

RP 108/2013 rd

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

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I propositionen föreslås att mervärdesskattelagen ska ändras så att vissa tjänster som sammanslutningar sålt till sina medlemmar mot varje medlems andel av de gemensamma kostnaderna ska undantas från skatt. Undantagen ska enligt förslaget gälla sammanslutningar vars medlemmar bedriver skattefri verksamhet eller annan än affärsverksamhet. Befrielse från skatt ska inte tillämpas om det kan vara ägnat att orsaka snedvridning av konkurrensen.

Också personal som tillhandahålls av religiösa eller filosofiska institutioner i syfte att ge andlig vård i samband med hälso- och sjukvård, utbildning och socialvård ska undantas från skatt.

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2014 och avses bli behandlad i samband med den.

Lagen avses träda i kraft i början av 2014.

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL	1
INNEHÅLL	2
ALLMÄN MOTIVERING	3
1 NULÄGE	3
1.1 Europeiska unionens lagstiftning och rättspraxis	3
Sammanlutning	3
Andlig vård	3
1.2 Lagstiftningen i Finland	4
2 FÖRESLAGNA ÄNDRINGAR	4
3 PROPOSITIONENS KONSEKVENSER	5
4 BEREDNINGEN AV PROPOSITIONEN	5
5 SAMBAND MED ANDRA PROPOSITIONER	5
DETALJMOTIVERING	6
1 LAGFÖRSLAGET	6
2 IKRAFTTRÄDANDE	7
LAGFÖRSLAG	8
Lag om ändring av mervärdesskattelagen	8
BILAGA	9
PARALLELLEXT	9
Lag om ändring av mervärdesskattelagen	9

ALLMÄN MOTIVERING

1 Nuläge

1.1 Europeiska unionens lagstiftning och rättspraxis

Bestämmelser om det mervärdesskattesystem som ska tillämpas inom EU finns i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (*nedan mervärdesskattedirektivet*) som utfärdades den 28 november 2006.

Sammanslutning

Enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet ska i medlemsstaterna undantag från skatteplikt göras i fråga om tillhandahållande av tjänster av fristående grupper av personer vilka bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte är en beskattningsbar person, i syfte att tillhandahålla medlemmarna av dessa grupper tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet, om grupperna endast begär ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

Europeiska unionens domstol konstaterar i punkt 37 i sin dom av den 11 december 2008 i mål C-407/07 *Stichting Centraal Begleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing mot Staatssecretaris van Financiën* om syftet med led f i ovannämnda artikel följande: "... vilket är att inrätta ett undantag från mervärdesskatteplikt för att undvika att den person som erbjuder vissa tjänster ska vara tvungen att betala denna skatt även då personen sett sig föranlåten att samarbeta med andra verksamhetsutövare genom att skapa en gemensam organisation som övertar den verksamhet som är nödvändig för att tillhandahålla tjänsterna." I punkt 118 i generaladvokatens förslag till avgörande av den 3 oktober 2002 i mål C-8/01 *Assurandør-Societetet*, som företräder *Taksatorringen mot Skatteministeriet*, konstateras i fråga om syftet med ovannämnda bestämmelse att "Undantaget har uppenbarligen införts för att undvika att de tjänster

som gemenskapslagstiftaren av olika legitima skäl har velat undanta från skatteplikt ändå beläggs med mervärdesskatt på grund av att denna aktör för att kunna erbjuda den ifrågasvarande tjänsten – och som sannolikt även på grund av företagets storlek tvingas till detta – ser sig föranlåten att samarbeta med andra yrkesutövare som säljer samma tjänst genom att skapa en gemensam organisation som står för viss verksamhet som är nödvändig för att tillhandahålla tjänsten". Det är sålunda möjligt att med skattefriheten förbättra mervärdesskattesystemets neutralitet.

Skattefriheten förutsätter ändå att den inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen. Enligt punkt 2 i EU-domstolens dom av den 20 november 2003 i det ovannämnda målet C-8/01 *Assurandør-Societetet*, som företräder *Taksatorringen mot Skatteministeriet*, ska led f i den sagda artikeln "... tolkas på så sätt att en sammanslutning, vilken uppfyller bestämmelsens alla övriga villkor, skall nekas ett undantag från mervärdesskatteplikt med stöd av nämnda bestämmelse om det föreligger en verklig risk för att undantaget i sig, för närvarande eller i framtiden, kan vålla snedvridning av konkurrensen".

