offentliga samfundens bedriver skall av samma orsak vara skattefria.

Om verksamheten ingår såsom ett led i myndighetsutövning, skall den inte anses rörelsemässig. Staten och kommunerna skall därför inte betala skatt för överlåtelse av varor och tjänster då de överlåter dessa i sin egenskap av myndigheter.

#### 6.2.4. *Utlänningar*

Enligt lagförslaget skall för rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland betalas skatt oberoende av om företaget är utländskt eller om verksamheten bedrivs från fast driftsställe i Finland eller ej. Skattskyldighet skall uppstå redan när ett utländskt företag en gång säljer en vara eller tjänst i Finland, förutsatt att försäljningen ingår i den rörelse som företaget bedriver utomlands. Skyldigheten att betala skatten skall bero av stadgandena om försäljningsland, som reglerar var tjänsterna anses ha överlåtits.

För att de problem med tillsynen som en ovan nämnd bred skattskyldighet för utlänningar medför skall kunna minskas, föreslås det att om den utländska säljaren inte har något



fast driftsställe i Finland, skall köparen vara skattskyldig vid försäljning av varor och vissa särskilt nämnda tjänster. Köparen skall vara skattskyldig oberoende av om han driver skattepliktig verksamhet eller ej. Med utlänning avses i förslaget en näringsidkare som har sin hemort utomlands. Med fast driftsställe avses ett permanent affärsställe, från vilket företagets rörelse helt eller delvis bedrivs.

### 6.2.5. Ansökan om att bli skattskyldig

De som bedriver en rörelse i liten skala, allmännyttiga samfund och religionssamfund samt invalider som utövar skattefri verksamhet skall ha rätt att ansöka om att bli skattskyldiga. Om dessa näringsidkare blir skattskyldiga med stöd av en sådan ansökan kan de med hjälp av avdragsrätten eliminera den skatt som ingår i produktionsinsatser som de skaffat.

## 6.3. Skattepliktig försäljning

Enligt lagförslaget skall skatt betalas på rörelsemässig försäljning av varor och tjänster samt på import av varor.

### 6.3.1. Definition av vara och tjänst

En vara är enligt lagförslaget ett materiellt föremål. Förutom lös egendom skall även fastighet betraktas såsom vara. Fastighetsöverlåtelser skall dock i regel vara skattefria. Med vara skall också avses elektricitet, gas, värme, kyla och andra med dem jämförbara energinytigheter.

Med tjänst skall avses alla andra nyttigheter än varor, om de kan säljas rörelsemässigt. Om en nytthet som säljs i en rörelse inte betraktas såsom vara, skall den betraktas såsom tjänst. Som tjänster skall betraktas bl.a. arbetsprestationer på varor, hyresrätt till vara, servering, olika slag av rättigheter samt skyldighet att avhålla sig från en viss åtgärd eller att tåla en viss åtgärd eller ett visst tillstånd.

### 6.3.2. Definition av försäljning

Med försäljning av vara skall avses överlåtelse av äganderätten till en vara mot vederlag.

Med försäljning av tjänst skall avses utförande av tjänst eller annan överlåtelse av tjänst mot vederlag. Definitionen av försäljning av tjänst skall täcka alla sådana åtgärder som inom ramen för en rörelse sker mot vederlag, men som inte innebär överlåtelse av äganderätten till en vara.

Med försäljning av vara skall jämföras det att vara eller tjänst tas i eget bruk. Beskattning av eget bruk sker av neutralitetsskäl; den syftar till att säkerställa att konsumtionen är skattepliktig även när nyttigheten inte säljs utan mot vederlag överläts till privat konsumtion. Beskattningen av eget bruk är också avsedd att gälla situationer där nyttigheter inom en rörelse överförs från avdragsgillt bruk till icke-avdragsgillt bruk. Beskattningen skall i regel gälla endast eget bruk av vara och tjänst i anslutning till mervärdesskattepliktig rörelse. För att eget bruk av tjänster skall beskattas förutsätts det ytterligare att den skattskyldige säljer motsvarande tjänster till utomstående.

## 6.4. Undantag från skatteplikt på försäljningen

Enligt lagförslaget skall i ett mervärdesskattesystem med bred skattebas skatten i princip gälla all rörelsemässig försäljning av varor och tjänster. Att försäljningen är skattepliktig skall vara huvudregeln och skattefrihet undantaget. Försäljning av varor och tjänster skall vara skattepliktig verksamhet om inte annat uttryckligen stadgas.

### 6.4.1. Fastighetsöverlåtelser

I det mervärdesskattesystem som avses i lagförslaget skall försäljning, utarrendering och uthyrning av fastighet i princip vara skattefria såsom hittills.

Eftersom parterna i en stor del av fastighetsaffärerna är privatpersoner, skall sådana affärer av administrativa skäl lämnas obeskattade. Liksom hittills skall inte heller utarrendering av markområden samt uthyrning av byggnader eller lägenheter beskattas, vilket motiveras med administrativa skäl samt med synpunkten att boendet skall beskattas på enahanda grunder vare sig vederbörande bor i hyresbostad eller ägarbostad. Även försäljning av andra rättigheter till fastigheten än arrende- eller hyresrätt skall i regel vara skattefria; hit räknas t.ex. den

besittningsrätt en bostadaktie medför. För undvikande av skatteakumulering skall fastighetsinnehavaren i särskilt reglerade fall ha rätt att ansöka om att bli skattskyldig för överlåtelse av nyttjanderätten till affärslägenheter.

Med fastighet skall avses jordområde, byggnad och bestående konstruktion eller någon del av dessa. Överlåtelse av byggnad enligt entreprenadavtal skall dock inte betraktas såsom överlåtelse av fastighet utan såsom överlåtelse av skattepliktig byggtjänst.

Skattepliktiga överlåtelser av rättighet till fastighet och skattepliktiga tjänster som hänför sig till fastigheter skall enligt förslaget vara bl.a.:

### Byggtjänster

Byggverksamhet, såväl byggande av hus som byggande i mark och vattendrag skall enligt förslaget mervärdesbeskattas. Detta skall genomföras så att byggtjänster som hänför sig till fastigheter beskattas. Skattepliktig försäljning av byggtjänster är enligt förslaget bl.a. överlåtelse av byggnad med stöd av entreprenadavtal samt andra arbetsprestationer på en byggnad eller den mark där byggnaden står.

Försäljning av ett nybygge så, att marken som byggnaden ligger på säljs samtidigt, skall betraktas som fastighetsöverlåtelse. Byggnadsarbetet skall dock beskattas som eget bruk av byggtjänst, varvid byggnadsarbetet och de material som använts kommer att mervärdesbeskattas. Även de fall där stiftarna i ett bostads- eller fastighetsaktiebolag står för byggandet skall beskattas såsom eget bruk av byggtjänst. Försäljning av en annan byggnad än ett nybygge skall alltid betraktas såsom skattefri fastighetsöverlåtelse.

### Tjänster som avser fastighetsinnehav

Tjänster som köpts för fastighetsinnehav såsom byggtjänster, städning av lägenheter, avfallshantering, annat underhåll av fastigheten och disponenttjänster skall bli skattepliktiga. För att snedvridning av konkurrensen skall förhindras föreslås det att ovan nämnda arbetsprestationer som vederbörande själv utför skall beskattas såsom eget bruk av motsvarande tjänster om de utförs på t.ex. skattefri utarrendering eller uthyrning av fastigheter eller på

fastigheter som nyttjas i bank- eller försäkringsverksamhet. Även bostads- och fastighetsaktiebolag skall beskattas för eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav. Av administrativa skäl föreslås det att här avsett eget bruk skall beskattas endast när de lönekostnader jämte accessoriska kostnader som arbetet medför överstiger 120 000 mark om året.

Hotell- och annan inkvarteringsverksamhet samt annan överlåtelse av skattepliktiga utrymmen

Överlåtelse av nyttjanderätten till rum, stugor och andra motsvarande utrymmen i hotell- och campingområdesverksamhet och motsvarande inkvarteringsverksamhet skall vara skattepliktig. Skattepliktig skall också tillfällig överlåtelse av nyttjanderätten till konferens-, utställnings- eller idrottslokaliteter eller motsvarande lokaliteter vara. Även upplåtelse av parkeringsplatser skall beskattas. Skatt skall också betalas på upplåtelse av hamnar eller flygfält jämte olika tjänster för att användas av fartyg eller luftfartyg. Även överlåtelse av nyttjanderätten till förvaringsfack skall beskattas. Likaså skall skatt betalas för upplåtelse av en fastighet eller en del av fastigheten, t.ex. en vägg, för reklam.

### Mark- och stensubstanser

Enligt lagförslaget skall försäljning av mark- eller stensubstanser och överlåtelse av rätt att ta sådana substanser mervärdesbeskattas, vilket hittills inte varit fallet.

### 6.4.2. Hälso- och sjukvård

Hälso- och sjukvården beskattas inte enligt omsättningsskattelagstiftningen. Den skall inte heller beskattas vid mervärdesbeskattning. Det är motiverat att hälso- och sjukvården förblir obeskattad, eftersom den i huvudsak finansieras med allmänna medel.

En utgångspunkt vid regleringen av hur långt hälso- och sjukvården skall vara skattefri skall vara att skattefriheten så långt som möjligt skall följa de allmänna politiska målen för vilken typ av vård som skall vara föremål



för samhällets stöd. Kosmetisk vård, allmän rekreation eller annan sådan verksamhet skall inte befrias från skatt.

Skattefriheten skall gälla såväl offentlig som privat hälso- och sjukvård. Den privata verksamheten skall avgränsas så, att endast sådan vård som står under samhällets tillsyn befrias från skatt.

#### 6.4.3. Socialvård

Socialvården omsättningsbeskattas inte. Även enligt lagförslaget skall socialvården vara befriad från skatt, eftersom den i huvudsak finansieras med allmänna medel.

Skattefria tjänster som har anknytning till socialvården skall anses vara ordnande av bostäder och stödåtgärder, uppfostran samt annan omsorg och annat uppehälle. Skattefriheten skall gälla såväl anstaltsvård som öppen vård. Skattefri socialvård skall förutom statlig och kommunal verksamhet även vara sådan motsvarande privat verksamhet som länsstyrelsen eller kommunens socialnämnd övervakar.

#### 6.4.4. Utbildning

Vid mervärdesbeskattningen skall också utbildning betraktas såsom en i huvudsak med offentliga medel finansierad verksamhet som inte beskattas. Fri från mervärdesskatt skall sådan utbildning vara som ordnas för förverkligandet av samhällets utbildningsmål vid varje enskild tidpunkt.

Skattefri skall allmänbildande utbildning och yrkesutbildning samt grundutbildning i konst vara, likaså sådan högskoleundervisning som ordnas med stöd av lag eller som enligt lag understöds med statliga medel. Skattefri utbildning kan ordnas av staten, kommuner eller privata samfund.

Utbildning skall beskattas om den ordnas på affärekonomisk basis eller om det är fråga om utbildning eller undervisning som närmast kan hänföras till fritids- eller annan hobbyverksamhet.

#### 6.4.5. Finansiella tjänster

Det föreslås att mervärdesbeskattningen inte skall gälla finansiella tjänster, eftersom bety-

dande skattetekniska svårigheter uppstår vid beskattning av sådana. Sådana tjänster mervärdesbeskattas inte heller i allmänhet på annat håll, t.ex. inom EG.

Med skattefria finansiella tjänster skall bl.a. avses medelsanskaffning, kreditgivning och andra finansieringsarrangemang, kreditförvaltning som bedrivs av kreditgivare, betalningsrörelse, valutaväxling, handel med värdepapper och garantiverksamhet. Som skattefria finansiella tjänster anses även sakkunnig- och stöd-tjänster som direkt hör samman med producenter av finansiella tjänster då försäljaren är en banksammanslutning. De notariat-, rådgivnings- och förvaringstjänster som kredit- och finansieringsinstituten säljer skall av neutralitetsskäl vara skattepliktiga.

Förutom kredit- och finansieringsinstituten skall också alla andra företag som säljer skattefria finansiella tjänster vara befriade från mervärdesskatt på denna verksamhet.

#### 6.4.6. Försäkringstjänster

Försäkringstjänster . omsättningsbeskattas inte. Vissa försäkringstjänster beskattas med en särskild skatt på försäkringspremien, som är lika stor som omsättningsskatten skulle vara. Enligt lagförslaget skall försäkringstjänsterna inte heller mervärdesbeskattas.

Skatt skall inte betalas på försäljning av försäkringstjänster, dvs. på de försäkringspremier som betalas med stöd av försäkringsavtalet. Med försäkringstjänster skall utöver den verksamhet försäkringsbolagen bedriver även avses den försäkringsrörelse som bl.a. försäkringsföreningar, försäkringskassor, arbetslöshetskassor och pensionsstiftelser bedriver. Till försäkringstjänsterna skall även räknas återförsäkringsrörelse. Inte heller förmedling av försäkringar skall beskattas. Till försäkringstjänsterna skall också räknas vissa sådan tjänster som har nära anknytning till försäkringsrörelse.

#### 6.4.7. Honorar och vissa immateriella rättigheter

Det föreslås att honorar och ersättningar för upphovsrätt av administrativa skäl i regel inte skall mervärdesbeskattas. Den som uppträder offentligt, en författare eller en kompositör

utövar oftast inte sin verksamhet rörelsemässigt, utan den ersättning han får kan oftast jämföras med lön. Honorar och ersättningar för upphovsrätt blir dessutom enligt förslaget beskattade såsom en del av försäljningspriset på en nyttighet som säljs för konsumtion, t.ex. en bok eller en grammofonskiva.

Skatt skall inte betalas på honorar till utövande konstnärer eller andra som uppträder offentligt eller till idrottsmän, ej heller på förmedling av deras föreställningar. Skatt skall inte heller betalas på överlåtelse av rätten till ljud- eller bildupptagningar av föreställningar, ej heller för överlåtelse av upphovsrätten till ett litterärt eller konstnärligt verk. Av administrativa skäl skall inte heller de ersättningar mervärdesbeskattas som betalas för sådant andrahandsnyttjande, dvs. vidareanvändning av verken som omfattas av den allmänna tillsynen över upphovsrättigheter.

Andra överlåtelser av immateriella rättigheter än överlåtelser av upphovsrätter skall vara skattepliktiga. Skattepliktiga rättigheter skall t.ex. de industriella rättigheterna vara, dvs. patenträtt, mönsterrätt och rätt till varumärke eller firma samt rätt att nyttja en plan eller en uppfinning. Skattepliktiga skall i regel också sådana överlåtelser av upphovsrätter vara som gäller andra upphovsrätter än de ovan nämnda, som regleras i upphovsrättslagen. Såsom skattefria överlåtelser av upphovsrätter skall inte betraktas överlåtelser av rätten till reklamverk, automatiska databehandlingssystem eller datorprogram. Skattefriheten för överlåtelser av upphovsrätter skall inte heller gälla överlåtelse av visningsrätten till filmer, videoprogram eller motsvarande program.

#### 6.4.8. Bildkonstlister

Den första försäljningen av bildkonstlister skall såsom hittills undantas från beskattning. Upphovsmannen skall inte behöva betala skatt på försäljning av bildkonstlister. Med sådana alster skall avses bl.a. målningar, teckningar, grafiska verk och skulpturer.

Enligt lagförslaget skall ett konstgalleri eller annan återförsäljare betala skatt på försäljningen av bildkonstlister. Förmedling av bildkonstlister skall i likhet med annan förmedling bli skattepliktig verksamhet.

#### 6.4.9. Primärproduktion

När mervärdesskattesystemet träder i kraft skall den lindrigare beskattningen av livsmedel såsom hittills genomföras med hjälp av ett system med primärproduktavdrag. Eftersom systemet med primärproduktavdrag enligt förslaget bibehålls, skall inte heller jordbrukare bli skattskyldiga för sin verksamhet. Även skogsbruk och annan primärproduktion skall av administrativa skäl lämnas obeskattade.

Skatt skall inte betalas på försäljning av produkter ur en primärproducents egen primärproduktion eller på rätten att ta sådana produkter. Såsom skattefri primärproduktion skall bl.a. betraktas jordbruk, skogsbruk, trädgårdsodling, jakt, fiske, fiskodling, kräftfångst, kräftodling, pälsdjursuppfödning och renskötsel.

Skogsbruksidkare skall dock ha rätt att på ansökan bli skattskyldig för försäljning av virke och avverkningsrättigheter från eget skogsbruk. Eftersom skogsbruksidkare som ansökt om att bli skattskyldig på normalt sätt kan dra av de skatter som ingår i produktionsinsatserna för skogsbruket, avlägsnas den dolda skatt som ingår i virkespriserna.

I anslutning till systemet med primärproduktavdrag skall även försäljningen av foderämnen och gödselämnen samt levande djur befrias från mervärdesskatt, såsom den tidigare varit befriad från omsättningskatt. Försäljning av hästar, kaniner, katter och hundar skall dock mervärdesbeskattas.

#### 6.4.10. Personalrestauranger

Personalrestaurangerna och serveringarna vid läroanstalterna skall inte heller beskattas, eftersom den särbehandling de åtnjuter skall ses som en del av den lindrigare beskattningen av livsmedel som förverkligas med hjälp av systemet med primärproduktavdrag. Skatt skall inte betalas på personalservering när den ordnas i utrymmen som arbetsgivaren tillhandahåller. Skatt skall inte heller betalas på servering till elever och personal i en läroanstalt.

#### 6.4.11. Tidningar och tidskrifter

Prenumerationsförsäljning av tidningar och tidskrifter skall inte heller nu beskattas, ej heller försäljning av upplagorna på tidningar

som allmännyttiga samfund ger ut och som är avsedda för deras medlemmar. Lösnummersförsäljning av tidningar och tidskrifter skall däremot mervärdesbeskattas.

#### 6.4.12. *Vissa bränslen*

Försäljningen av vissa bränslen skall såsom hittills av energipolitiska skäl befrias från skatt. Brännstovv- och torvförädlingsprodukter som allmänt används som bränsle, brännflis, brännvedsbriketter och industriavfall som allmänt används som bränsle skall säljas mervärdes-skattefritt. Även försäljningen av klabbar och småved skall i regel vara skattefria. Importen av naturgas skall såsom hittills vara skattefria.

#### 6.4.13. *Vissa andra varor och tjänster*

Även överlåtelse av sedlar och slantar som gångbara betalningsmedel skall vara skattefria. Skattefriheten skall däremot inte gälla tillverkning av sedlar och mynt eller försäljning av pengar såsom samlingsobjekt.

Även ordnandet av lotterier och spel om pengar skall vara skattefritt. Såsom lotterier och spel om pengar skall betraktas i lotterilagstiftningen avsedda varu- och penninglotterier, bingospel, tippning och vadhållning samt hållande av sådana spelautomater, spel och spelanordningar som i vinst kan ge pengar eller varor eller spelmarker som kan växlas till pengar eller varor. Beskattningen av lotterier och spel om pengar skall såsom hittills ske i form av lotteribesättning.

Bank- och försäkringsverksamhet skall enligt förslaget inte mervärdesbeskattas. För att neutralitet skall nås vid anskaffningar av tjänster som idkarna av bank- eller försäkringsverksamhet själva producerat å ena sidan och motsvarande köptjänster å andra sidan, föreslås det att försäljning av tjänster i anslutning till automatisk databehandling skall vara skattefria i fråga om tjänster som är avsevärd ekonomisk betydelse för bank- eller försäkringsverksamheten. En förutsättning för skattefrihet är enligt förslaget att tjänsterna används i skattefria bank- eller försäkringsverksamhet.

Verksamhet som bedrivs av invalider skall vara under vissa särskilda förutsättningar vara skattefria. En person vars arbets- och funktionsförmåga nedgått med minst 70 procent skall,

vilket också hittills varit fallet, inte betala skatt på verksamhet som enbart omfattar försäljning av varor som han själv tillverkat eller arbete som han själv utfört på varorna.

#### 6.4.14. *Företagsarrangemang*

Överlåtelser av varor och tjänster i samband med företagsarrangemang skall såsom hittills vara skattefria.

#### 6.4.15. *Försäljning av nyttigheter som inte längre skall särbehandlas*

Övergången till mervärdesbeskattning innebär att skattebasen i den gällande omsättningsbeskattningen breddas till att också omfatta tjänster, och samtidigt ändras också beskattningen av vissa varor som för närvarande har en särställning. Ändringen innebär att varorna nu blir skattepliktiga. När skattebasen breddas blir bl.a. försäljning av vatten i vattenledning skattepliktig. Även försäljningen av vissa marksubstanser såsom grus och sand blir skattepliktig. Detta är motiverat bl.a. därför att byggverksamheten kommer att omfattas av mervärdesbeskattningen. Likaså blir försäljning och import av nu skattefria råa jordoljor skattepliktig.

Försäljningen av renlav är befriad från omsättningsskatt. Vid mervärdesbeskattningen blir denna försäljning skattepliktig. Försäljning av renlav förblir dock enligt stadgandena om primärproduktion skattefria när säljaren är den som tillvaratagit laven.

Den allmänna skattefriheten för försäljning av rundvirke skall slopas. När en skogsbrukssidkare säljer virke ur egen skog beskattas försäljningen dock inte om han inte ansökt om att bli skattskyldig. Även import av rundvirke skall bli skattepliktig.

Eftersom transporttjänsterna nu skall beskattas, finns det ingen orsak att hålla flytande flygbränslen som används vid flygtrafik skattefria, eftersom en skattskyldig som idkar flygtrafik har rätt att dra av den skatt som ingår i bränslepriset.

### 6.5. *Försäljning i Finland*

Enligt lagens allmänna tillämpningsstadgande skall skatt betalas på rörelsemässig för-

säljning av varor och tjänster i Finland samt på import av varor. Enligt principen om konsumtionsland skall skatten dock endast gälla sådana nyttigheter som förbrukas i Finland. Export av varor skall vara skattefri och import skattepliktig. Med finskt territorium skall avses det geografiska område som den finska staten omfattar. Till finskt territorium skall även räknas territorialvattnen, luftrummet samt friområden och tullager.

I den gällande omsättningsskattelagen definieras inte när en försäljning skall anses ha skett i Finland. Det land där varorna eller tjänsterna skall anses ha blivit sålda har inte behövt anges, eftersom beskattningen endast gällt varor och till dem anknutna tjänster. I dessa fall är det relativt uppenbart i vilket land varan sålts. I fråga om de tjänster som blir skattepliktiga är det emellertid svårare att avgöra var de sålts. I mervärdesskattelagen skall därför det land där varorna eller tjänsterna anses ha blivit sålda uttryckligen regleras i överensstämmelse med den definition som omfattats inom EG. Såväl konkurrenssynpunkter som strävandena att förhindra dubbelbeskattning eller undvikande av skatt motiverar att de stadganden som reglerar utrikeshandeln är internationellt sett enhetliga.

Det föreslagna stadgandet om när en vara skall anses ha sålts i Finland motsvarar det antagande om försäljningsland som står att finna i bakgrunden till den nuvarande lagen. En vara skall anses ha sålts i Finland om den finns här i landet vid överlåtelsen till köparen. En vara som skall transporteras till köparen skall anses ha sålts i Finland om varan finns här i landet när säljaren eller någon annan inleder transporten av den eller om varan inte finns här i landet när transporten börjar, men säljaren för in den i landet för att överlåta den här.

Stadgandena om när tjänster skall anses ha sålts i Finland har som mål att de tjänster som förbrukas i Finland även skall mervärdesbeskattas enligt finsk lag. En tjänst skall enligt huvudregeln anses ha sålts i Finland om den överlåtits från ett fast driftsställe här i landet. Om en sådan tjänst inte överlåtits i Finland eller från ett fast driftsställe utomlands, skall den anses ha sålts i Finland om säljaren har sin hemort här. Från denna huvudregel görs undantag för vissa särskilt nämnda tjänster så, att orten där de skall anses överlåtna bestäms med hänsyn till tjänstens karaktär och i vilket land

tjänsten sannolikt förbrukas. Sådan tjänster är bl.a. uthyrning av transportmateriel, tjänster som hänför sig till fastigheter, transporttjänster och vissa andra tjänster som hänför sig till godstransporter, undervisningstjänster, kultur- och underhållningsevenemang, arbetsprestationer på lös egendom, överlåtelse av vissa immateriella rättigheter, reklamtjänster samt olika tekniska, ekonomiska och administrativa konsulterings-tjänster, tjänster som hänför sig till automatisk databehandling och uthyrning av arbetskraft.

## 6.6. Försäljning till utlandet

Om försäljningen av varor och tjänster enligt stadgandena om försäljningsland skall anses ha skett i Finland, skall försäljningen mervärdesbeskattas i Finland. Försäljningen av nyttigheter som förbrukas utomlands skall dock vara skattefri. En dylik skattefri försäljning skall kallas försäljning till utlandet.

Stadgandena om skattefri försäljning till utlandet är avsedda att tillsammans med stadgandena om skatteplikt för importen skapa en situation där försäljning av varor beskattas i det land där varorna förbrukas. I fråga om tjänster har avsikten däremot varit att principen om konsumtionsland i mån av möjlighet skall genomföras med hjälp av stadganden om tjänsternas försäljningsland. Stadgandena om skattefrihet skall närmast gälla endast vissa med varuexport förknippade tjänster.

### 6.6.1. Försäljning av varor

I lagförslaget finns en uttömmande förteckning över de situationer där försäljning av varor i Finland skall betraktas såsom skattefri försäljning till utlandet. Såsom försäljning till utlandet skall bl.a. betraktas sådan varuförsäljning där säljaren transporterar varan till utlandet, eller när ett självständigt transportföretag på uppdrag av säljaren eller köparen transporterar varan direkt till utlandet. Likaså skall såsom försäljning till utlandet betraktas försäljning på ex-works-villkor till ett utländskt företag som inte är skattskyldigt i Finland. Även varuleveranser till fraktarbete skall såsom hittills vara skattefria, likaså varuleveranser till utländska näringsidkare med stöd av garanti-förbindelse som dessa givit.

Skattefria skall också försäljning av varor på friområde eller i tullager vara, likaså försäljning från en skattefri butik under tullövervakning på ett flygfält. Även s.k. tax free -försäljning skall vara skattefri. Skattefri försäljning till utlandet är enligt förslaget även försäljning av en vara som levereras till ett fartyg eller luftfartyg som används i yrkesmässig internationell trafik för att ingå i fartygets utrustning eller för att förbrukas eller säljas ombord på ett sådant fartyg.

#### 6.6.2. Försäljning av tjänster

Beskattningsorten för tjänster skall i regel bestämmas av den reglering som avgör var tjänsterna anses ha sålts. Försäljning av tjänster till utlandet har dock i vissa fall undantagits från beskattning. I lagförslaget finns en uttömmande förteckning över de situationer när försäljning av tjänster i Finland skall betraktas såsom skattefri försäljning till utlandet.

Av praktiska skäl anses det i förslaget att skattefri försäljning till utlandet skall föreligga bl.a. i fråga om accessoriska tjänster som hänför sig till skattefria direkttransporter från Finland till utlandet och från utlandet till Finland; sådana tjänster skall t.ex. lastnings- och lossningstjänster vara när ett transportföretag säljer dem. Skattefria skall också försäljning av arbetsprestation på lös egendom vara när varan efter att arbetet utförts omedelbart transporteras till utlandet utan att egendomen används här.

Enligt förslaget skall till skattefria överlåtelser av tjänster även hänföras avgifter för upplåtelse av hamn eller flygfält att användas uteslutande av fartyg eller luftfartyg i yrkesmässig internationell trafik. Försäljning av tjänster ombord på sådana fartyg skall vara skattefri även när försäljningen sker på Finlands territorialvatten eller i finskt luftrum. Försäljning av teletjänster i internationell teletrafik till företag som bedriver televerksamhet i utlandet skall vara skattefri. De avgifter som en finsk teleinrättning uppstår av en utländsk teleinrättning för internationella teletjänster skall således inte mervärdesbeskattas.

Försäljning av researrangörstjänster skall vara skattefria till den del som det är fråga om att en annan näringsidkare utomlands överlåter

tjänster till omedelbart gagn för resenären. Överlåtelser av utlandsresor skall i allmänhet vara helt skattefria.

### 6.7. Skattegrunden

I skatt skall betalas det belopp som skattesatsen anger av skattens kalkyleringsgrund. Grunden för skatten på försäljningen skall såsom hittills vara den totala ersättning, dvs. det vederlag som köparen betalar till säljaren för varan eller tjänsten. Skattegrunden skall inte inkludera mervärdesskattens andel.

När en vara eller tjänst tas i eget bruk skall skattegrunden vara inköpspriset på varan eller tjänsten eller ett sannolikt lägre överlåtelsepris. När den skattskyldige själv tillverkat varan eller producerat tjänsten är skattegrunden det sannolika överlåtelsepriset. Skattegrunden för eget bruk av byggtjänster eller tjänster som avser fastighetsinnehav skall vara summan av de indirekta och direkta kostnaderna för tjänsterna samt värdet av den skattskyldiges eget arbete.

Understöd och bidrag som är avsedda att sänka priserna skall inte inräknas i skattegrunden, med undantag av understöd och bidrag till den som bedriver persontransportverksamhet.

### 6.8. Skattesatsen

Den allmänna skattesatsen på försäljning av varor och tjänster samt import av varor skall såsom hittills vara 22 procent av det skattefria priset på nyttigheten. På vissa varor och tjänster skall dock tillämpas en lägre skattesats. En lägre skattesats om 12 procent skall tillämpas på persontransporttjänster, inkvartering, biografföreställningar, läkemedel och böcker. På Oy Yleisradio Ab:s licensavgifter skall tillämpas en skattesats om 5 procent.

### 6.9. Import av varor

Principerna för beskattning av importvaror skall inte ändras. Beskattningen skall verkställas i samband med förtullningen. Importören skall vara skyldig att betala skatten. Skattegrunden skall i regel bestämmas enligt det i tullvärdeslagen (906/80) angivna tullvärdet. Tullvärdet är i regel varans transaktionsvärde,

dvs. det faktiska pris som betalats för varan. I skattegrunden skall inkluderas även de importskatter och -avgifter som tullverket uppbär för varor, med undantag av mervärdesskatten.

I motsats till den tidigare regleringen skall de materiella stadgandena om skattefri import av varor nu i sin helhet tas in i mervärdesskatte-lagen. Importen skall inte längre vara skattefri i större utsträckning än motsvarande verksamhet i hemlandet, utom i de fall där internationella avtal eller hävdvunnen tullbeskattningspraxis föranleder annat.

#### 6.10. Skatt som får dras av

I mervärdesskattesystemet har skatteakumulering förhindrats genom rätt till avdrag. Det skattskyldiga företaget får dra av den mervärdesskatt som ingår i inköpspriset på produktionsinsatser som företaget skaffat för sin rörelse.

Enligt huvudregeln i lagförslaget skall alla produktionsinsatser vara avdragsgilla när de förvärvats skattepliktigt för att användas i mervärdesskattepliktig rörelse. De begränsningar skall slopas som enligt den gällande omsättningsskattelagen gäller anläggningstillgångar, teletjänster, transportmedel och flytande trafikbränslen samt byggnadsmaterial och arbetsprestationer på byggnader. Samtidigt frångås den särskilda regleringen av produktiva investeringar.

Avdragsrätten skall begränsas närmast i fråga om nyttigheter som används för personalens privata konsumtion eller för representation. Avdrag skall inte heller beviljas för personbil, motorcykel eller fartyg som är avsedda för nöjes- eller sportändamål, ej heller för luftfartyg vilkas största tillåtna flygvikt är 1600 kilogram. Denna begränsning i avdragsrätten skall dock inte gälla fordon och fartyg som skaffats för försäljning eller uthyrning eller som används för persontransport eller körundervisning.

Avdragssystemet skall också omfatta särskilda avdrag som hänför sig bl.a. till byggtjänster som är avsedda att avlägsna verkningarna av dold skatt.

De som använder de viktigaste inhemska bränslena, såsom t.ex. brännrotv och flis skall av energipolitiska skäl få rätt att göra ett kalkylerat avdrag om 18 procent på det skatte-

fria inköpspriset eller importvärdet på bränslet. Även importören av naturgas kan liksom hittills göra ett avdrag från det skattefria importvärdet på naturgas.

#### 6.11. Återbäring av skatt till andra än de skattskyldiga

Endast de mervärdesskattskyldiga företagen har rätt att dra av den mervärdesskatt som ingår i deras anskaffningar. Eftersom företag som idkar skattefri verksamhet eller utrikeshandel inte längre skall betraktas som skattskyldiga skall de inte ha rätt till avdrag utan till dem skall i stället återbetalas den skatt som ingår i produktionsinsatserna. För att främja neutralitet i konkurrensen och vid anskaffningar skall utländska näringsidkare och kommuner får tillbaka den skatt som ingår i deras anskaffningar. Enligt reciprocitetsprincipen skall utländska staters diplomatiska beskickningar ha möjlighet till återbäring av skatt för vissa nyttigheter.

##### 6.11.1. Företag som idkar utrikeshandel eller skattefri verksamhet

De företag som idkar utrikeshandel eller skattefri verksamhet är för närvarande tekniskt skattskyldiga. De betalar inte skatt på sin försäljning, men får i samma utsträckning som andra skattskyldiga dra av den skatt som ingår i anskaffningarna. Enligt lagförslaget skall dylika företag inte längre vara skattskyldiga. De skall dock ha rätt att såsom hittills få tillbaka den skatt som ingår i anskaffningarna. Rättens omfattning och förfarandet vid återbetalning skall följa samma regler som gäller för skattskyldiga företags rätt till avdrag och för avdragsförfarandet.

##### 6.11.2. Utländska näringsidkare

Enligt omsättningsskattelagen har inte utländska företag rätt att få tillbaka den skatt som ingår i inköpspriset på de nyttigheter de anskaffat i Finland. Någon sådan återbäring har inte behövts, eftersom de tjänster där skatteåterbäring i praktiken blir aktuell inte beskattas.

Vid en sådan mervärdesbeskattnings med bred skattebas som föreslås i lagförslaget för-



utsätter emellertid konkurrensneutraliteten mellan inhemska och utländska företag att den skatt som ingår i produktionsinsatserna behandlas enhetligt. Till utländska näringsidkare skall därför återbetalas den skatt som ingår i inköpspriset på varor och tjänster som näringsidkarna anskaffat i Finland för rörelse som idkas utomlands. Skatten skall på ansökan återbetalas av Nylands länsskatteverk. Rätten till skatteåterbäring skall vara lika omfattande som den avdragsrätt som beviljas i Finland skattskyldiga företag. Ett motsvarande återbäringssystem tillämpas i EG-länderna.

### 6.11.3. *Diplomatiska beskickningar*

Till främmande staters diplomatiska beskickningar och andra motsvarande representationer skall återbäras den mervärdesskatt som ingår i inköpspriset på vissa nyttigheter som anskaffats för officiellt bruk. Skatten skall återbäras på ansökan och återbäringen skall grunda sig på reciprocitet.

### 6.11.4. *Kommuner*

Kommunerna skall ha rätt att få tillbaka de mervärdesskatter som ingår i anskaffningar som gjorts för skattefri verksamhet. Med hjälp av en sådan rätt till återbäring och ett därtill anslutet system för återkrav kan neutralitetsproblemet mellan de tjänster som kommunen själv producerar och köptjänsterna lösas. Med kommuner skall också avses samkommuner och landskapet Åland. De åtgärder som föreslås för att neutralitet skall tryggas vid offentliga samfunds anskaffningar behandlas nedan i punkt 6.12.

## 6.12. **Offentliga samfund och beskattningsneutralitet**

Övergången till mervärdesbeskattning innebär i praktiken bl.a. att skattebasen breddas till att omfatta tjänster och byggverksamhet. Eftersom skattesatsen är 22 procent medför den bredare skattebasen en störning i konkurrensläget mellan den privata servicesektorn och de offentliga samfunden om inte beskattningsneutralitet genomförs mellan de tjänster som de offentliga samfunden producerar för eget bruk

och motsvarande skattepliktiga köptjänster. För de offentliga samfunden vore det förmånligare att producera vissa tjänster själva och utan skattekostnad än att köpa dem av ett skattskyldigt företag till ett pris där skatten ingår. Neutralitetsproblemet kommer i princip att gälla alla tjänster som nu föreslås bli skattepliktiga, i den utsträckning staten och kommunerna producerar motsvarande tjänster med egen personal.

### 6.12.1. *Statens ämbetsverk och inrättningar*

I fråga om statens ämbetsverk och inrättningar skall beskattningsneutralitetsproblemet lösas genom att statens budgeteringspraxis ändras. De anslag som statens ämbetsverk och inrättningar disponerar skall budgeteras utan att mervärdesskattens andel inkluderas. De mervärdesskatteandelar som ingår i ämbetsverkens och inrättningarnas skattepliktiga anskaffningar skall betalas från ett särskilt mervärdesskattmoment som disponeras av alla räkningsverk. Efter att budgeteringspraxis ändrats skall mervärdesskatten inte påverka valsituationen för statens ämbetsverk och inrättningar när dessa väljer mellan att producera själva eller att köpa färdigt, eftersom skatten inte längre skall påverka de disponibla anslagen. Avsikten är att ändringen av budgeteringspraxis skall genomföras i statsbudgeten för 1994. Ändringen är avsedd att vara en självvald administrativ åtgärd, som inte skall förutsätta lagstiftningsåtgärder.

### 6.12.2. *Kommuner*

När det gäller kommunerna skall neutralitetsproblemet beträffande anskaffningar lösas med hjälp av en s.k. gottgörelsemodell. Den inverkan som mervärdesskatten har när kommunerna vid anskaffning av tjänster skall välja mellan att producera dem själva eller att köpa dem av utomstående elimineras så, att till kommunerna månatligen återbärs den mervärdesskatt som de betalt för andra anskaffningar av varor och tjänster än sådana som ansluter sig till rörelse. De produktionsinsatser som kommunerna anskaffar för sin skattepliktiga rörelse skall vara avdragsgilla på vanligt sätt.

Till gottgörelsemodellen har kopplats ett system med återkrav, vilket leder till att skat-

teåterbäringen inte blir en slutlig utgift för staten. Kommunerna skall gemensamt till staten betala ett belopp som skall motsvara beloppet av den mervärdesskatt som staten sammanlagt återbetalt till kommunerna. Till slutet av 1996 återkrävs kommunerna dock endast på 77,5 procent av återbäringens belopp.

Återbärings- och återkravssystemet skall också tillämpas på samkommuner och landskapet Åland. Kommunernas rätt till återbäring skall regleras i mervärdesskattelagen. Om återkrav av återbetald skatt skall stadgas särskilt. Återbärings- och återkravssystemet skall tillämpas för första gången 1994.

### 6.13. Stadgandena om beskattningsförfarande, skattemyndigheter och ändringssökande

De föreslagna stadgandena om beskattningsförfarande, skattemyndigheter och ändringssökande överensstämmer rätt långt med motsvarande stadganden i omsättningsskattelagen.

#### 6.13.1. Periodisering av skatter som skall betalas eller avdras

Den mervärdesskatt som skall redovisas till staten skall räknas ut för en kalkyleringsperiod om en kalendermånad. Den skatt som skall redovisas skall utgöra skillnaden mellan de till kalkyleringsperioden hänförliga skatterna på försäljningar och skatterna som får dras av för anskaffningar. Periodiseringsstadgandena skall såsom hittills i regel bygga på prestationsprincipen. Den skattskyldige skall dock i regel ha rätt att under räkenskapsperioden som grund anlita debiteringen. Den skatt som betalas på förskottsbetalningar skall alltid hänföras till betalningsmånaden. Yrkesutövare som enligt bokföringslagen har rätt att föra bok enligt kontantprincipen skall ha rätt att redovisa skatten och göra avdragen enligt den tidpunkt när betalningen sker.

Skatten på försäljningen skall hänföras till den kalendermånad under vilken den sålda varan levererats eller tjänsten utförts. Vid uthyrning och arrende skall skatten såsom hittills redovisas enligt hyres- eller arrendetiden för den hyresbetalning som gäller ifrågavarande månad. Enligt lagförslaget skall skatten för förskotts betalning hänföras till den kalender-

månad under vilken betalningen har influtit. Skatten på understöd och bidrag för persontransportverksamhet skall hänföras till den månad när understödet eller bidraget influtit.

När vara eller tjänst tas i eget bruk skall skatten hänföras till den kalendermånad under vilken varan eller tjänsten tagits i eget bruk. Skatten för byggtjänster som den skattskyldige självutfört skall redovisas månatligen enligt hur långt byggtjänsten framskridit.

Stadgandena om periodisering av skatt som får dras av skall såsom hittills i regel bygga på prestationsprincipen. Avdraget skall hänföras till den kalendermånad under vilken varan eller tjänsten har tagits emot. Periodiseringen av skatt som skall betalas på försäljning och skatt som får dras av för inköp skulle i praktiken motsvara varandra. Avdrag för skatt som betalats för förskotts betalningar skall få göras redan för betalningsmånaden. Beträffande importerade varor skall avdraget göras för den kalendermånad under vilken varan förtullats.

#### 6.13.2. Betalning av skatt

Den skatt som skall redovisas skall såsom hittills betalas till staten senast den 25 dagen den andra månaden efter kalkylerings månaden. Den skatt som inte kunnat dras av för en kalendermånad skall enligt huvudregeln dras av under de följande kalendermånaderna. Skatt som inte kunnat dras av under räkenskapsperioden skall betalas tillbaka efter räkenskapsperiodens utgång. Överstiger de skatter som skall dras av för en hel räkenskapsperiod skatterna på försäljningarna, skall till den skattskyldige på ansökan kalendermånadsvis betalas den skatt som inte kunnat dras av för kalendermånaden. Stadgandet skall också tillämpas på dem som får återbäring, t.ex. på de återbärningar till exportföretag. Undantagsvis kunde skatt som inte kan dras av även i andra fall på ansökan återbäras redan under räkenskapsperioden, t.ex. då det är fråga om stora investeringar.

#### 6.13.3. Skattemyndigheter

Den allmänna tillsynen över mervärdesbeskattningen skall ankomma på skattestyrelsen. Länskatteverken skall inom sina verksamhetsområden övervaka att mervärdesbeskattning



verkställs och skatten betalas samt utföra de uppgifter som ansluter sig till påförande, återbäring, uppbörd och indrivning av skatten. Tullverket skall svara för beskattningen av importvaror och tillsynen över denna beskattning.

#### 6.13.4. Deklarationsskyldighet

När någon börjar driva rörelse eller upphör med sådan skall han utan dröjsmål anmäla detta till länsskatteverket eller skattebyrån. Med tanke på tillsynen över de månatliga mervärdesskattebetalningarna föreslås det att alla skattskyldiga månatligen i samband med betalningen skall avge deklaration till sitt länsskatteverk. I månadsdeklarationen skall lämnas de uppgifter som skattestyrelsen bestämmer. I motsats till vad hittills varit fallet skall dessa uppgifter även kunna lämnas i maskinspråkig form.

#### 6.13.5. Registrering

De skattskyldiga skall antecknas i ett register över mervärdesskattskyldiga. Den skattskyldige skall antecknas i registret från den tidpunkt när den skattepliktiga rörelsen inleds och när rörelsen upphört skall registreringen återkallas.

#### 6.13.6. Påförande av skatt

Mervärdesbeskattningen skall inte verkställas såsom egentlig beskattning med beskattningsbeslut, utan de skattskyldiga skall själva på eget initiativ månatligen räkna ut och betala den skatt som skall redovisas. Skatt som inte har betalats skall länsskatteverket påföra på basis av månadsdeklarationer och annan utredning. För att skatt skall kunna påföras enligt uppskattning förutsätts att skatten har lämnats obetald. Eftersbeskattning skall kunna verkställas inom tre år från utgången av den räkenskapsperiod under vilken den kalendermånad infallit för vilken skatten borde ha betalats.

Underlåten månadsbetalning, underlåten deklaration och oriktig deklaration skall leda till att skatteförhöjning kan påföras. När förhöjningen bestäms skall hänsyn tas till omständigheter som visar hur klandervärd gärningen

varit. Om den skattskyldige inte har betalt hela månadsbetalningen skall skattetillägg påföras för den del som lämnats obetald.

#### 6.13.7.Handledning och förhandsbesked

Länsskatteverket skall handleda de skattskyldiga i ärenden som gäller omsättningsbeskattning. Om ärendet är av synnerlig vikt för sökanden skall länsskatteverket på ansökan lämna förhandsbesked om hur lagen skall tillämpas på hans affärstransaktion.

#### 6.13.8. Rättelse och ändringssökande

Om den skattskyldige av misstag betalar för mycket i skatt, skall han själv få rätta till misstaget genom att betala mindre skatt för de följande kalendermånaderna under räkenskapsperioden. Länsskatteverket skall rätta sitt beslut om beslutet är felaktigt till nackdel för den skattskyldige. Rättelsen skall inte förutsätta ansökan.

Ändring i ett mervärdesskattebeslut som fattats av ett länsskatteverk skall sökas genom besvär hos omsättningsskatterätten. Den som är missnöjd med omsättningsskatterättens beslut skall få anföra besvär hos högsta förvaltningsdomstolen. Beträffande mervärdesskatt som uppburits på en importerad vara samt om rättelse och besvär över skatt som återburits i samband med export eller import gäller i tillämpliga delar vad som särskilt stadgas om tull.

## 7. Propositionens verkningar

### 7.1. Ekonomiska verkningar

#### 7.1.1. Inledning

Övergången till mervärdesbeskattning innebär en annorlunda inriktning av skatten i jämförelse med det nuvarande omsättningsskattesystemet. I omsättningsskattesystemet inriktas skatten på ett slumpmässigt sätt och den skattemässiga behandlingen av konsumtionsförnödenheterna är inte neutral. Inom produktionsverksamheten förekommer fortfarande en kumulering av skatt som belastar priset på förnödenheter i form av en dold skatt. Detta

innebär att konkurrenskraften försvagas i synnerhet inom exportsektorn. I mervärdesskattesystemet försvinner skattebelastningen på produktionsinsatserna inom de skattepliktiga branscherna nästan helt och därmed den menliga inverkan på konkurrenskraften som minskar exporten.

I mervärdesskattesystemet förenhetligas den skattemässiga behandlingen av olika förnödenheter, i synnerhet varor och tjänster, och den blir skattemässigt neutralare än i omsättningskattesystemet. Det rena mervärdesskattesystemet som beskattar alla varor och tjänster enligt en enhetlig skattesats, inverkar inte på förnödenheternas och tjänsternas proportionella priser. I och med att avdragssystemet utvidgas försvinner den kumulerande skatten från de slutprodukter som består av tjänster och andra förnödenheter och som kommer att omfattas av mervärdesskattesystemet. Den slumpmässiga skatteinriktningen av konsumtion avlägsnas i mervärdesskattesystemet.

För att lindra de skarpa skatteförändringarna behandlar det föreslagna mervärdesskattesystemet emellertid vissa förnödenheter lindrigare än andra. Den skattemässiga behandlingen av livsmedel förblir tillsvidare som förut. Den lindrigare skattemässiga behandlingen genomförs med hjälp av primärproduktavdragsystemet. Dessutom tillämpas en lägre skattesats om 12 procent på persontransporter, inkvartering, läkemedel, biografföreställningar och böcker. Skattesatsen som skall tillämpas på rundradions licensavgifter är fem procent medan prenumererade dagstidningar och tidskrifter förblir skattefria.

Beloppet av den kumulativa dolda skatten sjunker kraftigt i synnerhet i fråga om servicebranscherna och byggverksamhet som blir föremål för skatten. För hela företagsverksamheten blir skatteutgifterna mindre. Inom de branscher som blir utanför beskattningen växer beloppet av den dolda skatten.

Mervärdesskattereformen är en strukturell reform som förstärker den öppna sektorns ställning i samhällsekonomin. Verksamhetsförutsättningarna för exportindustrin och de branscher som stöder den samt för de inhemska företag som konkurrerar med importen förbättras.

Reformen inverkar även positivt på samhällsekonomin yttre jämvikt. Den förstärker statens finansiella situation och bromsar statens skuldsättning och bidrar därmed till att

bryta skuldspiralen. Reformen förstärker sysselsättningen inom den öppna sektorn, men kan försvaga den temporärt inom en del av den övriga företagsverksamheten. På lång sikt är dock sysselsättningseffekten positiv sedan ekonomin anpassat sig.

Vid övergången till mervärdesskattesystemet ökar skattebelastningen på de förnödenheter som i det nuvarande systemet är skattefria inom den privata konsumtionen. Utgiftstrycket för företagen växer till den del som mervärdet blir obeskattat i det gällande systemet. Skattebelastningen ökar i fråga om bostadsinvesteringar, kommunala utgifter samt vissa andra funktioner som förblir skattefria. Reformen innebär ett kostnadstryck närmast på de serviceformer som i dag är skattefria samt på priset på nya bostäder. Vad gäller inriktningen av mervärdesskatten mellan olika hushåll förekommer det inte några stora skillnader, vilket innebär att reformen inte medför några betydande inverknings på inkomstfördelningen.

Vid införandet av mervärdesskattesystemet ökar antalet skattskyldiga från 110 000 till uppskattningsvis 370 000. Detta ökar kostnaderna för skatteförvaltningen. Även kostnaderna för de skattskyldiga ökar.

### 7.1.2. Totala ekonomiska verkningar

Mervärdessbeskattningens verkningar på samhällsekonomin beror väsentligen på den allmänna linje för den ekonomiska politiken respektive skattepolitiken som reformen möjliggör under år 1994 samt under tiden därefter. Utan några andra skattepolitiska åtgärder innebär den föreslagna övergången till mervärdessbeskattningen en allmän skärpning av beskattningen och en höjning av bruttoskattegraden med ungefär 0,7 procentenheter. Statens inkomstskattebas förstärks och statsekonomin jämvikt förbättras.

I mervärdessbeskattningen försvinner skattebelastningen på produktionsinsatserna nästan helt inom de skattepliktiga funktionerna. För industrin innebär detta en sänkning av mellanproduktkostnaderna. Beräknat på 1994 års nivå ingår det inom företagsverksamheten för närvarande 3,8 miljoner mark i kumulativ dold skatt i importvarornas priser. Detta försvagar exportföretagens konkurrenskraft. I mervärdesskattesystemet avlägsnas 2,3 miljarder mark

från den dolda skatten som ingår i importen. Exportföretagens lönsamhet ökar.

Det försvinner dold omsättningsskatt från priserna på alla förnödenheter och tjänster, men samtidigt ökar beloppet av den öppna skatten för de branscher som föreslås bli skattskyldiga och prisstegringen kan vara betydande. Företagens beteende vad gäller prissättningen samt marknadsläget inverkar avgörande på vilken den slutliga skatteinriktningen är för konsumenten. En skärpning av beskattningen förorsakar enligt finansministeriets modell för planering på medellång sikt, (KESSU IV), som använts för uträkningen av mervärdesskattereformens verkningar på samhällsekonomin, en engångsförhöjning av priserna år

1994 som, mätt på basis av hushållens konsumtionsutgifter, utgörs av 1,6 procent.

Ökningen av den öppna sektorns lönsamhet ökar importutbudet i samhällsekonomin. Å andra sidan dämpar en höjning av konsumentpriserna den privata konsumtionen och sänker importen som är beroende av den. Den yttre jämvikten förbättras. Reformen minskar samhällsekonomin nettoskuld till utlandet med 16—18 miljarder mark under det pågående decenniet enligt resultaten från modellen. Samhällsekonomin avtagande skuldsättningstakt kan, då de övriga förhållandena det medger, dessutom möjliggöra en räntesänkning, vilket i detta hänseende skulle förstärka de positiva verkningarna av reformen mer än beräknat.

Tabell 1. *Mervärdesskattens verkningar på samhällsekonomin*

År	1994	1995	1996	2000
<i>Nivåskillnad jämfört med grundkalkylen</i>				
BNP, marknadspriset, % .....	—0,4	—0,2	0,0	0,0
Hushållens konsumtion, % .....	—0,8	—0,6	—0,4	—0,2
Investeringar inom företagsverksamheten, % ....	—0,2	0,0	0,2	0,4
— inom industrin .....	0,4	1,2	1,6	2,7
Export, % .....	1,3	1,4	1,3	1,4
Import, % .....	—0,3	—0,4	—0,3	—0,1
Priserna på konsumtionsutgifterna, % .....	1,6	1,6	1,5	1,5
Sysselsatta, 1 000 personer .....	—12,9	—9,6	—6,7	—1,2
— industrin .....	0,7	1,7	2,9	6,7
— övrig företagsverksamhet .....	—5,3	—3,0	—1,4	1,0
— kommunerna .....	—8,3	—8,3	—8,2	—8,9
Mervärdesskattens avkastning, mrd. mk* .....	3,5	3,6	3,7	4,6
Statens finansieringsöverskott, mrd. mk* .....	1,1	1,5	1,9	3,6
Bytesbalansen, mrd. mk* .....	1,6	2,1	2,1	3,1

\* Enligt priserna för år 1994, deflaterade med marknadspriset för bruttonationalprodukten

Den konsumtionsminskande verkningen uppskattas vara som störst år 1994, men konsumtionsmöjligheterna antas stiga stegvis. Breddningen av skattebasen ökar produktionen inom de slutna branscher som producerar tjänster för exportindustrin. På grund av minskningen av efterfrågan inom den slutna sektorn kommer investeringarna att minska en aning under reformens första år samtidigt som produktionskapaciteten utnyttjas ineffektivt. Den mängd investeringar som görs inom industrin kommer tack vare reformen att vara nästan 3 procent högre vid utgången av årtiondet.

Reformen uppskattas lindrigt förbättra sys-

selsättningen inom industrin och inom den verksamhet som i betydande grad är beroende av denna. Däremot kan sysselsättningen minska inom den övriga företagsverksamheten med några tusen 1994. Graderingen av skattesatsen underlättar särskilt vederbörande branscher att anpassa sig och gradvis blir verkningen på sysselsättningen inom den slutna sektorn positiv.

Breddningen av skattebasen som följer av reformen ökar utgiftsbördan inom den kommunala sektorn samt försvagar dess finansiella situation. Detta medför ett tryck att effektivera verksamheten, skära ned utgifterna eller öka intäkterna, fastän staten täcker en del av

ökningen av kommunernas utgiftsbörda enligt vad som stadgas i lagen om statsandelar till kommunerna (688/92). Enligt modelluträkningarna uppstår det i kommunerna ett behov att minska personalen med ungefär 8 000 såvida det finansiella läget balanseras enbart genom att minska utgifterna. Regeringen har dock för avsikt att tillfälligt kompensera ökningen av utgifterna på så sätt som stadgas i kap. 7.1.4.

Övergången till mervärdesbeskattningen är en strukturell reform som innebär betydande förändringar i skatteinriktningen. Sådana förändringar ger alltid i viss mån upphov till anpassningsproblem som det kan ta tid att övervinna. Mervärdesbeskattningen gör samhällsekonomisk struktur sundare. Förstärkningen av den privata sektorn ökar tillväxtpöjligheterna för hela samhällsekonomin samtidigt som den höjer dess bärkraft visavi den offentliga sektorn.

### 7.1.3. Statsekonomiska verkningar

Den ökning i skatteavkastningen som mervärdesskattereformen medför uppskattat genom KESSU-modellen, utgörs av ungefär 3,5 miljarder mark brutto år 1994. Statens finansiella situation förstärks emellertid endast med 1 miljard mark för det första på grund av att en del av ökningen av mervärdesskatteavkastningen beror på statens egna anskaffningar och för det andra därför att breddningen av skattebasen ökar kommunernas utgifter, varvid statsandelarna till kommunerna ökar. Å andra sidan dämpar den allmänna skärpningen av beskattningen den ekonomiska aktiviteten. Minskningen av totalefterfrågan minskar intäkterna från andra skatter. Försämringen av sysselsättningen sänker inkomstskattens avkastning samtidigt som utgifterna för arbetslösheten ökar. Nedgången av konsumtionsefterfrågan minskar även intäkterna från acciser. Nedgången i produktionen och minskningen av efterfrågan återspeglar sig även på den statliga företagsskattens avkastning, som sjunker i någon mån.

På den uppskattning som beskriver statens finansiella situation inverkar även det att de pensioner som staten betalar samt en del andra inkomstöverföringar till hushållen vid beräkningarna har bundits till ett index vilket innebär att dessa ökar nominellt när priserna stiger. I det föreslagna mervärdesskattesystemet av-

lägnas en betydande mängd skatteunderstöd. Detta kan öka trycket att ersätta dessa understöd med direkta understöd. Även den prisförhöjning som mervärdesbeskattningen medför ökar omedelbart beloppet av en del understöd, bl.a. bostadsbidraget.

Under reformens första år minskar även den regressiva avdragsrätten för investeringar som gjorts år 1993 det belopp som skatteintäkterna bringar in. Detta, förutom det ovannämnda, försvagar ytterligare statens finansiella situation med cirka två miljarder mark år 1994. Under åren 1994—96 kommer statens finansiella läge även att försämrats på grund av kompensationen av ökningen av kostnadstrycket för kommunerna som regeringen beslutat om.

Mervärdesskattereformen förbättrar statens finansiella situation från och med 1995 och statsskulden minskar med flera procentenheter i förhållande till nationalprodukten under detta årtionde.

### 7.1.4. Kommunalekonomiska verkningar

I mervärdesskattesystemet jämföras, i fråga om övrig verksamhet än affärsverksamhet, den kommunala sektorn, liksom hela den offentliga sektorn, med en konsument som är förbrukare av en slutprodukt och av vilken skatten är avsedd att uppbäras. I och med att skattebasen breddas kommer kommunernas utgifter att öka. För att trygga neutraliteten för de kommunala anskaffningarna skall den skatt som ingår i alla skattepliktiga anskaffningar gottgöras kommunerna. Gottgörelsen innebär dock inte en ökning av skattebördan för hela den kommunala sektorn därför att skatterna som återburits till kommunerna och kommunförbunden återindrivs i sin helhet genom återindrivningssystemet. För att trygga anskaffningsneutraliteten för de enskilda kommunerna har beloppet av gottgörelsen som staten betalar till kommunerna samt av återbetalningarna från kommunerna inte sammanförts med varandra på en årlig nivå.

### Verkningarna på priserna

Följande uppskattningar grundar sig på kommunernas och kommunförbundens bokslutsuppgifter från år 1991. Kommunerna och

kommunförbunden inhandlade varor, tjänster och investeringsförnödenheter utan omsättningskatt för ungefär 43 miljarder mark. Av dessa anskaffningar var ca en tredjedel föremål för omsättningsskatt. På grund av mervärdesskatteformen breddas skattebasen till att gälla över 80 procent av anskaffningarna.

Inom den kommunala ekonomin kommer på grund av breddningen av skattebasen anskaffningspriset på förnödenheter att stiga med ungefär 4,1 miljarder mark uppskattat på basis av 1991 års nivå. Höjningen av priserna skulle öka kommunernas totalutgifter med ca 3 procent. Mest skulle anskaffningspriserna på tjänster och investeringsförnödenheter stiga.

### Skattegottgörelse

Kommunerna och kommunsammanslutningarna skulle få ungefär 5,6 miljarder mark i gottgörelse för mervärdesskatt för de anskaffningar inom deras verksamhet som faller utanför mervärdesskattesystemet. På motsvarande sätt skulle det belopp för affärsverksamhet som hör till tillämpningsområdet för mervärdesskatten och som dras av via avdragsrätten för skatt, uppgå till 1,8 miljarder mark.

Gottgörelse för sådan verksamhet som inte är mervärdesskattepliktig verksamhet, dvs. 5,6 miljarder mark, återindrivs i sin helhet från den kommunala sektorn. Med beaktande av den omsättningsskatt på 2,6 miljarder mark som nuförtiden ingår i de kommunala anskaffningarna, försämrar reformen den kommunala ekonomins finansiella läge med ungefär 3,0 miljarder mark utan att verkningarna av avlägsnandet av den dolda skatten beaktas. Beloppet av den dolda skatt som avlägsnas i samband med reformen uppskattas till ca 1,3 miljarder mark. Alltså försvagar reformen kommunernas finansiella position med 1,7 miljarder mark.

### Indirekta verkningar

Enligt de totalekonomiska beräkningarna höjer mervärdesskatteformen konsumentpriserna med knappa två procent. En förhöjning av den allmänna prisnivån höjer dessutom vissa inkomstöverföringar som kommunerna betalar till hushållen med ungefär 0,2 miljarder mark.

Enligt lagen om statsandelar till kommuner

ersätts en del av höjningen av den allmänna prisnivån genom en ökning av statsandelarna. På grund av prisjusteringarna enligt lagen om statsandelar till kommuner och på grund av justeringen av utgiftsfördelningen mellan staten och kommunerna kommer statsandelarna på medellång sikt att stiga med sammanlagt ca 0,5 miljarder mark.

De indirekta verkningarna av mervärdesskatteformens medför, med beaktande av ökningen av både statsandelarna och -ersättningarna, på medellång sikt en försämring av kommunernas finansiella läge på ungefär 1,4 miljarder mark. Uppskattat på 1991 års nivå skulle detta uppskattningsvis innebära ett tryck att höja priset på skatteöret med ca 0,6—0,7 penni.

### Kompensation för ökningen av kostnadstrycket för kommunerna

För att förhindra den menliga inverkan som förändringen av skattesystemet medför för kommunernas ekonomi och därigenom för arbetslösheten har regeringen för avsikt att lindra ökningen av kostnadstrycket för kommunerna på så sätt att av den mervärdesskatt som återbärs till kommunerna på grund av gottgörelsesystemet återkrävs fram till slutet av 1996 endast 77,5 procent. Det kommer att ges en skild regeringsproposition i frågan. Detta arrangemang skall utvärderas på nytt vid den lagliga justeringen av statsandelssystemet. Återbäringen av mervärdesskatt från kommunerna skall genomföras på ett sätt som tar hänsyn till skillnaderna i kommunernas servicestruktur.

#### 7.1.5. *Intäkterna från omsättningsskatten och mervärdesskatten*

I tabell 2 har man jämfört hur mycket skattemedel omsättningsskatten samt den föreslagna mervärdesskatten inbringar. Uträkningarna har utförts med hjälp av input-output-modellen, vilket innebär att resultaten i någon mån avviker från uträkningarna som gjorts med stöd av KESSU-modellen samt med stöd av uppgifter från kommunernas bokslut. Det belopp som omsättningsskatten och mervärdesskatten inbringar har uppdelats i den skatt som ingår i produktionsinsatser samt i den öppna skatt som ingår i bruket av en

slutprodukt. Den förändring av skatten som ingår i produktionsinsatserna har granskats skilt för de olika branscherna, dvs. för de företag som hör till tillämpningsområdet för den nuvarande omsättningsskatten samt för de företag som kommer att lyda under mervärdesskattesystemet liksom även för de företag som förblir utanför beskattningen.

Förbrukarna av slutprodukter har i tabell 2 indelats i hushåll, offentlig verksamhet, verksamhet som inte eftersträvar vinst samt export. Den offentliga verksamheten har granskats skilt för statens, kommunernas och kommun-sammanslutningarnas verksamhets del. Skatten för den offentliga sektorn består av skatt som ingår såväl i konsumtion som i investeringar. Den omsättningsskatt som ingår i bostadsinvesteringar har i denna beräkning allokerats till hushållen.

Tabell 2. *Fördelningen av de beräknade intäkterna från omsättningsskatten samt mervärdesskattesystemet uppskattade på 1994 års nivå, miljarder mark*

	OMS	MOMS
<i>Skatt som ingår i produktionsinsatserna:</i>		
Branscher som är skyldig att betala OMS .....	1,5	0,4
Branscher som blir skyldiga att betala MOMS .....	11,3	1,2
Branscher som är befriade från MOMS .....	3,1	6,1
SAMMANLAGT	15,9	7,7
<i>Den öppna skatt som ingår i slutprodukterna:</i>		
Hushåll .....	28,7	36,5
Staten och socialskyddsfonderna .....	1,2	3,7
Kommunerna och kommunförbunden .....	2,4	6,2
Verksamhet som inte eftersträvar vinst .....	0,5	1,4
SAMMANLAGT .....	32,9	47,8
Sammanlagt med föregående	48,8	55,5
Primärproduktavdrag: .....	-5,6	-5,6
Sammanlagda skatteintäkter .	43,3	50,0

I produktionsinsatserna ingår det nästan 16 miljarder mark i dold omsättningsskatt. Ungefär 66 procent av den intäkt som omsättnings-

skatten inbringar, dvs. 28,7 miljarder mark, utgörs av öppen skatt som uppstår vid hushållens uppköp.

I mervärdesskattesystemet förflyttas tyngdpunkten för det belopp som mervärdesskatten inbringar på ett tydligare sätt än tidigare från skatt som ingår i företagets insatser till en öppen skatt som allokeras direkt till konsumtion. Den skatt som skall betalas på produktionsinsatser inom de skattebelagda funktionerna avlägsnas nästan helt och övergår till en öppen skatt som huvudsakligen ingår i hushållens uppköp. Hushållens direkta andel stiger till 73 procent.

#### 7.1.6. Verkningarna på konsumentpriserna

##### Varor och tjänster

Det föreslagna mervärdesskattesystemet inverkar på konsumentpriserna från två håll. Då skattebasen breddas blir nya förnödenheter föremål för skatt. Den öppna skattebörda som hänförs till priset på dessa varor ökar med skatteprocentens belopp. Å andra sidan minskar den dolda skattebördan som hänförs till förnödenheter både för de branscher som nu är skattskyldiga och för de som föreslås bli det liksom även för de förnödenheter som dessa producerar i och med att gruppen av företag som blir föremål för skatten blir större och skatteavdragsrätten vidgas. Den dolda skattebördan ökar för de företag, exempelvis bank- och försäkringsbranschen, som förblir utanför kretsen av skattskyldiga på grund av breddningen av skattebasen.

Förändringen i priserna kan variera mycket mellan de olika grupperna av konsumtionsutgifter, men mervärdesskattereformens nettoverkan på priserna blir relativt låg — 1,4 procent uppskattat enligt den statiska input-outputmodellen. Beräknat enligt den dynamiska KES-SU-modellen, som beaktar bl.a. förändringarna i konsumtionen och övriga strukturella förändringar i samhällsekonomin, kommer prisstegringen att vara något högre dvs. 1,6 procent.

Priset på varor beräknas sjunka i huvudsak med en procent därför att den dolda skatt som ingår i produktionsinsatserna inom de branscher som är skattskyldiga enligt det nuvarande omsättningsskattesystemet minskar. Avlägsnandet av den dolda skatten dämpar den höjande effekten av priserna på de tjänster som



hittills varit skattefria. Höjningen av priset på tjänster lindras dessutom av att en lägre skattesats om 12 procent tillämpas på persontransporter, inkvartering och biografföreställningar samt av en skattesats om 5 procent på Oy Yleisradio Ab:s licenser. Priserna på tjänster

höjs med i medeltal 4,3 procent. I fråga om vissa tjänster, s.s. tjänster som har samband med rekreation och hygien, blir prisstegringen större än i genomsnitt p.g.a. skattesatsen om 22 procent trots att den dolda skatten avlägsnas.

Tabell 3. *Ändringens av skatteinnehållet verkning på konsumentpriserna samt på konsumentprisindexet uppskattat på 1994 års nivå, %*

	Tryck	Ing. OMS	Ing. MOMS	Prisstegring	Inverkan på KPI,
	%	%	%	%	%
Livsmedel .....	15,5	12,4	11,9	—0,5	—0,08
Drycker och tobak .....	7,2	18,4	17,9	—0,6	—0,04
Beklädnad och skodon .....	6,0	19,3	18,3	—1,2	—0,07
Bostad .....	19,8	6,5	11,5	5,7	1,10
Möbler och tjänster för hushåll .....	6,1	16,6	17,3	0,8	0,05
Hälsovård .....	3,3	7,5	9,8	2,6	0,09
Trafik .....	18,2	14,9	15,1	0,2	0,04
Rekreation, kultur och utbildning ...	10,1	10,5	11,1	0,6	0,06
Övriga varor och tjänster	13,7	14,4	16,1	2,1	0,29
Konsumtionsutgifter sammanlagt	100,0	12,7	14,0	1,4	1,44

Av tabell 3 framgår den uppskattade inverkan på konsumentpriserna och på konsumentprisindexet som mervärdesskattesystemet medför. Tabellen baserar sig på Statistikcentralens statistiska input-output-beräkningar, som inte beaktar mervärdesskattesystemets inverkan på den ekonomiska strukturen. Förändringarna i skattebördan antas i sin helhet överföras till konsumentpriserna. För att beskriva höjningen av boendekostnaderna och trafikutgifterna har man även utnyttjat skilda utredningar.

De konsumentpriser som hör till gruppen boende och sjukvård samt till gruppen övriga varor och tjänster stiger mest, ungefär med 2,1—5,7 procent.

Priset på livsmedel sjunker en aning dvs. med cirka 0,5 procent. Detta beror på att primärproduktssystemet som har en sänkande effekt på livsmedelspriserna kvarstår i samband med reformen. Jordbruket förblir utanför beskattningen och den dolda skatt som riktar sig till det växer en aning. Av jordbruksinsatserna förblir dock foder och gödsel skattefria. Det lindriga trycket att sänka priset på livsmedel är en följd av att livsmedelsindustrin får ökade avdragsrättigheter. Tack vare breddningen av avdragsrätterna sjunker även priserna på drycker och tobak samt på beklädnad och skodon.

Bostäder samt hushållsartiklar och -tjänster

Enligt de värderingar som arbetsgruppen för breddande av omsättningsskattebasen (Kommittébetänkande 1992:6) gjort kommer boendekostnaderna för nya bostäder att stiga med 6,1—6,6 procent p.g.a. mervärdesskatten. Boendekostnaderna för nya bostäder stiger p.g.a. den högre skatt som ingår både i kapitalet och i skötselkostnaderna. Ändringen av den skattemässiga behandlingen av skötselkostnaderna medför att boendekostnaderna för gamla bostäder stiger med tre procent i genomsnitt under det år som följer det år då mervärdesskatten trätt i kraft.

Inom gruppen hushållsinventarier, -förnödigheter och -tjänster kommer priset på varor, s.s. möbler och annat tillbehör, att sjunka med en dryg procent. Priserna på tjänster för hushållen stiger med drygt 17 procent.

Totalkostnaderna för hälsovården uppskattas stiga med 2,6 procent. I denna grupp av utgifter ingår höjningen av priset på läkemedel som har uppskattats till ungefär tre procent.

Trafikutgifter

Förnyandet av skattesystemet ökar utgifterna för de nyttigheter som hör till huvudgrup-

pen trafikutgifter endast med sammanlagt 0,2 procent. Priserna på fortskaffningsmedel, bränsle och smörjmedel för utrustningen sjunker med 1—2 procent, medan köpta person- och varutransporter uppskattas stiga i medeltal med 6,3 procent.

Enligt trafikministeriets uträkningar kommer mervärdesskattereformen att medföra ett tryck att höja priserna för fjärrtrafiken, landsbygds- trafik och för stadstrafiken i små och medel- stora städer till den del skattesatsen överstiger 6—7 %. För idkarna av regiontrafik i de största städerna vilka även i en stor utsträckning idkar beställningstrafik, skulle behovet att höja priserna variera mellan 3,6 och 4,6 procent. Tarifferna för persontrafik som idkas av trafikverken i storstäderna kommer beroende av underskottet som räknas med i skattebasen att stiga t.o.m. med 14 procent om behovet att höja tarifferna endast riktas till den andel av trafikverkens inkomst som hänför sig till kunderna. Om höjningsbehovet täcks med ökade understöd blir förhöjningen av tarifferna betydligt lägre.

Trycket att höja priset på persontrafik som idkas av statsjärnvägarna och taxibilar kommer att utgöras av 5—6 procent.

#### Rekreation och kultur samt utbildning

Priserna på rekreation och kultur samt på utbildning stiger i sin helhet med 0,6 procent. Till denna grupp hör bl.a. tv-licenserna vars pris inte kommer att stiga p.g.a. reformen. Priset på böcker sjunker med nästan 10 procent. Priset på dagstidningar och tidskrifter sjunker med ungefär 1,6 procent.

#### Övriga varor och tjänster

Priset på de förnödenheter som hör till gruppen övriga varor och tjänster stiger i genomsnitt med drygt 2 procent. Priset på tjänster som tidigare varit skattefria, s.s. konditionsskole-, skönhetsvårds- och hårvårdstjänster samt badinrättningstjänster, kan stiga med i medeltal 17 procent. Tack vare den

nedsatta skattesatsen blir trycket på en förhöjning av hotell- och inkvarteringsutgifterna lägre dvs. drygt 8 procent.

#### 7.1.7. Verkningarna på inkomstfördelningen

Förändringen av de proportionella priserna på konsumtionsvaror inverkar på inkomstfördelningen enligt det sätt på vilket konsumtionskorgens innehåll varierar mellan de olika inkomsttagarna. Dessutom är verkningarna på inkomstfördelningen bundna till övriga ekonomiska verkningar, i synnerhet av förändringen i sysselsättningen bland de olika inkomsttagargrupperna.

Mervärdesskattens verkningar på inkomstfördelningen har utretts mera utförligt i betänkandet av arbetsgruppen för breddande av omsättningsskattebasen (Kommittébetänkande 1992:6). De uppskattningar som framlagts där grundar sig emellertid på preliminära modeller för mervärdesbeskattning. Vidstående uppskattningar, som grundar sig på den framförda modellen för mervärdesbeskattning och som även beräknats enligt statens ekonomiska forskningscentrals inkomstfördelningsmodell, ligger i samma riktning som de uppskattningar som framställts i betänkandet.

I dag är skillnaderna i omsättningsskattebördan i förhållande till konsumtionsutgifterna för de olika hushållen mycket små. I mervärdesbeskattningen skulle skillnaderna ytterligare bli mindre än hittills. Granskat enligt inkomstnivån är skillnaderna ytterst små. Däremot skulle den familjevisa skattegraden, dvs. skattens andel av konsumtionsutgifterna, fortfarande i någon mån skilja sig från varandra.

I mervärdesskattesystemet ingår det i medeltal 13,4 procent mervärdesskatt i hushållens konsumtionsutgifter. Decilvis granskat är andelen skatt nästan proportionell och varierar endast från 13,2 till 13,6 procent. Granskat enligt olika typer av familjer varierar den genomsnittliga andelen skatt från 13,1 till 13,7 procent. Lägst är skattegraden för pensionärsfamiljer och högst för de som bor ensamma. För barnfamiljerna är skattegraden 13,4 procent.



Tabell 4. Skattegraderna för omsättningsskatten och mervärdesskatten och förändringen i dem samt ändringen av skattegraden för varor och tjänster, enligt familjetypp uppskattat på 1994 års nivå

Familjetypp	Omsens andel av konsumtionsutgifterna %	Momsens andel av konsumtionsutgifterna %	Ändring i skattegraden %-enheter	Ändring i skattegraden %-enheter:	
				Varor	Tjänster
Barnfamilj, 1 barn .....	12,3	13,4	1,1	—0,4	1,5
Barnfamilj, 2 barn .....	12,3	13,4	1,1	—0,4	1,5
Pensionärsfamilj .....	11,4	13,1	1,7	—0,4	2,1
Ensamboende, under 65 år .....	12,4	13,7	1,3	—0,4	1,7
Barnlöst par, under 65 år .....	12,4	13,5	1,1	—0,4	1,5
Övriga hushåll .....	12,3	13,5	1,2	—0,4	1,6
Sammanlagt .....	12,2	13,4	1,2	—0,4	1,6

Mervärdesbeskattningen ökar skattegraden mest för pensionärsfamiljer och personer som bor ensamma. Skattegraden för pensionärer stiger med 1,7 %-enheter och för de ensamboende med 1,3 %-enheter. Skattegraden för barnfamiljer samt för barnlösa familjer stiger med 1,1 %-enheter. Av barnfamiljernas konsumtion utgör konsumtionen av skattepliktiga varor s.s. möbler och hushållsmaskiner samt i någon mån beklädnad och skodon redan i dag en större andel än i genomsnitt.

Övergången till mervärdesskatten ökar skattebördan för hushållen med 1 400 mark per hushåll och år. Motsvarande markbelopp uträknat per person är 630 mark. För barnfamiljerna utgörs motsvarande markbelopp av 450 mark och för pensionärsfamiljerna av 825 mark.

