

FINANSUTSKOTTETS BETÄNKANDE 10/2007 rd

Regeringens proposition med förslag till lag om ändring av mervärdesskattelagen

INLEDNING

Remiss

Riksdagen remitterade den 12 september 2007 en proposition med förslag till lag om ändring av mervärdesskattelagen (RP 44/2007 rd) till finansutskottet för beredning.

Beredning i delegation

Ärendet har beretts i finansutskottets skattedelegation.

Sakkunniga

Skattedelegationen har hört

- lagstiftningsråd Tommi Parkkola, finansministeriet
- överinspektör Soili Sinisalo, Skattestyrelsen
- skatteexpert Mika Jokinen, Finlands Näringsliv
- sakkunnig Annika Suorto, Finlands Kommunförbund
- styrelseledamot, juris kandidat Leena Äärilä, Suomen Veroasiantuntijat ry.

Dessutom har skriftligt utlåtande lämnats av Centralhandelskammaren och finansministeriet.

PROPOSITIONEN

Regeringen föreslår att mervärdesskattelagen ändras genom att det justeringsförfarande (jämningsförfarande) i gemenskapslagstiftningen som rör avdrag för investeringsvaror tas i bruk i fråga om fastigheter.

I det föreslagna förfarandet ska avdrag som gäller fastighetsinvesteringar justeras, om den avdragsgilla användningen av fastigheten ökar eller minskar eller om fastigheten överläts under justeringsperioden. Med fastighetsinvestering avses nybygge eller ombyggnad av en fastighet. Justeringsperioden föreslås vara tio år. I sam-

band med fastighetsöverlåtelser föreslås att rättigheten och skyldigheten att justera avdrag överförs på mottagaren under vissa förutsättningar.

Det nya justeringsförfarandet ersätter de nuvarande bestämmelserna som gäller rättelse av avdrag för byggtjänster och som baserar sig på beskattning av eget bruk. I lagen föreslås även vissa andra ändringar med anledning av att justeringsförfarande införs.

Lagen avses träda i kraft vid ingången av 2008.

UTSKOTTETS ÖVERVÄGANDEN

Allmän motivering

Utskottet tillstyrker propositionen med några smärre ändringar i sak och i fråga om en hänvisning.

Syftet med propositionen är att göra de ändringar i mervärdesskattelagen som Europeiska gemenskapernas domstols dom gällande Finland (C-184/04 av den 30 mars 2006) kräver. Domen innebär att det förfarande med justering av avdrag som ingår i gemenskapslagstiftningen också ska tillämpas hos oss i fråga om fastigheter. Det nya förfarandet ersätter våra nuvarande lagbestämmelser om beskattning av eget bruk i anknytning till nybygge eller ombyggnad av fastighet. Reglerna för löseegendom som utgörs av investeringsvaror förblir däremot oförändrade.

Den bakomliggande orsaken till propositionen har i många stycken gjort att de sakkunniga som utskottet hört inte haft något att anmärka mot det föreslagna systemet. Dessutom har propositionen beretts omsorgsfullt och med hörande av viktiga intresseorganisationer inom näringslivet. Slutresultatet av en komplicerad konfiguration har därmed blivit så bra det låtit sig göra.

En sak som emellertid påpekades under utskottsutfrågningen var att det snabbt behövs klar och tydlig vägledning. Det handlar faktiskt om en stor omläggning som får konsekvenser för närapå alla företag. Bestämmelserna har också en stor ekonomisk betydelse för de skattskyldiga i och med att de gäller nybyggen och ombyggnader. Om bestämmelserna dessutom inte är helt lätta ens för experter, kommer vägledningen att ha en mycket viktig funktion.

Utskottet håller med om det sagda och menar att vägledningen måste formuleras med hänsyn till de praktiska behoven. Observeras bör att man i förslaget medvetet lämnat ett visst svängrum. Det gäller i synnerhet hur den avdragsgilla användningen under justeringsåret ska räknas ut i enskilda fall när fastighetens användning ändrats under året. I vägledningen kan alltså anges närmare bl.a. när avdragsrätten kan bestämmas

utifrån läget vid årets slut och på vilka villkor. Detta svängrum som lagstiftaren medgivit bör givetvis utnyttjas av företagen för att smidigt med användning av olika beräkningssätt komma till det rätta resultatet.

Utskottet går nedan in på en del detaljer som lyftes fram under utskottsutfrågningen. Dessutom föreslår utskottet vissa små ändringar i 121 j § 2 mom., 209 d § 1 mom. och ikraftträdandebestämmelsen. Ändringsförslagen behandlas mer ingående i detaljmotiveringen.