EU:s medlemsstater har satt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet i kraft nationellt på olika sätt. En del av medlemsstaterna har i sin nationella lagstiftning eller i bestämmelser med stöd av den begränsat tillämpningsområdet för skattefriheten utgående från tjänsternas art. Medlemsstaterna har i allmänhet skrivit in villkoret gällande snedvridning av konkurrensen i sin lagstiftning antingen som sådant eller i preciserad form. I praktiken är bestämmelsens tillämpningsområde i allmänhet snävt i medlemsstaterna.

Andlig vård

Enligt artikel 132.1 k i mervärdesskattedirektivet ska tillhandahållande av personal av religiösa eller filosofiska institutioner för de verksamheter som avses i b. g. h och i, i syfte att ge andlig vård undantas från skatteplikt i medlemsstaterna.

Enligt artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet ska sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art undantas från skatteplikt i medlemsstaterna.

Enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär undantas från skatteplikt i medlemsstaterna.

Enligt artikel 132.1 h ska tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till skydd av barn och ungdomar vilka görs av offentligrättsliga organ eller andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär undantas från skatteplikt i medlemsstaterna.

Enligt artikel 132.1 i i mervärdesskattedirektivet ska undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning samt tillhandahållande av tjänster och leverans av varor med nära anknytning därtill, som utförs av offentligrättsliga organ med detta syfte eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ med liknande syften undantas från skatteplikt i medlemsstaterna.

1.2 Lagstiftningen i Finland

Någon bestämmelse som motsvarar artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet finns inte i mervärdesskattelagen (1501/1993). Det har inte ansetts nödvändigt att skriva in bestämmelsen i mervärdesskattelagen eftersom lagens övriga bestämmelser har ansetts vara tillräckliga för att täcka skattefrihetens snäva tillämpningsområde.

I mervärdesskattelagen finns inte heller någon bestämmelse som motsvarar artikel 132.1 k i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelser motsvarande mervärdesskattedirektivets artikel 132.1 b, g, h och i finns i

34-40 § i mervärdesskattelagen. Det har inte ansetts nödvändigt att ta in bestämmelsen i mervärdesskattelagen eftersom andlig vård inte heller för närvarande anses skattepliktig till följd av bestämmelserna i mervärdesskattelagen om allmännyttig verksamhet eller för att de som vederlagsfri verksamhet faller utanför mervärdesskattelagens tillämpningsområde.

2 Föreslagna ändringar

Mervärdesskattelagen föreslås bli ändrad så att den bättre motsvarar bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet genom att en bestämmelse som motsvarar artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet skrivs in i mervärdesskattelagen.

Under vissa förutsättningar ska enligt förslaget skatt inte behöva betalas för en fristående sammanslutnings försäljning av tjänster till sina medlemmar. Genom sammanslutningen kan medlemmarna gemensamt tillhandahålla vissa tjänster som är nödvändiga för deras verksamhet med samma skattetryck som om var och en själv skulle tillhandahålla tjänsterna. Härigenom kan till exempel sådana små aktörer som inte har möjlighet att själva tillhandahålla tjänsterna i fråga tillhandahålla dem via sammanslutningen utan att skattetrycket blir större än för en stor aktör som själv tillhandahåller tjänsterna.

Med sammanslutning avses i beskattningen en från medlemmarna fristående näringsidkare oberoende av dess juridiska form.

Undantagen från skatteplikt gäller sammanslutningar vars medlemmar består av minst två personer som bedriver skattefri verksamhet eller verksamhet som faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Exempelvis personer som utövar skattefri hälso- och sjukvård, socialvård, utbildning eller någon verksamhet som med stöd av bestämmelserna om allmännyttiga organisationer är undantagen från skatteplikt kan sålunda vara medlemmar i sammanslutningen. Också näringsidkare som idkar skattefri finansierings- eller försäkringsverksamhet kan vara medlemmar. Aktörer som bedriver någon ovannämnd verksamhet kan vara medlemmar i sammanslutningen oberoende av deras juridiska form. Även kommuner kan

vara medlemmar i sammanslutningen. Förutsättningen för att de ska vara undantagna från skatteplikt är att sammanslutningen i ersättning för en tjänst som den sålt till sina medlemmar endast tar ut ett belopp som motsvarar kostnaderna för tjänsten utan någon vinstandel.