#### 7.1.8. Verkningarna på kostnaderna för företagsverksamhet

I mervärdesskattesystemet får det skattskyldiga företaget dra av den skatt som ingår i inköpspriset på de produktionsinsatser som inköpts för rörelseverksamheten. I det bredbasiga mervärdesskattesystemet minskar skatten på produktionsinsatserna för de branscher som blir skattskyldiga betydligt, dvs. uppskattningsvis med 10,1 miljarder mark per år. För de branscher som i dag är skattskyldiga och vars avdragsrätt redan nu är relativt vidsträckt kommer avdragsrätten att öka med ungefär en miljard mark. Inom de branscher som förblir utanför mervärdesskattesystemet stiger däremot den skatt som ingår i produktionsinsat-

serna med uppskattningsvis 3,0 miljarder mark per år. Efter reformen uppgår beloppet av den dolda skatten för de branscher som varit skattskyldiga före reformen endast till ungefär 0,4 miljarder mark per år.

Att man övergår till mervärdesbeskattning och avlägsnar skattebördan i produktionsinsatserna för de branscher som är skattskyldiga innebär i första hand en minskning av mellanproduktkostnaderna för industrin. På vilket sätt minskningen av kostnaderna inverkar på industriprodukternas priser beror på konkurrensläget för den hemmamarknad som konkurrerar med de internationella förnödenhetsmarknaderna och importen samt på strukturen på importen.

För sådana industriprodukter vars pris entydigt bestäms på världsmarknaden inverkar kostnadssänkningen inte i nämnvärd grad på priserna. Kostnadssänkningen förbättrar dock lönsamheten och ökar utbudet.

Minskningen i skattebördan kan sänka priset på långt förädlade industriprodukter. Detta ökar efterfrågan på produkterna såväl på hemma- som på exportmarknaden. Ökningen av produktionen och investeringarna samt förbättringen i sysselsättningen ökar kapaciteten.

Minskningen i efterfrågan på grund av höjningen av priserna varierar från en förnödenhet till en annan beroende av priselasticiteten. Verkningarna kan t.o.m. vara stora inom produktionen av sådana förnödenheter vars efterfrågan är märkbart priselastisk.

Mätt i mängd kommer den största förändringen i skattebördan att ske inom byggnadssektorn. Skatteinnehållet i byggandet av nya bostäder samt i reparationen av gamla ökar.

Eftersom bostadsmarknaden är konjunkturkänslig kommer utöver den potentiella efterfrågan på bostäder även det ekonomiska läget som råder vid tidpunkten för ikraftträdandet av mervärdesskatten att på ett viktigt sätt inverka på huruvida det ökade kostnadstrycket på kort sikt visar sig som en prisförhöjning på nyproduktionen eller som en minskning i bostadsproduktionen.

Reformen sänker byggnadsinvesteringskostnaderna med 7-9 procent för de mervärdesskattskyldiga företag som inte verkar inom produktionen. För de branscher som förblir utanför beskattningen stiger kostnaderna för byggnadsinvesteringar lika mycket. Ändringen av skattesystemet inverkar inte märkbart på anskaffningsutgifterna för industribyggnader eftersom den skatt som ingår i dem redan tidigare har återbetalats till företagarna.

På lång sikt kommer den neutrala behandlingen i beskattningen troligen att ändra husbyggnadsproduktionens struktur. Övergången till mervärdesskattning jämställer industribyggandet med den traditionella teknologin som går ut på att byggnaden uppförs på byggplatsen och höjer effektiviteten för byggandet. Detta kan upphäva den prishöjande effekt som den högre skattebördan medför.

Inom den skattepliktiga företagsverksamheten avlägsnas den kumulativa skatten som beror på begränsningarna i avdragsrätten nästan helt. Begränsningarna i avdragsrätten berör förnödenheter som anses höra till personalens privata bruk, s.s. tjänstebilar och -bostäder samt lokaler för rekreation.

Inom nästan alla branscher sjunker de rörliga kostnaderna. Undantaget utgörs av försäkrings- och finansieringsbranschen. Skattereformen behandlar sålunda de olika branscherna ytterst jämlikt för mellanproduktkostnadernas del. Den skattebörda som ingår i slutprodukterna ökar däremot inom de sektorer som kommer att bli skattskyldiga.

Mervärdesskatten inverkar även på de strukturella problemen. Den ökar företagets konkurrensmöjligheter och avlägsnar oändamålsenligt inriktade skatteunderstöd.

### 7.1.9. Administrativa kostnader

Breddningen av skattebasen innebär att antalet skattskyldiga stiger från 110 000 till ungefär 370 000. Ökningen av de administrativa

kostnaderna har under övergångsskedet uppskattats medföra 6,2 miljoner mark i extra kostnader för skattestyrelsen år 1993. Kostnaderna beror på olika projekt-, skolnings- och registreringsavgifter samt på utgifter för blanketter, postning och information.

År 1994 kommer kostnaderna som påförs skatteförvaltningen för ersättningar för dataöverföring att utgöras av uppskattningsvis 2,2 miljoner mark. Den uppskattade ökningen av utgifterna till en följd av den ökande arbetsbördan för länskatteverken har uppskattats till 37 miljoner mark, varvid de totala kostnaderna för skatteförvaltningen som övergången till mervärdesskattningen medför utgörs år 1994 av ungefär 39,2 miljoner mark.

Kostnaderna som påförs länskatteverken hänför sig i synnerhet till handledningen och rådgivningen som ges till skattskyldiga som är registrerade samt av den månatliga övervakningen och annan verksamhet som hör samman med fastställandet av skatt, s.s. påförandet, återbäringen samt rättelse av skatt. Utökningen av personal kan åtminstone delvis genomföras genom interna överflyttningar.

År 1991 medförde den indirekta beskattningen skatteförvaltningen kostnader på uppskattningsvis 229 miljoner mark. Även efter de fasta tilläggskostnader som mervärdesskatteformen för med sig förblir kostnaderna för den indirekta beskattningen relativt låga dvs. ungefär 0,6 procent av intäkterna från de indirekta skatterna.

### 7.2. Propositionens verkningar i fråga om organisation och personal

Övergången till mervärdesskattning har betydande inverknings på förvaltningen samt både på företagsverksamheten och förvaltningen i allmänhet. Reformen inverkar inte på skatteförvaltningens organisation.

Den breddning av skattebasen som förorsakas av övergången till mervärdesskattning innebär att antalet skattskyldiga ökar från 110 000 till 370 000.

Ökningen av beskattningsavgifter inom skatteförvaltningen sköts genom att omplacera skatteförvaltningens personal- och andra resurser samt genom att utveckla arbetsmetoderna och förenkla beskattningsförfarandet. Inom skatteförvaltningen har man förberett sig för reformen redan före den föreslagna lagen trä-

der i kraft bl.a. genom att skola personalen inom förvaltningen samt sörja för att de nya skattskyldiga blir registrerade.

## 8. Ärendets beredning

### 8.1. Totalreformen av omsättningsbeskattningen

De avsevärda ekonomiska och administrativa effekter som en totalreform av omsättningsbeskattningen innebär har medfört att reformen genomförts stegvis. Det första skedet av reformen genomfördes från ingången av 1989 genom att beskattningsförfarandet och -organisationen förnyades. Det andra skedet, den lagtekniska revideringen, genomfördes den 1 oktober 1991, när den nya omsättningsskatte-lagen trädde i kraft.

Möjligheterna att genomföra det föregående lagtekniska skedet av omsättningsskatte-reformen redades ut i en promemoria av omsättningsskattelagens strukturarbetsgrupp (arbetsgruppsbetänkande 1988:VM 14) och i omsättningsskattekommissionens betänkande (kommittébetänkande 1989:22).

### 8.2. Beredningsorgan och -material

#### 8.2.1. Internationell jämförelse

I den föreslagna mervärdesskattelagen är utgångspunkten ett sådant mervärdesskattesystem med bred skattebas och av europeisk typ där alla varor och tjänster i princip är skattepliktiga. Vid beredningen har mervärdesskattesystemen i EG-länderna och i Norden, särskilt det svenska systemet, tjänat som jämförelseobjekt. De internationella strävandena att harmonisera beskattningen har redan i och för sig krävt att utredningsarbetet har fått byggas på en granskning av ovan nämnda system.

#### 8.2.2. Regeringsprogrammet och statsrådets principbeslut

I regeringsprogrammet för statsminister Esko Aho:s regering konstateras (26.4.1991) i fråga om beskattningen att revideringen av beskattningen fortsätter med beaktande av vårt skattesystems internationella konkurrenskraft och målen för den offentliga ekonomin. Enligt

regeringsprogrammet sker vid omsättningsbeskattningen en övergång till ett mervärdesskattesystem, dock så att baslivsmedel beskattas lindrigare än andra produkter. Samtidigt slopas utjämningskatten på importen.

Statsrådet fattade den 5 april 1992 ett principbeslut om övergång till ett mervärdesskattesystem fr.o.m. den 1 januari 1994. Enligt principbeslutet skall reformen genomföras i överensstämmelse med det förslag arbetsgruppen för breddande av omsättningsskattebasen avgivit.

I anslutning till övergången till mervärdesskattning fattade statsrådet den 4 februari 1993 ett principbeslut som var avsett att förhindra de olägenheter som kunde uppstå om investeringar skjuts upp eller anhopas, och som gick ut på att i regeringens proposition med förslag till mervärdesskattelag skall tas in stadganden om att omsättningsskatt skall vara avdragsgill vid mervärdesskattningen om den ingått i inköpspriserna på sådana under tiden den 1 februari och den 31 december 1993 anskaffade nya maskiner, anordningar och annan materiel som avses i principbeslutet eller i priset på monteringsarbetet för dessa.

#### 8.2.3. Beredningsorgan

Statsrådet tillsatte den 31 oktober 1990 en arbetsgrupp för att bereda övergången till mervärdesskattning, och arbetsgruppen fick i uppdrag att reda ut på vilka punkter det finska omsättningsskattesystemet avviker från det internationellt tillämpade mervärdesskattesystemet. Vid bedömningen av hur omsättningsbeskattningen behövde och kunde utvecklas skulle målet vara att öka skattesystemets konsumtions- och konkurrensneutralitet samt att minska skatteakumuleringen. Arbetsgruppen skulle särskilt reda ut hur skattebasen för omsättningsbeskattningen enligt ovan nämnda mål kunde breddas bl.a. till att omfatta servicenäringarna och byggverksamheten. Arbetsgruppen skulle ytterligare reda ut vilken effekt en breddning av skattebasen skulle ha på priserna och inkomstfördelningen samt på avkastningen av omsättningsskatten. Arbetsgruppens förslag har publicerats i det betänkande som arbetsgruppen för breddande av omsättningsskattebasen avgivit (kommittébetänkande 1992:6).

Finansministeriet tillsatte den 13 augusti 1992 en arbetsgrupp (mervärdesskattearbets-

gruppen), som fick i uppdrag att utgående från de förslag som arbetsgruppen för breddande av omsättningsskattebasen presenterat och utlåtandena över arbetsgruppens betänkande färdigställa ett utkast till regeringsproposition med förslag till mervärdesskattelag och att samtidigt framlägga sitt förslag till sådana normer av lägre rang som verkställigheten av den nya lagen skulle förutsätta. Arbetsgruppen skulle i sina förslag till stadganden beakta skattepolitiska ministerutskottets ställningstaganden om mervärdesskattesystemet. Denna mervärdesskattearbetsgrupp avgav inget eget betänkande till grund för den fortsatta beredningen, utan dess förslag och åsikter har beaktats vid tjänstemannaberedningen av regeringens proposition med förslag till mervärdesskattelag.

Skattestyrelsen inledde den 3 april 1992 ett projekt för att reda ut vilka ändringar en övergång till mervärdesbeskattning skulle medföra och i vilken mån skattskyldighetsbegreppet måste omformuleras och beskattningsförfarandet ändras om skattebasen breddas på det sätt som arbetsgruppen för breddande av omsättningsskattebasen föreslagit samt för att utarbeta förslag till hur beskattningen skall utvecklas så att skatten betalas vid rätt tidpunkt och till riktigt belopp. I projektet skulle särskild vikt läggas vid att såväl företagen som skatteförvaltningen lätt skall ha tillgång till och möjlighet att behandla de data som gäller beskattningen samt att även skattetilsynen skall ordnas på ett från företagets och skatteförvaltningens synpunkt enkelt sätt. Vid utredningen skulle uppskattas vilket arbete det utvecklingsalternativ som man stannat för skulle medföra för uppdateringen av de datasystem och blanketter som används i omsättningsbeskattningen. Projektförslagen har publicerats i en promemoria (Förslag till mervärdesbeskattningsförfarande; skattestyrelsen 30.10.1992).

Den underhållningsskattearbetsgrupp som finansministeriet tillsatte den 15 maj 1992 (finansministeriets arbetsgruppspromemorior 1992:18) har utgående från de förslag arbetsgruppen för breddande av omsättningsskattebasen presenterat rätt ut hur kultur- och underhållningsevenemang skall beskattas om omsättningsskattebasen breddas.

Den importskattearbetsgrupp (finansministeriets arbetsgruppspromemorior 1991:27) som finansministeriet tillsatt den 9 januari 1991 har i anslutning till totalreformen av omsättnings-

beskattningen rätt ut vilka utvecklingsbehov som skillnaderna i importskatte- och omsättningsskattestadgandena medför. Arbetsgruppen har föreslagit att missförhållandena skall avhjälpas genom att importbeskattningen och beskattningen inom landet förenhetligas så, att stadgandena om beskattning av importen tas in i mervärdesskattelagen.

Finansministeriet tillsatte den 21 oktober 1992 en arbetsgrupp (finansministeriets arbetsgruppspromemorior 1993:5), som skulle framlägga förslag till hur beskattningsneutralitet mellan de tjänster kommunerna själva producerat åt sig och motsvarande köptjänster skall kunna förverkligas vid övergången till mervärdesbeskattning och enligt de förslag arbetsgruppen för breddande av omsättningsskattebasen presenterat. Arbetsgruppen skulle dessutom komma med ett förslag till hur de mervärdesskattebelopp som återbärs till kommunerna för deras anskaffningar skall beaktas vid den totala regleringen av de ekonomiska relationerna mellan staten och kommunerna. Frågan om hur neutraliteten skall förverkligas vid anskaffningar har för kommunernas vidkommande även behandlats i den promemoria som mervärdesskattearbetsgruppen för statliga och kommunala tjänster utarbetat (finansministeriets arbetsgruppspromemorior 1991:17).

En särskild arbetsgrupp har rätt ut hur mervärdesskatteformen inverkar på den statliga budgeteringen och utarbetat ett förslag till finansministeriets anvisningar för uppgörandet av budgetförslaget för 1994. Statens ämbetsverk och inrättningar har tillställts finansministeriets anvisningar om hur övergången till mervärdesbeskattning inverkar på uppgörandet av verksamhets- och ekonomiplanerna för åren 1994-1997 samt på uppgörandet av budgetförslaget för 1994 (nr TM 9305). Även mervärdesskattearbetsgruppen för statliga och kommunala tjänster har i sin promemoria för de statliga ämbetsverkens och inrättningars vidkommande behandlat frågan om hur neutraliteten kan förverkligas vid anskaffningar.

### 8.3. Remissutlåtanden

Förslaget till mervärdesskattelag i denna proposition baserar sig på förslag av mervärdesskattearbetsgruppen samt de övriga beredningsorgan som utrett reformen av skattesystemet. Även representanter för olika myndig-

heter har deltagit i beredningen utan att ha varit medlemmar av arbetsgrupperna.

Skattepolitiska ministerutskottet har handlett beredningen av lagförslaget.

### 8.3.1. Arbetsgruppen för breddande av omsättningsskattebasen

Utlåtanden om betänkandet av arbetsgruppen för breddande av omsättningsskattebasen har inhämtats av finansministeriets avdelningar, inrikesministeriet, jord- och skogsbruksministeriet, handels- och industriministeriet, miljöministeriet, undervisningsministeriet, trafikministeriet, social- och hälsovårdsministeriet, konkurrensverket, konsumentverket, omsättningsskatterätten, centralen för turistfrämjande, tullstyrelsen, statens ekonomiska forskningscentral, skattestyrelsen och Ålands landshapsstyrelse. Dessutom har de centrala organisationerna inom handeln och industrin samt de centrala arbetsmarknadsorganisationerna givit sina utlåtanden om betänkandet. Sammanlagt begärdes nästan hundra utlåtanden om betänkandet.

I utlåtandena ansågs allmänt att övergången till mervärdesbeskattning var viktig och nödvändig. Eftersom ändringen av skattesystemet skulle vara omfattande, ägnades principerna för den föreslagna ändringen av systemet och dess detaljer stor uppmärksamhet i utlåtandena, likaså ändringens ekonomiska verkningar. De branscher som nu föreslås bli beskattade och som i huvudsak säljer sina produkter till konsumtion har i allmänhet motsatt sig en ändring av sin skattestatus och yrkat att deras bransch skall undantas från beskattning eller i stor utsträckning beskattas enligt en lägre skattesats. Särskild uppmärksamhet har ägnats frågan hur skatteneutralitet kan förverkligas mellan de tjänster som de offentliga samfundens själva producerar och köptjänsterna. Något särskilt sammandrag av utlåtandena har inte gjorts.

### 8.3.2. Projektet som gällde mervärdesbeskattningsförfarandet

När projektet för mervärdesbeskattningsförfarandet utarbetade sina förslag bereddes handeln, industrin och representanter för övriga skattskyldiga möjlighet att redan under ar-

betets gång komma med sina synpunkter. Största delen av de som hördes ansåg att det var bättre med en kalkylerings- och tillsynsperiod om en månad än med en tvåmånadersperiod. I fråga om den nedre gränsen för rörelse i liten skala ansåg Företagarnas Centralförbund i Finland att den nedre gränsen borde vara så låg som möjligt för att störningar på marknaden skall kunna undvikas. Allmänt ansågs det vara skäl att ytterligare reda ut om ett enklare beskattningsförfarande kunde tas i bruk i sådana fall där omsättningen underskrider en viss gräns.

### 8.3.3. Underhållningsskattearbetsgruppen

Utlåtanden över underhållningsskattearbetsgruppen betänkande begärdes av undervisningsministeriet, skattestyrelsen, Centralkommissionen för konst, Statens filmkommission samt de viktigaste representanterna för kultur- och underhållningsbranschen. De som i sina utlåtanden motsatte sig arbetsgruppens förslag yrkade i allmänhet att kulturen och underhållningsbranschen helt skall lämnas utanför mervärdesbeskattningen eller beskattas enligt en lägre skattesats. Uppmärksamhet fästes även vid att det kommersiella och det icke-kommersiella kultur- och underhållningsutbudet behandlas ojämnt vid beskattningen. Ett sammandrag har gjorts av utlåtandena om arbetsgruppens promemoria (finansministeriets skatteavdelning 23.11.1992).

### 8.3.4. Utkastet till proposition med förslag till mervärdesskattelag

Om utkastet till proposition med förslag till mervärdesskattelag har begärts utlåtanden av centrala representanter för handeln, industrin och löntagarna samt av de kommunernas centralorganisationerna.

Vid beredningen av propositionen har de anmärkningar som i utlåtandena gjorts om detaljerna i beredningsorganens förslag i mån av möjlighet beaktats.

## 9. Andra omständigheter som inverkat på propositionens innehåll

### 9.1. Samband med andra propositioner

Avsikten är att i tullskattelagen, som allmänt

reglerar importbeskattningen, skall tas in sådana ändringar som följer av förslaget till mervärdesskattelag eller ansluter sig till förslaget. Dessa ändringar skall närmast innebära att de fall där befrielse med stöd av tullfrihetsstadgandena ges från omsättningsskatt skall strykas ur tullskattelagen. Avsikten är att en proposition med förslag till ändring av tullskattelagen senare skall avges till riksdagen, dock så att ändringarna skall träda i kraft samtidigt som mervärdesskattelagen, dvs. från ingången av 1994.

Det föreslås att neutraliteten vid mervärdesbeskattningen av tjänster som kommunerna själva producerat och motsvarande köptjänster skall lösas genom ett återbärings- och återkravssystem. I lagförslaget ingår stadganden om återbärning av mervärdesskatt till kommunerna. Om återkrav av återbetald skatt skall stadgas särskilt. Avsikten är att en proposition om återkrav av återbetald skatt skall ges till riksdagen så, att systemet kan tas i bruk från ingången av 1994.

## 9.2. Samband med internationella avtal

Finland har ansökt om medlemskap i EG. Inom EG förutsätts att även de nya medlemmarna tillämpar den mervärdesbeskattning som man enats om inom EG. Vid utarbetandet av de centrala lösningarna i lagförslaget har innehållsmässig hänsyn i mån av möjlighet tagits till den mervärdesbeskattning som förutsätts inom EG. Lagförslaget avviker dock i detalj från bestämmelserna i EG-direktiven. Orsaken härtill står oftast att finna i särskilda nationella förhållanden eller i administrativa orsaker.

I förslaget har i mån av möjlighet hänsyn tagits till sådana internationella avtal om importbeskattning som är bindande för Finland så, att beskattningspraxisen vid import förblir oförändrad enligt avtalen.

## DETALJMOTIVERING

### 1. Motivering till lagförslaget

#### *Allmänt om lagens uppbyggnad och begrepp*

Den gällande omsättningsskattelagen (OmsL) föreslås bli ersatt med en ny mervärdesskattelag. Eftersom omsättningsskattelagen är så varukoncentrerad till sin uppbyggnad och sin terminologi är den inte till alla delar lämpad för att reglera en mervärdesbeskattning på bred bas. Därför är det inte motiverat att bredda skattebasen genom en ändring av den nuvarande lagen, utan det är bättre att stifta en helt ny lag.

Man har strävat att så långt det har varit möjligt förenhetliga regleringstekniken med EG:s sjätte direktiv om mervärdesskatt. Detta gäller särskilt definitionen av försäljningslandet för varor och tjänster och försäljning till utlandet i samband med beskattningen av utrikeshandeln. Direktivets uppbyggnad och begrepp har dock inte direkt kunnat tillämpas som modell för lagstiftningen, eftersom direktivet inte är en regelsamling som riktar sig

direkt till de skattskyldiga utan anvisningar för lagstiftning som är bindande för medlemsstaterna.

Lagförslaget har två avdelningar. Den första avdelningen, kapitlen 1—12, innehåller de materiella stadgandena om skatten. Den andra avdelningen, kapitlen 13—23, består närmast av regler för beskattningsförfarandet, ändringsökande och administration. För att göra det lättare att hitta i lagen har man inom kapitlen använt mellanrubriker.

### I AVDELNINGEN

#### *1 kap. Allmänt tillämpningsområde*

1 §. Paragrafen innehåller stadganden om lagens allmänna materiella och geografiska tillämpningsområde. Där sägs i vilka situationer mervärdesskatt skall betalas. Vem som är skyldig att betala skatten fastställs i kapitlen 2 och 9.



Lagens materiella tillämpningsområde definieras med hjälp av de nyttigheter som är föremål för beskattning och med hjälp av de funktioner som gör att utbudandet av nyttigheter till konsumtion blir skattepliktigt. Mervärdesskatt skall betalas på rörelsemässig försäljning av varor och tjänster samt på import av varor. Begreppen vara, tjänst och försäljning definieras i 3 kap. Undantagen från den skattepliktiga försäljningen finns uppräknade i 4 kap. Det materiella tillämpningsområdet preciseras också i 2 och 9 kap.

Det materiella tillämpningsområdet för beskattningen utvidgas avsevärt från det nuvarande. Enligt den gällande lagen betalas skatt på försäljning av varor och vissa i lagen särskilt uppräknade tjänster som närmast är förknipade med varor. I det bredbasiga mervärdesskattesystem som föreslås i här berör skatten i princip alla varor och tjänster som säljs rörelsemässig.

Lagen tillämpas enligt den geografiska principen på försäljning av varor och tjänster i Finland. Enligt slutmålsprincipen gäller skatten de varor och tjänster som konsumeras i landet. Därmed blir importen av varor skattebelagd (9 kap.) och försäljningen av varor och tjänster till utlandet skattefri (6 kap.), på samma sätt som i dag.

När försäljningen anses äga rum i Finland definieras i stadgandena om försäljningslandet (5 kap.). Då det gäller tjänster blir slutmålsprincipen delvis genomförd redan genom dessa stadganden. Motsvarande stadganden finns inte i den gällande lagen.

Företag som bedriver skattefri försäljning till utlandet eller utomlands har rätt att som återbäring få de mervärdesskatter som ingår i anskaffningarna av produktionsinsatser (12 kap.).

I paragrafens 2 mom. ingår ett stadgande om tjänster som avser fastighetsinnehav, vilket utvidgar lagens tillämpningsområde. Lagen tillämpas enligt 1 mom. I punkten endast på rörelsemässig försäljning. För tjänster som avser fastighetsinnehav och som produceras för eget bruk skall dock under de förutsättningar som nämns i 32 § betalas skatt, oberoende av om fastigheten används i rörelse eller inte.

## 2 kap. Skattskyldighet

I 2 kap. stadgas om vem som skall betala

skatten för den försäljning som avses i 1 §. Kapitlet innehåller också stadganden om när skyldigheten att betala skatten uppkommer och stadganden som begränsar beskattningens tillämpningsområde. Dessa gäller närmast undantag från skattegrunden till följd av att kravet på rörelsemässighet inte blir uppfyllt. Stadganden om undantag på grund av den sålda varans eller tjänstens art finns i 4 kap. Om skyldigheten att betala skatt på import av varor stadgas i 9 kap.

## Allmänt stadgande

2 §. Skyldig att betala mervärdesskatt på försäljning enligt 1 § är enligt det allmänna stadgandet om skattskyldigheten den som har sålt varan eller tjänsten, om inte annat stadgas i 9 §. Skyldig att betala skatt på varor och tjänster som sålts av en utlänning är enligt 9 § i regel köparen. Det allmänna stadgandet om skattskyldigheten motsvarar till sitt innehåll 8 § 1 mom. OmsL.

I lagförslaget ingår inte något stadgande motsvarande 8 § 2 mom. OmsL, som begränsar skattskyldigheten för försäljning av teletjänster till dem som bedriver televerksamhet med koncession. Den som säljer teletjänster blir därmed enligt det allmänna stadgandet skattskyldig oberoende av om verksamheten är beroende av koncession.

I lagförslaget avses med skattskyldig en sådan köpare eller säljare som är skyldig att betala mervärdesskatt till staten. Enligt den gällande lagen är de företag som bedriver exporthandel och annan försäljning med en nollskattesats tekniskt sett skattskyldiga, för att man till dem skall kunna återbetala de skatter som ingår i deras anskaffningar av produktionsinsatser. Enligt den föreslagna lagen är dessa företag inte skattskyldiga. De har dock enligt 12 kap. på samma sätt som i dag rätt att i form av en återbäring få tillbaka de skatter som ingår i deras anskaffningar. Rätten till återbäring har samma utsträckning som de skattskyldiga företagens avdragsrätt.

Enligt det allmänna stadgandet gäller skattskyldigheten de företag som bedriver försäljning av varor och tjänster. Skattskyldigheten gäller på samma sätt som i dag företag i tillverknings-, partiförsäljnings- och minutförsäljningsledet. Till följd av att skattebasen breddas blir också alla som bedriver servicenä-



ringar skatteskyldiga. Företagsformen saknar betydelse för skattskyldigheten. Skattskyldigheten gäller i princip alla näringsidkare — fysiska personer som bedriver företagsverksamhet med firma, samfund och sammanslutningar samt privat- och offentligrättsliga samfund.

En förutsättning för skattskyldigheten är enligt 1 § 1 mom. 1 punkten i förslaget att försäljningen av varor och tjänster är rörelsemässig. Varken i lagförslaget eller i den nuvarande lagen definieras vad som avses med rörelsemässighet. Enligt nuvarande praxis anses verksamheten vara rörelsemässig om den sker i förvärvssyfte, är fortlöpande, utåtriktad och självständig och samtidigt förknippad med en sedvanlig företagarrisk.

I syfte att uppnå neutralitetsmålet vid mervärdesbeskattningen bör begreppet rörelsemässig ges en vid tolkning, på samma sätt som i dag. Om de till salu varande varorna och tjänsterna konkurrerar med andra motsvarande nyttigheter på den allmänna marknaden, anses försäljningen i regel ha varit rörelsemässig.

Med förvärvssyfte avses inte bara att en vinst eftersträvas, utan också att annan ekonomisk vinning eftersträvas, oberoende av vilket syfte vinsten av verksamheten används för eller vem som drar nytta av den vinst som verksamheten ger. Också försäljning till självkostnadspris kunde på samma sätt som i dag anses ske i förvärvssyfte. Då man bedömer försäljning till självkostnadspris bör man primärt fästa avseende vid verksamhetens karaktär. Det som har betydelse är t.ex. försäljningssättet samt frågan om det på marknaden finns annan motsvarande försäljning och om verksamheten sker i en situation av efterfrågan och utbud. Persontransporter anses vara rörelsemässig verksamhet även om försäljningen sker klart under självkostnadspris, eftersom det i 79 § stadgas att i skattegrunden också inräknas stöd och understöd som erhållits för verksamheten.

För att verksamheten skall anses vara rörelsemässig bör den vara fortlöpande eller åtminstone återkommande. En enskild försäljning anses i allmänhet inte vara rörelsemässig, om den inte har samband med annan rörelse.

Som rörelsemässig verksamhet betraktas också utnyttjande av materiell eller immateriell egendom i inkomstsyfte av fortlöpande karaktär. Som sådan verksamhet betraktas t.ex. överlåtelse av rätten att ta marksubstanser eller uthyrning av byggnader eller lägenheter. Hyres- eller arrendeverksamhet blir dock enligt 27 och

30 §§ skattebelagd endast om hyreslåtaren anhallar om att bli skattskyldig för verksamheten. För skattskyldigheten saknar det då betydelse om ersättningen betalas som ett engångsbelopp eller i flera poster.

En förutsättning för att verksamheten skall anses vara rörelsemässig är därtill att den bedrivs självständigt. En person som är anställd i arbetsförhållande hos någon annan bedriver inte självständig yrkesverksamhet och är därmed inte skattskyldig. Rörelseidkare är då den för vars räkning han verkar. Som arbetstagare betraktas en person på vars lön förskottsinnehållning skall verkställas enligt lagen om förskottsinnehållning (418/59) och betalas en avgift enligt lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift (366/63).

#### Verksamhet i liten skala

3 §. Av administrativa skäl skall verksamhet i liten skala lämnas utanför tillämpningsområdet för beskattningen. För att göra det lättare att dra en gräns mellan rörelsemässig verksamhet och verksamhet av hobbykaraktär, i liten skala eller av tillfällig art skall den verksamhet i liten skala som inte berörs av beskattningen bestämmas enligt omsättningens storlek.

Enligt 12 § OmsL är i dag idkare av rörelse i liten skala inte skattskyldiga om deras skattebelagda omsättning för en räkenskapsperiod på 12 månader är högst 75 000 mk. I syfte att lindra skattepåföljderna då denna undre gräns för omsättningen överskrids återfår de skattskyldiga med rörelse i liten skala enligt 102 § OmsL den skatt de betalat för räkenskapsperioden enligt en sjunkande skala, om omsättningen under räkenskapsperioden inte överstiger 150 000 mk. Dessa gränobelopp tillämpas på fysiska personer och samfund som dessa bildat, men inte på verksamhet i bolagsform. En idkare av rörelse i liten skala som inte är skattskyldig har en möjlighet att på ansökan bli registrerad som skattskyldig.

Syftet med lagförslaget definition som bygger på omsättningens storlek vid verksamhet i liten skala är att göra det lättare att i praktiken bedöma när verksamheten är rörelsemässig. Dels därför, och dels i syfte att förenkla förfarandet föreslås reglerna delvis bli ändrade.

Utanför beskattningen lämnas närmast verksamhet av hobbykaraktär. Av neutralitetsskäl

kan den undre gränsen för skattskyldigheten inte dras särskilt högt, för att det inte i praktiken skall leda till stora snedvridningar i konkurrensen genom att småföretag i likartade förhållanden försätts i olika situation beskattningsmässigt. Då servicebranscherna blir skattepliktiga är den nuvarande gränsen på 75 000 mk alltför hög i detta avseende. Därför föreslås att den undre gränsen sänks till 50 000 mk.

I lagförslaget ingår inte något återbäringsförfarande motsvarande 102 § OmsL. Om omsättningen under ett kalenderår överstiger gränsen på 50 000 mk, måste full skatt betalas på hela kalenderårets försäljning.

Den undre gränsen för skattskyldigheten fastställs i motsats till nuvarande regler enligt omsättningen under kalenderåret och inte under räkenskapsperioden. Därför ingår i förslaget inte något stadgande motsvarande 12 § 2 mom. OmsL, enligt vilket räkenskapsperiodens omsättning skall omräknas för att motsvara omsättningen under 12 månader i de lägen då räkenskapsperioden är längre eller kortare än så. Den undre gränsen för skattskyldigheten blir 50 000 mk per kalenderår, även om verksamheten endast bedrivs under vissa månader under kalenderåret.

Med omsättningen under kalenderåret förstås det sammanlagda beloppet av den skattepliktiga försäljningen av varor och tjänster. Omsättningen inkluderar således på samma sätt som i dag, utom den skattefria försäljningen också den försäljning som enligt 52, 55—58 §§ eller 6 kap. är skattefri. I omsättningen inräknas inte försäljning som är skattefri enligt andra stadganden än de ovan nämnda, och inte heller försäljning av anläggningstillgångar. Med det försäljningspris som inräknas i omsättningen avses de belopp som debiteras av köparna, oberoende av om priset inkluderar mervärdesskattens andel eller inte.

Det undre gränobeloppet för skattskyldigheten gäller i motsats till vad som i dag är fallet också samfundens verksamhet. Detta motsvarar praxis i EG-länderna.

Den som enligt denna paragraf bedriver verksamhet i liten skala är inte skattskyldig om han inte enligt egen anmälan har registrerats som skattskyldig. Om en näringsidkare har beräknat sina försäljningsinkomster för kalenderåret som för stora och därför har anmält sig som skattskyldig, är han skyldig att betala skatt på sin verksamhet till dess han hos länskatteverket yrkar att bli avlägsnad ur

registret. Skattskyldigheten anses då enligt 174 § 2 mom. ha upphört den dag då yrkandet har kommit till länskatteverket. Om en näringsidkare har bedömt sina försäljningsinkomster under kalenderåret som för små och därför inte har anmält sig som skattskyldig, antecknas han retroaktivt som skattskyldig från kalenderårets början eller, om verksamheten har börjat under året, från den dag då verksamheten inleddes.

Det undre gränobeloppet för skattskyldigheten tillämpas inte på kommunerna, eftersom dessa antecknas i registret över skattskyldiga med anledning av det återbäringsförfarande som enligt 130 § tillämpas på deras anskaffningar. Kommunens skattskyldighet bestäms därmed i enlighet med 1 och 6 §§.

Som skattepliktig försäljning under kalenderåret skall enligt 2 § inte anses överlåtelser av nyttjanderätt till fastighet som är skattepliktiga på ansökan och inte heller försäljning av virke och avverkningsrättigheter från eget skogsbruk. Arrendetagare till fastighet eller skogsbruksidkare som ansökt om att bli skattskyldig är alltså inte skattskyldig för övrig verksamhet som understiger 50 000 mark om han inte på basis av egen anmälan antecknats som skattskyldig. Som sådan egen anmälan anses inte en ansökan om att bli skattskyldig som görs med stöd av 30 § eller 48 § 3 mom.

#### Allmännyttiga samfund

4 §. Omsättningsbeskattningen av allmännyttiga samfund sammankopplades i syfte att förenhetliga begreppen i skattelagstiftningen och att förenkla beskattningen i den omsättningskattelagen som trädde i kraft den 1 oktober 1991 med inkomstskatteregleringen. Enligt 17 § OmsL är ett allmännyttigt samfund skattskyldigt endast om inkomsten av dess verksamhet enligt lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (1240/88) anses utgöra skattepliktig inkomst för samfundet.

I mervärdesskattesystemen i andra länder är samfund som bedriver allmännyttig verksamhet vanligen befriade från mervärdesskattskyldigheten i fråga om den verksamhet som tjänar det allmännyttiga syftet. Också i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv ingår det specialstadganden om skattefrihet för allmännyttig verksamhet.

I den föreslagna lagen kvarstår hänvisningen

till specialstadgandet om allmännyttiga samfund i inkomstskattelagstiftningen. Ett allmännyttigt samfund blir då skyldigt att betala mervärdesskatt endast om inkomsten av dess verksamhet enligt inkomstskattelagen (1535/92) anses som skattepliktig näringskomst för samfundet.

Enligt 23 § 3 mom. inkomstskattelagen anses ett allmännyttigt samfunds inkomster av följande slag inte som näringsinkomst, och således skall mervärdesskatt inte heller betalas på dem:

— inkomst som samfundet för finansiering av sin verksamhet har fått genom att anordna lotterier, basarer, idrottstävlingar, dans- och andra nöjestillställningar, varuinsamlingar och annan därmed jämförbar verksamhet, inte heller inkomst som erhållits genom serverings-, försäljnings- och annan sådan verksamhet i samband med sådan verksamhet,

— inkomst av medlemsblad och andra publikationer som direkt betjänar samfundets verksamhet,

— inkomst som förvärvats genom insamling av medel i form av försäljning av adresser, märken, kort, vimplor eller annat liknande,

— inkomst av försäljning av produkter som i terapi-, hobby- eller undervisnings syfte har tillverkats på sjukhus, anstalter för utvecklingsstörda, straff- och arbetsanstalter, åldringshem, invalidvårdsanstalter eller andra dylika vårdanstalter eller inkomst av tjänster som har producerats i sådant syfte,

— inkomst av bingospelsverksamhet.

Enligt ovanstående är bl.a. olika kultur- och nöjesevenemang, t.ex. teaterföreställningar, konserter och idrottsevenemang som ordnas av allmännyttiga samfund i allmänhet skattefria.

Vissa allmännyttiga samfund kan med stöd av lagen om skattelättnader för allmännyttiga samfund som bedriver samhälligt betydelsefull verksamhet (680/76) på ansökan befrias från inkomstskatt också då det gäller inkomst av näringsverksamhet. Denna skattefrihet som bygger på skattelättnad tillämpas dock inte inom mervärdesbeskattningen, eftersom den skulle föranleda avsevärda konkurrensstörningar.

Ett allmännyttigt samfund blir skattskyldigt för eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav under de förutsättningar som nämns i 32 §. Det saknar då betydelse att inkomstskatt inte betalas för verksamheten.

## Religionssamfund

5 §. På religionssamfund tillämpas i dag inte stadgandet om skattskyldighet för allmännyttiga samfund i 17 § OmsL. I syfte att förenhetliga mervärdesbeskattningen av religionssamfund och allmännyttiga samfund föreslås att inte heller religionssamfund behöver betala mervärdesskatt för de ovan i motiveringen till 4 § uppräknade inkomstslag som nämns i 23 § 3 mom. inkomstskattelagen. Religionssamfund är enligt 21 § 2 mom. inkomstskattelagen den evangelisk-lutherska kyrkan, ortodoxa kyrkosamfundet och andra religionssamfund samt deras församlingar.

## Offentliga samfund

I 6—8 §§ i detta kapitel ingår stadganden om skattskyldigheten för offentliga samfund, dvs. staten, kommunerna, samkommuner och landskapet Åland.

6 §. I dag är staten och dess inrättningar enligt 10 § OmsL inte i regel omsättningsskattskyldiga. Sådana enligt affärsprinciper skötta statliga inrättningar som har ansetts bedriva skattepliktig rörelse har dock separat stadgats vara skattskyldiga.

Vid mervärdesbeskattningen borde staten av konkurrensneutralitetsskäl vara skattskyldig enligt samma regler som de privata företagen. Därför har man i förslaget gått in för att begränsa skattskyldighet att gälla endast de statliga inrättningar som räknas upp i lagen. Staten blir enligt 1 § allmänt mervärdesskattskyldig för rörelsemässig försäljning av varor och tjänster. För tydlighetens skull intas ett särskilt stadgande om saken i 6 §. Statens skyldighet att betala skatt på eget bruk av varor och tjänster begränsas i 26 §.

Kommuner och samkommuner är i dag skattskyldiga för utåtriktad försäljning enligt de allmänna stadgandena i omsättningsskattelagen. Enligt förslaget skall de som hittills betala skatt på försäljning av varor och tjänster om verksamheten är rörelsemässig. För tydlighetens skull konstateras också kommunernas och samkommunernas skattskyldighet uttryckligen i 6 §. Landskapet Åland jämfälls med en kommun.

Begreppet ”rörelsemässig” har diskuterats i motiveringen till 2 §. En verksamhet är rörelsemässig skall i allmänhet ske i förvärvssyfte.

Sådan försäljning som bedrivs av staten och kommunerna anses ske i förvärvssyfte också då den sker till självkostnadspris, om det inte är frågan om myndighetsverksamhet. Försäljning klart under självkostnadspris är däremot skattefri. För statens del har man vid gränsdragningen hjälp av lagen om grunderna för avgifter till staten (150/92), enligt vilken andra avgiftsbelagda prestationer än myndighetsprestationer skall prissättas på företagsekonomiska grunder.

Olika slag av kultur- och nöjestjänster som tillhandahålls av staten och kommunerna, t.ex. teaterföreställningar och konserter, berörs i regel inte av beskattningen, eftersom denna verksamhet i allmänhet inte bedrivs rörelsemässigt. Inträdesavgifterna till olika evenemang täcker i allmänhet inte kostnaderna, utan dessa finansieras till en del med offentliga medel. På samma grunder blir också de offentliga samfundens biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet skattefri. Motsvarande tjänster som erbjuds av allmännyttiga samfund är skattefria enligt 4 §.

Myndighetsverksamheten anses inte vara rörelsemässig. Staten och kommunen behöver således inte betala skatt på överlåtelse av varor och tjänster som betraktas som myndighetsverksamhet. Med myndighetsverksamhet avses detsamma som med offentlighetsrättsliga prestationer i 3 § 2 punkten lagen om grunderna för avgifter till staten. En offentlighetsrättslig prestation är en sådan prestation av en statlig myndighet vars efterfrågan grundar sig på lag eller förordning och som myndigheten har faktisk ensamrätt att utföra. Efterfrågan anses grunda sig på lag eller förordning om prestationen ger rätt till någonting som inte inte annars vore tillåtet eller möjligt. Bland de offentlighetsrättsliga prestationer som skall anses vara skattefri myndighetsverksamhet kan nämnas patent, pass, identitetskort, trafiktillstånd, stämning, utmättningsåtgärder och lagfart samt säkerhetsövervakningen av farliga ämnen.

Lagen om grunderna för avgifter till staten tillämpas inte på kommunerna. Deras skattefria myndighetsverksamhet definieras dock enligt samma principer. Det faktum att kommunen enligt lag är skyldig att sköta vissa funktioner gör ännu inte dessa till myndighetsverksamhet. Men t.ex. de avgifter som kommunen uppbär för lagstadgade inspektioner som inte kan utföras av andra, är skattefria. Bland dessa avgifter för myndighetsverksamhet kan nämnas

byggnadsinspektionsavgifter. Som myndighetsverksamhet betraktas däremot inte t.ex. försäljning av varor och tjänster i samband med yrkesutbildning eller utförande av avgiftsbelagda radonmätningar på begäran av beställaren. Som myndighetsverksamhet räknas inte heller distribution och service mot avgift, som vattenleverans, rening av avfallsvatten, avfallshantering och sotning.

Enligt 2 mom. i denna paragraf är en kommun skyldig att betala skatt på försäljning av varor som anskaffats för anläggningstillgångar och för sådan användning som berättigar till återbäring enligt 130 §. Då har det ingen betydelse om försäljningen är rörelsemässig. För försäljning av anläggningstillgångar som skaffats inom systemet med återbäring till kommunerna skall därmed betalas skatt, oberoende av hur de har prissatts.

Staten behöver inte betala skatt på försäljning av anläggningstillgångar som skaffats för skattefri myndighetsverksamhet. Däremot är försäljning av anläggningstillgångar som anskaffats för statens skattebelagda verksamhet skattepliktig, enligt de allmänna reglerna.

7 §. Staten är av administrativa orsaker skattskyldig som en enda enhet. En statlig inrättning är därför i regel inte skyldig att betala skatt på försäljning till en annan statlig inrättning, utan denna försäljning betraktas som en intern leverans hos den skattskyldige.

I paragrafen uppräknas de inrättningar som inte vid mervärdesbeskattningen betraktas som en del av staten. Statens affärsverk och vissa andra jämförbara inrättningar jämföras av konkurrensneutralitetsskäl med privata företag. Vart och ett av dem är separat skattskyldigt enligt de allmänna reglerna. Också Finlands Bank och folkpensionsanstalten skulle vara separat skattskyldiga för sin skattepliktiga verksamhet. Dessa inrättningar skulle betala skatt också på försäljning till andra statliga myndigheter och inrättningar. På motsvarande sätt skall andra statliga myndigheter och inrättningar enligt de allmänna reglerna betala skatt på försäljning till sådana enheter.

8 §. De stadganden i lagförslaget som gäller kommuner tillämpas också på samkommuner och på landskapet Åland.

Varje kommun eller samkommun är separat skattskyldig. Försäljning till en annan kommun eller en samkommun är därför skattepliktig enligt de allmänna reglerna. Det saknar betydelse om kommunen är medlem i den samkom-

mun till vilken varan eller tjänsten säljs. Kommunen betraktas i beskattningen som en enda enhet även om den bedriver flera skattepliktiga funktioner. En kommunal inrättning behöver då inte betala skatt på försäljning till en annan inrättning inom samma kommun, eftersom försäljningen betraktas som en intern leverans inom kommunen.

## Utlänningar

9 §. Enligt 9 § i den gällande lagen är en utlänning skattskyldig endast om verksamheten bedrivs från ett fast driftställe i Finland. En utlänning kan dock på ansökan bli skattskyldig. Om en utlänning inte är skattskyldig i Finland är det köparen som är skyldig att betala skatt på det arbete utlänningen utfört på en vara eller på en anordning som hör till en byggnad.

Enligt 1 § i lagförslaget skall skatt betalas på rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland, oberoende av om det företag som bedriver verksamheten är utländskt eller om verksamheten bedrivs från ett fast driftställe i Finland eller inte. Skattskyldigheten uppkommer redan om ett utländskt företag här utför en försäljning, om den utgör en del av företagets rörelse utomlands.

Principen att utländska och inhemska företags försäljning beskattas på samma sätt motsvarar neutralitetssyftet och är ägnat att minska skatteakumulationen. Betydelsen av en enhetlig behandling betonas i och med att också tjänsterna blir skattebelagda. Också enligt EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv är utgångspunkten att verksamhet som bedrivs av utlänningar är skattepliktig enligt samma regler som inhemska företags verksamhet.

Av stadgandet om försäljningsland i 64 § i förslaget följer dock att om en utlänning utfört andra tjänster än sådana som nämns i 65—68 §§ skall skatt betalas på dem endast då de har överlåtits från ett fast driftställe i Finland, eftersom detta är förutsättningen för att försäljningen skall anses ha skett i Finland.

I syfte att minska övervakningssvårigheterna i samband med en bred skattskyldighet för utlänningar föreslås det i 9 § bli stadgat att köparen är skyldig att betala skatt på varor och tjänster, med undantag av tjänster som avses i 67 § 1 punkten och persontransporttjänster, om den utländska försäljaren inte har

något fast driftställe i Finland. Om också köparen är en utlänning utan fast driftställe i Finland är det trots allt säljaren som är skattskyldig.

Köparen är skattskyldig oberoende av om han bedriver skattepliktig verksamhet eller inte. Skattskyldiga är t.ex. privatpersoner, banker, allmännyttiga samfund och kommuner. Skattskyldigheten uppkommer även om varan eller tjänsten i sin helhet hos köparen skall användas för ett ändamål som berättigar till avdrag. Skatten behöver dock i ett sådant fall inte betalas, eftersom den skatt som skall betalas och den skatt som skall dras av motsvarar varandra både till beloppet och tidsmässigt.

Staten är dock inte skattskyldig som köpare. Då blir inte heller en utländsk försäljare som saknar fast driftställe i Finland skattskyldig.

Köparens skattskyldighet gäller utom varor följande tjänster: hyrning av transportmateriel, fastighetstjänster, varutransport och därmed förknippade tjänster, värdering av lösöre och arbetsprestationer på lösöre samt i 68 § nämnda överlåtelse av immateriella rättigheter, reklam-, konsulterings-, planerings- och ADB-tjänster samt uthyrning av annat lösöre än transportmateriel.

Om t.ex. ett utländskt företag importerar varor för att här installera dem och överlåta dem till köparen blir köparen skyldig att betala skatt både på varorna och installationsarbetet, om säljaren saknar ett fast driftställe i Finland. Utlänningen har med stöd av 122 § rätt till återbäring av den skatt han har betalat vid importen av varorna.

Då det gäller undervisning, vetenskapliga tjänster, kultur- och nöjesevenemang och andra tjänster som nämns i 67 § 1 punkten samt persontransporttjänster är det alltid säljaren som är skattskyldig.

10 §. I denna paragraf definieras vem som enligt lagförslaget är utlänning. Med utlänning avses en näringsidkare som har sin hemort utomlands. Ett samfund har sin hemort i den stat där den ort som enligt bolagsordningen eller stadgarna är dess hemort är belägen. Om någon sådan ort inte finns, anses hemorten vara belägen i den stat där verksamheten huvudsakligen bedrivs eller från vilken den leds. En fysisk person har sin hemort utomlands om han är bosatt utanför Finland och inte fortlöpande vistas här. Vistelsen kan i allmänhet anses vara fortlöpande om den varar längre tid än sex månader.

Frågan om säljaren är utlänning avgörs utgående från den tidpunkt då skyldigheten att betala skatt på överlåtelsen uppkommer enligt 15 §. Om t.ex. en fysisk person som har sålt en vara bosätter sig i Finland först efter det att varan har levererats, anses säljaren ha varit en utlänning.

11 §. Enligt förslaget frångås den nuvarande lagens hänvisning till definitionen av begreppet fast driftställe i 60 § beskattninglagen (482/58) och begreppet definieras i stället i mervärdes-skattelagen.

Om en utlänning har ett fast driftställe påverkar det dels köparens skyldighet att betala skatt på de varor och vissa tjänster som sålts av utlänningen och dels återbäringsförfarandet i samband med de skatter som ingår i produktionsinsatser som utlänningen har skaffat (122 och 131 §§). Begreppet fast driftställe används också i de stadganden som gäller det land från vilket tjänster har sålts (64 och 68 §§).

Med fast driftställe avses ett stadigvarande affärsställe, från vilket företagets rörelse helt eller delvis bedrivs.

Med affärsställe avses t.ex. en inrättning, en lokal eller anordningar som används inom företagets rörelse. Som affärsställe kan också betraktas det att ett företag endast innehar en viss lokalitet stadigvarande. Affärsstället kan också finnas inom ett annat företags affärslokaliteter.

Affärsstället skall vara stadigvarande, dvs. det skall i allmänhet geografiskt vara beläget på ett visst ställe. Den inrättning, anordning eller motsvarande som utgör affärsstället behöver dock inte vara fast förankrat i marken. Ett företag anses ha ett fast driftställe t.ex. då det säljer transporttjänster i Finland och följer en viss tidtabell och en viss rutt. På samma sätt anses ett företag ha ett fast driftställe om det bedriver minuthandel från en butiksbil vid vissa tider på bestämda platser.

En förutsättning för ett fast driftställe är också att affärsstället inte är tillfälligt. Om affärsstället ursprungligen har varit avsett att vara bestående kunde det utgöra ett fast driftställe trots att verksamheten de facto bedrivs där endast under en kort tid, om verksamheten har upphört av särskilda oförutsägbara orsaker. Men om ett affärsställe som ursprungligen var avsett att vara tillfälligt blir stadigvarande anses det ha utgjort ett fast driftställe ända sedan verksamheten inleddes.

Inom byggnads- eller installationsverksamhet

anses ett entreprenadobjekt utgöra ett stadigvarande affärsställe om entreprenaden utan något längre avbrott pågår minst 9 månader. Det är också frågan om ett fast driftställe då flera entreprenadobjekt som utan avbrott inlett efter varandra vid olika tidpunkter pågår minst 9 månader.

För att ett stadigvarande affärsställe skall utgöra ett fast driftställe måste företaget helt eller delvis bedriva sin rörelse därifrån. Detta innebär att företaget i den stat där det fasta driftstället är beläget måste ha personal eller andra personer som det bestämmer över för att sköta verksamheten vid det stadigvarande affärsstället. Vilka befogenheter dessa personer har att t.ex. ingå avtal saknar betydelse. Ett företag kan ha ett fast driftställe även om verksamheten är långt automatiserad, om det i placeringsstaten finns personal som sköter underhåll och övervakningen av utrustningen eller motsvarande uppgifter.

Det faktum att en fastighet eller lösöre hyrs ut eller att nyttjanderätten till immateriella rättigheter överläts utgör ännu inte som sådant något fast driftställe.

Den verksamhet som bedrivs från det fasta driftstället behöver inte vara oavbruten, så länge den är regelbunden.

Som fasta driftställen betraktas t.ex. det ställe där rörelsens ledning finns, filialer, kontor, industrianläggningar, verkstäder, butiker och köp- eller säljställen samt gruvor, brott, torvtäcker och andra motsvarande platser för tillvaratagande av naturtillgångar. Också ett lager kan vara ett fast driftställe.

#### Ansökan om att bli skattskyldig

12 §. De som enligt 3-5 §§ anses bedriva rörelse i liten skala, allmännyttiga samfund och religionssamfund, liksom också sådana invalider som avses i 60 § har rätt att på ansökan bli skattskyldiga. Genom att bli registrerade som skattskyldiga kunde dessa näringsidkare med hjälp av avdragsrätten slippa den skatt som ingår i anskaffningarna av produktionsinsatser. Detta är i deras intresse närmast då produkternas säljs via en skattskyldig återförsäljare eller då de säljs till skattskyldiga företag. Den föreslagna paragrafen motsvarar 21 § OmsL.

En förutsättning för att bli skattskyldig är på samma sätt som i dag att verksamheten är



rörelsemässig och att den hade medfört skattskyldighet om inte undantag gjorts enligt 3-5 §§ eller 60 §.

I 2 mom. hänvisas till 30 §, där det stadgas om en fastighetsinnehavares rätt att på ansökan bli skattskyldig för en fastighetsöverlåtelse.

### Samfund

13 §. Vid beskattningen betraktas som samfund en sammanslutning som två eller flera parter har bildat för att bedriva rörelse och som är avsedd att vara verksam till förmån för delägarna gemensamt. Skattskyldig för ett sådant samfunds verksamhet blir samfundet, på samma sätt som i dag. För tydlighetens skull intas ett uttryckligt stadgande om saken i lagen. I dag bygger rättspraxis på stadgandena i 104 § 2 mom. OmsL som gäller skatteansvar.

### Konkursbon

14 §. Ett konkursbo blir separat skattskyldigt för den rörelse som det självständigt bedriver efter det att näringsidkaren har försatts i konkurs. Konkursboet anses inte självständigt fortsätta med näringsidkarens rörelse om det bara säljer av näringsidkarens affärstillgångar eller slutför halvfärdiga arbeten eller låter tillverka den föreliggande orderstocken, om det inte för verksamheten skaffar nya omsättningstillgångar annat än i ringa mån.

I den nuvarande lagen finns inget motsvarande stadgande. Enligt nuvarande rättspraxis har ett konkursbo ansetts vara separat skattskyldigt redan t.ex. då det slutför näringsidkarens oavslutade arbeten. Försäljning av näringsidkarens affärstillgångar har inte i dag ansetts medföra skattskyldighet för konkursboet.

Om konkursboet inte självständigt bedriver rörelse blir det inte separat skattskyldigt för försäljningen av affärstillgångarna och motsvarande verksamhet. Konkursförvaltningen kunde då enligt 174 § välja om näringsidkarens skattskyldighet skall anses ha upphört redan då han försattes i konkurs eller om skattskyldigheten fortgår under realiseringstiden. I det senare fallet byter den skattskyldige samtidigt som den försätts i konkurs namn till konkurs-

bo, men denna ändring får inte påföljder i form av att verksamheten anses ha avslutats och inletts på nytt.

### Tidpunkten när skattskyldigheten uppkommer

I omsättningsskattelagen finns inte uttryckligen sagt när skyldigheten att betala skatt uppkommer. I praktiken har man tillämpat leveransprincipen. Skyldigheten att betala skatten har i allmänhet ansetts uppkomma då varan har levererats eller tjänsten utförts. Leveransprincipen har tillämpats också då omsättningsskattelagen stiftades och i övergångs- och ikraftträdelsestadgandena för ändringar i lagen.

I 15 och 16 §§ har för tydlighetens skull intagits stadganden om den tidpunkt då skyldigheten att betala skatt anses uppkomma. De anger den tidpunkt då statens fordran på den skattskyldige uppkommer och enligt vilken storleken av denna fordran bestäms. Stadgandena om tidsbestämning av försäljningen (13 kap.) för sin del anger till vilken redovisningsperiod den skatt som skall deklarerats och betalas till staten hänförs. Stadgandena om tidpunkten när skattskyldigheten uppkommer kunde tillämpas också senare i fall av lagändringar, t.ex. om skattesatsen ändras.

15 §. Huvudregeln för när skyldigheten att betala skatt uppkommer ingår i paragrafens 1 punkt. Enligt den uppkommer skyldigheten att betala skatt på försäljning när varan har levererats eller tjänsten har utförts. Stadgandet motsvarar nuvarande praxis. Utan hinder därav kan en näringsidkare med stöd av 173 § på samma sätt som i dag antecknas i registret över skattskyldiga redan från den dag då han börjar skaffa varor och tjänster för sin rörelse.

I 2 punkten stadgas om när skyldigheten att betala skatt uppkommer i fråga om leveranser där förhandsbetalningar görs. Stadgandet gäller närmast långvariga varuleveranser och arbetsprestationer, t.ex. byggtjänster. Det tillämpas dock också på alla andra situationer då köparen debiteras innan varan eller tjänsten levereras.

I dag uppkommer skyldigheten att betala skatt då en långvarig leverans efter mottagningsinspektion har godkänts som mottagen. Enligt förslaget uppkommer skyldigheten att betala skatt då det gäller förhandsbetalningar redan då betalning har inlutit. Avdragsrätten



för en skattskyldig köpare bestäms på motsvarande sätt enligt gjorda betalningar. Det är motiverat att binda uppkomsten av skattskyldigheten vid betalningsdagen också därför att det ibland för långvariga leveranser är svårt att bestämma leveransdagen. Metoden att tillämpa betalningsgrunden på förhandsbetalningar motsvarar bestämmelserna i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.

Om det blir aktuellt att höja skattesatsen innebär den i 2 punkten nämnda betalningsgrunden att den nya skattesatsen tillämpas på de förhandsbetalningar som har betalats efter det den höjda skattesatsen trädde i kraft.

Enligt 3 punkten uppkommer skyldigheten att betala skatt på sådana bidrag, stöd eller ersättningar för täckande av underskott som avses i 79 § när betalningen har inkommit. I dag betalas inte skatt på motsvarande poster.

I samband med eget bruk uppkommer skyldigheten att betala skatt enligt 4 punkten när varan eller tjänsten har tagits i eget bruk. Stadgandet motsvarar nuvarande praxis.

16 §. I denna paragraf stadgas om när skyldigheten att betala skatt på eget bruk av byggtjänster uppkommer. Stadganden om skatteplikten för eget bruk av byggtjänster ingår i 22 §, och 31—33 §§.

När själv utförd byggtjänst tas i eget bruk uppkommer skattskyldigheten enligt 1 punkten allt eftersom tjänsten blir färdig, dvs. allt eftersom arbetet fortskrider och varorna installeras. Skatten redovisas enligt 135 § varje kalendermånad för de arbeten som utförts under månaden. Det har ingen betydelse när byggnaden eller arbetet slutförs, tas i bruk eller säljs.

När köpta byggtjänster tas i eget bruk betalas skatten i praktiken så att den skatt som ingår i inköpspriset på tjänsten inte dras av. Därför bestäms köparens skyldighet att betala skatt enligt samma tidpunkt som säljarens motsvarande skyldighet enligt 15 § 1 och 2 punkten. Ett stadgande om detta ingår i paragrafens 2 punkt.

Paragrafens 3 punkt stadgar om skyldigheten att betala skatt i de fall då avdraget för en fastighet enligt 33 § skall återbetalas. Skyldigheten att betala skatt uppkommer när fastigheten har överlåtits eller tagits i eget bruk.

### 3 kap. Skattepliktig försäljning

Enligt 1 § betalas skatt på rörelsemässig

försäljning av varor och tjänster i Finland och på import av varor. I kapitlet om skattepliktig försäljning definieras begreppen vara, tjänst och försäljning. Om undantagen från den skattepliktiga försäljningen stadgas i 4 kap. och om import av varor stadgas i 9 kap.

### Försäljning av varor och tjänster

17 §. I denna paragraf definieras begreppen vara och tjänst.

En vara är ett materiellt föremål. Begreppet vara enligt detta lagförslag är vidare än enligt den nuvarande lagen. Enligt 3 § OmsL avses med vara lös egendom. Enligt förslaget betraktas av lagstiftningstekniska orsaker också fastigheter som varor. Detta motsvarar definitionen i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv. Fastighetsöverlåtelser är dock i regel skattefria med stöd av stadgandena i 4 kap.

Som vara betraktas på samma sätt som i dag också elektricitet, gas, värme, kyla och andra med dem jämförbara energinyttigheter. Ordalydelsen motsvarar definitionen i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.

Lagförslaget innehåller inte någon förteckning motsvarande den nuvarande över sådana nyttigheter som inte betraktas som varor och vilkas försäljning därför inte berörs av beskattningen. Enligt förslaget är en nyttighet som är föremål för utbyte alltid antingen en vara eller en tjänst och undantagen från skattepliktigheten för försäljningen finns uppräknade i 4 kap.

I den gällande lagen uppräkas de tjänster som är skattepliktiga. Enligt lagförslaget är i princip alla tjänster skattepliktiga. Därför ingår i förslaget inte någon definition av skattepliktiga tjänster motsvarande den nuvarande.

I lagförslaget avses med tjänst alla sådana andra nyttigheter än varor som kan säljas rörelsemässigt. Om en nyttighet som säljs rörelsemässigt inte är en vara är den en tjänst. Tjänster är t.ex. arbetsprestationer som hänförs sig till varor, rätten att hyra en vara, servering, olika rättigheter samt skyldigheten att underlåta vissa handlingar eller att utstå vissa handlingar eller situationer.

18 §. I denna paragraf definieras vad som avses med försäljning av varor och tjänster.

Med försäljning av en vara avses enligt 1 mom. överlåtelse av äganderätten till en vara mot vederlag. Uthyrning av en vara betraktas inte heller vid mervärdesbeskattningen som

försäljning av varan utan som en tjänst. Ut-  
hyrning av varan betraktas dock som försälj-  
ning om det finns en bindande inlösningsklau-  
sul, liksom också avbetalningsköp. Frågan om  
när äganderätten övergår påverkar inte tid-  
punkten för uppkomsten av skyldigheten att  
betala skatt, vilken bestäms enligt 15 §. Som  
försäljning betraktas också att varor placeras  
som kapitalinsatser i bolag under bildande.

Med försäljning av en tjänst avses enligt 2  
mom. utförande eller annan överlåtelse av en  
tjänst mot vederlag. Definitionen täcker alla  
affärstransaktioner mot vederlag där det inte är  
frågan om överlåtelse av äganderätten till en  
vara.

Definitionerna av försäljning av varor och  
tjänster innebär att enligt lagförslaget omfattas  
i princip alla affärstransaktioner som sker mot  
vederlag av beskattningen. Undantagen från  
skattepliktigheten för varor och tjänster finns  
uppräknade i 4 kap.

19 §. I denna paragraf finns stadganden om  
kommissionshandel.

Enligt 1 mom. skall försäljning som sker i  
 eget namn för någon annans räkning behandlas  
som två separata försäljningar som båda med-  
för skyldighet att betala skatt. Huvudmannen  
anses sälja nyttigheten till ombudet och ombu-  
det anses sälja den till köparen. Försäljningarna  
anses ha skett samtidigt, eftersom leverans-  
tidpunkten är densamma. Beskattningen av  
försäljningarna blir däremot inte nödvändigtvis  
enhetlig. T.ex. det faktum att huvudmannens  
försäljning är skattefri med stöd av stadgandet  
om allmännyttiga samfund påverkar inte skat-  
tepliktigheten för ombudets försäljning. På  
samma sätt kan försäljningar av tjänster enligt  
stadgandena om försäljningsland i 5 kap. ske i  
olika länder. I sak motsvarar stadgandet 5 § 2  
mom. OmsL, utom att det också gäller tjänster.

I paragrafens 2 mom. stadgas om köp av en  
vara eller en tjänst i eget namn för andras  
räkning. Ombudet anses då sälja nyttigheten  
till huvudmannen och försäljaren ha sålt den  
till ombudet. I den gällande lagen finns inget  
motsvarande stadgande.

Paragrafen gäller inte de fall då ombudet  
handlar i huvudmannens namn. Ombudet an-  
ses då sälja en skattepliktig förmedlingstjänst  
till huvudmannen. Skattepliktigheten för för-  
medlingstjänsten är inte beroende av om skatt  
skall betalas på försäljningen av den vara eller  
den tjänst som förmedlats. Skatt skall därmed  
betalas t.ex. på förmedlingsprovisionen vid

fastighetsförmedling. Endast förmedling i sam-  
band med sådana finansiella tjänster som  
nämns i 41—44 §§ och sådana försäkrings-  
tjänster som nämns i 45 § samt förmedling av  
offentliga uppträdande blir skattefri.

20 §. Att ta en vara eller en tjänst i eget bruk  
jämföras med försäljning. Genom beskatt-  
ningen av eget bruk vill man av neutralitetsskäl  
garantera skattepliktigheten för konsumtion i  
en situation då en nyttighet inte säljs utan  
överläts till privat konsumtion utan vederlag.  
Därtill gäller beskattningen av eget bruk de  
situationer där en nyttighet inom rörelsen  
överförs från sådan användning som berättigar  
till avdrag till användning som inte berättigar till  
avdrag.

Beskattningen gäller i regel endast eget bruk  
av varor och tjänster i samband med mervär-  
desskattepliktig rörelse. Ett undantag utgör  
 eget bruk av själva utförda tjänster som avser  
fastighetsinnehav, vilka av konkurrensneutrali-  
tetsskäl beskattas också hos dem som bedriver  
verksamhet som annars inte berörs av beskatt-  
ningen.

Närmare stadganden om vad som avses med  
 eget bruk av varor och tjänster ingår i  
21—26 §§.

#### Varor i eget bruk

21 §. I paragrafen definieras de fall då  
beskattning av eget bruk av en vara kommer i  
fråga. Till sitt innehåll motsvarar paragrafen  
6 § 2 mom. 1 och 2 punkten OmsL med vissa  
preciseringar.

Med eget bruk av en vara avses enligt 1  
mom. 1 punkten att den skattskyldige tar varan  
för privat konsumtion, vilket anses ha skett då  
han tar en vara från företaget för egen eller  
familjens konsumtion eller för att privat ge den  
som gåva.

Som eget bruk betraktas enligt 1 mom. 2  
punkten precis som i dag också att en vara  
överläts utan vederlag. Något motsvarande  
uttryckligt stadgande finns inte i omsättnings-  
skattelagen. Stadgandet gäller bl.a. överlåtelse  
utan vederlag till företagets personal för privat  
konsumtion. Enligt nuvarande praxis gäller  
beskattningen av eget bruk däremot inte ar-  
betsredskap, arbetskläder och andra sådana  
varor som behövs för utförande av arbetet och  
som överläts till personalen utan vederlag.  
Stadgandet gäller också överlåtelser utan ve-

derlag till utomstående, t.ex. representationsgåvor. Överlåtelse i form av varuprover eller sedvanliga reklamgåvor blir dock skattefria enligt 25 §.

Enligt förslaget betraktas som eget bruk också överlåtelse mot ett vederlag som är avsevärt mindre än varans gängse värde. T.ex. varor som överlåtits till personalen mot ett nominellt vederlag beskattas som eget bruk. Därmed kan man inte undgå beskattningen av eget bruk genom att för överlåtelsen debitera ett nominellt vederlag. Avsikten med detta stadgande är att göra praxis klarare. Stadgandet gäller inte prisrabatter inom den normala handeln eller sedvanliga personalrabatter.

Enligt 1 mom. 3 punkten betraktas som eget bruk också att den skattskyldige inte överlåter en vara till en utomstående utan inom företaget överför den till annan användning än sådan som enligt 10 kap. berättigar till avdrag. Stadgandet gäller för det första det fall då den skattskyldige inom rörelsen överför en vara från en skattepliktig bransch till en bransch som inte är föremål för beskattning. För det andra gäller stadgandet det fall att en vara inom en skattepliktig bransch av företaget överförs från sådan användning som berättigar till avdrag till en användning som är föremål för avdragsbegränsningar enligt 114 §. En sådan situation uppkommer t.ex. då en bilaffär överför en personbil från omsättningstillgångarna till anläggningstillgångarna så att avdrag inte kan göras. Stadgandet tillämpas också då varor överförs till verksamhet som endast delvis berättigar till avdrag. Beskattningen berör då varan till de delar som den används inom den icke avdragsgilla verksamheten.

Enligt 2 mom. blir det på samma sätt som i dag aktuellt att beskatta eget bruk av varor endast i samband med skattepliktig rörelse. En förutsättning för beskattningen av eget bruk är att varan ursprungligen hade skaffats för att användas på ett sätt som berättigade till avdrag eller var självtillverkad i samband med den skattepliktiga rörelsen. Beskattningen av eget bruk gäller dock enligt 133 § också företag och kommuner som är berättigade till återbäring enligt 131 §.

Enligt 3 mom. tillämpas stadgandena om eget bruk av varor på samma sätt som i dag när skattskyldigheten upphör på de varor som finns kvar i den skattskyldiges besittning.

## Tjänster i eget bruk

22 §. Enligt den gällande lagen skall skatt inte betalas på eget bruk av tjänster. På grund av den smala skattebasen har man ansett att en tillräcklig neutralitet kan uppnås genom beskattning av de varor som i samband med tjänsterna tas i eget bruk. I det bredbasiga mervärdesskattesystem som man vill införa genom den föreslagna lagen borde skatt av neutralitetsskäl betalas på eget bruk av tjänster.

Paragrafen innehåller grundstadgandet om eget bruk av tjänster. Specialstadganden om beskattningen av eget bruk av byggtjänster och tjänster som avser fastighetsinnehav ingår därtill i 31—33 §§. På nyttjanderätten till en vara tillämpas enligt 24 § stadgandena om eget bruk av varor.

Med eget bruk av en tjänst avses enligt 1 mom. 1 punkten att den skattskyldige utför eller på annat sätt tar en tjänst i privat konsumtion. Beskattningen av eget bruk berör inte sådana tjänster som företagets ägare i egenskap av privatperson utför för egen räkning. Då man bedömer om det är frågan om en tjänst som utförts på åtgärd av den skattskyldige eller av ägaren som privatperson är det avgörande om företagets permanenta resurser som arbetskraft och anläggningstillgångar används för att utföra tjänsten. Skatt skall betalas t.ex. då ägaren till en bilverkstad låter en anställd vid företaget reparera sin egen personbil.

Enligt 1 mom. 2 punkten anses som eget bruk också att en tjänst överläts till någon annan utan vederlag eller mot ett vederlag som är avsevärt mindre än tjänstens gängse värde. Stadgandet gäller överlåtelse utan vederlag till personalen och utomstående. Det är tillämpligt t.ex. i ett fall då den skattskyldige utan vederlag reparerar en vara eller överlåter någon annan rättighet än nyttjanderätten till varan.

Som eget bruk betraktas enligt 1 mom. 3 punkten också att den skattskyldige utan utför eller på annat sätt överlåter en tjänst inom företaget till någon annan användning än en sådan som berättigar till avdrag. Stadgandet gäller t.ex. ett fall då en bilverkstad gör service på en icke avdragsgill personbil som hör till företagets anläggningstillgångar.

Enligt 2 mom. blir det aktuellt med beskattning av eget bruk av tjänster i fråga endast i samband med mervärdesskattepliktig rörelse. En förutsättning för beskattning av eget bruk

är att en köpt tjänst hade skaffats för att användas på ett sätt som berättigar till avdrag eller att en själv utförd tjänst hade utförts i samband med den skattskyldiges rörelse. Beskattningen av eget bruk gäller dock med stöd av 133 § de företag och kommuner som är berättigade till återbäring enligt 131 § och med stöd av 32 § också andra tjänster som avser fastighetsinnehav än sådana som producerats inom den mervärdesskattepliktiga rörelsen.

Beskattningen av eget bruk tillämpas med ovan nämnda undantag inte på tjänster som producerats i samband med verksamhet för vilken mervärdesskatt inte skall betalas. Därmed blir t.ex. olika slag av interna tjänster som producerats i samband med skattefria finansiella tjänster eller försäkringstjänster skattefria. Om ett företag som bedriver verksamhet för vilken mervärdesskatt inte skall betalas är skyldigt att betala skatt på försäljning av motsvarande tjänster till utomstående skall det dock i regel betala skatt också på eget bruk av sådana tjänster. Tjänsten anses då ha blivit producerad i samband med den skattepliktiga rörelsen. T.ex. måste en bank betala skatt på reklamtjänster som den producerar för sig själv, om den säljer motsvarande tjänster till utomstående. Om den skattepliktiga tjänsten är så fast förknippad med den skattefria verksamheten att den anses vara en del av den skattefria tjänsten, skall skatt inte betalas på tjänsten. T.ex. en bank som säljer skattepliktiga notariatjänster till utomstående behöver inte betala skatt på egna juridiska tjänster i samband med den skattefria bankverksamheten.

Av administrativa skäl är en förutsättning för beskattning av eget bruk av själv utförda tjänster enligt 2 mom. 2 punkten att den skattskyldige säljer motsvarande tjänster till utomstående. Därmed skall t.ex. en bilverkstad betala skatt på eget bruk av reparationsarbeten, men en minuthandel, som inte säljer reparationstjänster till utomstående, behöver inte betala skatt på eget bruk av reparationstjänster som den själv utfört, utan endast på de varor som den i samband med tjänsterna tagit i eget bruk.

Beskattningen av eget bruk av själv utförda byggtjänster blir mera omfattande än beskattningen av andra tjänster, så att alla de byggtjänster som nämns i 31 § 3 mom. anses motsvara varandra. T.ex. ett måleriföretag är skattskyldigt för de egentliga byggnadsarbeten som det själv utfört i samband med reparation

av bostäder i arbetsförhållande. På motsvarande sätt skall ett företag som säljer byggnadsentreprenader betala skatt på eget planeringsarbete av en bostad i arbetsförhållande, även om det inte säljer planeringsarbete till utomstående.

Enligt 3 mom. tillämpas stadgandena om eget bruk av tjänster på sådana tjänster som finns kvar i den skattskyldiges besittning när skattskyldigheten upphör.

### Särskilda stadganden

23 §. I denna paragraf hänvisas till 31-33 §§, vilka innehåller specialstadganden om eget bruk av byggtjänster och tjänster som avser fastighetsinnehav.

24 §. Uthyrning av varor och annan överlåtelse av nyttjanderätten till varor utan vederlag betraktas enligt förslaget som skattepliktiga tjänster. På eget bruk av nyttjanderätten till en vara som ägs av en näringsidkare tillämpas dock stadgandena om eget bruk av varor och inte av tjänster. Som eget bruk av varor beskattas det att den skattskyldige själv använder eller låter en anställd använda varor som hör till företagets omsättnings- eller anläggningstillgångar, t.ex. arbetsmaskiner, för ett privat ändamål eller annars använder varor som han äger för annat ändamål än sådant som berättigar till avdrag. På eget bruk av varor som den skattskyldige hyrt tillämpas stadgandena om eget bruk av tjänster.

25 §. En överlåtelse i form av ett varuprov eller en sedvanlig reklamgåva betraktas inte som eget bruk av varan. Dylika överlåtelser kan inte jämföras med de överlåtelser utan vederlag som blir föremål för beskattning av eget bruk. Motsvarande princip framgår i dag av 42 § 8 punkten OmsL.

26 §. I denna paragraf begränsas skyldigheten för statens ämbetsverk och inrättningar att betala skatt på eget bruk av varor och tjänster. Stadgandet gäller inte statens affärsverk eller de andra inrättningar som nämns i 7 § 1 mom., där eget bruk beskattas enligt de allmänna reglerna.