Justeringsperiodens längd

Perioden för justering av avdrag som gäller fastighetsinvesteringar föreslås vara tio år. Den räknas från början av det år då en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en ombyggnad av fastigheten har slutförts eller då en i 31 § 1 mom. 1 punkten eller 33 § avsedd fastighet tagits emot efter det att byggtjänsten slutförts. Från perioden avdras dock den del av kalenderåret som föregår slutförandet av byggtjänsten eller mottagandet av fastigheten. — För varje kalenderår, dvs. justeringsår, räknar man ut hur mycket en tiondedel av skatten på investeringen utgör. Korrigeringen görs sedan på detta belopp utgående från förhållandena under respektive justeringsår.

Åsikterna bland de utfrågade sakkunniga om tidsgränsen på tio år var inte samstämmiga. En del ansåg att den mestadels kommer att ge ett rättare och skäligare resultat än det nuvarande systemet där tidsgränsen är fem år. Större administrativa kostnader fick andra att tala för den nuvarande tidsgränsen. Också på kommunalt håll pläderar man för en femårsperiod med hänvisning till den förestående stora strukturreformen och de omfattande fastighetsarrangemangen i anknytning till den.

Utskottet anser propositionen vara motiverad av såväl principiella som fiskala skäl, låt vara att den för med sig extra arbete och kostnader.

Ett grundläggande faktum är att justeringsperioden bör motsvara fastighetens ekonomiska användningstid. Det talar för en justerings-

period om tjugo år, något som direktivet tillåter. Men det var uttryckligen administrativa skäl som fick lagberedarna att stanna för tio år. Dessutom är tio år praxis i de flesta medlemsländer.

För en tillräckligt lång justeringsperiod talar också det faktum att skatten på anskaffningen av fastigheter vanligen alltid är exceptionellt hög. Enligt finansministeriet har detta i många EU-länder lett till skatteplanering och skatteflykt i försök att minimera skatten på fastigheter i icke avdragsgill användning. En kort justeringsperiod skulle sannolikt bidra till att arrangemang av denna typ skulle bli vanligare även i Finland.

I praktiken bidrar sättet på vilket justeringsperioden räknas till att perioden blir kortare. I princip kan nämligen det första justeringsåret rentav bestå av bara en dag. En justeringsperiod på fem år skulle i vissa fall krympa till drygt fyra år och öka lockelsen för rent skattemässiga arrangemang.

Utskottet ser ingen anledning till en rak jämförelse med den rättelsetid på fem år som f.n. gäller för beskattning av eget bruk, eftersom rättelserna nu endast sker till den skattskyldiges nackdel. Därför har man velat göra bestämmelsens effekter så kortvariga som möjligt. I och med att de nya bestämmelserna tillåter justeringar också till den skattskyldiges fördel handlar det om en annorlunda mekanism när det gäller både grunder och intressen.

Justeringen gäller alla skattskyldiga, och därför kan hänsyn inte tas till kommunernas särskilda behov exempelvis under den pågående strukturreformen. Den föreslagna ikraftträdandebestämmelsen gör situationen något lättare genom att den föreskriver att objekt som slutförts före 2004 inte ska omfattas av de nya reglerna. Dessutom förblir justeringsperioden fem år för objekt som slutförts efter 2004 men före lagens ikraftträdande. Normalt kommer bestämmelserna inte heller att gälla företagsarrangemang. — Om man bortser från beskattningen har det också en viss praktisk relevans att en anseelig del av de kommunägda fastigheterna ganska permanent är i sådan användning som berättigar till avdrag eller återbäring. För kommunerna är det

därmed lättare att bevaka vad fastigheterna används för årligen.

Användningen av fastigheter för icke beskattningsbar verksamhet

För andra än kommuner innebär justeringsrätten bl.a. att en näringsidkare måste ha gjort en fastighetsinvestering för affärsverksamhet.

Justeringsrätten gäller alltså inte fastighetsinvesteringar som ursprungligen gjorts för verksamhet som inte omfattas av mervärdesskattelagen. I det fallet ingår fastigheten inte i näringsidkarens rörelsetillgångar utan har karaktären av privat egendom. Avdrag kan inte göras på fastighetsinvesteringar som gjorts för sådan verksamhet och inte heller kan den skatt som ingår i investeringen senare efter förändringar i användningen dras av genom justeringsförfarandet. Samma sak gäller fastighetsinvesteringar som avser en sådan del av en fastighet som den skattskyldige inte tagit upp bland sina rörelsetillgångar.

Under utskottsutfrågningen lades förslag om att justering också kunde göras på investeringar av detta slag, om fastigheten senare tas i bruk för skattepliktig affärsverksamhet. Systemet skulle därmed bli enklare samtidigt som den dolda momsen skulle bli mindre.

Propositionens ståndpunkt bygger på EG-domstolens bindande, vedertagna praxis som inte tillåter nationella avvikelser. Justeringsrätten går alltså inte att utvidga på det sätt som föreslagits från sakkunnighåll.