Undantagen från skatteplikt gäller endast tjänster som är direkt nödvändiga för den skattefria verksamhet eller den verksamhet som faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde som sammanslutningens medlemmar bedriver. Principen att mervärdesskatten ska vara neutral kräver att ovan nämnda tjänster definieras snävt. Som direkt nödvändiga för verksamheten betraktas tjänster som har ett direkt sammanhang speciellt till medlemmarnas skattefria verksamhet eller verksamhet som faller utanför tillämpningsområdet och som är nödvändiga för verksamheten. Exempelvis städtjänster och datatekniska tjänster av allmän natur, juridisk rådgivning och skatterådgivning och andra motsvarande allmänna tjänster är inte undantagna från skatteplikt med stöd av bestämmelsen.

Tjänster som sammanslutningar säljer till sina medlemmar befrias från skatt bara under förutsättning att skattefriheten inte kan vålla snedvridning av konkurrensen. Neutralitetet kan således förbättras endast inom gränser i vilka det är möjligt att konkurrensen på marknaden för inköpet inte snedvridas. Enligt EU-domstolens ovan nämnda dom i mål C-8/01 Assurandør-Societetet osv. ska faran för snedvridning vara faktisk. I praktiken ska det i varje enskilt fall särskilt utredas om villkoret gällande snedvridning av konkurrensen uppfylls. Skattskyldiga personer kan använda allmänna medel i mervärdesbeskattning för att erhålla rättskydd på förhand.

Mervärdesskattelagen ändras så att den bättre motsvarar bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet genom att en bestämmelse som motsvarar artikel 132.1 k skrivs in i lagen.

Skattefriheten ska enligt förslaget gälla andlig vård som religiösa och filosofiska institutioner i vissa situationer ger mot veder-

lag och även i övrigt idkar i form av affärsverksamhet. Som religiösa institutioner betraktas t.ex. den evangelisk-lutherska kyrkan, det ortodoxa kyrkosamfundet eller andra religiösa samfund och deras församlingar. Med filosofiska institutioner avses institutioner som ger andlig vård av motsvarande art. Skattefriheten gäller endast andlig vård som tillhandahållits i samband med skattefri hälso- eller sjukvård, socialvård eller utbildning.

3 Propositionens konsekvenser

De föreslagna ändringarna anses inte ha några större ekonomiska konsekvenser.

Tillämpningsområdet för bestämmelsen om sammanslutningar bedöms vara snävt i praktiken. Skattefriheten blir tillämplig bara under exakt avgränsade omständigheter och under förutsättning att den inte vållar snedvridning av konkurrensen.

Att ge andlig vård anses med stöd av mervärdesskattelagens bestämmelser om allmännyttig verksamhet eller för att den som vederlagsfri verksamhet faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde inte heller för närvarande vara skattepliktig verksamhet.

4 Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts som tjänstearbete vid finansministeriet och bl.a. Skatteförvaltningen, Justitieministeriet, Social- och hälsovårdsministeriet, Undervisnings- och kulturministeriet, Finlands Kommunförbund rf, Evangelisk-lutherska kyrkostyrelsen, Ortodoxa kyrkostyrelsen, Filosofiska Föreningen i Finland r.f., Skattebetalarnas Centralförbund rf, organisationer för skatte- och bokföringsexperter, Finansbranschens Centralförbund samt andra viktiga näringslivsorganisationer har hörts om den.

5 Samband med andra propositioner

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2014 och avses bli behandlad i samband med den.

DETALJMOTIVERING

1 Lagförslaget

40 a §. I lagen skrivs in en ny 40 a § som innehåller en bestämmelse som motsvarar artikel 132.1 k i mervärdesskattedirektivet.

Mellanrubriken ”Andlig vård” skrivs in före paragrafen. Enligt paragrafen betalas skatt inte för personal som religiösa eller filosofiska institutioner tillhandahåller i syfte att ge andlig vård i samband med sådan verksamhet som avses i 34, 37 eller 39 §.

60 a §. I lagen skrivs in en ny paragraf under mellanrubriken ”vissa andra varor och tjänster” som innehåller en bestämmelse som motsvarar artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.