I det system som man vill införa genom detta lagförslag skall statens ämbetsverk och inrättningar budgetera sina anskaffningsanslag till priser som inte inkluderar mervärdesskatt. I ett sådant system är det inte motiverat att beskatta eget bruk inom staten, eftersom skatten inte

har några kostnadseffekter för det ämbetsverk eller den inrättning till vilken nyttigheten överförs för användning. För att göra förfarandet så enkelt som möjligt skall staten i regel inte betala skatt på eget bruk av varor och tjänster.

Eftersom det i de fall som avses i 31 § 1 mom. och som gäller beskattning av eget bruk av byggtjänster, i sak är frågan om beskattning av verksamhet gentemot utomstående, skall staten av konkurrensneutralitetsskäl betala skatt på sådan verksamhet.

Frågan om kommunens skyldighet att betala skatt på eget bruk av varor och tjänster diskuteras vid 133 §.

#### 4 kap. Undantag från skattepliktigheten för försäljning

I det bredbasiga mervärdesskattesystemet enligt lagförslaget gäller skatten i princip alla varor och tjänster som säljs rörelsemässigt. Huvudregeln är att försäljningen är skattepliktig och skattefriheten är ett undantag. Enligt omsättningsskattelagen är bara försäljningen av varor och vissa i lagen särskilt uppräknade tjänster skattepliktig. Enligt förslaget är försäljningen av varor och tjänster skattepliktig om inte annat uttryckligen sägs i lagen. Stadganden om de varor och tjänster på vilkas försäljning skatt inte skall betalas ingår i förslagets 4 kap.

Om försäljningen av en vara eller tjänst är skattefri innebär det också att skatt inte skall betalas när en sådan nytting tas i eget bruk, eftersom eget bruk enligt 20 § är underställt samma regler som försäljning. Att försäljningen är skattefri innebär däremot inte att förmedling av nyttigheten är skattefri, om inte annat uttryckligen stadgas. Att försäljningen är skattefri leder inte heller ännu i sig till skattefrihet för import, utan för skattefrihet krävs ett uttryckligt stadgande i förslagets 9 kap.

Skattefriheten innebär att försäljningen blir utanför beskattningen. Eftersom säljaren inte är skattskyldig betalar han inte skatt på försäljningen och får inte heller dra av den skatt som ingår i inköpspriset för de produktionsinsatser som han köpt för verksamheten. Undantagsvis kunde företag som säljer vissa förnödenheter dock ha rätt att som återbäring få den skatt som ingår i deras anskaffningar, trots att försäljningen är skattefri (52 och 55-58 §§). Skattefriheten för dessa nyttigheter motsvarar

den nollskattesats som i dag tillämpas vid försäljningen av vissa nyttigheter.

#### Fastighetsöverlåtelse

Stadgandena om beskattningen av fastighetsöverlåtelse ingår i 27—30 §§. Om beskattningen av eget bruk av vissa fastighetstjänster stadgas i 31—33 §§.

Enligt detta lagförslag blir försäljning och uthyrning av fastigheter i regel skattefri, på samma sätt som i dag. En stor del av alla fastighetsköp sker mellan privatpersoner, och är ofta av engångsnatur, varför det är ändamålsenligt att lämna dem utanför mervärdesbeskattningen. Också uthyrning eller utarrendering av jordområden, byggnader och lägenheter lämnas utanför beskattningen av administrativa orsaker och för att beskattningen av ägo- och hyresboende skall bli enhetlig, på samma sätt som i dag. Utom försäljning av hyresrätter blir också försäljning av andra rättigheter som gäller fastigheter i regel skattefri.

Försäljning och uthyrning av fastigheter, både uthyrning för boende och för rörelse, blir fortfarande i regel utanför beskattningen. Överlåtelse av nyttjanderätten till en fastighet blir dock skattepliktig i vissa fall som finns uppräknade i 29 §, där de ovan nämnda administrativa och neutralitetsbetingade skälen inte finns. I syfte att förhindra skatteakumulation har en fastighetsinnehavare därtill i de fall som nämns i 30 § en möjlighet att ansöka om att bli skattskyldig för överlåtelse av nyttjanderätten till affärslokaler.

27 §. Denna paragraf innehåller ett allmänt stadgande om skattefrihet för fastighetsöverlåtelse. Enligt den skall skatt inte betalas på försäljning av fastigheter eller på överlåtelse av arrenderätt, hyresrätt, servitutsrätt eller någon annan motsvarande rättighet som gäller en fastighet. Med fastighet avses enligt 28 § ett jordområde, en byggnad och en bestående konstruktion eller någon del av dem. En överlåtelse av en byggnad enligt ett entreprenadavtal betraktas dock inte som överlåtelse av en fastighet utan av en skattepliktig byggtjänst.

Skattefriheten gäller inte bara överlåtande av äganderätten till en fastighet utan också eget bruk av den. Därmed behöver skatt inte betalas när ägaren tar en fastighet i privat konsumtion, för överlåtelse utan vederlag eller för ändringar



i användningsändamålet. Ett skattskyldigt företag skall dock om en fastighet säljs eller dess användningsändamål ändras återbetala den skatt som i tiden dragits av för byggtjänster som utförts på fastigheten, under de förutsättningar som nämns i 33 §.

Det blir också skattefritt att överlåta rättigheter som hänför sig till fastigheten. Utom de rättigheter som finns uppräknade i paragrafen kan som en skattefri rättighet som hänför sig till fastigheten nämnas t.ex. den besittningsrätt som en bostadsaktie medför. Också rätten att ta marksubstanser är en sådan rätt som hänför sig till fastigheten. En sådan överlåtelse är dock skattepliktig enligt 29 § 2 punkten.

En fastighetsägare kan till sina hyrestagare överlåta elektricitet, gas, värme och vatten samt sörja för fastighetens avfallshantering. Ersättningarna för dessa ingår ofta i hyran eller bolagsvederlaget, men kan också debiteras separat. Sådana överlåtelser av nyttigheter i samband med skattefri överlåtelse av nyttjanderätten till en fastighet är skattefria enligt 2 mom. Om fastigheten är uthyrd på ett skattepliktigt sätt är också dessa överlåtelser skattepliktiga.

28 §. I denna paragraf definieras begreppet fastighet. Definitionen behövs i de fall då man tillsammans med fastigheten säljer eller hyr ut maskiner, anordningar och inventarier. Definitionen har betydelse också t.ex. i samband med återbetalning av avdrag för byggtjänster (33 §) och med s.k. grynderbyggande (31 § 1 mom. 2 punkten). Begreppet fastighet har däremot ingen betydelse vid försäljning av byggtjänster enligt ett normalt entreprenadavtal, eftersom byggtjänsten då beskattas enligt samma regler som andra tjänster och varor.

Med fastighet avses enligt 1 mom. ett jordområde, en byggnad och en bestående konstruktion eller någon del av dem. Med byggnad och bestående konstruktion avses detsamma som enligt nuvarande praxis. Ägandeförhållandena i samband med en byggnad eller en konstruktion har ingen betydelse för mervärdesskatten. Också en byggnad som ägs av någon annan än den som äger jordgrunden betraktas vid beskattningen som en fastighet.

Begreppet fastighet preciseras då det gäller industri- och affärsfastigheter och andra motsvarande fastigheter i 2 mom. Enligt det hör maskiner, anordningar och inventarier som används för en särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten inte till fastigheten. För-

säljning och uthyrning av inventarier som betjänar en särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten är skattepliktig också i samband med försäljning eller uthyrning av en skattefri fastighet. Därvid måste det alltid specificeras vad som är dessa inventariers andel av försäljningspriset eller hyran. Som en del av fastigheten betraktas däremot t.ex. fast inredning i en byggnad eller annan sådan utrustning som betjänar byggnadens allmänna användningsändamål.

Definitionen av bostadsfastighet preciseras i 3 mom. Där sägs att på sådant bostadslösöre som sedvanligt ingår i försäljning eller uthyrning av en fastighet tillämpas vad som är stadgat om fastighet. Därmed skall skatt inte betalas på försäljning av lösöre i samband med en skattefri bostadsförsäljning. Till bostadslösöre räknas olika tillbehör samt hushållsmaskiner och anordningar, t.ex. spisar, kyl- och frysskåp samt spisfläktar. Detta stadgande tillämpas på sådant s.k. grynderbyggande som avses i 31 § 1 mom. 2 punkten, så att en s.k. grynder inte behöver specificera bostadslösörets andel utan kunde betala skatt enligt samma grund på hela leveransens värde. Uthyrning av möblerade bostadsbyggnader eller lägenheter blir genom definitionen utanför beskattningen, enligt det allmänna stadgandet om uthyrning av fastigheter. Bostadslösöret anses på det sätt som avses i stadgandet ingå i försäljningen eller uthyrningen av fastigheten endast om överlåtelsen sker på åtgärd av fastighetsöverlåtaren.

29 §. Denna paragraf innehåller stadganden om överlåtelse av skattebelagda rättigheter som gäller fastigheter. Skattepliktigheten gäller de fall då det inte finns någon ovan nämnd orsak till skattefrihet och då neutraliteten eller förhindrandet av skatteakumulation kräver att överlåtelsen skall vara skattepliktig. I stadgandet uppräknas också sådana överlåtelser som inte nödvändigtvis är fastighetsöverlåtelser enligt 27 §, men som det för tydlighetens skull är skäl att uttryckligen konstatera att de är skattepliktiga. De tjänster som nämns i paragrafen blir i dag utanför omsättningsbeskattningen, med undantag av vissa arbetsprestationer på byggnadens anordningar och inventarier.

### Byggtjänster

Byggverksamhet står enligt den gällande

lagen utanför beskattningen. Enligt lagförslaget skall också byggverksamheten så långt som möjligt omfattas av beskattningen.

Varken byggtjänster eller andra tjänster som hänför sig till fastigheter betraktas som fastighetsöverlåtelse utan enligt de allmänna stadgandena är de skattebelagda tjänster. Ett uttryckligt stadgande om skatteplikten för byggtjänster intas dock för tydlighetens skull i paragrafens 1 punkt. Begreppet byggtjänst definieras i 31 § 3 mom. Som skattepliktig försäljning av byggtjänster betraktas bl.a. överlåtelse av en byggnad enligt ett entreprenadavtal samt andra arbetsprestationer som gäller byggnaden eller jordgrunden.

Försäljning av jordgrunden är skattefri enligt det allmänna stadgandet om fastighetsöverlåtelse. Också försäljningen av ett nybygge med jordgrund betraktas som fastighetsöverlåtelse. Byggnadsarbete beskattas då enligt 31 § 1 mom. 1 punkten som eget bruk av byggtjänster, varvid skatten inriktas på byggarbetet och de material som används i det. För att undvika de svårigheter som det innebär att separera jordgrundens värde beskattas då inte byggnadsföretagets vinst. Också s.k. grynderbyggnade beskattas enligt 31 § 1 mom. 2 punkten enligt stadgandena om eget bruk av byggtjänster.

Försäljning av en annan byggnad än ett nybygge är skattefri enligt det allmänna stadgandet om fastighetsöverlåtelse. Om säljaren i tiden har kunnat dra av den skatt som ingår i anskaffningen av byggnaden skall avdraget återbetalas under de förutsättningar som nämns i 33 §.

Rätt att ta mark- och stensubstans samt virkesavverkningsrättigheter

I dag är försäljning av marksubstans enligt 27 § 1 mom. 12 punkten OmsL skattefri annat än i minutförsäljningspartier. Skattefriheten för marksubstans innebär en icke-neutral beskattning av dem och sådana skattepliktiga industriavfallsprodukter som säljs för motsvarande användning.

Enligt lagförslaget blir försäljningen av mark- eller stensubstans skattepliktig. Av neutralitetsskäl borde skatt betalas också på överlåtelse av rätten att ta mark- eller stensubstans. Ett stadgande om saken ingår i para-

grafens 2 punkt. Till mark- och stensubstanser räknas jord, sand, grus och sten. Som marksubstans räknas också torv.

Skattepliktigheten för överlåtelse av rätten att ta mark- eller stensubstans gäller inte försäljning av ett markområde, även om där finns t.ex. en sten- eller grusfyndighet. En sådan överlåtelse är skattefri enligt det allmänna stadgandet om fastighetsöverlåtelse.

Även försäljning av avverkningsrättigheter skall i princip vara skattepliktig. Försäljningen skall dock vara skattefri som primärproduktion om inte skogsbruksidkaren med stöd av 48 § 3 mom. ansökt om att bli skattskyldig.

Hotell- och annan inkvarteringsverksamhet

Enligt 3 punkten i denna paragraf skall skatt i hotell- och campingområdesverksamhet och motsvarande inkvarteringsverksamhet betalas på överlåtelse av nyttjanderätten till rum, campingplatser, stugor och andra motsvarande utrymmen.

Sådan skattepliktig inkvarteringsverksamhet som motsvarar hotell- och campingområdesverksamhet är t.ex. inkvartering i samband med bondgårdsemester. Skatteplikten gäller endast rörelsemässig inkvarteringsverksamhet. En privatperson kan således skattefritt hyra ut en sommarstuga, enligt det allmänna stadgandet om fastighetsöverlåtelse. Som skattepliktig inkvarteringsrörelse betraktas inte heller överlåtelse av bostäder i samband med skattefri vård-, övervaknings-, utbildnings- eller fostrande verksamhet.

Uthyrning av en byggnad eller utarrendering av ett jordområde till den som bedriver hotell- eller campingområdesverksamhet är skattefri enligt huvudregeln om fastighetsöverlåtelse.

Konferens-, utställnings- och idrottslokaliteter

Enligt 4 punkten i denna paragraf skall skatt betalas på tillfällig överlåtelse av nyttjanderätten till konferens-, utställnings- eller idrottslokaliteter eller motsvarande lokaliteter.

Upplåtelse av konferenslokaler är enligt 3 punkten skattepliktiga om de ansluter sig till hotellverksamhet. Av neutralitetsskäl stadgas överlåtelse av konferenslokaler och andra konferenstjänster bli skattepliktiga också då de inte har samband med hotellverksamhet. För att



undvika svårigheter vid gränsdragningen blir också överlåtelse av utställningslokaler skattepliktig. Vid överlåtelse av olika spel- och hallturer, som tennis-, golf-, ishalls- och motionshallsturer är det primärt frågan om utnyttjande av de arrangemang som finns i lokalen och inte om förvärv av bestämmanderätten över själva lokalen. Sådana överlåtelser blir därmed skattepliktiga.

Då det gäller i denna punkt nämnda och andra i paragrafen uppräknade fastighetsöverlåtelser är en förutsättning för att skattskyldighet skall uppkomma att verksamheten på det sätt som avses i 1 § är rörelsemässig och att den inte har befriats från skatt enligt stadgandena i 2 kap.

### Parkeringsplatser

Enligt 5 punkten skall skatt betalas på upplåtelse av parkeringsplatser. En förutsättning för skatteplikten är att upplåtaren bedriver parkeringsverksamhet. Upplåtelse av ett garage eller en parkeringsplats i samband med överlåtelse av en bostads- eller affärslägenhet är skattefritt enligt det allmänna stadgandet om fastighetsöverlåtelse. Både privat och kommunal parkeringsverksamhet blir skattepliktig.

### Hamnar och flygfält

Enligt 6 punkten i denna paragraf skall skatt betalas på upplåtelse av hamnar och flygfält för att tillsammans med olika tjänster användas av fartyg eller luftfartyg. Uthyrning av andra lokaler i hamnen eller på flygfältet, t.ex. en terminalbyggnad, är skattefritt enligt det allmänna stadgandet om fastighetsöverlåtelse. Med hamn avses både handelshamnar och småbåts- hamnar.

### Förvaringsfack

Enligt 7 punkten skall skatt betalas på överlåtelse av nyttjanderätten till förvaringsfack. Skatt skall således betalas på t.ex. överlåtelse av nyttjanderätten till bankernas tresor- fack eller till förvaringsboxar på järnvägsstationer eller i affärer.

### Annonns- eller reklamplatser

Av neutralitetsskäl skall skatt enligt 8 punk-

ten betalas på upplåtelse av en fastighet eller en del av en fastighet till annons- eller reklam- plats, på samma sätt som på annan upplåtelse av annons- eller reklamplatser.

### Ansökan att bli skattskyldig

30 §. I denna paragraf stadgas om möjligheten att på ansökan bli skattskyldig för överlåtelse av nyttjanderätten till en fastighet.

Uthyrning av fastigheter berörs enligt 27 § inte i regel av beskattningen. Då det gäller affärsfastigheter innebär detta att fastighets- ägaren i den hyra han uppbär skall inkludera den mervärdesskattekostnad som ingår i bygg- kostnaderna samt i priserna på nyttigheter som anskaffats för reparations- och servicearbeten och för andras verksamhet. En mervärdes- skattskyldig hyresgäst kan inte dra av den dolda mervärdesskatt som ingår i hyran, utan den blir en kostnad för hyresgästen. Men om verksamheten bedrivs i en egen fastighet kunde den skattskyldige dra av den mervärdesskatt som ingår i motsvarande anskaffningar.

För att uppnå neutralitet mellan mervärdes- skattepliktig verksamhet som bedrivs i hyrda respektive självägda fastigheter, skall hyres- givaren beviljas rätt att frivilligt ansöka om att bli skattskyldig för uthyrningen av affärsloka- ler. Då kan fastighetsägaren dra av den mer- värdesskatt som ingår i varor och tjänster som anskaffats för fastigheten till den del skatten hänför sig till de uthyrda lokalerna. En skatt- skyldig hyresgäst kunde i sin tur dra av den skatt som ingår i hyran, och då blir den mervärdesskatt som ingår i anskaffningarna inte till någon del en kostnad.

Motsvarande oneutralitet uppkommer mell- an mervärdesskattepliktig verksamhet som be- drivs i en självägd fastighet och verksamhet som bedrivs i lokaliteter som innehåller på grund av aktier. För att företag som verkar i locali- teter i ett fastighetsaktiebolag inte beskatt- ningsmässigt skall försättas i en sämre ställning än företag som verkar i självägda fastigheter, skall möjligheten att på ansökan bli skattskyl- dig beviljas också fastighetsaktiebolag och andra motsvarande samfund.

En förutsättning för den frivilliga skattskyl- digheten är att den som överlåter fastigheten ansöker om att bli skattskyldig för sin verk- samhet. Skattskyldigheten gäller endast den fastighet eller den del av en fastighet som

nämns i ansökan. Den minsta enhet som ansökan kunde gälla är en lägenhet.

En förutsättning för den frivilliga skattskyldigheten är att lokalen används av en hyresgäst eller en aktieägare i fastighetsaktiebolaget som i den bedriver sådan i 10 kap. nämnd verksamhet som berättigar till avdrag, dvs. mervärdesskattepliktig rörelse. Med verksamhet som berättigar till avdrag jämställs enligt 133 § också verksamhet som berättigar till återbäring enligt 131 § och av kommunen bedriven skattefri verksamhet. Fastigheten skall därtill fortlöpande användas för den mervärdesskattepliktiga eller till återbäring berättigande verksamheten. Möjligheten att på ansökan bli skattskyldig gäller inte överlåtelse av tillfällig natur.

I det system som föreslås bli infört genom den föreslagna lagen skall statens ämbetsverk och inrättningar budgetera sina anskaffningsanslag till skattefria priser. För att det i ett sådant system inte för staten skall bli beskattningsskyldigt fördelaktigare att verka i byggnader som den själv äger än i hyrda eller aktieägda lokaler, skall möjligheten att på ansökan bli skattskyldig gälla också när nyttjanderätten till en fastighet överläts till staten.

Den frivilliga skattskyldigheten skall gälla överlåtelse mot vederlag av nyttjanderätten till en fastighet eller en del av en fastighet. Som sådan överlåtelse betraktas enligt 2 mom. 1 och 2 punkten uthyrning eller utarrendering av en fastighet eller en del av sådan och enligt 3—5 punkten överlåtelse mot vederlag av nyttjanderätten till en del av en fastighet som överlåtaren innehar på grund av att han äger aktier i fastighetsaktiebolaget.

I paragrafens 2 mom. 1—5 punkt finns uppräknat vilka som har möjlighet att ansöka om att bli skattskyldiga för överlåtelse av nyttjanderätten till en fastighet. Till dessa hör enligt 1 punkten fastighetens ägare och enligt 2 punkten en hyrestagare eller arrendator som skattepliktigt har hyrt eller arrenderat fastigheten av ägaren. Ett fastighetsaktiebolag har enligt 3 punkten rätt att på ansökan bli skattskyldigt för överlåtelse av nyttjanderätten till en del av fastigheten till en aktieägare. Denna rätt gäller enligt 4 punkten också en aktieägare i ett fastighetsaktiebolag och enligt 5 punkten en hyrestagare eller arrendator som skattepliktigt har hyrt eller arrenderat en del av en fastighet av en aktieägare i ett fastighetsaktiebolag. Eftersom fastighetsägarens skattskyldighet och den därmed förknippade återbetal-

ningsskyldigheten enligt 33 § är beroende av vilket slag av verksamhet den som använder fastigheten bedriver, skall rätten att på ansökan bli skattskyldig av administrativa skäl begränsas så att den inte utsträcks längre än till en sådan andrahandsuthyrare som har hyrt fastigheten av dess ägare eller av en aktieägare i fastighetsaktiebolaget.

I de fall av uthyrning som nämns i 2 mom. 1—2 och 4—5 punkten behöver hyresgästens verksamhet inte till alla delar vara skattepliktig. Det räcker om hyresgästen i lokalen bedriver sådan verksamhet i så stor omfattning att han får rätt att delvis dra av den skatt som ingår i hyran. Att verksamheten delvis är skattefri påverkar hyresgästens avdragsrätt, men inte fastighetsägarens skattskyldighet eller avdragsrätt.

I det fall som avses i 2 mom. 3 punkten är en förutsättning för att fastighetsaktiebolaget skall kunna bli skattskyldigt enligt 3 mom. att en aktieägare har rätt att till fullo dra av den skatt som ingår i vederlaget. Detta stadgande behövs eftersom fastighetsaktiebolaget inte behöver betala skatt på kapital som aktieägarna har betalat. Utan detta stadgande kunde aktieägaren i lokalen också bedriva sådan verksamhet som inte berörs av beskattningen utan den dolda skattekostnad som ingår i vederlaget, eftersom de mervärdesskatter som betalats i samband med anskaffningen av byggnaden kunde dras av även om byggnadskostnaderna täcks genom skattefria kapitalinbetalningar som uppbärs av aktieägarna. Den verksamhet som aktieägaren bedriver i lokalen skall därför i sin helhet vara sådan att den berättigar till avdrag. Som sådan verksamhet anses också att lokalen i fråga hyrs ut, om aktieägaren har ansökt om att bli skattskyldig för detta. Också i ett sådant fall är det tillräckligt om den verksamhet som hyresgästen bedriver i lokalen berättigar till ett partiellt avdrag. Verksamhet som bedrivs av staten jämställs i detta sammanhang med verksamhet som berättigar till fullt avdrag.

Enligt 4 mom. gäller möjligheten att på ansökan bli skattskyldig utom fastighetsaktiebolag och deras aktieägare också andra motsvarande aktiebolag och andelslag samt deras aktieägare och medlemmar. T.ex. ett bostadsaktiebolag och ett fastighetsandelslag kunde därmed ansöka om att bli skattskyldiga för överlåtelse av en rättighet motsvarande nytt-

janderätten till en sådan fastighet som avses i 2 mom. 3 punkten.

Grunden för skatten på överlåtelse av nyttjanderätten till en fastighet är enligt 73 § vederlagets totalbelopp. I skattegrunden inräknas utom hyran eller bolagsvederlaget också de ersättningar som hyresgivaren eller fastighetsaktiebolaget uppbär för t.ex. vatten, värme, elektricitet, gas och avfallshantering. Kapitalinbetalningar till fastighetsaktiebolaget inräknas inte i skattegrunden, även om de uppbärs som en del av bolagsvederlaget.

Rätten för fastighetsägaren att dra av de mervärdesskatt som ingår i anskaffningarna bestäms enligt de regler för avdragsrätten som ingår i 10 kap. i lagförslaget. Avdragsrätten gäller enligt huvudregeln alla skattepliktiga anskaffningar som gjorts för den skattepliktiga verksamheten, t.ex. byggnadsentreprenaden för ett nybygge, reparations- och servicearbeten samt administrativa kostnader.

Fastighetsägarens anskaffningar blir avdragsgilla endast till den del som de hänför sig till den skattepliktiga överlåtelsen av nyttjanderätten till fastigheten. Om skattskyldigheten gäller endast en viss del av en byggnad, t.ex. en lägenhet, begränsas avdragsrätten till denna del. Avdragsgilla är också kostnader som hänför sig till fastighetens gemensamma utrymmen, som trappuppgångar, förvaringsutrymmen och planteringar, till den del som dessa betjänar den skattepliktiga hyresverksamheten. Den avdragsgilla andelen för de gemensamma utrymmena beräknas utgående från ytan, volymen eller motsvarande förhållande mellan utrymmena i skattepliktigt respektive skattefritt användning.

Avdragsrätten uppkommer samtidigt som skattskyldigheten börjar. Fastighetsägaren har dock enligt 106 § under vissa förutsättningar rätt att göra avdrag för en fastighet eller en byggtjänst som han har skaffat innan skattskyldigheten uppkom.

Också för en hyresgäst eller en aktieägare i ett fastighetsaktiebolag bestäms avdragsrätten enligt de allmänna stadgandena om avdragsrätt. En skattskyldig hyresgäst kunde dra av den skatt som ingår i hyran till den del som den hänför sig till den skattepliktiga verksamhet som bedrivs i fastigheten eller lägenheten.

Enligt 173 § i lagförslaget inträder skattskyldigheten tidigast från den tidpunkt då ansökan har inkommit till skattemyndigheterna. Sökanden kan således i regel inte retroaktivt registre-

ras som skattskyldig. Om sökanden gör ett retroaktivt avdrag enligt 106 § registreras han dock retroaktivt som skattskyldig från och med den tidpunkt då verksamheten inlests.

Skattskyldigheten upphör enligt 174 § inte på ansökan av den som överlätit fastigheten, utan först då förutsättningarna för ansökan om att bli skattskyldig inte längre föreligger. Detta anses vara fallet då

- hyresgästen eller aktieägaren upphör med den mervärdesskattepliktiga verksamheten,

- hyresgästen eller aktieägaren flyttar bort och en ny icke skattskyldig hyresgäst kommer i hans ställe,

- fastighetsägaren säljer fastigheten eller

- fastighetsägaren tar fastigheten i annat bruk än sådant som berättigar till avdrag.

Förutsättningarna för ansökan om skattskyldighet anses däremot inte upphöra då en hyresgäst flyttar bort men en ny hyresgäst börjar använda fastigheten till verksamhet som berättigar till avdrag. Skattskyldigheten upphör inte heller då en aktieägare säljer de aktier som berättigar till innehav av lokalen, om den nya ägaren börjar använda fastigheten till verksamhet som berättigar till avdrag.

I 33 § i lagförslaget stadgas om fastighetsägarens skyldighet att återbetala skatt som dragits av, om förutsättningarna för skattskyldigheten upphör.

Eget bruk av vissa tjänster som hänför sig till fastigheter

I 31—33 §§ ingår specialstadganden om beskattningen av eget bruk av tjänster som hänför sig till fastigheter. Överlåtelse av ett nybygge jämte jordgrund samt s.k. grynderbyggande beskattas enligt 31 § som eget bruk av byggtjänster. Stadganden om eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav ingår i 32 §. I 33 § stadgas om skyldigheten att rätta ett avdrag som gjorts i samband med anskaffning av nybyggnads- eller grundliga reparationsarbeten på en fastighet.

31 §. Paragrafens stadgande om beskattning av eget bruk av byggtjänster gäller överlåtande av nybyggen jämte jordgrund och s.k. grynderbyggande. På annat eget bruk av byggtjänster tillämpas det allmänna stadgandet om eget bruk av tjänster i 22 §. Om grunden för skatten på eget bruk av byggtjänster stadgas i 75 § och

om den tidpunkt när skyldigheten att betala skatt uppkommer stadgas i 16 §.

Försäljningen av ett nybygge som säljaren själv har uppfört eller låtit uppföra på ett jordområde som han äger eller arrenderar betraktas som en skattefri fastighetsöverlåtelse enligt 27 §. Därmed skall säljaren inte betala skatt på försäljningen av byggnaden utan under de förutsättningar som nämns i 22 § på eget bruk av byggtjänster. Enligt nämnda paragraf är dock en förutsättning för beskattningen att den skattskyldiga säljer byggtjänster till utomstående. Av neutralitetsskäl utsträcks skattskyldigheten att gälla också sådana företag som inte säljer byggtjänster till utomstående.

Enligt 1 mom. 1 punkten skall skatt betalas på eget bruk av byggtjänster också när en näringsidkare på ett markområde som han innehar uppför eller låter uppföra en byggnad för försäljning. För att undvika svårigheter vid gränsdragningen mellan begreppen uppföra och låta uppföra skall beskattningen av eget bruk också gälla byggnader som någon låtit uppföra för försäljning.

Grunden för skatten på eget bruk av byggtjänster är enligt 75 § de direkta och indirekta kostnaderna för byggtjänsten. Byggnadsföretagets försäljningsvinst skall inte beskattas, eftersom man vill undvika de beräknings- och övervakningssvårigheter som det skulle innebära att åtskilja jordgrundens värde.

Paragrafens 1 mom. 2 punkt gäller s.k. grynderbyggande. Det innebär att ett byggnadsföretag grundar ett bostads- eller fastighetsaktiebolag, tecknar aktierna i det och ingår ett entreprenadavtal med det. Byggnadsföretaget uppför en byggnad för bolaget och säljer de aktier som berättigar till innehav av lägenheterna i den. Byggnadsföretaget kan utom byggnadsentreprenaden också sälja jordgrunden eller köpa den för det bolag som skall bildas. Fastighetsaktiebolaget är då entreprenadavtalet ingås ett slags hjälporganisation som bildats för byggnandet. Byggnadsföretaget råder över fastighetsbolaget ända tills byggnaden överläts, varvid de som köpt aktierna övertar förvaltningen. En s.k. grynder kan få inkomst från tre källor: entreprenadpriset samt försäljningen av aktierna och jordgrunden.

Gryndern behöver inte betala skatt på försäljningen av jordgrunden och aktierna enligt det allmänna stadgandet om fastighetsöverlåtelse och på grund av skattefriheten för försälj-

ning av värdepapper. Mervärdesskatten berör då endast försäljningen av byggtjänster. Till följd av att försäljningspriset på byggtjänsten till sin karaktär är kalkylerat kunde det uppstå stora problem om det lades till grund för beräkningen av skatten. Gryndern kunde fritt bestämma entreprenadpriset, som i princip inte ens behöver täcka byggkostnaderna. För att undvika övervaknings- och beräkningssvårigheter skall grynderbyggandet inte beskattas som försäljning av byggtjänster utan som produktion av byggtjänster för eget bruk.

Med s.k. grynderbyggande avses försäljning av byggtjänster till ett sådant bostads- eller fastighetsaktiebolag där byggnadsföretaget har bestämmanderätten då entreprenadavtalet ingås. Byggnadsföretaget anses i allmänhet ha bestämmanderätten i fastighetsbolaget då det äger majoriteten av aktierna i fastighetsbolaget.

Vid grynderbyggande beräknas skatten inte utgående från entreprenadpriset enligt entreprenadavtalet utan från de direkta och indirekta kostnaderna för byggandet. Skattegrunden påverkas inte om byggnadsföretagets säljer objektet med vinst eller förlust.

Enligt 2 mom. skall den som enligt 1 mom. är skattskyldig betala skatt på eget bruk av byggtjänster på det sätt som stadgas i 22 §, även om han inte säljer byggtjänster till utomstående. Lagrummet gäller de fall då en sådan skattskyldig tar byggtjänster i privat användning, överlåter dem utan vederlag eller tar dem i användning för ett annat ändamål än ett sådant som berättigar till avdrag.

I 3 mom. definieras begreppet byggtjänst. Med byggtjänst avses enligt 1 punkten byggnads- och reparationsarbete på en fastighet samt överlåtelse av varor som installerats i samband med arbetet. Som byggnadsarbete anses både husbyggen och jord- och vattenbyggande. Byggtjänster är enligt 2 punkten också planering, övervakning, olika byggherretjänster och andra motsvarande tjänster i samband med byggnadsarbetet. Som byggtjänster anses där- emot inte städning som inte ansluter sig till byggnadsarbetet eller annan fastighetsskötsel.

32 §. Denna paragraf stadgar om skatteplikt för tjänster som avser fastighetsinnehav, vilka producerats för eget bruk.

Företag, banker och försäkringsanstalter som ägnar sig åt uthyrning av fastigheter, liksom också bostadsaktiebolag blir inte enligt lagförslaget skyldiga att betala mervärdesskatt på sin verksamhet, utan de måste skaffa sina produk-

tionsinsatser till ett pris som inkluderar skatt, utan att ha avdragsrätt. I dag inverkar inte omsättningsskatten på en sådan fastighetsinnehavares benägenhet att köpa tjänster som hänför sig till fastigheten av en utomstående eller att låta egen personal utföra dem, eftersom skatten i vardera fallet endast belastar materialkostnaderna. I det föreslagna systemet, där serviceföretagen blir skattskyldiga, blir situationen en annan. Det mervärde som skapas genom serviceföretagens verksamhet beskattas, men det mervärde som uppstår inom fastighetsinnehavarens egen produktion blir obeskattad. För fastighetsinnehavaren blir det då beskattningsmässigt fördelaktigare att själv producera de tjänster som hänför sig till fastigheten än att köpa dem av utomstående, vilket snedvrider konkurrensen.

I syfte att lindra konkurrensstörningen skall arbeten som av fastighetens ägares eller innehavarens egen personal utförts på en fastighet som används för verksamhet som inte berörs av mervärdesbeskattningen beskattas enligt principerna för beskattning av eget bruk. Beskattningen av eget bruk gäller själv utförda arbeten som hänför sig till fastigheten, både om de skötts av fastighetsägaren och av fastighetsinnehavaren, t.ex. en bank som verkar i en hyrd fastighet.

Enligt 1 mom. anses en tjänst som avser fastighetsinnehav ha tagits i eget bruk också när fastighetens ägare eller innehavare utför den tjänst som hänför sig till fastigheten, om fastigheten används för något annat syfte än sådant som berättigar till avdrag enligt 10 kap.

Eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav blir enligt 1 § 2 mom. skattepliktigt oberoende av om fastigheten används i rörelsen eller inte. Därmed blir t.ex. fastighets- och bostadsaktiebolag skattskyldiga när de utfört tjänster som avser fastighetsinnehav, om kostnaderna för dessa överstiger ett i 2 mom. fastställt gränobelopp. Skattskyldigheten gäller också allmännyttiga samfund.

Enligt 2 mom. 1 punkten behöver skatt inte betalas om fastighetens ägare eller innehavare huvudsakligen använder fastigheten som sin bostad. En privatperson blir därmed inte skattskyldig för sådana tjänster som avser fastighetsinnehav som han utfört på en bostadsfastighet som han äger eller hyr. Detta gäller även aktieägare i bostadsaktiebolag.

En fastighet kan användas både för mervärdeskattefri och för skattepliktig verksamhet.

Fastighetens ägare kan t.ex. bedriva uthyrning som är belagd med mervärdeskatt eller en bank kan använda en del av en fastighet för skattepliktig notariatverksamhet. Beskattningen av eget bruk gäller endast de arbetsprestationer som ansluter sig till den skattefria verksamheten. Till de delar som fastigheten används för verksamhet som berättigar till avdrag uppstår ingen skattskyldighet. Med verksamhet som berättigar till avdrag jämställs med stöd av 133 § sådan i 131 § nämnd verksamhet som berättigar till återbäring, och verksamhet som bedrivs av kommunen.

Staten behöver enligt 26 § inte betala skatt på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav. Anskaffningsneutraliteten för de tjänster som staten själv utfört respektive köpt genomförs så att anskaffningsanslagen för statens ämbetsverk och inrättningar budgeteras utan mervärdeskatteandelen.

Kommunen behöver inte betala skatt på tjänster som avser fastighetsinnehav och som producerats för eget bruk när fastigheten används för sådan kommunal verksamhet som enligt 130 § berättigar till återbäring. Kommunen betalar därmed inte skatt om den låter egen personal reparera ett kommunalt daghem. Däremot skall kommunen betala skatt t.ex. på själv utförda tjänster som avser fastighetsinnehav då dessa hänför sig till en fastighet som berörs av avdragsbegränsningarna enligt 114 §, t.ex. en fastighet som av personalen används för rekreation.

I syfte att begränsa antalet skattskyldiga har man som en förutsättning för beskattningen av eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav infört att värdet av de egna arbetena skall överstiga ett visst minimibelopp. Detta motive-ras inte bara av administrativa orsaker utan också av att betydande snedvridningar i konkurrensen kan antas uppstå först när den egna produktionen inte mera är småskalig, dvs. när den sysselsätter minst en arbetstagar på heltid. Enligt 2 mom. 2 punkten behöver skatt inte betalas om lönekostnaderna jämte socialkostnader för de tjänster som avser fastighetsinnehav under ett kalenderår inte överstiger 120 000 mark. Med socialkostnader avses offentligrättsliga eller avtalsenliga avgifter som bygger på på lönekostnaderna, t.ex. arbetsgivarens försäkrings- och socialskyddsavgifter. Gränobeloppet gäller för fastighetens ägare eller innehavare. Om t.ex. en fastighetsägare äger flera fastigheter gäller gränsen för det sammanlagda belopp-



pet av lönekostnaderna för de tjänster som avser fastighetsinnehav som utförts på alla fastigheterna.

I 3 mom. definieras de tjänster som avser fastighetsinnehav där eget bruk blir föremål för beskattning. Hit hör byggtjänster som nämns i 31 §, renhållning och annan skötsel av fastigheten samt ekonomiska och andra administrativa tjänster som hänför sig till fastigheten. Beskattningen av eget bruk gäller således gårdskarlstjänster, lokalstädning och disponenttjänster.

Om grunden för skatten på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav stadgas i 75 §.

Om fastighetens ägare eller innehavare säljer tjänster som avser fastighetsinnehav till utomstående, bestäms skyldigheten att betala skatt på eget bruk av motsvarande tjänster som avser fastighetsinnehav enligt det allmänna stadgandet i 22 §. Isåfall tillämpas vid beskattningen av eget bruk inte det gränsbelopp som nämns i 2 mom. 2 punkten.

33 §. I denna paragraf stadgas om rättelse av avdrag som gjorts för byggtjänster.

Eftersom skatt enligt 27 § inte skall betalas på försäljning av fastigheter, kunde en affärsbyggnad som varit i användning och för vilken avdrag har gjorts, skattefritt säljas till ett icke skattskyldigt företag eller för icke skattskyldig konsumtion eller tas i annan användning än sådan som berättigar till avdrag redan en kort tid efter det byggnaden köpts, om det inte i lagen finns särskilda stadganden för dessa fall. I syfte att förhindra att det uppstår ogrundade skatteförmåner intas i lagen stadganden om rättelse av avdrag som gjorts för byggnader. Den skattskyldige skall rätta ett avdrag som gjorts för en affärsbyggnad om fastigheten eller en del av den säljs eller tas i annan användning än sådan som berättigar till avdrag inom en viss tid efter det att byggnadsarbetena slutfördes. Rättelsen genomförs i form av skatt på eget bruk av byggtjänster. Stadgandena gäller alla mervärdesskattskyldiga företag.

Enligt 1 mom. anses en byggtjänst i anslutning till ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastighet ha blivit tagen i eget bruk också då en näringsidkare säljer en fastighet eller tar den i annan användning än sådan som berättigar till avdrag, om han från anskaffningen av byggtjänsten eller fastigheten har

kunnat göra avdrag eller om han själv har utfört byggtjänsten för en sådan användning som berättigar till avdrag.

Rättelseskyldigheten gäller de skattskyldiga och med stöd av 133 § också företag och kommuner som är berättigade till återbäring enligt 131 §. Staten behöver med stöd av 26 § inte göra någon rättelse. Rättelseskyldigheten gäller också de företag som med stöd av 30 § på ansökan har blivit skattskyldiga för uthyrning av fastighet. Rättelseskyldigheten uppkommer i dessa fall då förutsättningarna för skattskyldighet inte längre föreligger i fråga om en viss lokal.

Skatt skall betalas om en affärsfastighet eller en del av en sådan inom ett företag efter att ha använts för verksamhet som berättigar till avdrag överförs till verksamhet som inte berörs av beskattningen eller för att användas av personalen i rekreationssyfte. Rättelseskyldigheten gäller med stöd av 133 § också överföring av en fastighet från användning som enligt 130 eller 131 § berättigar till återbäring till annan användning än sådan som berättigar till återbäring eller avdrag.

Rättelseskyldigheten gäller endast byggtjänster i samband med nybyggen och grundliga förbättringar. Avdrag för anskaffningar i samband med reparation, underhåll eller skötsel av fastigheten återbärs inte. Med grundliga förbättringar avses sådana utgifter som i inkomstbeskattningen har aktiverats till anskaffningsutgiften för fastigheten. Rättelseskyldigheten gäller således inte heller skatt som dragits av för större reparationsarbeten.

Rättelseskyldigheten gäller köpta och själv utförda byggtjänster. Den blir aktuell inte bara i samband med köpta byggnadsentreprenader utan också i de fall då man i samband med köp av ett nybygge har kunnat göra ett avdrag enligt 103 § eller där man i samband med köpet av fastigheten i enlighet med 104 § har kunnat dra av den skatt som säljaren har betalat med stöd av denna paragraf.

Av praktiska skäl anges i 2 mom. en gräns för den tid som rättelseskyldigheten gäller. Skatt skall inte betalas om fastigheten säljs eller dess användningsändamål ändras senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket byggtjänsten har slutförts. Efter dessa fem år kan fastigheten säljas eller tas i vilken användning som helst utan skattepåföljder. En byggtjänst anses ha slutförts vid den tidpunkt då ett köpt nybygge eller ett grundligt förbätt-

ringsarbete har mottagningsgranskats eller annars godkänts som mottaget. Ett själv utfört byggnadsarbete anses normalt ha slutförts då byggnadsobjektet tas i bruk.

Om fastigheten säljs till en mervärdesskattskyldig köpare för att användas på ett sätt som berättigar till avdrag, får köparen med stöd av 104 § dra av det belopp som säljaren betalat med anledning av rättelsen. Säljaren skall för ändamålet ge köparen en utredning om återbetalningens belopp och om när byggtjänsten har slutförts. Om köparen säljer fastigheten eller ändrar användningsändamålet inom rättelsetiden skall köparen betala skatt på eget bruk av byggtjänster. Rättelsetiden räknas även i detta fall utgående från när byggtjänsten slutfördes och inte från tidpunkten för fånget.

I 3 mom. begränsas skyldigheten för andra än byggföretag att göra rättelse för själv utförda byggtjänster. Beskattningen av eget bruk gäller för själv utförda byggtjänster bara om lönekostnaderna jämte socialkostnader för byggtjänsterna under ett kalenderår överstiger 120 000 mark. Om denna gräns inte överskrids skall skatt betalas bara på köpta byggtjänster och byggnadsmaterial. Gränsbeloppet tillämpas inte på företag som har sålt byggtjänster till utomstående eller som har bedrivit sådan byggverksamhet som nämns i 31 § vid den tidpunkt då byggtjänsten i fråga slutfördes.

Det belopp som skall rättas beräknas på olika sätt beroende på hur byggnaden har skaffats. Stadgandena om skatteberäkningsgrunden ingår i 76 §. Skatten på en köpt byggtjänst eller fastighet beräknas på det värde som låg till grund för den skatt från vilken avdrag gjorts, dvs. i regel inköpspriset för byggtjänsten utan den skatteandel som ingår i det. Skatten på en själv utförd byggtjänst beräknas på de direkta och indirekta kostnaderna för tjänsten. Skattesatsen bestäms enligt den tidpunkt då fastigheten säljs eller användningsändamålet ändras, och inte enligt den dag då byggnadsarbetet slutfördes.

## Hälso- och sjukvård

Om skattefrihet för hälso- och sjukvårdstjänster stadgas i 34—36 §§.

Hälso- och sjukvården berörs inte i dag av omsättningsbeskattningen. Den blir skattefri också inom det mervärdesskattesystem som

föreslås i denna proposition. Det är motiverat att lämna hälso- och sjukvården utanför den allmänna konsumtionsbeskattningen, eftersom det är frågan om en verksamhet som huvudsakligen finansieras med offentliga medel.

Då man bestämmer i vilken utsträckning hälso- och sjukvården skall vara skattefri är utgångspunkten att skattefriheten så långt som möjligt skall följa de allmänpolitiska målen för vilken typ av vård som skall stödas av samhället. Skattefriheten gäller inte skönhetsvård, allmän rekreation eller annan motsvarande verksamhet. För att undvika tillämpningsproblem strävar man efter en definition som gör gränsdragningen så klar som möjligt.

Skattefriheten gäller både offentlig och privat hälso- och sjukvård. Den privata verksamheten lämnas utanför beskattningen så att skattefriheten gäller endast vårdverksamhet som står under samhällets övervakning.

34 §. I denna paragraf ingår ett allmänt stadgande om skattefrihet för hälso- och sjukvård. Därmed skall skatt inte betalas på försäljning av hälso- och sjukvårdstjänster. Begreppet hälso- och sjukvårdstjänster definieras i 35 §.

Med tanke på skattefriheten för hälso- och sjukvårdstjänster saknar det betydelse vem som faktureras för vården. Skatt behöver inte betalas t.ex. på vårdtjänster som ett sjukhus köper av en läkarcentral så att läkarcentralen fakturerar sjukhuset, som i sin tur fakturerar patienten.

I 2 mom. stadgas om skattefrihet för överlåtelse av varor och tjänster som ansluter sig till den egentliga hälso- och sjukvårdstjänsten. Skattefriheten gäller sådana tjänster och varor som sedvanligt ingår i vården och som den som bedriver vårdverksamheten överlåter till patienten i samband med vården.

Skattefriheten gäller enbart sådana tjänster och varor som den som bedriver vårdverksamheten överlåter. En underleverantör som för den som bedriver vårdverksamheten överlåter skattepliktiga varor eller tjänster blir för sin verksamhet skattskyldig enligt de allmänna reglerna. Så skall t.ex. ett självständigt restaurangföretag betala skatt på måltider som det har överlåtit till patienterna. Det saknar betydelse om det är den som bedriver vårdverksamheten eller den som tar emot vården som debiteras. Detta innebär att det i vissa fall för sjukhuset beskattningsmässigt är fördelaktigare att själv sörja för tillredningen av måltider än



att köpa dem av en utomstående. Eventuella konkurrensstörningar gäller dock inte alls de sjukhus som upprätthålls av offentliga samfund, eftersom dessa genom ett specialförfarande får gottgörelse för de skatter som ingår i deras inköp.

Skattefriheten gäller endast varor och tjänster som överläts i samband med vården och som sedvanligt ingår i den. Hit hör t.ex. läkemedel, vårdförnödenheter och måltider. Däremot gäller skattefriheten inte sådana extra varor och tjänster som mot betalning överläts till den som tar emot vården, om den så önskar. Försäljningen till patienter från en kiosk, separat restaurang eller barberare-frisörska vid ett sjukhus är därför skattepliktig. Skatt betalas också på försäljning av hjälpmedel.

35 §. I denna paragraf definieras hälso- och sjukvårdstjänster. Med dessa avses åtgärder för att bestämma en människas hälsotillstånd samt funktions- och arbetsförmåga eller för att återställa eller upprätthålla hennes hälsa samt funktions- och arbetsförmåga. Som hälso- och sjukvårdstjänster betraktas också företagshälsovård och lagstadgad rehabilitering. En förutsättning för skattefriheten är att åtgärderna vidtas av en i 1 punkten definierad offentlig eller privat verksamhetsenhet för hälso- och sjukvård eller av en i 2 punkten nämnd självständig utövare av ett sjukvårdsyrke.

Enligt 1 punkten inbegriper den skattefria hälso- och sjukvården vård vid en verksamhetsenhet för hälso- och sjukvård. Skattefriheten gäller sjukhusvård eller annan motsvarande vid en av staten eller kommunen upprätthållen verksamhetsenhet. Av neutralitetsskäl gäller skattefriheten också vård som med tillstånd ges vid privata sjukhus och andra verksamhetsenheter som avses i lagen om privat hälso- och sjukvård (152/90). Däremot gäller skattefriheten inte sådana privata anstalter som fungerar som pensionat eller rekreationsinstitut. Om en sådan vårdanstalt också ger sådana hälso- och sjukvårdstjänster som avses i lagen om privat hälso- och sjukvård blir dess verksamhet till denna del skattefri. Skattefriheten gäller endast de funktioner som bedrivs med stöd av tillstånd enligt 4 § i den nämnda lagen.

Enligt 2 punkten gäller skattefriheten vård som ges av en sådan yrkesutbildad person inom hälso- och sjukvården som bedriver sin verksamhet med stöd av lagstadgad rätt eller som enligt lag är registrerad hos rättsskyddscentra-

len för hälsovården. Till dessa personer räknas utom läkare och tandläkare också bl.a. sjukskötare, tandskötare, fysioterapeuter, ergoterapeuter och utbildade massörer. De yrkesutbildade personerna inom hälso- och sjukvården finns närmare definierade i lagstiftningen om utövning av hälso- och sjukvårdsyrken och i lagen om patientens ställning och rättigheter (785/92). Som en yrkesutbildad person inom hälso- och sjukvården betraktas också en psykolog som avses i 5 § sjukförsäkringsförordningen (473/63), då han utför testning eller annan därmed jämförbar psykologisk undersökning i anslutning till av läkare föreskriven undersökning eller vård. Skattefriheten gäller endast vård inom den legaliserade verksamheten.

Också optikerna anses vara yrkesutbildade personer inom hälso- och sjukvården. Skattefriheten gäller därmed synkontroller som utförs av optiker. Däremot är försäljningen av glasögon skattepliktig på samma sätt som i dag.

I begreppet hälso- och sjukvårdstjänster ingår inte veterinärmedicinsk vård. Medicinsk vård av djur, både sällskapsdjur och djur som används inom primärproduktionen, är därmed skattepliktig.

36 §. I denna paragraf uppräknas vissa tjänster och varor som har samband med hälso- och sjukvårdstjänster och vilkas försäljning är skattefri.

I 1 punkten jämställs med skattefri hälso- och sjukvård sådana sjuktransporter som utförs med särskilt för ändamålet utrustade transportmedel. Skattefriheten gäller ambulanstransporter eller sjuktransporter med andra särskilt för sjuktransporter utrustade transportmedel, t.ex. helikopter. Däremot gäller skattefriheten inte sådana transporter med t.ex. taxi som i vissa fall berättigar till ersättning från sjukförsäkringen. Skattefriheten gäller inte heller invataxi.

Enligt 2 punkten betalas skatt inte på undersöknings- och laboratorietjänster i anslutning till hälso- och sjukvårdstjänster. De tjänster som gäller analys och kontroll av olika prover utgör en fast del av sjukvårdstjänsterna. De kunde anses vara skattefria redan enligt definitionen av hälso- och sjukvårdstjänster i 35 §, men för tydlighetens skull intas i lagen ett uttryckligt stadgande om skattefrihet för dem.

Enligt 3 punkten skall skatt inte betalas på tandproteser som säljs av tandläkare eller tandtekniker och tandtekniska arbeten på dem.

Av tandläkare, tandtekniker och specialtandtekniker utförda åtgärder som gäller munnen blir på samma sätt som i dag skattefria redan enligt definitionen av hälso- och sjukvårdstjänster i 35 §. För att uppnå beskattningsneutralitet mellan tandtekniska produkter som skaffats på olika sätt befrias också försäljningen av tandproteser från skatt, i motsats till dagens läge. Detta motsvarar bestämmelserna i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.

I anslutning till skattefriheten för hälso- och sjukvård behöver skatt enligt 4 punkten inte betalas på modersmjölk, blod, organ och vävnader av människa. Stadgandet motsvarar bestämmelserna i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.

### Socialvård

Om skattefrihet för socialvården stadgas i 37 och 38 §§.

Sådan verksamhet som betraktas som socialvård blir i dag utanför omsättningsbeskattningen. Också enligt lagförslaget blir socialvården befriad från skatt, eftersom den huvudsakligen finansieras med offentliga medel. Enligt huvudprinciperna för den allmänna konsumtionskatten skall verksamheten vara rörelsemässig. Socialvården kan i allmänhet inte betraktas som en sådan verksamhet, ens om de som tar emot vården betalar avgifter för servicen. Dessa avgifter, som ofta bestäms enligt vårdtagarens betalningsförmåga, kan snarare betraktas som vårdtagarens andel i kostnaderna för en verksamhet som ett offentligt samfund enligt lag är skyldigt att sörja för, än som ett vederlag för överlåtna prestationer.

37 §. Enligt denna paragraf behöver skatt inte betalas på försäljning av tjänster och varor i form av socialvård. Begreppet socialvård definieras i 38 §.

Den skattefria socialvården omfattar utom statens, kommunernas och samkommunernas verksamhet också motsvarande verksamhet som bedrivs privat under länsstyrelsens och den kommunala socialnämndens tillsyn.

Till de skattefria tjänsterna inom socialvården räknas ordnande av boende och stödåtgärder, fostran samt annan omsorg och underhåll. Skattefriheten gäller tjänster och varor som överläts både i form av anstaltsvård

och öppen vård. Skattefria är t.ex. sådana måltids-, matuppköps-, bad-, transport-, ledsagar- och snöskottningstjänster som vårdgivaren mot en avgift erbjuder de personer som är berättigade till vård.

Skattefriheten för socialvården gäller endast tjänster och varor som den som bedriver vårdverksamheten överläter. En underleverantör som för dennes räkning överläter varor eller tjänster är skattskyldig för sin verksamhet enligt de allmänna reglerna i lagen. T.ex. ett självständigt restaurangföretag måste betala skatt på måltider som överläts till åldringar, oberoende av om det är den som bedriver vårdverksamheten eller mottagaren av vården som debiteras. För den som bedriver vårdverksamheten blir det då i vissa fall beskattningsmässigt fördelaktigare att själv sörja för tillredningen av måltiderna än att köpa dem av en utomstående. En eventuell konkurrensstörning skulle dock inte gälla tjänster som kommunen köper, eftersom kommunerna med stöd av 130 § får återbäring av de skatter som ingår i deras köp.

Inkvarterings-, måltids-, städnings- och andra motsvarande tjänster som överläts till åldringar eller handikappade som bor i olika slag av servicehus blir enligt ovanstående principer skattefria om de överläts av den som bedriver socialvårdsverksamhet. Om den som erbjuder tjänsterna inte själv är den som bedriver vårdverksamheten under socialmyndigheternas tillsyn blir han skattskyldig för de tjänster han överlätit, i enlighet med lagens allmänna stadganden.

Skattefriheten för socialvården gäller endast varor och tjänster som överlätitits till den som tar emot vården. Överlåtelser till andra än vårdtagarna blir skattepliktiga enligt lagens allmänna regler.

Utanför omsättningsbeskattningen blir i dag enligt 18 § OmsL försäljningen av produkter som i vård-, sysselsättnings- eller undervisningssyfte har tillverkats vid olika vårdanstalter — sjukhus, ålderdomshem, verksamhetsenheter för specialomsorger och anstalter för handikappade — och av arbetsprestationer vid dem. Eftersom det då inte är frågan om tjänster och varor som överlätitits till vårdtagaren utan till utomstående, betraktas verksamheten inte som skattefri socialvård. Sådan verksamhet kunde dock vara befriad från mervärdesskatt enligt 4 §, om den bedrivs av ett allmännyttigt samfund.

38 §. I denna paragraf definieras begreppet socialvård. Med socialvård avses vården om barn och ungdomar, barndagvården, åldringsvården, omsorgen om utvecklingsstörda och annan service och stödåtgärder för handikappade, missbrukarvården samt annan motsvarande verksamhet. Socialvården bedrivs antingen av staten eller kommunen eller av privata, under övervakning av socialmyndigheterna. Det närmare innehållet i begreppet socialvård bestäms enligt socialvårdslagen (710/82) och speciallagarna om socialvård.

## Utbildning

Om skattefrihet för utbildning stadgas i 39 och 40 §§.

Utbildningen står i dag utanför omsättningsbeskattningen. Också i det mervärdesskattesystem som föreslås i propositionen blir utbildningen befriad från skatt, eftersom det är verksamhet som huvudsakligen finansieras med offentliga medel.

Enligt förslaget skall mervärdesskatt inte betalas på utbildning som ordnas för att genomföra de utbildningsmål som samhället har ställt upp och godkänt. Därmed blir allmänbildande utbildning och yrkesutbildning, grundutbildning i konst samt högskoleundervisning skattefria då utbildningen eller undervisningen ordnas med stöd av lag. Den skattefria utbildningen kan ordnas av staten, kommunen eller ett privat samfund.

39 §. Enligt denna paragraf är försäljningen av utbildningstjänster skattefria. Begreppet utbildningstjänst definieras i 40 §.

I 2 mom. stadgas om skattefrihet för överlåtelse av varor och tjänster som har samband med utbildningstjänsten. Skattefriheten gäller de fall när den som bedriver utbildningsverksamhet i samband med utbildningen till deltagarna överlåter tjänster och varor som sedvanligt hör till utbildningen. Därmed betalas skatt inte på ersättningar som upp bärs för överlåtelse av "bredvid"material och måltider samt inkvartering.

Skattefriheten gäller endast tjänster och varor som överläts av den som tillhandahåller utbildningen. En underleverantör måste betala skatt på de varor och tjänster han levererat till denne, enligt de allmänna reglerna i lagen.

Matsserveringen vid läroanstalter är dock under de förutsättningar som nämns i 54 § skattefria också då den sköts av någon annan än den som tillhandahåller utbildningen.

Lagförslaget innehåller inte något stadgande motsvarande 19 § OmsL om skattefrihet för försäljning av varor och tjänster som har producerats i anslutning till yrkesutbildning. Eftersom dessa varor och tjänster inte överläts till dem som deltar i utbildningen utan till utomstående, är det inte frågan om en skattefri överlåtelse med stöd av 2 mom. För sådana överlåtelser, t.ex. för försäljning av beställningsundersökningar samt barberar-, bilreparations-, hotell- och restaurangtjänster skall därmed betalas skatt enligt de allmänna reglerna i lagen.

40 §. Enligt grunddefinitionen av begreppet utbildningstjänst avses med skattefria utbildningstjänster sådan allmänbildande utbildning och yrkesutbildning, högskoleundervisning samt grundundervisning i konst som ordnas med stöd av lag eller som med stöd av lag understöds med statens medel.

Till den allmänbildande utbildningen hör bl.a. utbildningen vid grundskolorna, gymnasier, medborgarinstituten, folkhögskolorna och bildningsorganisationernas utbildningscentraler. Med yrkesutbildning avses grundläggande yrkesutbildning och yrkesinriktad tilläggutbildning, för vilka målen finns definierade bl.a. i 3 § lagen om yrkesläroanstalter (487/87). Med högskoleundervisning avses undervisningen vid universiteten och högskolorna. Med grundundervisning i konst avses sådan undervisning som kommunerna ordnar med stöd av lagen om grundundervisning i konst (424/92).

För att det skall vara frågan om skattefria utbildning skall den antingen vara ordnad med stöd av lag eller med stöd av lag understödas med statens medel. Sådan skattefria utbildning utgör bl.a. undervisningen vid följande läroanstalter inom undervisningsministeriets förvaltningsområde:

- universiteten och högskolorna
- grundskolorna och läroanstalter som meddelar motsvarande undervisning
- yrkesläroanstalter som meddelar utbildning för ungdom, specialyrkesläroanstalter och särskilda yrkesläroanstalter samt yrkesutbildningscentrer för vuxna
- gymnasier, kvällsgymnasier och läroan-

stalter som meddelar motsvarande undervisning

- medborgarinstitut
- folkhögskolor
- musikläroanstalter
- studiecentraler
- idrottsutbildningscentrer
- barnträdgårdsläroanstalter
- yrkespedagogiska lärarutbildningsinstitutioner
- Heinola kursinstitut
- institutet för yrkesutbildningens förvaltningsområde

— brevinstitut enligt lagen om statsbidrag för yrkesinriktade brevstudier och yrkesinriktad brevundervisning (1079/79).

Också yrkesutbildning som inom andra förvaltningsområden ordnas eller understöds med stöd av lag blir skattefri. Skattefri blir t.ex. undervisningen vid polisinstitutet och statens brandinstitut inom inrikesministeriets förvaltningsområde och fängvårdens utbildningscentral inom justitieministeriets förvaltningsområde.

Tanken är att allmänt befria den utbildning som bygger på lagstiftning från skatt. Skattepliktigheten bestäms då inte enligt utbildningens syfte med tanke på deltagaren, t.ex. om han genom studierna vill få en examen eller om han studerar av rent intresse. Det är i praktiken omöjligt att göra skillnad mellan hobbyinriktade studerande eller kurser och annan verksamhet. Personalutbildning som säljs av de läroanstalter som ordnar skattefri utbildning blir också skattefri. Detta gäller också utbildning vid högskolornas fortbildningscentraler.

Det finns undervisning som stöds med statens medel utan att det i lag stadgas om detta. Sådan utbildning som får statsbidrag enligt prövning blir skattepliktig enligt lagens allmänna regler. Verksamheten kan av praktiska skäl inte befrias från skatt enbart på den grund att den beviljas stöd av statens medel. I annat fall kunde skattskyldigheten för den som bedriver denna utbildningsverksamhet variera från år till år beroende på om statsbidrag beviljas för verksamheten eller inte. Också sådan utbildning som får statsbidrag enligt prövning kunde stå utanför beskattningen på den grund att verksamheten inte är rörelsemässig eller att det är frågan om verksamhet som bedrivs av ett allmännyttigt samfund.

Utbildning som ordnas av allmännyttiga samfund, t.ex. av sommaruniversiteten, står

utanför beskattningen enligt 4 §, som gäller skattskyldigheten för allmännyttiga samfund, då inkomsten av verksamheten inte för samfundet utgör sådan näringsinkomst för vilken inkomstskatt skall betalas.

Beskattningen av personalutbildning bestäms enligt ovan nämnda principer. Personalutbildningen är skattepliktig enligt lagens allmänna regler, men skattefri då den ordnas av en läroanstalt som meddelar lagstadgad utbildning på det sätt som nämns ovan eller av ett allmännyttigt samfund som inte bedriver rörelse.

Annan utbildning än den ovan nämnda blir föremål för beskattning. Hit hör utbildning som ordnas på affärsekonomiska grunder samt olika slag av utbildnings- och undervisningsverksamhet som närmast ansluter sig till fritids- eller annan hobbyverksamhet, vid t.ex. bildans-, rid- eller skidskolor.

#### Finansiella tjänster

Om skattefrihet för finansiell verksamhet stadgas i 41—43 §§.

I dag berörs finansiella tjänster inte av omsättningsbeskattningen. För vissa finansiella tjänster uppbärs stämpelskatt och en kredit-skatt som kompletterar den.

De finansiella tjänsterna avviker inte i princip från övriga tjänster som blir föremål för mervärdesbeskattning. Beskattningen av dem är dock förknippad med avsevärda beskattningstekniska och internationella problem. De beskattningstekniska problemen gäller bl.a. fastställande av beräkningsgrunden. Om de finansiella tjänsterna skall mervärdesbeskattas måste man införa ett särskilt förfarande för beräkningsgrunden. De internationella problemen följer av att dessa tjänster allmänt är befriade från skatt i övriga länder i Europa. Också enligt EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv är de skattefria.

Med beaktande av de ovan nämnda tekniska och internationella problemen samt målet att harmonisera beskattningen föreslås att de finansiella tjänsterna lämnas utanför mervärdesbeskattningen. För att uppnå konkurrensneutralitet mellan å ena sidan olika notariat-, rådgivnings- och förvaringstjänster som säljs av kredit- och finansinstitut och å andra sidan

motsvarande tjänster som erbjuds av andra företag, föreslås att skattefriheten för finansiell verksamhet inte skall gälla dessa tjänster.

41 §. I paragrafens 1 mom. ingår ett allmänt stadgande om skattefrihet för finansiell verksamhet. Där sägs att skatt inte betalas på försäljning av finansiella tjänster. Skattefriheten gäller utom kredit- och finansinstitut också alla andra företag som säljer skattefria finansiella tjänster. Begreppet finansiella tjänster definieras i 42 och 43 §§.

42 §. I denna paragraf definieras vad som är skattefri finansiell verksamhet. Härvid utgår man från bestämmelserna i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv och utnyttjar så långt det går den terminologi som används i kredit- och finansieringslagstiftningen.

Enligt 1 mom. 1 punkten betalas skatt inte på mottagande av medel av allmänheten som skall återbetalas och annan medelsanskaffning. Medelsanskaffningen blir i regel utanför beskattningen också utan ett sådant särskilt stadgande, eftersom det är frågan om verksamhet med karaktären av upplåning. Genom att de metoder och instrument som används vid medelsanskaffningen hela tiden utvecklas och diversifieras föreslås dock för tydlighetens skull att ett uttryckligt stadgande om saken tas in i lagen. Skattefriheten gäller medelsanskaffning t.ex. genom depositioner, masskuldebrev eller bankcertifikat. Ordalydelsen motsvarar 20 § 2 mom. 1 och 2 punkten i det förslag till kreditinstitutslag som avlåtits till riksdagen (reg.prop. 295/1992 rd.). Med annan medelsanskaffning avses vid mervärdesbeskattningen dock också anskaffning av medel på villkor av eget kapital, t.ex. ordnande av aktieemissioner.

På kreditgivning och andra finansieringsarrangemang behöver skatt inte betalas enligt 1 mom. 2 punkten. Skattefriheten gäller inte bara traditionell kreditgivning utan också nya former av kreditgivning. Skatt behöver inte heller betalas på kreditförmedling, på sammanställande av finansieringshelheter för kunderna ur flera kreditkällor eller på kreditkortsfinansiering och finansiering av avbetalningsköp. Skattefriheten gäller också finansiering av fakturafordringar som uppstått inom näringsverksamheten, s.k. factoring-verksamhet. Skattefriheten för denna verksamhet innebär ett avsteg från bestämmelserna i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv. Detta är dock motiverat då man vill försäkra sig om att de olika finansieringsformerna blir neutralt behandlade

vid beskattningen. Stadgandet motsvarar 20 § 2 mom. 3 punkten i förslaget till kreditinstitutslag.

Skattefriheten för kreditgivning och annan finansiell verksamhet gäller inte bara kreditinstitut utan också andra företag. De företag som bedriver skattepliktig handel med varor och tjänster behöver således inte betala skatt på sin kreditgivning. Också betalningsarrangemang i samband med handel med varor och tjänster blir skattefria, precis som i dag. Skatt skall inte betalas på t.ex. avbetalnings- eller dröjsmålsräntor.

Enligt 1 mom. 3 punkten är kreditförvaltning som bedrivs av kreditgivaren skattefri. Borgenärens kreditförvaltning är skattefri redan på basis av 2 punkten. Skattefriheten enligt 3 punkten gäller de fall där t.ex. en bank fortsätter att förvalta sådana krediter som den själv har beviljat och sålt.

Som finansiella tjänster betraktas enligt 1 mom. 4 punkten också betalningsrörelse. Som skattefri betalningsrörelse betraktas t.ex. betalningsförmedling samt emission och skötsel av betalningsmedel. Till betalningsförmedlingen hör t.ex. bank- och postgiro. Betalningsmedel är t.ex. betal- och kreditkort samt resecheckar. Stadgandet motsvarar 20 § 2 mom. 5 punkten i förslaget till kreditinstitutslag.

Som finansiella tjänster anses enligt 1 mom. 5 punkten också valutaväxling. Både valutaväxling för egen och för en kunds räkning är skattefri. Skattefriheten gäller utom traditionell valutaväxling också nya former av valutaverksamhet, såsom terminer, valutaoptioner och valutafutures. Stadgandet motsvarar 20 § 2 mom. 7 punkten i förslaget till kreditinstitutslag.

Enligt 1 mom. 6 punkten skall skatt inte betalas på handel med värdepapper. Med värdepappershandel avses enligt 2 mom. försäljning och förmedling av aktier och med dem jämförbara andelar, fordringar samt derivativavtal, också då de inte bygger på handlingar.

Begreppet värdepapper är vid mervärdesbeskattningen mera omfattande än t.ex. i värdepappersmarknadslagen (495/89). Enligt 1 kap. 2 § värdepappersmarknadslagen avses med värdepapper ett bevis som utfärdas över en aktie eller någon annan andel i en sammanslutnings eget kapital eller i ett masskuldebrevslån eller någon därmed jämförlig galdenärsförbindelse eller över därtill ansluten rätt. Värdepapper är närmast aktier, andelsbevis, placeringsfonds-

delar, masskuldebrev, bevis över rätten att teckna sådana, interimisbevis samt dividend- och betalningskuponger liksom också olika slag av på innehavaren utställda skuldförbindelser, som används på penningmarknaden. Vid mervärdesbeskattningen jämföras med värdepapper också andra fordringar samt derivativavtal. Med ett derivativavtal förstås ett avtal eller en förbindelse som medför en rätt eller skyldighet att skaffa eller överlåta det värdepapper, det valutabelopp eller den egendom som är föremål för avtalet eller förbindelsen. Som derivativavtal betraktas olika slag av optioner, terminer, futurer samt ränte- och valutaväxlingsavtal.

Skattefriheten gäller utom handel med värdepapper för den egna portföljen också värdepappersförmedling. Skatt betalas inte heller på emission av värdepapper. Också placeringsfondernas verksamhet blir utanför beskattningen. Tjänster som avser förvar och förvaltning av värdepapper är däremot skattepliktiga.

Enligt 1 mom. 7 punkten betraktas garanti-verksamhet som en skattefri finansiell tjänst. Garantierna kan ha varierande juridisk form. De kännetecknas av att garantiansvaret anges till ett entydigt maximibelopp och är i kraft under en exakt angiven tid. Garantiskyldigheten måste kunna tillgodoses genom en penningbetaling.

I 1 mom. 8 punkten beviljas skattefrihet för den bankverksamhet som Postbanken Ab bedriver genom förmedling av postanstalterna. Postbanken Ab bedriver bankverksamhet bl.a. genom förmedling av postanstalterna och betalar enligt 9 § 2 mom. lagen om Postbanken Ab (972/87) årligen en ersättning till Post- och televerket för detta. Bankverksamheten bedrivs i Postbanken Ab:s namn. Den förmedlingsverksamhet som bedrivs av post- och televerket blir huvudsakligen utanför beskattningen redan enligt punkterna 1-7, men för tydlighetens skull och för att säkerställa konkurrensneutraliteten tas ett uttryckligt stadgande om saken in i lagen. Där sägs att som finansiella tjänster anses sådan bankverksamhet som bedrivs av Post- och televerket och som avses i 9 § 2 mom. lagen om Postbanken Ab. Post- och televerket behöver därmed inte betala skatt på den ersättning det får av Postbanken Ab. Om Postbanken Ab genom förmedling av postanstalterna säljer sådana med den finansiella verksamheten förknippade tjänster som är skattepliktiga, måste banken betala skatt på dem.

Post- och televerkets ersättning är skattefri också till den del som den gäller förmedlingen av sådana tjänster.

Andra än i 1 mom. 1-8 punkterna uppräknade tjänster som säljs av kreditinstituten är skattepliktiga på samma sätt som motsvarande tjänster som erbjuds av andra företag. Nedan uppräknas exempel på sådana tjänster som blir skattepliktiga.

På uthyrning av varor betalas skatt på samma sätt som i dag. Kreditinstituten skall därför betala skatt på sin finansieringsleasing.

Om kreditinstituten säljer indrivningstjänster skall de av konkurrensneutralitetsskäl betala skatt på dessa tjänster på samma sätt som indrivningsbyråerna.

Notariatverksamheten blir skattepliktig. Till notariatverksamheten hör skötsel av den egendom som kunderna anförtrott banken och uppgifter i samband därmed. Till dessa uppgifter hör bl.a. egendomsförvar, lagfarts- och inteckningsärenden, bokförings- och skatterådgivning, bouppteckningar och boutredningsåtgärder, juridisk rådgivning för kunderna i ärenden som gäller egendomsförvaltning och penningplaceringar samt uppgifter i samband med grundande och omorganisering av samfund. Till den skattepliktiga notariatverksamheten hör vidare förvar och skötsel av värdepapper samt annat förvar. Kreditförmedling är enligt 1 mom. 2 punkten en skattefri finansiell tjänst, trots att den anses höra till notariatverksamheten.

Den kreditupplysningsverksamhet som kreditinstituten bedriver blir skattepliktig på samma sätt som motsvarande verksamhet som bedrivs av andra företag. Skatt skall betalas på överlåtelse av kreditupplysningar till bankens kunder, andra penninginrättningar eller samfund som bedriver yrkesmässig kreditupplysningsverksamhet. Kreditupplysningsverksamhet för eget bruk är skattefri.

Ett kreditinstitut kan också bedriva annan verksamhet som är nära förknippad med den skattefria finansiella verksamheten. Skattepliktigheten för denna verksamhet bestäms enligt de allmänna reglerna. Skatt skall bl.a. betalas på försäljning av varor och olika expert- och stödtjänster till samfund som står i ett concernliknande förhållande till banken.

Enligt de allmänna principerna för mervärdesbeskattningen skall de finansinstitut som bedriver skattefri verksamhet skaffa de tjänster som används som produktionsinsatser som



skattebelagda utan avdragsrätt. Detta gäller även tjänster som köps av samma bankkoncern och av medlemmarna av en sammanslutning av depositionsbanker. På motsvarande tjänster som finansinstitutet själva producerar skall det däremot inte betalas skatt.

Den icke-neutrala skattemässiga behandlingen av självproducerade och köpta tjänster leder i vissa fall till att verksamheterna omorganiseras på ett oändamålsenligt sätt. Dessutom kan den icke-neutrala situationen inverka på konkurrensläget mellan de olika bankgrupperna. Av dessa orsaker förslås att försäljningen av vissa tjänster som är starkt förknippad med skattefri finansiell verksamhet befrias från skatt i fall då en sammanslutning av depositionsbanker som avses i 46 §. lagen om depositionsbankernas verksamhet (1268/90) säljer dessa tjänster till sina medlemmar. Med en sammanslutning av banker avses för tillfället Bankföreningen i Finland r.f., Finlands Sparbanksförbund r.f. och Andelsbankernas Centralförbund r.f. Stadgandet ingår i paragrafens 2 mom. En bredare skattefrihet än vad som föreslagits, exempelvis överlåtelse av tjänster inom en bankkoncern, kan inte anses ändamålsenligt av konkurrensneutralitetsskäl.

De skattefria tjänster som avses i stadgandet är juridiska och företagsekonomiska rådgivningstjänster, produktutvecklingstjänster, tjänster som hör samman med personal samt övriga sakkunnig- och rådgivningstjänster som direkt hör samman med producerandet av skattefria finansiella tjänster. Sådana tjänster kommer att förbli utanför beskattningen på samma sätt som egentliga finansiella tjänster. De produktionsinsatser som används vid produktionen av dessa tjänster är inte avdragbara. Övriga tjänster än de som nämnts ovan är skattebelagda enligt lagens allmänna stadganden.

Utöver de ovannämnda tjänsterna som är förknippade med finansiell verksamhet skall med stöd av 59 § punkt 4 försäljning av ett automatiskt databehandlingssystem eller en planerings- eller programmeringstjänst för datorprogram till bedrivare av finansiell verksamhet för att användas enbart inom skattefri finansiell verksamhet befrias från skatt.

43 §. Skattefriheten för handel med värdepapper gäller inte förmedling av sådana värdepapper som ensamma eller tillsammans med andra värdepapper medför rätt att besitta en viss lägenhet eller fastighet eller del av en fastighet. Kreditinstitutens förmedling av aktier

i bostads- och fastighetsaktiebolag är därmed skattepliktig på samma sätt som annan fastighetsförmedling.

### Försäkringstjänster

44 §. Om skattefrihet för försäkringstjänster stadgas i denna paragraf.

Försäkringstjänsterna står i dag utanför omställningsbeskattningen. Vissa försäkringstjänster är föremål för en särskild skatt på försäkringspremier (lag om skatt på vissa försäkringspremier 664/66). Enligt lagförslaget blir försäkringstjänsterna utanför mervärdesbeskattningen av samma tekniska och internationella orsaker som de finansiella tjänsterna. Inte heller enligt EG:s sjätte mervärdeskattedirektiv betalas skatt på försäkringstjänster.