Beräkning av justeringen när användningsändamålet förändrats

Avdraget i fråga om fastighetsinvesteringar justeras enligt propositionen när fastighetens användningsändamål ändras under justeringsperioden så att den avdragsgilla användningens andel minskar eller ökar i förhållande till det ursprungliga användningsändamålet. Överlåtelse av en fastighet är en annan anledning till justering. Ett kriterium är också, som ovan nämnts, att investeringen gjorts för affärsverksamhet eller att det är en kommun eller samkommun som gjort investeringen.

Den avdragsgilla användningen under justeringsåret bestäms i dessa fall i enlighet med de generella avdragsprinciperna utifrån förhållandena under hela justeringsåret. Utslagsgivande är i vilken utsträckning fastigheten har använts för avdragsberättigat ändamål under året. Som ovan konstaterats tar propositionen inte ställning till hur användningen ska räknas ut i varje enskilt fall.

Sakkunniga som utskottet hört har hänvisat till motsvarande lagstiftning i Sverige och föreslagit att man som där skulle bestämma den avdragsgilla användningen utifrån situationen i slutet av justeringsåret, om användningen ändrats under året. I vilket fall som helst har önskemålet varit att systemet skulle bli så enkelt som möjligt för användarna.

Utskottet har ovan kommenterat propositionens ambition att medge plats för flexibilitet i praktiken. I den gällande mervärdesskattelagen ingår överhuvudtaget inga närmare bestämmelser om hur avdragsrätten beräknas när varor eller tjänster används för såväl avdragsgilla som andra ändamål. Här har lagstiftaren avsiktligt velat att företagen utformar en praxis som skatteförvaltningen godkänner. Därmed har man smidigt kunnat tillämpa olika beräkningssätt som med hänsyn till respektive företags bransch och företagsvillkor leder till det riktigaste resultatet. Meningen är alltså att tillåta samma sak nu.

Finansministeriet har uttryckligen påpekat att den svenska huvudregeln för att bestämma den avdragsgilla användningen under justeringsåret kunde vara en fungerande lösning i vissa fall även hos oss. Men att bestämma den enbart utifrån förhållandena vid årets slut är allför rigitt och schematiskt för att lämpa sig i alla situationer. Ta ett fiktivt exempel: Den skattskyldige har använt fastigheten uteslutande för avdragsgillt ändamål under årets elva första månader och för annat ändamål under den sista månaden. Alltså borde skatt betalas i samband med justeringen för användning under hela året.

Ministeriet har också framhållit att lagstiftning enligt svensk modell kan leda till skatteflykt. Det är sannolikt orsaken till att man i Sverige tagit in en kompletterande bestämmelse

om att förhållandena vid årets slut inte tillämpas om det finns särskilda skäl till det. Den kompletterande bestämmelsen behövs, eftersom huvudregeln är så schematisk. Men inte desto mindre är den generell och diffus. Det framgår inte klart när det finns särskilda skäl till undantag från huvudregeln och vilken bestämmelse som då ska tillämpas. Bestämmelsen ger inga tydliga tolkningsråd och ökar inte den skattskyldiges rätts-säkerhet.

Utskottet är av samma åsikt som finansministeriet och godkänner regleringen i propositionen.

Försäljning av ny fastighet

Enligt propositionen är tillämpningen av förordandet i allt väsentligt beroende av tidpunkten för när justeringsperioden börjar. På ändringar och överlåtelser som sker efter det att justeringsperioden börjat iakttas reglerna för justering, men om ändringarna och överlåtelserna skett före det tillämpas reglerna för beskattning och rättelse av eget bruk. Tidpunkten då justeringsperioden börjar avgör den ursprungliga avdragsrättens omfattning utifrån vilken senare justeringar ska göras.

Under utskottsutfrågningen konstaterades det att den här regleringen fungerar bra när en fastighet säljs antingen före eller efter att den blivit färdig eller tagits i bruk. Däremot är reglerna besvärliga när en fastighet efter att ha blivit färdig tas i bruk bara delvis. Lokaler kan stå tomma exempelvis för att man inte lyckats hyra ut dem. Företaget skulle då vara tvunget att tillämpa två olika regeluppsättningar: på de tomma lokalerna reglerna för beskattning av eget bruk och på de uthyrda lokalerna reglerna för justeringsskyldighet.

Bestämmelserna ansågs vara alltför komplicerade med tanke på de praktiska behoven. I stället föreslogs det att rätten och skyldigheten att justera avdrag ska övertas av köparen för hela fastighetens del när byggnaden vid försäljningstidpunkten tagits i bruk bara delvis.