Enligt 1 mom. i paragrafen betalas skatt inte för tjänster som en fristående sammanslutning säljer till sina medlemmar förutsatt att villkoren i 1-3 punkten i momentet uppfylls. Enligt 1 punkten i momentet är en förutsättning för skattefrihet att medlemmarna idkar verksamhet som inte berättigar till avdrag eller verksamhet som inte bedrivs i form av affärsverksamhet. Bara personer som idkar sådan verksamhet som avses i 1 mom. 1 punkten kan vara medlemmar i sammanslutningen, men dessa kan också idka annan verksamhet. Även personer som inte har sin hemort eller ett fast driftställe i Finland kan vara medlemmar i sammanslutningen.

Enligt 2 punkten gäller skattefriheten endast tjänster som är direkt nödvändiga för medlemmarnas verksamhet enligt 1 punkten. Sammanslutningen kan utöver den skattefria försäljningen av tjänster till medlemmar bedriva också annan verksamhet, exempelvis skattepliktig verksamhet som riktar sig till medlemmar eller utomstående.

Enligt 3 punkten förutsätter skattefriheten att vederlaget som tas ut för försäljningen av tjänster endast utgörs av varje medlems andel av de gemensamma kostnaderna. Sammanslutningen kan inte inbegripa en andel av vinsten i det belopp som den tar ut av medlemmarna. Sammanslutningen kan fastställa lämpliga grunder för fördelningen kostnaderna. Vederlaget som tas ut av varje medlem

ska motsvara nyttan som medlemmen har av tjänsten.

Sammanslutningen ska i beskattningen vara en från dess medlemmar fristående näringsidkare. Sammanslutningens och dess medlemmars avdragsrätt bestäms enligt de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattelagen.

Enligt EU-domstolens dom i mål C-407/07 *Stichting osv.* ska artikel 132.1 f ”...tolkas på så sätt att, under förutsättning att övriga villkor i denna bestämmelse är uppfyllda, tjänster som fristående grupper tillhandahåller sina medlemmar kan undantas från skatteplikt i den mening som avses i denna bestämmelse, även om dessa tjänster tillhandahålls endast en eller några av dessa medlemmar.” I punkt 35 i domen föreskrivs att ”När en fristående grupp består av många medlemmar med olika behov, är det på samma sätt fullt möjligt att de tjänster som gruppen tillhandahåller dessa medlemmar inte systematiskt är desamma.” Medlemmarnas behov kan alltså variera från en taxeringsperiod till en annan och punkt 42 föreskriver att ”Tjänster som en fristående grupp tillhandahåller sina medlemmar under olika taxeringsperioder, eller som denna grupp tillhandahåller endast en eller vissa av sina medlemmar under en och samma taxeringsperiod, ska alltså kunna undantas från skatteplikt i enlighet med denna bestämmelse”.

I paragrafens 2 mom. föreskrivs om villkoret gällande snedvridning av konkurrensen. Även om de villkor för skattefrihet som anges i 1 mom. uppfylls ska en sammanslutning betala skatt för försäljningen av tjänster till sina medlemmar om skattefriheten kan vålla snedvridning av konkurrensen. Enligt punkt 59 i dom C-8/01 *Assurandør Societet osv.* ”Om grupperna är garanterade att behålla medlemmarna som kunder – oberoende av huruvida skatteplikt eller undantag från skatteplikt föreligger – kan det, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 131 i sitt förslag till avgörande, inte anses att det är det undantag från skatteplikt som de beviljas som utestänger oberoende aktörer från marknaden”. Enligt 2) punkten i ovannämnda domen ska sammanslutningens verksamhet så-

ledes anses vara skattepliktig om, med beaktande av den ovannämnda motiveringen till punkt 59 i domen, skattefriheten faktiskt kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen antingen omedelbart eller i framtiden.

133 §. Till paragrafen fogas ett nytt 2 mom. enligt vilket den skattefrihet för sammanslutningar som avses i den nya 60 a § kan tillämpas på sådan kommunal verksamhet som berättigar till återbäring enligt 130 §.

Kommunerna är inte berättigad till återbäring som avses i 132 § för den skattefria ansattningen från sammanslutningens.

Samverkan av kommuner ska vidare falla utanför mervärdesskattelagens tillämpningsområde om det inte är rörelsemässig.