Skatt betalas inte på försäljning av försäkringstjänster, dvs. på de försäkringspremier som uppbärs med stöd av ett försäkringsavtal. Med försäkringsverksamhet avses utom den försäkringsverksamhet som försäkringsbolagen bedriver också bl.a. försäkringsföreningarnas, försäkringskassornas, arbetslöshetskassornas och pensionsstiftelsernas försäkringsverksamhet. Därmed betalas skatt inte på de försäkringspremier, understödsavgifter, pensionsavgifter och motsvarande avgifter och premier som dessa samfund uppbär. I begreppet försäkringsverksamhet ingår också återförsäkringsverksamheten.

Också försäkringsförmedling sker skattefritt. Det saknar betydelse om förmedlingsprovisionen betalas av försäkringstagaren eller försäkringsgivaren.

I enlighet med de allmänna principerna för mervärdesbeskattningen måste de försäkringsanstalter som bedriver skattefri verksamhet skaffa de tjänster som används som produktionsinsatser till ett pris som inkluderar mervärdeskatt, utan avdragsrätt. Detta gäller också tjänster som köps av separata bolag inom samma försäkringskoncern och av sådana samarbetsbolag som försäkringsbolagen bildat. Däremot behöver skatt inte betalas på motsvarande tjänster som försäkringsbolaget självt producerar. För försäkringsanstalterna blir det därmed beskattningsmässigt fördelaktigare att själv producera dessa tjänster än att köpa dem av utomstående servicebolag eller av de ovan nämnda separata bolagen eller samarbetsbolagen.

En onneutral beskattning av själv producerade



respektive köpta tjänster kunde leda till att funktionerna måste omorganiseras på ett oändamålsenligt sätt. Dessutom skulle konkurrensläget för de olika pensionsförsäkringsformerna påverkas negativt. Av dessa orsaker föreslås att vissa med försäkringsverksamheten nära förknippade tjänster befrias från skatt också då de säljs av ett självständigt servicebolag eller av ett sådant separat bolag eller samarbetsbolag som nämns ovan. Dessa tjänster blir då utanför beskattningen på samma sätt som de egentliga försäkringstjänsterna. De produktionsinsatser som används vid framställandet av dem blir inte avdragsgilla.

I 2 mom. uppräknas de med försäkringsverksamheten förknippade tjänster som blir utanför beskattningen. Hit hör behandling av pension- och försäkringsansökningar, tjänster för direkt skötseln av försäkringar under dess giltighetstid, försäkringsekonomiska tjänster, tjänster som gäller uppgörelse och beräkning av samt beslut försäkringsersättningar och pensioner, utbetalnings- och statistiktjänster i samband med pensioner och försäkringsersättningar, tjänster som gäller pensionsansvars- och pensionsutgiftsprognoser samt med försäkringsverksamheten förknippade skadeinspektions-tjänster. Med försäkringsekonomiska tjänster avses försäkringsmatematiska tjänster, budgeterings- och beräkningstjänster samt försäkringsekonomiska statistiksystem. Med tjänster för skötseln av försäkringar avses t.ex. förändringar i försäkringsbeloppen, givandet av information åt kunderna om behovet att förändra försäkringarna samt tjänster som hänför sig till skötseln av register. Förteckningen är uttömmande. Andra tjänster än de som nämns här blir skattepliktiga enligt lagens allmänna stadganden. T.ex. för bokföringstjänster eller städtjänster som köps av ett utomstående servicebolag eller av ett separat bolag inom koncernen måste försäkringsanstalten betala ett pris som inkluderar mervärdesskatt.

Utom de ovan nämnda med försäkringsverksamheten förknippade tjänsterna befrias med stöd av 59 § 4 punkten från skatt också försäljning av tjänster i samband med automatisk databehandling eller tjänster som avser planering eller programmering av databehandlingsystem eller datorprogram till den som bedriver försäkringsverksamhet, om tjänsten skall användas enbart inom skattefri finansierings- eller försäkringsverksamhet.

Beskattningen av försäkringsanstaltens öv-

riga verksamhet än den ovan definierade försäkringsverksamheten bestäms enligt lagens allmänna stadganden. En försäkringsanstalt skall t.ex. betala skatt på försäljning av en skadad vara som den tagit om hand. Om försäkringsanstalterna bedriver finansiell verksamhet och värdepappershandel blir denna skattefri med stöd av 41 §. För en självproducerad tjänst som avser fastighetsinnehav skall skatt betalas under de förutsättningar som stadgas i 32 §.

Honorar och vissa immateriella rättigheter

45 §. I denna paragraf stadgas om skattefrihet för honorar och överlåtelse av vissa immateriella rättigheter.

Mervärdesbeskattning av honorar och ersättningar för upphovsrätten skulle medföra administrativa problem. Den verksamhet som utövas av en offentligt uppträdande person, en författare eller kompositör är ofta inte rörelsemässig, utan ersättningarna för verksamheten kan jämföras med en lön. Honoraren och ersättningarna för upphovsrätten skulle dessutom bli beskattade som en del av försäljningspriset på en nyttighet som säljs för konsumtion, t.ex. i en inträdesavgift eller i försäljningspriset på en skiva eller bok. Det faktum att ersättningen inte beskattas innebär således inte att det mervärde som den uppträdande eller konstnären skapar blir helt obeskattat. Av dessa orsaker föreslås honorar och upphovsrättsersättningar också i fortsättningen i regel stå utanför beskattningen.

Enligt 1 mom. 1 punkten skall skatt inte betalas på honorar till utövande konstnärer eller till andra offentligt uppträdande eller till idrottsmän. Utövande konstnärer är t.ex. sångare, musiker, skådespelare och recitatörer. Som andra offentligt uppträdande kan nämnas föredragshållare och programledare.

Enligt 1 mom. 2 punkten skall skatt inte betalas på förmedling av sådana uppträdande som avses i 1 punkten. Detta innebär att t.ex. en programbyrås förmedling av uppträdande som finns på dess lönelistor är skattefri. Med förmedling av uppträdande avses också försäljning av en föreställning i en programbyrås eller ett motsvarande företags namn till den som ordnar ett evenemang. Detta stadgande behövs för att säkerställa att beskattningen av konst-

närsuppträdanden blir neutral. Skattefriheten gäller också förmedling av uppträdande som arbetar som självständiga yrkesutövare.

Enligt 1 mom. 3 punkten betalas skatt inte heller på överlåtelse av rätten till ljud- eller bildupptagningar av det som framförts av en uppträdande som nämns i 1 punkten eller på ersättning som erhållits på grund av denna rätt. Skattefriheten gäller t.ex. de ersättningar som ett skivbolag betalar till en musiker.

Enligt 1 mom. 4 punkten skall skatt inte betalas på överlåtelse av rättigheter enligt 1, 4 eller 5 § upphovsrättslagen (404/61), dvs. upphovsrätten till ett litterärt eller konstnärligt verk eller på ersättning som erhållits på grund av denna rätt. Som litterära verk betraktas enligt 1 § upphovsrättslagen också beskrivande framställningar. Skattefriheten gäller också översättningar som avses i 4 § och litterära samlingsverk som avses i 5 §. Skattefriheten för översättningsarbete gäller dock inte översättningar av olika slag av texter som normalt ansluter sig till näringsverksamhet.

Skattefriheten för överlåtelser av upphovsrätten gäller alla överlåtelser genom vilka upphovsrätten helt eller delvis överförs på någon annan. Den gäller inte bara när upphovsmannen själv överlåter upphovsrätten utan också när t.ex. en organisation som företräder uphovsmännen överlåter denna rätt. Skattefria är också de ersättningar som utbetalas på grund av upphovsrätten, t.ex. de ersättningar som en musikförläggare enligt avtal med uphovsmännen får av Oy Yleisradio Ab.

Skattefriheten enligt 4 punkten gäller endast upphovsrätter. Andra överlåtelser av immateriella rättigheter blir enligt de allmänna reglerna skattepliktiga överlåtelser av tjänster. Till de skattepliktiga rättigheterna hör t.ex. de industriella rättigheterna, dvs. patenträtt, mönster rätt, varumärkesrätt och firmarätt samt nyttjanderätten till plan eller uppfinning. Skattepliktiga är också ersättningarna för överlåtelse av andra upphovsrätter än de som nämns i 1, 4 och 5 §§ upphovsrättslagen, t.ex. överlåtelse av rätten att offentliggöra en fotografisk bild samt de ersättningar det sändande företaget får för överlåtande av rätten till en radio- eller televisionutsändning. Ersättningarna för efteranvändning av verk som är föremål för gemensam övervakning blir dock enligt 3 mom. utanför beskattningen.

Enligt 2 mom. gäller skattefriheten för över-

låtelse av upphovsrätten inte överlåtelse av rätten till reklamverk, automatiska databehandlingssystem eller datorprogram. Eftersom sådana överlåtelser av upphovsrätten är nära förknippade med normal kommersiell verksamhet, blir de skattepliktiga enligt de allmänna reglerna.

Skattefriheten för överlåtelser av upphovsrätten gäller enligt 2 mom. inte heller överlåtelse av visningsrätten till filmer, videoprogram eller motsvarande program. I dag uppbärs inte omsättningsskatt på överlåtelse av rätten att offentligt visa en film. Inom mervärdesskattesystemet är det motiverat att beskatta reklamfilmer eftersom man vill förhindra skatteakumulation. Också annan rörelsemässig film- och ljudbandsproduktion blir föremål för beskattning. En programproducent måste därmed betala skatt på de ersättningar han fått för överlåtelse av rätten att framföra filmer och ljudprogram. Däremot blir de honorar som konstnärerna debiterat av programproducenten och som avses i 1 mom. 3 och 4 punkten skattefria. De skattepliktiga produktionsinsatser som använts vid programproduktionen blir avdragsgilla.

Enligt paragrafens 3 mom. befrias av administrativa orsaker ersättningar som betalas för andrahandsanvändning eller efteranvändning av verk som är föremål för gemensam övervakning av upphovsrätter från skatt. Dessa ersättningar uppbärs av den organisation som företräder innehavarna av upphovsrätten, vilken i sin tur redovisar dem till innehavarna av de använda verken. Utan detta specialstadgande skulle största delen av de ersättningar som är föremål för gemensam övervakning vara skattefria med stöd av 1 mom. 3 och 4 punkten och 2 mom., men vissa ersättningar, t.ex. ersättningarna till ljudbands- och filmproducenter samt fotografer vara skattepliktiga. Upphovsrättsorganisationen kan i allmänhet inte ännu i det skede när ersättningarna uppbärs urskilja vilka ersättningsandelar som skall gå till de olika rättsinnehavarna och därmed inte exakt bestämma andelen av den skatt som skall betalas, vilket skulle medföra avsevärda administrativa svårigheter både för upphovsrättsorganisationerna och för myndigheterna. Skatteintäkterna påverkas inte nämnvärt av att dessa ersättningar befrias från skatt, eftersom skatten i allmänhet skulle dras av vid den skattskyldige användarens, t.ex. radio- eller televisionsföretagets beskattning.

Enligt detta lagrum betalas skatt inte på överlåtelse av en rättighet som grundar sig på lagen om upphovsrätt eller lagen om rätt till fotografisk bild (405/61, nedan fotografilagen) eller på de ersättningar som erhållits på grund av denna rätt enligt 11 a §, 17 § 1 mom., 22 a, 22 b, 26 a, 47 och 47 a §§ upphovsrättslagen. I de där nämnda fallen har man genom stadganden om avtalslicens och tvångslicens begränsat rättsinnehavarnas ensamrätt och förenklat tillståndsfordrandena och ersättningarna i samband med användningen av skyddat material. Skattefriheten gäller de ovan nämnda ersättningar som den organisation som företräder innehavarna av upphovsrätterna har fått i ovan nämnda fall samt de ersättningar som innehavaren av upphovsrätten fått av organisationen.

I avtalslicensstadgandet i 11 a § upphovsrättslagen är det frågan om ersättningar som betalas till innehavarna av upphovsrätten för fotokopiering av utgivna verk. Enligt 5 a § fotografilagen betalas en del av fotokopieringsersättningarna till fotografer. Dessa ersättningar blir skattefria.

Avtalslicenserna enligt 17 § 1 mom. upphovsrättslagen gäller bandning av radio- och televisionssändningar för att användas inom undervisning eller vid vetenskaplig forskning. En del av ersättningarna betalas utom till innehavarna av upphovsrätten med stöd av hänvisningsstadgandena i 45 och 46 §§ upphovsrättslagen och 5 b § fotografilagen till de utövande konstnärerna, till ljudbandsproducenter och fotografer. Dessa ersättningar blir skattefria.

Ett stadgande om avtalslicens eller tvångslicens som underlättar vidareändring av radio- och televisionssändningar via kabel eller trådlöst ingår då det gäller innehavarna av upphovsrätten i 22 a och 22 b §§ upphovsrättslagen och då det gäller utövande konstnärer och ljudbandsproducenter i 47 a §. Med stöd av 10 § 2 mom. fotografilagen betalas en del av ersättningarna till fotografer. I de här nämnda fallen är ersättningarna skattefria.

Med stöd av hänvisningsstadgandet i 48 § upphovsrättslagen skall upphovsrättsorganisationen bevilja tillstånd och uppbära ersättningar för vidareändring av radio- och televisionssändningar via kabel också för det sändande företags del. Då det är frågan om trådlösa vidareändringar kan organisationen inte direkt med stöd av lag bevilja tillstånd till vidareändring då det gäller sändarföretagets

rätt enligt lagens 48 §. I praktiken har tillstånd beviljats i samarbete med sändarföretaget varvid den som fått tillstånd har kunnat betala endast en ersättning. I beskattningen skall vidareändring via kabel och trådlöst behandlas på ett enhetligt sätt. Ersättningarna för efteranvändning av radio- och televisionssändningar i de fall som avses i 22 a § upphovsrättslagen blir därmed i sin helhet skattefria.

I 26 a § upphovsrättslagen stadgas om kassettavgift, dvs. ersättning för framställning av exemplar av verk för eget bruk. Enligt hänvisningsstadgandena i 45 och 46 §§ upphovsrättslagen och 14 a § fotografilagen betalas en del av ersättningarna till de utövande konstnärerna, ljudbandsproducenter och fotografer. Mer än hälften av ersättningarna används i enlighet med den av undervisningsministeriet godkända dispositionsplan som nämns i 26 b § upphovsrättslagen, för ändamål som är gemensamma för upphovsmännen, t.ex. för främjande av produktionen, för utbildning och för stipendier. De ovan nämnda ersättningarna blir skattefria.

I 47 § upphovsrättslagen ingår ett stadgande om tvångslicens som gäller offentligt framförande av ljudband i förtjänstsyfte. Ersättningarna för användningen av ljudbanden redovisas till hälften till de utövande konstnärerna och till hälften till ljudbandsproducenter. Ersättningarna blir skattefria.

## Bildkonstlster

46 §. Enligt denna paragraf befrias den första försäljningen av bildkonstlster från skatt. Så som också är fallet i dag behöver upphovsmannen inte betala skatt på försäljningen av ett bildkonstlster. Men om ett bildkonstlster säljs på annat sätt än på åtgärd av upphovsmannen blir försäljningen skattepliktig enligt de allmänna reglerna.

Med bildkonstlster avses målningar, teckningar, grafiska verk, skulpturer, konsttextilier och andra motsvarande konstverk som säljs närmast på konstgallerier och utställningar. Konstföremål som primärt är avsedda att vara bruksföremål, som konsthandarbeten och konstindustriella produkter, betraktas inte som bildkonstlster utan som normalt skattepliktiga

varor. Begreppet bildkonstlster motsvarar nuvarande praxis.

Enligt lagförslaget skall ett konstgalleri eller en annan återförsäljare på samma sätt som i dag betala skatt på försäljning av bildkonstlster. Förmedling av bildkonstlster blir i motsats till vad som är fallet i dag skattepliktig på samma sätt som annan förmedlingsverksamhet. På förmedlingstjänsten, dvs. på försäljning i konstnärens namn, tillämpas inte stadgandena i 19 § om kommissionshandel, vilket innebär att galleriet betalar skatt bara på sin förmedlingsprovision och inte på konstnärens andel. Om galleriet säljer produkten till kunden i sitt eget namn skall det däremot betala skatt på försäljningen av varan. Också i ett sådant fall betalar galleriet i allmänhet bara skatt på sin provision, eftersom det från tavlor som det köpt av privatpersoner kan göra avdrag enligt 83 §.

### Primärproduktion

Den lindrigare beskattningen av livsmedel genomförs i lagförslaget på samma sätt som i dag med hjälp av ett system med primärproduktavdrag. Detta innebär att jordbrukarna inte blir skattskyldiga för sin verksamhet. Också skogsbruk och annan primärproduktion lämnas av administrativa orsaker utanför beskattningen. Skogsbruksidkare kan dock på ansökan bli skattskyldiga.

De stadganden som gäller primärproduktionen ingår i 47—52 §§. Ett allmänt stadgande om skattefrihet för försäljning ur primärproduktionen ingår i 47 § och begreppet primärproduktion definieras i 48 §. I 49 och 50 §§ stadgas om sammanslutningar av primärproducenter och i 51 § om skattefrihet för försäljning av vissa djur. Om skattefrihet för försäljning av foder- och gödselmedel stadgas i 52 §.

47 §. I paragrafen finns grundregeln om skattefrihet för försäljning ur primärproduktionen.

Skatt skall enligt 1 mom. inte betalas på försäljning av produkter ur en primärproducents egen primärproduktion eller av rätten att ta sådana produkter. Stadgandet motsvarar 13 § 1 mom. OmsL kompletterat med omnämmandet om skattefrihet för försäljningen av rätten att ta primärprodukter. Till sådana skattefria överlåtelser av rätten att ta en produkt räknas t.ex. överlåtelser av avverknings-

rätt samt jakt- och fiskerätt. Om skogsbruksidkaren hade ansökt om att bli skattskyldig med stöd av 48 § 3 mom. skulle han betala skatt på försäljning av virke eller avverkningsrättigheter från eget skogsbruk.

På samma sätt som i dag skall skattefriheten enligt 2 mom. inte gälla försäljning av primärprodukter i förädlad form eller så behandlade att de inte är i sedvanligt försäljningsskick. Av neutralitetsskäl skall skattefriheten inte heller gälla försäljning av primärprodukter från ett försäljningsställe som är fristående från primärproduktionen. Som sådant fristående försäljningsställe betraktas dock inte ett allmänt försäljningsställe utomhus. Stadgandet motsvarar 13 § 2 mom. OmsL.

48 §. I denna paragraf definieras begreppet primärproduktion. Dess 1 och 2 mom. motsvarar 13 § 3 mom. OmsL.

Skattefri primärproduktion är enligt 1 mom. jordbruk, skogsbruk, trädgårdsodling, jakt, fiske, fiskodling, kräftfångst, kräftodling, pälsdjursuppfödning och renskötsel. Till samma kategori räknas också plockning av svamp, skogsbär, lav och kottar eller tillvaratagande av andra sådana naturprodukter.

Till de naturprodukter vilkas tillvaratagande inte anses utgöra skattefri primärproduktion enligt 1 mom. hör torv och andra marksubstanser. Försäljningen av marksubstanser blir därmed skattepliktig enligt lagens allmänna regler. Försäljningen av växttorv som används som gödselmedel och av bränttorv som används som bränsle blir dock skattefri med stöd av 52 § 1 mom. 1 punkten respektive 57 § 2 punkten.

I dag är försäljningen av renlav skattefri enligt 27 § 1 mom. 4 punkten OmsL. Något motsvarande stadgande ingår inte i lagförslaget. Om den som tar till vara renlav själv säljer eller låter sälja den är försäljningen dock skattefri med stöd av stadgandet om primärproduktion. I övrigt är försäljningen av renlav skattepliktig enligt de allmänna reglerna.

Som primärproduktion betraktas enligt 2 mom. på samma sätt som i dag också odling av frö- och plantmaterial på uppdrag av Jockis fröcentral, Centralen för utsädespotatis och stationen för sunda plantor, vilka verkar i samband med lantbrukets forskningscentral.

Skogsbruket blir på samma sätt som i dag utanför beskattningen enligt stadgandena om primärproduktion. Den som bedriver skogsbruk behöver därmed inte betala skatt på

försäljning av virke eller avverkningsrätter på en skogsfastighet som han själv äger eller innehar. Till den skattefria primärproduktionen räknas däremot inte virkesdrivning och försäljning på basis av köpta avverkningsrätter. Således blir försäljning av annat virke än sådant som tagits från egen skog skattepliktig enligt lagens allmänna regler.

Som skattefri primärproduktion anses även skogsvård i anslutning till eget skogsbruk samt virkesdrivning och virkestransport. Tjänster som ansluter sig till skogsvård samt fällning och transport av virke och som utförs av självständiga serviceföretag, maskinentreprenörer och transportföretag liksom även av en skogsägare åt en annan blir däremot skattepliktiga enligt de allmänna reglerna.

Som primärproduktion anses inte enligt 3 mom. idkning av skogsbruk om skogsidkaren ansöker om att bli skattskyldig därför. En skogsidkare som ansökt om att bli skattskyldig skall sålunda betala skatt för försäljning av virke eller avverkningsrättigheter från eget skogsbruk.

En skattskyldig skogsbruksidkare kan på normalt sätt dra av de skatter som ingår i inköpspriset på produktionsinsatserna för skogsbruket. På detta sätt avlägsnas den dolda skatt som ingår i virkespriserna. Sålunda uppnås även neutralitet i fråga om anskaffningar mellan tjänster som producerats själv och sådana som köpts från skattskyldiga företag.

Ansökan om att bli skattskyldig gäller även skogsindustriföretag som tar virke ur egen skog för egen produktion. De skogsindustriföretag som ansökt om att bli skattskyldiga kan sålunda även dra av den öppna skatt som ingår i skogsvårdskostnaderna samt i kostnaderna för fällande och transport av virke.

I dag är försäljningen av rundvirke skattefri enligt 27 § 1 mom. 5 punkten OmsL. I lagförslaget har man frångått den allmänna skattefriheten för rundvirke. Alla andra än de som bedriver skogsbruk skall betala skatt på försäljning av rundvirke enligt de allmänna reglerna. Också import av rundvirke blir skattepliktig, i motsats till vad som nu är fallet.

49 §. I denna paragraf stadgas om skattefrihet för verksamhet som bedrivs av vissa sammanslutningar och samfund som har bildats av primärproducenter. De olika tjänster som gäller spannmålsbehandling samt uthyrning och reparation av jordbruksmaskiner som dessa sammanslutningar och samfund säljer till sina

delägare är skattefria på samma sätt som i dag. Stadgandet motsvarar 14 § OmsL.

50 §. På samma sätt som i dag behöver skatt inte betalas på pälkning av farmdjur som en pälldjursuppfödare utför åt en annan pälldjursuppfödare eller som en av pälldjursuppfödare bildad pälkningscentral utför åt sina medlemmar, eftersom pälningen hör till primärproduktionen. Stadgandet motsvarar 15 § OmsL.

51 §. I dag är försäljning av de levande djur som nämns i 27 § 1 mom. 13 punkten OmsL befriad från omsättnings-skatt. Levande djur har i tiden befriats från skatt av skattetekniska skäl. Förteckningen omfattar närmast husdjur som säljs på annat håll än inom egentlig handelsrörelse. Förteckningen anknyter då det gäller slaktdjur också till systemet med primärproduktavdrag så att en skattskyldig köpare från köpet av ett i förteckningen nämnt djur som skaffats för slakt får göra ett kalkylmässigt avdrag.

Försäljningen av levande djur i samband med systemet med primärproduktavdrag förblir skattefri också då man övergår till mervärdesbeskattning. Den nuvarande förteckningen över levande djur kan dock anses vara alltför omfattande. Den innebär att skattestöd beviljas vid handel med bl.a. travhästar och keldjur. Av denna anledning stryks ur förteckningen de djur som inte väsentligt har med primärproduktionen att göra. Sådana djur är hästar, kaniner, hundar och katter. Försäljningen av dem blir därmed skattepliktig enligt de allmänna reglerna.

52 §. I syfte att minska skattebördan på livsmedel har primärproduktionens viktigaste produktionsinsatser, foder- och gödselmedel, i dag varit föremål för en lindrigare beskattning än den normala. Detta har genomförts så att försäljning som sker på åtgärd av den som tillverkar foder- och gödselmedel är skattefri och så att de skattskyldiga återförsäljarna har beviljats rätt att göra ett kalkylmässigt avdrag från det skattefria priset. I försäljningspriserna på foder- och gödselmedel ingår därmed enbart skatt på försäljningsprovisionerna.

I anslutning till systemet med primärproduktavdrag kvarstår den lindrigare beskattningen av foder- och gödselmedel ungefär oförändrad också då man övergår till mervärdesbeskattning. Enligt paragrafen blir försäljningen av gödsel- och fodermedel skattefri då dessa produkter säljs av tillverkaren. Till skattefriheten

ansluter sig en rätt att med stöd av 131 § få återbäring av de mervärdesskatter som ingår i anskaffningarna av produktionsinsatser. Stadgandet motsvarar 28 § OmsL.

### Personalrestauranger

Stadganden om skattefrihet för personal- och läroanstaltsrestauranger ingår i 53 och 54 §§. I samband med att systemet med primärproduktavdrag bibehålls kvarstår också dessa skattefriheter då man övergår till mervärdesbeskattning.

53 §. Personalrestauranger blir på samma sätt som i dag utanför beskattningen. Skatt skall inte betalas på servering som en eller flera arbetsgivare tillsammans har ordnat i en arbetsgivares lokaler eller på försäljning via automater till de anställda, deras gäster eller andra som arbetar i arbetsgivarens lokaler. En förutsättning för skattefriheten är att den som bedriver verksamheten inte är skattskyldig för annan serveringsverksamhet. Stadgandet motsvarar 16 § 1 och 3 mom. OmsL.

54 §. Inte heller servering i läroanstalter berörs av beskattningen. Skatt betalas inte på servering i en läroanstalt eller på försäljning via automater till elever, lärare och övrig personal vid läroanstalten eller flera läroanstalter. En förutsättning för skattefriheten är också i detta fall att den som bedriver verksamheten inte är skattskyldig för annan serveringsverksamhet. Stadgandet motsvarar 16 § 2 och 3 mom. OmsL.

### Tidningar och tidskrifter

Stadganden om skattefrihet för prenumeration av tidningar och tidskrifter samt försäljning av upplagor av medlemstidningar till allmännyttiga samfund ingår i 55 och 56 §§.

55 §. På samma sätt som i dag behöver skatt inte betalas på försäljning av tidningar och tidskrifter genom prenumeration för minst en månad. Sådana tidningar som allmänt säljs som prenumererade blir skattefria också då de för minst en månad överläts gratis, t.ex. till personalen. Lösnummerförsäljningen av tidningar och tidskrifter är skattepliktig precis som i dag. Den som säljer prenumererade tidningar och tidskrifter har enligt 131 § rätt att få återbäring av de skatter som ingår i anskaff-

ningarna av produktionsinsatser. Stadgandet motsvarar 27 § 1 mom. 1 punkten OmsL.

56 §. Försäljningen av upplagan av en tidning eller tidskrift till ett allmännyttigt samfund är skattefri på samma sätt som i dag. En förutsättning för skattefriheten är att tidningen huvudsakligen ges ut för samfundets eller en medlemsförenings medlemmar eller delägare, att tidningen utkommer minst fyra gånger om året och att utgivaren inte bedriver rörelsemässig utgivning eller försäljning av tidningar eller tidskrifter. Den som säljer upplagan har med stöd av 131 § rätt att få återbäring av de skatter som ingår i hans anskaffningar av produktionsinsatser. Stadgandet motsvarar 27 § 1 mom. 2 punkten OmsL.

### Vissa bränslen

57 §. Försäljningen av inhemska bränslen befrias på samma sätt som i dag från skatt av energipolitiska skäl. Genom skattefriheten och det därmed förknippade kalkylmässiga avdraget enligt 110 § strävar man att trygga de inhemska bränslenas konkurrensställning gentemot stenkol.

Skattefriheten gäller försäljning av brännstovv och stovvförädlingsprodukter som allmänt används som bränsle, brännflis, brännvedsbriketter samt industriavfall som allmänt utnyttjas som bränsle. Också försäljningen av vedklabbbar och småved är skattefri, dock inte vid försäljning i förpackningar eller annars i minutförsäljningspartier, t.ex. på servicestationer. Den som säljer inhemska bränslen har med stöd av 131 § rätt till återbäring av de skatter som ingår i hans anskaffningar av produktionsinsatser. Stadgandet motsvarar 27 § 1 mom. 6—9 punkten OmsL.

En skattskyldig köpare av brännstovv och förädlade brännstovvsprodukter, brännflis, brännvedsbriketter samt industriavfall har under de förutsättningar som nämns i 110 § rätt att göra ett kalkylmässigt avdrag för det bränsle han använt.

### Fartyg och luftfartyg

58 §. Försäljning och uthyrning av fartyg och luftfartyg samt arbetsprestationer på dem befrias från skatt. Havsgående fartyg och luftfartyg i internationell flygtrafik är befriade från



skatt också enligt EG:s sjätte mervärdesskatte-direktiv. Av administrativa skäl gäller skattefriheten för fartyg och luftfartyg också sådana som används i trafik inom landet.

Skattefriheten gäller precis som i dag fartyg med en skrovlängd på minst 10 meter och med en sådan konstruktion att de inte huvudsakligen är avsedda för nöjes- eller sportbruk. Skattefriheten för luftfartyg gäller i motsats till vad som är fallet i dag inte luftfartyg med en högsta tillåten flygvikt på högst 1600 kilogram. Sådana småplan för nöjes- eller sportbruk blir skattepliktiga av konsumtionsneutralitetsskäl. Den som säljer eller hyr ut skattefria fartyg och luftfartyg eller arbetsprestationer på dem har med stöd av 131 § rätt till återbäring av de skatter som ingår i hans anskaffningar av produktionsinsatser. Stadgandet motsvarar 27 § 1 mom. 14 punkten samt 2 och 4 mom. OmsL, med undantag av den ändring som gäller beskattningen av småplan.

#### Vissa andra varor och tjänster

59 §. Paragrafen innehåller stadganden om skattefrihet för försäljning av vissa varor och tjänster. De gäller gångbara betalningsmedel, lotterier och penningspel, gravskötsel samt ADB-tjänster som utnyttjas inom finansierings- och försäkringsverksamhet.

Enligt 1 punkten skall skatt inte betalas på överlåtelse av sedlar och mynt som är gångbara betalningsmedel. Däremot gäller skattefriheten inte tillverkningen av gångbara sedlar och mynt. Försäljningen av pengar som samlarobjekt är skattepliktig. Också försäljningen av gångbara mynt vilkas försäljningspris bestäms enligt deras metallvärde är skattepliktig. Stadgandet motsvarar nuvarande praxis, som grundar sig på stadgandet i 3 § 2 mom. 3 punkten OmsL om skattefrihet för handlingar.

I 2 punkten befrias lotterier och penningspel från skatt. Mervärdesbeskattning av lotterier och penningspel skulle medföra stora tekniska problem, och kräva att ett särskilt förfarande införs för beräkning av skattegrunden. Dessutom bedrivs detta slag av verksamhet ofta av allmännyttiga samfund, vilkas verksamhet också annars i allmänhet inte berörs av mervärdesbeskattningen. Beskattningen av lotterier och penningspel sköts också i framtiden genom en lotteriskatt.

Skattefriheten för lotterier och penningspel

genomförs så att sådana lotterier som nämns i 2 § 1 mom. 1 punkten lotteriskattelagen (552/92) kan ordnas skattefritt. Enligt det nämnda lagrummet anses som lotterier sådant varulotteri, penninglotteri och bingospel samt sådan tippning och vadhållning som avses i lotterilagstiftningen samt hållande av sådana spelautomater, spel och spelanordningar som i vinst kan ge pengar eller varor eller spelmarker som kan växlas till pengar eller varor.

Skattefriheten för lotterier gäller inte nöjes- eller musikautomater. Bl.a. Penningautomatföreningen blir därmed skattskyldig för sina inkomster av nöjes- och musikautomater.

Skattefriheten för lotterier och penningspel innebär att den som ordnar dem inte blir skattskyldig för den ersättning han får för försäljningen av lotter och spelinsatser. Skattefriheten gäller också intäkter av inträdesavgifter till spelevenemang. Spelarrangörernas ombud, t.ex. tipsombuden skall däremot betala mervärdesskatt på sina ombudsarvoden, enligt principen att förmedlingstjänster är skattepliktiga. Spelvinster är skattefria.

Enligt 3 punkten skall skatt inte betalas på tjänster som innebär öppnande och skötsel av en gravplats, och som utförs av den som håller en allmän begravningsplats. Dessa tjänster erbjuds huvudsakligen av församlingarna. Verksamheten har inte karaktären av rörelse och skatt behöver därför inte betalas på den. För tydlighetens skull intas i lagen ett uttryckligt stadgande om skattefrihet för dessa tjänster. Skattefriheten gäller inte förintande eller begravnande av djur.

I 4 punkten stadgas om skattefrihet för ADB-tjänster som kredit- och finansinstitut samt försäkringsanstalter köper.

Bankerna och försäkringsanstalterna måste enligt lagens allmänna regler köpa de ADB-tjänster som de behöver inom sin skattefria verksamhet av självständiga serviceproducenter eller av för ändamålet bildade samarbets- eller separata bolag till ett skattepliktigt pris. Om bankerna och försäkringsanstalterna själva producerar motsvarande tjänster behöver de inte betala mervärdesskatt för dem, såvida de inte säljer motsvarande tjänster till utomstående. Detta skulle i praktiken leda till stora snedvridningar i konkurrensen. Resultatet kunde bli att man måste upplösa de bolagiserings- och andra samarbetsmodeller för ADB-funktionerna som bankerna och försäkringsanstalterna redan har genomfört och att funktioner-

na måste skötas som intern verksamhet inom varje bank och försäkringsanstalt. Den eftersträfvade effektivitetsfördelen uppnås då inte. Därtill försätts de olika bankgrupperna beskattningsmässigt i olika ställning, eftersom alla inte har möjlighet att sköta funktionerna inom företaget.

För att uppnå neutralitet skall försäljningen av ADB-tjänster till kredit- och finansinstitut samt försäkringsanstalter bli skattefria. Till de skattefria ADB-tjänsterna hör automatisk databehandling samt tjänster som gäller planering eller programmering av automatiska databehandlingssystem. Den som säljer ADB-tjänster har inte rätt att dra av de mervärdesskatter som ingår i inköpspriserna på den utrustning och de övriga insatser som använts för att producera dessa tjänster. Skattefriheten gäller inte försäljning av ADB-utrustning och färdiga program. En förutsättning för skattefriheten är att tjänsterna används enbart inom den skattefria finansierings- eller försäkringsverksamheten. Om t.ex. en ADB-tjänst utnyttjas både inom skattefri finansieringsverksamhet och skattepliktig hyresverksamhet, är försäljningen av tjänsten inte skattefri. I förordning kommer att stadgas att köparen skall ge säljaren en försäkran om det ändamål till vilket ADB-tjänsten kommer att användas.

Stadgandet tillämpas också på de fall då ett kredit- eller finansinstitut eller en försäkringsanstalt säljer skattepliktiga ADB-tjänster till utomstående. Utan ett sådant specialstadgande måste dessa enligt 22 § betala skatt på eget bruk av motsvarande tjänster. Med stöd av det här aktuella stadgandet om skattefrihet behöver säljaren i ett sådant fall dock inte betala skatt på eget bruk av ADB-tjänster som enbart används inom den skattefria finansierings- eller försäkringsverksamheten.

60 §. En person var arbets- och funktionsförmåga har nedgått med minst 70 % behöver inte betala skatt på verksamhet som omfattar enbart försäljning av varor som han själv har tillverkat eller arbetet som han själv har utfört på varor. En förutsättning för skattefriheten är att han i verksamheten inte anlitar andra medhjälpare än maken eller avkomlingar som inte har fyllt 18 år och högst en annan person. Stadgandet motsvarar 20 § OmsL.

#### Varor och tjänster med avdragsbegränsningar

61 §. Skatt skall inte betalas på försäljning av

varor eller tjänster som har varit i annat bruk än sådant som berättigar till avdrag. Till innehållet motsvarar stadgandet 7 § 2 punkten OmsL, utvidgad att gälla också tjänster.

För att försäljningen skall vara skattefri är det avgörande att varan eller tjänsten är i sådant bruk som berättigar till avdrag. Därmed saknar det betydelse om anskaffningspriset för varan eller tjänsten har inkluderat skatt eller inte. Varan eller tjänsten anses vara i sådant bruk som berättigar till avdrag då den används inom den skattepliktiga rörelsen och inte är i sådant bruk för vilket avdragsbegränsningar enligt 114 § gäller.

Till följd av det specialförfarande som tillämpas beträffade statens anskaffningspriser får staten enligt 116 § inte göra avdrag från sina anskaffningar. Sådana varor och tjänster som staten skaffat för skattepliktig rörelse anses dock bli tagna i sådant bruk som enligt ovanstående berättigar till avdrag. Därmed skall staten betala skatt t.ex. på försäljning av anläggningstillgångar som den skaffat för skattepliktig rörelse.

Detta stadgande tillämpas med stöd av 133 § också på försäljning av varor och tjänster som hos företag som enligt 131 § är berättigade till avdrag eller hos kommunerna, är i annat bruk än sådant som berättigar till återbäring eller avdrag. Därmed behöver t.ex. kommunen inte betala skatt på försäljning av varor som är i bruk för vilket avdragsbegränsningar gäller enligt 114 §. Däremot måste kommunen med stöd av 6 § 2 mom. betala skatt t.ex. på försäljning av sjukhusinventarier.

#### Företagsarrangemang

62 §. Enligt denna paragraf är överlåtelse av varor och tjänster i samband med företagsarrangemang skattefria på samma sätt som i dag. På motsvarande sätt har den som fortsätter med verksamheten inte rätt att göra avdrag för överlåtelsen. Syftet med stadgandet är att klarlägga beskattningsförfarandet vid företagsarrangemang. Stadgandet motsvarar 33 § OmsL.

Skatt betalas enligt 1 mom. inte på försäljning eller annan överlåtelse av varor och tjänster till den som fortsätter med verksamheten i samband med att en rörelse överläts helt eller delvis. En förutsättning för skattefriheten är att egendomen hos den som fortsätter

med rörelsen kommer att användas för ett ändamål som berättigar till avdrag. Skattefriheten gäller med stöd av 133 § också egendom som kommer i sådant bruk som enligt 131 § berättigar den som fortsätter med rörelsen till återbäring.

Skattefriheten gäller enligt 2 mom. också de fall då rörelsen upphör på grund av konkurs och konkursboet självständigt fortsätter med rörelsen.

Skattefriheten gäller enligt 3 mom. inte sådana fastighetsöverlåtelser som nämns i 33 §. Den som överlåter en fastighet måste således också i fall av företagsarrangemang återbetala de avdrag som gjorts från anskaffningen av byggtjänster i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring, enligt 33 §. Detta är nödvändigt för att den som tar emot överlåtelserna skall veta vilket belopp han själv måste återbetala t.ex. i samband med en återförsäljning av fastigheten. Den som tagit emot överlåtelserna kunde med stöd av 104 § dra av det återbetalade beloppet.

Mottagaren skall på samma sätt som i dag betala skatt enligt stadgandena om eget bruk, om han senare tar av de med stöd av detta lagrum skattefritt överlåtna varorna i annat bruk än sådant som berättigar till avdrag. Detta följer av de allmänna stadgandena, varför lagförslaget inte som den nuvarande lagen innehåller något uttryckligt stadgande om saken. Skatt skall på motsvarande sätt betalas på försäljning av överförda affärsförmögenhet.

### 5 kap. Försäljning i Finland

Enligt det allmänna tillämpningsstadgandet i lagförslagets 1 § skall mervärdesskatt betalas på sådan försäljning av varor och tjänster som sker i form av rörelse i Finland samt på import av varor. Detta motsvarar den gällande lagens stadgande om dess territoriella tillämpning.

Utgångspunkten för definitionen av lagens tillämpningsområde är enligt territorialprincipen den, att varje stat beskattar endast transaktioner som sker på dess eget område. Finskt territorium avser sådan område som geografiskt hör till finska staten. Hit hör således också territorialvatten, luftrummet samt friområden och tullager.

Eftersom mervärdesskatten har karaktär av en konsumtionsskatt inriktas beskattningen emellertid på nyttigheter som förbrukas i Fin-

land. Denna destinations- eller konsumtionslandsprincip skall enligt förslaget i fråga om varor liksom för närvarande förverkligas genom skattefrihet för försäljning till utlandet (69 och 70 §§) samt genom beskattning av import.

I den gällande lagen definieras inte under vilka förutsättningar försäljning anses ske i Finland, dvs. vilket land som betraktas som varors och tjänsters försäljningsland. Lagen bygger emellertid på en försäljningslandpresumtion. Försäljning av varor och tjänster till utlandet har genom särskilda stadganden befriats från skatt eftersom försäljningen annars, såsom skeende i Finland, skulle vara skattepliktig. På motsvarande sätt har det varit nödvändigt att skattebelägga import av varor, eftersom försäljningen av varorna i dessa fall inte skett i Finland.

I den gällande lagen har det inte varit nödvändigt att definiera det land där varor och tjänster sålts, eftersom beskattningen har inriktats endast på försäljning av varor och med dem förknippade tjänster. I detta avseende har det varit tämligen enkelt att fastställa försäljningslandet. I och med mervärdesbeskattningen blir det emellertid svårare att fastställa försäljningslandet för skattepliktiga tjänster. Därför föreslås i lagen definitioner av försäljningslandet för både varor och tjänster.

Detta är motiverat också av den anledningen att bl.a. EG-länderna har gått in för att definiera överlåtelseorten för nyttigheter. I och med att det internationella utbytet av tjänster ökar i omfattning blir det viktigt att ländernas lagstiftning om mervärdesbeskattning förenhetligas, dels med beaktande av konkurrenssynpunkter, dels också för undvikande av att varor och tjänster blir dubbelbeskattade eller inte alls beskattade. Lagförslagets stadganden om försäljningslandet och skattefri försäljning till utlandet har huvudsakligen utformats i överensstämmelse med EG:s sjätte direktiv om mervärdesskatt.

Det stadgande som föreslås om försäljningslandet för varor (63 §) stämmer överens med den försäljningslandpresumtion som den gällande lagen bygger på. Avsikten med de stadganden som föreslås om försäljningslandet för tjänster (64—68 §§) är att i mån av möjligheter utsträcka mervärdesskatten till sådana tjänster som förbrukas här, dvs. att iaktta konsumtionslandsprincipen. Denna princip behöver således inte följas upp genom särskilda stadganden om skattefrihet och skattepliktighet för

överlåtelse av tjänster. Det är inte ens möjligt att införa någon egentlig beskattning av import av tjänster, eftersom importbegreppet avser enbart fysisk införsel av konkreta föremål.

Vissa tjänster som närmast har samband med import av varor föreslås emellertid bli befriade från skatt genom stadganden om försäljning till utlandet (69 och 70 §§). Dessa befriade tjänster blir vanligen beskattade i importlandet, värderade såsom importerade varor.

De stadganden som föreslås i kapitlets 63-68 §§ är uttömmande, vilket innebär att försäljningen anses ske i Finland endast i de situationer som avses i stadgandena. I övrigt anses försäljningen ske i utlandet.

Eftersom Finlands mervärdesskattelag inte skall tillämpas på försäljning som sker utomlands, kommer näringsidkare inte att vara skattskyldiga för sådan försäljning och således inte heller att ha någon avdragsrätt i samband med inköp. En näringsidkare har emellertid rätt att under förutsättningar motsvarande dem som gäller normal avdragsrätt få tillbaka den i inköpspriset inkluderade skatten för produktionsinsatser som han i Finland har anskaffat för en rörelse som han bedriver i utlandet (122 och 131 §). Denna återbäringsrätt föreslås gälla också produktionsinsatser som anskaffats för skattefri försäljning till utlandet. Inhemsk företag och utländska företag som har ett fast driftställe i Finland eller som är skattskyldiga, får liksom för närvarande skatten återbetald genom månatliga avdrag eller ansökningar om förskottsåterbärning.

#### Försäljning av varor

63 §. Paragrafens 1 mom. gäller situationer där varorna inte på grundval av köpeavtalet transporteras till köparen. Försäljningen anses ha skett i Finland om varorna finns här när de överläts till köparen.

Paragrafens 2 mom. gäller sådana situationer där en vara på grundval av köpeavtalet transporteras till köparen eller till en av denne anvisad mottagare. Enligt huvudregeln i momentets 1 punkt anses en vara som skall transporteras till köparen ha sålts i Finland om varan finns i landet när säljaren eller någon annan börjar transportera den till köparen. Transportören kan också vara identisk med

köparen eller en självständig fraktförare som kontrakterats av säljaren eller köparen.

T.ex. i det fall att ett finländskt företag i enlighet med ett försäljningsavtal transporterar en maskin som det sålt till ett utländskt företag till en hamn i Finland och där överläter maskinen till en självständig fraktförare för transport till utlandet, anses försäljningen enligt 1 punkten ha skett i Finland. Försäljningen vore emellertid med stöd av 70 § skattefri eftersom den är riktad till utlandet. Om däremot ett finländskt företag från sitt lager i utlandet levererar maskinen till ett tredje land, skulle försäljningen ha skett utomlands och således vara skattefri.

Enligt 2 mom. 2 punkten anses en vara ha sålts i Finland, om säljaren för in den i landet för att här överläta den till köparen, även om varan befinner sig i utlandet när transporten börjar. I denna situation är både importen och försäljningen skattepliktig. Om säljaren är ett finländskt företag eller en utlänning som här har ett fast driftställe, blir säljaren skattskyldig för försäljningen och får dra av den importskatt som han betalt. Om säljaren är utlänning och inte har något fast driftställe här, blir köparen skattskyldig för försäljningen. I så fall får säljaren med stöd av 122 § tillbaka den skatt som han betalt i samband med importen. Utan detta stadgande kan säljarens importskatt inte dras av och inte heller kan den återbetalas, vilket skulle innebära att den kumuleras. Om köparen däremot importerar en maskin som han hämtat från utlandet är försäljningen i detta fall inte skattepliktig, eftersom den med stöd av 1 punkten anses ha skett utomlands.

Det blir med anledning av stadgandet inte nödvändigt att utreda om en i ursprungslandet inledd transport baserar sig på försäljningsavtalet, dvs. om det för säljaren har uppkommit skyldighet att transportera varan till köparen redan före importen eller ej. Stadgandet förtydligar således fastställandet av försäljningslandet också i den situationen att varan överläts flera gånger efter varandra, men direkt från kedjans förste överlåtare levereras till den sista förvärvaren. Importörens försäljning och alla försäljningar därefter anses enligt stadgandet ske i Finland.

Om ett utländskt företag som inte har något fast driftställe i Finland säljer en maskin i Finland på så sätt att överlåtelsen sker i Finland efter att företaget har installerat maskinen, anses försäljningen enligt 2 punkten ha

skett i Finland. Köparen vore således skyldig att betala skatt på försäljningen av varan, medan säljaren skulle få tillbaka den skatt han betalt i samband med importen.

### Försäljning av tjänster

64 §. I paragrafen definieras försäljningslandet i fråga om andra tjänster än de som räknas upp i 65—68 §§.

Enligt paragrafens 1 mom. har en tjänst sålts i Finland om den överläts från ett i detta land befintligt fast driftställe. Begreppet fast driftställe definieras i föreslagna 11 §. Det räcker inte att den som säljer en tjänst har ett fast driftställe i Finland, utan tjänsten skall ha överlåtits från det fasta driftstället. På driftstället skall således finnas teknisk beredskap och personal för att producera tjänsten i fråga. Om den som säljer en tjänst har fasta driftställen både i Finland och utomlands och tjänsten överläts från det sistnämnda, anses tjänsten ha sålts i utlandet.

Om en tjänst inte kan anses ha blivit överlåten från något fast driftställe eller om säljaren inte har fast driftställe i något land, anses tjänsten ha sålts i Finland om säljaren har sin hemort här.

Om säljaren är en inhemsk näringsidkare anses tjänsten ha sålts i Finland även om den inte har överlåtits från ett här befintligt fast driftställe. Om en tjänst emellertid har överlåtits från ett fast driftställe i utlandet, saknar säljarens hemort betydelse. Tjänsten anses i det fallet alltid ha sålts i utlandet. En tjänst som sålts av en utländsk näringsidkare anses ha sålts i Finland endast om tjänsten har överlåtits från ett här befintligt fast driftställe.

Om en utländsk näringsidkare inte har sålt tjänsten från ett fast driftställe i Finland, utgår det inte skatt på försäljningen i Finland.

Det föreslagna stadgandet kan tillämpas bl.a. på försäljning av teletjänster. T.ex. när ett finländskt företag tar ett samtal till ett utländskt företag anses försäljningen av teletjänsten ske i det land där teletjänstens säljare, dvs. där den för samtalet debiterande teleinrättningen finns, i detta fall i Finland. Om däremot den som tar emot samtalet betalar för det, anses försäljningen av teletjänsten ha skett i det land där säljaren finns, dvs. i utlandet där den telefoninrättning finns som debiterar samtalsmottagaren. De avgifter som en finländsk

telefoninrättning debiterar en utländsk telefoninrättning för användningen av sitt nät och för eventuell samtalsförmedling kommer att vara skattefria enligt förslaget till 71 § 6 punkten.

Stadgandet föreslås bli tillämpat också på försäljning av förmedlingstjänster, om annat inte stadgas i 65—68 §§.

Paragrafens 2 mom. innehåller ett stadgande om uthyrning av transportmateriel. Försäljningslandet när det gäller uthyrning av transportmateriel bestäms i regel på basis av 1 mom. Om tjänsterna faktiskt förbrukas uteslutande i Finland, anses de emellertid enligt 2 mom. ha sålts i Finland. Om uthyrningstjänster som avser transportmateriel faktiskt förbrukas uteslutande i utlandet anses de på motsvarande ha sålts utomlands.

Försäljningen anses med stöd av 2 mom. ske i Finland t.ex. i den situationen att ett utländskt företag som inte har något fast driftställe i Finland, till ett finländskt företag för användning i Finland hyr ut transportmateriel som det har köpt här eller importerat. Utan 2 mom. skulle uthyrningstjänsten ha sålts i utlandet, även om den de facto utförs och förbrukas i Finland. På motsvarande sätt anses försäljningen enligt 2 mom. ske i utlandet t.ex. i det fall att ett inhemskt företag hyr ut transportmateriel, som han fört till eller köpt från utlandet, till ett företag som använder materielen uteslutande utomlands.

En förutsättning för tillämpning av stadgandet föreslås vara att materielen förbrukas uteslutande i utlandet eller på motsvarande sätt uteslutande i hemlandet. Transportmateriel anses bli förbrukad i alla de länder där den ens delvis används. Om t.ex. ett företag hyr ut en lastbil för användning i trafik mellan Finland och utlandet, anses uthyrningstjänsten inte bli förbrukad enbart utomlands.

Med transportmateriel avses dels egentliga transportredskap, dels transportbehållare, lastflak, släpvagnar och annan transportmateriel.

Paragrafens 1 mom. skall enligt 3 mom. tillämpas också på sådana tjänster som en researrangör säljer i sitt eget namn och som en annan näringsidkare utför direkt för resande. Försäljningen av s.k. paketresor, dvs. kombinerade transport-, inkvarterings-, förplägnads- och andra sådana tjänster, hänförs således till Finland om den sker från ett här beläget fast driftställe.

Utländska researrangörer är i allmänhet inte skattskyldiga för resor som de ordnar till.



Finland. Dessa resor blir emellertid beskattade till den del det är frågan om tjänster som har sålts till researrangören i Finland, eftersom researrangören enligt 124 § inte skall ha rätt till återbäring till denna del. Av finländska researrangörer ordnade utrikesresor stadgas vara skattefria enligt 71 § 7 punkten.

Momentet tillämpas inte på försäljning av tjänster som researrangören själv utför. Försäljningslandet för dessa tjänster bestäms med stöd av 64 § endast i då det är fråga om någon annan tjänst än en sådan som avses i 65—68 §§. T.ex. om en utrikes paketresa inkluderar lokal transport i Finland med researrangörens egen buss och inkvartering utomlands i ett hotell som researrangören äger, anses försäljningen av den ifrågavarande transporttjänsten med stöd av 66 § ha skett i Finland, medan försäljningen av inkvarteringstjänsten med stöd av 65 § anses ha skett utomlands.

65 §. I paragrafen stadgas att tjänster som avser en fastighet har sålts i Finland, om fastigheten är belägen här. Stadgandet kan tillämpas på alla tjänster som kan anses hänföra sig till en viss fastighet. Eftersom paragrafen innehåller ett specialstadgande blir den primär i förhållande till 66—68 §§. Om t.ex. en planerings- eller konsulttjänst hänföra sig till en fastighet, bestäms således försäljningslandet med stöd av detta lagrum och inte enligt 68 §.

Tjänster som hänföra sig till en fastighet är bygg-, reparations-, planerings-, övervaknings-, renhållnings-, disponent- och andra i 32 § nämnda tjänster som avser fastighetsinnehav, fastighetsförmedlingstjänster, sakkunnigtjänster i samband med fastigheten, fastighetsuthyrning och andra sådana tjänster.

Däremot är t.ex. lagring av lösegendom och förmedling av fastighetstjänster inte sådana tjänster som hänföra sig till en fastighet.

66 §. Enligt 1 mom. anses transporttjänster ha sålts i Finland om de utförs här. Transporter från Finland direkt till utlandet och från utlandet direkt till Finland samt transittransporter anses emellertid i sin helhet ha sålts i utlandet. Stadgandet gäller såväl varu- som persontransporter.

Som en transport direkt till utlandet anses en av samma transportföretag såld transporttjänst från den sista i transportavtalet angivna avgångsorten i Finland till utlandet. På motsvarande sätt anses som en transport som sker direkt från utlandet en av ett transportföretag

såld transport från utlandet till den första i transportavtalet angivna destinationsorten i Finland.

Den som säljer en skattefri direkttransport till eller från utlandet behöver inte själv utföra transporten utan han kan köpa transporttjänsten eller en del av den av andra transportföretag. Frågan om vilket försäljningslandet är för varje av ett transportföretag såld transporttjänst skall avgöras på basis av respektive transportavtal. Om t.ex. den som säljer en direkt till utlandet riktad transporttjänst köper den del av transporten som skall ske i Finland från ett annat transportföretag, anses det sistnämnda företags försäljning av transporttjänsten ha skett i Finland och således vara skattepliktig. Den som säljer en direkttransport till utlandet är däremot inte skyldig att i något avseende betala skatt för försäljningen av direkttransporten. Den som har sålt direkttransporten kan genom avdrags- eller återbäringssystemet slippa den skatt som ingår i priset på den köpta transporttjänsten.

Vid varutransporter är den sista avgångsorten eller första destinationsorten i praktiken vanligen den på fraktsedeln eller på något annat transportdokument antecknade avgångs- respektive destinationsorten. Om transportföretaget emellertid har förbundit sig att transportera importvaror t.ex. först till ett temporärt lager i Finland och därefter till någon annan ort i Finland, anses den temporära lagringsorten vara den första destinationsorten.

När det gäller persontransporter anses den sista avgångsorten eller den första destinationsorten i praktiken vara den på resebiljetten angivna avgångs- eller destinationsorten. Som den sista avgångsorten när det gäller direkttransport från Finland till utlandet skall emellertid anses den efter den på resebiljetten angivna avgångsorten följande orten i Finland, där transporten av någon annan än en teknisk orsak temporärt avbryts, t.ex. en ort där den resande övernattar. Transporten från den på resebiljetten antecknade avgångsorten till övernattningsorten är skattepliktig såvida den sker i Finland. Under motsvarande förutsättningar skall som den första destinationsorten för en direkttransport från utlandet till Finland anses den i Finland belägna övernattningsort som föregår den på biljetten angivna destinationsorten.

Det föreslagna stadgandet innebär att all gränsöverskridande försäljning av transport-



tjänster kommer att vara skattefria oberoende av om det t.ex. är fråga om skattefria försäljning av handelsvaror till utlandet eller om transportkostnaderna har beskattats såsom inkluderade i en importerad varas värde. T.ex. flyttlastransporter föreslås vara skattefria både vid införseln och vid utförseln. Däremot kommer t.ex. sådana transporter i samband med försäljning av skattefria varor till utlandet inte att vara skattefria, som inte innebär någon direkt gränsöverskridning. T.ex. transporter i samband med proviantering av fartyg i utrikestrafik kommer att vara skattepliktiga, liksom också transporter till friområden eller tullager.

Enligt lagförslaget 91 § skall i skattegrunden för importerade varor inkluderas transportkostnaderna till den första i transportavtalet angivna destinationsorten. Direkttransport av varor från utlandet till Finland skall således beskattas på basis av de importerade varornas värde i det fall att importen är skattepliktig.

Enligt paragrafens 2 mom. anses förmedling av varutransporttjänster i någon annans namn och för någon annans räkning ha sålts i Finland, om transporttjänsterna har sålts här. En varutransporttjänst skall således beskattas i samma land som förmedlingen av den. Om en förmedling avser flera transporttjänster anses förmedlingstjänsten ha sålts i Finland i fråga om de transporttjänster som sålts här.

67 §. Försäljningen av de i paragrafen uppräknade tjänsterna anses ske i Finland om tjänsterna utförs här. Det är avgörande om tjänsterna fysiskt sett har utförts i Finland. T.ex. om en vetenskaplig undersökning har utförts i Finland anses försäljningen ha skett här oberoende av var undersökningsresultatet överläts till köparen.

Den huvudsakliga karaktären av en tjänst är avgörande när det gäller vilket lagrum som skall tillämpas på försäljningen av densamma, dvs. detta lagrum eller t.ex. 68 §. T.ex. föreläsningar kan ha drag av konsultering, men eftersom föreläsningar i allmänhet huvudsakligen hålls i pedagogiskt syfte skall på dem tillämpas 67 och inte 68 §. Stadgandet skall tillämpas också på olika typer av sammanträden och kongresser.

Med tjänster som omedelbart ansluter sig till undervisning, vetenskapliga tjänster, kultur-, underhållnings- och idrottsevenemang avses närmast sådana tjänster som ansluter sig till det fysiska genomförandet av en tillställning eller en tjänst. Det kan t.ex. vara fråga om till ett

musikuppförande anslutna organiserings-, scendekorations-, belynings-, ljudåtergivning-, övervaknings- och serveringstjänster. Däremot skall försäljningslandet t.ex. för planering av reklamkampanjer och tidningsannonsering bestämmas på basis av 68 §.

Med arbetsprestationer som hänförs till lösegenom avses omedelbart till sådan egenom anslutna testnings-, rengörings-, reparations-, installations-, rivnings-, ändrings-, tillverknings- och andra dylika arbeten.

Lagrings- och förvaringstjänster som hänförs sig till lösegenom är däremot inte sådana arbetsprestationer som avses i 4 punkten. Om en sådan tjänst ansluter sig till varutransport skall försäljningslandet med stöd av paragrafens 2 punkt bestämmas på basis av den ort där tjänsten utförs. Om en lagringstjänst inte har samband med en transport skall försäljningslandet fastställas enligt huvudregeln i 64 §, som i allmänhet leder till samma slutresultat eftersom lagret i allmänhet utgör ett fast driftställe.

Inte heller transporttjänster och därmed sammanhängande tjänster betraktas som sådana till en vara hänförliga arbetsprestationer som avses i 4 punkten.

68 §. I paragrafen räknas upp de tjänster vilkas försäljning i Finland är beroende av säljarens referenser till Finland (1 mom.) eller av huruvida de uteslutande förbrukas här (2 mom.). Paragrafen föreslås bli extensivt tolkad i förhållande till 64 §. En sådan tolkning kan motiveras med att paragrafen i hög grad uppfyller konsumtionslandsprincipen, vilket innebär att beskattningen hänförs sig till tjänster som förbrukas i Finland.

Enligt 1 mom. anses de tjänster som nämns i paragrafen ha sålts i Finland om de överläts till köparens här belägna fasta driftställe. En definition av begreppet fast driftställe finns i 11 §.

Om köparen har fasta driftställen både i Finland och utomlands anses en tjänst ha sålts i utlandet om den överläts till ett driftställe som är beläget i utlandet. Det räcker således inte att köparen har ett fast driftställe i Finland, utan tjänsten skall ha överlåtits till det. Härmed avses närmast att driftstället skall ha beställt tjänsten och vara betalningsskyldig för den. En tjänst kan anses ha överlåtits till ett fast driftställe även om det på driftstället inte finns beredskap för produktion av skattepliktiga nyttigheter. Regleringen skiljer sig i detta av-

seende från 64 §, enligt vilken det är avgörande att det finns ett fast driftställe från vilket tjänsten har överlåtits.

Om den som köper en tjänst inte i något land har ett fast driftställe eller om tjänsten inte kan anses ha överlåtits till något av köparens driftställen, anses tjänsten ha sålts i Finland om köparen har hemort här.

Om köparen är ett inhemskt företag anses tjänsten enligt 1 mom. ha sålts i Finland även om köparen eller säljaren inte har något fast driftställe här. På motsvarande sätt anses tjänsten ha sålts i Finland om köparen är en privatperson som är bosatt eller fortgående vistas i Finland. Om tjänsten emellertid har överlåtits till en inhemsk köparens fasta driftställe i utlandet, saknar det betydelse att köparen är inhemsk, vilket innebär att tjänsten anses ha sålts i utlandet. Om den som köper tjänsten är en utlänning, anses tjänsten ha sålts i Finland om den har överlåtits till köparens i detta land belägna fasta driftställe.

Paragrafens 2 mom. innehåller ett undantag när det gäller försäljningslandet för sådana tjänster som avses i paragrafen. Om en tjänst har använts eller annars förbrukats uteslutande i Finland, anses den med stöd av 2 mom. ha sålts här också om den enligt 1 mom. har sålts i utlandet. Även om en tjänst enligt 1 mom. anses ha sålts i Finland anses den med stöd av 2 mom. ha sålts i utlandet om den förbrukas uteslutande utomlands.

Om köparen är en utlänning som inte har något fast driftställe i Finland, skall de tjänster som avses i paragrafen således beskattas i Finland endast i det fall att de uteslutande förbrukas här, även om säljaren är ett finländskt företag. Även om säljaren och köparen är finländska företag anses försäljningen på motsvarande sätt inte ske i Finland, om tjänsten förbrukas uteslutande utomlands.

En förutsättning för tillämpning av 2 mom. föreslås vara att tjänsten förbrukas uteslutande i utlandet respektive i Finland. När den skattskyldige med stöd av 2 mom. skattefritt säljer sådana tjänster som avses i paragrafen, skall han kunna påvisa att tjänsten uteslutande har förbrukats i utlandet.

De tjänster som paragrafen gäller räknas upp i 3 mom.

I 1 punkten nämns överlåtelse av upphovs rätt, patent, licens, varumärke och andra sådana rättigheter. Med andra sådana rättigheter avses t.ex. mönsterrätt och rätt till fotografisk

bild. Om t.ex. en finländsk biograf eller ett finländskt bolag av ett utländskt företag köper visningsrätten till en film, anses försäljningen av tjänsten ha skett i Finland. Om en överlåtelse av ett patent eller varumärke eller någon annan sådan rättighet som avses i punkten berör såväl Finland som övriga länder, anses rätten bli utnyttjad i alla dessa länder. Försäljningslandet bestäms härvid enligt paragrafens 1 mom., dvs. på basis av var förvärvarn finns.

Sådana reklam- och annonstjänster som avses i 2 punkten anses i allmänhet bli förbrukade där reklamen görs eller annonseringen sker. Om t.ex. en tidning där en reklam publiceras kommer ut endast i Sverige, anses reklam- och annonstjänsten ha förbrukats uteslutande i utlandet. I så fall behöver skatt på försäljningen av tjänsterna inte betalas i Finland, även om köparen är ett finländskt företag.

För en del av de konsult-, planerings-, rit- och andra motsvarande tjänster som räknas upp i 3 punkten skall försäljningslandet bestämmas på basis av 65 §, om de hänför sig till en fastighet. Som exempel kan nämnas konstruktionsplanering för en byggnad samt juridiska tjänster eller konsultering rörande en viss fastighet.

I fråga om juridiska tjänster leder paragrafens 1 och 2 mom. i allmänhet till samma slutresultat. En juridisk tjänst kan i allmänhet anses ha förbrukats uteslutande där köparen har det fasta driftställe som tjänsten överlåts till. Det saknar t.ex. betydelse vilket lands jurisdiktion ärendet lyder under. När det gäller juridiska tjänster som säljs till privatpersoner är det dessas hemort som är avgörande för försäljningslandet. Också det land där konsulttjänster förbrukas skall bestämmas på motsvarande sätt.

Avgörande när det gäller förbrukningslandet för datatjänster och överlåtelser som avses i punkterna 4 och 5 är vilket driftställe som utnyttjar dessa. Däremot saknar det betydelse vilket land datamaterialet hänför sig till eller i vilket land databehandlingen utförs. Paragrafens 1 och 2 mom. leder också i det fallet i allmänhet till samma slutresultat.

Försäljningslandet för sådana till finansieringsverksamhet anslutna tjänster som nämns i 6 punkten har betydelse endast när tjänsterna är skattepliktiga. Stadgandet gäller t.ex. notariats- och indrivningstjänster. Om en finländsk bank sköter värdepappersplaceringar för ett

företag som bedriver verksamhet endast utomlands, anses tjänsterna bli förbrukade uteslutande utomlands.

Emellertid gäller 6 punkten inte överlåtelse av nyttjanderätten till förvaringsutrymmen, t.ex. bankfack. Försäljningslandet för sådana tjänster bestäms på basis av 65 §, som gäller till fastigheter hänförliga tjänster.

Uthyrning av arbetskraft, som nämns i 7 punkten, anses i allmänhet ha förbrukats där arbetet utförs.

Paragrafen skall enligt 8 punkten tillämpas också på uthyrning av lösegendom. I fråga om uthyrning av transportmateriel bestäms försäljningslandet dock med stöd av 64 §.

Om ett finländskt företag hyr lösegendom av ett utländskt företag och själv hämtar egendomen till Finland för att använda den här, anses uthyrningstjänsten med stöd av 1 mom. ha sålts i Finland. Den finländske hyrestagaren skall sålunda enligt 9 § betala skatt på de hyror som han betalt. Den finländske hyrestagaren har rätt att med stöd av 113 § dra av den skatt han betalt vid importen av det hyrda föremålet. Detta innebär en ändring jämfört med gällande praxis, enligt vilken skatt skall betalas enbart vid import av hyresgods, däremot inte på hyror som betalas till utlandet. Om en utländsk uthyrare som inte har något fast driftställe i Finland importerar hyresgods, får uthyraren med stöd av 122 § tillbaka den skatt han betalt i samband med importen. Om en utländsk hyrestagare har ett fast driftställe i Finland är han skattskyldig för uthyrningen och får dra av den skatt han betalt vid importen.

En uthyrningstjänst anses ha blivit förbrukad där det hyrda föremålet används. T.ex. om en uthyrare för ut ett hyresföremål till utlandet eller köper ett hyresföremål utomlands och överlåter det till hyrestagaren för uteslutande användning utomlands, anses uthyrningstjänsten ha förbrukats och således sålts i utlandet, också i det fall att den som köper tjänsten är ett finländskt företag. Om hyresföremålet överlåts till hyrestagaren i Finland, för användning här, anses uthyrningstjänsten på motsvarande sätt ha sålts i detta land även om hyrestagaren är en utlänning som saknar fast driftställe här.

Den i 9 punkten nämnda skyldigheten att avhålla sig från utnyttjande av en rättighet som nämns i 1 punkten eller från idkande av viss rörelse, anses ha förbrukats i det land där rätten inte får utnyttjas eller rörelsen inte idkas.

Den föreslagna 10 punkten gäller anskaff-

ning av i paragrafen angivna tjänster i en huvudmans namn och för hans räkning. En sådan förmedlingstjänst anses enligt 1 mom. ha sålts i det land där köparen av förmedlingstjänsten och den förmedlade tjänsten finns.

### 6 kap. Försäljning till utlandet

Av föregående kapitel framgår när försäljning av varor och tjänster anses ske i Finland och således vara hänförlig till mervärdesbeskattningen i Finland. I 6 kap. stadgas emellertid om skattefrihet för en viss typ av försäljning som sker i Finland. Skattefriheten gäller situationer där förbrukningen av sålda nyttigheter sker utomlands. Sådan skattefri försäljning kallas försäljning till utlandet.

Stadgandena om skattefrihet för varuförsäljning till utlandet (69 och 70 §§) innebär i förening med stadgandena om skattepliktigt import (9 kap.) att försäljning av varor skall beskattas i konsumtionslandet. När det gäller tjänster är avsikten däremot att så lång som möjligt förverkliga konsumtionslandprincipen redan genom försäljningslandstadgandena i 5 kap. Skattefrihetsstadgandena föreslås gälla endast vissa tjänster som närmast har samband med export av varor (69 och 71 §§). Dessa tjänster blir i allmänhet beskattade i importlandet, på basis av värdet av de varor som importeras.

Företag som uteslutande bedriver skattefri försäljning till utlandet skall inte, liksom för närvarande, kallas skattskyldiga. Ett företag skall emellertid liksom för närvarande ha rätt att av staten få tillbaka de skatter som ingår i inköpspriserna på produktionsinsatserna. Om detta föreslås regleringar i återbäringsstadgandena i 122 och 131 §§. Om ett företag som bedriver försäljning till utlandet är finländskt eller om det har ett fast driftställe i Finland, fås skatten liksom för närvarande tillbaka som avdrag eller förskottsåterbärning.

69 §. I paragrafen stadgas att försäljning av varor och tjänster till utlandet är skattefri. Som försäljning till utlandet anses försäljning av sådana varor som nämns i 70 § samt försäljning av tjänster som nämns i 71 §. Regleringen avviker från den gällande lagen som, utöver ett allmänt stadgande om skattefrihet för försäljning av varor och tjänster till utlandet, har en exempelförteckning över typiska exportsituationer.

## Försäljning av varor

70 §. Paragrafen räknar uttömmande upp de situationer där försäljning av varor i Finland betraktas som skattefri försäljning till utlandet.

Paragrafens punkt 1 gäller den situationen att säljaren eller någon annan i hans namn levererar varan till utlandet. Stadgandet motsvarar 30 § 2 mom. 1 punkten OmsL. Enligt 2 punkten anses en vara ha sålts till utlandet också när ett självständigt transportföretag transporterar varan direkt från säljaren till utlandet, om transporten sker på uppdrag av köparen. Stadgandet gäller också den situationen att transporten sköts av flera företag. I den gällande lagens exempelförteckning innehåller inte motsvarande stadganden. I lagförslaget tas inte in något mot den gällande lagens 30 § 2 mom. 5 punkten svarande stadgande om det fallet att varan förs ut som kurirpost, eftersom de föreslagna 1 och 2 punkterna täcker också denna situation.

I 3 punkten stadgas på motsvarande sätt som för närvarande om försäljning på s.k. ex works-villkor till ett utländskt företag som inte är skattskyldigt i Finland.

I 4 punkten regleras för det första leveranser till sådant friområde eller tullager som avses i tullagen. Till denna del motsvarar punkten 30 § 2 mom. 4 punkten OmsL, utom i det avseendet att den inte gäller varor som då kommer till dessa ställen blir lagerföretagets eller något motsvarande företags anläggningstillgångar. Punkten föreslås dessutom bli så preciserad att den skall tillämpas både i situationer där säljaren eller ett självständigt transportföretag levererar varorna och i samband med försäljning på ex works-villkor. Skattefriheten enligt detta stadgande gäller också försäljning av varor som finns på friområde eller i tullager, med undantag av varor som används på dessa ställen. Något motsvarande stadgande ingår inte i den gällande lagen. Skattefri enligt 5 punkten är också i 30 § tullagen nämnd försäljning i en skattefri butik som står under tullövervakning.

Den mot gällande 30 § 2 mom. 3 punkten OmsL svarande föreslagna 6 punkten gäller varuleveranser till s.k. fraktarbetsföretag. 7 punkten innehåller ett mot gällande 32 § svarande stadgande om skattefrihet för varuöverlåtelser till utländska näringsidkare på grund av garantiförbindelser. Om skattefrihet för

garantireparationer föreslås ett stadgande i 71 § 4 punkten.

I 8 punkten stadgas i överensstämmelse med gällande 30 § 4 mom. om s.k. tax free försäljning till resande som bor i Sverige, Norge och Danmark. I 9 punkten föreslås för klarhetens skull ett stadgande om försäljning till resande som bor i Sverige, Norge eller Danmark. Stadgandet är baserat på överenskommelsen om beskattning av resgods i resandetrafiken mellan Finland, Danmark, Norge och Sverige samt om skattefri försäljning på flygplats i dessa länder (FördrS 33-34/81) som har trätt i kraft genom lagen 317/81. I överenskommelsen definieras begreppet resgods.

I 10 punkten regleras försäljning av varor till luftfartyg och fartyg i yrkesmässig internationell trafik som utrustning eller för förbrukning eller försäljning ombord. Säljaren eller hans ombud skall leverera för sådant bruk avsedda varor till fartyget. T.ex. en leverans till ett i Finland befintligt lager som tillhör ett rederi som idkar utrikestrafik skall således inte betraktas som skattefri försäljning till utlandet. Också försäljningen ombord på ett sådant fartyg föreslås vara skattefri. Något motsvarande stadgande finns inte i den gällande lagen.

I paragrafens 2 mom. föreslås för klarhetens skull ett stadgande om att för leveranser av varor till fartyg som trafikerar på linjer i Norden, då varorna är avsedda att säljas ombord, skall betalas skatt i samband med tullklareringen enligt vad som särskilt stadgas om saken. Om skyldigheten att betala skatt på sådana varor stadgas i lagen om beskattning i vissa fall av varor som säljes ombord på passagerarfartyg i utrikestrafik (397/69). Skatten uppbärs av tullmyndigheterna.

I lagförslaget ingår inget mot gällande 31 § svarande stadgande om skattefrihet för försäljning till en utländsk köpare som inte är skattskyldig i Finland, om varan på hans uppdrag och med fakturering av honom sänds direkt till en skattskyldig rörelseidkare för att tas i användning som berättigar till avdrag. Enligt lagförslaget är en utlänning som har en fast driftställe i Finland i den ifrågavarande situationen skattskyldig för sin i Finland skeende försäljning till en finländsk skattskyldig, vilket innebär att både utlänningen och den finländske köparen på normalt sätt får avdrag för den i inköpspriset inkluderade skatten. Om utlänningen inte har något fast driftställe i Finland, är köparen skattskyldig för utlän-

ningens försäljning. I så fall får utläningen genom återbäringsförfarandet tillbaka den skatt som inkluderas i inköpspriset.

### Försäljning av tjänster

71 §. I paragrafen räknas uttömmande upp de situationer där i Finland skeende försäljning av tjänster betraktas som skattefri försäljning till utlandet.

Enligt paragrafens 1 punkt gäller skattefrihet för försäljning av tjänster som står i ett omedelbart samband med en transporttjänst som säljs till utlandet, om säljaren är ett och samma företag eller om på värdet av tjänsterna har betalats skatt på grund av att värdet har inkluderats i skattegrunden för en importerad vara.

Enligt lagförslagets 66 § anses transporttjänster som utförs både i Finland och utomlands i sin helhet ha sålts utomlands, dvs. vara skattefria, om transporten sker direkt till eller från utlandet. Direkt till utlandet anses en transport ske om den är en av samma transportföretag såld transporttjänst från en ort i Finland till utlandet. På motsvarande sätt anses som en transport direkt från utlandet en av samma transportföretag såld transport till den första avtalsenliga destinationsorten i Finland. Enligt 67 § sker däremot försäljningen av till sådana utländska direkttransporter anslutna, i Finland utförda lossnings-, lastnings- och andra sådana tjänster i Finland.

Enligt 1 punkten befrias transportföretaget av praktiska orsaker från att betala skatt på sina i samband med skattefria utländska direkttransporter sålda, i Finland utförda vidhängande tjänster. Skattefriheten gäller enligt detta stadgande endast transportföretag som säljer skattefria direkttransporter till eller från utlandet.

Tjänster i samband med transporter befrias emellertid enligt 1 punkten från skatt också i det fall att tjänsternas värde har inkluderats i skattegrunden för de importerade varorna. Enligt lagförslagets 91 § skall i skattegrunden för en importerad vara inkluderas dess transport-, lastnings-, lossnings- och andra motsvarande kostnader till den första i transportavtalet angivna destinationsorten. Eftersom de tillhörande tjänsterna enligt förslaget skall beskattas

som en del av de importerade varornas värde, skall de vara skattefria med avseende på beskattningen i hemlandet.

Paragrafens 2 punkt stadgar om skattefrihet för försäljning till utlandet av arbetsprestationer som avser lös egendom. Med en arbetsprestation som hänför sig till en lös egendom avses detsamma som i 67 § 4 punkten. Det saknar betydelse om köparen är utläning eller finländare. En förutsättning för skattefrihet är att säljaren, en utländsk köpare som inte är skattskyldig i Finland eller ett ombud som handlar i någonderas namn för varorna ut ur landet omedelbart efter att arbetet har utförts. Dessutom förutsätts att varorna efter arbetsprestationen inte har använts i Finland. Något motsvarande stadgande finns inte i den gällande lagen, men stadgandet motsvarar i stort sett nuvarande praxis.

Enligt 3 punkten gäller skattefrihet vid försäljning av en arbetsprestation som utförs på ett friområde eller i ett tullager, om arbetet hänför sig till handelsvaror som skall exporteras eller oförtullade handelsvaror som har importerats. I fråga om importerade varor kan tullfriheten motiveras med att den som köper arbetena i vilket fall som helst är berättigad till avdrag. Arbetena kan dessutom bli beskattade som en del av den importerade varans värde. Skatt skall däremot betalas för arbeten som hänför sig till ett sådant företags anläggningstillgångar som bedriver verksamhet på friområdet eller i tullagret. Med arbetsprestationer avses detsamma som i 67 § 4 punkten.

I 4 punkten stadgas om skattefrihet för sådant reparationsarbete som utförs för en utländsk näringsidkare med stöd av dennes garantiförbindelse. I fråga om reparationsarbete motsvarar stadgandet gällande 32 §. Om skattefrihet för ersättande varor stadgas i lagförslagets 70 § 7 punkten.

Enligt 5 punkten gäller skattefrihet också vid överlåtelse av tjänster som tillgodoser ett direkt behov i samband med eller luftfartyg som uteslutande används i yrkesmässig internationell trafik eller i samband med dessas last. Skattefria föreslås vara t.ex. flygfälts- och hamnavgifter samt navigations- och landningsavgifter. Skattefri är också försäljning av tjänster ombord på sådana fartyg och luftfartyg, även i det fall att försäljningen sker på finskt territorialvatten eller i finskt luftrum. Skattefriheten föreslås således omfatta försäljning av sådana tjänster från ett fast driftställe



ombord på ett fartyg, som avses i 64 §, samt försäljning av sådana ombord utförda tjänster som avses i 67 §.

Enligt 6 punkten är också sådana avgifter skattefria vilka en finländsk teleinrättning uppstår av en utländsk teleinrättning för utländska teletjänster. Enligt 30 § 3 mom. OmsL anses som försäljning av teletjänster till utlandet användning av telenätet för inkommande trafik och transittrafik. Det föreslagna stadgandet innebär i vissa avseenden en förändring av nuläget. Skattefria blir t.ex. ersättningar som en finländsk teleinrättning uppstår hos en utländsk teleinrättning för överföring av rundradioprogram. Också de avgifter är skattefria som uppstår hos utländska teleinrättningar för användning av telenät för ankommande och utgående teletrafik. Skattepliktig är däremot försäljning av teletjänster till mottagare som betalar för utrikes samtal.

I 7 punkten stadgas om transport-, inkvarterings- och andra sådana tjänster som en researrangör säljer i sitt eget namn och som utförs av ett annat företag, dvs. paketresor. Försäljningen av dessa i en paketresa ingående tjänster är skattefri om det företags försäljning som utför tjänsterna, anses ha skett utomlands enligt stadgandena om försäljningslandet. Försäljning av utrikesresor är således i allmänhet skattefri i sin helhet.

Stadgandet gäller inte resor som en resebyrå säljer i ett transportföretags eller en i researrangörs namn dvs. reseförmedlingstjänster. Förmedlingstjänstens skattefrihet skall avgöras enligt 8 punkten.

I 8 punkten stadgas om skattefrihet för förmedling av i eller till utlandet sålda varor eller tjänster i någon annans namn och för någon annans räkning. Om försäljningen av en nytthet med stöd av 5 eller 6 kap. är skattefri, är också förmedlingstjänster i anslutning till försäljningen skattefria.

72 §. Försäljning av datatjänster och andra tjänster som räknas upp i 68 § anses ske i Finland om tjänsterna överläts till köparens fasta driftställe i Finland. Enligt lagförslagets 9 § blir köparen skattskyldig för sådana tjänster i det fall att säljaren är en utlänning som inte har något fast driftställe i Finland. Om överlåtelsen av tjänsten är förenad med överlåtelse av en vara blir köparen skyldig att betala skatt också för importen av varan.

För förhindrande av dubbelbeskattning stadgas i paragrafen att köparen inte behöver

betala skatt för andra tjänster som avses i 68 § än uthyrningstjänster, till den del som han har betalat skatt för importen av den vara som har samband med tjänsten. Om köparen t.ex. vid importen av ett datamedium har betalat skatt för hela värdet av en datatjänst som han köpt av en utlänning, behöver han enligt förslaget inte betala skatt för tjänsten vid beskattningen i hemlandet.

När det gäller uthyrningstjänster undviks dubbelbeskattning genom att köparen enligt 113 § beviljas avdragsrätt för importskatten.

### 7 kap. Skattegrunden

Skattens belopp skall enligt förslaget räknas ut som en av skattesatsen angiven procentuell andel av skattegrunden. Stadganden om grunden för den skatt som skall betalas vid försäljning föreslås i 7 kap. Med skattegrunden avses liksom för närvarande den grund enligt vilken skatten fastställs för en enskild överlåtelse. Stadganden om skattegrunden vid import föreslås i 9 kap.

### Allmänt stadgande

73 §. Paragrafen innehåller ett allmänt stadgande om grunden för skatt på försäljning. Liksom för närvarande skall skatten räknas på summan av den ersättning som köparen skall betala till säljaren för varan eller tjänsten.

Enligt paragrafens 1 mom. läggs vederlaget till grund för skatten på försäljning. Med vederlag avses det belopp varmed köparen debiteras för en vara eller tjänst. I skattegrunden inkluderas inte mervärdesskattens andel. Innehållsmässigt motsvarar stadgandet 22 § 1 mom. 1 punkten och 2 mom. OmsL.

Med vederlag avses det mellan säljaren och köparen avtalade priset inklusive samtliga pristillägg. I skattegrunden inräknas t.ex. olika faktureringstillägg. Räntan på finansieringstjänster i samband med försäljning av nyttheter är skattefria. Skattefria är enligt förslaget sådana endast för kreditgivning debiterade ersättningar som t.ex. avbetalnings- och dröjsmålsräntor. Andra under benämningen ränta uppburna ersättningar skall hänföras till skattegrunden som en del av försäljningspriset på en såld vara eller tjänst. Stadgandet motsvarar gällande praxis.

Till vederlaget skall liksom för närvarande



räknas också de leveranskostnader för varan eller tjänsten, med vilka säljaren har debiterat köparen. I och med att beskattningen utsträcks till transportverksamhet slopas skattefriheten för sådana transportkostnader som hänför sig till vissa tunga varor. I lagförslaget ingår därför inte något mot gällande 22 § 3 mom. OmsL svarande fullmactsstadgande om skattefrihet i detta avseende.

Till skattegrunden hänförs för närvarande enligt 22 § 4 mom. OmsL inte ersättningar som i samband med försäljning eller uthyrning av datoranläggningar debiteras för överlåtelse av datorprogram som har planerats för användarens individuella behov. I och med att data-tjänster i allmänhet kommer att hänföras till mervärdesbeskattningen kan denna specialreglering slopas.

I skattegrunden borde i princip inkluderas också av staten och kommunerna beviljade bidrag och understöd för sänkning av försäljningspriserna på varor och tjänster. I syfte att undvika sådana gränsdragningsvårigheter som är förenade med prissänkingsstöd och stöd som beviljas för förbättring av de allmänna verksamhetsförutsättningarna samt i syfte att undvika de administrativa problemen när det gäller beskattningen av alla subventionsformer, skall understöden och bidragen enligt lagförslaget dock inte hänföras till skattegrunden, med undantag av sådana understöd för persontransport verksamhet som avses i 79 §. Den föreslagna skattefriheten för offentliga understöd och bidrag motsvarar nuvarande praxis.

Den som säljer varor eller tjänster skall betala skatt för de varor och tjänster som han säljer till offentliga samfund. På motsvarande sätt skall säljaren som en del av försäljningspriset i skattegrunden räkna in sådana ersättningar som det offentliga samfundet har betalt på kundens vägnar. Till skattegrunden skall t.ex. hänföras ersättning som en advokat har fått från staten.

Paragrafens 2 mom. är ett hänvisningsstadgande om grunden för skatt på varuimport.

### Eget bruk

74 §. Paragrafen stadgar om skattegrunden i det fall att den skattskyldige tar en vara i eget bruk.

I fråga om köpta varor är skattegrunden enligt 1 mom. 1 punkten varans inköpspris eller

ett sannolikt lägre överlåtelsepris. Stadgandet motsvarar 22 § 1 mom. 2 punkten OmsL.

För en vara som den skattskyldige själv har importerat är skattegrunden enligt 1 mom. 2 punkten den i 9 kap. angivna beräkningsgrunden i samband med import eller ett sannolikt lägre överlåtelsepris. Stadgandet motsvarar 22 § 1 mom. 2 punkten OmsL.

För en vara som det skattskyldige själv har tillverkat är skattegrunden enligt 1 mom. 3 punkten varans sannolika överlåtelsepris. En förutsättning för beskattning av tillverkningsarbete är för närvarande enligt 22 § 1 mom. 3 punkten OmsL att varan är en sedvanlig försäljningsprodukt. Som en följd av att skattebasen och avdragsrätten breddas kommer denna förutsättning i praktiken att förlora sin betydelse och kan därför frångås. Också när det gäller eget bruk av andra självtillverkade varor än sedvanliga försäljningsprodukter läggs således det sannolika överlåtelsepriset till grund för skatten.

75 §. Paragrafen gäller skattegrunden när tjänster tas i eget bruk. För närvarande utgår ingen omsättningsskatt på tjänster som tas i eget bruk. I och med att skattebasen utvidgas till tjänster utsträcks skattepliktigheten också till eget bruk av tjänster.

Skattegrunden för eget bruk av köpta tjänster är enligt 1 punkten inköpspriset eller ett sannolikt lägre överlåtelsepris. Den föreslagna regleringen är densamma som för köpta varor.

Skattegrunden för eget bruk av tjänster som den skattskyldige själv har utfört är enligt 2 punkten tjänsternas sannolika överlåtelsepris. Den föreslagna regleringen är densamma som för självtillverkade varor.

Paragrafens 3 punkt stadgar om eget bruk av byggtjänster och tjänster som avser fastighetsinnehav. I fråga om dessa tjänster avviker regleringen från den allmänna principen rörande beskattning av eget bruk, dvs. att skattegrunden bestäms på basis av marknadsvärdet. Skattegrunden föreslås inte vara det sannolika överlåtelsepriset utan de kostnader som tjänsten medför. I fråga om byggtjänster kan detta motiveras med svårigheterna att skilja mellan markgrundens respektive byggtjänsternas värde samt med de särdrag som är förenade med s.k. grynderbyggande. I fråga om tjänster som avser fastighetsinnehav kan som motivering anföras att den som utför sådana i allmänhet inte säljer motsvarande tjänster till utomståen-

de, vilket gör det svårt att reda ut vilket det sannolika överlåtelsepriset är. Av praktiska skäl och i syfte att undvika gränsdragningsvårigheter föreslås en och samma skattegrund bli tillämpad på samtliga beskattningssituationer där det är fråga om eget bruk av byggtjänster och tjänster som avser fastighetsinnehav.

Skattegrunden för eget bruk av byggtjänster och tjänster som avser fastighetsinnehav är det sammanlagda beloppet av de direkta och indirekta kostnader som tjänsten förorsakat samt värdet av den skattskyldiges eget arbete. Kostnader som skall hänföras till skattegrunden är enligt förslaget bl.a. markkostnaderna och till en byggnad hänförliga byggnadsarbeten, markundersökningar, övervakning, inspektioner, projektledning, gårdsarbeten samt planteringar på tomten. I skattegrunden räknas inte in vissa sådana kostnader som vore skattefria om byggtjänsten hade köpts utifrån. Sådana skattefria poster är t.ex. markanskaffnings- och inteckningskostnader, räntor på byggnadskrediter samt avgifter för vatten-, el- och andra sådana anslutningar.

Med direkta kostnader avses kostnader som hänför sig till ett visst projekt. Sådana kostnader är t.ex. kostnaderna för ett nybygge samt de reparations- och underhållskostnader som hänför sig till en fastighet. Direkta kostnader är bl.a. kostnaderna för byggnadsmaterial, de löner jämte socialkostnader som betalas till byggnadsarbetare och arbetsledningen, planerings- och övervakningsersättningar till utomstående, lantmäterikostnader, till utomstående betalda maskinhyror och transportkostnader samt ersättningar till underleverantörer. Direkta kostnader skall hänföras till de projekt som de har samband med.

Med indirekta kostnader avses alla andra kostnader som hänför sig till byggtjänster, såväl rörliga som fasta indirekta kostnader. Sådana är bl.a. löner till administrativ personal och lageranställda, kostnader för byggnads- och andra undersökningar, kostnader för egna transporter, avskrivningar på maskiner och anläggningar samt service-, verktygs- och försäkringskostnader. Indirekta kostnader kan i praktiken hänföras till vissa projekt genom att de uträknas som en schematisk andel av de direkta kostnaderna för ett projekt.

Till skattegrunden för eget bruk av byggtjänster hänförs också värdet av den skattskyldiges eget arbete. Värdet av eget arbete kan beskattas endast i det fall att bygg-

verksamheten bedrivs i form av en privat firma eller ett personbolag. Värdet av det egna arbetet skall bestämmas utgående från vad motsvarande arbete skulle kosta om det utfördes med avlönad personal. Av den anledning skall också kalkylerade arbetsgivaravgifter och andra bikostnader hänföras till skattegrunden.

De direkta och indirekta kostnader samt det värde av eget arbete som läggs till grund för den skatt som utgår för eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav, uträknas i princip på motsvarande sätt som när det gäller beskattning av eget bruk vid byggverksamhet. Den beskattning av eget bruk som avses i förslaget till 32 § gäller emellertid endast arbete som utförs med anlitande av egen personal. Köpta tjänster föreslås inte bli beskattade, vilket innebär att de inte hänförs till skattegrunden. Beskattningen av köpta tjänster förverkligas så att fastighetsinnehavaren inte ges rätt till avdrag för den skatt som inkluderas i inköpspriserna.

I paragrafens 2 mom. ingår ett specialstadgande för det fall att en skattskyldig som bedriver serveringsverksamhet tar måltider som han tillrett i eget bruk. Skattegrunden är i detta fall penningvärdet av den måltidsförmån som har fastställts för förskottsinnehållning. Skatten föreslås bli uträknad direkt på penningvärdet. Stadgandet motsvarar 22 § 1 mom. 4 punkten OmsL.

76 §. Paragrafens stadganden om skattegrunden föreslås gälla den situationen att det blir nödvändigt att på det sätt 33 § stadgar rätta ett avdrag från en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring. Beloppet av den skatt som skall betalas med anledning av rättelsen räknas ut på olika sätt, beroende på i vilken form anskaffningen av byggtjänsten eller fastigheten har skett.

Grunden för den skatt som skall betalas på en köpt byggtjänst eller fastighet är enligt 1 punkten det värde som har legat till grund för den avdragna skatten. Härmed avses beräkningsgrunden för den skatt som säljaren på sin tid betalade. Rättelseposten sammanfaller således med den skatt som tidigare dragits av i samband med köpet. Skattesatsen bestäms emellertid på basis av tidpunkten för det egna bruket. Stadgandet föreslås bli tillämpat i fall där den skattskyldige har köpt en byggtjänst, en nybyggnad jämte markgrund eller en sådan begagnad fastighet från vars anskaffning har

kunnat dras av den skatt som säljaren betalt tillbaka i enlighet med 33 §.

I fråga om en byggtjänst som den skattskyldige själv har utfört är skattegrunden enligt 2 punkten summan av de direkta och indirekta kostnaderna för tjänsten samt värdet av den skattskyldiges eget arbete. Skattegrunden bestäms på samma sätt som ovan enligt 75 § 1 mom. 3 punkten. När det gäller en byggtjänst som den skattskyldige själv har utfört skall således det skattebelopp betalas tillbaka som skulle ha debiterats för byggnadsarbetet om byggnaden ursprungligen hade uppförts för något icke avdragsgillt användningsändamål. Det är fråga om ett slags retroaktiv beskattning av eget bruk. Skattesatsen föreslås emellertid bli fastställd utgående ifrån den tidpunkt då tjänsten togs i eget bruk.

77 §. Skattegrunden för eget bruk av varor och tjänster inkluderar inte mervärdesskattens andel. Skatten räknas således på det skattefria priset. Stadgandet motsvarar 22 § 2 mom. OmsL.

#### Rättelseposter

78 §. Från skattegrunden får enligt föreslagna 1 mom. 1 och 2 punkten liksom för närvarande dras av sådana rabatter och motsvarande rättelseposter som har beviljats köparen i samband med skattepliktig försäljning samt sådana kreditförluster som hänför sig till försäljning som har uppgivits som skattepliktig. Enligt 2 punkten skall skatt betalas på fordringar vilka dragits av såsom kreditförluster. Det belopp som skall dras av eller läggas till inkluderar enligt 3 mom. inte skattens andel. Stadgandena motsvarar innehållsmässigt 25 § OmsL.

#### Särskilda stadganden

79 §. Paragrafen stadgar om beskattningen av sådana understöd och bidrag som beviljas företag i persontransportbranschen.

Företag som bedriver persontransport får ofta statliga eller kommunala bidrag. En kommun kan också själv idka kollektivtrafik på så sätt att skattemedel används för att täcka en del av trafikverkets kostnader. Om bidragen till privata transportföretag eller kommunala trafikverks underskott inte räknas in i beräknings-

grunden för mervärdesskatten, blir en del av det inom företaget eller det kommunala trafikverket uppkomna mervärdet obeskattad. Detta skulle innebära skattesubventionering av den redan understödda kollektivtrafiken och ytterligare gynna denna i förhållande till den övriga kollektivtrafiken.

Om understöden inte blir beskattade inom en bransch där de i stor utsträckning förekommer, uppstår det problem också vad gäller skattesystemets funktion. Problemen sammanhänger med tolkningen av rörelsebegreppet, som är en allmän förutsättning för skattepliktighet. Ett företag vars verksamhet finansieras med betydande offentliga subventioner anses enligt gällande tolkningspraxis inte idka rörelse. I annat fall skulle det råda oklarhet t.ex. om vilken ställningen är i skattehänseende för kommunala trafikverk och huvudstadsregionens samarbetsdelegation. Skattefria subventioner skulle dessutom leda till en oenhetlig skattebehandling av olika typer av subventionerad verksamhet. Om t.ex. huvudstadsregionens samarbetsdelegation inte skulle betraktas som skattskyldig, skulle dess verksamhet dock de facto beskattas också i fråga understödet, eftersom delegationen i så fall inte kan dra av den skatt som ingår i priset på de transporttjänster som den köpt. De transporttjänster som ett kommunalt trafikverk själv utför blir däremot inte beskattade med avseende på understödet.

Av neutralitetsskäl och med tanke på skattesystemets funktion föreslås att sådana understöd och bidrag som betalas till idkare av persontransport skall räknas in i skattegrunden.

Enligt paragrafens 1 mom. skall till skattegrunden hänföras sådana understöd och bidrag som en skattskyldig som bedriver persontransportverksamhet har fått för verksamheten. Av neutralitetsskäl och för undvikande av gränsdragningssvårigheter föreslås att i skattegrunden inkluderas också andra subventioner än sådana som direkt ges i prissänkningssyfte. Understödet räknas således in i skattegrunden oberoende av om det har bundits till transporttjänsternas försäljningspris eller om det har givits som en generell subvention.

Då den som bedriver persontransportverksamhet är en kommun eller huvudstadsregionens samarbetsdelegation skall till skattegrunden enligt 2 kom. hänföras också det av verksamheten förorsakade underskott som kommunen eller delägarkommunerna har

täckt. Underskottet skall räknas in i skattegrunden endast i den mån det hänför sig till persontransportverksamheten. Till den del underskottet motsvarar kostnaderna för den allmänna planeringen av kollektivtrafiken eller upprätthållandet infrastrukturen, skall det inte hänföras till skattegrunden.

Till skattegrunden skall enligt förslaget hänföras endast sådana understöd och bidrag som har givits för persontransportverksamhet. Understöd och bidrag för annan verksamhet, t.ex. för varutransporter, skall liksom för närvarande vara skattefria av administrativa orsaker.

Enligt 3 mom. innehåller understöd, bidrag eller underskott inte skattens andel. Skatten beräknas således på subventionens skattefria värde.

80 §. Till skattegrunden skall enligt förslaget inte hänföras anslutningsavgifter som upp bärs av en sammanslutning som upprätthåller el-, tele-, vatten-, avlopps- eller fjärrvärmenät, om avgifterna åter bärs till betalaren eller om betalaren har rätt att överföra de mot anslutningsavgiften erhållna förmånerna till tredje man. Skattefriheten gäller även motsvarande anslutningsavgifter som upp bärs i samband med kabeltelevsionsverksamhet. Stadgandet motsvarar nuvarande praxis. Motsvarande stadgande ingår i 6 § 1 mom. 3 punkten lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/68).

81 §. Den föreslagna paragrafen stadgar också om partiellt hänförande av försäljningspriset till skattegrunden när en sådan vara eller tjänst säljs, som endast delvis är i avdragsgill användning. I syfte att förhindra skatteakumulering skall för försäljningen liksom för närvarande betalas skatt endast till den del avdrag har kunnat göras från anskaffningen av varan eller tjänsten. Stadgandet skall med stöd av 133 § tillämpas också på situationer där en sådan vara eller tjänst säljs som har anskaffats för sådan till återbäring berättigande användning som avses i 130 eller 131 §. Stadgandet motsvarar i sakligt hänseende 23 § OmsL.

82 §. Paragrafen stadgar om skattegrunden i situationer där en vara eller tjänst delvis tas i eget bruk. Skatt skall i så fall liksom för närvarande betalas endast på ett belopp som motsvarar det egna brukets andel av varans eller tjänstens hela användningsändamål. Stadgandet motsvarar i sakligt hänseende 24 § OmsL. Det avrundningsstadgande som ingår i

lagrummet föreslås emellertid med tanke på förfarandets klarhet inte bli intaget i den nya lagen.

83 §. I paragrafen föreslås marginalbeskattningsstadganden som kan tillämpas på handeln med begagnade varor. Lagrummet motsvarar med vissa justeringar förslaget till ny 25 a § i omsättningskattelagen (RP 320/1992 rd).

Enligt paragrafens 1 mom. har den som handlar med begagnade varor rätt att från skattegrunden dra av 82 procent från inköpspriset på begagnade varor som har anskaffats skattefritt. Handelsmannen behöver med andra ord betala skatt endast på sin provision. Eftersom på böcker enligt förslaget till 85 § skall tillämpas en sänkt skattesats, kan från böckernas inköpspriser på motsvarande sätt dras av 89 procent.

Förfarandet gäller varor som säljs vidare i befintligt skick eller på sin höjd efter ha blivit försatta i sedvanligt försäljningskick. Avdrag får göras också från varor som handelsmannen före försäljningen reparerar, restaurerar eller annars behandlar på ett sätt som är sedvanligt när det gäller begagnade varor.

Om en vara efter avdrag från skattegrunden på det nämnda sättet tas i annan användning än till skattepliktig återförsäljning, dvs. om den t.ex. skattefritt säljs till utlandet eller upptas som en anläggningstillgång, skall på det avdragna beloppet betalas skatt enligt 2 mom. Detta gäller också situationer där en handelsmans skattskyldighet upphör innan varan har sålts vidare.

Avdraget från skattegrunden föreslås vara frivilligt. Den som handlar med begagnade varor kan på normalt sätt alternativt betala skatt på hela försäljningspriset. Så lönar det sig att förfara när försäljningen sker till en skattskyldig, eftersom köparen då enligt normala regler kan dra av den skatt som ingår i inköpspriset. En förutsättning för avdragsrätten är enligt 115 § dessutom att säljaren på det försäljningsverifikat som han ger till köparen har antecknat det skattebelopp som skall betalas för försäljningen.

Om säljaren däremot med stöd av 1 mom. har betalat skatt endast på sin provision, får köparen enligt 115 § inte dra av den på detta sätt fastställda skatt som ingår i priset. Säljaren skall i så fall enligt vad som stadgas genom förordning, på fakturan göra en anteckning om att skatten inte får dras av, i det fall att försäljningen sker till en skattskyldig. När det

är fråga om försäljning till konsumenter saknar det betydelse att skatten inte får dras av.

I paragrafens 2 mom. föreslås i syfte att säkerställa korrekta fakturor och köpavdrag att en säljare som har gjort sådant avdrag som avses i 1 mom. men som i strid med vad som stadgas genom förordning till köparen har överlämnat en skattepliktig faktura rörande försäljningen av den ifrågavarande varan, skall addera det avdragna beloppet till skattegrunden. Detta skall göras oberoende av om det på fakturan har antecknats att skatt har betalats på hela försäljningspriset eller endast på provisionen.

Enligt paragrafens 3 mom. gäller specialförordningen dels såsom skattefria anskaffade varor, dels även varor för vilka köparen enligt 115 § inte har någon avdragsrätt. När en person som handlar med begagnade varor således till en annan handelsman för återförsäljning säljer en vara som han har köpt skattefritt såsom begagnad, kan också det sistnämnda företaget vid försäljningen dra av det belopp från skattegrunden som avses i 1 mom., om det i fakturan har gjorts en anteckning om att skatten inte är avdragsgill.

Ibland kan det i praktiken vara svårt att utreda vilket belopp som enligt 2 mom. skall adderas till skattegrunden, när det gäller frimärken och andra mängdvaror som har tagits i annat bruk än till skattepliktig återförsäljning. Av den anledningen föreslås i 4 mom. ett bemyndigande att genom förordning fastställa de grunder enligt vilka det till skattegrunden hänförliga beloppet kan räknas ut i den nämnda situationen.

## 8 kap. Skattesatsen

I kapitlet stadgas om de skattesatser som tillämpas på försäljning och import. Med avvikelse från det gällande systemet införs i lagförslaget vid sidan av den allmänna skattesatsen en sänkt skattesats som skall tillämpas på vissa tjänster och varor.

84 §. Liksom för närvarande föreslås den allmänna skattesatsen för försäljning av varor och tjänster samt import av varor vara 22 procent, beräknad på det skattefria priset.

85 §. På vissa tjänster och varor skall enligt förslaget av samhällspolitiska skäl tillämpas en skattesats som är lägre än den normala. Den sänkta skattesatsen föreslås bli tillämpad på

persontransporter, överlåtelse av nyttjanderätt till inkvarteringslokaler, filmförevisningar, läkemedel, böcker och Oy Yleisradio Ab:s licensavgifter.

Persontransporter hänförs för närvarande inte till omsättningsbeskattningen. Enligt lagförslaget skall persontransporter mervärdesbeskattas. Om den allmänna skattesatsen tillämpades på persontransporter skulle kollektivtrafikens konkurrensläge försämrats i förhållande till privatbilismen. Dessutom det bli svårare att trygga trafikservicens miniminivå när det gäller olika regioner och befolkningsgrupper. Av dessa orsaker föreslås en lägre 12 procents skattesats bli tillämpad på persontransporter.

Den lägre skattesatsen skall enligt föreslagna 1 mom. i punkten tillämpas på alla skattepliktiga persontransporter, t.ex. tåg-, buss-, taxi-, flyg- och fartygsresor. Den lägre skattesatsen skall tillämpas också på persontransporter som ingår i researrangörers inrikes paketresor. Internationella persontransporter föreslås enligt 66 § vara skattefria. Den lägre skattesatsen skall förutom på försäljningsinkomster tillämpas också på understöd och bidrag som avses i 79 § samt på ersättningar som debiteras för resgodstransporter.

Som persontransporter anses inte tjänster som endast i mindre utsträckning är förenade med persontransporter från ett ställe till ett annat, exempelvis rundturer i nöjesparker, ponnyridning eller skidliftar. På sådana tjänster skall således tillämpas den allmänna skattesatsen.

Inkvarteringstjänster omsättningsbeskattas inte för närvarande. Enligt lagförslagets 29 § 3 punkten skall beskattningen utsträckas till hotell- och campingområdesverksamhet och därmed jämförbar inkvarteringsrörelse. Av näringspolitiska orsaker skall enligt förslaget på inkvarteringsföretag tillämpas den lägre skattesatsen, dvs. 12 procent.

Den lägre skattesatsen skall enligt 1 mom. 2 punkten tillämpas på överlåtelse av nyttjanderätten till inkvarteringslokaler. Förutom på hotellinkvartering föreslås stadgandet bli tillämpat på uthyrning av campingplatser och stugor samt på inkvarteringsrörelse som kan jämföras med hotell- och campingområdesverksamhet. Den lägre skattesatsen skall enligt förslaget tillämpas också på sådan överlåtelse av nyttjanderätten till inkvarteringslokaler, som ingår i inrikes paketresor vilka säljs av



researrangörer. På servering och andra tjänster i samband med inkvarteringsrörelser, t.ex. försäljning av konferens- och skidlifttjänster, skall däremot tillämpas den allmänna skattesatsen.

Enligt förslaget till 1 mom. 3 punkten skall skattesatsen 12 procent av kulturpolitiska skäl tillämpas på biografföreställningar.

Enligt förslaget till 1 mom. 4 punkten skall skattesatsen 12 procent tillämpas på läkemedel. Detta innebär en förändring i den nuvarande beskattningen av läkemedel.

För närvarande har omsättningsbeskattningen av läkemedel lindrats genom stadganden om skattefrihet för läkemedelsfabrikers och parti-handlars läkemedelsförsäljning samt för import av läkemedel. Dessutom beviljas apotekarna ett 18 procents kalkylerat avdrag från skattefria anskaffningar. Apotekarnas försäljning är på normalt sätt skattepliktig. Förfarandet leder till att endast apotekarnas försäljningsprovisioner beskattas och inte, som i fråga om andra varor, hela konsumentpriset.

Förfarandet att genom beskattningen subventionera läkemedelsprodukter med ett kalkylerat avdrag är inte förenligt med principerna för mervärdesbeskattningen och inte heller med EG:s sjätte direktiv om mervärdesskatt. Därför föreslås att det nuvarande förfarandet frångås och att beskattningslindringen för läkemedel förverkligas genom att en lägre skattesats tillämpas på försäljning och import av läkemedel.

Den lägre skattesatsen föreslås bli tillämpad på läkemedel som avses i läkemedelslagen (395/87) och på sådana produkter av läkemedelstyp som enligt 71 § läkemedelslagen får säljas endast på apotek. Definitionen av läkemedelsprodukter motsvarar 29 § OmsL.

Enligt förslaget till 1 mom. 5 punkten skall på försäljning och import av böcker av kulturpolitiska skäl tillämpas den lägre skattesatsen, dvs. 12 procent. För närvarande tillämpas den allmänna skattesatsen.

I den föreslagna paragrafens 2 mom. preciserar definitionen av bokbegreppet. En bok är således en publikation där en skrift eller en framställning i bilder har mångfaldigats i grafisk form. En på annat sätt än genom tryckning eller på något motsvarande sätt tillverkad publikation anses inte vara en bok. Bokens innehåll skall kunna läsas eller observeras utan tekniska hjälpmedel. T.ex. tekniska upptagningar, såsom elektroniska och optiska disket-

ter, anses inte vara böcker. Som böcker anses däremot t.ex. punktskriftsböcker för synskadade.

Begreppet bok förutsätter att boken sprids som en fristående produkt. Pärmpublikationer anses inte vara böcker. På lösnummerförsäljning av tidningar och tidskrifter tillämpas liksom för närvarande den allmänna skattesatsen. Försäljning av prenumererade tidningar och tidskrifter skall enligt förslaget till 55 § vara skattefri.

I allmänhet anses en sådan publikation inte vara en bok, som huvudsakligen innehåller reklam. För klarhetens skull skall ett uttryckligt stadgande om saken tas in i lagen. T.ex. reklambroschyrer och prislistor anses således inte vara böcker.

En bok kan innehålla texter, bilder, teckningar, noter, diagram, tabeller och annat sådant material. Som böcker kan enligt förslaget anses t.ex. nothäften och färgläggningsböcker för barn. Däremot anses t.ex. lösa kartblad, postkort och planscher inte vara böcker.

För att en trycksak skall kunna anses vara en bok, måste den vara en publikation som är avsedd till allmän försäljning. Som böcker anses således t.ex. inte duplikat och beställda undersökningar som är avsedda för internt bruk.

I paragrafens 3 mom. stadgas om en särskild skattesats som skall tillämpas på Oy Yleisradio Ab:s licensavgifter. Av mediepolitiska orsaker föreslås att beskattningen av tv-licenserna inte höjs. Om rundradioverksamheten liksom för närvarande lämnas utanför beskattningen skulle detta, på grund av skattebasens breddning, leda till problem när det gäller konkurrensneutraliteten i samband med Oy Yleisradio Ab:s anskaffningar. De program som skaffas hos utomstående programproducenter skulle det i så fall bli nödvändigt att köpa in till ett skattepliktigt pris, utan avdragsrätt. Detta skulle gynna Oy Yleisradio Ab:s egen programproduktion. I syfte att förebygga konkurrensstörningar föreslås att rundradioverksamheten börjar beskattas. En ökning av skattebördan på licensavgifterna förhindras genom tillämpning av en särskild 5 procents skattesats. Denna skulle motsvara den i licensavgifterna för närvarande ingående dolda skatten, på grund av att produktionsinsatserna inte är avdragsgilla. På Oy Yleisradio Ab:s övriga inkomster, t.ex. på sändningstidsersättningarna



samt på inkomsterna från försäljning av övriga tjänster och varor, skall enligt förslaget tillämpas den allmänna skattesatsen.

Tillämpning av en lägre skattesats än den normala på de nyttigheter som räknas upp ovan skulle betyda att skatt betalas enligt den lägre skattesatsen också för eget bruk av dessa nyttigheter. Den lägre skattesatsen skulle däremot inte tillämpas på förmedling av sådana nyttigheter, vilket innebär att skatt på förmedlingsprovisioner skulle betalas enligt den allmänna skattesatsen. Skattskyldiga som köper förmedlingstjänster kunde genom avdragsrätten slippa den skatt som ingår i förmedlingsprovisionen.

### 9 kap. Import av varor

#### Skyldighet att betala skatt

Om skyldigheten att betala skatt stadgas i 86 § och om tidpunkten för skyldighetens uppkomst i 87 §.

86 §. Importören är skyldig att betala skatt på varuimport.

I tullagstiftningen finns ingen uttrycklig definition av skattskyldigheten i samband med tullbeskattning. Betalningen av tull och andra importskatter säkerställs genom ansvarsstadganden. Av den anledningen skall i lagförslaget liksom för närvarande tas in en hänvisning till ansvarsstadgandena i 44 § tullagen (573/78).

Den som köper en vara på tullauktion är skyldig att betala skatt på den. Paragrafen motsvarar 34 § OmsL.

87 §. Skyldigheten att betala mervärdesskatt uppkommer vid den tidpunkt som anges i tullagen och tullskattelagen (575/78), med tillämpning av de grunder som gäller för tull. Enligt grundstadgandet i 3 § tullskattelagen skall tull fastställas antingen enligt de stadganden som är i kraft dagen för tillståndet att taga varan i besittning eller enligt de stadganden som är i kraft på förtullningsdagen. I regel uppkommer skattebetalningsskyldigheten när varan lämnas ut från tullövervakningen. Stadgandet motsvarar gällande praxis.

#### Skattegrunden

Om skattegrunden för importerade varor stadgas i 88 §. Kompletterande stadganden

finns i 89—93 §§. Dessa gäller datorprogram, varor som har behandlats utomlands, transport- och därmed sammanhängande kostnader samt vissa planeringskostnader. Dessutom stadgas om beaktande av övriga skatter på en vara.

88 §. Skattegrunden för en importerad vara skall i regel fastställas utgående från det tullvärde som bestäms enligt tullvärdeslagen. Detta grundstadgande kompletteras i 89—93 §§. Skattegrunden för en vara som har sålts på tullauktion är enligt förslaget varans auktionspris. Paragrafen motsvarar OmsL 35 § 1 och 3 mom.

89 §. Datorprogram beskattas i allmänhet inte vid tullbeskattningen. Detta är en följd av 10 a § tullvärdeslagen, enligt vilken till tullvärdet under vissa förutsättningar hänförs endast värdet av själva datamediet, om värdet av på detta lagrad programvara har uppgivits separat.

För närvarande skall 10 a § tullvärdeslagen enligt 35 § 1 mom. OmsL inte tillämpas vid omsättningsbeskattningen. Vid import av mångfaldigade datorprogram skall skatt således fastställas också på värdet av data som lagrats på datamediet. Import av individuellt planerade program är däremot numera befriad från omsättningsskatt, eftersom sådana program enligt omsättningsskattelagen inte betraktas som varor.

Paragrafen stadgar att 10 a § tullvärdeslagen inte skall tillämpas när grunden för mervärdesskatten bestäms. Vid import av datorprogram fastställs skatten således såväl på värdet av datamediet som på värdet av programmet. Med avvikelse från vad som nu är fallet saknar det betydelse om det är fråga om ett mångfaldigt eller ett individuellt planerat program.

Stadgandet i 11 § tullvärdeslagen om nedsättning av tullvärdet med den andel det finska planeringsarbetet representerar, inte tillämpas när skattegrunden för en vara bestäms. Enligt stadgandet kan tullvärdet nedsättas med värdet av finsk planering eller därmed jämförbart arbete inom tullområdet, ifall detta ingår i det pris som faktiskt betalats eller skall betalas för varan. Planeringsarbetet utgör en del av en importerad varas värde och det skall därför på normalt sätt beskattas såsom inkluderat i varans pris vid importen. Försäljningen av detta slags planeringsarbete skall i allmänhet inte beskattas i hemlandet.

90 §. Skattegrunden för en vara som har

reparerats, tillverkats eller annars behandlats i utlandet föreslås vara den värdeökning som varan undergått i utlandet. Till värdeökningen hänförs behandlingskostnaderna samt värdet av de utländska delar som i samband med reparationen, tillverkningen eller behandlingen har satts in i den importerade varan. Till skattegrunden skall enligt förslaget dessutom hänföras fraktkostnaderna i samband med exporten och importen.

Stadgandet kan enligt förslaget inte tillämpas om varan skattefritt har sålts till utlandet och inte heller om en vara som i Finland varit i avdragsgill användning har sålts i utlandet. Stadgandet kan med avvikelse från vad som nu är fallet tillämpas också när exportören vid sin beskattning har kunnat dra av varans eller råvarans pris, under förutsättning att varan inte har sålts i utlandet.

Enligt föreslagna 2 mom. kan skattegrunden fastställas på det sätt som nämns i 1 mom. också i det fall att en defekt vara har förts ut ur landet, förstörts under myndigheternas tillsyn eller överlåtits till staten utan att åsamka staten kostnader, om detta har skett innan det förtullningsbeslut som gäller den i stället införda varan har fastställts. Också i detta fall är en förutsättning att varan inte skattefritt har sålts till utlandet eller att inte en vara som i Finland varit i avdragsgill användning har sålts i utlandet.

En förutsättning för tillämpning av paragrafen är enligt 3 mom. att importen sker inom den tid som stadgas i 9 b § 2 punkten tullskattelagen. Varan skall således återinföras i landet inom ett år från utförseldagen eller den dag då varan förstördes eller överläts till staten, om inte distriktstullkammaren förlänger tidsfristen.

Det föreslagna stadgandet motsvarar huvudsakligen 35 § 2 mom. OmsL samt det i 9—9 b §§ tullskattelagen angivna förfarande som med stöd av 40 § 1 mom. OmsL skall tillämpas vid omsättningsbeskattningen.

91 §. Transport-, lastnings-, lossnings- och försäkringskostnaderna i samband med importen av en vara samt de övriga kostnaderna för transporter skall inkluderas i skattegrunden till den i transportavtalet angivna första destinationsorten i Finland. I praktiken framgår denna av fraktsedeln eller övriga transportdokument. Om den första destinationsorten inte kan utredas på något annat sätt, anses den första lossningsorten vara den första destinationsorten.

Stadgandet tillämpas också på transporter som köparen ordnat själv.

Stadgandet avviker från den nuvarande definitionen av skattegrunden för en importerad vara, enligt vilken de ifrågavarande kostnaderna skall inkluderas i tullvärdet och således i skattegrunden ända till införselorten. Enligt 9 § 2 mom. tullvärdeslagen avses med införselort det ställe där varan lossas vid transport med fartyg eller luftfartyg, och vid transport på annat sätt den första gränstullplatsen.

Transporter från utlandet till Finland är enligt lagförslaget skattepliktiga vid mervärdesbeskattningen i hemlandet från den första destinationsorten.

Det föreslagna stadgandet stämmer överens med EG:s sjätte direktiv om mervärdesskatt.

92 §. Tullvärdet på en importerad vara är i regel transaktionsvärdet, dvs. det pris som faktisk har betalats för varan. Enligt 7 § 1 mom. 4 punkten tullvärdeslagen skall i transaktionsvärdet räknas in också värdet av vissa utomlands utförda tjänster, fördelade på vederbörligt sätt, i de fall då de tillhandahållits direkt eller indirekt av köparen utan kostnad eller till reducerad kostnad för att användas i samband med tillverkning och försäljning av importerad vara. Sådana tjänster är ingenjörsarbete, utvecklingsarbete, konstnärligt arbete, formgivningsarbete samt ritningar och utkast, som utförts annorstädes än i Finland och är nödvändiga för tillverkningen av den importerade varan.

Värdet av de nämnda tjänsterna utgör en del av den importerade varans värde och skall därför beskattas på normalt sätt i samband med importen av varan. Försäljningen av dessa tjänster skall inte i de ifrågavarande situationerna i allmänhet beskattas i hemlandet, inte heller då arbetet har utförts i Finland. Av den anledningen skall kostnaderna för dessa tjänster enligt det föreslagna stadgandet i de situationer som avses i 7 § 1 mom. 4 punkten tullvärdeslagen hänföras till skattegrunden för den importerade varan, oberoende av var arbetet har utförts.

93 §. Till skattegrunden skall hänföras alla skatter och avgifter som för en vara uppbärs till staten, med undantag av mervärdesskatten. Stadgandet skall enligt förslaget inte tillämpas på varor som har sålts på tullauktion.

Enligt 35 § 1 mom. OmsL skall när skattegrunden fastställs till tullvärdet läggas den tull, importavgift, accis, utjämningskatt, bil- och

motorcykelskatt samt säkerhetsupplagsavgift som skall betalas för varan. Enligt det föreslagna stadgandet skall till skattegrunden dessutom hänföras andra importskatter och -avgifter som tullverket för närvarande uppbär för varor i samband med förtullningen, såsom tilläggs-, dumping- och utjämningstull, oljeavfallsavgift, oljeskyddsavgift och växtkontrollavgifter.

Sådana avgifter för undersökning av varor som t.ex. tulllaboratoriet uppbär skall enligt förslaget inte inkluderas i skattegrunden. Till skattegrunden hänförs enligt förslaget inte heller avgifter till andra mottagare än staten, exempelvis trafikavgifter som skall redovisas till vissa städer eller sådana depositionsavgifter som senare returneras till importörerna.

#### Undantag från skattepliktigheten för import

Om skattefrihet för importvaror stadgas i förslaget till 94 och 95 §§. Den på internationella avtal baserade tillämpningspraxisen när det gäller skattefriheten skall säkras genom förslaget till 96 §.

94 §. Avsikten är att med avvikelser från det nuvarande förfarandet i regel ta in alla de materiella stadganden i lagen, som gäller mervärdesbeskattning vid import. Av den anledningen skall i mervärdesskattelagen också stadgas om samtliga fall av befrielse från mervärdesskatt i samband med import. Detta sker genom hänvisning till motsvarande stadganden i tullskattelagen.

I enlighet med den neutralitet som eftersträvas när det gäller mervärdesbeskattningen skall samma skattefrihetsstadganden tillämpas både vid beskattningen av import och vid beskattningen inom landet. Om den nuvarande skattefriheten slopas när det gäller mervärdesbeskattningen i hemlandet, är det i allmänhet skäl att slopa skattefriheten också för importen, om inte internationella avtal förutsätter undantag i detta avseende.

Skattefriheten för import kan emellertid bibehållas i det fall att den grundar sig på vedertagen internationell praxis eller på praxis som har omfattats inom tullbeskattningen och förutsatt att den inte förorsakar neutralitetsstörningar. Sådana skattefriheter är bl.a. de som gäller temporär import och fysiska personers importrätt.

Enhetliga skattegrunder för olika skatteslag vid importbeskattningen bidrar till att minska

det administrativa arbetet. Också EG:s föreskrifter om befrielse från mervärdesskatt och om tullfrihet är i stort sett identiska.

94 § punkterna 1-10. Varor som föreslås vara skattefria vid beskattningen i hemlandet skall i enlighet med neutralitetsmålsättningen vara skattefria också vid import. Befriade från mervärdesskatt vid import föreslås i enlighet härmed vara modersmjölk, människoblod samt mänskliga organ och vävnader, bildkonstster som upphovsmannen äger, oförädlade primärprodukter som avses i 108 §, levande djur som avses i 51 §, gödsel- och fodermedel som avses i 52 §, prenumererade och gratis utdelade tidningar och tidskrifter som avses i 55 §, sådana till allmännyttiga samfund distribuerade upplagor av tidningar och tidskrifter som avses i 56 §, bränslen som avses i 57 §, fartyg och luftfartyg som avses i 58 § samt sedlar och mynt som avses i 59 §.

Om skattefrihet vid import stadgas för närvarande i 36 § OmsL. Vissa skattebefrielser föreslås bli slopade både vid mervärdesbeskattningen i hemlandet och vid mervärdesbeskattningen av import. Skattepliktiga blir således läkemedelsprodukter, renlav, rundvirke, luftfartyg med en flygvikt på högst 1 600 kilogram, vissa bränslen och smörjmedel som används inom flygverksamhet, råa mineraloljor, marksubstanser och vissa levande djur.

Importen av naturgas föreslås liksom hittills förbli skattefri av energipolitiska orsaker. Importören av naturgas har enligt 110 § rätt att göra ett kalkylerat avdrag från det skattefria importvärdet på naturgas.

94 § punkt 11. Vissa varor som enligt tullskattelagen är tullfria föreslås bli befriade från mervärdesskatt i enlighet med de ovan konstaterade allmänna principerna. Detta föreslås gälla även varor som i enlighet med tullskattelagens bemyndigande har stadgats vara tullfria genom förordning eller föreskrivits vara tullfria genom en norm på lägre nivå. De varor som föreslås vara skattefria är följande, enligt de angivna paragraferna i tullskattelagen.

Tullfria är enligt 7 b § tullskattelagen varor som är avsedda för sedvanlig proviantering av fartyg och luftfartyg i yrkesmässig internationell trafik samt sådana fartygs bränslen och smörjmedel. Med stöd av lagrummets bemyndigande har finansministeriet beslutat (1569/92) om tullfrihet också för varor som är avsedda för proviantering av vissa andra fartyg och transportmedel. Tullfria är enligt beslutet, med

vissa begränsningar och på vissa villkor, provianteringsvaror för fartyg på officiellt besök samt för tåg som reguljärt trafikerar mellan Finland och Ryssland.

Tullfria är enligt 11 § 1 mom. tullskattelagen resgods och resandes sedvanliga hemkomstgåvor. Med stöd av 2 mom. detta lagrum har finansministeriet beslutat (1568/92) om kvantiteterna och villkoren för sådana hemkomstgåvor. Om minimivillkoren för dessa importskattebefrielser har avtalats också i den internationella konventionen om tullättnader till förmån för turisttrafiken (L 468/62 och F 555/62) samt i den nordiska överenskommelsen om beskattning av resgods (L 317/81 och F 318/81).

Enligt 12 § tullskattelagen får den finländska personalen på fartyg i utrikesfart tullfritt införa resgods och hemkomstgåvor enligt vad som i 11 § stadgas om resande. Införseln av hemkomstgåvor är begränsad till en gång per månad, med undantag av fartyg som under en kalendermånad inte har besökt Finland (13 § tullskattelagen och 3 § tullskatteförordningen).

I 14 och 14 a §§ tullskattelagen stadgas om tullfrihet, på vissa villkor och med vissa begränsningar, för varor som ingår i en till landet inflyttande persons privata hushåll. Enligt lagrummen får såsom flyttgods införas bl.a. en personbil eller motorcykel, om vissa förutsättningar är uppfyllda.

Enligt 15 § 1 punkten tullskattelagen är sådana varor tullfria som används för reparation eller utrustande av fartyg eller luftfartyg i yrkesmässig internationell trafik. Om tullfrihet i vissa fall stadgas också i konventionen angående internationell civil luftfart (F 331/49). Motsvarande varor är skattefria också vid beskattningen i hemlandet.

Tullfritt är enligt 15 § 1 a punkten tullskattelagen bränsle för fordon, om bränslet införs i landet i transportmedlets sedvanliga bränsletank för dess eget bruk. Sådan tullfrihet och annan befrielse från importskatt som avses i detta lagrum regleras också i följande internationella konventioner: tullkonventionen om tillfällig införsel av privata fordon (L 468/62 och F 471/62), tullkonventionen om tillfällig införsel av kommersiella fordon (L 299/67 och F 300/67) samt tullkonventionen om tillfällig införsel av för enskilt bruk av luftfartyg och nöjesbåtar (F 578/65).

Tullfria är enligt 15 § 4 a punkten tullskattelagen i den internationella järnvägstrafiken på grund av olika spårvidd använda utbytbara

boggier och hjulpar samt reservdelar och förnödenheter till dessa, om deras införsel inte ansluter sig till köp i utlandet. Avsikten med importskattefriheten är att förbättra verksamhetsbetingelserna för den västliga järnvägstrafiken och i konkurrenshänseende jämställa dem med den östliga förbindelsetrafiken.

Tullfria är enligt 15 § 6 punkten tullskattelagen för kontinuerligt bruk avsedda emballage, lastpallar och lastbindningar samt reservdelar till dessa. Ett villkor är att de eller motsvarande mängd likadant förpackningsmaterial har utförts eller avses att utföras från landet och att deras införsel inte ansluter sig till köp eller hyra från utlandet. Om skattebefrielse stadgas också genom tullkonventionen om temporär införsel av emballage (L 265/65 och F 266/65) samt genom den europeiska konventionen om tullbehandling av lastpallar, som nyttjas vid internationell transport (L 463/66 och F 464/66).

Tullfria är enligt 15 § 7 punkten tullskattelagen varuprover, modeller och motsvarande planscher samt dokument och ritningar som vid införseln eller efter behandling vid förtullningen saknar eller endast har ringa handelsvärde och som används enbart för demonstration av import- eller exportvaror eller arbetsprestationer eller för beställning av sådana. Importskattebefrielsen regleras också genom den internationella konventionen för underlättande av import av varuprover och reklammaterial (L 436/54 och F 456/55).

Tullfria är med stöd av 16 § 1 punkten tullskattelagen varor som är avsedda för republikens president. Motsvarande skattefrihet gäller inte vid beskattningen i hemlandet. Enligt EG:s regler uppbärs varken tull eller skatt på varor och gåvor som är avsedda för statsöverhuvuden. Denna internationellt vedertagna skattefrihet föreslås kvarstå i mervärdesbeskattningen.

Tullfria är enligt 16 § 2 punkten tullskattelagen, med vissa begränsningar, varor som erhållits som arv eller genom testamente. Denna skattefrihet kan motiveras bl.a. med att de ifrågavarande varorna i allmänhet är begagnade och således redan tidigare beskattade.

Tullfria är enligt 16 § 3 punkten tullskattelagen gåvor av ringa värde som en privatperson har fått av en person som bor utomlands samt andra gåvor än personbilar och motorcyklar som han har fått med anledning av en betydande bemarkelsedag, om de tas i privat bruk.

Tullfria är enligt 16 § 4 punkten tullskattela-

gen pris som har erhållits i tävlingar eller på utställningar utomlands samt hederstecken och hedersgåvor som har beviljats av en utländsk myndighet eller offentlig institution.

Tullfria är enligt 16 § 5 punkten tullskattelagen jubileums- och minnesgåvor för en myndighet, institution eller något annat samfund samt gåvor som är avsedda för främjande av folkhälsan, om den som infört dem är en välgörenhetsorganisation.

Tullfria är enligt 16 § 7 punkten tullskattelagen fisk och annat byte som fångats av finska fiskare samt av fångsten ombord på fartyget tillverkade produkter, under förutsättning att minst tre fjärdedelar av de personer som deltar i fångstfärden är finska medborgare.

Tullfria är enligt 16 § 8 punkten tullskattelagen i kulturhistoriskt, vetenskapligt eller konstnärligt hänseende betydelsefulla föremål, vilka i annat syfte än förtjänstsyfte införs till landet till offentligt övervakade museers eller andra motsvarande inrättnings samlings.

Tullfria är enligt 16 § 9 punkten tullskattelagen nyhetsmaterial samt avgiftsfritt bild- och ljudmaterial som ingår i internationellt programutbyte och är avsett för television eller radio. Skattefriheten kan anses motiverad med hänsyn till att inget vederlag upp bärs för materialet.

Tullfria är enligt 16 § 10 punkten tullskattelagen varor som före förtullningen eller överlåtelsen från tullövervakningen har förstörts eller försvunnit eller som skall förstöras eller överlåtas till staten.

I 16 § 11 punkten tullskattelagen stadgas om tullfrihet på vissa villkor för varor som på grund av fabriktionsfel eller med stöd av garantiförbindelse kostnadsfritt har reparerats utomlands eller likartade varor som införts i stället för defekta varor. Det är skäl att bibehålla skattefriheten, för undvikande av dubbelbeskattning.

Tullfria är enligt 16 § 13 punkten tullskattelagen likkistor med lik, urnor med aska samt blommor för hedrande av en avliden persons minne.

Tullfria är enligt 16 a § tullskattelagen varor som är avsedda för främmande makters diplomatiska beskickningar och andra beskickningar i samma ställning eller utsända konsulers konsulat i Finland för officiellt bruk eller för diplomatiska representanter, utsända konsul eller administrativ och teknisk personal av utländsk nationalitet vid nämnda beskick-

ningar eller sådana medlemmar av deras familjer som hör till deras hushåll, för privat bruk, enligt vad som bestäms i Wienkonventionen om diplomatiska förbindelser (FördrS 4/70) och Wienkonventionen om konsulära förbindelser (FördrS 50/80). Enligt lagrummet avgör utrikesministeriet om förutsättningarna enligt Wienkonventionerna föreligger.

För skattefri vidareförsäljning och annan överlåtelse av varor som är avsedda för diplomatisk stadgas en tre års karenstid.

De diplomatiska skattefriheterna är internationellt vedertagna och de allmänna grunderna för dem bestäms i de nämnda statsfördragen.

94 § 12 punkt. Befriade från mervärdesskatt är enligt förslaget av utländska flygbolag i internationell luftfart använd markutrustning och säkerhetsanordningar, undervisningsmateriel, reservdelar och tillbehör för dessa varor samt dokument och blanketter. Genom konventionen angående internationell civil luftfart har för dessa varor till vissa delar beviljats skattefrihet. Det föreslås att skattefriheten regleras i mervärdesskattelagen, för att utländska flygbolag fortfarande skall åtnjuta skattefrihet för dessa varor och för att göra beskattningspraxisen klarare. Konventionen gäller inte motsvarande varor för inhemska flygbolag. Skattefriheten för dem grundar sig i detta nu på 15 § 3 punkten tullskattelagen.

#### Varor som beläggs med mervärdesskatt

I enlighet med den neutralitetsmålsättning som gäller för mervärdesbeskattningen och med beaktande av det särskilda förfarandet för statliga inrättnings skattebetalning föreslås att vissa av de nuvarande fallen av skattefrihet för import inte tas med i mervärdesbeskattningen. Skattepliktiga blir de varor som nämns i 11 § 2 mom., 15 § 2, 3 a, 4 och 5 punkten samt i 16 § 6 punkten tullskattelagen. Skattepliktiga bli dessutom sådana i 15 § 3 punkten nämnda varor som förs in i landet av andra än utländska flygbolag.

Tullfria är enligt 11 § 2 mom. tullskattelagen nödvändiga konsumtionsvaror som invånarna i Utsjoki, Enare och Enontekis kommuner har skaffat genom gränshandel. Med beaktande av de allmänna rättigheter till skattefri import som resande har samt konsumtionsskattens karaktär är skattefriheten inte motiverad i nuläget. Principen i de nordiska ländernas



överenskommelser är dessutom den att konsumtionsskatten skall betalas i ett land och att det för eliminering av dubbelbeskattning är möjligt att till vissa delar ansöka om skatteåterbäring.

Tullfria är enligt 15 § 2 mom. tullskattelagen bränsle och smörjämnen för flygbolag som idkar inhemsk flygtrafik i regelbundna turer samt för försvarsmaktens och gränsbevakningsväsendets flygverksamhet. För flygbolagen är skattefriheten onödig, eftersom skattefriheten i och med att transportverksamheten bli skattepliktig kommer att förverkligas genom avdragsrätten. På grund av det särskilda förfarande som tillämpas när det gäller statliga inrättningsanslag är skattefriheten inte heller motiverad i andra avseenden.

Tullfria är enligt 15 § 3 punkten tullskattelagen bl.a. flygfältens markutrustning och säkerhetsanordningar, undervisningsmaterial som är avsett för luftfartsutbildning samt reservdelar och tillbehör för nämnda varor, under förutsättning att importen inte medför olägenhet för den inhemska produktionen, samt dokument och blanketter som används i internationell flygtrafik. Eftersom det är fråga om anskaffningar för transportverksamhet kan också mervärdesskatten på dessa varor huvudsakligen elimineras genom avdragsförfarandet, vilket innebär att skattefriheten kan slopas. Sådana varor av ovan nämnt slag som utländska flygbolag använder i internationell flygtrafik kommer att bli skattefria enligt föreslagna 94 § 12 punkten.

Tullfria är enligt 15 § 3 a punkten tullskattelagen varor som importerats för reparation, utrustande eller underhåll av civilflygtrafikidkares luftfartyg eller försvarsmaktens eller gränsbevakningsväsendets luftfartyg eller fartyg, under förutsättning att tullfriheten inte medför olägenhet för den inhemska produktionen. Denna typ av befrielse från mervärdesskatt är inte motiverad eftersom transportverksamheten blir skattepliktig och på grund av specialbudgeteringen av de statliga inrättningsanslag.

Tullfria är enligt 15 § 4 punkten tullskattelagen varor som är avsedda för försvarsmakten och gränsbevakningsväsendet och som är nödvändiga för landets försvar samt personlig skyddsutrustning för polisen och som inte tillverkas industriellt i Finland. Också i dessa fall kan skattefriheten slopas, med det special-

förfarande som gäller de statliga inrättningsanslag som anskaffningsanslag som motivering.

Den tullfrihet som stadgas i 15 § 5 punkten tullskattelagen gäller sedvanligt emballage, såvida det inte skall inräknas i varans vikt eller dess värde i varans förtullningsvärde. Enligt 6 § 2 mom. tullvärdeslagen skall kostnaderna för sedvanligt emballage inräknas i förtullningsvärdet och således beskattas. Stadgandet saknar således betydelse.

Tullfria är enligt 16 § 6 punkten tullskattelagen varor av ringa värde som är avsedda för allmännyttiga internationella organisationer och som inte används i förtjänstsyfte. Motsvarande skattefrihet gäller inte vid beskattningen i hemlandet, varför skattefriheten i samband med import inte kan motiveras. Skattefria blir emellertid enligt förslaget, med stöd av avtal som gäller vissa internationella organisationer, varor som förs in till dessa organisationer. För varor av ringa värde behöver inte betalas skatt, eftersom det minsta belopp tull som uppstår enligt ett och samma förtullningsbeslut enligt 30 a § tullförordningen (370/91) är 50 mark.

94 § 13 punkt. I lagrummets 13 punkt stadgas liksom för närvarande att sådana temporärt införda eller från friområde överförda varor skall vara skattefria som enligt 17 och 18 §§ tullskattelagen är tullfria. Ett villkor för den temporära tullfriheten är att importen inte hänför sig till köp av varorna från utlandet. Det är i vissa fall möjligt att temporärt föra in en hyrd vara skattefritt. I 17 § 1 mom. 1 c, 3 och 3 a punkterna förutsätts emellertid att införseln är helt vederlagsfri, vilket innebär att import av en hyrd vara inte är skattefri.

Införseln av varan enligt 17 och 18 §§ tullskattelagen skall ske för ett temporärt ändamål och för en viss tid. Om varans användningsändamål ändras skall varan omedelbart föras ut ur landet eller föras till ett friområde eller allmänt tullager eller också skall den förstöras eller överlåtas till staten. I annat fall skall skatt betalas. Detsamma gäller fall där tidsfristen har överskridits.

Varor som tillfälligt har förts in i landet är inte avsedda för slutlig konsumtion i Finland och de är ofta beskattade redan i utförsellandet. Importören kan också vara någon annan som är i en skattskyldigs ställning och som inte har rätt att dra av skatten. I vissa fall följer skattefriheten av något internationellt avtal. Av dessa orsaker och eftersom tillfällig import i allmänhet inte medför neutralitetsstörningar är



det i de fall som avses i 17 § 1 mom. tullskattelagen motiverat att befria temporärt införda varor från mervärdesskatt.

Enligt 17 § 1 mom. 1 punkten tullskattelagen är fordon som en utlänning som tillfällig anländer till landet för med sig skattefria, förutsatt att de inte ställs till andra än sådana personers förfogande som har motsvarande rätt. Om skattefrihet i dessa fall föreskrivs också i tullkonventionen om tillfällig införsel av privata fordon (L 468/62 och F 471/62).

Tullfria är enligt 17 § 1 mom. 1 a punkten tullskattelagen fordon, släpvagnar för motorfordon och rulltrailrar som används i internationell trafik. Skattefriheten baserar sig i dessa fall också på tullkonventionen om tillfällig införsel av kommersiella fordon (L 299/67 och F 300/67) och på den europeiska konventionen om tullbehandling av lastpallar, som nyttjas vid internationell transport (L 463/66 och F 464/66). Enligt en överenskommelse mellan Norge och Sverige (FördrS 88/91) är dessutom i de nämnda länderna registrerade bussar skattefria också då de mellan orter i Finland används för persontransport som avses i överenskommelsen.

Tullfria är enligt 17 § 1 mom. 1 b punkten tullskattelagen containrar som används i internationell trafik och som kan användas också vid högst en transport i trafik inom landet. Om tullfriheten har avtalats i 1972 års tullkonvention om containrar (F 420/83).

Tullfria är enligt 17 § 1 mom. 1 c punkten tullskattelagen vetenskapliga apparater och anordningar som är avsedda att användas vederlagsfritt av högskolor och vetenskapliga forskningsanstalter vid forskning.

Tullfria är enligt 17 § 1 mom. 2 punkten tullskattelagen varor som används vid räddningsarbete.

Tullfria är enligt 17 § 1 mom. 3 punkten tullskattelagen varor som är avsedda att användas vid testning av exportvara samt specialverktyg och -apparater som används enbart vid tillverkning av en exportvara och som varans utländska köpare utan ersättning har ställt till tillverkarens förfogande.

Tullfria är enligt 17 § 1 mom. 3 a punkten tullskattelagen varor som vederlagsfritt införs för reparation, tillverkning eller annan behandling här i landet och som förs ut ur landet använda för nämnda ändamål eller oanvända, förutsatt att tullfriheten inte medför olägenhet för den inhemska produktionen.

Tullfria är enligt 17 § 1 mom. 4 punkten tullskattelagen varor som är avsedda att prövas eller förevisas. Det finns två internationella konventioner om tullfriheten i detta fall, dvs. tullkonventionen rörande lättnader vid införsel av varor, avsedda att visas eller användas vid utställningar, mässor, möten eller liknande arrangemang (L 478/64 och F 479/64) och den internationella konventionen för underlättande av import av varuprover och reklammaterial (L 436/54 och F 456/55).

Tullfri är enligt 17 § 1 mom. 5 punkten tullskattelagen biografilm som införs enbart för granskningsmyndigheterna eller för dem som eventuellt kommer att köpa eller hyra filmen eller i vilken en vara som kommer att införas presenteras eller som, för annan än kommersiell förevisning, införs av samfund vars syfte är att främja filmkulturen. De internationella konventioner som nämns i samband med ovan 4 punkten gäller också förevisning av vara som avses i denna punkt.

Tullfria är enligt 17 § 1 mom. 6 punkten tullskattelagen varor som införs för teater, kongresser, tävlingar och andra motsvarande tillställningar. I fråga om importen gäller i detta fall också tullkonventionen rörande lättnader vid införsel av varor, avsedda att visas eller användas vid utställningar, mässor, möten eller liknande arrangemang samt lagen om privilegier och immunitet i fråga om internationella konferenser och särskilda delegationer (L 572/73).

Tullfria är enligt 17 § 1 mom. 7 punkten tullskattelagen vissa maskiner och apparater som i gränstrakten används inom jord- och skogsbruk eller för reparation och underhåll av fastigheter och som införs av utomlands, i närheten av Finlands gräns bosatta personer eller verksamma företag för arbete som de skall utföra här i landet.

Enligt 17 § 1 mom. 8 punkten tullskattelagen är sådana varor tullfria som införs för rättslig undersökning.

Tullfria är enligt 17 § 1 mom. 9 punkten tullskattelagen mindre maskiner, instrument, andra arbetsredskap, tivoli- och cirkusutrustning samt därmed jämförbart gods, som av utomlands bosatt yrkesutövare införs för personligt bruk. Om tullskattefriheten föreskrivs i detta fall också i tullkonventionen om tillfällig införsel av yrkesutrustning (L 480/64 och F 481/64).

Tullfria är enligt 17 § 1 mom. 10 punkten

tullskattelagen tillbehör, utrustning och reparationsdelar som hör till varor som nämns i 1, 1 a, 1 b, 2, 7 och 9 punkten eller används vid reparation av dessa.

Tullfria är enligt 17 § 1 mom. 11 punkten tullskattelagen varor som är avsedda för offentliga utställningar och mässor. Om tullfriheten föreskrivs i dessa fall också i de internationella konventioner som nämns i samband med 17 § 1 mom. 4 punkten.

Tullfria är enligt 17 § 1 mom. 12 punkten tullskattelagen varuprover, modeller, mönster och datamaterial samt andra därmed jämförbara varor som är avsedda uteslutande för att skaffa beställningar på importvaror eller för framställning av exportvaror. Tullfrihet kan i motsvarande fall beviljas med stöd av den ovan nämnda internationella konventionen för underlättande av import av varuprover och reklammaterial.

94 § 14 punkt. Med mervärdesskatt beläggs försäljning och import av vissa levande djur, bl.a. hästar. Däremot är det motiverat stadga skattefrihet för temporär införsel av djur, om införseln sker för utbildning, medicinsk vård eller avelsändamål. För importen gäller de villkor och förutsättningar som anges i 17 och 18 §§ tullskattelagen.

95 §. Skattefri är import av en vara om varan återförs till tullområdet i samma skick som eller i sämre skick än den var då den fördes ut ur landet. En förutsättning är härvid att varan inte skattefritt har sålts till utlandet. För skattefritt sålda varor skall skatten betalas när de återinförs i landet. Stadgandet skall enligt förslaget inte heller tillämpas om en vara som i Finland har varit i avdragsgill användning har sålts i utlandet. Detta villkor förhindrar att någon annan än en skattskyldig skattefritt kan ta in varan till Finland genom att köpa den av en skattskyldig i utlandet.

Stadgandet behövs för undvikande av dubbelbeskattning. Det överensstämmer med målsättningen i 10 § 2 mom. tullskattelagen.

96 §. Importen av en vara är enligt förslaget skattefri om det har avtalats om skattefriheten när denna lag trädde i kraft, genom ett för Finland förpliktande avtal med en främmande stat. Skattefri är för närvarande enligt 36 § 2 mom. OmsL import av en vara som enligt lag, förordning eller någon annan bestämmelse är tullfri, om inte annat stadgas eller bestäms i lag förordning eller någon annan föreskrift. Import är likväl inte skattefri när tullfriheten

grundar sig på tulltarifflagen (660/87) eller en internationell tullöverenskommelse, om inte något annat föreskrivs i överenskommelsen. Om dessa fall av tullfrihet som leder till skattefrihet stadgas huvudsakligen i tullskattelagen. De fall av tullfrihet som regleras i tullskattelagen innebär således också skattefrihet, med undantag av tullfrihet som grundar sig på exportförmån eller fartygsbyggnadsförmån.

I syfte att trygga efterlevnaden av internationella förpliktelser är det skäl att föreskriva skattefrihet för varuimport om skattefriheten som grundar sig på en sådan internationell överenskommelse som förpliktar Finland när mervärdesskattelagen träder i kraft. Eftersom vissa internationella överenskommelser har trätt i kraft genom normer på lägre än lagnivå, är det skäl att trygga tillämpningen av de skattelättnader som avses i överenskommelserna genom att i mervärdesskattelagen ta in ett stadgande som förpliktar därtill. Efter att den föreslagna lagen har trätt i kraft skall internationella överenskommelser om skattelättnader i enlighet med regeringsformen träda i kraft genom att det stiftas en lag om saken.

#### Förädlade produkter

97 §. Paragrafen stadgar om sådan på systemet med primärproduktavdrag baserad återbäring som skall betalas till den som importerar skattepliktiga förädlade livsmedelsprodukter. Lagrummet bemyndigar finansministeriet att fastställa grunderna för skatteåterbäring i fråga om olika förädlingsprodukter. Stadgandet motsvarar 37 § OmsL.

98 §. Paragrafen stadgar om sådan skatteåterbäring som avses i 97 § med anledning av att varan har förts ut ur landet. Paragrafen motsvarar 38 § OmsL.

99 §. Tullmyndigheten skall enligt förslaget återkräva den återbäring som avses i 98 §, om skatt som skall betalas för varuimport återbärs till importören med stöd av vad som i 23 § tullskattelagen stadgas om särskild restitution. Lagrummet motsvarar 39 § OmsL.

#### Särskilda stadganden

100 §. En skattepliktig importör har inget behov av att kräva återbäring av mervärdesskatten i samband med ett rättelse-, besvär-

eller ansökningsärende, om han i samband med importen har kunnat dra av den betalda skatten när han räknat ut den skatt som skall redovisas per kalendermånad. Skatten behöver inte heller återbäras, om en skattskyldig importör har haft rätt till sådan återbäring som avses i 122 eller 130 och 131 §. Återbäring av skatten skulle endast ha den följden, att den skattskyldige blir tvungen att rätta det vid beskattningen i hemlandet till ett alltför högt belopp gjorda avdraget. Av denna anledning återbärs mervärdesskatten inte i dessa situationer. Motvarande stadgande finns i 40 § 2 mom. OmsL.

101 §. I lagrummet stadgas närmast om vilka stadganden som skall tillämpas på beskattningsförfarandet vid import. Enligt hänvisningsstadgandena i 66 § tullagen och 28 § tullskattelagen skall på skatt eller avgift som uppbärs av tullverket tillämpas vad som stagas om tull, om inte annat stadgas annorstädes. Vid mervärdesbeskattningen av import har således tillämpats tullagstiftningen, såväl i materiell som i formell bemärkelse.

I lagförslaget ingår i regel alla stadganden som berör materiell beskattning av import. I samband med mervärdesbeskattningen tillämpas således i allmänhet inte tullagens och tullskattelagens materiella stadganden, om det inte uttryckligen stadgas annorlunda om saken i mervärdesskattelagen. På detta sätt slopas den direkta inverkan som tullagstiftningen för närvarande har på mervärdesbeskattningen.

I fråga om beviljande av särskild och partiell återbäring också på materiella grunder samt skattebetalning och återindrivning, skatteåterbäring i samband med export och import av varor samt beskattningsförfarandet rörande temporär och annan import och likaså skatteförhöjning, felavgift, efterbeskattning, förhandsbesked och sökande av ändring, gäller vad som i tullagen och tullskattelagen stadgas om tull. Detta är motiverat med tanke på bevarandet av ett enhetligt förvarande vid beskattningen av import.

### *10 kap. Skatt som får dras av*

Inom systemet med mervärdesbeskattning förhindras skatteakumulation genom avdragsrätten. Ett skattskyldigt företag får när det räknar ut den skatt som skall redovisas till staten dra av den skatt som ingår i inköpspriset för produktionsinsatser som företaget har skaf-

fat. Skatten kumuleras inte om alla de för affärsrörelsen såsom skattepliktiga anskaffade produktionsinsatserna är avdragsgilla.

Enligt lagförslagets allmänna stadgande om avdragsrätten är i princip alla de produktionsinsatser avdragsgilla vilka såsom skattepliktiga anskaffas för affärsverksamhet som är belagd med mervärdesskatt. De begränsningar av avdragsrätten föreslås bli slojade, vilka för närvarande stadgas i omsättningsskattelagen beträffande anläggningstillgångar, teletjänster, transportmedel och bränslen för sådana samt byggnadsmaterial och arbetsprestationer som hänför sig till byggnader. Samtidigt slopas den nuvarande specialregleringen som gäller produktiva investeringar. De begränsningar av avdragsrätten som avses i lagförslaget skall närmast gälla nyttigheter som är avsedda för personalens privata konsumtion och för representationsändamål.

### *Allmän avdragsrätt*

102 §. Paragrafen innehåller huvudregeln för avdragsrätten. Enligt den är alla såsom skattepliktiga anskaffade produktionsinsatser för en mervärdesbeskattad rörelse avdragbara. Undantagen från den allmänna avdragsrätten räknas särskilt upp i 114 §. Till innehållet motsvarar detta stadgande 41 § OmsL.

Den skattskyldige får enligt 1 mom. 1 punkten dra av den skatt på ett köp som enligt 9 § skall betalas på en vara eller en tjänst som han för en skattepliktig rörelse köper av en annan skattskyldig. På denna skatt används i lagförslaget benämningen i köp inkluderad skatt. Köparen får således dra av den skatt som säljaren enligt lag skall betala för sin försäljning. Dessutom får köparen enligt förslaget från ett köp där en utlänning är säljare dra av den skatt som köparen med stöd av 9 § själv är skyldig att betala.

Den skattskyldige får enligt 1 mom. 2 punkten liksom för närvarande dra av också den skatt som skall betalas för en vara som han importerar för en skattepliktig rörelse. På denna skatt används i lagförslaget benämningen i import inkluderad skatt.

Begreppet skattepliktig rörelse definieras i 2 mom. Med skattepliktig rörelse avses verksamhet som för den som säljer varan eller tjänsten medför skyldighet att betala mervärdesskatt. Med skattskyldighet avses i lagförslaget en

faktisk skyldighet att betala skatt. Av denna anledning får t.ex. exportföretag som inte betalar skatt för sin försäljning inte tillbaka den i sina anskaffningar av produktionsinsatser inkluderade skatten i enlighet med stadgandena om avdragsrätt, utan som återbäring med stöd av 131 §.

Avdragsrätten gäller liksom för närvarande endast dem som är skattskyldiga på grund av försäljningsverksamhet. De som är skattskyldiga enbart till följd av köp eller import har ingen avdragsrätt. I syfte att undvika dubbelbeskattning på grund av köp av uthyrningstjänster får den skattskyldige dock med stöd av 113 § dra av den skatt som han har betalt för import av en vara som han hyr.

### Avdrag för byggtjänster

Den skatt som ingår i köp av nya affärsbyggnader blir i regel avdragbar enligt det allmänna stadgandet om avdragsrätt. Ett skattepliktigt företag som för en mervärdesbeskattad rörelse bygger eller låter bygga ett hus, har enligt de allmänna reglerna rätt att dra av de skatter som är inkluderade i anskaffningen av de köpta byggtjänsterna och byggnadsmaterialet. Till följd av den föreslagna beskattningen av byggverksamhet kommer det allmänna stadgandet om avdragsrätten dock inte att täcka alla situationer där säljaren skall betala skatt för försäljningen av en byggtjänst eller en fastighet. Av den anledningen blir det nödvändigt att komplettera den allmänna avdragsrätten med särskilda stadganden.