Paragrafens nuvarande 2—5 mom. blir nya 3—6 mom.

2 Ikraftträdande

Lagen föreslås träda i kraft vid ingången av 2014.

Lagen tillämpas när skyldigheten att betala skatt för försäljning av tjänster har uppstått efter det att lagen har trätt i kraft. Lagen tillämpas således inte på vederlag eller delar av vederlag som uppkommit innan lagen har trätt i kraft.

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

Lag**om ändring av mervärdesskattelagen**

I enlighet med riksdagens beslut

fogas till mervärdesskattelagen (1501/1993) en ny 40 a § och en ny mellanrubrik före den, till lagen en ny 60 a § samt till 133 §, sådan den lyder i lagarna 940/1999, 1457/2001 och 686/2010, ett nytt 2 mom. varvid de nuvarande 2-5 mom. blir 3-6 mom., som följer:

Andlig vård

40 a §

Skatt betalas inte för personal som religiösa eller filosofiska institutioner tillhandahåller i syfte att ge andlig vård i samband med sådan verksamhet som avses i 34, 37 eller 39 §.

60 a §

Skatt betalas inte för tjänster som en fristående sammanslutning säljer till sina medlemmar förutsatt att

- 1) medlemmarna bedriver verksamhet som inte berättigar till avdrag eller inte bedrivs i form av affärsverksamhet,
- 2) tjänsterna är direkt nödvändiga för medlemmarnas verksamhet enligt 1 punkten, och
- 3) vederlaget för tjänsterna utgörs av varje medlems andel av de gemensamma kostnaderna.

Vad som bestäms i 1 mom. tillämpas inte om skattefriheten kan vara ägnad att orsaka snedvridning av konkurrensen.

133 §

Med avvikelse från 1 mom. tillämpas vad som i 60 a § föreskrivs om verksamhet som inte berättigar till avdrag också på i 130 § avsedd verksamhet som berättigar till återbäring .

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas när skyldigheten att betala skatt för försäljning av tjänster har uppstått efter det att lagen har trätt i kraft.

Helsingfors den 16 september 2013

Statsminister

JYRKI KATAINEN

Finansminister *Jutta Urpilainen*

Bilaga
Parallelltext

Lag

om ändring av mervärdesskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut fogas till mervärdesskattelagen (1501/1993) en ny 40 a § och en ny mellanrubrik före den, till lagen en ny 60 a § samt till 133 §, sådan den lyder i lagarna 940/1999, 1457/2001 och 686/2010, ett nytt 2 mom. varvid de nuvarande 2-5 mom. blir 3-6 mom., som följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

Andlig vård

40 a §

Skatt betalas inte för personal som religiösa eller filosofiska institutioner tillhandahåller i syfte att ge andlig vård i samband med sådan verksamhet som avses i 34, 37 eller 39 §.

60 a §

Skatt betalas inte för tjänster som en fristående sammanslutning säljer till sina medlemmar förutsatt att

1) medlemmarna bedriver verksamhet som inte berättigar till avdrag eller inte bedrivs i form av affärsverksamhet,

2) tjänsterna är direkt nödvändiga för medlemmarnas verksamhet enligt 1 punkten, och

3) vederlaget för tjänsterna utgörs av varje medlems andel av de gemensamma kostnaderna.

Vad som bestäms i 1 mom. tillämpas inte om skattefriheten kan vara ägnad att orsaka snedvridning av konkurrensen.

133 §

Vad som i denna lag bestäms om avdragsgill användning och avdragbar skatt tillämpas också på sådan användning som berättigar till återbäring och skatt som skall återbäras, som avses i 130, 131 och 131 a §.

Vad som i 21 och 22 § bestäms om varor

133 §

Vad som i denna lag bestäms om avdragsgill användning och avdragbar skatt tillämpas också på sådan användning som berättigar till återbäring och skatt som skall återbäras, som avses i 130, 131 och 131 a §.

Med avvikelse från 1 mom. tillämpas vad som i 60 a § föreskrivs om verksamhet som inte berättigar till avdrag också på i 130 § avsedd verksamhet som berättigar till återbäring.

Vad som i 21 och 22 § bestäms 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 och 131 a §.

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 och 131 a §.

*Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas när skyldigheten att betala skatt för försäljning av tjänster har uppstått efter det att lagen har trätt i kraft.*