Ett särskilt avdrag får enligt 103 § göras när en nybyggnad jämte markgrund köps av en skattskyldig byggare eller byggherre eller när en byggtjänst köps av ett s.k. grynderbolag eller enligt 104 § när en begagnad fastighet köps av en sådan säljare som blir tvungen att rätta det avdrag som han gjort. En förutsättning för avdragsrätten är enligt 105 § att säljaren till köparen ger en utredning om det skattebelopp som han betalt. Den som ansökt om att bli skattskyldig för uthyrning av en fastighet skall enligt 106 § beviljas retroaktiv avdragsrätt från den skatt som ingår i anskaffningen av byggtjänsten eller fastigheten.

103 §. Paragrafen stadgar om avdragsrätten i den situationen att en nybyggnad jämte markgrunden köps från en skattskyldig byggare eller byggherre eller byggtjänster köps från ett grynder-

bolag. Sådana överlåtelser skall enligt 22 eller 31 § beskattas enligt stadgandena om eget bruk av byggtjänster. Eftersom det inte är fråga om skatt för försäljning utan om skatt för tagande i eget bruk, kan på anskaffningarna inte tillämpas det allmänna stadgandet om avdragsrätten.

Enligt stadgandet får den skattskyldige för fastigheter eller byggtjänster som han köpt för en skattepliktig rörelse dra av den skatt som säljaren enligt 22 eller 31 § skall betala på byggtjänster som hänför sig till fastigheten. En förutsättning för avdragsrätten föreslås vara att säljaren inte före försäljningen har tagit fastigheten i eget bruk. Avdraget gäller således inte fastigheter som säljaren ursprungligen har byggt eller låtit bygga för att ingå i sina anläggningstillgångar utan endast fastigheter som hör till omsättningstillgångarna. Avdrag kan göras också i samband med att en sådan byggnad köps från ett byggnadsföretag, som byggnadsföretaget har förvärvat för att istandsätta den för försäljning. Avdrag får härvid göras för den skatt som byggnadsföretaget har betalt för reparationsarbetena.

Avdrag får inte göras vid köp av en fastighet då säljaren har varit tvungen att betala skatt enligt 32 § för byggtjänster som har utförts på den. Detta lagrum gäller beskattning av eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav.

Avdragsrätten gäller också vid köp av fastigheter då säljaren är en skattepliktig byggherre, t.ex. nybyggnader som en kommun har låtit bygga till försäljning.

För att förverkliga avdragsrätten skall säljaren enligt 105 § ge köparen en utredning om beloppet av den skatt som skall betalas av säljaren.

104 §. Enligt paragrafen beviljas avdragsrätt när en fastighet som använts för en skattepliktig rörelse köps av en sådan säljare som med stöd av 33 § måste rätta det avdrag som han på sin tid har gjort för en byggtjänst. Enligt stadgandet får köparen i detta fall dra av den skatt som säljaren skall betala med anledning av fastighetsförsäljningen. En förutsättning för avdragsrätten är enligt 105 § en av säljaren given utredning om beloppet av den skatt som han har betalt.

105 §. En förutsättning för avdragsrätten i de situationer som avses i 103 och 104 §§ är att säljaren ger köparen en utredning om beloppet av den skatt som skall betalas. Köparen får dra av den skatt som säljaren enligt lag skall betala.

Närmare bestämmelser om vad som skall framgå av utredningen skall enligt förslaget tas in i en förordning.

106 §. I paragrafen stadgas om retroaktiv avdragsrätt som kan beviljas den som med stöd av 30 § har ansökt om att bli skattskyldig för överlåtelse av nyttjanderätt.

Enligt allmänna regler börjar den frivilliga skattskyldigheten för överlåtelse av nyttjanderätten till en fastighet tidigast den dag då den skriftliga ansökan anländer till skattemyndigheten. För hyror som har debiterats före denna tidpunkt behöver skatt inte betalas. På motsvarande sätt skall enligt de allmänna stadgandena avdragsrätten inte gälla sådana anskaffningar som har gjorts före ansökan.

Fastighetsinnehavaren vet inte medan byggnadsarbetet pågår eller ens sedan det har blivit klart alltid nödvändigtvis om fastigheten kommer att hyras ut till företag som är skyldiga att betala mervärdesskatt eller till annat bruk. Ansökan kan således i vissa fall göras först när byggnaden eller lokalen hyrs ut. Av den anledningen skall fastighetsinnehavaren ha rätt att göra retroaktivt avdrag från den skatt som ingår i förvärvet av byggnaden.

Fastighetsinnehavaren får enligt 1 mom. göra avdrag som avses i 102—104 §§ innan ansökan görs om en tjänst eller en som han har köpt för en skattepliktig fastighetsöverlåtelse. Han får enligt förslaget göra avdrag också från skatt som han enligt 22 eller 32 § har betalt för byggtjänster som han själv utfört. En förutsättning är att fastighetsinnehavaren har ansökt om att bli skattskyldig inom sex månader från det att han tagit i bruk fastigheten. Med ibruktagande avses att en byggnad eller en lokal i tas eget bruk eller att dess nyttjanderätt överläts till någon annan. Tidpunkten för ibruktagandet skall för varje fastighet bestämmas självständigt. Om fastighetsinnehavaren köper t.ex. saneringsarbete för en byggnad, skall den sex månaders tidsfristen räknas från det att den sanerade byggnaden togs i bruk.

Retroaktiv avdragsrätt skall enligt 2 mom. gälla endast nybyggen och grundlig förbättring på en fastighet. Skatter som ingår i sedvanliga reparationer och i driftskostnaderna för en fastighet och som hänförs till tiden före inledandet av skattepliktig verksamhet skall enligt förslaget inte vara avdragsgilla. Begränsningen gäller såväl byggtjänster som köpta fastigheter.

En sökande som kan göra ett sådant retro-

aktivt avdrag som avses i paragrafen skall antecknas som retroaktivt skattskyldig från det att verksamheten inleddes.

Avdrag skall enligt 145 § i sin helhet göras för den månad då skattskyldigheten började.

#### Avdrag för primärproduktion

I kapitlets 107—110 §§ stadgas om särskilda avdrag som hänförs sig till primärproduktion. Skattskyldiga köparen skall liksom för närvarande enligt 107—109 §§ beviljas ett kalkylerat avdrag för skattefria köp och import av livsmedel samt fodermedel och gödselmedel.

107 §. Paragrafen stadgar om kalkylerade avdrag som beviljas skattepliktiga köpare och importörer av livsmedel samt foder- och gödselmedel.

Beskattningslindringen för livsmedel, jämfört med andra varor, skall liksom för närvarande förverkligas genom systemet med primärproduktavdrag. Försäljning av primärproduktion skall enligt förslaget befrias från skatt enligt 47 § och följande försäljningsled skall enligt paragrafens 1 mom. 1 och 2 punkten beviljas ett kalkylerat avdrag från skattefria inköp eller import av vissa oförädlade primärprodukter. Med anledning av primärproduktavdraget kommer i livsmedelspriserna att ingå skatt endast på förädlingskostnaderna och handels försäljningsprovision.

I syfte att minska skattebördan på livsmedel kommer också beskattningen av foder- och gödselmedel att vara lindrigare än den normala. Detta skall liksom för närvarande genomföras så att försäljningen, när det är tillverkaren som säljer foder- och gödselmedel, enligt föreslagna 52 § blir skattefri. Dessutom kan återförsäljaren med stöd av paragrafens 1 mom. 3 punkten göra ett kalkylerat avdrag från det skattefria inköpet eller den skattefria importen. På detta sätt kommer försäljningspriserna på foder- och gödselmedel att innehålla skatt endast i fråga om återförsäljningsarvodena.

Beloppet av det kalkylerade avdraget skall liksom för närvarande utgöra 18 procent av varans inköpspris eller av skattegrunden för en importerad vara.

Stadgandet motsvarar 47 § 1 mom. 1—3 punkterna samt 2 och 3 mom. OmsL.

108 §. Paragrafen innehåller en förteckning över de primärprodukter för vilka primärpro-

duktavdrag som avses i 107 § 1 och 2 punkterna får göras. Stadgandet motsvarar 49 § OmsL. Förteckningen är densamma.

109 §. Primärproduktavdraget för mjölk och kött får liksom för närvarande göras till förhöjt belopp. Stadgandet motsvarar 48 § OmsL.

### Övriga särskilda avdrag

Om övriga särskilda avdrag stadgas i 110—113 §§. Av dessa lagrum gäller 110 § kalkylerade avdrag för vissa bränslen, 111 § avdrag som en skattskyldig med verksamhet i hyreslokaler eller ett fastighetsbolags lokaler beviljas för köpt energi, 112 § avdrag som beviljas med anledning av förändring i användningsändamålet för en nyttighet och 113 § avdrag som beviljas en skattskyldig köpare från skatten på import av en hyrd vara.

I lagförslaget har inte tagits in något mot 50 § OmsL svarande stadgande om särskilt avdrag för läkemedel, eftersom beskattningen av läkemedel kommer att lindras jämfört med beskattningen av övriga nyttigheter på så sätt att en lägre skattesats än den normala tillämpas. I lagförslaget tas inte heller in något mot 47 § 1 mom. 6 punkten OmsL svarande stadgande om särskilt avdrag, eftersom beskattningen av begagnade varor föreslås bli förverkligad i enlighet med 83 §. Rätten att enligt lagförslagets 12 kap. få tillbaka de skatter som ingår i anskaffningar som har gjorts för försäljning till eller i utlandet skall ersätta det gällande avdraget i 46 § OmsL för sådana tjänster och varor som förs ut ur landet.

110 §. Skattskyldiga förbrukare av de viktigaste inhemska bränslena föreslås av energipolitiska orsaker bli beviljade rätt att göra ett 18 procents kalkylerat avdrag från bränslets skattefria inköpspris eller importvärde. Syftet med denna skattesubvention är att trygga dessa bränslens konkurrensläge i förhållande till stenkol. Avsikten är också att gynna fjärrvärmeproduktionen. Stadgandet motsvarar 47 § 1 mom. 4 punkten och 3 mom. OmsL.

Skattskyldiga förbrukare av naturgas föreslås av energipolitiska orsaker bli beviljade rätt att göra ett 18 procents kalkylerat avdrag från det skattefria importvärdet på naturgas. Stadgandet motsvarar 47 § 1 mom. 5 punkten OmsL.

111 §. En skattskyldig som verkar i hyreslokaler eller i ett fastighetsbolags lokaler får

enligt förslaget liksom för närvarande göra avdrag för köpta energinyttigheter också i det fall att debiteringen ingår i den skattefria hyran eller det skattefria vederlaget. Endast det belopp får dras av som motsvarar den skatt som skall betalas för energi eller bränsle som fastighetsbolaget köpt. Stadgandet motsvarar 51 § OmsL.

112 §. Paragrafen stadgar om avdragsrätten i det fall att en varas användningsändamål förändras. Den skattskyldige får liksom för närvarande göra avdrag i en situation där en ursprungligen för något annat ändamål anskaffad vara senare tas i avdragsgill användning. Avdragsrätten gäller den skatt som ingår i en varas inköpspris eller som ett företag självt har betalt i samband med importen eller framställningen av varan. Skatten får emellertid dras av endast i relation till varans värde vid avdragstidpunkten. Stadgandet motsvarar 52 § OmsL. Det föreslås bli så justerat att det utöver varor gäller tjänster och uteslutande skattepliktiga anskaffningar. Som en följd av förslaget till särskild behandling av byggtjänster och fastigheter skall avdraget inte gälla byggtjänster och inte heller fastigheter.

113 §. I syfte att undvika dubbelbeskattning skall skattskyldiga köpare av uthyrningstjänster beviljas särskilt avdrag från den skatt som skall betalas för införsel av en vara som har hyrts från utlandet.

När hyrestagaren för in en vara som han har hyrt utomlands, skall den i vid införseln beskattas som en vara. Dessutom skall hyrestagaren betala skatt för hyrningen också i samband med beskattningen i hemlandet såsom för en i utlandet köpt tjänst, i de situationer som avses i 9 §. Hyrestagaren får härvid dra av den i samband med införseln av varan betalda skatten när han redovisar skatten på hyresbetalningarna. Den hyrda varan blir således inte dubbelbeskattad.

### Begränsningar av avdragsrätten

I 114—116 §§ stadgas om begränsningar av avdragsrätten.

Den gällande lagen innehåller avsevärda begränsningar av avdragsrätten. Merparten av begränsningarna har fiskaliska orsaker samt orsaker som sammanhänger med den nuvarande snäva skattebasen. I och med övergången till ett bredbasigt system med mervärdesskatt faller



dessa begränsningar bort. Det föreslås att de i omsättningsskattelagen för närvarande stadgade begränsningar slopas som gäller avdragsrätten för anläggningstillgångar, teletjänster, transportmedel och bränslen för sådana samt byggnadsmaterial och arbetsprestationer som hänför sig till byggnader. Samtidigt slopas den nuvarande särskilda regleringen som gäller produktiva investeringar.

Enligt EG:s sjätte direktiv om mervärdesskatt får avdrag inte göras för anskaffning av sådana nyttigheter som inte enligt en strikt tolkning har anskaffats för en rörelse. Vissa sådana begränsningar görs också i det föreslagna mervärdesskattesystemet. Med hänsyn till konsumtionsneutraliteten och av administrativa skäl stadgas sådana nyttigheter vara icke avdragsgilla, som ofta används för privat konsumtion eller därmed jämförbara ändamål.

114 §. Med hänsyn till konsumtionsneutraliteten föreslås sådana nyttigheter inte vara avdragsgilla som används för personalens privata konsumtion och som vederlagsfritt eller till ett klart underpris överläts till personalen. Att detta slags nyttigheter inte är avdragbara följer av det allmänna stadgandet om avdragsrätten, eftersom nyttigheterna inte kommer till användning inom företagets rörelse. För tydlighetens skull tas i lagförslaget dessutom in särskilda stadganden om avdragsförbud, vilka gäller vissa anskaffningar som kan jämföras med personalens privatkonsumtion.

Enligt 1 mom. 1 punkten är det förbjudet att göra avdrag för personalbostäder och fritidslokaler för anställda. Enligt stadgandet får avdrag inte göras när en anskaffning gäller en fastighet som den skattskyldige eller hans personal använder som bostad, barnträdgård, hobbylokal eller fritidsställe samt varor och tjänster i samband med fastigheten eller dess användning. Avdrag får inte göras för tjänster som hänför sig till detta slags fastigheter, t.ex. byggtjänster, och inte heller för sådana varor i samband med användningen av fastigheten som t.ex. olika fritidsartiklar. Stadgandet motsvarar i sak 42 § 6 punkten OmsL.

Enligt 2 punkten får avdrag inte göras för varor och tjänster i samband med transporter mellan den skattskyldiges eller hans personals bostad och arbetsplats. Avdragsförbudet är nödvändigt för att personaltransporter som ordnas av en arbetsgivare som är skyldig att betala mervärdesskatt inte i skattehänseende skall bli förmånligare än transporter som ord-

nas av någon annan arbetsgivare eller som betalas av arbetstagarna själva. Avdragsförbudet gäller anskaffnings- och driftskostnaderna för den skattskyldiges egen transportmateriel, de hyror som betalas för hyrd materiel samt ersättningar som betalas till utomstående transportföretag. Något motsvarande stadgande finns inte i omsättningsskattelagen, eftersom omsättningsbeskattningen för närvarande inte inbegriper persontransporter.

Enligt paragrafens 3 punkt får avdrag inte göras för varor och tjänster som används för representationsändamål.

Avdragsrätten för representationsutgifter är för närvarande så begränsad att alkohol-drycker och tobaksprodukter som används för representationsändamål samt gåvoartiklar särskilt stadgas vara avdragbara i 42 § 7 och 8 punkterna OmsL. Övriga representationsutgifter får dras av enligt det allmänna stadgandet om avdragsrätten. På grund av den snäva skattebasen är i praktiken endast representationsmåltider avdragbara som representationsutgifter.

I och med att skattebasen breddas skulle den nuvarande avdragsrätten för representationsutgifter innebära en väsentlig ökning av sådana avdragbara representationsutgifter som kan jämföras med privat konsumtion. Med tanke på konsumtionsneutraliteten och av administrativa skäl föreslås avdragsförbudet bli utsträckt till att gälla alla representationsutgifter. Denna lösning motsvarar den praxis som följer av EG:s sjätte direktiv om mervärdesskatt.

Enligt 4 punkten begränsas avdragsrätten när det gäller skatt som ingår i inköpspriset för frimärken som används på postförsändelser till utlandet. Enligt stadgandet får något avdrag inte göras i det fall att anskaffningen gäller frimärken eller därmed jämförbara rättigheter, om skatt på försäljningen av transporttjänster inte behöver betalas av den orsaken att försäljningen sker utomlands.

Även om det av praktiska orsaker ingår mervärdesskatt i priset på alla frimärken i försäljningsögonblicket, är Post- och televerket inte skyldigt att betala skatt för internationella transporter. Inköpspriset på internationella transporter som företag köper innehåller således i själva verket inte någon skatt. Av den anledningen har en skattskyldig som köper sådana skattefria transporter inte rätt att dra av den skatt som ingår i inköpspriset på frimärken. Företag som bedriver utrikeskorres-

pondens skall spjälka upp den i inköpspriset på frimärken ingående skatten dels i en avdragsgill del för inrikes försändelser, dels en icke avdragsgill för internationella försändelser.

Enligt 5 punkten begränsas avdragsrätten när det gäller personbilar, motorcyklar och husvagnar samt för nöjesbruk avsedda fartyg och luftfartyg. Sådana fordon och fartyg används ofta dels inom företagets egentliga rörelse och dels också för den skattskyldiges och personalens privata behov. Av administrativa orsaker och med tanke på tillsynen samt i syfte att underlätta gränsdragningen mellan privatbruk och företagets rörelse föreslås avdragsrätten i dessa fall bli begränsad. Begränsningarna gäller inte paket- och lastbilar eller bussar.

Enligt stadgandet får avdrag inte göras för personbilar, motorcyklar, husvagnar, fartyg som till sin konstruktion huvudsakligen är avsedda för nöjes- eller sportändamål samt luftfartyg vilkas största tillåtna flygvikt är 1 600 kilogram. Personbilar är enligt detta lagrum också husbilar.

Den avdragsbegränsning som gäller transportmedel skall enligt 2 mom. inte gälla fordon och fartyg som har anskaffats till försäljning eller uthyrning. Avdrag får göras också för transportmedel som används för yrkesmässig persontransport eller körundervisning. Där emot får avdrag inte göras för personbilar som används t.ex. för en busstrafikföretags service- eller underhållsverksamhet. Avdrag får inte göras till den del som de ovan nämnda transportmedlen används för privata körslor.

De icke avdragsgilla fordon och fartyg som räknas upp i lagrummet skall enligt förslaget vara icke avdragsgilla också när de har anskaffats med stöd av hyresavtal. Avdragsförbudet skall enligt förslaget dessutom gälla deras driftskostnader, dvs. bränslen och smörjmedel, installations-, reparations- och servicearbeten samt reservdelar.

115 §. Paragrafen stadgar om avdragsbegränsningar för varor som köps begagnade. Stadgandet motsvarar den nya 42 a § som föreslås i omsättningskattelagen (RP 320/1992 rd).

Enligt paragrafen får avdrag inte göras för en vara som har köpts begagnad, om säljaren har tillämpat det i 83 § stadgade marginalbeskattningsförfarandet på försäljningen. Köparen får i så fall inte dra av den skatt som säljaren skall betala på sin provision.

Eftersom den som säljer en begagnad vara

inte är skyldig att tillämpa det förfarande som stadgas i 83 §, är köparens avdragsrätt beroende av om säljaren enligt lagen har haft rätt att anlita det förfarande som lagrummet avser. Om den som säljer en begagnad vara inte har tillämpat detta förfarande, har köparen avdragsrätt under förutsättning att säljaren på försäljningsverifikatet har antecknat den skatt som skall betalas för försäljningen.

Säljaren skall enligt vad som stadgas genom förordning göra en anteckning om att varan inte är avdragsgill på den faktura som han överlämnar till den skattskyldige köparen. Om säljaren emellertid gör en oriktig anteckning om det skattebelopp som skall betalas för försäljningen, skall säljaren enligt 83 § till skattegrunden addera det avdragna beloppet. Eftersom säljaren, på grund av att han överlämnat fakturan såsom skattepliktig, på normalt sätt blir skyldig att betala skatt på varans hela försäljningspris, har köparen i den nämnda situationen avdragsrätt. Om det emellertid på fakturan har antecknats att vid försäljningen har betalats skatt endast på en del av försäljningspriset, får köparen inte dra av mera än så.

Om det inte är fråga om återförsäljning av begagnade varor utan t.ex. om försäljning av anläggningstillgångar som har varit i säljarens eget bruk, bestäms köparens avdragsrätt på normalt sätt, dvs. köparen får dra av den skatt som säljaren enligt lag är skyldig att betala för den ifrågavarande försäljningen. I praktiken lönar det sig för köparen att försäkra sig om sin avdragsrätt också i en sådan situation genom att dra av högst det belopp som säljaren har antecknat på fakturan.

116 §. Staten får enligt förslaget inte göra avdrag från sina anskaffningar. Detta är en följd av det särskilda förfarande som skall tillämpas på statens anskaffningar. Avdragsbegränsningen gäller inte statliga affärsverk eller de inrättningar som räknas upp i 7 §.

#### Delning av avdragsrätten

117 §. I paragrafen stadgas om rätten att spjälka upp avdragsrätten i den situationen att en och samma nyttighet dels används för något avdragsgillt ändamål, dels för något annat ändamål. Avdrag får enligt förslaget i så fall göras till den del som varan eller tjänsten används för det avdragsgilla ändamålet. Stadgandet motsvarar i detta avseende 53 § OmsL.

En avrundningsregel innehålls i 53 § OmsL enligt vilken avdraget får göras till fullt belopp om den avdragsgilla användningen utgör minst 90 procent. På motsvarande sätt får för närvarande inget avdrag göras om den avdragsgilla användningen utgör högst 10 procent. Den nuvarande avrundningsregeln lämpar sig inte för den synnerligen bredbasiga mervärdesbeskattningen. Den har därför inte tagits med i lagförslaget.

#### Rättelse av avdrag

118 §. Avdragen skatt skall enligt förslaget rättas med anledning av erhållna återbärningar på inköpspriset. Stadgandet motsvarar 54 § OmsL.

#### 11 kap. Återbetalning av kalkylerad skatt som dragits av

I kapitlet stadgas om återbetalning till staten av kalkylerad skatt som med stöd av 107 och 109 §§ har dragits av från livsmedel samt från foder- och gödselmedel. Skatten skall betalas i samband med export och i vissa situationer när försäljningen sker i hemlandet. Avdraget skall betalas tillbaka för att förebygga subventionering av exportpriserna på livsmedel och förhindra kumulering av stödet för foder- och gödselmedel. Betalning av avdragen kalkylerad skatt kommer i fråga i situationer som motsvarar dem där den kalkylerade skatten skatt återbäras enligt 10 kap. OmsL.

119 §. Paragrafen innehåller ett stadgande som motsvarar 55 § OmsL om återbetalning av kalkylerad skatt som har dragits av i samband med export. Med avvikelse från vad som nu är fallet gäller återbetalningsskyldigheten inte läkemedel, eftersom det kalkylerade avdrag som för närvarande görs för läkemedelsprodukter föreslås bli slopat.

120 §. Paragrafen gäller återbetalning av kalkylerad skatt som har dragits av i samband med försäljning i hemlandet. Stadgandet motsvarar 56 § OmsL, med de ovan nämna undantag som gäller läkemedelsprodukter.

121 §. Paragrafen innehåller ett fullmaktsstadgande enligt vilket finansministeriet i fråga om vissa varor eller varugrupper kan fastställa grunderna för beräkning av beloppet av den avdragna kalkylerade skatten. Dessutom kan

finansministeriet bestämma när beloppet av den avdragna kalkylerade skatten är så litet att det inte behöver betalas. Stadgandet motsvarar 57 § OmsL.

#### 12 kap. Återbäring av skatt till andra än de skattskyldiga

I detta kapitel stadgas om återbäring till andra än skattskyldiga. Rätt till återbäring har utländska näringsidkare (122—126 §§), utländska legationer (127 och 129 §§), kommuner (130 §) samt företag som bedriver skattefri verksamhet och utrikeshandel (131 §).

#### Utländska näringsidkare

Enligt nuvarande lag har utländska företag inte rätt att i återbäring få den skatt som ingår i inköpspriset på nyttigheter som de anskaffat i Finland. Det har inte funnits något praktiskt behov av ett återbäringsförfarande, eftersom inkvartering, transporter och andra sådana tjänster varit skattefria.

Inom ett mervärdesskattesystem på bred bas enligt lagförslaget förutsätter en neutral konkurrens mellan inhemska och utländska företag att utländska företag beviljas rätt till återbäring. Utan en sådan rätt till återbäring skulle i de utländska företagens produktionsinsats ingå dold finländsk skatt. Återbäringsförfarandet omfattas av EG:s direktiv om mervärdesskatt och av de system som tillämpas i EG-länderna.

Därför föreslås att till utländska näringsidkare på ansökan återbärs den skatt som ingår i inköpspriset på varor och tjänster som de anskaffat i Finland för sådan affärsverksamhet som de bedriver utomlands. Rätten till återbäring skulle vara lika omfattande som den rätt till avdrag som tillkommer i Finland skattskyldiga företag. På grund av den praxis som allmänt följs i Europa och av administrativa orsaker skulle återbäringssystemet gälla även företag i länder som inte har ett motsvarande återbäringssystem.

I kapitlets 122—126 §§ stadgas om de materiella förutsättningarna för återbäring och om den tidpunkt då dessa uppkommer. Om återbäringsförfarandet stadgas i 15 kap. Förslagen till stadganden har uppgjorts enligt EG:s 8 och 13 direktiv om mervärdesskatt (79/1072/EEG och 86/560/EEG).

122 §. Paragrafen skall innehålla stadganden

om utländska näringsidkarens rätt att på ansökan få tillbaka den skatt som ingår i inköpspriset på varor och tjänster som han köpt i Finland eller på varor som han importerat till Finland, när varorna och tjänsterna har anskaffats för en rörelse som han driver utomlands. Rätten till återbäring skall inte gälla kalkylerade skatter. Paragrafen gäller sådana utländska företag som inte är skattskyldiga i Finland och som saknar fast driftställe här i landet.

Den rätt till återbäring som avses i 131 § i detta kapitel gäller inhemska och utländska företag som är skattskyldiga i Finland. Också exportföretag och andra icke skattskyldiga utländska företag som har fast driftställe här får återbäring med stöd av nämnda lagrum.

Med utlänningar avses enligt 10 § näringsidkare som har sin hemort utomlands. Begreppet fast driftställe definieras i 11 §.

Enligt 1 mom. 1 punkten betalas återbäring för nyttigheter som en utlänning anskaffar för en rörelse som han driver utomlands. Nyttigheten skall vara avsedd för att användas eller förbrukas i sökandens egen rörelse. Sökanden skall driva rörelse utomlands vid den tidpunkt då nyttigheterna köps eller importeras. Om anskaffningen av nyttigheten hänför sig till sådan försäljning som enligt stadgandena i det föreslagna 5 kap. skall anses ha skett i Finland, finns det ingen rätt till återbäring enligt 1 punkten.

En förutsättning för återbäring är ytterligare att verksamheten skulle ha medfört skattskyldighet, om den hade utövats i Finland. Skattskyldigheten påverkas både av stadgandena om skattskyldighet och om skattepliktig försäljning. T.ex. en utländsk sammanslutning som skall betraktas som ett allmännyttigt samfund har rätt till återbäring endast beträffande sådan verksamhet för vilken inkomsten enligt finsk lag skulle betraktas som inkomst av rörelse. Den som ansöker om återbäring skall kunna visa att nyttigheterna hänför sig till sådan verksamhet. Sådan verksamhet som, för att bli skattepliktig, skulle förutsätta en frivillig ansökan om skattskyldighet skall inte berättiga till återbäring. Det avgörande skall vara hur frågan om skattepliktighet för sökandens verksamhet skall bedömas enligt stadgandena i lagförslaget. Däremot har det ingen betydelse om sökandens verksamhet är underkastad mervärdesskatt enligt lagstiftningen i hans domicilstat.

Också sådan utomlands bedriven verksamhet

som enligt 52, 55—58 §§ eller 6 kap. skulle vara skattefri om den skulle bedrivas i Finland ger rätt till återbäring. Detta gäller t.ex. försäljning till utlandet och tillverkning av gödsel- och fodermedel.

Det spelar ingen roll var de köpta varorna eller tjänsterna förbrukas, bara förbrukningen hänför sig till en rörelse som drivs utomlands. Återbäring betalas t.ex. för kostnader som hänför sig till mässor och utställningar i Finland eller för inkvarteringskostnader i samband med affärsresor.

Enligt 2 punkten betalas återbäring också för nyttigheter då anskaffningen hänför sig till sådan försäljning av varor och tjänster som en utlänning idkar i Finland och för vilken köparen är skattskyldig enligt 9 §. Rätten till återbäring gäller också situationer där skattskyldighet inte uppstår emedan staten är köpare.

När en utlänning i Finland bedriver försäljning till utlandet är det enligt 3 mom. också fråga om verksamhet som berättigar till återbäring, och samma gäller skattefri försäljning som avses i 52 och 55—58 §§. Emedan sådan verksamhet i allmänhet förutsätter ett fast driftställe, betalas återbäringen dock i praktiken i allmänhet med stöd av 131 §.

Enligt 2 mom. gäller rätten till återbäring endast sådan skatt som skulle ha kunnat avdras med stöd av 10 kap. om utlänningen hade varit skattskyldig i Finland för verksamheten. De begränsningar i avdragsrätten som stadgas i 114 § i nämnda kapitel gäller således även återbäringar som skall betalas till utlänningar. Återbäring betalas t.ex. inte för representationsutgifter eller privata utgifter. I ansökan om återbäring skall nyttighetens användningsändamål specificeras tillräckligt väl. Om en nyttighet har anskaffats endast delvis för ett syfte som berättigar till återbäring, betalas återbäring endast till motsvarande del.

En förutsättning för återbäring är att försäljningen av varan eller tjänsten till utlänningen är skattepliktig. Om försäljningen med stöd av stadgandena i 6 kap. betraktas som skattefri försäljning till utlandet, dvs. om det t.ex. är fråga om sådan försäljning som sker på ex works-villkor och som avses i 70 § 3 mom., finns det ingen rätt till återbäring, även om säljaren felaktigt har betraktat försäljningen som skattepliktig.

123 §. Om en näringsidkare har köpt en nyttighet i sitt eget namn för sin huvudmans

räkning, måste också huvudmannen enligt 1 mom. uppfylla villkoren för återbäring. Både ombudet och uppdragsgivaren skall således var sådana utländska företag som avses i 122 § och som har anskaffat nyttigheten för att användas i sin rörelse enligt nämnda lagrum, till ett ändamål som berättigar till återbäring. Stadgandet är nödvändigt för att befästa de förutsättningar för återbäring som anges i 122 §.

När det gäller en anskaffning som en förmedlare har gjort i huvudmannens namn och för dennes räkning, är det endast huvudmannen som kan ha rätt till återbäring och endast huvudmannens verksamhet har betydelse med tanke på förutsättningarna för återbäring.

124 §. I fråga om tjänster som en annan näringsidkare har utfört omedelbart till förmån för en resande skall enligt 2 mom. en utländsk researrangör ha rätt till återbäring endast när resanden skulle ha haft denna rätt om han hade skaffat nyttigheten själv.

125 §. I paragrafen stadgas om när rätten till återbäring inträder. De förutsättningar för återbäring som anges i 122 § bör finnas då. Den tidpunkt när rätten till återbäring inträder har betydelse med tanke på den återbäringsperiod som avses i 150 § och den tid inom vilken ansökan skall lämnas in.

Rätten till återbäring inträder när en vara har levererats, en tjänst har utförts eller en importerad vara har förtullats. Den tidpunkt då en inköpt vara har betalats spelar däremot ingen roll. Administrativa skäl och internationell praxis talar för detta förslag.

126 §. Det skall sättas en nedre gräns för den skatt som återbärs. Om ansökan gäller hela kalenderåret eller slutet av året, skall återbäring inte ske ifall återbäringsbeloppet skulle understiga 150 mark. I annat fall är det lägsta belopp som återbärs 1 200 mark. Orsaken till att det senare minimibeloppet är högre är att man helst ser att ansökningarna görs beträffande längre perioder och syftet är således att minska antalet ansökningar.

Med återbäringsbelopp avses här det belopp som skulle betalas enligt lag på basis av en ansökan, om det inte skulle finnas någon minimigräns. Det belopp som ansökts har således inte betydelse i sammanhanget. Om ansökan gäller två skilda kalenderår, skall den betraktas som två skilda ansökningar. Då skall återbäringsbeloppet på motsvarande sätt delas i två delar vid bedömningen av om minimibeloppet uppnås.

Om återbäringsbeloppet är lägre än minimibeloppet, skall ansökan förkastas.

### Diplomatiska beskickningar

Om återbäring av mervärdesskatt till främmande makters diplomatiska beskickningar och andra motsvarande beskickningar i Finland stadgas i 127—129 §§. Stadgandena motsvarar, med vissa preciseringar, vad som anges i den föreslagna nya 128 a § som i en proposition som förelagts riksdagen föreslås ingå i omsättningsskattelagen (RP 320/1992 rd).

127 §. Till främmande makters diplomatiska beskickningar och andra representationer i samma ställning återbärs den mervärdesskatt som ingår i inköpspriset för vissa nyttigheter som har anskaffats för officiellt bruk. Återbäring beviljas bl.a. för byggnads- och inredningsmaterial, annat lösöre, varor som används i representationsverksamhet, motorfordon och bränsle till dem samt för reservdelar, tjänster som hänför sig till ovan nämnda varor liksom även för energiförnödenheter, vatten, avfallshanteringstjänster och teletjänster som anskaffas för en fastighet. Skatten återbärs på ansökan och den skall basera sig på ömsesidighet.

128 §. Utrikesministeriet skall enligt 1 mom. ha befogenhet att på ansökan fastställa om beskickningen på grund av sin ställning och på basis av ömsesidighet samt med hänsyn till ändamålet ned nyttigheten är berättigad till skatteåterbäring. I enlighet med vad utrikesministeriet fastställer återbetalar Nylands länskatteverk skatten. Utrikesministeriet låter bli att fastställa ansökan om återbäring beträffande de varor som inte omfattas av lagrummet eller som kvantitativt överskrider beskickningens normala behov. Ansökan skall emellertid kunna godkännas endast om inköpspriset, inklusive skatt, för de nyttigheter som berättigar till skatteåterbäring uppgår till minst 2 000 mark i ansökan. Detta begränsar antalet ansökningar och sparar sålunda administrationskostnader.

Om skatt återbärs till för stor belopp, kan den överbetalda delen enligt 3 mom. dras av från ett senare återbäringsbelopp.

Enligt 4 mom. skall det inte finnas någon besvärsmätt i fråga om dessa skatteåterbäringsbeslut. Beviljandet av en sådan skatteförmån

bygger på frivillighet, och å andra sidan är det inte möjligt att tvångsindriva skatt hos dem som har diplomatisk status.

129 §. Enligt paragrafen skall en skriftlig ansökan om återbäring av omsättningsskatten lämnas till utrikesministeriet en gång i kvartalet och senast inom ett år från den dag då fakturan — som skall bifogas ansökan — har betalats. Skattestyrelsen bestämmer närmare vilka uppgifter som skall ingå i ansökan.

## Kommuner

130 §. Kommunerna skall ha rätt att få tillbaka den mervärdesskatt som ingår i anskaffningar som de gjort för skattefri verksamhet. Med hjälp av rätten till återbäring löses problemet med konkurrensneutralitet mellan tjänster som kommunen själv producerar och de tjänster den köper. Med kommuner avses enligt 8 § även samkommuner och landskapet Åland. Kommunerna skall gemensamt betala tillbaka till staten de återbäringar de fått. Det föreslås att stadganden om förfarandet vid återkrav av återbäringarna skall utfärdas genom en särskild förordning.

Enligt 1 mom. skall kommunen ha rätt att få återburen sådan skatt enligt 10 kap. som ingår i en anskaffningen och från vilken avdrag inte får göras eller för vilken det inte betalas återbäring som avses i 131 §. Om en kommun skulle driva skattepliktig rörelse, skulle den i enlighet med de allmänna reglerna får dra av den mervärdesskatt som ingår i anskaffningarna. Kommunen skall således i princip ha rätt att få tillbaka all mervärdesskatt som ingår i dess anskaffningar, antingen genom avdrags-systemet eller genom återbäringssystemet.

Kommunen skall ha rätt till återbäring i samma mån som den skulle ha haft rätt till avdrag om det hade varit fråga om skattepliktig verksamhet. Rätten till återbäring skall således i regel gälla alla sådana anskaffningar beträffande vilka ett skattepliktigt företag skulle ha rätt att avdra den skatt som ingår i dem. Återbäringen gäller även kalkylerade skatten.

Rätten till återbäring begränsas i 2 mom. Rätten gäller inte anskaffningar som gjorts för privat konsumtion eller för användning som berörs av de begränsningar i avdragsrätten som stadgas i 114 §. T.ex. anskaffningar som sker för personalen eller används i representation berättigar således inte till återbäring. På grund

av konkurrensneutralitetsskäl gäller återbäringens rätten ej de anskaffningar som görs för de i 53 § avsedda personalrestauranterna. Återbäring beviljas inte heller för skatt som avses i 79 § och som betalas på understöd eller bidrag till persontransportidkare eller på belopp som en sådan erhållit för täckande av underskott.

Kommunerna skall gemensamt betala tillbaka till staten de återbäringar de fått med stöd av denna paragraf. I 3 mom. finns ett stadgande som hänvisar till särskild lagstiftning om detta.

Företag som idkar utrikeshandel eller skattefri verksamhet

131 §. I paragrafen stadgas om den skatt som återbärs till vissa företag som idkar skattefri utrikeshandel eller verksamhet. För närvarande är företag som idkar motsvarande verksamhet tekniskt skattskyldiga. De betalar inte skatt på försäljningen, men får i samma utsträckning som andra skattskyldiga dra av den skatt som ingår i anskaffningar. Enligt lagförslaget skall sådana företag inte vara skattskyldiga. De skall dock på samma sätt som för närvarande ha rätt att få återburen den skatt som ingår i deras anskaffningar. I fråga om omfattningen av rätten till återbäring samt i fråga om återbäringens förfarandet tillämpas samma regler som i dessa avseenden gäller beträffande skattskyldiga företag.

Rätten till återbäring skall enligt 1 mom. gälla vissa företag som idkar skattefri verksamhet. Sådana företag är bl.a. de som tillverkar gödsel- och fodermedel enligt 52 §, de som säljer tidningar och tidskrifter enligt 55 § eller upplagor av allmännyttiga samfunds medlems-tidningar enligt 56 § eller bränslen som avses i 57 §, eller de som säljer fartyg och luftfartyg enligt 58 § eller arbetsprestationer som hänför sig till dessa. Rätten till återbäring innebär att nämnda nyttigheter i skattehänseende kommer att behandlas i sak på samma sätt som tidigare.

Också de näringsidkare som säljer varor och tjänster till utlandet på det sätt som anges i 6 kap. skall enligt 1 mom. vara berättigade att som återbäring få tillbaka den mervärdesskatt som ingår i anskaffningarna. På grund av återbäringens rätten kommer exportpriserna inte att innehålla någon dold skatt på grund av skattebelagda produktionsinsatser. I skattehänseende kommer exporten att behandlas i sak på



samma sätt som tidigare. Rätten till återbäring skall endast gälla verksamhet som är skattefri enligt stadgandena i 6 kap. Om försäljningen till utlandet gäller en vara eller en tjänst vars försäljning är skattefri enligt andra stadganden än de som nämns i 1 mom. och som ingår i 4 kap. finns det inte rätt till återbäring. Rätten till återbäring gäller inte heller den som befriats från skattskyldighet med stöd av stadgandena i 2 kap., t.ex. den som idkar verksamhet i liten skala, om han inte har ansökt om att bli skattskyldig med stöd av 12 §.

Rätten till återbäring gäller enligt 1 mom. också varor och tjänster som anskaffats för försäljning som sker utomlands. En förutsättning är enligt 2 mom. att verksamheten antingen skulle ha medfört skattskyldighet eller varit skattefri enligt 52, 55—58 §§ eller 6 kap., om den hade bedrivits i Finland. Om den utomlands bedrivna verksamheten skulle vara skattefri ifall den bedrevs i Finland och skattefriheten då hade grundat sig på annat än nämnda stadganden i 4 kap. eller t.ex. på specialstadgandet om verksamhet i liten skala, finns det ingen rätt till återbäring.

För närvarande har den skattskyldige enligt 46 § OmsL rätt att göra avdrag för varor och skattepliktiga tjänster som han för ut ur Finland utan att använda dem här. Den rätt till återbäring som föreslås i förevarande stadgande ersätter detta avdrag. Rätten till återbäring är delvis mera omfattande än den gällande avdragsrätten. Den skall även gälla varor och tjänster som förts utomlands av någon annan än den skattskyldige. Rätten till återbäring skall inte heller vara begränsad enbart till sådana nyttigheter som förbrukas utomlands. Å andra sidan är rätten till återbäring delvis mera begränsad än den nuvarande avdragsrätten, emedan det i 2 mom. uppställs villkor för den utländska verksamheten.

Med skatt som ingår i en anskaffning och som skall återbäras avses enligt 3 mom. den skatt som enligt stadgandena i 10 kap. skulle ha varit avdragsgill om verksamheten hade medfört skattskyldighet. Rätten till återbäring är lika omfattande som den avdragsrätt som medges en skattskyldig. Även kalkylerade skatter betraktas som återbäringsgilla. Rätten till återbäring inskränks av stadgandena i kap. 10 angående begränsningar i rätten till återbäring. Återbäring betalas t.ex. inte för anskaffningar som förbrukas av personalen eller hänför sig till representation.

132 §. Enligt 1 mom. gäller den rätt till återbäring som nämns i 131 § endast finländska näringsidkare och sådana utlänningar som har fast driftställe i Finland eller som är skattskyldiga här i landet. En utlänning som inte har något fast driftställe i Finland och som inte är skattskyldig här får återbäring enligt 122 §.

Enligt 2 mom. har en researrangör rätt till återbäring i fråga om tjänster som en annan näringsidkare har utfört omedelbart till förmån för resanden, om resanden skulle ha haft denna rätt om han hade anskaffat nyttigheten själv. Om det är fråga om en anskaffning som ett ombud har gjort i sin huvudmans namn och för hans räkning, är bara huvudmannen berättigad till återbäring och endast hans verksamhet har betydelse med avseende på förutsättningarna för återbäring. Begränsningen motsvarar den begränsning i rätten till återbäring som föreslås i 125 §.

#### Specialstadgande

133 §. I denna paragraf regleras hur stadgandena i 130 och 131 §§ angående rätten till återbäring förhåller sig till lagens övriga materiella stadganden och stadganden om förfarandet.

Enligt 1 mom. skall i 130 och 131 §§ avsedd användning som berättigar till återbäring och skatt som skall återbäras jämföras med avdragsgill användning och avdragbar skatt. Detta innebär att om det i lagen t.ex. stadgas som förutsättning för skattepliktighet i fråga om försäljning eller tagande i eget bruk att varan skall ha skaffats för avdragsgill användning eller att den skatt som ingår i köpet har kunnat avdras, skall stadgandena tillämpas också i situationer där varan eller tjänsten har skaffats för sådan användning som avses i 130 § eller 131 § och som berättigar till återbäring eller där återbäring har kunnat erhållas enligt dessa lagrum. Avdrag och nämnda återbäring jämföras t.ex. i 21, 22, 32 och 33 §§, vilka gäller beskattning av eget bruk, samt i 30 § som gäller ansökan om skattskyldighet, 61 § som gäller försäljning av varor och tjänster som berörs av begränsningar i avdragsrätten, 62 § som gäller överlåtelse av en rörelse eller en del av en rörelse, 76, 81 och 90 §§ som gäller skattegrunden, 95 § som gäller skattefrihet för import, 112 § som gäller avdragsrätt och i 11 kap. som gäller betalning av avdragen kalkylerad skatt.

Enligt 2 mom. skall det som 21 och 22 §§

stadgar om varor som tillverkats eller tjänster som utförts i samband med skattepliktig rörelse också tillämpas på varor som tillverkats och tjänster som utförts i samband med verksamhet som berättigar till återbäring enligt 131 §. Den som har rätt till sådan återbäring skall alltså betala skatt för tagande i eget bruk av en vara som har tillverkats eller en tjänst som har utförts i samband med den verksamhet som berättigar till återbäring, om de förutsättningar som stadgas i 21 och 22 §§ i övrigt uppfylls.

Kommunens skyldighet att betala skatt för att den tar en vara eller en tjänst i eget bruk bestäms enligt de allmänna stadgandena om beskattning av eget bruk. Emedan avdragsgill användning och användning som berättigar till återbäring jämföras med varandra, behöver kommunen inte betala skatt för interna överföringar av nyttigheter inom kommunens verksamhetsområde, t.ex. för överföring av anläggningstillgångar från skattepliktig verksamhet till service- eller myndighetsverksamhet som faller utanför beskattningen. Däremot skall kommunen betala skatt för tagande i eget bruk när den överlämnar till personalens personliga konsumtion sådana nyttigheter som anskaffats för ett avdragsgillt ändamål eller för ett ändamål som berättigar till återbäring, och samma skattskyldighet gäller också i fråga om annan vederlagsfri överlåtelse och när en nyttighet tas i användning som berörs av begränsningar i rätten att göra avdrag.

Paragrafens 2 mom. gäller inte kommunal verksamhet som berättigar till återbäring enligt 130 §. Kommunen behöver således inte betala skatt för eget bruk av tjänster som den själv utför i samband med skattefria service- eller myndighetsverksamhet eller för eget bruk av varor som den själv tillverkat i samband med sådan verksamhet. Kommunen skall betala skatt endast för tagande i eget bruk av de varor och tjänster som använts i produktionen av dylika varor och tjänster och som inköpts för ett ändamål som berättigar till återbäring. Kommunens skyldighet att betala skatt för att den tar i eget bruk nyttigheter som den själv tillverkat begränsas enligt lagens allmänna regler i huvudsak endast till skattepliktig rörelse eller till varor eller tjänster som producerats i samband med sådan verksamhet enligt 131 § som berättigar till återbäring. Skatt skall emellertid betalas endast i de fall där tillverkningen sker för annan användning än sådan som berättigar till avdrag eller återbäring.

Kommunen skall under de förutsättningar som stadgas i 32 § vara skattskyldig för eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav, även när dessa tjänster inte produceras i samband med skattepliktig rörelse. På grund av omfattningen av rätten till återbäring berör beskattningen av eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav närmast enbart sådana fastigheter som används som rekreationsutrymmen för personalen eller som personalbostäder. Däremot gäller skattskyldigheten inte tjänster som kommunen själv producerat och som hänför sig till sådana fastigheter som används i kommunens skattefria service- och myndighetsverksamhet.

Kommunen skall betala skatt också för tagande i eget bruk av tjänster som avser byggtjänster enligt 31 § 1 mom. I nämnda lagrum är det fråga om försäljning av ett nybygge som man byggt eller låtit bygga på mark som säljaren besitter samt om s.k. gryn-derbyggande. Dylika byggtjänster skall av administrativa skäl beskattas som tagande i eget bruk av en byggtjänst, även om det ekonomiskt sett är fråga om försäljning av byggtjänst. Av konkurrensneutralitetsskäl skall sådan verksamhet beskattas även när den bedrivs av kommunen.

För närvarande är kommunen enligt 11 § OmsL inte skattskyldig för varor som den tillverkat för samfundet och tagit i eget bruk. Av neutralitetsskäl skall kommunen dock betala omsättningsskatt på energinyttigheter som den har tagit i bruk i samband med skattepliktig energiproduktion för att användas i kommunens skattefria verksamhet. Enligt lagförslaget skall beskattningen av sådan energi som tas i kommunens användning slopas. Neutraliteten mellan å ena sida sådan energi som man producerat själv och å andra sidan sådan som man har köpt tryggas på samma sätt som i fråga om andra nyttigheter, dvs. genom kommunens rätt till återbäring.

Vid det återbäringsförfarande som gäller kommunerna och dem som får återbäring enligt 131 § tillämpas samma regler som vid beskattningen. I fråga om den som har rätt till återbäring tillämpas enligt 3 mom. vad 13-23 kap. stadgar om den skattskyldige. På den skatt som skall återbäras tillämpas enligt 1 mom. vad som i 13-23 kap. — vilka gäller periodisering och förfarandet vid beskattningen — stadgas om den skatt som skall dras av. Detta innebär bl.a. att på ansökan om återbä-

ring tillämpas samma stadganden som på den skattskyldiges ansökan om förskottsåterbäring eller på hans månadsdeklaration, och att det på beslut om återbäring tillämpas samma regler som på beslut om återbäring av avdragbar skatt. De som får återbäring införs i registret över skattskyldiga.

## II AVDELNINGEN

I den andra avdelningen i lagförslaget stadgas om redovisning av skatt, beskattningsförfarandet, ändringssökande och förvaltningen. De stadganden som föreslås har i huvuddrag samma innehåll som motsvarande stadganden i omsättningsskattelagen. Till den del de innehållsmässigt avviker från gällande lag nämns detta särskilt i motiveringen. Stadgandena i den andra avdelningen i lagförslaget tillämpas förutom på de skattskyldiga även på dem som är berättigade till återbäring enligt 130 och 131 §§.

### 13 kap. Periodisering

Den skatt som skall redovisas för staten skall räknas ut för en beräkningsperiod på en månad. Den skatt som skall redovisas består av skillnaden mellan de skatter på försäljning som skall betalas för räkenskapsperioden och de skatter som skall dras av från anskaffningarna. Kapitlet skall innehålla stadganden om till vilken kalendermånad skatter som skall betalas för enskilda försäljningar respektive dras av för anskaffningar skall hänföras.

134 §. I paragrafen konstateras att skatter som skall betalas på försäljning och skatter som skall dras av skall för redovisning av skatt hänföras till en viss kalendermånad enligt vad som stadgas i detta kapitel.

135 §. Paragrafen innehåller grundstadgandet om periodisering av skatt på försäljning. Enligt det skall skatten hänföras till den kalendermånad under vilken skyldigheten att betala skatten har uppstått enligt 15 och 16 §§.

Stadgandena om periodisering skall på samma sätt som för närvarande i regel bygga på prestationsprincipen. Enligt den huvudregel som anges i 15 § 1 punkten inträder skyldigheten att betala skatt när en såld vara har levererats eller en tjänst har utförts. Den skatt som skall betalas på försäljningen skall i dessa situationer hänföras till den kalendermånad

under vilken den sålda varan har levererats eller tjänsten har utförts. Detta motsvarar 58 § 1 punkten OmsL.

Prestationsprincipen skall också tillämpas i fråga om avbetalningsköp. Vid avbetalningsköp skall skatten således på samma sätt som för närvarande redovisas för hela försäljningspriset för den kalendermånad under vilken varan har levererats.

Vid uthyrning skall skatten på samma sätt som nu redovisas på basis av hyrestiden, för den hyra som hänför sig till varje enskild kalendermånad. Det har ingen betydelse när hyresobjektet har levererats eller när hyran har debiterats eller betalts.

Tidpunkten för redovisning av skatt ändras i fråga om sådana leveranser som betalas i förskott. För närvarande redovisas skatten för förskottsbetalningar först för den kalendermånad under vilken varan har levererats eller tjänsten utförts. Enligt den föreslagna 15 § 2 punkten inträder skyldigheten att betala skatt i fråga om förskottsbetalning redan när denna har betalats. Enligt periodiseringsstadgandena skall skatten på förskottsbetalningar således gälla den kalendermånad under vilken förskottsbetalningen har inlutit.

Skatten på bidrag och understöd till den som bedriver persontransportverksamhet hänförs till den kalendermånad under vilken de har inkommit enligt 15 § 3 punkten. För närvarande betalas ingen skatt på dylika poster.

Skatt på varor eller tjänster som tas i eget bruk hänförs som för närvarande till den kalendermånad under vilken varan har tagits i eget bruk enligt 15 § 4 punkten.

Skatten på tagande i eget bruk av byggtjänster hänförs till den kalendermånad under vilken arbetet har utförts eller varor installerats enligt 16 § 1 mom. Skatten redovisas således månatligen allt eftersom byggtjänsten blir färdig. Skatten på eget bruk av en köpt byggtjänst skall i enlighet med 16 § 2 mom. hänföras till den kalendermånad under vilken den som sålt tjänsten skall betala skatt på försäljningen.

När ett avdrag som har gjorts från en byggtjänst skall rättas enligt 33 §, skall den skatt som skall betalas för att en byggtjänst har tagits i eget bruk hänföras till den kalendermånad under vilken fastigheten har överlåtits eller tagits i eget bruk på det sätt som avses i 16 § 3 punkten.

136 §. Det skulle i praktiken vara problematiskt att ovillkorligen tillämpa prestationsprin-

cipen i samband med de månatliga skatteredovisningarna, emedan företagen i allmänhet gör införingarna i sin bokföring på basis av fakturor och rättar sin bokföring så att den följer prestationsprincipen först när bokslutet görs upp. Det föreslås därför att den skattskyldige skall ha rätt att tillämpa faktureringsprincipen under räkenskapsperioden. Stadgandet motsvarar 59 § OmsL.

Enligt 1 mom. får skatt på försäljning under räkenskapsperioden hänföras till den kalendermånad under vilken köparen har debiterats för den levererade varan eller utförda tjänsten. Om någon debitering inte sker, får skatten hänföras till den kalendermånad under vilken försäljningspriset eller en del av det har influtit. En tillämpning av faktureringsprincipen blir aktuell endast i situationer som avses i 15 § 1 mom., dvs. i fråga om försäljning till den del ingen förskottsbetalning har influtit. Den skatt som skall betalas på förskottsbetalning skall alltid hänföras till betalningsmånaden.

Enligt 2 mom. skall poster som är odebiterade vid räkenskapsperiodens utgång anmälas som försäljning för den sista kalendermånaden i räkenskapsperioden, och betalas till staten i samband med den skatt som skall redovisas till staten för den kalendermånaden. Om den skattskyldige helt upphör med sin skattepliktiga rörelse mitt under en räkenskapsperiod, skall odebiterade poster hänföras till den sista kalendermånad under vilken den skattepliktiga rörelsen drevs.

137 §. En yrkesutövare som enligt bokföringslagen har rätt att föra bok enligt kontantprincipen skall som nu ha rätt att redovisa skatten på basis av betalning. När skattskyldigheten upphör skall en skattskyldig som har tillämpat kontantprincipen se till att skatten för de försäljningspriser som inte influtit redovisas för den sista kalendermånaden av den skattepliktiga verksamheten. Stadgandet motsvarar 60 § OmsL.

138 §. I paragrafen stadgas om periodisering av den kalkylerade skatt som dragits av och som skall betalas enligt 11 kap. Stadgandet motsvarar 62 § OmsL.

139 §. Tidpunkten när rättelseposter som sammanhänger med försäljningen samt kreditförluster skall avdras och tidpunkten när en influten kreditförlust skall tilläggas till skattegrunden skall på samma sätt som för närvarande vara beroende av bokföringspraxis. Avdragen och nämnda tillägg görs för den kalen-

dermånad på vilken de enligt god bokförings- sed skall registreras i bokföringen. Rättelser som görs efter att skattskyldigheten har upphört görs för den sista kalendermånaden av verksamheten. Stadgandet motsvarar 61 och 67 §§ OmsL.

140 §. I paragrafen stadgas om periodisering av sådana avdrag från och tillägg till skattegrunden som görs på grund av det specialförfarande som stadgas i 83 § och tillämpas på handel med begagnade varor.

Det belopp som skall dras av från skattegrunden för inköpta begagnade varor och som avses i 83 § 1 mom. skall enligt 1 mom. hänföras till den kalendermånad under vilken varan har tagits emot. Den omständigheten att avdraget hänförs till inköpsmånaden underlättar redovisningen av skatten, i synnerhet när varor köps som större helheter.

Ett belopp som avdragits från inköpet av en vara som köpts som begagnad och tagits i bruk för något annat ändamål än för återförsäljning skall enligt 2 mom. läggas till skattegrunden för den kalendermånad under vilken varan har tagits i annat bruk. I de fall där skattskyldigheten upphör, skall tillägget göras under den sista månaden av den skattepliktiga verksamheten. Ett tillägg som skall göras på grund av en faktura där skatt ingår skall hänföras till debiteringsmånaden.

Stadgandet motsvarar den nya 61 a § OmsL, sådant detta lagrum lyder i en proposition som har förelagts riksdagen (RP 320/1992 rd).

141 §. Paragrafen innehåller de grundläggande stadgandena om periodisering av avdragbar skatt enligt 10 kap. Även dessa stadganden skall i enlighet med rådande situation huvudsakligen bygga på prestationsprincipen.

Enligt 1 punkten skall avdraget göras för den kalendermånad under vilken varan eller tjänsten har tagits emot. Detta innebär bl.a. att i fråga om en vara som har köpts på avbetalning skall avdraget precis som för närvarande i sin helhet göras på basis av mottagningstidpunkten. I fråga om en hyrd vara skall avdraget göras på basis av hyrestiden och ske från den hyra som hänförs till varje enskild kalendermånad, på samma sätt som för närvarande. Stadgandet motsvarar 63 § 1 punkten OmsL.

Avdrag för skatt på förskottsbetalningar får enligt 2 punkten göras redan för betalningsmånaden. Genom detta stadgande kommer periodisering av skatten på försäljning och periodi-

sering av avdrag från inköp att motsvara varandra. Något liknande stadgande ingår inte i omsättningsskattelagen.

Om en vara som ursprungligen anskaffats för ett annat ändamål senare tas i avdragsgill användning, skall avdraget enligt 3 mom. göras för den kalendermånad under vilken varan eller tjänsten har tagits i sådan användning som berättigar till avdrag. Stadgandet motsvarar 63 § 2 punkten OmsL, dock så att den utvidgats att även omfatta tjänster.

I fråga om en importerad vara görs avdraget enligt 4 mom. för den kalendermånad under vilken varan har förtullats. Stadgandet motsvarar 63 § 3 punkten OmsL.

142 §. På avdrag från inköp som avses i 141 § 1 punkten får under en räkenskapsperiod debiteringsprincipen tillämpas på samma sätt som i fråga om försäljningen. Stadgandet motsvarar 65 § OmsL. Avdrag från förskottsbetalningar hänförs dock alltid till betalningsmånaden.

143 §. En yrkesutövare skall ha rätt att göra avdragen på basis av betalning. Stadgandet motsvarar 66 § OmsL.

144 §. I paragrafen stadgas om periodisering av de specialavdrag som görs från byggtjänster. Motsvarande stadganden ingår inte i gällande lag.

Den skattskyldige skall på basis av 103 § kunna göra avdrag i en situation där han köper ett nybygge jämte marken av byggaren eller byggherren, eller där han köper byggtjänsten av en s.k. grynder. Avdraget skall enligt 1 mom. göras för den kalendermånad under vilken fastigheten har tagits emot eller byggtjänsten har blivit färdig och tagits emot.

Den skattskyldige skall med stöd av 104 § få att göra avdrag när han köper en begagnad fastighet av en sådan säljare som enligt 33 § blir tvungen att göra rättelse på grund av ett avdrag som han i tiden har gjort från byggtjänsten. Köparen får då dra av den skatt som säljaren skall betala på grund av fastighetsförsäljningen. Avdraget skall enligt 2 mom. hänföras till den kalendermånad under vilken fastigheten har tagits emot.

145 §. Ett sådant retroaktivt avdrag från en byggtjänst eller fastighet som avses i 106 § och sådant avdrag för ingående lager som avses i 114 § 2 mom. skall göras för den månad under vilken skattskyldigheten har inträtt.

146 §. Tidpunkten för rättelse av avdrag skall bindas till bokföringspraxis, på samma sätt

som de rättelseposter som gäller försäljning. Stadgandet motsvarar 67 § OmsL.

#### 14 kap. Betalning av skatt

Detta kapitel skall innehålla stadganden om betalning och återbäring av skatt som skall redovisas. Med skatt som skall redovisas avses enligt 13 kap. skillnaden mellan de skatter som skall avdras och de skatter som skall betalas för en kalendermånad.

147 §. Den skatt som skall redovisas betalas till staten senast den 25 dagen den andra månaden efter beräkningskalendermånaden.

148 §. I paragrafen stadgas till vilken kalendermånad en skatt som har betalats efter den tidsfrist som anges i 147 § skall hänföras. En dylik skatt skall enligt 1 mom. anses vara betald för den kalendermånad för vilken den skattskyldige i sin månadsdeklaration har uppgett den som betald eller för vilken han annars skall anses ha betalt den. En förutsättning är att skatten betalas senast inom ett år efter räkenskapsperiodens utgång och att skatten inte ännu har debiterats. Om skatten betalas först efter utgången av tidsfristen på ett år eller om den redan har debiterats, skall den betalda skatten enligt 2 mom. betraktas som betalning av debiterad skatt.

149 §. Paragrafen innehåller stadganden om situationer där de skatter som skall avdras för en kalendermånad överstiger de skatter som skall betalas, t.ex. på grund av att det skett fler inköp än försäljningar.

Belopp som blivit oavdragna för en viss kalendermånad skall den skattskyldige enligt 1 mom. avdra för de följande kalendermånaderna. Med avvikelse från vad som för närvarande är fallet skall avdraget inte begränsas till innevarande eller därpå följande räkenskapsperiod. Om den skattskyldige inte har gjort sådan kvittning, skall den skatt som under räkenskapsperioden förblivit oavdragen betalas till honom efter räkenskapsperiodens utgång. Om länskatteverket har återburit till den skattskyldige den skatt som var oavdragen vid räkenskapsperiodens utgång, får han inte använda den till kvittning under följande räkenskapsperiod.

I 2 mom. stadgas om de situationer där de skatter som skall avdras för räkenskapsperioden är större än de skatter som skall betalas för hela räkenskapsperioden. Med avvikelse

från vad som stadgas i 1 mom. skall i dessa fall den skatt som blivit oavdragen för en kalendermånad betalas till den skattskyldige kalendermånadsvis. Stadgandet skall med stöd av 133 § också tillämpas på återbäring till kommunerna och på återbäring enligt 131 §, t.ex. på återbäringar till exportbolag.

Enligt 3 mom. skall den skattskyldige av exceptionella skäl kunna få den oavdragna skatten återburen redan under räkenskapsperioden, även om de skatter som skall avdras för räkenskapsperioden inte på det sätt som anges i 2 mom. överstiger de skatter som skall betalas. T.ex. större investeringar som gjorts under räkenskapsperioden kan innebära ett sådant skäl, och det kan t.ex. också vara fråga om säsongfluktuationer varvid man under en viss säsong enbart gör inköp och försäljningsintäkterna inflyter under en annan säsong.

I 4 mom. stadgas om det förfarande som skall iaktas i fråga om återbäring enligt 2 och 3 mom. Ansökan om förskottsåterbäring skall göras till länskatteverket på blankett som fastställts av skattestyrelsen. Emedan det inte kan anses administrativt ändamålsenligt att återbära obetydliga belopp, skall skattestyrelsen ha rätt att bestämma vilket som är det minsta skattebelopp som skall återbäras.

### *15 kap. Skatteåterbäring till vissa utländska näringsidkare*

I detta kapitel stadgas om det förfarande som skall iaktas i fråga om skatteåterbäring enligt 122—126 §§ till utlänningar.

150 §. Enligt 1 mom. skall återbäring enligt 122 § ansökas skriftligen hos Nylands länskatteverk.

I 2 mom. stadgas om den tidsperiod som en ansökan om återbäring skall gälla, dvs. att en ansökan skall gälla skatter som ingått i anskaffningar som gjorts under en period som stadgas i momentet. Avsikten är att ansökan skall göras kalenderårsvis. Ansökan kan dock göras för en period på minst tre månader inom samma kalenderår. Ansökan kan även gälla en ännu kortare period, om det är fråga om slutet av kalenderåret. Ansökningsperioderna kan bara omfatta hela kalendermånader.

Frågan om hur de skatter som ingår i anskaffningarna skall hänföras till en viss period avgörs på basis av 124 §. Enligt nämnda lagrum inträder rätten till återbäring när en

vara har levererats, en tjänst har utförts eller en importerad vara har förtullats. Det saknar betydelse hur de skatter som skall återbäras periodiseras inom ansökningsperioden.

Enligt 3 mom. kan ansökan också gälla anskaffningar som hänför sig till tidigare perioder inom samma kalenderår, när återbäring för dessa anskaffningar inte har ansökts tidigare. T.ex. om den som gör ansökan för januari — juni har glömt att ta med i ansökan den skatt som har ingått i en anskaffning som gjorts i januari, skall han få ta med den i sin ansökan för slutet av året. Skatter som ingår i anskaffningar behöver således inte hänföras till rätt månad inom kalenderåret.

Enligt 4 mom. skall ansökan göras inom sex månader från utgången av det kalenderår som omfattar den period som ansökan gäller. Om ansökan har inkommit för sent, skall den lämnas utan prövning.

151 §. Ansökan om återbäring skall enligt 1 mom. göras på en blankett som fastställts av skattestyrelsen. Ansökan skall göras på finska eller svenska. I 2 mom. stadgas om de handlingar som skall fogas till ansökan, och i 3 mom. om skattestyrelsens rätt att meddela närmare föreskrifter om de uppgifter som skall lämnas i ansökan och de handlingar som skall fogas till den.

152 §. Återbäringen betalas på det post- eller bankgirokonto i Finland som angivits i ansökan om återbäring. Om ingen bankförbindelse har angivits, skall återbäringen betalas som uttag från postgirokonto.

Enligt 2 mom. skall länskatteverket utan dröjsmål återsända till sökanden de fakturor i original och motsvarande övriga handlingar som fogats till ansökan. Handlingarna skall förses med länskatteverkets stämpel.

153 §. Om länskatteverket konstaterar att skatt har återburits till för stort belopp på grund av att sökanden har gett bristfälliga eller felaktiga uppgifter, skall länskatteverket bestämma att sökanden skall betala det överbetalda beloppet. Debiteringen skall ske inom tre år från utgången av det kalenderår som omfattar den period som det felaktiga återbäringsbeslutet gäller.

154 §. Återbäring som betalats till för stort belopp på grund av felaktiga uppgifter som lämnats av sökanden skall kunna återkrävas förhöjt. På ett belopp som debiteras påförs ränta.

155 §. I ärenden som gäller återbäring får



begäran om utredning och beslut delges sökanden per post utan mottagningsbevis. Detta gäller även beslut i rättelse- eller besvärshandlingen.

156 §. Vid ansökningsförfarandet tillämpas i övrigt lagförslagets stadganden om beskattningsförfarandet i tillämpliga delar. I fråga om återbäring och belopp som debiterats med stöd av 153 § tillämpas dessutom vad som på annat ställe i lag stadgas om mervärdesskatt och återbäring av sådan. Ett belopp som skall återkrävas hos en utlänning med stöd av 153 § kan således med stöd av 2 kap. lagen om skatteuppbörd dras av från skatt som skall återbäras till honom.

### 16 kap. Skattemyndigheter

Detta kapitel skall innehålla stadganden som gäller skattemyndigheterna.

157 §. Den allmänna tillsynen över beskattningen skall ankomma på skattestyrelsen. Varje länskatteverk skall inom sitt ämbetsdistrikt övervaka att mervärdesskatt betalas samt sköta de uppgifter som ansluter sig till påförandet, återbäringen, uppbörden och indrivningen av skatten. Nylands länskatteverk avgör frågor som gäller rätten till återbäring enligt 122 §.

158 §. Länskatteverkets territoriella behörighet bestäms på basis av den skattskyldiges hemkommun. Som den skattskyldiges hemkommun betraktas den kommun där den skattskyldige enligt beskattningslagen (482/58) skall påföras statskatt.

Behörigt länskatteverk i fråga om en utlänning är enligt beskattningslagen i regel det länskatteverk inom vars område utlänningen har bedrivit verksamhet från ett sådant fast driftställe som avses i inkomstbeskattningen. Om utlänningen inte har bedrivit verksamhet från ett sådant fast driftställe, är det i allmänhet Nylands länskatteverk som är det behöriga länskatteverket.

159 §. Vid länskatteverken skall den finnas ett statsombud för att bevaka statens intresse.

160 §. Tullverket skall sörja för den beskattning som sker i samband med varuimport, samt sköta övervakningen av denna beskattning.

### 17 kap. Deklarationskyldighet

Detta kapitel innehåller stadganden om skyldigheten att avge deklaration.

161 §. När någon börjar driva en skattepliktig rörelse eller upphör med en sådan, skall länskatteverket eller skattebyrån underrättas utan dröjsmål. Anmälan om detta skall ske på blanketter som fastställts av skattestyrelsen.

162 §. För övervakningen av månadsbetalningarna av mervärdesskatten skall alla skattskyldiga avge månadsdeklaration.

Deklaration skall avges även i det fallet att det inte har uppstått någon skatt som skall redovisas för den aktuella månaden. Då kan deklarationen avges på förhand för flera månader. T.ex. företag som bedriver säsongartad verksamhet kan lämna in en deklaration som omfattar en period som överstiger en månad och där det anges att det inte kommer att förekomma någon skattepliktig rörelse. Om det emellertid uppstår skatt som skall redovisas för den tiden, skall månadsdeklaration avges.

Om ingen månadsdeklaration inlämnas, skall länskatteverket vidta åtgärder för att utreda debiteringsförutsättningarna.

163 §. I månadsdeklarationen skall man ge de uppgifter som behövs för tillsynen över månadsbetalningarna och som skattestyrelsen bestämmer. Uppgifterna skall lämnas på en blankett som skattestyrelsen har fastställt. Med avvikelse från det nuvarande systemet skall uppgifterna även kunna lämnas i maskinspråkig form på det sätt som skattestyrelsen bestämmer. I månadsdeklarationen skall skatternas penningvärden anges i hela mark.

164 §. Månadsdeklarationerna lämnas till det behöriga länskatteverket. Månadsdeklarationen avges i regel i samband med skattebetalningen. Då anses deklarationen ha lämnats in när betalningen har erlagts till en penninginrättning. En deklaration som har skickats per post anses ha lämnats in när den har postats under länskatteverkets adress. En deklaration i maskinspråkig form anses ha lämnats in när den har kommit från kunden till länskatteverket.

165 §. Den deklarationskyldige skall under-teckna de handlingar som lämnas in till skattemyndigheterna, utom månadsdeklarationen. Emedan månadsdeklarationerna också kan avges i maskinspråkig form, skall det i motsats till vad som nu är fallet inte längre krävas att de är under-tecknade. Däremot skall t.ex. ansökan om förskottsåterbäring under-tecknas. Deklarationer som inlämnats av sammanslut-

ningar skall däremot vara undertecknade av personer som har rätt att teckna dess firma.

166 §. I paragrafen stadgas om vem som ansvarar för att deklarationsskyldigheten uppfylls i fråga om ett samfund, ett öppet bolag, ett kommanditbolag, ett partrederi, en sammanslutning, en utlänning, en omyndig, den som är frånvarande och ett dödsbo.

167 §. Länsskatteverket skall på begäran utfärda ett bevis över att en handling har tagits emot.

168 §. I paragrafen stadgas om den skattskyldiges skyldighet att på länsskatteverkets uppmaning lämna in en månadsdeklaration som saknas eller komplettera en inlämnad månadsdeklaration samt lämna in också annan utredning som behövs för att skatten skall kunna fastställas.

169 §. I paragrafen stadgas om den skattskyldiges skyldighet att för de behöriga myndigheterna förete material i elektronisk form som kan behövas för hans beskattning, vid skattegranskning eller vid behandlingen av ansökan om ändring som gäller hans beskattning, samt om skyldigheten att visa lager och övrig egendom som hör till näringsverksamheten samt att ge hjälpsudd åt inspektören. Avvikande från den nu gällande situationen innehåller stadgandet ett omnämnande om den skattskyldiges skyldighet att förete material i elektronisk form samt om inspektörens rätt att använda den inspekterade ADB- och annan teknisk apparatur med vilken det elektroniska materialet och annat tekniskt material kan fås i form av klar text.

170 §. Länsskatteverket och skattestyrelsen skall enligt 1 mom. ha rätt att av var och en få uppgifter som framgår av handlingar som han har i sin besittning eller som han annars känner till och som behövs för någon annans beskattning, skattegranskning eller ett ärende som gäller sökande av ändring. Syftet med stadgandet är att göra det möjligt att få uppgifter bl.a. av penninginrättningarna.

Enligt 2 mom. skall Post- och televerket vara skyldigt att på länsskatteverkets eller skattestyrelsens uppmaning lämna uppgifter om den post- och penningrörelse som genom postens förmedling skett till en kund.

Skattemyndigheten skall enligt 3 mom. ha rätt att granska de handlingar ur vilka ovan nämnda uppgifter kan framgå.

171 §. Paragrafen innehåller stadganden om myndigheternas och offentliga inrättingars

skyldighet att lämna skattemyndigheterna behövliga uppgifter. Den registermyndighet som avses i handelsregisterlagen (129/79) skall dessutom vara skyldig att lämna länsskatteverkens uppgifter om anmälningar om att rörelser har grundats eller upphört.

## 18 kap. Registrering

Detta kapitel skall innehålla stadganden om registrering av de skattskyldiga.

172 §. De skattskyldiga skall införas i ett register över mervärdesskatteskyldiga. Registret skall vara riksomfattande. Länsskatteverket ger på begäran uppgifter om huruvida en viss näringsidkare är införd i registret. En sådan uppgift behövs t.ex. för att man skall kunna utreda om det finns någon rätt till avdrag för inköp. Också de som är berättigade till återbäring enligt 130 § och 131 § införs med stöd av 133 § i samma register.

173 §. Paragrafen skall innehålla bestämmelser om den tidpunkt från vilken en skattskyldig skall vara registrerad eller avförd ur registret.

En skattskyldig skall enligt 1 mom. vara registrerad från den tidpunkt då den skattepliktiga rörelsen inleds. Ett företag kan emellertid registreras som skattepliktigt redan när det grundas, dvs. när det börjar göra avdragsgilla anskaffningar för att driva en skattepliktig rörelse.

En näringsidkare som enligt 12 § eller 30 § har rätt att bli skattskyldig på ansökan, införs i registret från den tidpunkt som angivits, dock tidigast från ansökningstidpunkten. Om en näringsidkare som avses i 30 § kan göra ett retroaktivt avdrag enligt 106 § för en ombyggnad eller en grundlig förbättring av en byggnad, skall han dock införas retroaktivt som skattskyldig från den tidpunkt då verksamheten inleddes.

174 §. I paragrafen skall ingå stadganden om från vilken tidpunkt en skattskyldig skall vara avförd ur registret på grund av att den skattepliktiga rörelsen upphör. I regel skall den skattskyldige vara avförd ur registret från den tidpunkt då den skattepliktiga rörelsen har upphört.

För de varor som blir kvar i en näringsidkares besittning när den skattepliktiga verksamheten upphör och som anskaffats för ett syfte som berättigar till avdrag, skall näringsidkaren i enlighet med 21 § 3 mom. och 22 § 3

mom. betala skatt på det sätt som stadgas om tagande i eget bruk. När varor som hört till rörelsetillgångarna säljs efter att rörelsen har upphört, är försäljningen skattefri. I varornas försäljningspris ingår dock dold skatt som köparen inte kan dra av. För att undvika att skatten kumuleras skall man enligt 1 mom. kunna anse att den skattepliktiga rörelsen fortsätter även under den tid rörelsetillgångarna realiserats, varvid köparen får möjlighet att avdra den skatt som ingår i inköpspriset.

Enligt gällande praxis har en näringsidkares rörelse ansetts upphöra den dag han har försatts i konkurs. När konkursförvaltarna har realiserat en näringsidkares rörelsetillgångar har det skett skattefritt. Konkursförvaltningen anses utgöra en separat skattskyldig när den självständigt fortsätter näringsidkarens rörelse.

Enligt det föreslagna stadgandet skall näringsidkarens skattskyldighet inte behöva anses upphöra ännu vid den tidpunkt då han försätts i konkurs. Om konkursförvaltningen inte till någon del självständigt driver rörelse, skall den kunna välja om näringsidkarens skattskyldighet skall anses ha upphört redan när han försatts i konkurs eller om skattskyldigheten skall fortsätta. I sistnämnda fall ändras den skattskyldiges namn till konkursbo.

Den skattskyldige skall i allmänhet själv få välja om det skall anses att hans skattepliktiga rörelse har upphört genast när den egentliga rörelsen upphör eller först sedan rörelsetillgångarna har sålts. För att förhindra missbruk skall länskatteverket dock ha rätt att avföra en näringsidkare ur registret över mervärdes-skatteskyldiga redan när den egentliga rörelsen har upphört.

Det förslag till stadgande som ingår i 1 mom. motsvarar till denna del det förslag till 87 § OmsL som har förelagts riksdagen (RP 320/1992 rd).

Enligt 2 mom. skall en näringsidkare som med stöd av 12 § har ansökt om att bli skattskyldig och en näringsidkare som på basis av egen anmälan har antecknats som skattskyldig trots att hans försäljning totalt inte överstiger det belopp som avses i 3 §, avförs ur registret när han framställer sin begäran om att avförs. Sådana skattskyldiga kan således inte avförs ur registret retroaktivt.

Enligt 3 mom. skall den som med stöd av 30 § på ansökan blivit skattskyldig för fastighetsöverlåtelse eller med stöd av 48 § 3 mom. för idkning av skogsbruk inte avförs ur

registret på grund av att han yrkar på det, utan först när förutsättningarna för skattskyldighet inte längre finns. En skogsbruksidkare som ansökt om att bli skattskyldig avförs ur registret först när äganderätten till fastigheten eller rätten att besitta den övergår.

175 §. Länskatteverket skall meddela den som saken gäller om åtgärder i anslutning till registrering och avregistrering. För sökande av ändring skall den som saken gäller eller statsombudet ha rätt att av länskatteverket på begäran få ett motiverat beslut som kan överklagas.

### 19 kap. Påförande av skatt

Detta kapitel innehåller stadganden om hur skatten påförs.

I kapitlet ingår inte något sådant specialstadgande om delgivning av uppmaningar, beslut och debetsedlar som skulle motsvara 101 § OmsL. Vid delgivning skall lagen om delgivning i förvaltningsärenden (232/66) tillämpas.

176 §. Någon egentlig beskattning med särskilda beskattningsbeslut verkställs inte, däremot skall de skattskyldiga självmant månatligen räkna ut och betala den skatt som skall redovisas. På basis av månadsdeklarationerna och annan utredning påför länskatteverket på det sätt som anges i paragrafen den skattskyldige den skatt som inte har betalats.

177 §. Paragrafen innehåller stadganden om förutsättningarna för debitering av skatt enligt uppskattning samt om det förfarande som skall iaktas vid debiteringen. En förutsättning för att debiteringen skall kunna ske enligt uppskattning är att skattebetalningen har försumrats. Den omständigheten att den skattskyldige har försummat sin deklarationsskyldighet räcker inte som grund för debiteringen. Länskatteverket måste utreda att den skattskyldige faktiskt har drivit skattepliktig rörelse. Den skattskyldige skall höras innan debiteringen sker. Av debiteringsbeslutet skall framgå de skäl som ligger till grund för att skatten har påförts enligt uppskattning.

178 §. Skatt som påförs på basis av månadsdeklaration skall debiteras senast inom ett år från utgången av räkenskapsperioden, om den skattskyldige har lämnat in deklarationen senast den 25 dagen den andra månaden efter räkenskapsperioden.

179 §. Paragrafen innehåller stadganden om

förutsättningarna för efterbeskattning. Efterbeskattning kan verkställas inom tre år från utgången av den räkenskapsperiod som innefattar den kalendermånad för vilken skatten borde ha betalats. Har den skattskyldige avlidit, efterbeskattas dödsboet. Då skall efterbeskattningen verkställas inom ett år efter utgången av det år under vilket bouppteckningsinstrumentet har inlämnats till rätten.

180 §. I paragrafen stadgas om de situationer där efterbeskattning inte behöver verkställas.

Enligt 1 mom. behöver efterbeskattning inte verkställas, om en annan skattskyldig har betalt för mycket skatt till följd av samma fel. Förutsättningen för en sådan kvittning är dock att den som har betalt för mycket skatt avger en förbindelse enligt vilken han avstår från att kräva tillbaka det överbetalda beloppet.

Länsskatteverket skall enligt 2 mom. också ha rätt att låta bli att verkställa efterbeskattning när felet är obetydligt. Ett fel kan anses vara obetydligt om det belopp som efterbeskattningen skulle gälla skulle bli lågt. Vid bedömningen av om felet är obetydligt skall också omfattningen av den skattskyldiges verksamhet och övriga omständigheter beaktas. Avsikten är att skattestyrelsen skall meddela närmare föreskrifter om detta.

181 §. Paragrafen innehåller ett allmänt stadgande om kringgående av skatt. Enligt detta stadgande behöver man vid beskattningen inte fästa vikt vid en affärstransaktions rättsliga form, om den inte motsvarar sakens egentliga natur eller syfte.

182 §. Skatteförhöjning kan påföras, om skatten för en månad har lämnats obetald, om deklARATIONSSKYLDIGHETEN har försummats eller om en felaktig deklaration har inlämnats. När förhöjningens storlek bestäms skall omständigheter som visar handlingens eller försummelsens klandervärda karaktär beaktas, t.ex. tidigare försummelser att lämna in månadsdeklaration. Skatteförhöjningarna uträknas som en procentuell andel av den skatt som det klandervärda beteendet gäller. Den skattskyldige kan således inte påföras någon förhöjningsstraffsanktion, om han inte borde ha betalt eller skall betala någon skatt.

183 §. Om den skattskyldige inte har betalt hela skatten för en månad, skall enligt 1 mom. i debiteringsbeslutet bestämmas ett skattetillägg för det obetalda beloppet.

I 2 mom. stadgas om hur skattetillägget räknas. Även om ett debiteringsbeslut kan

göras för flera månader samtidigt, skall skattetillägget dock uträknas separat för varje månad. Detta sker så att skattetillägget för det belopp som försummats under den enskilda månaden räknas från ingången av den månad under vilken skatten borde ha betalats. Om den skattskyldige inte har lämnat in någon månadsdeklaration eller om deklARATIONEN inte kan anses vara tillförlitlig, bestäms skattetillägget enligt uppskattning på samma grunder som själva skatten debiteras enligt uppskattning.

Om skatten bestäms enligt uppskattning är det inte möjligt att utreda för vilken kalendermånad skatt har lämnats obetald. På samma sätt kan en sådan utredning i efterbeskattningssituationer ge upphov till oskäligt extra arbete både för skattemyndigheten och för den skattskyldige. I dessa fall kan man enligt 3 mom. uppskatta begynnelsetidpunkten för uträknande av skattetillägget enligt hur felen i genomsnitt fördelas på den aktuella tiden, och ett gemensamt skattetillägg kan påföras.

Enligt 4 mom. skall den skattskyldige på eget initiativ betala skattetillägg för en försenad månatlig betalning.

I 5 mom. ingår ett stadgande om hur skattetillägg uträknas i vissa specialfall.

Ett skattetillägg som uträknats på ovan angivet sätt kan i samband med efterbeskattning i vissa fall bli oskäligt högt. Trots att skattetillägg i samtliga fall i princip skall uträknas på samma sätt, dvs. som en räntebetonad post, skall det i särskilda situationer där den skattskyldiges förfarande varit mycket lite klandervärdt och där skatteförhöjning inte kommer i fråga också vara möjligt att minska skattetillägget. Stadgandet i 6 mom. om beräkning av skattetillägg från någon senare tidpunkt kan tillämpas också för att sänka till skäligt belopp ett skattetillägg som påförs på grund av ett tolkningsfel.

Enligt 7 mom. skall skattetillägg inte uppbäras för skatteförhöjning.

184 §. I paragrafen nämns de situationer där det i ett ärende som gäller bestämmande av skatt skall ges ett motiverat förvaltningsbeslut på basis av den skattskyldiges deklARATIONER eller någon annan utredning. Beslut skall ges i de situationer där den skattskyldige påförs skatt eller får återbäring. Beslut ges inte i andra situationer.

185 §. I paragrafen stadgas om länsstyrelsens

skyldighet att på statsombudets begäran ge denne ett beslut som kan överklagas genom besvär.

186 §. Skatt, skatteförhöjning och skattetillägg samt räntan på skatt som återbärs skall betalas i hela mark.

187 §. I paragrafen stadgas om den ränta som skall betalas på återbäring, och vars storlek bestäms enligt förordningen om skatteuppbörd (903/78). Räntan räknas räkenskapsperiodvis, från utgången av den andra månaden efter räkenskapsperioden. Skatt som skall återbäras till den skattskyldige skall betalas utan dröjsmål.

188 §. Paragrafen innehåller stadganden om ansvarighet för skatt. I fråga om en delägare i ett öppet bolag, ett partrederi eller en sammanslutning och en personligt ansvarig bolagsman i ett kommanditbolag inträder ansvaret vid ingången av den månad under vilken han går med i bolaget eller sammanslutningen, och ansvaret fortgår till utgången av de månad då han utträder ur bolaget eller sammanslutningen.

## 20 kap. Handledning och förhandsbesked

Kapitlet innehåller stadganden om handledning och förhandsbesked.

189 §. Länskatteverket är skyldigt att ge handledning i ärenden som gäller mervärdesbeskattningen.

190 §. I paragrafen stadgas om rätt för de skattskyldiga att få förhandsbesked om tillämpningen av lagen. En förutsättning för erhållande av förhandsbesked skall vara att saken är av synnerlig vikt för sökanden. Förhandsbesked skall sökas hos länskatteverket. I ansökan skall i detalj anges den fråga om vilken förhandsbesked ansökts. Sökanden borde dessutom lägga fram den utredning som behövs för avgörande av saken.

Förhandsbeskedet skall binda staten högst till utgången av det följande kalenderåret. I beslutet om förhandsbesked skall den närmare tillämpningstiden för förhandsbeskedet bestämmas. Den kunde inom de gränser som anges ovan också motsvara sökandens räkenskapsperiod.

På grund av att avgörandet i ärenden som

gäller förhandsbesked har stor betydelse borde de behandlas såsom brådsakande.

Tullstyrelsen skall ge förhandsbesked om skatt på import av vara.

## 21 kap. Rättelse och ändringssökande

Kapitlet innehåller stadganden om rättelse och ändringssökande.

191 §. Den skattskyldige borde själv räkna ut den skatt som skall betalas för en kalendermånad. Om den skattskyldige av misstag betalar för mycket skatt skall han själv få korrigera felet genom att betala mindre skatt för de följande kalendermånaderna under räkenskapsperioden.

En skattskyldig som inte har rättat det fel han gjort, skall ha rätt att återfå den till för stort belopp betalda eller återburna skatten. Skatten skall återbäras på ansökan av den skattskyldige eller på grundvalen av någon annan erhållen utredning, t.ex. observationer vid granskningar. Tiden för återbäring av skatt som betalats till för högt belopp skall vara tre år från utgången av räkenskapsperioden i fråga.

192 §. Länskatteverket borde rätta sitt beslut, om beslutet är oriktigt till den skattskyldiges nackdel. Länskatteverket kunde rätta beslut om debitering och återbäring, efterbeskattning, registrering och förhandsbesked. Rättelsen skall inte förutsätta ansökan av den skattskyldige, utan skatteverket borde alltid rätta ett beslut som det konstaterar vara felaktigt. Rättelsestadgandet skall också möjliggöra korrigerig av ett fel i ett beslut även i det fall att beloppet av den skatt som skall betalas eller återbäras inte är oriktigt, men om t.ex. fel person i beslutet har bestämts vara ansvarig för skatten.

193 §. I paragrafen stadgas om sökande av ändring i ett beslut som länskatteverket har meddelat med stöd av mervärdesskattelagen. Ändring skall sökas genom besvär hos omsättningsskatterätten. På sökande av ändring i beslut som länskatteverket meddelat såsom skatteuppbördsmyndighet tillämpas lagen om skatteuppbörd (611/78).

Endast i beslut skall ändring få sökas genom besvär. I registreringsärenden borde parten för besvär klart begära ett sådant beslut av länskatteverket som det är möjligt att överklaga. Om den skattskyldige vill ha ändring i skattens belopp i ett ärende där inget debiterings- eller

återbäringsbeslut har fattats, borde han först anhålla om återbäring av den till för högt belopp betalda skatten och därefter kunde han söka ändring i detta beslut. Besvärsskriften borde alltid ges in till länsskatteverket så att detta vid behov kunde rätta felet i beslutet så som avses i 192 §.

I paragrafens 2 mom. stadgas om partens och statsombudets besvärstider.

Enligt paragrafens 3 mom. skall ändring inte få sökas genom besvär i ett beslut genom vilket ansökan om förhandsbesked har avslagits eller i ett beslut som har meddelats med anledning av en ansökan om återbäring av förskott som avses i 149 § 4 mom.

I sådana ärenden som avses i denna lag skall det inte vara möjligt att anföra grundbesvär enligt lagen om indrivning av skatter och avgifter i utsokningsväg.

194 §. Paragrafen innehåller stadganden om besvärs- och rättelseförfarandet i länsskatteverket.

Med anledning av besvär borde motparten alltid enligt 1 mom. beviljas tillfälle att ge bemötande. Den som anför besvär skall ges möjlighet att vid behov ge motgenmäle. Både den skattskyldige och statsombudet kan söka ändring i länsskatteverkets beslut.

Sedan den skattskyldige har anført besvär över länsskatteverkets beslut borde länsskatteverket alltid enligt 192 § rätta sitt beslut, om det konstaterar att det är felaktigt. Om länsskatteverket till alla delar rättar sitt beslut enligt den skattskyldiges yrkanden och det sålunda inte längre är behövt att föra besvaren till omsättningsskatterätten för behandling, skall besvaren enligt 2 mom. anses ha förfallit.

I paragrafens 3 mom. ingår ett stadgande om förfarandet i det fall att länsskatteverket endast delvis rättar sitt beslut enligt den skattskyldiges yrkanden. Till den del som länsskatteverket rättar sitt beslut, skall det till den skattskyldige återbära den skatt som betalats till för högt belopp eller som inte har återburits. Till den del den skattskyldiges yrkanden inte ger anledning till rättelse av beslutet, skall länsskatteverket inte meddela beslut i ärendet, utan endast ge utlåtande och inhämta bemötande om utlåtandet av den skattskyldige.

Om länsskatteverket anser att det inte till någon del finns anledning att bifalla de yrkanden som framförts i den skattskyldiges besvär, skall den inte meddela beslut i saken utan endast ge ett utlåtande. I detta fall samt då

statsombudet har anført besvär skall länsskatteverket efter att ha vidtagit behöriga mellanåtgärder, utan att meddela beslut, sända de handlingar som uppkommit vid behandlingen av ärendet till omsättningsskatterätten.

195 §. Omsättningsskatterätten kan överföra delgivningen av sina beslut på länsskatteverket.

196 §. Omsättningsskatterätten skall rätta räknefel eller därmed jämförbara misstag i sitt beslut.

197 §. Angående omsättningsskatt som har uppburits på en importerad vara samt besvär över skatt som har återburits i samband med export eller import av vara skall i tillämpliga delar gälla vad som särskilt stadgas om tull.

198 §. I paragrafen stadgas om ändringssökande hos högsta förvaltningsdomstolen. I ett beslut genom vilket förhandsbesked har undanröjts får ändring inte sökas genom besvär. Paragrafens 2 mom. skall innehålla stadganden om begränsningar av rätten att söka ändring. Paragrafens 3 och 4 mom. innehåller stadganden om besvärstiden och bilagorna till besvärsskriften. Besvärsskriften kunde enligt 5 mom. också ges in till omsättningsskatterätten, som utan dröjsmål skall sända den och handlingarna till högsta förvaltningsdomstolen.

199 §. Paragrafen innehåller stadganden om de grunder på vilka högsta förvaltningsdomstolen kan bevilja besvärstillstånd.

200 §. Paragrafen stadgar om det förfarande och de tider som skall iakttas när besvärstillstånd söks.

201 §. Paragrafen innehåller ett stadgande om delgivning av högsta förvaltningsdomstolens beslut.

202 §. Stadgandet skall förhindra att en näringsidkare genom beslut av omsättningsskatterätten eller högsta förvaltningsdomstolen retroaktivt bestäms bli skattskyldig i det fall att han inte har gjort sig skyldig till försummelse av anmälningsskyldigheten.

203 §. När besvärmyndigheten observerar att skatten inte har påförts av rätt länsskatteverk skall saken överföras till behörigt länsskatteverk, om besvärmyndigheten anser att den inte omedelbart kan avgöra saken. Efter upphävande av debiterings- eller efterbeskattningsbeslutet kunde skatten bestämmas av rätt länsskatteverk, oberoende av de tider som stadgas för bestämmande av skatten.

204 §. I paragrafen stadgas om rättelseförfarandet i situationer då det är nödvändigt att rätta beloppet av skatt som skall betalas eller



dras av för en viss räkenskapsperiod till följd av beslut om en annan räkenskapsperiod. En dylik situation kan uppstå t.ex. när den skatt som skall betalas eller dras av har avlyfts för fel räkenskapsperiod. Rättelse skall kunna göras även om förutsättningarna för debitering eller efterbeskattning saknas. Förfarandet skall främja ett riktigt och rättvist beskattningsförfarande och minska behovet av att statsombuden anför besvär i rättsligt ostridiga ärenden.

205 §. Den skattskyldige eller någon annan som svarar för skatten är trots att ändring har sökts skyldig att betala den. Om besvärsmyndigheten genom sitt beslut har avlyft skatten eller sänkt den, skall den till för högt belopp betalda eller inte återburna skatten betalas till den skattskyldige. Vid betalningen av skatten skall 187 § tillämpas.

206 §. I paragrafen stadgas om länskatteverkets skyldighet att utan dröjsmål bestämma en efterbetalningstid för den skattskyldige och ge honom en debetsedel för betalning av skatten i de fall då besvärsmyndigheten i sitt beslut på besvär har ansett att någon är skattskyldig, har höjt skattens belopp eller minskat det belopp som skall betalas till den skattskyldige.

207 §. Besvärsmyndigheten skall kunna bestämma att till en skattskyldig av statens medel skall betalas ersättning för rättegångskostnader. Ersättningen skall bestämmas enligt sakens natur och de grunder som stadgas i 21 kap. rättegångsbalken.

208 §. I paragrafen stadgas om omröstningsförfarandet hos besvärsmyndigheten.

## 22 kap. Särskilda stadganden

Kapitlet innehåller särskilda stadganden bland annat om skattelättnad, lämnande av uppgifter och straffpåföljder. Dessutom skall kapitlet innehålla ett stadgande om allmän fullmakt att utfärda förordning om verkställigheten av lagen.

209 §. I paragrafen stadgas om den skattskyldiges plikt att lägga upp sin bokföring så att uppgifter för fastställande av skatten kan fås ur den. Genom förordning meddelas närmare stadganden om bokföringen.

210 §. Finansministeriet skall ha rätt att av särskilda skäl och på de villkor som det bestämmer bevilja befrielse från betalning av mervärdesskatt och dess dröjsmålspåföljder. Om det belopp som skall avlyftas eller återbä-

ras är högst 300 000 mark skall skattestyrelsen, eller om en tullmyndighet har uppburit skatten, tullstyrelsen avgöra ansökan. Finansministeriet kunde dock ta saken till behandling också i dessa fall i principiellt viktiga ärenden. Ändring skall inte få sökas genom besvär i ovan nämnda avgöranden.

211 §. I paragrafen stadgas om skattemyndigheternas rätt att av särskilda skäl bevilja uppskov med betalningen av skatten samt om den inbördes fördelningen av behörigheten mellan finansministeriet, skattestyrelsen, länskatteverket och tullmyndigheterna i uppskovsärendena. Ett avgörande som har meddelats i ett uppskovsärende skall inte få överklagas genom besvär.

212 §. Paragrafen innehåller föreskrifter om lämnande av beskattningssuppgifter till myndigheter och enskilda.

213 §. I paragrafen stadgas om tystnadsplikt för skatte- och besvärsmyndigheterna.

214 §. I paragrafen stadgas om skattemyndigheternas möjlighet att bevilja den skattskyldige och statsombudet möjlighet att höra vittnen.

215 §. I paragrafen stadgas om arvodet till vittnen och sakkunniga.

216 §. Överexekutorn samt länsmannen och polisinsättningen skall ha skyldighet att lämna skattemyndigheterna handräckning. Överexekutorn skall ha rätt att på framställning av en skattemyndighet ålägga en skattskyldig att vid vite uppfylla sinskyldighet att göra anmälan eller förete handlingar.

217 §. Den skattskyldige och den som anhåller om förhandsbesked skall ha rätt att få utdrag om sin beskattning ur länskatteverkets och omsättningsskatterättens protokoll samt kopior av de beslut, utlåtanden och granskningsberättelser som har utarbetats i ärendet.

218 §. För lagstridigt undandragande av mervärdesskatt samt skatteförseelse som avser mervärdesskatt skall stadgas straff i strafflagen. Stadgandets 3 mom. skall innehålla ett straffstadgande för mervärdesskatteförseelse.

219 §. Om straff för brott mot den tystnadsplikt som en tjänsteman eller en offentligt anställd arbetstagare har stadgas i 40 kap. 5 § strafflagen.

220 §. Paragrafen innehåller ett straffstadgande för brott mot tystnadsplikt för andra än tjänstemän och offentligt anställda arbetstagare.

221 §. Genom förordning utfärdas vid behov

närmare stadganden om tillämpningen av lagen.

### 23 kap. Ikraftträdelse- och övergångsstadganden

Kapitlet innehåller stadganden om ikraftträdandet och övergångsskedet.

222 §. Det föreslås att lagen skall träda i kraft den 1 januari 1994.

Vidare föreslås att i paragrafens 2 mom. skall tas in huvudregeln för lagens ikraftträdande, enligt vilken lagen skall tillämpas när en såld vara har levererats, en tjänst utförts eller en vara eller tjänst tagits i bruk den dag lagen träder i kraft eller därefter. Lagen skall tillämpas på import av sådana varor som har överlåtits från tullkontroll den dag då lagen träder i kraft eller därefter. Det föreslagna stadgandet som följer leveransprincipen motsvarar lagstiftningspraxis vid tidigare lagändringar.

Denna huvudregel betyder i fråga om sådana tjänster som kan anses bli fortlöpande utförda, att den nya lagen skall tillämpas till den del tjänsten har utförts efter ikraftträdandet. Sådana tjänster av fortgående natur är t.ex. uthyrning av bankfack, motionshalls-, inkvarterings-, badinrättnings-, bokförings- och revisionstjänster samt upplåtande av reklam- och sändningstid.

Omsättningslagen som föreslås bli upphävd skall enligt 3 mom. tillämpas på tjänst som har utförts eller vara som har levererats, överlåtits från tullkontroll eller tagits i eget bruk innan den nya lagen träder i kraft.

223 §. För att förhindra kumulering av skatt skall skatt inte betalas för försäljning av en sådan före ikraftträdandet förvärvad anläggningstillgång för vilken inte har kunnat göras avdrag enligt någon lagstiftning. För försäljning av vara som har anskaffats före ikraftträdande skall inte betalas skatt heller när varan ursprungligen har skaffats för ett ändamål som berättigar till avdrag, om den före försäljningen har tagits i eget bruk.

224 §. På tagande i eget bruk av en vara som har skaffats före ikraftträdandet skall med avvikelse från 222 § tillämpas omsättningsskattelagen också när varan tas i eget bruk efter det den nya lagen har trätt i kraft. Detta skall dock endast gälla varor vars sannolika ekonomiska användningstid vid leveranstidpunkten var över tre år. Om alltså en vara med lång använd-

ningstid har anskaffats före ikraftträdandet och efter ikraftträdandet tas i sådan användning som berättigar till avdrag enligt den nya lagen, men inte enligt den gällande lagen, borde skatt betalas för ibruktataget enligt de nu gällande stadgandena. Stadgandena behövs för att förebygga grundlösa skatteförmåner.

På tagande i eget bruk efter ikraftträdandet skall enligt huvudregeln tillämpas den nya lagen när varan har anskaffats obegagnad efter 1.2.1993. För sådan vara skall gälla retroaktivt avdragsrätt enligt 230 §.

225 §. Paragrafen innehåller undantag från huvudregeln för ikraftträdandet enligt 222 §.

Enligt paragrafens 1 mom. skall för försäljning av tjänst eller vara för vilken inte borde betalas skatt enligt omsättningsskattelagen, inte betalas skatt till den del för tjänsten eller varan har influtit förhandsbetalningar före 1.9.1993. Om vederlaget har influtit därefter är försäljningen skattebelagd beroende på leverans- eller prestationstidpunkten och på paragrafens 2 mom., när det är fråga om prestationer och leveranser som inte skall anses vara slutförda. Till exempel för försäljning av persontransporttjänster borde inte skatt betalas till den del vederlag har influtit före 1.9.1993.

Enligt paragrafens 2 mom. skall den nya lagen inte tillämpas på sådana tjänster som inte är slutförda vid ikraftträdandet eller på varuleveranser som enligt den nu gällande lagen står utanför tillämpningsområdet för omsättningsbeskattningen. Ett villkor för skattefrihet skall dessutom vara att utförandet av tjänsten eller leveransen av varorna de facto har inletts före 1.9.1993.

Om utförandet av tjänsten eller överlåtelsen av varorna har inletts efter denna tidpunkt, skall skatt betalas till den del tjänsten har producerats eller varorna levererats till installationsplatsen efter ikraftträdandet. Prestationen bör därvid delas i en skattefri och en skattebelagd del.

Stadgandet skall tillämpas endast på sådana tjänster som kan anses vara på hälft, dvs. en tjänst vars utförande har inletts, men som inte till någon del ännu är slutligt utförd. Stadgandet skall sålunda inte tillämpas på tjänster av fortlöpande natur, utan på dem skall den nya lagen enligt huvudregeln i 222 § tillämpas i den mån tjänster har utförts efter lagens ikraftträdande, om inte något annat följer av stadgandet i 1 mom. om förhandsbetalningar.

Stadgandet skall också gälla tagande av

tjänster i eget bruk. Om till exempel en entreprenör har inlett utförandet av en byggtjänst 1.9.1993 eller därefter, skall han betala skatt i de situationer som anses i lagförslagets 31 § till den del tjänsten har producerats efter ikraftträdandet. Härvid skall entreprenören således betala skatt för byggservice som han skaffat hos en underentreprenör som enligt lagförslaget blir skattskyldig, enligt den nya lagen till samma delar som underentreprenör, om inte något annat följer av stadgandet om förhandsbetalningar.

Paragrafens 3 mom. stadgar att om den nya lagen inte tillämpas på byggverksamhet, skall för en sedvanlig försäljningsprodukt som tillverkats i samband med byggverksamheten och som har tagits i eget bruk betalas skatt enligt omsättningsskattelagen också när varan har tagits i eget bruk efter ikraftträdandet.

I paragrafens 4 mom. stadgas att den nya lagens 33 § tillämpas på tagande i eget bruk av byggtjänst endast till den del den nya lagen tillämpas på utförandet av byggtjänsten. Stadgandet behövs för att förhindra att en näringsidkare blir tvungen att betala skatt för en sådan fastighetsförsäljning eller sådant tagande i eget bruk som han inte har kunnat göra avdrag för enligt lagförslaget.

226 §. Lagförslagets 83 § skall tillämpas på de varor som den dag då lagen träder i kraft eller därefter har levererats till någon som handlar med begagnade varor och som har rätt till avdrag från skattegrunden.

227 §. Enligt lagförslagets 85 § 1 mom. 4 punkt skall i skatt på försäljning av läkemedel och produkter av läkemedelstyp betalas 12 procent av skattegrunden. Den lägre skattesatsen skall inte tillämpas på försäljning av sådana läkemedelsprodukter för vilkas anskaffning apotekare har kunnat göra avdrag enligt 50 § omsättningsskattelagen.

228 §. Stadgandena i 10 och 12 kap. om skatt som skall dras av och återbäras tillämpas enligt leveransprincipen endast på de tjänster som har utförts och på de varor som har levererats eller utlämnats från tullkontroll till den som har rätt till avdrag eller återbäring, när detta sker den dag lagen träder i kraft eller därefter. På varor som har levererats och tjänster som har utförts före nämnda tidpunkt skall omsättningsskattelagen tillämpas.

Enligt paragrafens 2 mom. skall lagförslagets 112 § tillämpas när i avdragsberättigande bruk på ikraftträdelsedagen eller därefter har tagits

en sådan vara eller tjänst som har levererats, utförts eller utlämnats från tullkontroll till en näringsidkare som har rätt att göra avdrag eller producerats för eget bruk 1.10.1991 eller därefter. Avdrag fås dock inte för anläggningstillgångar som har levererats eller överlåtits från tullkontroll till den som har rätt till avdrag eller som han själv har producerat före ikraftträdandet. Stadgandet skall gälla varor som överförs till bruk som berättigar kommunerna att få återbäring endast i det fall att varorna har anskaffats efter det lagen har trätt i kraft. Omsättningsskattelagen 52 § skall tillämpas på vara som före den nya lagens ikraftträdande har tagits i bruk som berättigar till avdrag.

Näringsidkare som enligt den nya lagen blir skattskyldiga skall således få göra avdrag enligt lagförslaget för omsättningstillgångar som de har i sin besittning när lagen träder i kraft.

Enligt paragrafens 3 mom. skall näringsidkaren inte få avdrag för en sådan anläggningstillgång med lång användningstid som han äger eller hyr och som han eller någon annan har använt i Finland före 1.2.1993. Avdragsförbudet skall dock inte gälla varor som anskaffats för uthyrning eller för att användas omedelbart i tillverkning enligt 43 § omsättningsskattelagen. Avdragsrätt skall dessutom föreligga när näringsidkaren kan visa att ingen tidigare ägare till varan har kunnat göra kalkylerat avdrag enligt den nu gällande lagen. Att avdragsrätt föreligger kunde påvisas genom utredning av de tidigare ägarna om tidpunkten för anskaffningen av varan och användningssyftet. Avdragsförbudet behövs för att förhindra att de utvidgade avdragsrättigheterna enligt den nya lagen inte avser sådana anläggningstillgångar utan avdragsrätt som har varit i bruk före ikraftträdandet.

229 §. Enligt paragrafen skall den nuvarande lagens 44 och 45 §§ tillämpas på industribyggnader vilkas uppförande har inletts före 1.9.1993. Om byggandet har inletts 1.9.1993 eller därefter, men innan den nya lagen träder i kraft, skall de nämnda lagrummen tillämpas på en industribyggnad som köpts av den som utfört byggnadsarbetet eller byggherren, till den del den som utför byggarbetet har utfört byggtjänsten före lagens ikraftträdande. Industribyggnadsavdrag enligt den nu gällande lagen skall göras för en industribyggnad som någon själv har uppfört, till den del anskaffningsutgiften avser byggarbete som utförts före den nya lagens ikraftträdande.

230 §. En näringsidkare skall för en vara som han besitter när lagen träder i kraft och som han 1.2.1993 eller därefter har anskaffat för bruk som ger rätt till avdrag enligt den nya lagen få avdrag enligt 10 kap. i lagförslaget eller återbäring enligt 131 §, om avdrag inte har kunnat göras för varan med stöd av omsättningsskattelagen. En förutsättning för avdraget skall vara att varan har anskaffats obegagnad.

Avdragsrätten skall inte gälla vara vars sannolika ekonomiska användningstid vid anskaffningsögonblicket är högst tre år eller som har anskaffats för att installeras som del av en byggnad eller en permanent konstruktion eller som anordning som hör till dem. Avdraget skall också gälla installeringsarbete som hör samman med anskaffningen av avdragsgill vara. Av avdraget skall hälften göras under den månad lagen träder i kraft och hälften den sjunde månaden efter ikraftträdandet. Avdraget skall gälla såväl de nuvarande skattskyldiga som de näringsidkare som med stöd av lagförslaget blir skattskyldiga.

Stadgandet skall inte gälla varor som anskaffats för bruk som avses i 124 eller 130 § och som berättigar till återbäring. Retroaktiv återbäring skall inte heller fås för hyror eller arrenden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Genom beslutet förverkligas det principbeslut som regeringen fattade 4.2.1993.

231 §. Stadgandena i lagförslaget om betalning av kalkylerad avdragen skatt skall tillämpas när en vara har exporterats, levererats eller tagits i eget bruk den dag lagen träder i kraft eller därefter. Dessa stadganden skall tillämpas också när för varan har kunnat göras avdrag enligt omsättningsskattelagens 47 § 1 mom. 1—3 punkten, 48 eller 50 §, eller när för importerad vara har betalats skatteåterbäring enligt 37 § omsättningsskattelagen, om varan har exporterats, levererats eller tagits i eget bruk den dag lagen träder i kraft eller därefter.

Enligt paragrafens 3 mom. skall på återbäring av avdragen kalkylerad skatt dock tillämpas stadgandena i omsättningsskattelagens 10 kap., om för en läkemedelsprodukt som skall exporteras har kunnat göras avdrag enligt 50 § omsättningsskattelagen.

232 §. På periodiseringen av försäljningen skall den nuvarande lagen tillämpas när en vara har levererats, en tjänst har utförts, ett vederlag eller en del av det har influiterat före

leverans- eller prestationstidpunkten, eller en vara har tagits i eget bruk före den nya lagens ikraftträdande.

233 §. På tidsbestämmandet av avdragen skall den nuvarande lagen tillämpas när varan eller tjänsten har mottagits eller tagits i avdragsberättigat bruk eller vederlag eller en del av det har influiterat före tidpunkten för mottagandet av varan eller tjänsten, eller en importerad vara har överlåtits från tullkontroll före den nya lagens ikraftträdande.

234 §. Den nu gällande lagens stadganden om skattskyldighet och lättnadsåterbäring i fråga om liten affärsverksamhet skall tillämpas på försäljning som har utövats före den nya lagens ikraftträdande. Om företagarens räkenskapsperiod pågår när den nya lagen träder i kraft, skall den del av perioden som föregår ikraftträdandet betraktas som räkenskapsperiod. Om den sålunda bestämda räkenskapsperioden är kortare än 12 månader, skall alltså beräkningsformeln i 12 § omsättningsskattelagen tillämpas när företagarens skattskyldighet och rätt till lättnadsåterbäring bedöms.

235 §. I paragrafen skall stadgas om ikraftträdandet när det gäller skatt som ingår i anskaffningar för kommunernas skattefria verksamhet. Återbäringsrätten skall gälla de varor och tjänster som kommunen har skaffat sedan mervärdesskattelagen och den lag som gäller återkrav av återbärningar som kommunerna har fått har trätt i kraft.

## 2. Närmare stadganden och bestämmelser

Regeringen har för avsikt att i anslutning till mervärdesskattelagen utfärda en särskild förordning med mera detaljerade stadganden. Mervärdesskatteförordningen skall med de ändringar den nya lagstiftningen medför motsvara den gällande omsättningsskatteförordningen. Tillämpningen av lagen förutsätter dessutom att finansministeriet och skattestyrelsen utfärdar vissa beslut.

## 3. Ikraftträdande

Förslaget till mervärdesskattlag innebär avsevärda ändringar i den gällande omsättningsbeskattningen. Med tanke på skattesystemet är ändringarna av stor betydelse och såväl de nya

som de tidigare skattskyldiga samt skatteförvaltningen måste vidta förberedelser innan lagen träder i kraft.

En breddning av skattebasen på det sätt som föreslagits skulle innebära att antalet skattskyldiga ökar från nuvarande ca 110 000 till uppskattningsvis 370 000. När antalet skattskyldiga flerdubblas, påverkar redan detta förutsättningarna för skatteförvaltningens verksamhet. För att en tillräcklig beredskap skall finnas när det nya skattesystemet träder i kraft måste skatteförvaltningen dessutom ge information och handledning i stor skala, så att de nya skattskyldiga på ett välkontrollerat sätt kan anpassa sig till sina skyldigheter och rättighe-

ter. Samtidigt måste hänsyn tas till de skattskyldigas egna möjligheter att förbereda sig för en lagstiftning som ändrats såväl till innehållet som rent tekniskt. Av ovan nämnda skäl måste det anses särskilt viktigt att den nya lagstiftningen inte träder i kraft förrän en tillräckligt lång tid förflutit från stadfästelsen.

Med stöd av vad som anförts ovan föreslås mervärdesskattelagen träda i kraft från ingången av 1994. Åtgärder som verkställigheten av lagen förutsätter skall dock kunna vidtas redan innan lagen träder i kraft.

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

## Mervärdesskattelag

I enlighet med riksdagens beslut stadgas:

### I AVDELNINGEN

#### 1 kap.

#### Allmänt tillämpningsområde

##### 1 §

Mervärdesskatt skall enligt denna lag betalas till staten

1) på rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland

2) på import av varor.

Skatt betalas på eget bruk av i 32 § nämnda tjänster som avser fastighetsinnehav även då detta inte sker i form av rörelse.

#### 2 kap.

#### Skattskyldighet

##### Allmänt stadgande

##### 2 §

Skyldig att betala mervärdesskatt (*skattskyldig*) på sådan försäljning som nämns i 1 § är den som sålt varorna eller tjänsterna, om inte annat stadgas i 9 §.

Om skyldigheten att betala skatt på import av varor stadgas i 9 kap.

##### Verksamhet i liten skala

##### 3 §

Säljaren är inte skattskyldig om den skattepliktiga försäljningen och den enligt 52 §, 55—58 §§ eller 6 kap. skattefria försäljningen, frånräknat försäljning av anläggningstillgångar, sammanlagt under ett kalenderår uppgår till högst 50 000 mark, såvida han inte enligt egen anmälan har registrerats som skattskyldig. Detta stadgande tillämpas inte på kommuner.

Som skattepliktig försäljning som avses ovan i 1 mom. anses inte skattepliktig försäljning med stöd av 30 § eller 48 § 3 mom.

##### Allmännyttiga samfund

##### 4 §

Ett sådant allmännyttigt samfund som nämns i inkomstskattelagen (1535/92) är skatt-

skyldigt endast om inkomsten av dess verksamhet enligt den nämnda lagen betraktas som skattepliktig näringsinkomst för samfundet. Ett allmännyttigt samfund är dock skyldigt att betala skatt på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav, under de förutsättningar som nämns i 32 §.

##### Religionssamfund

##### 5 §

Ett sådant religionssamfund som nämns i inkomstskattelagen är inte skyldigt att betala skatt för verksamhet som avses i 23 § 3 mom. i den nämnda lagen.

##### Offentliga samfund

##### 6 §

Staten och kommunerna är skattskyldiga för verksamhet som nämns i 1 §.

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

##### 7 §

Statens affärsverk, statens upphandlingscentral, mejeriet vid statens forskningsanstalt för mjölkhushållning, statens beklädnadsfabrik, Försörjningsberedskapscentralen, Statens spannmålsförråd, Finlands Bank och folkpensionsanstalten är särskilt skattskyldiga för sin verksamhet enligt 1 §.

Vad som nedan stadgas om staten tillämpas inte på de inrättningar som nämns i 1 mom.

##### 8 §

På samkommuner och på landskapet Åland tillämpas vad denna lag stadgar om kommuner.

##### Utlänningar

##### 9 §

Om en utlänning inte i Finland har ett fast driftställe, är köparen skyldig att betala skatt



på de varor och tjänster som utlänningen har sålt i Finland, med undantag av tjänster som avses i 67 § 1 punkten och persontransporttjänster. Om köparen är en utlänning som inte här har ett fast driftställe, är dock säljaren skattskyldig. Skatt behöver inte betalas om staten är köpare.

### 10 §

Med utlänning avses en näringsidkare som har sin hemort utomlands. En fysisk person har sin hemort utomlands, om han är bosatt utanför Finland och inte fortlöpande vistas här.

### 11 §

Med fast driftställe avses ett stadigvarande affärsställe, från vilket rörelsen helt eller delvis bedrivs. Vid byggnads- eller installationsverksamhet betraktas ett entreprenadobjekt eller flera successiva entreprenadobjekt som ett fast driftställe om arbetet har pågått längre tid än 9 månader.

### *Ansökan om att bli skattskyldig*

### 12 §

Den som bedriver rörelse kan utan hinder av 3-5 och 60 §§ bli skattskyldig på ansökan.

Om rätten att på ansökan bli skattskyldig för fastighetsupplåtelse stadgas i 30 §.

### *Sammanslutningar*

### 13 §

Om två eller flera parter i avsikt att bedriva rörelse har bildat en sådan sammanslutning som är avsedd att vara verksam till förmån för delägarna gemensamt, är sammanslutningen skattskyldig för verksamheten.

### *Konkursbon*

### 14 §

Ett konkursbo är separat skattskyldigt för den rörelse som det bedriver självständigt efter det att näringsidkaren har försatts i konkurs.

### *Tidpunkten när skattskyldigheten uppkommer*

### 15 §

Skyldigheten att betala skatt på försäljning enligt 1 § uppkommer när

1) den sålda varan har levererats eller tjänsten utförts,

2) vederlaget eller en del av det har influtit före den i 1 punkten nämnda tidpunkten,

3) betalning enligt 79 § har inkommit,

4) en vara eller en tjänst har tagits i eget bruk.

### 16 §

Skyldigheten att betala skatt på eget bruk av byggtjänster uppkommer

1) allt eftersom den själv utförda byggtjänsten blir färdig,

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

3) när en sådan fastighet som nämns i 33 § har överlåtits eller tagits i eget bruk.

### 3 kap.

### **Skattepliktig försäljning**

### *Försäljning av varor och tjänster*

### 17 §

Med vara avses materiella föremål samt elektricitet, gas, värme, kyla och andra med dem jämförbara energinyttigheter. Med tjänst avses allt annat som kan säljas i form av rörelse.

### 18 §

Med försäljning av vara avses överlåtelse av äganderätten till en vara mot vederlag.

Med försäljning av tjänst avses utförande eller annan överlåtelse av en tjänst mot vederlag.

### 19 §

När en vara eller tjänst i ett ombuds namn säljs för huvudmannens räkning anses ombudet ha sålt varan eller tjänsten till köparen och huvudmannen ha sålt den till ombudet.

När en vara eller tjänst i ett ombuds namn köps för huvudmannens räkning anses ombudet ha sålt varan eller tjänsten till huvudmannen och försäljaren ha sålt den till ombudet.

### 20 §

Som försäljning anses också att en vara eller

en tjänst tas i eget bruk på det sätt som 21—26 §§ stadgar.

### *Varor i eget bruk*

#### 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 en vara till annan användning än sådan som enligt 10 kap. berättigar till avdrag.

Vad 1 mom. stadgar om varor i eget bruk tillämpas endast om varan hade skaffats för att användas på ett sätt som berättigar till avdrag eller hade tillverkats i samband med den skattskyldiges rörelse.

När skattskyldigheten upphör betalas skatt på de varor som finns kvar i den skattskyldiges besittning, på samma sätt som på varor som tas i eget bruk.

### *Tjänster i eget bruk*

#### 22 §

Med eget bruk av en tjänst avses att en näringsidkare utför eller på annat sätt

1) 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) överlåter en tjänst till annan användning än sådan som berättigar till avdrag.

Vad 1 mom. stadgar om eget bruk av tjänster tillämpas endast om

1) en köpt tjänst hade skaffats för att användas på ett sätt som berättigar till avdrag,

2) en själv utförd tjänst har utförts i samband med den skattskyldiges rörelse och näringsidkaren säljer motsvarande tjänster till utomstående.

När skattskyldigheten upphör betalas skatt på de tjänster som finns kvar i den skattskyldiges besittning, på samma sätt som på tjänster som tas i eget bruk.

### *Särskilda stadganden*

#### 23 §

Om eget bruk av byggtjänster och tjänster

som avser fastighetsinnehav stadgas också i 31-33 §§.

#### 24 §

På eget bruk av nyttjanderätten till en vara som ägs av en näringsidkare tillämpas vad som i 21 § är stadgat om eget bruk av varor.

#### 25 §

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

#### 26 §

Staten behöver inte betala skatt på eget bruk av varor eller tjänster. Staten skall dock betala skatt på eget bruk av byggtjänster i de fall som nämns i 31 § 1 mom.

### 4 kap.

## **Undantag från skattepliktigheten för försäljning**

### *Fastighetsöverlåtelse*

#### 27 §

Skatt betalas inte på försäljning av fastigheter eller på överlåtelse av arrenderätt, hyresrätt, servitutsrätt eller någon annan motsvarande rättighet som gäller en fastighet.

Skatt betalas inte heller på överlåtelse av elektricitet, gas, värme, vatten eller någon motsvarande nyttighet i samband med överlåtelse av skattefri nyttjanderätt till en fastighet.

#### 28 §

Med fastighet avses ett jordområde, en byggnad och en bestående konstruktion eller någon del av dem.

Maskiner, anordningar och inventarier som används för en särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten hör inte till fastigheten.

På sådant bostadslösöre som sedvanligt ingår i försäljning eller uthyrning av en fastighet tillämpas vad som är stadgat om fastighet.

#### 29 §

Utan hinder av 27 § skall skatt betalas

1) på försäljning av byggtjänster,  
2) på försäljning av rätten att ta mark- och stensubstanser eller av skogsavverkningsrättigheter,

3) i hotell- och campingområdesverksamhet och motsvarande inkvarteringsverksamhet på

överlåtelse av nyttjanderätten till rum, campingplatser, stugor och andra motsvarande utrymmen,

4) på överlåtelse av tillfällig karaktär av nyttjanderätten till konferens-, utställnings- eller idrottslokaliteter eller motsvarande lokaliteter,

5) på upplåtelse av parkeringsplatser i form av parkeringsverksamhet,

6) på upplåtelse av hamnar eller flygfält för att användas av fartyg eller luftfartyg,

7) på överlåtelse av nyttjanderätten till förvaringsfack,

8) på upplåtelse av annons- eller reklamplatser på fastigheter.

### 30 §

För överlåtelse av nyttjanderätten till en fastighet betalas med avvikelse från 27 § skatt, om överlåtaren ansöker om att bli skattskyldig för denna verksamhet. Skattskyldigheten gäller endast den fastighet eller den del av en fastighet som nämns i ansökan. Skattskyldigheten förutsätter att fastigheten fortlöpande används för verksamhet som berättigar till avdrag enligt 10 kap. eller att fastigheten används av staten.

Ansökan om att bli skattskyldig kan göras av

1) en fastighetsägare som hyr eller arrenderar ut en fastighet,

2) en hyrestagare eller arrendator som har hyrt eller arrenderat en fastighet som skattepliktig av ägaren för att i sin tur hyra eller arrendera ut den,

3) ett fastighetsaktiebolag, då en aktieägare själv använder den del av fastigheten som hans aktier berättigar honom att inneha eller hyr eller arrenderar ut den,

4) en aktieägare i ett fastighetsaktiebolag som har anhållit om att bli skattskyldig, om han hyr eller arrenderar ut den del av fastigheten som avses i 3 punkten,

5) en hyrestagare eller arrendator som av en aktieägare i ett fastighetsaktiebolag har hyrt eller arrenderat en del av en fastighet som skattepliktig för att i sin tur hyra eller arrendera ut den.

Ett fastighetsaktiebolag kan på grund av 2 mom. 3 punkten ansöka om att bli skattskyldigt endast om en aktieägare har rätt att till fullo dra av den skatt som ingår i vederlaget eller om staten är aktieägare.

Vad som ovan stadgas om fastighetsaktiebolag och aktieägare i det tillämpas också på

andra aktiebolag och andelslag som har till syfte att inneha en fastighet, och på deras aktieägare och medlemmar.

### *Eget bruk av vissa tjänster som hänför sig till fastigheter*

#### 31 §

En byggtjänst anses ha blivit tagen i eget bruk också när

1) en näringsidkare på ett markområde som han innehar uppför eller låter uppföra en byggnad för försäljning,

2) en näringsidkare i samband med ett nybygge säljer en byggtjänst till ett sådant bostads- eller fastighetsaktiebolag där han har bestämmanderätt när entreprenadavtalet ingås.

Även om en sådan näringsidkare som nämns i 1 mom. inte säljer byggtjänster till utomstående skall han betala skatt på eget bruk av byggtjänsten på det sätt som 22 § stadgar.

Byggtjänster är

1) byggnads- och reparationsarbeten på fastigheter samt överlåtelse av varor som installeras i samband med arbetet,

2) planering, övervakning och motsvarande tjänster i samband med arbeten som nämns i 1 punkten.

#### 32 §

En tjänst som avser fastighetsinnehav anses ha tagits i eget bruk också när fastighetens ägare eller innehavare utför den tjänst som avser fastigheten, om fastigheten används för något annat syfte än ett sådant som berättigar till avdrag.

Fastighetens ägare eller innehavare behöver inte betala skatt om

1) han huvudsakligen använder fastigheten som sin bostad, eller

2) lönekostnaderna jämte socialkostnader för de tjänster som avser fastighetsinnehav som han utfört under ett kalenderår inte överstiger 120 000 mark.

Tjänster som avser fastighetsinnehav är

1) sådana byggtjänster som nämns i 31 §,

2) renhållning och annan skötsel av fastigheten samt ekonomiska och andra administrativa tjänster som hänför sig till fastigheten.

#### 33 §

En byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastighet anses

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

Skatt skall inte betalas om fastigheten säljs eller dess användningsändamål ändras senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket byggtjänsten har slutförts.

Skatt skall inte betalas på eget bruk av själv utförda byggtjänster som avses i 1 mom. om lönekostnaderna jämte socialkostnader för byggtjänsterna under ett kalenderår inte överstiger 120 000 mark. Detta gränobelopp tillämpas dock inte om näringsidkaren har sålt byggtjänster till utomstående eller bedrivit sådan verksamhet som nämns i 31 § vid den tidpunkt då byggtjänsten slutfördes.

### *Hälsa- och sjukvård*

#### 34 §

Skatt betalas inte på försäljning av hälso- och sjukvårdstjänster.

Skatt betalas inte heller då den som bedriver vårdverksamhet i samband med vården överläter tjänster och varor som sedvanligt ingår i vården.

#### 35 §

Med hälso- och sjukvårdstjänster avses åtgärder för att bestämma en människas hälso-tillstånd samt funktions- och arbetsförmåga eller för att återställa eller upprätthålla hennes hälsa samt funktions- och arbetsförmåga, om det är frågan om

1) vård vid en verksamhetsenhet för hälso- och sjukvård som upprätthålls av staten eller kommunen eller vård som avses i lagen om privat hälso- och sjukvård (152/90),

2) vård som ges av en sådan yrkesutbildad person inom hälso- och sjukvården som bedriver sin verksamhet med stöd av lagstadgad rätt eller som enligt lag är registrerad.

#### 36 §

Skatt betalas inte heller på försäljning av följande varor och tjänster

1) sjuktransporter med särskilt för ändamålet utrustade transportmedel,

2) undersöknings- och laboratorietjänster i anslutning till hälso- och sjukvården,

3) tandproteser som säljs av tandläkare eller tandtekniker och tandtekniska arbeten på dem,

4) modersmjölk, blod, organ och vävnader av människa.

### *Socialvård*

#### 37 §

Skatt betalas inte på försäljning av tjänster och varor i form av socialvård.

#### 38 §

Med socialvård avses verksamhet som bedrivs av staten eller kommunen samt verksamhet som bedrivs av en privat producent av socialvårdstjänster under övervakning av socialmyndigheterna, då verksamheten har till syfte att sörja för vården om barn och ungdomar, barndagvården, åldringsvården, omsorgen om utvecklingsstörda, andra tjänster och stödåtgärder för handikappade, missbrukarvården samt annan motsvarande verksamhet.

### *Utbildning*

#### 39 §

Skatt betalas inte på försäljning av utbildningstjänster.

Skatt betalas inte heller när den som bedriver utbildningsverksamhet i samband med utbildningen till deltagarna överläter tjänster och varor som sedvanligt hör till utbildningen.

#### 40 §

Med utbildningstjänst avses allmänbildande utbildning och yrkesutbildning, högskoleundervisning samt grundundervisning i konst som ordnas med stöd av lag eller som med stöd av lag understöds med statens medel.

### *Finansiella tjänster*

#### 41 §

Skatt betalas inte på försäljning av finansiella tjänster.

#### 42 §

Som finansiella tjänster anses

1) mottagande av medel av allmänheten som skall återbetalas och annan medelsanskaffning,

2) kreditgivning och andra finansieringsarrangemang,

3) kreditförvaltning som bedrivs av kreditgivaren,

4) betalningsrörelse,

5) valutaväxling,

6) handel med värdepapper,

7) garantiverksamhet,

8) sådan bankverksamhet som bedrivs av Post- och televerket och som avses i 9 § 2 mom. lagen om Postbanken Ab (972/87).

Som finansiella tjänster anses även juridiska och företagsekonomiska rådgivningstjänster, produktutvecklingstjänster, tjänster som hör samman med personal samt övriga sakkunnig- och rådgivningstjänster som direkt hör samman med producerandet av skattefria finansiella tjänster i fall då en sammanslutning av depositionsbanker som avses i 46 § lagen om depositionsbankernas verksamhet (1268/90) säljer dessa tjänster till sina medlemmar.

Med värdepappershandel avses försäljning och förmedling av aktier och motsvarande andelar, fordringar och derivativavtal, även då de inte grundar sig på handlingar.

#### 43 §

Som finansiella tjänster betraktas inte förmedling av sådana värdepapper som ensamma eller tillsammans med andra värdepapper medför rätt att besitta en viss lägenhet eller fastighet eller del av en fastighet.

#### *Försäkringstjänster*

#### 44 §

Skatt betalas inte på försäljning och förmedling av försäkringstjänster.

Som försäkringstjänster anses även behandlingen av försäkringsansökningar, tjänster för direkt skötsel av försäkringar under dess giltighetstid, försäkringsekonomiska tjänster, tjänster för uppgörelse, beräkning och beslut av pensioner och försäkringsersättningar, tjänster i samband med betalning och statistikföring av pensioner och försäkringsersättningar, tjänster för fastställandet av pensionsansvar och prognostiserandet av pensionsutgifter samt skadeinspektionstjänster i samband med försäkringsverksamhet.

#### *Honorar och vissa immateriella rättigheter*

#### 45 §

Skatt betalas inte

1) på honorar till utövande-konstnärer eller

till andra offentligt uppträdande eller till idrottsmän,

2) på förmedling av sådana uppträdande som nämns i 1 punkten,

3) på överlåtelse av rätten till ljud- och bildupptagningar av det som framförts av en uppträdande som nämns i 1 punkten, eller på ersättning som erhållits på grund av denna rätt,

4) på överlåtelse av rättigheter enligt 1, 4 eller 5 § upphovsrättslagen (404/61) eller på ersättning som erhållits på grund av denna rätt.

Skattefriheten enligt 1 mom. 3 och 4 punkten gäller inte rätten till reklamverk, automatiska databehandlingssystem eller datorprogram eller visningsrätten till filmer, videoprogram eller motsvarande program.

Skatt betalas inte heller på överlåtelse av en rättighet som grundar sig på lagen om upphovsrätt eller lagen om rätt till fotografisk bild (405/61) eller på ersättningar som på grund av denna rätt erhållits enligt 11 a §, 17 § 1 mom., 22 a §, 22 b §, 26 a §, 47 § och 47 a § upphovsrättslagen, när ersättningstagaren är en organisation som företräder innehavarna av upphovsrätten eller ersättningen betalas ut av en sådan organisation.

#### *Bildkonstalter*

#### 46 §

Upphovsmannen behöver inte betala skatt på försäljning av bildkonstalter.

#### *Primärproduktion*

#### 47 §

Skatt betalas inte på försäljning av produkter ur en primärproducents egen primärproduktion eller av rätten att ta sådana produkter.

Skattefriheten gäller inte försäljning av primärprodukter i förädlad form eller så behandlade att de inte är i sedvanligt försäljnings-skick eller försäljning av primärprodukter från ett försäljningsställe som är fristående från primärproduktionen. Som försäljningsställe betraktas inte ett allmänt försäljningsställe utomhus.

#### 48 §

Primärproduktion är jordbruk, skogsbruk, trädgårdsodling, jakt, fiske, fiskodling, kräftfångst, kräftodling, pålsdjursuppfödning och

renskötsel samt plockning av svamp, skogsbär, renlav och kottar eller tillvaratagande av andra sådana naturprodukter.

Som primärproduktion anses också odling av frö- och plantmaterial på uppdrag av Jockis fröcentral, Centralen för utsädespotatis och stationen för sunda plantor, vilka verkar i samband med lantbrukets forskningscentral.

Som primärproduktion betraktas inte idkning av skogsbruk om skogsbruksidkaren ansöker om att bli skattskyldig därför.

#### 49 §

Skatt betalas inte på försäljning av sådana tjänster som nämns i 2 mom., om försäljaren är ett samfund eller en sammanslutning som har bildats av enbart primärproducenter för att underlätta anskaffning av maskiner och anordningar som medlemmarna behöver i sin näringsverksamhet och som säljer sådana tjänster endast till sina medlemmar och i liten omfattning till andra primärproducenter.

Tjänster som avses i 1 mom. är

1) tröskning, torkning, sortering och bearbetning av spannmål, när arbetet utförs med maskiner och anordningar som nämns i 1 mom.,

2) uthyrning av sådana maskiner och anordningar,

3) reparation och service av lantbruksmaskiner och lantbruksanordningar.

#### 50 §

Skatt betalas inte på pälkning av farmdjur som en pälsdjursuppfödare utför åt en annan pälsdjursuppfödare som har uppfött djuren i lokaler som han har skaffat huvudsakligen för sin egen verksamhet och med maskiner och anordningar som han har anskaffat för denna verksamhet.

Skatt betalas inte heller på pälkning av farmdjur som utförs av en pälsningscentral som har bildats enbart av pälsdjursuppfödare för pälkning av delägarnas eller medlemmarnas pälsdjur då denna endast i liten omfattning utför pälkning åt andra pälsdjursuppfödare.

#### 51 §

Skatt betalas inte på försäljning av levande nötkreatur, renar, svin, får, getter, höns, ankor, gäss, kalkoner och bin samt farmpälsdjur.

#### 52 §

Skatt betalas inte på försäljning av följande varor, när säljaren har tillverkat varan

1) gödselmedel samt råvaror och tillsatsämnen som är avsedda att användas vid tillverkningen av gödselmedel, lantbruksskalk samt gödsblad och ogödsblad växttorv (*gödselämnen*),

2) fodermedel och foderblandningar samt råvaror och tillsatsämnen som är avsedda att användas vid tillverkningen av sådana, industriavfall som används som djurfoder samt foderfisk (*foderämnen*).

Skattefriheten gäller också försäljningen av arbete för tillverkningen av sådana gödsel- och foderämnen som nämns i 1 mom.

### *Personalrestauranger*

#### 53 §

Skatt betalas inte på servering som en eller flera arbetsgivare tillsammans har ordnat i en arbetsgivares lokaler eller på försäljning via automater till de anställda, deras gäster eller andra som arbetar i arbetsgivarens lokaler, om den som bedriver serveringen inte är skattskyldig för annan serveringsverksamhet.

#### 54 §

Skatt betalas inte på servering i en läroanstalt eller på försäljning via automater till elever, lärare och övriga personal vid läroanstalten eller flera läroanstalter, om den som bedriver serveringen inte är skattskyldig för annan serveringsverksamhet.

### *Tidningar och tidskrifter*

#### 55 §

Skatt betalas inte på försäljning av tidningar och tidskrifter genom prenumerering för minst en månad.

Skatt betalas inte heller på minst en månads gratisexemplar av tidningar och tidskrifter som allmänt säljs som prenumererade.

#### 56 §

Skatt betalas inte på försäljning av en upplaga av en tidning eller tidskrift som utkommer minst fyra gånger om året i det fall att upplagan säljs till ett allmännyttigt samfund som ger ut tidningen eller tidskriften huvudsakligen för sina medlemmar eller delägare eller för sina medlemssammanslutningars medlemmar eller delägare och som inte bedriver



rörelsemässig utgivning eller försäljning av tidningar eller tidskrifter.

#### *Vissa bränslen*

##### 57 §

Skatt betalas inte på försäljning av följande varor

1) klappar och småved, dock inte vid försäljning i förpackningar eller annars i minutförsäljningspartier,

2) brännstovv och torvförädlingsprodukter som allmänt används som bränsle,

3) brännflis och brännvedsbriketter samt industriavfall som allmänt utnyttjas som bränsle.

#### *Fartyg och luftfartyg*

##### 58 §

Skatt betalas inte på försäljning eller uthyrning av följande varor

1) fartyg med en största skrovlängd på minst 10 meter och med en sådan konstruktion att de inte huvudsakligen är avsedda för nöjes- eller sportbruk,

2) luftfartyg med en högsta tillåten flygvikt över 1 600 kilogram.

Skatt betalas inte heller på försäljning av arbetsprestationer som hänför sig till sådana skattefria luftfartyg och fartyg som avses i 1 mom. och till varor som för reparation har lösgjorts från sådana fartyg eller på försäljning av varor som använts i arbetet och i samband med det monterats på luftfartyget eller fartyget.

#### *Vissa andra varor och tjänster*

##### 59 §

Skatt betalas inte på försäljning av följande varor och tjänster

1) sedlar och mynt som är gångbara betalningsmedel, med undantag av sedlar och mynt vilkas försäljningsvärde bestäms enligt deras samlar- eller metallvärde,

2) ordnandet av sådana lotterier som nämns i 2 § 1 mom. 1 punkten lotteriskattelagen (552/92),

3) tjänster i samband med öppnande och skötsel av gravplatser, då dessa utförs av den som håller en allmän begravningsplats,

4) försäljning av tjänster i samband med automatisk databehandling eller tjänster som

avser planering eller programmering av automatiska databehandlingssystem eller datorprogram till kredit- eller finansieringsinstitut eller till den som bedriver försäkringsverksamhet, om tjänsten skall användas enbart inom skattefri finansierings- eller försäkringsverksamhet.

##### 60 §

Skatt betalas inte på försäljning av varor och arbetsprestationer om säljaren är en person vars arbets- och funktionsförmåga har nedgått med minst 70 procent och vars verksamhet enbart omfattar försäljning av varor som han själv har tillverkat eller arbete som han själv har utfört på varor, om han inte i sin verksamhet anlitar andra medhjälpare än maken eller avkomlingar som inte har fyllt 18 år och högst en annan person.

#### *Varor och tjänster med avdragsbegränsningar*

##### 61 §

Skatt betalas inte på försäljning av varor eller tjänster som är i annan användning än sådan som berättigar till avdrag.

#### *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 §.

#### 5 kap.

#### **Försäljning i Finland**

##### *Försäljning av varor*

##### 63 §

En vara har sålts i Finland om den finns här i landet vid överlåtelsen till köparen.

En vara som skall transporteras till köparen har sålts i Finland om

1) varan finns här i landet när säljaren eller någon annan inleder transporten eller

2) varan inte finns här i landet när transporten börjar, men säljaren för in den i landet för att överlåta den här.

### *Försäljning av tjänster*

#### 64 §

En tjänst har, med undantag av tjänster som avses i 65-68 §§, sålts i Finland om den överlåts från ett här i landet befintligt fast driftställe. Om en sådan tjänst inte överlåts från ett fast driftställe i Finland eller utomlands, har den sålts i Finland om säljaren har sin hemort här.

Tjänster som avser uthyrning av transportmateriel anses utan hinder av 1 mom. ha sålts i Finland om de faktiskt uteslutande förbrukas här. Om en tjänst som avser uthyrning av transportmateriel faktiskt förbrukas uteslutande i utlandet, anses den utan hinder av 1 mom. ha sålts i utlandet.

Paragrafens 1 mom. tillämpas också på sådana av en researrangör i eget namn sålda tjänster som en annan näringsidkare utför direkt för resande.

#### 65 §

Tjänster som avser en fastighet har sålts i Finland om fastigheten är belägen här.

#### 66 §

Transporttjänster har sålts i Finland om de utförs här. En transporttjänst som utförs både i Finland och utomlands anses emellertid i sin helhet ha sålts utomlands, om transporten sker direkt till eller från utlandet.

Förmedling av varutransporttjänster anses ha sålts i Finland, om transporttjänsterna har sålts här.

#### 67 §

Följande tjänster har sålts i Finland om de utförs här:

1) undervisning, vetenskapliga tjänster, kultur-, underhållnings- och idrottsevenemang och andra sådana tjänster samt tjänster som direkt ansluter sig till organiseringen av dem,

2) lossning, lastning och andra motsvarande tjänster i samband med varutransport,

3) värdering av lös egendom,

4) arbetsprestationer som hänför sig till lös egendom.

#### 68 §

Tjänster som avses i denna paragrafs 3 mom. har sålts i Finland om köparen här har ett fast driftställe till vilket tjänsterna överlåts. Om tjänsterna inte överlåts till ett fast driftställe i Finland eller utomlands, har de sålts i Finland om köparen har hemort här i landet.

Tjänster som avses i denna paragrafs 3 mom. anses utan hinder av 1 mom. ha sålts i Finland om de används eller annars uteslutande förbrukas här. Tjänsterna anses utan hinder av 1 mom. ha sålts utomlands, om de uteslutande förbrukas där.

Tjänster som avses i 1 och 2 mom. är

1) överlåtelse av upphovsrätt, patent, licens, varumärke och andra sådana rättigheter,

2) reklam- och annonstjänster,

3) konsult-, produktutvecklings-, planerings-, bokförings-, revisions-, skriv-, rit- och översättningstjänster, juridiska tjänster samt andra sådana tjänster,

4) automatisk databehandling samt planering och programmering av dataprogram och -system,

5) överlåtelse av data,

6) notariat-, indrivnings- och andra tjänster som ansluter sig till finansieringsverksamhet,

7) uthyrning av arbetskraft,

8) uthyrning av lös egendom, med undantag av transportmateriel,

9) skyldighet att helt eller delvis avhålla sig från utnyttjande av en rättighet som nämns i 1 punkten eller från idkande av en viss rörelse,

10) anskaffning av tjänster som avses i denna paragraf, i någon annans namn och för någon annans räkning.

### 6 kap.

#### **Försäljning till utlandet**

#### 69 §

För försäljning av varor eller tjänster i Finland skall inte betalas skatt om försäljningen sker till utlandet enligt 70 och 71 §§.

#### *Försäljning av varor*

#### 70 §

Som försäljning till utlandet anses

1) försäljning av en vara när säljaren eller

någon annan i hans namn transporterar varan till utlandet,

2) försäljning av en vara när ett självständigt transportföretag på uppdrag av köparen transporterar varan direkt till utlandet,

3) försäljning av en vara till en utländsk näringsidkare som inte är skattskyldig i Finland och som avhämtar varan i detta land för att direkt föra den till utlandet, utan att använda den här,

4) försäljning av en vara när varan på det sätt som avses ovan i 1—3 punkten transporteras till ett friområde som avses i 20 § tullagen (573/78) eller ett tullager som avses i 25 § tullagen, samt försäljning av där befintlig vara, med undantag av varor som används på dessa ställen,

5) sådan försäljning av en vara i en skattefri butik som avses i 30 § tullagen,

6) försäljning av en vara till en utländsk köpare som inte är skattskyldig i Finland, om varan på uppdrag av denne och med debitering av honom levereras till en näringsidkare för utförande av en arbetsprestation och vidareleverans till utlandet,

7) överlåtelse av en vara med stöd av en garanti- eller motsvarande förbindelse till den utländska näringsidkare som givit förbindelsen, om denne inte är skattskyldig i Finland,

8) försäljning av andra varor än livsmedel till någon som inte är bosatt i Finland, Norge, Sverige eller Danmark, om det utreds att denne, enligt vad som stadgas genom förordning, själv har fört ut varorna ur Finland utan att använda dem här,

9) försäljning av en vara eller en varugrupp som vanligen utgör en helhet till en person som är bosatt i Norge, Sverige eller Danmark och som omedelbart i anslutning till försäljningen har fört varan eller varorna som resgoods till Norge, Sverige eller Danmark och där betalt mervärdesskatt i samband med införseln, om varans eller varugruppens försäljningspris utan skatt uppgår till minst 1 000 mark,

10) försäljning av en vara när säljaren eller någon annan i hans namn levererar varan till ett fartyg eller luftfartyg som uteslutande används i yrkesmässig internationell trafik, för att ingå i fartygets utrustning eller för att förbrukas eller säljas ombord, samt försäljning ombord på sådant fartyg.

För överlåtelse av varor till fartyg som trafikerar uteslutande mellan Finland och Sverige, Norge eller Danmark, för försäljning till

passagerarna från försäljningsställen, skall emellertid betalas skatt i samband med tullklareringen i enlighet med vad som stadgas särskilt.

### *Försäljning av tjänster*

#### 71 §

Som försäljning till utlandet anses

1) försäljning av lastnings-, lossnings- och andra sådana tjänster, om de står i samband med en av samma företag i utlandet såld transporttjänst eller om på tjänstens värde har betalats skatt på grund av att värdet har inkluderats i skattegrunden för en importerad vara,

2) försäljning av en arbetsprestation som hänför sig till lös egendom om säljaren, en utländsk näringsidkare som uppträder som köpare och inte är skattskyldig i Finland eller någon annan i dessas namn omedelbart för varan till utlandet, utan att använda den här,

3) försäljning av en arbetsprestation som utförs på ett friområde eller i ett tullager som avses i 20 och 25 §§ tullagen, om arbetet hänför sig till handelsvaror som skall exporteras eller till oförtullade handelsvaror som har importerats,

4) försäljning av reparationsarbete som hänför sig till en vara med stöd av en garanti- eller motsvarande förbindelse, till den utländska näringsidkare som har givit förbindelsen, förutsatt att han inte är skattskyldig i Finland,

5) försäljning av en tjänst som tillgodoser ett direkt behov i samband med fartyg eller luftfartyg som uteslutande används i yrkesmässig internationell trafik eller i samband med dess last samt försäljning av tjänster ombord på sådana fartyg,

6) försäljning av teletjänster i samband med internationell teletrafik till företag som bedriver televerksamhet i utlandet,

7) försäljning av sådana tjänster i en reserangörs namn, som en annan näringsidkare utomlands överlåter direkt till resande,

8) förmedling av i eller till utlandet sålda varor eller tjänster.

#### 72 §

Köparen skall inte betala skatt för andra sådana tjänster som anges i 68 § än uthyrningstjänster, såvida han har betalt skatt för

importen av den vara som ansluter sig till tjänsten.

### 7 kap.

#### Skattegrunden

##### Allmänt stadgande

#### 73 §

Grunden för skatt på försäljning är vederlaget utan skattens andel. Med vederlag avses det mellan säljaren och köparen avtalade priset inklusive samtliga pristillägg.

Om grunden för skatt på varuimport stadgas i 9 kap.

#### Eget bruk

#### 74 §

När den skattskyldige tar en vara i eget bruk är skattegrunden

1) inköpspriset för varan eller ett sannolikt lägre överlåtelsepris,

2) den i 9 kap. angivna skattegrunden för en vara som den skattskyldige själv importerat eller ett sannolikt lägre överlåtelsepris,

3) det sannolika överlåtelsepriset för en vara som den skattskyldige själv har tillverkat.

#### 75 §

När den skattskyldige tar en tjänst i eget bruk är skattegrunden

1) inköpspriset för tjänsten eller ett sannolikt lägre överlåtelsepris,

2) det sannolika överlåtelsepriset för en tjänst som den skattskyldige själv har utfört,

3) summan av de direkta och indirekta kostnaderna för byggtjänster eller tjänster som avser fastighetsinnehav och som den skattskyldige själv har utfört samt värdet av den skattskyldiges eget arbete.

När den skattskyldige bedriver servering och tar en måltid som han tillrett i eget bruk, är skattegrunden det penningvärde av måltidsförmån som har fastställts för förskottsinnehållningen.

#### 76 §

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

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

2) summan av de direkta och indirekta

kostnaderna för byggtjänster som den skattskyldige själv har utfört samt värdet av den skattskyldiges eget arbete.

#### 77 §

Den skattegrund som avses i 74 §, 75 § 1 mom. och 76 § inkluderar inte skattens andel.

#### Rättelseposter

#### 78 §

Från skattegrunden får dras av

1) års- och omsättningsrabatter, köp- och försäljningsgottgörelser, överskottsåterbärningar samt andra sådana rättelseposter som har beviljats köparen i samband med skattepliktig försäljning,

2) kreditförlust som hänför sig till försäljning som har uppgivits som skattepliktig.

Ett senare inlutet belopp som dragits av enligt 1 mom. 2 punkten såsom kreditförlust skall läggas till skattegrunden.

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

#### Särskilda stadganden

#### 79 §

Till skattegrunden hänförs sådana understöd och bidrag som en skattskyldig som bedriver persontransportverksamhet har fått för att bedriva verksamheten.

När persontransportverksamhet bedrivs av en kommun eller huvudstadsregionens samarbetsdelegation, hänförs till skattegrunden också det av verksamheten förorsakade underskott som kommunen eller delägarkommunerna har täckt.

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

#### 80 §

I skattegrunden inkluderas inte anslutningsavgifter till sammanslutningar som upprätthåller el-, tele-, vatten-, avlopps- eller fjärrvärmenät, om avgifterna återbärs till betalaren eller om betalaren har rätt att överföra de mot dem erhålla förmånerna till tredje man.

#### 81 §

När en vara eller tjänst som är i delvis avdragsgill användning säljs, utgör skatte-

grunden den del av det i 73 § angivna beloppet som svarar mot den avdragsgilla användningens andel av varans eller tjänstens hela användningsändamål.

## 82 §

När en vara eller en tjänst delvis tas i eget bruk utgör skattegrunden den del av det i 74—77 §§ angivna beloppet, som svarar mot det egna brukets andel av varans eller tjänstens hela användningsändamål.

## 83 §

Från skattegrunden får dras av 82 procent av en för skattepliktig återförsäljning såsom beagnad och skattefri anskaffad varas inköpspris. I fråga om böcker utgör avdraget 89 procent av inköpspriset.

Om en för skattepliktig återförsäljning anskaffad vara från vars inköpspris har gjorts avdrag med stöd av 1 mom. tas i bruk för något annat ändamål eller om det på försäljningsverifikatet i samband med varans återförsäljning har gjorts en anteckning om den skatt som skall betalas på försäljningen, skall det avdragna beloppet läggas till skattegrunden.

Vad 1 mom. stadgar om varor som anskaffats skattefritt, skall tillämpas även på köp av varor då säljaren har haft rätt till sådant avdrag som avses i 1 mom., om det på försäljningsverifikatet har antecknats att varans inköpspris inte inkluderar avdragsgill skatt.

Genom förordning kan i fråga om vissa varor som tagits i annan användning än till skattepliktig återförsäljning fastställas grunderna för beräkning av det belopp som skall läggas till skattegrunden.

## 8 kap.

**Skattesatsen**

## 84 §

I skatt skall betalas 22 procent av skattegrunden, om annat inte stadgas i 85 §.

## 85 §

För försäljning av följande tjänster samt försäljning och import av följande varor skall i skatt betalas 12 procent av skattegrunden

- 1) persontransport,
- 2) överlåtelse av nyttjanderätt till inkvarteringslokal,
- 3) ordnande av filmförevisning,

4) läkemedel som avses i läkemedelslagen (395/87) och försäljning av sådana produkter av läkemedelstyp som enligt 71 § läkemedelslagen får säljas endast på apotek,

5) böcker.

Såsom böcker som avses i 1 mom. 5 punkten anses inte

1) på något annat sätt än genom tryckning eller något därmed jämförbart sätt tillverkade publikationer,

2) periodiska publikationer eller

3) publikationer som huvudsakligen innehåller reklam.

Oy Yleisradio Ab skall i skatt på licensavgifter betala 5 procent av skattegrunden.

## 9 kap.

**Import av varor***Skyldighet att betala skatt*

## 86 §

Importören är skyldig att betala skatt vid varuimport.

Ansvarig för att skatten betalas är utöver importören den som enligt 44 § tullagen ansvarar för att tullen betalas.

Den som köper en vara på tullauktion är skyldig att betala skatt på den.

## 87 §

Om tidpunkten för uppkomsten av skyldigheten att betala skatt gäller vad som i tullagen och tullskattelagen (575/78) stadgas om tull.

*Skattegrunden*

## 88 §

Skattegrunden för import av en vara fastställs utgående från tullvärdet som bestäms enligt tullvärdeslagen (906/80), om annat inte stadgas nedan i 89-93 §§.

Skattegrunden för en vara som sålts på tullauktion är varans auktionspris.

## 89 §

När skattegrunden bestäms skall varken 10 a eller 11 § tullvärdeslagen tillämpas.

## 90 §

Skattegrunden för en vara som har reparerats, tillverkats eller annars behandlats utomlands och likaså för en vara av samma slag som

har importerats i stället för den som sänts för reparation, är beloppet av reparations-, behandlings- eller motsvarande kostnader och fraktkostnaderna samt värdet av de utländska delarna i varan. Detta stadgande tillämpas emellertid inte om varan skattefritt har sålts till utlandet eller om en vara som i Finland varit i avdragsgill användning har sålts i utlandet.

Vad 1 mom. stadgar om skattegrunden för en vara som har införts i stället för en motsvarande vara som har sänts till utlandet för reparation tillämpas även när en defekt vara har utförts ur landet, förstörts under myndighets tillsyn eller överlåtits till staten utan att staten har åsamkats kostnader, om detta har skett innan förtullningsbeslutet som gäller den i stället införda varan har fastställts.

En förutsättning för tillämpning av denna paragraf är att importen sker inom den tid som anges i 9 b § 2 punkten tullskattelagen.

#### 91 §

I skattegrunden inkluderas transport-, lastnings-, lossnings- och försäkringskostnaderna för varan samt övriga kostnader i samband med transporten, fram till den första destinationsort som anges i transportavtalet.

#### 92 §

I skattegrunden inkluderas värdet av ingenjörsarbete, utvecklingsarbete, konstnärligt arbete, formgivningsarbete samt ritningar och utkast som avses i 7 § 1 mom. 4 punkten tullvärdeslagen, oberoende av var arbetet har utförts.

#### 93 §

I skattegrunden inkluderas de skatter och avgifter som skall betalas till staten för en importerad vara, med undantag av mervärdes-skatt. Detta stadgande tillämpas inte på varor som har sålts på tullauktion.

#### *Undantag från skattepliktigheten för import*

#### 94 §

Skattefria är import av följande varor

- 1) modersmjölk, människoblod samt mänskliga organ och vävnader,
- 2) bildkonstalter som upphovsmannen äger,
- 3) oförädlade primärprodukter som avses i 108 §,
- 4) levande djur som avses i 51 §,

5) gödsel- och fodermedel som avses i 52 § 1 mom.,

6) tidningar och tidskrifter som avses i 55 §,

7) sådana upplagor av tidningar och tidskrifter som avses i 56 §,

8) bränslen och naturgas som avses i 57 §,

9) fartyg och luftfartyg som avses i 58 § 1 mom.,

10) sedlar och mynt som avses i 59 § 1 punkten,

11) i 7 b §, 11 § 1 mom., 12—14 a §§, 15 § 1, 1 a, 4 a, 6 och 7 punkten, 16 § 1—5, 7—11 och 13 punkten samt 16 a § tullskattelagen nämnda tullfria varor och likaså varor som med stöd av dessa lagrum stadgas eller föreskrivs vara tullfria.

12) markutrustning och säkerhetsanordningar som används av utländska flygbolag i internationell luftfart, undervisningsmateriel, reservdelar och tillbehör för dessa varor samt dokument och blanketter,

13) med stöd av 17 och 18 §§ tullskattelagen temporärt tullfria varor,

14) levande djur som temporärt importeras för skolning, medicinsk vård eller avelsändamål, under sådana förutsättningar som stadgas i 17 och 18 §§ tullskattelagen.

#### 95 §

Importen av en vara är skattefri om varan återförs till tullområdet i samma skick som eller i sämre skick än den var då den fördes ut ur landet. Detta stadgande skall dock inte tillämpas om varan skattefritt har sålts till utlandet eller om en vara som i Finland varit i avdragsgill användning har sålts i utlandet.

#### 96 §

Importen av en vara är skattefri om det när denna lag träder i kraft har avtalats om skattefriheten i en för Finland förpliktande överenskommelse med en främmande stat.

#### *Förädlade produkter*

#### 97 §

Om det i en skattepliktig importerad förädlingsprodukt ingår råvaror som avses i 108 §, har importören rätt till skatteåterbäring som utgör 18 procent av grunden för den skatt som skall betalas för råvaran.

Om det i en skattepliktig importerad förädlingsprodukt ingår råvaror som avses i 109 §,



har importören rätt till skatteåterbäring som nämns i 1 mom. multiplicerad med 1,35 för kött och med 1,6 för mjölk.

Finansministeriet fastställer de grunder enligt vilka skatteåterbäringen för olika förädlingsprodukter räknas ut.

#### 98 §

Exporteras en vara, antingen i befintligt skick eller som beståndsdel i en annan vara, och har för den betalats skatteåterbäring enligt 97 §, skall i tillämpliga delar iakttas vad som i 119 § stadgas om betalning av kalkylerad skatt som har dragits av.

#### 99 §

Om skatt som skall betalas för varuimport återbärs till importören med stöd av 23 § tullskattelagen, skall tullmyndigheten återkräva den skatteåterbäring som avses i 97 §.

#### *Särskilda stadganden*

#### 100 §

Mervärdesskatt återbärs inte genom beslut med anledning av ett tullrättelseärende eller besvär och inte heller genom beslut med anledning av en ansökan om särskild eller partiell återbäring, om den skatt som betalats på en importerad vara har kunnat dras av enligt 10 kap. eller fås som återbäring enligt 122, 130 eller 131 §.

#### 101 §

I samband med mervärdesbeskattningen av varuimport tillämpas varken tullagen eller tullskattelagen, om det inte särskilt stadgas om saken i denna lag.

Om beviljande av särskild och partiell återbäring, om förfarandet vid betalning eller återindrivning av skatt, skatteåterbäring i samband med export eller import av vara samt vid temporär och annan import, om skatteförhöjning, felavgift, efterbeskattning, förhandsbesked och om sökande av ändring gäller, om annat inte stadgas i denna lag, i tillämpliga delar vad tullagen och tullskattelagen stadgar om tull.

#### 10 kap.

#### **Skatt som får dras av**

#### *Allmän avdragsrätt*

#### 102 §

Den skattskyldige får för skattepliktig rörelse dra av

1) skatten på en vara eller tjänst som han köper av en annan skattskyldig eller den skatt på ett köp som skall betalas enligt 9 § (*i köp inkluderad skatt*),

2) skatten på en vara som han importerar (*i import inkluderad skatt*).

Med skattepliktig rörelse avses verksamhet som enligt denna lag medför skattskyldighet för den som säljer en vara eller en tjänst.

#### *Avdrag för byggtjänster*

#### 103 §

Den skattskyldige får för en fastighet eller byggtjänst som han köpt för en skattepliktig rörelse dra av den skatt som säljaren enligt 22 eller 31 § skall betala på byggtjänster som hänför sig till en fastighet, om inte fastigheten före försäljningen har tagits i bruk av försäljaren.

#### 104 §

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

#### 105 §

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

#### 106 §

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

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

#### *Avdrag för primärproduktion*

#### 107 §

Den skattskyldige får från följande skattefria

varor som han har anskaffat för en skattepliktig rörelse dra av den kalkylerade skatten

1) i 108 § nämnda oförädlade primärprodukter som den skattskyldige har köpt av primärproducenten eller importerat själv,

2) i 51 § nämnda djur som den skattskyldige har köpt av primärproducenten eller importerat själv för att i sin rörelse använda djuret i befintligt skick för slakt,

3) i 52 § nämnda gödsel- och foderämnen som den skattskyldige har köpt av tillverkaren eller importerat själv.

Den kalkylerade skatten utgör 18 procent av varans inköpspris eller av den i 9 kap. stadgade skattegrunden för en importerad vara.

När avdraget räknas ut anses som inköpspris på mjölk riktpriiset vid leveranstidpunkten och som inköpspris på djur som nämns i 1 mom. 2 punkten inköpspriset på primärproduktionsstället.

Om den skattskyldige från sin primärproduktion har överfört varor som avses i 108 § till användning som berättigade till avdrag, får han göra ett avdrag som avses i 1 mom. på basis av det värde som motsvarar varans gängse inköpspris.

#### 108 §

Oförädlade primärprodukter som avses i 107 § 1 mom. 1 punkten är

1) råg, vete, korn och havre som hela korn, även torkade och sorterade,

2) ärter, även spritade, torkade och sorterade,

3) potatis, även sorterad,

4) mjölk, även skummad,

5) ägg, även sorterade,

6) kött som hela kroppar, delar av kroppar eller benfritt skuret samt övriga ätliga delar av djur, färska, kylda, frysta, saltade eller lufttorkade,

7) abborre, ål, liten hälleflundra, harr, gädda, insjöforell, flundra, gärs, vassbuk, även kryddad, regnbågsforell, kolja, gös, nors, braxen, lax, lake, långa, siklöja, nejönöga, röding, björkna, havsaborre, rödspätta, bäckröding, bäckforell, hälleflundra, löja, sej, sik, strömming, sill, far, sutare, mört, id, laxöring, torsk och vimba, färska, torkade, saltade eller rökta, även urtagna, samt rom av dessa fiskar,

8) ätbara fåglar och annat vilt, färskt, även plockat, flått och urtaget,

9) rotselleri, kålrot, jordärtskocka, svartrot,

rova, palsternacka, pepparrot, morot, rödbeta, rädisa och rättika, färsk eller torkad, också rengjord, sorterad och styckad,

10) kålväxter, baljväxter, salladsväxter och lökväxter, gurka, pumpa, bladselleri, söt majs, melon, paprika, sparris, spenat, rabarber, tomat och kryddväxter, såsom persilja, dill, mejram och grönsakskrasse, alla färska eller torkade, även styckade,

11) vilt växande eller odlade ätbara svampar, färska, även torkade eller saltade,

12) vilt växande eller odlade vinbär, odon, tranbär, krusbär, smultron, jordgubbar, åkerbär, blåbär, hjortron, rönnbär, lingon, nypon, havtorn, hallon och kråkbär, färska eller torkade,

13) naturhonung,

14) bondsmör, -grädde, -surmjölk och -ost,

15) körsbär, krikon, plommon och äpplen, färska,

16) utsäde till åker-, trädgårds- och prydnadsväxter samt till frukt- och skogsträd,

17) grovfoder, såsom hö, grönmjöl, halm, kli, boss, betesgräs, färskt eller torkat, foderkål och pressfoder,

18) levande växter och blomsterodlingsprodukter, såsom rot- och skaftknölar, rotstockar, sticklingar, lökar, ympkvistar och plantor som säljs för plantering samt växter och växtdelar som säljs lösa eller växande i kärl, ständigt gröna prydnadsväxter och snittgrönt.

#### 109 §

De avdrag som avses i 107 § skall för kött och hela kroppar, delar av kroppar eller skuret benfritt samt för slaktdjur som avses i 107 § 1 mom. 2 punkten multipliceras med 1,35.

Det avdrag för mjölk som avses i 107 § skall multipliceras med 1,6.

#### Övriga särskilda avdrag

#### 110 §

Den skattskyldige får dra av den kalkylerade skatten från följande varor som han anskaffat skattefritt för sin skattepliktiga affärsverksamhet

1) brännrot och torvförädlingsprodukter som nämns i 57 § 2 punkten och som den skattskyldige själv skall använda vid tillverkning av energinyttigheter eller som bränsle

samt sådana i 57 § 3 punkten nämnda varor som den skattskyldige själv använder vid produktion av fjärrvärme,

2) naturgas som den skattskyldige själv importerat.

Den kalkylerade skatten utgör 18 procent av varans inköpspris eller av den i 9 kap. stadgade skattegrunden för en importerad vara.

Om den skattskyldige är primärproducent av en vara som avses i 1 mom. 1 punkten får han göra ett avdrag på basis av det värde som motsvarar varans gängse inköpspris.

#### 111 §

Den skattskyldige får göra ett avdrag enligt 102 § för köpta energinyttigheter också i det fall att debiteringen ingår i den skattefria hyran eller det skattefria vederlaget för fastigheten. Avdraget får dock uppgå endast till ett belopp som motsvarar skatten för energinyttigheter eller bränsle som fastighetens ägare eller innehavare har köpt.

#### 112 §

När den skattskyldige i avdragsgill användning tar en vara som varit i annat bruk, får han dra av den skatt som inkluderas i köpet eller importen av varan eller den skatt som han betalat för en vara som han tillverkat för eget bruk. Om varans sannolika överlåtelsepris är lägre än dess ursprungliga inköpspris eller motsvarande värde, får den mot värdeminskningen svarande skatten dock inte dras av.

I samband med att en skattepliktig rörelse inleds får den skattskyldige från skattepliktigt anskaffade eller tillverkade varor som han innehar och som används för ett avdragsgill syfte göra ett avdrag som avses i 1 mom.

Avdrag som nämns i 1 och 2 mom. får under de förutsättningar som 107 och 110 §§ stadgar göras från skattefritt köpta eller importerade varor. Avdragsbeloppet är i så fall 18 procent av varans ursprungliga inköpspris eller importvärde. Om varans sannolika överlåtelsepris är lägre än dess ursprungliga inköpspris eller motsvarande värde, skall den avdragsgilla skatten beräknas på varans sannolika överlåtelsepris. Avdraget görs på kött och mjölk som avses i 107 §, förhöjt på det sätt som 109 § stadgar.

Avdrag som nämns i 1 och 2 mom. får inte göras från en fastighet.

Vad 1 och 2 mom. stadgar om varor skall

tillämpas också på andra tjänster än byggtjänster.

#### 113 §

Den som köper en uthyrningstjänst får dra av den skatt som hänför sig till importen av den vara som han hyr, om han med stöd av 9 § skall betala skatt för att han hyr varan.

#### *Begränsningar av avdragsrätten*

#### 114 §

Avdrag får inte göras när följande varor och tjänster anskaffas

1) en fastighet som den skattskyldige eller hans personal använder som bostad, barnträdgård, hobbylokal eller fritidsställe samt varor och tjänster i samband med fastigheten eller dess användning,

2) varor och tjänster i samband med transporter mellan den skattskyldiges eller hans personals bostad och arbetsplats,

3) varor och tjänster som används för representationsändamål,

4) frimärken eller därmed jämförbara rättigheter, om skatt på försäljning av transporttjänster inte skall betalas på den grunden att försäljningen sker utomlands,

5) personbilar, motorcyklar, husvagnar, fartyg som till sin konstruktion huvudsakligen är avsedda för nöjes- eller sportändamål samt luftfartyg vilkas största tillåtna flygvikt är 1 600 kilogram, samt varor och tjänster i samband med dessa eller deras användning.

Den begränsning av avdragsrätten som avses i 1 mom. 5 punkten gäller inte fordon och fartyg som har anskaffats till försäljning, uthyrning eller användning för yrkesmässig persontransport eller körundervisning.

#### 115 §

Avdrag som avses i 102 § får inte göras för varor som har köpts begagnade, om säljaren har haft rätt att dra av det belopp som avses i 83 § 1 mom. från grunden för skatten på försäljningen. Detta tillämpas dock inte om säljaren på försäljningsverifikatet har antecknat den skatt som skall betalas för försäljningen av varan.

#### 116 §

Staten får inte göra avdrag från sina anskaffningar.

*Delning av avdragsrätten*

## 117 §

Från en vara eller tjänst som den skattskyldige har anskaffat eller tagit i sådan användning som endast delvis berättigar till avdrag, får avdrag göras endast till den del som varan eller tjänsten används för detta ändamål.

*Rättelse av avdrag*

## 118 §

Om säljaren krediterar köparen med de belopp som avses i 78 § 1 mom. 1 punkten, skall den avdragna skatten rättas i motsvarande mån.

## 11 kap.

**Återbetalning av kalkylerad skatt som dragits av**

## 119 §

Har i samband med anskaffningen av en vara kunnat göras ett avdrag som avses i 107 eller 109 § och har varan i befintligt skick eller som beståndsdel i en annan vara förts ut ur landet, skall exportören i samband med redovisningen av skatten betala tillbaka den kalkylerade skatt som har dragits av.

Skatten skall dock inte betalas tillbaka när

1) exporten gäller mejerismör, ost, fetthaltigt mjölkpulver, ägg, äggmassa, spannmål eller kött i befintligt skick eller andra livsmedelsprodukter och i den prisskillnadsersättning som betalas till exportören som avdrag beaktas beloppet av den obetalda skatten,

2) i Finland plockade vilt växande blåbär eller lingon, färska eller frysta, eller i Finland plockade vilt växande ätbara svampar, färska, torkade eller saltade, i befintligt skick, exporteras första gången,

3) exporten gäller råa hudar eller skinn i befintligt skick eller som beståndsdelar i andra varor.

## 120 §

Har i samband med anskaffningen av en vara kunnat göras ett avdrag som avses i 107 eller 109 § och har varan använts för tillverkning av gödsel- och foderämnen som avses i 52 § och som tillverkaren har sålt eller tagit i eget bruk, skall tillverkaren betala tillbaka den kalkylerade skatt som har dragits av.

## 121 §

Finansministeriet kan i fråga om vissa varor

eller varugrupper fastställa de grunder enligt vilka beloppet av den avdragna kalkylerade skatten skall beräknas samt bestämma när beloppet av den kalkylerade skatt som har dragits av är så litet att det inte skall betalas.

## 12 kap.

**Återbäring av skatt till andra än de skattskyldiga***Utländska näringsidkare*

## 122 §

En utländsk näringsidkare som inte är skattskyldig i Finland och som inte har fast driftställe här har rätt att få återbäring för skatten på en vara eller en tjänst som han har köpt eller för den skatt han har betalt för en vara som han importerat, om anskaffningen av varan eller tjänsten hänför sig till av honom

1) utomlands bedriven verksamhet som skulle ha medfört skattskyldighet eller varit skattefri enligt 52, 55—58 §§ eller 6 kap. om verksamheten hade bedrivits i Finland,

2) i Finland idkad försäljning enligt 9 § för vilken köparen är skattskyldig, eller

3) i Finland bedriven verksamhet som är skattefri enligt 52, 55—58 §§ eller 6 kap.

Rätten till återbäring gäller endast skatt som skulle ha kunnat avdras med stöd av stadgandena i 10 kap. om utlåningen hade varit skattskyldig för verksamheten.

## 123 §

En utländsk näringsidkare som köper en vara eller en tjänst i eget namn men för någon annans räkning har rätt till återbäring endast i de fall där huvudmannen skulle ha haft denna rätt om han själv hade skaffat varan eller tjänsten.

## 124 §

En utländsk researrangör har rätt till återbäring för tjänster som en annan näringsidkare har utfört direkt för en resande endast i de fall där resanden skulle ha haft denna rätt om han själv hade köpt tjänsten.

## 125 §

Rätten till återbäring inträder när en vara

har levererats, en tjänst har utförts eller en importerad vara har förtullats.

## 126 §

Gäller ansökan om återbäring hela kalenderåret eller slutet av det skall återbäringsbeloppet under 150 mark inte återbäras. I annat fall betalas ingen återbäring, om återbäringsbeloppet understiger 1 200 mark.

*Diplomatiska beskickningar*

## 127 §

Till främmande makters diplomatiska beskickningar och andra beskickningar i motsvarande ställning samt till utsända konsulers konsulat i Finland kan på basis av ömsesidighet och på ansökan återbäras den skatt som ingår i anskaffningen av följande varor och tjänster, när dessa har köpts för officiellt bruk

1) byggmateriel samt varor som används för inredning och utrustning av byggnader,

2) varor som används i representationsverksamheten,

3) motorfordon samt reservdelar och tillbehör till motorfordon,

4) tjänster som hänför sig till beskickningens eller konsulatets byggnad samt till varor som nämns i 1—3 punkten,

5) teletjänster, vatten, avfallshantering, energiförnödenheter och bränslen som anskaffats för beskickningens eller konsulatets fastighet samt

6) bränslen för motorfordon.

## 128 §

Utrikesministeriet fastställer på ansökan om en beskickning eller ett konsulat som avses ovan på basis av ömsesidighet och sin ställning samt ändamålet med nyttigheten har rätt till skatteåterbäring. Därefter återbär Nylands länsskatteverk skatten. Skatten skall dock inte återbäras, om utrikesministeriet anser att mängden av nyttigheterna i fråga överstiger beskickningens eller konsulatets normala behov. Ansökan godkänns endast, om det skattebelagda priset på de nyttigheter som avses i ansökan är sammanlagt minst 2 000 mark.

Om skatt har återburits till för stort belopp, kan det överbetalda beloppet dras av från skatt som återbäras senare.

I beslut som har meddelats med stöd av

denna paragraf får ändring inte sökas genom besvär.

## 129 §

En skriftlig ansökan om skatteåterbäring skall lämnas till utrikesministeriet varje kvartal och senast inom ett år efter betalningsdagen för den faktura som bifogas ansökan. Skattestyrelsen bestämmer närmare vilka uppgifter som skall ingå i ansökan.

*Kommuner*

## 130 §

Kommunerna har rätt till återbäring av skatt enligt 10 kap. som ingår i en anskaffning och från vilken avdrag inte får göras eller för vilken inte betalas återbäring enligt 131 §.

Rätten till återbäring enligt 1 mom. gäller inte

1) skatt som ingår i en anskaffning som sker för privat konsumtion eller för användning enligt 53 eller 114 §§,

2) skatt som skall betalas för understöd, bidrag eller underskott enligt 79 §.

Återbäring enligt 1 mom. återkrävs hos kommunerna enligt vad som stadgas särskilt.

*Företag som idkar utrikeshandel eller skattefri verksamhet*

## 131 §

En näringsidkare har rätt att få återbäring för den mervärdesskatt som ingår i en anskaffning som har gjorts för verksamhet som är skattefri enligt 52, 55—58 §§ eller 6 kap. eller på grund av att försäljningen sker utomlands.

I fråga om försäljning som sker utomlands är förutsättningen för återbäring att försäljningen skulle ha medfört skattskyldighet eller varit skattefri enligt 52, 55—58 §§ eller 6 kap. om verksamheten hade bedrivits i Finland.

Med mervärdesskatt som ingår i en anskaffning avses i 1 mom. skatt som skulle ha varit avdragbar enligt 10 kap. om verksamheten hade medfört skattskyldighet.

## 132 §

En utlänning som saknar fast driftställe i Finland och som inte är skattskyldig här har inte rätt att få återbäring enligt 131 §.

En researrangör har rätt till återbäring enligt 131 § för tjänster som en annan näringsidkare

utför direkt för en resande, men endast i de fall där resanden skulle ha haft denna rätt om han själv hade köpt tjänsten.

### *Specialstadgande*

#### 133 §

Vad denna lag stadgar om avdragsgill användning och avdragbar skatt tillämpas också på sådan användning som berättigar till återbäring och skatt som skall återbäras, som avses i 130 och 131 §§.

Vad 21 och 22 §§ stadgar om varor som tillverkats eller tjänster som utförts i samband med en skattepliktig rörelse tillämpas också på varor som tillverkats eller tjänster som utförts i samband med verksamhet som berättigar till återbäring enligt 131 §.

Vad 13—23 kap. stadgar om skattskyldiga tillämpas också på den som är berättigad till återbäring enligt 130 och 131 §§.

## II AVDELNINGEN

### 13 kap.

#### **Periodisering**

#### 134 §

Skatt som skall betalas på försäljning och skatt som skall avdras periodiseras till en kalendermånad enligt vad som stadgas i detta kapitel.

#### 135 §

Skatt på försäljning skall hänföras till den kalendermånad under vilken skyldigheten att betala skatten har uppstått enligt 15 och 16 §§.

#### 136 §

Under räkenskapsperioden får, i de situationer som avses i 15 § 1 punkten, skatt som enligt 135 § gäller räkenskapsperioden hänföras till den kalendermånad under vilken köparen har debiterats för den levererade varan eller den utförda tjänsten. Om någon debitering inte sker, får skatten hänföras till den kalendermånad under vilken försäljningspriset eller en del av det har inlutit.

Skatten på försäljningspriser som avses i 1 mom. och som vid räkenskapsperiodens utgång inte har debiterats eller, om någon debitering inte sker, som inte har inlutit, skall hänföras till räkenskapsperiodens sista kalendermånad.

När skattskyldigheten upphör skall skatten hänföras till den sista kalendermånaden av verksamheten.

#### 137 §

Yrkesutövare får i de situationer som avses i 15 § 1 punkten hänföra skatt på försäljning till den kalendermånad under vilken försäljningspriset eller en del av det har inlutit.

När skattskyldigheten upphör skall skatten på de försäljningspriser som avses i 1 mom. och som inte har inlutit hänföras till den sista kalendermånaden av verksamheten.

#### 138 §

En avdragen kalkylerad skatt som skall betalas och som avses i 11 kap. hänförs till den kalendermånad under vilken en vara som avses i 119 § har exporterats eller ett gödsel- eller foderämne som avses i 120 § har sålts eller tagits i eget bruk.

#### 139 §

En sådan rättelsepost och kreditförlust som avses i 78 § 1 mom. samt ett sådant tillägg för kreditförlust som avses i 78 § 2 mom. skall hänföras till den kalendermånad på vilken de enligt god bokföringssed skall registreras i bokföringen.

När skattskyldigheten upphör skall de poster som nämns i 1 mom. hänföras till den sista kalendermånaden av verksamheten.

#### 140 §

Ett belopp som avses i 83 § 1 mom. och som skall avdras från skattegrunden hänförs till den kalendermånad under vilken varan har tagits emot.

Ett tillägg som med stöd av 83 § 2 mom. skall göras till skattegrunden hänförs till den kalendermånad under vilken varan har tagits i annat bruk eller köparen har debiterats för varan.

#### 141 §

Avdrag enligt 10 kap. skall hänföras till den kalendermånad under vilken

- 1) en köpt vara eller tjänst har tagits emot,
- 2) inköpspriset eller en del av det har betalats före den tidpunkt som nämns i 1 punkten,
- 3) en vara eller tjänst har tagits i användning som berättigar till avdrag,



4) en importerad vara har förtullats.

#### 142 §

Under en räkenskapsperiod får ett avdrag som enligt 141 § 1 punkten hör till räkenskapsperioden hänföras till den kalendermånad under vilken den som är berättigad till avdraget har debiterats för den levererade varan eller den utförda tjänsten. Om någon debitering inte sker, får avdraget hänföras till den kalendermånad under vilken inköpspriset eller en del av det har betalats.

Avdrag för inköp som avses i 1 mom. och för vilka debitering inte har skett när räkenskapsperioden går ut eller, om någon debitering inte sker, som då inte är betalda, skall hänföras till räkenskapsperiodens sista kalendermånad. När skattskyldigheten upphör skall avdraget hänföras till den sista kalendermånaden av verksamheten.

#### 143 §

Yrkesutövare får i de fall som avses i 141 § 1 punkten hänföra avdraget till den kalendermånad under vilken inköpspriset eller en del av det har betalats.

När skattskyldigheten upphör skall avdraget för obetalda inköp som avses i 1 mom. hänföras till den sista kalendermånaden av verksamheten.

#### 144 §

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

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

#### 145 §

Avdrag enligt 106 § och 112 § 2 mom. hänförs till den kalendermånad under vilken skattskyldigheten har inträtt.

#### 146 §

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

När skattskyldigheten har upphört skall en

rättelse som nämns i 1 mom. hänföras till den sista kalendermånaden av verksamheten.

### 14 kap.

#### Betalning av skatt

#### 147 §

Skillnaden mellan de skatter som enligt 13 kap. skall betalas för en kalendermånad och de skatter som skall dras av för samma tid (*skatt som skall redovisas*) skall betalas till staten senast den 25 dagen den andra månaden efter kalendermånaden. Är nämnda dag en helgdag, helgfri lördag eller midsommarafton, får skatten betalas den första vardagen därefter.

#### 148 §

Skatt som har betalats efter den tid som anges i 147 §, dock senast inom ett år efter räkenskapsperiodens utgång, anses vara betald för den kalendermånad för vilken den skattskyldige i månadsdeklarationen har uppgett den som betald eller för vilken han annars skall anses ha betalt den.

Om skatt som nämns i 1 mom. har debiterats eller om skatten betalas efter den tid som anges i 1 mom, används det betalda beloppet för betalning av obetald debiterad skatt, skatteförhöjning och skattetillägg samt för dröjsmålsränta och restavgift som skall upp bäras.

#### 149 §

Kan vid beräkningen av den skatt som skall redovisas för en kalendermånad sådant avdrag som avses i 10 kap. eller i 78 § eller 83 § inte göras till fullt belopp, skall det oavdragna beloppet hänföras till följande kalendermånader. Länsskatteverket betalar efter räkenskapsperiodens utgång på ansökan eller på basis av någon annan inlämnad utredning den skatt som inte har avdragits för räkenskapsperioden. Om den skattskyldige efter räkenskapsperiodens utgång har ansökt om återbäring av den oavdragna skatten, får den inte dras av under följande räkenskapsperioder.

Överstiger de skatter som skall dras av för en räkenskapsperiod sannolikt skatterna på försäljningarna, skall till den skattskyldige med avvikelse från 1 mom. under räkenskapsperioden kalendermånadsvis betalas den skatt för kalendermånad som inte har dragits av.

Till den skattskyldige kan av särskilda skäl under räkenskapsperioden betalas den skatt

som enligt 1 mom., med beaktande av den skatt som har betalats för räkenskapsperioden samt de sannolika skatter som skall betalas på försäljning och de som skall dras av, sannolikt skulle komma att återbäras till honom.

Länsskatteverket återbär den skatt som avses i 2 och 3 mom. till den skattskyldige på ansökan. Ansökan görs på fastställd blankett. Skattestyrelsen meddelar närmare föreskrifter om det minsta skattebelopp som på ansökan skall återbäras till en skattskyldig.

## 15 kap.

### Skatteåterbäring till vissa utländska näringsidkare

#### 150 §

Återbäring enligt 122 § skall ansökas skriftligen hos Nylands länsskatteverk.

Ansökan om återbäring skall gälla en period som omfattar minst tre månader i följd inom ett och samma kalenderår, och högst ett kalenderår. Ansökan får dock göras för en period som är kortare än tre månader, om ansökan gäller slutet av kalenderåret.

Ansökan enligt 2 mom. får också gälla skatter som ingår i anskaffningar i fråga om vilka rätten till återbäring har inträtt tidigare under samma kalenderår, men som inte har ingått i tidigare ansökningar.

Ansökan skall göras inom sex månader från utgången av det kalenderår som omfattar den period ansökan gäller.

#### 151 §

Ansökan om återbäring skall göras på finska eller svenska på en blankett som fastställts av skattestyrelsen.

Till ansökan skall fogas

1) fakturan eller motsvarande handling i original som säljaren utfärdat, eller förtullningsbeslutet i original jämte därtill hörande handlingar,

2) ett högst ett år gammalt intyg som skattemyndigheten i sökandens hemland har utfärdat över arten av den rörelse sökanden driver,

3) övriga handlingar som behövs för avgörande i saken.

Skattestyrelsen meddelar närmare före-

skrifter om de uppgifter som skall lämnas i ansökan och de handlingar som skall fogas till den.

#### 152 §

Återbäring betalas på det post- eller bankgirokonto i Finland som sökanden har angett eller som uttag från postgirokonto. På återbäring betalas ingen ränta.

Länsskatteverket skall utan dröjsmål återlämna de handlingar i original som sökanden fogat till ansökan om återbäring och som avses i 151 § 2 mom. 1 punkten.

#### 153 §

Har skatt återburits till ett för stort belopp på grund av att sökanden lämnat felaktiga eller bristfälliga uppgifter, skall sökanden förordnas betala det överbetalda beloppet. Debiteringsbeslutet skall fattas senast inom tre år från utgången av det kalenderår som omfattar den period som det felaktiga beslutet om återbäring gäller.

#### 154 §

Ett belopp som skall debiteras med stöd av 153 § kan höjas med högst 30 procent, om den skattskyldige har lämnat felaktiga uppgifter i sin ansökan om återbäring eller i utredning i anslutning till ansökan. Har de felaktiga uppgifterna lämnats av grov oaktsamhet eller uppsåtligen, kan det belopp som skall debiteras höjas till högst det tredubbla beloppet.

På det belopp som skall debiteras påförs i ränta en mark för varje fullt belopp av ett-hundra mark för varje kalendermånad från utgången av den månad under vilken återbäringen betalades till utgången av månaden före den förfallodag som sätts ut. På förhöjning uppbärs inte ränta.

#### 155 §

Begäran om tilläggsutredning och beslut angående återbäring eller återkrav av skatt kan delges per post under den adress som sökanden har uppgett. Om det inte visas något annat, anses adressaten ha fått del av saken den sjunde dagen efter att handlingen postades.

#### 156 §

Angående återbäring och belopp som debiterats med stöd av 153 § gäller i övrigt i tillämpliga delar vad som i II avdelningen samt i annan lag stadgas om mervärdesskatt.

Den tidsfrist om tre år som avses i 192 och 193 §§ räknas från utgången av det kalenderår som omfattar den period som beslutet gäller.

## 16 kap.

### Skattemyndigheter

#### 157 §

Skattestyrelsen utövar allmän tillsyn över beskattningen.

Länsskatteverket har till uppgift att påföra och återbära skatt, övervaka betalningen av skatt och sköta skatteuppbörden.

Nylands länsskatteverk avgör frågor som gäller rätten till återbäring enligt 122 § och sköter övriga uppgifter i anslutning till återbäringen.

#### 158 §

Ärenden som gäller en skattskyldig behandlas av det länsskatteverk inom vars verksamhetsområde den skattskyldige har sin hemkommun. Som hemkommun anses den kommun där den skattskyldige enligt beskattningslagen (482/58) skall påföras statsskatt.

#### 159 §

Skattestyrelsen förordnar en eller flera av länsskatteverkets tjänstemän till statsombud som bevakar statens intresse.

#### 160 §

Tullverket ansvarar för beskattningen av importerade varor och utövar tillsyn över beskattningen enligt vad som stadgas särskilt.

## 17 kap.

### Deklarationsskyldighet

#### 161 §

Den som börjar driva en skattepliktig rörelse skall innan verksamheten inleds göra en skriftlig anmälan till länsskatteverket eller skattebyrån.

Länsskatteverket eller skattebyrån skall utan dröjsmål underrättas om att en skattepliktig rörelse har upphört.

#### 162 §

Den skattskyldige skall avge månadsdeklaration för varje kalendermånad senast den 25 dagen i den andra månaden efter kalendermå-

naden. Anmälan om att det inte kommer att finnas någon skatt att betala kan göras på förhand för flera månader.

#### 163 §

Skattestyrelsen bestämmer vilka uppgifter som skall lämnas i månadsdeklarationen och hur uppgifterna skall ges.

I månadsdeklarationen får penningbeloppen anges i hela mark så att överskjutande pennin lämnas obeaktade. Vid beräkning av de belopp som skall anges i hela mark skall dock skatter som skall betalas eller dras av samt andra enskilda poster beaktas med en pennis noggrannhet.

#### 164 §

Månadsdeklarationerna lämnas till det länsskatteverk som avses i 158 §.

En månadsdeklaration som avges i samband med skattebetalning anses vara inlämnad när betalningen har erlagts till penninginrättningen.

En deklaration som har kommit med posten anses vara inlämnad när försändelsen med deklarationen har postats under länsskatteverkets adress. En deklaration i maskinspråkig form anses ha lämnats in när uppgiften har kommit till länsskatteverket.

#### 165 §

Den som är deklarationsskyldig skall underteckna de handlingar som är avsedda för skatteverket. Ett samfunds deklARATIONER och handlingar skall vara undertecknade av de personer som har rätt att teckna firman. Månadsdeklarationer behöver dock inte undertecknas.

#### 166 §

Ett samfunds deklarationsskyldighet skall fullgöras av samfundets styrelse eller förvaltning. För ett öppet bolag, ett kommanditbolag, ett partrederi och en sammanslutning skall deklarationsskyldigheten fullgöras av en delägare som enligt 188 § 2 mom. ansvarar för skatten.

Ansvarig för att en utlännings deklARATIONER fullgörs är också dennes representant i Finland.

Deklarationsskyldig för en omyndig är förmyndaren, för en frånvarande en för honom förordnad god man och för ett dödsbo den

som har hand om boet eller, om boet är skiftat, den som hade hand om boet vid tiden för skiftet.

## 167 §

Länsskatteverket skall på begäran ge ett intyg över att en handling har tagits emot.

## 168 §

Den som har underlåtit att inom föreskriven tid lämna in månadsdeklaration eller som har lämnat en bristfällig deklaration skall på uppmaning av länsskatteverket fullgöra sin skyldighet.

Den skattskyldige skall också på uppmaning ge kompletterande upplysningar som behövs för att skatten skall kunna fastställas.

## 169 §

Den skattskyldige skall på uppmaning av en behörig tjänsteman vid länsskatteverket eller skattestyrelsen för granskning av nämnda myndighet, eller en sakkunnig och ojävig person som myndigheten förordnat, i Finland visa upp affärs- och räkenskapsböcker, inventarium och specifikationer till balansräkningen jämte bilagor samt verifikationsmaterial och allt annat material som hör till redovisningen, avtal och skuldebrev, protokoll, korrespondens och metodbeskrivning över maskinell bokföring samt andra upptagningar som kan vara nödvändiga vid beskattningen, vid verkställande av skattegranskning eller vid behandling av ansökan om ändring i hans beskattning, samt visa de lager och den övriga egendom som hör till verksamheten. Med upptagning avses i denna lag framställningar i skrift eller bild (*handling*) eller sådana datamedier vilkas innehåll kan läsas, ses, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniska hjälpmedel (*teknisk upptagning*). Granskning kan verkställas även under räkenskapsperioden.

Upptagningarna skall om möjligt granskas i den skattskyldiges affärslokal eller i den bokförings- eller servicebyrå som han anlitar. Verkställs granskningen i en sådan lokal eller byrå, skall den skattskyldige ställa ändamålsenliga lokaliteter samt hjälpmedel och biträden till granskarens förfogande. Med hjälpmedel avses i denna lag skriv- och räknemaskiner, kopieringsapparater samt datorer eller andra tekniska hjälpmedel, med vilka de tekniska upptagningarna kan återges i en form som kan läsas, ses, avlyssnas eller på annat sätt upfat-

tas. Kan granskningen inte utan olägenhet verkställas på en plats som avses här, får den ske i länsskatteverket. Upptagningarna skall lämnas för granskning på eller sändas till den plats där granskningen utförs. Av de tekniska upptagningar skall på uppmaning av den myndighet som avses i 1 mom. framställas kopior för den som utför granskningen. Över granskningen skall uppgöras en berättelse.

## 170 §

Var och en skall på uppmaning av länsskatteverket eller skattestyrelsen ge andra uppgifter som framgår av handlingar som han har i sin besittning eller som han annars känner till och som behövs för någon annans beskattning, skattegranskning eller ett ärende som gäller sökande av ändring i beskattning, om han inte enligt lag har rätt att vägra att avge vittnesmål i saken. Ingen får dock vägra att ge sådana uppgifter om någon annans ekonomiska ställning som inverkar på beskattningen av denne.

Post- och televerket skall på skriftlig uppmaning av en myndighet som nämns i 1 mom. lämna uppgifter om de postanvisningar och postförskottsanvisningar som har anlänt till en kund och även om någon annan penningrörelse genom postens förmedling.

De myndigheter som nämns i 1 mom. har rätt att enligt 169 § granska eller låta granska sådana affärshandlingar och andra handlingar av vilka uppgifter som avses i 1 och 2 mom. kan framgå.

## 171 §

Myndigheter och offentliga inrättningar skall på begäran av en myndighet som avses i 170 § lämna de uppgifter som behövs för beskattningen eller tillåta att en person som har förordnats av en sådan myndighet skaffar dessa uppgifter, om de inte gäller en sak i vilken vittnesmål enligt lag inte får avges.

Den registermyndighet som avses i handelsregisterlagen (129/79) skall före utgången av januari och juli utan avgift tillstå länsskatteverket förteckningar över de anmälningar som under föregående halvår har gjorts om att rörelser har grundats eller upphört.

## 18 kap.

## Registrering

## 172 §

De skattskyldiga införs i ett register över mervärdesskattskyldiga.

Länsskatteverket meddelar vid behov om en person, en sammanslutning eller ett samfund har införts i registret.

#### 173 §

Länsskatteverket inför den skattskyldige i registret från den tidpunkt då den skattepliktiga rörelsen inleds. Den skattskyldige kan likväl införas i registret redan från den tidpunkt då han börjar skaffa varor och tjänster för en skattepliktig rörelse.

Den som är skattskyldig med stöd av 12 § eller 30 § införs i registret och avförs ur detta tidigast från ansökningstidpunkten. Om en näringsidkare som avses i 30 § kan göra avdrag enligt 106 §, är han dock skattskyldig från den tidpunkt då den verksamhet som avses i 30 § inleds.

#### 174 §

Länsskatteverket avför den skattskyldige ur registret från den tidpunkt då den skattepliktiga rörelsen har upphört. Den skattepliktiga rörelsen kan anses fortsätta så länge som näringsidkaren eller konkursförvaltningen säljer rörelsetillgångar som näringsidkaren har anskaffat. Om konkursförvaltningen dock självständigt fortsätter med näringsidkarens rörelse, skall näringsidkarens skattskyldighet alltid anses ha upphört senast när han försattes i konkurs.

Den som är skattskyldig med stöd av 12 § samt en skattskyldig vars försäljning totalt inte överstiger det markbelopp som nämns i 3 § avförs ur registret när han framför sin anhållan om avregistrering.

Den som är skattskyldig enligt 30 § eller 48 § 3 mom. avförs inte ur registret på grund av att han yrkar på det, utan först när förutsättningarna för skattskyldighet har upphört.

#### 175 §

Länsskatteverket skall underrätta den skattskyldige om att han har införts i eller avförts ur registret samt om att han inte, med avvikelse från anmälan eller ansökan, har införts i registret eller avförts ur det.

På begäran av den som saken gäller eller av statsombudet skall länsskatteverket meddela beslut i registerärenden.

### 19 kap.

#### Påförande av skatt

#### 176 §

Länsskatteverket påför på basis av deklARATIONERNA och andra uppgifter den skattskyldige den skatt som inte har betalats.

När skatten påförs skall med omsorg och med beaktande av såväl statens som den skattskyldiges intresse prövas vad som av deklARATIONERNA eller annars har framgått om den skattskyldiges affärstransaktioner samt om övriga omständigheter som påverkar saken eller vad som på annan grund skall anses vara riktigt.

#### 177 §

Har den skattskyldige underlåtit att betala skatt eller uppenbart betalt för lite i skatt och har han inte trots uppmaning lämnat uppgifter som behövs för påförande av skatt, skall länsskatteverket påföra den obetalda skatten enligt uppskattning.

Det obetalda skattebeloppet skall om möjligt utredas genom uträkningar på basis av inköp, sedvanliga försäljningsprovisioner, löner eller andra sådana kostnadsposter eller genom jämförelse med rörelser som drivs av andra skattskyldiga i samma bransch och under motsvarande förhållanden.

Innan skatten påförs skall den skattskyldige beredas tillfälle att avge förklaring över uträkningen av skatten samt över de omständigheter på grund av vilka skatt bör påföras enligt uppskattning.

I beslutet om påförande av skatt skall skatteuträkningen tas in och skälen till att skatt påförts enligt uppskattning anges.

#### 178 §

Skatt som betalas på basis av månadsdeklARATIONER skall påföras inom ett år från utgången av räkenskapsperioden, om månadsdeklARATIONEN har inlämnats senast den 25 dagen den andra månaden efter räkenskapsperioden.

#### 179 §

Efter den tid som stadgas i 178 § kan efterbeskattning verkställas. Den skattskyldige skall genom efterbeskattning påföras den skatt som är obetald eller vad som har återburits till ett för stort belopp till följd av att han underlåtit att inlämna deklARATIONER eller till följd av att han lämnat en deklARATION eller någon

annan uppgift eller handling som är bristfällig, vilseledande eller oriktig. Efterbeskattning kan verkställas inom tre år från utgången av den räkenskapsperiod till vilken den kalendermånad för vilken skatten borde ha betalats hänförs sig.

Har den skattskyldige avlidit, efterbeskattas dödsboet. Efterbeskattningen skall verkställas inom ett år från utgången av det kalenderår då bouppteckningsinstrumentet inlämnades till rätten.

Innan efterbeskattningen verkställs skall den skattskyldige eller dödsboet ges tillfälle att avge förklaring.

#### 180 §

Efterbeskattning behöver inte verkställas, om den omständigheten att skatt i de fall som avses i 179 § inte har betalats eller har återburits till ett för stort belopp beror på ett fel som har lett till att någon annan skattskyldig har påförts för mycket i skatt. För detta krävs att den skattskyldige uppvisar en förbindelse enligt vilken en sådan skattskyldig som har rätt att få återbäring avstår från sin rätt att yrka på sänkning av sitt eget skattebelopp. Till den skattskyldige som har avgivit förbindelsen återbärs ingen skatt.

Efterbeskattning behöver inte heller verkställas, om den obetalda skatten eller den överbetalda återbäringen skall anses vara obetydlig och en opartisk beskattning eller någon annan orsak inte kräver att skatten påförs. Skattestyrelsen meddelar närmare föreskrifter om när efterbeskattning inte behöver verkställas.

#### 181 §

Om ett förhållande eller en åtgärd har givits en rättslig form som inte svarar mot sakens egentliga natur eller syfte, skall vid beskattningen förfaras som om den riktiga formen hade iakttagits.

Har vederlaget vid försäljningen av en vara eller tjänst avtalats till ett belopp som är lägre än vad som kan anses vara rimligt eller har någon annan åtgärd vidtagits i uppenbart syfte att minska skatten, kan det belopp på vilket skatt skall betalas fastställas enligt uppskattning.

#### 182 §

Skatten kan höjas

1) med högst 30 procent, om den skattskyldige

dige helt har försummat att betala skatten för en kalendermånad inom föreskriven tid eller uppenbart betalt för lite i skatt,

2) med högst tio procent, om en månadsdeklaration eller någon annan uppgift eller handling innehåller en mindre bristfällighet och den skattskyldige inte har följt en uppmaning att avhjälpa bristen,

3) med högst 20 procent, om den skattskyldige utan giltigt skäl har försummat att i tid lämna in månadsdeklaration eller någon annan uppgift eller handling eller lämnat en väsentligen bristfällig deklaration, uppgift eller handling, och högst till det dubbla beloppet, om han även efter att ha fått en föreskriven uppmaning utan godtagbart förhinder helt eller delvis har underlåtit att fullgöra sin skyldighet,

4) till högst det dubbla beloppet, om den skattskyldige av grov oaktsamhet har försummat sin deklarationskyldighet eller lämnat en väsentligen oriktig månadsdeklaration eller någon annan uppgift eller handling.

Har en försummelse skett eller en oriktig deklaration, uppgift eller handling på det sätt som nämns i 1 mom. 4 punkten givits i skatteförnållningssyfte, skall skatten höjas med minst 50 procent och högst till det tredubbla beloppet.

Skatteförhöjning påförs endast för den skatt som den bristfällighet eller det fel som avses i 1 och 2 mom. hänförs sig till.

#### 183 §

Har den skattskyldige inte betalt skatten för en kalendermånad inom den tid som stadgas i 147 §, skall skattetillägg påföras för den obetalda skatten.

I skattetillägg påförs en mark för varje fullt belopp av etthundra mark för varje kalendermånad från ingången av den månad inom vilken skatten borde ha betalats till utgången av månaden före den förfallodag som sätts ut för skatten. Har skatten för en kalendermånad betalats efter utsatt tid och har den skattskyldige inte på eget initiativ betalt skattetillägg enligt 4 mom., påförs skattetillägget från ingången av den månad inom vilken skatten borde ha betalats, till utgången av den månad då skatten betalades.

Bestäms skatten helt eller delvis enligt uppskattning för en längre period än en kalendermånad eller är det inte på annat sätt utan oskäligt extra arbete möjligt att reda ut för vilken månad skatten har blivit obetalt, kan



begynnelse tidpunkten för uträknandet av skatt tillägget uppskattas med beaktande av den obetalda skattens sannolika fördelning på de olika månaderna.

Betalar den skattskyldige efter den tid som stadgas i 147 § skatt för en kalendermånad utan debitering, skall han i samband därmed på eget initiativ betala en mark i skatt tillägg för varje fullt belopp av etthundra mark för varje kalendermånad från ingången av den månad då skatten borde ha betalats till utgången av den månad då skatten betalades.

Bestäms skatten senare av en myndighet, skall skatt tillägg betalas också på detta skattebelopp på det sätt som anges i 1—3 mom. Om skatten har bestämts på grund av besvär som anförts på statens vägnar eller skall till staten indrivnas skatt som den skattskyldige redan har betalt men som har återburits till honom, skall skatt tillägg bestämmas enligt samma grund som ränta på återbäring.

Av särskilda skäl kan myndigheten beräkna skatt tillägget från en senare tidpunkt än den som stadgas i 2 och 3 mom.

Skatt tillägg skall inte påföras för skatteförhöjning.

#### 184 §

Påföras den skattskyldige skatt, skatt tillägg eller skatteförhöjning, skall den skattskyldige delges en debetsedel samt ett beslut jämte besvärsvanvisning. Skatten skall betalas inom den tid som finansministeriet bestämmer.

Ett beslut om återbäring av skatt skall delges den skattskyldige. Till beslutet skall fogas besvärsvanvisning.

#### 185 §

Anser statsombudet att en skattskyldig skall påföras skatt, skatt tillägg eller skatteförhöjning, skall länskatteverkets på hans begäran fatta beslut i saken.

#### 186 §

Skatt betalas, påföras och återbärs i hela mark så att överstigande pennin inte beaktas. Detsamma gäller skatteförhöjning enligt 182 §, skatt tillägg enligt 183 § och ränta enligt 187 §.

#### 187 §

Skatt som skall återbäras till en skattskyldig skall betalas utan dröjsmål.

På skatt som skall återbäras betalas ränta enligt förordningen om skatteuppbörd (903/78).

Räntan löper från utgången av den andra kalendermånaden efter räkenskapsperioden eller, då det är fråga om skatt som den skattskyldige har betalt först efter nämnda tidpunkt, från betalningsdagen.

#### 188 §

Skatt skall påföras den skattskyldige och de för skatten ansvariga personerna solidariskt.

Delägarna i ett öppet bolag och de personligt ansvariga bolagsmännen i ett kommanditbolag är solidariskt ansvariga för det öppna bolagets, respektive kommanditbolagets skatt. Samma ansvar för en i 13 § avsedd sammanslutning och ett partrederis skatt har en delägare i sammanslutningen eller partrederiet.

En delägares och en bolagsmans ansvar inträder vid ingången av den månad då han ansluter sig till bolaget eller sammanslutningen och upphör vid utgången av den månad då han utträder ur bolaget eller sammanslutningen.

De personer som är ansvariga för skatten skall antecknas i länskatteverkets beslut. Har en person som avses i 2 mom. och som är ansvarig för skatten inte antecknats i beslutet, skall länskatteverket efter att ha hört honom bestämma att han ansvarar för betalningen av skatten solidariskt med den skattskyldige.

#### 20 kap.

### Handledning och förhandsbesked

#### 189 §

Länskatteverket ger handledning i ärenden som gäller mervärdesbeskattningen.

#### 190 §

Är saken av synnerlig vikt för sökanden, skall länskatteverket på ansökan meddela ett förhandsbesked om hur lagen skall tillämpas på hans transaktion.

I ansökan skall individualiseras den fråga i vilken förhandsbesked söks, och läggas fram den utredning som behövs att saken skall kunna avgöras.

Förhandsbesked meddelas för viss tid, dock högst till utgången av det kalenderår som följer på det då förhandsbeskedet meddelades. Ett förhandsbesked som har vunnit laga kraft iaktas på yrkande av den som har fått beskedet såsom bindande under den tid som det har meddelats för.

Ärenden som gäller förhandsbesked skall i

länskatteverket, omsättningsskatterätten och högsta förvaltningsdomstolen behandlas såsom brådsakande.

I fråga om meddelande av förhandsbesked om skatt på import av vara gäller i tillämpliga delar vad som särskilt stadgas om tull.

## 21 kap.

### Rättelse och ändringssökande

#### 191 §

Har den skattskyldige uppgett den skatt som skall betalas för en kalendermånad till för högt belopp eller den skatt som skall dras av till för lågt belopp, får han rätta felet genom att dra av den till för högt belopp anmälda skatten för de följande kalendermånaderna i räkenskapsperioden.

Till en skattskyldig som inte har gjort en rättelse som nämns i 1 mom. skall efter räkenskapsperioden återbäras överbetald skatt eller icke återburen skatt på ansökan eller på basis av någon annan utredning. Skatten kan återbäras inom tre år från utgången av den räkenskapsperiod för vilken den skattskyldige har uppgivit skatten till för högt belopp eller, på yrkande som den skattskyldige framställt inom nämnda tid, också senare.

#### 192 §

Konstaterar länskatteverket på ansökan av den skattskyldige, med anledning av besvär eller annars, att dess beslut är felaktigt till nackdel för den skattskyldige, skall länskatteverket rätta felet i beslutet och till den skattskyldige återbära på grund av felet överbetald skatt eller skatt som inte har återburits, om inte ärendet har avgjorts genom beslut på besvär.

Rättelse kan göra inom tre år från utgången av den räkenskapsperiod som det beslut som skall rättas avser eller, om det beslut som skall rättas hänför sig till flera räkenskapsperioder, från utgången av den sista av dem eller, på yrkande som den skattskyldige har framställt inom nämnda tid, även senare.

#### 193 §

Ändring i beslut om mervärdesbeskattning som länskatteverket har fattat med stöd av denna lag söks genom besvär hos omsättningskatterätten. Besvärsmålet har på statens vägnar statsombudet vid länskatteverket. Ändring

skall sökas skriftligen och besvärsskriften skall tillställas länskatteverket inom besvärstiden.

För den skattskyldige är besvärstiden tre år från utgången av räkenskapsperioden eller, om beslutet avser flera räkenskapsperioder, från utgången av den sista av dem, dock alltid minst 60 dagar från delfäendet. Över ett beslut som gäller registrering eller förhandsbesked får den skattskyldige anföra besvär inom 30 dagar från delgivningen. För statsombudet är besvärstiden 30 dagar från det beslutet fattades.

I beslut genom vilket det har bestämts att förhandsbesked inte meddelas samt i beslut som har meddelats med anledning av en ansökan som avses i 149 § 4 mom. får ändring inte sökas genom besvär.

Vad lagen om indrivning av skatter och avgifter i utsökningsväg (367/61) stadgar om grundbesvär i tillämpas inte på ärenden som avses i denna lag.

#### 194 §

Länskatteverket skall i fråga om besvär som statsombudet har anfört ge den skattskyldige och, i fråga om besvär som en skattskyldig har anfört, statsombudet tillfälle att bemöta besvären samt att vid behov avge genmäle.

Rättar länskatteverket så som avses i 192 § sitt beslut enligt den skattskyldiges yrkande, förfaller besvären.

Till den del länskatteverket anser att det yrkande som den skattskyldige har framställt i sina besvär inte ger anledning till rättelse av beslutet, skall länskatteverket ge utlåtande över besvären och bereda den skattskyldige tillfälle att inom utsatt tid bemöta utlåtandet.

Statsombudets besvärsskrift och den skattskyldiges i 3 mom. nämnda besvärsskrift jämte bemötande, genmäle och utlåtande samt andra handlingar som har tillkommit vid behandlingen av ärendet skall utan dröjsmål sändas till omsättningsskatterätten.

#### 195 §

Omsättningsskatterätten kan överföra delgivningen av sina beslut på länskatteverket.

#### 196 §

Omsättningsskatterätten skall rätta räknefel eller därmed jämförbara misstag i sina beslut.

#### 197 §

Om mervärdesskatt på en importerad vara samt om rättelse och besvär över skatt som har

återburits i samband med export eller import gäller i tillämpliga delar vad som särskilt stadgas om tull.

#### 198 §

Den som är missnöjd med omsättningsskatterättens beslut får anföra besvär hos högsta förvaltningsdomstolen. På statens vägnar har statsombudet vid omsättningsskatterätten besvärsmått. I ett beslut genom vilket ett förhandsbesked har undanröjts får ändring inte sökas genom besvär.

Om det skattebelopp beträffande vilket omsättningsskatterättens beslut i ett ärende som gäller beloppet av skatten går parten emot uppenbart understiger 4 000 mark, får besvär över beslutet inte anföras, såvida inte den som saken gäller beviljas besvärstillstånd enligt 199 §.

Besvärsskriften skall inom 30 dagar från delfäendet tillställas högsta förvaltningsdomstolen. För statsombudet räknas besvärstiden från det omsättningsskatterättens beslut meddelades.

Det överklagade beslutet skall fogas till besvärsskriften. Till denna skall den skattskyldige också foga en utredning om när beslutet har delgivits ändringssökanden.

Besvärsskriften kan även tillställas omsättningsskatterätten, som utan dröjsmål skall sända den och handlingarna i ärendet till högsta förvaltningsdomstolen.

#### 199 §

Besvärstillstånd söks hos högsta förvaltningsdomstolen.

Tillstånd kan beviljas endast om

1) det för lagens tillämpning i andra liknande fall eller för en enhetlig rättspraxis är av vikt att ärendet blir prövat av högsta förvaltningsdomstolen, eller om

2) parten visar att besvären är av synnerlig betydelse för honom också utöver det ärende som det är fråga om.

Statsombudet vid omsättningsskatterätten kan beviljas tillstånd endast med stöd av 2 mom. 1 punkten.

#### 200 §

Ansökan om besvärstillstånd skall tillställas högsta förvaltningsdomstolen eller omsätt-

ningsskatterätten senast den trettonde dagen från dagen för delfäendet. För statsombudet vid omsättningsskatterätten räknas tiden från den dag då beslutet meddelades.

I övrigt tillämpas vad 12 § 6 mom. samt 13 b och 14 §§ (154/50) lagen om ändringssökande i förvaltningsärenden stadgar om besvärstillstånd.

#### 201 §

Av högsta förvaltningsdomstolens beslut skall ett exemplar ges ändringssökanden, och dessutom skall kopior av beslutet i två eller, då ändring har sökts på statens vägnar, i tre exemplar tillställas omsättningsskatterätten. Denna skall delge parterna högsta förvaltningsdomstolens beslut i det fall att ändring i omsättningsskatterättens beslut har sökts på statens vägnar.

#### 202 §

Ändrar omsättningsskatterätten eller högsta förvaltningsdomstolen med anledning av besvär av statsombudet ett registreringsbeslut som avses i 175 § 2 mom., skall den samtidigt bestämma den tid från vilken avgörandet skall tillämpas.

#### 203 §

Om det under handläggningen av besvär observeras att beslut om påförande eller återbäring av skatt inte har fattats av rätt länskatteverk, skall omsättningsskatterätten eller högsta förvaltningsdomstolen, såvida den inte anser sig kunna avgöra ärendet omedelbart, överföra det till det behöriga länskatteverket.

#### 204 §

Om beloppet av den skatt som en skattskyldig skall betala eller dra av för en räkenskapsperiod, genom ett debiterings-, efterbeskattnings-, återbärings- eller rättelsebeslut eller ett beslut om ny behandling eller ett beslut på besvär, har ändrats på ett sätt som påverkar beloppet av den skatt som skall betalas eller dras av för en annan räkenskapsperiod, skall beloppet av den skatt som skall betalas eller dras av för den sistnämnda perioden rättas i överensstämmelse med ändringen. En sådan rättelse kan göras också om förutsättningarna för efterbeskattning saknas.

#### 205 §

En skattskyldig eller någon annan som sva-

rar för skatten är trots att ändring har sökts i beskattningen skyldig att betala påförd skatt.

Har skatt genom omsättningskatterättens eller högsta förvaltningsdomstolens beslut blivit avlyft eller nedsatt, skall det belopp som har överbetalts eller inte blivit återburet återbetalas till parten så som stadgas i 187 §.

#### 206 §

Har omsättningskatterätten eller högsta förvaltningsdomstolen med anledning av ändringssökande ansett någon vara skattskyldig eller höjt skattens belopp eller minskat det belopp som skall återbäras, skall en kopia av beslutet tillställas länskatteverket. Detta skall utan dröjsmål bestämma en efterbetalningstid för den skattskyldige och utfärda en debetsedel enligt 184 §.

#### 207 §

I beslut som gäller besvär över beskattning kan omsättningskatterätten och högsta förvaltningsdomstolen bestämma att en skattskyldig av statsmedel skall få ersättning för rättegångskostnader enligt sakens natur och de grunder som stadgas i 21 kap. rättegångsbalken.

#### 208 §

Uppstår det meningsskiljaktighet vid avgörande av ett ärende som gäller ändring som har sökts med stöd av denna lag, gäller såsom beslut den åsikt som flertalet skall anses ha omfattat. Vid lika röstetal avgör den åsikt som är fördelaktigare för den skattskyldige eller, om denna grund inte kan tillämpas, den åsikt som ordföranden har omfattat.

### 22 kap.

#### Särskilda stadganden

#### 209 §

Den som är skattskyldig skall lägga upp sin bokföring så att de uppgifter som behövs för fastställande av skatten kan fås ur den. Närmare stadganden om bokföringen utfärdas genom förordning.

#### 210 §

Finansministeriet kan av särskilda skäl på ansökan och på villkor som det bestämmer nedsätta eller avlyfta sådana mervärdesskatter, skattetillägg, dröjsmålsräntor och restavgifter

samt räntor med anledning av anstånd vilka har betalats eller skall betalas.

Skattestyrelsen eller, när en tullmyndighet har uppburit skatten, tullstyrelsen skall avgöra en ansökan som avses i 1 mom., om det belopp som befrielsen eller återbäringen gäller är högst 300 000 mark. Finansministeriet kan dock överta avgörandet av ett principiellt viktigt ärende.

Vad denna paragraf stadgar om den skattskyldige skall på motsvarande sätt tillämpas på den som enligt denna lag är ansvarig för skatten.

I beslut med stöd av denna paragraf får ändring inte sökas genom besvär.

#### 211 §

Länskatteverket kan av särskilda skäl på ansökan bevilja anstånd med betalning av skatt. Skattestyrelsen kan av särskilda skäl överta avgörandet av ett anståndsärende. Länskatteverket och skattestyrelsen beviljar anstånd på villkor som bestäms av finansministeriet. Ministeriet kan likaså överta avgörandet av ett anståndsärende. Det bestämmer härvid anstånds villkoren i sitt beslut på ansökningen.

Om anstånd med betalning av skatt vid import gäller vad som stadgas särskilt om tull.

I beslut som har meddelats med stöd av denna paragraf får ändring inte sökas genom besvär.

#### 212 §

Uppgifter och handlingar som har lämnats för uppfyllande av deklarationsskyldigheten får inte lämnas andra än skattemyndigheterna och av dessa kallade sakkunniga. Detta hindrar dock inte att omsättningskatterättens och högsta förvaltningsdomstolens beslut publiceras i oförändrad eller förkortad form med utelämnande av parternas namn.

För verkställande av beskattning, skattetillsyn, skatteuppbörd, prövning av besvär över beskattning och väckande av åtal för skattebrott samt för utsökning skall skattedeklarationerna och andra till skattemyndigheterna ingivna handlingar ställas till behöriga myndigheters eller deras företrädares förfogande. Under de förutsättningar som stadgas i 5 kap. 1 § tvångsmedelslagen (450/87) skall beskattningshandlingarna eller uppgifter som framgår av dem ställas till en häktningsberättigad tjänstemans förfogande också för utredning av andra brott än skattebrott. Åklagaren och

polisen har rätt att ur beskattningshandlingarna få uppgifter som behövs för bestämmande av dagsböters belopp enligt vad skattestyrelsen närmare bestämmer.

En make eller en avliden makes rättsinnehavare samt en boutredningsman och skiftesman som har förordnats av domstol eller domare har rätt att ur beskattningshandlingarna få uppgifter som behövs för utredning av boet och verkställande av avvittring eller arvskifte.

Statliga och kommunala myndigheter samt offentligrättsliga samfund har rätt att av skattestyrelsen få sådana för register- och statistikföring behövliga uppgifter som gör det möjligt att individualisera skattskyldiga (*identifieringsuppgift*).

Skattestyrelsen får av särskilda skäl bestämma att uppgifter som framgår av beskattningshandlingarna skall lämnas till statliga och kommunala myndigheter samt offentligrättsliga samfund också i något annat syfte än vad som stadgas i denna paragraf.

Skattestyrelsen kan bestämma att beskattningsuppgifter och beskattningshandlingar för statistik eller vetenskaplig forskning skall ställas till de myndigheters eller personers förhållande som bedriver sådan forskning.

Av skattemyndigheterna med stöd av denna paragraf erhållna uppgifter får användas endast för det ändamål som de har lämnats för. Uppgifterna får inte överlämnas vidare, om inte något annat stadgas eller så har bestämts när uppgifterna lämnades.

#### 213 §

Ingen får röja eller utnyttja vad han i tjänst, i offentlig syssla, i de fall som avses i 212 § eller annars genom en månadsdeklaration eller andra uppgifter eller handlingar vilka lämnats för beskattningen fått veta om någon annans transaktioner, ej heller vad som har yttrats om dem vid länsskatteverket eller skattestyrelsen.

#### 214 §

För beskattning eller besvär över den kan den myndighet som behandlar ärendet bevilja den skattskyldige och statsombudet rätt att på ed låta höra vittnen vid den allmänna underrätt där detta lämpligen kan ske. Vid vittnesförhör har även den andra parten rätt att låta höra vittnena.

#### 215 §

Den myndighet som har verkställt förhör

skall bestämma arvodet för ett vittne som avses i 214 § och härvid skall i tillämpliga delar iaktas vad som gäller om bestämmande av vittnesarvode i mål vid allmän domstol.

Till ett vittne som staten har åberopat skall arvode betalas av allmänna medel enligt de grunder som gäller för ersättning av statsmedel till ett vittne som hörts vid en allmän domstol. I andra fall skall arvodet betalas av den som har åberopat vittnet.

Vad denna paragraf stadgar om vittnen gäller i tillämpliga delar också sakkunniga.

#### 216 §

Överexekutorn samt länsmannen och polisinspektören skall ge skattemyndigheterna handräckning. Överexekutorn har också rätt att på en skattemyndighets framställning vid vite förplikta den som inte har följt en uppmaning enligt 168 eller 169 § att fullgöra sin skyldighet.

#### 217 §

Den skattskyldige och den som anhåller om förhandsbesked har rätt att få utdrag ur länsskatteverkets och omsättningskatterättens protokoll över hans beskattning samt kopior av beslut, utlåtanden och bemötanden i saken samt av den berättelse som har uppgjorts vid en granskning enligt 169 §.

#### 218 §

Om straff för den som i strid med lagen undandrar eller försöker undandra medvärdesskatt stadgas i 29 kap. 1—3 §§ strafflagen.

Angående straff för skatteförseelse som gäller medvärdesskatt stadgas i 29 kap. 4 § strafflagen.

Den som trots uppmaning av myndighet underlåter att behörigen fullgöra sin skyldighet enligt 161, 162, 165, 166 § 1 mom., 168 § 2 mom., 169 § 1 mom., 170 § 1 mom. eller 209 § skall dömas till böter för *mervärdesskatteförseelse*.

Vid förseelse som avses i 3 mom. får eftergift ske i fråga om anmälan, åtal eller straff, om förseelsen har varit liten och om den utan dröjsmål har rättats till.

#### 219 §

Om straff för brott mot den tystnadsplikt som en tjänsteman och en offentligt anställd

arbetstagare har stadgas i 40 kap. 5 § strafflagen.

#### 220 §

Bryter någon annan än en tjänsteman eller en offentligt anställd arbetstagare olovligen mot den tystnadsplikt som stadgas i 213 §, skall han för *brott mot skyldighet att hemlighålla mervärdesskatteuppgifter* dömas till böter eller fängelse i högst sex månader.

#### 221 §

Närmare stadganden om verkställigheten av denna lag utfärdas vid behov genom förordning.

### 23 kap.

#### **Ikraftträdelse- och övergångsstadganden**

#### 222 §

Denna lag träder i kraft den 19 .

Lagen tillämpas, om inte något annat stadgas nedan, när en såld vara har levererats eller en tjänst utförts, en importerad vara har utlämnats från tullkontroll eller en vara har tagits i eget bruk den dag lagen träder i kraft eller därefter.

Genom denna lag upphävs omsättningsskattelagen av den 22 mars 1991 (559/91) med ändringar. Nämda lag skall dock tillämpas, om inte något annat stadgas nedan, när en såld vara har levererats eller en tjänst utförts, en importerad vara har utlämnats från tullkontroll eller en vara har tagits i eget bruk före ikraftträdandet.

#### 223 §

Skatt betalas inte på försäljning av en vara som har levererats eller utlämnats från tullkontroll till säljaren eller som säljaren har tillverkat för eget bruk före ikraftträdandet, om avdrag inte har kunnat göras för varan eller om skatt har betalats för att varan har tagits i eget bruk.

#### 224 §

På tagande av vara i eget bruk tillämpas omsättningsskattelagen också i det fall att en näringsidkare tar varan i eget bruk efter ikraftträdandet, om varan har levererats eller utlämnats från tullkontroll till näringsidkaren eller tillverkats av honom själv före ikraftträdandet.

Denna lag tillämpas dock på tagande i eget bruk

1) om varans sannolika ekonomiska användningstid vid anskaffningen var högst tre år, eller

2) om varan har anskaffats såsom obegagnad eller tillverkats av den skattskyldige själv den 1 februari 1993 eller därefter.

#### 225 §

För försäljning av tjänst eller vara för vilken skatt inte skall betalas enligt omsättningsskattelagen, skall skatt inte betalas till den del vederlag för den har uppkommit före den 1 september 1993.

Denna lag tillämpas inte på sådana tjänster eller varuleveranser som är inte är slutförda vid ikraftträdandet och som på basis av omsättningsskattelagen stannar utanför tillämpningsområdet för omsättningsbeskattningen, om utförandet av tjänsten eller leveransen av varorna de facto har inletts före den 1 september 1993. Om utförandet av tjänsten eller leveransen av varorna har inletts den 1 september 1993 eller därefter, tillämpas denna lag till den del tjänsten har producerats eller varorna levererats till installationsplatsen efter ikraftträdandet.

Om denna lag inte tillämpas på byggverksamhet, tillämpas omsättningsskattelagen på tagande i eget bruk av en sedvanlig försäljningsprodukt som har tillverkats i samband med byggverksamheten, också i det fall att produkten tas i eget bruk efter ikraftträdandet.

Denna lags 33 § tillämpas på tagande i eget bruk av byggtjänst endast till den del som denna lag har tillämpats på utförandet av byggtjänsten.

#### 226 §

Stadgandet i 83 § tillämpas på de varor som den dag då lagen träder i kraft eller därefter har levererats till den som har rätt till avdrag från skattegrunden.

#### 227 §

Apotekare skall betala skatt för försäljning av läkemedel och produkter av läkemedelstyp som avses i 85 § 1 mom. 4 punkten i denna lag enligt den skattesats som stadgas i 84 §, om han har för anskaffningen av dem kunnat göra avdrag som avses i 50 § omsättningsskattelagen.



## 228 §

Stadgandena i 10 och 12 kap. om skatt som skall dras av och återbäras tillämpas när en såld vara har levererats eller en tjänst utförts eller en importerad vara har utlämnats från tullkontroll till den som har rätt till avdrag eller återbäring den dag lagen träder i kraft eller därefter. På avdrag för varor som före ikraftträdandet har levererats till, tjänster som har utförts för eller varor som har överlåtits från tullkontroll till en skattskyldig som har rätt till avdrag skall omsättningsskattelagen tillämpas, om inte något annat stadgas nedan.

Denna lags 112 § tillämpas när en sådan vara eller tjänst som berättigar till avdrag på ikraftträdelsedagen eller därefter har tagits i bruk och som har levererats, utförts eller utlämnats från tullkontroll till en näringsidkare som har rätt att göra avdrag eller producerats den 1 oktober 1991 eller därefter. Avdrag fås dock inte för anläggningstillgångar som har anskaffats eller producerats före ikraftträdandet. Stadgandet tillämpas på varor och tjänster som tas i bruk som berättigar till återbäring som avses i 130 § endast om de har anskaffats eller producerats av den skattskyldige själv sedan denna lag har trätt i kraft. Omsättningsskattelagen 52 § skall tillämpas på vara som före den nya lagens ikraftträdande har tagits i bruk som berättigar till avdrag.

Avdrag som avses i 10 kap. eller återbäring som avses i 131 § i denna lag fås dock inte för vara som före den 1 februari 1993 i Finland har anskaffats såsom en näringsidkares anläggningstillgång eller med hyres- eller annan nyttjanderätt, om dess sannolika ekonomiska användningstid vid anskaffningen är över tre år, såvida inte näringsidkaren har anskaffat varan för uthyrning eller för att användas omedelbart i tillverkningsverksamhet så som avses i 43 § omsättningsskattelagen. Avdrag eller återbäring fås dock, om näringsidkaren kan visa att kalkylerat avdrag enligt omsättningsskattelagen inte har kunnat göras för varan.

## 229 §

Omsättningsskattelagens 44 och 45 §§ tillämpas på industribyggnader vilkas uppförande har inletts mellan den 1 oktober 1991 och den 31 augusti 1993. Om uppförandet av byggnaden har inletts före den 1 oktober 1991 tillämpas de stadganden som gällde när omsättningsskattelagen trädde i kraft. Om inte särskilda omständigheter visar något annat,

anses byggandet ha inletts när grundarbetet på byggnaden eller konstruktionen har inletts, med undantag för eventuella grävarbeten.

Om byggandet har inletts den 1 september 1993 eller därefter, men före denna lags ikraftträdande, tillämpas de nämnda lagrummen på industribyggnad till den del byggtjänsten har producerats före ikraftträdandet.

## 230 §

En näringsidkare får avdrag enligt 10 kap. eller återbäring enligt 131 § för lös egendom som han besitter när lagen träder i kraft och som han har anskaffat obegagnad eller själv tillverkat såsom anläggningstillgång och för installationsarbete som ansluter sig till anskaffningen, om avdrag inte har kunnat göras för dem med stöd av omsättningsskattelagen, och om varan den 1 februari 1993 eller därefter har levererats, tillverkats av honom själv eller utlämnats från tullkontroll för bruk som anges i de nämnda lagrummen.

Vad som stadgas i 1 mom. gäller dock inte en vara vars sannolika ekonomiska användningstid vid anskaffningen har varit högst tre år eller som har anskaffats för att installeras som en del av en byggnad eller en bestående konstruktion eller som anordning som hör till dem.

Av avdraget skall hälften göras under den månad då lagen träder i kraft och hälften den sjunde månaden efter ikraftträdandet.

## 231 §

Stadgandena i 98 § och 11 kap. om betalning av skatteåterbäring och avdragen kalkylerad skatt tillämpas när en vara har exporterats, levererats eller tagits i eget bruk den dag lagen träder i kraft eller därefter.

Om för varan har kunnat göras avdrag enligt 47 § 1 mom. 1—3 punkten, 48 eller 50 § omsättningsskattelagen eller motsvarande avdrag enligt det stadgande som gällde före omsättningsskattelagens ikraftträdande eller när för importerad vara har betalats skatteåterbäring enligt 37 § omsättningsskattelagen eller motsvarande återbäring enligt det stadgande som gällde före omsättningsskattelagens ikraftträdande, och varan har exporterats, levererats eller tagits i eget bruk den dag lagen träder i kraft eller därefter, skall skatt betalas för det verkställda avdragets belopp och erhållen skatteåterbäring återbetalas med iakttagande av 98 § och 11 kap. i denna lag.

Om för en läkemedelsprodukt som skall exporteras har kunnat göras avdrag enligt 50 § omsättningsskattelagen, skall på återbäring av avdragen kalkylerad skatt dock tillämpas 10 kap. omsättningsskattelagen.

#### 232 §

På periodisering av skatter som skall betalas för försäljning tillämpas omsättningsskattelagen när en vara har levererats, en tjänst har utförts, ett vederlag eller en del av det har influtit före leverans- eller prestationstidpunkten eller en vara har tagits i eget bruk före denna lags ikraftträdande.

#### 233 §

På periodisering av skatter som skall dras av tillämpas omsättningsskattelagen, när en vara eller tjänst har mottagits eller tagits i bruk som berättigar till avdrag, vederlag eller en del av

det har influtit före tidpunkten före mottagandet av varan eller tjänsten eller en importerad vara har överlåtits från tullkontroll före denna lags ikraftträdande.

#### 234 §

Omsättningsskattelagens 12 och 102 §§ tillämpas på försäljning som bedrivits före denna lags ikraftträdande. Om näringsidkarens räkenskapsperiod är på hälft vid ikraftträdandet, betraktas den del av räkenskapsperioden som föregår ikraftträdandet som räkenskapsperiod när 12 och 102 §§ tillämpas.

#### 235 §

Denna lags 130 § tillämpas på de varor och tjänster som har anskaffats sedan denna lag och den lag som avses i 130 § 3 mom. har trätt i kraft.

Helsingfors den 7 juni 1993

**Republikens President**  
**MAUNO KOIVISTO**

Finansminister *Iiro Viinanen*