Utskottet konstaterar för det första att propositionens bestämmelser onekligen gör procedurerna besvärliga i vissa specifika fall. Men pro-

blemet uppstår bara när den direkta äganderätten till fastigheten överläts. Det existerar inte i den vanligare situationen, nämligen då överlåtelsen gäller aktierna i en fastighet. Något problem förekommer inte heller när mervärdesskattelagens 19 a § om överföring av rörelsetillgångar är tillämplig på överlåtelsen.

Det finns helt enkelt ingen enkel lösning på problemet. Inte heller den ändring som föreslogs under utskottsutfrågningen leder till önskat resultat.

Pluset med de bestämmelser regeringen föreslagit är att de är neutrala i fråga om överlåtelse av olika slags lokaler som inte tagits i bruk. Beskattningen är med andra ord densamma oavsett om den icke ibruktagna lokalen består av en byggnad eller en del av en ibruktagna byggnad. Det finns situationer där detta kan leda till ett något mer komplicerat förfarande men det är svårt är undvika problemet.

Utskottet godkänner propositionen också på denna punkt.

Ansvarsbestämmelserna

I den föreslagna 121 i § föreskrivs det om överlåtarens och mottagarens skatteansvar när överlåtaren har lämnat felaktiga uppgifter till mottagaren eller när överlåtarens beskattning ändras efter att rättigheten och skyldigheten att justera avdrag har övertagits av mottagaren. Om detta leder till att beskattningen ska rättas till mottagarens nackdel, vilar ansvaret i princip på överlåtaren. Det betyder att överlåtaren ska göra de justeringar eller rättelser som behövs. Ansvaret övergår emellertid på mottagaren om överlåtaren informerar denne om felet eller ändringen.

Många av de sakkunniga har tyckt att bestämmelsen är problematisk. Det har lagts förslag om sådan ändring att överlåtaren alltid skulle svara för de ändringar efter köpet som ökar mottagarens justeringsskyldighet, om annat inte uttryckligen avtalats. Tanken har varit att ge en mottagare som handlat i god tro en starkare ställning gentemot överlåtaren.

I propositionens mekanism för överföring av rätt och skyldighet att justera avdrag grundar sig köparens rätt eller skyldighet på de faktorer som

säljaren respektive köparen känt till. Den slutliga beskattningen fastställs utifrån vad fastigheten kommer att användas till. Den uppgiften finns att tillgå först efter överföringen och ingen annan än köparen kan känna till den.

Finansministeriet har därför ansett att mekanismen för överföring av rätt och skyldighet att justera avdrag kan fungera och leda till ett riktigt beskattningsresultat bara om köparen är justeringsskyldig eller har rätt att justera avdrag. Dessutom kräver mekanismen att säljaren lämnar köparen de rätta uppgifterna i en utredning enligt 209 g §.

Syftet med bestämmelsen om säljarens skatteansvar är att säkerställa att det ligger i säljarens intresse att lämna riktiga uppgifter till köparen. Bestämmelsen är med andra ord tänkt att vara preventiv, och blir enligt ministeriet ytterst sällan tillämplig. Det finns knappast någon säljare som uppsåtligt skulle lämna felaktig information till köparen för att senare korrigera den. En sådan situation kan föregripas genom bestämmelser i kontraktet. En säljare med oärligt uppsåt kan dessutom göras straffrättsligt ansvarig.

De ansvarsregler som regeringen föreslår i propositionen är likadana som reglerna i Sverige, och dessa har enligt finansministeriet inte gett upphov till några särskilda problem. En annan sak som bör observeras är att köparen ensam är justeringsskyldig för ändringar i användningen av fastigheten och för överlåtelser vid överföring enligt mervärdesskattelagens 19 a § av rörelsetillgångar. Så även om säljaren har lämnat köparen oriktiga uppgifter.

Utskottet anser följaktligen att bestämmelserna är motiverade och tillräckliga med tanke på parternas rättssäkerhet.

Detaljmotivering

Rättelse av justering som gjorts på en gång (121 j § 2 mom.)

I 121 j § 2 mom. föreslås bestämmelser om rättelse av justering som gjorts på en gång när fastigheten efter överlåtelsen tas i bruk av en näringsidkare som bedriver skattepliktig rörelse.

Den föreslagna lydelsen begränsar momentets räckvidd onödigt mycket. Rättelsemöjligheten bör också gälla fall där en mottagare som införts i registret över mervärdesskatteskyldiga efter överlåtelsen av fastigheten har förvärvat fastigheten av en överlåtare som på grund av överlåtelsen har gjort en engångsjustering enligt 121 h § 3 mom. och som följaktligen varit införd i registret över mervärdesskatteskyldiga när överlåtelsen skedde. Momentet bör därför omformuleras för att det begränsande villkoret ska försvinna.

Rättelse av hänvisning (209 d § 1 mom.)

Utskottet föreslår att den felaktiga hänvisningen i 209 d § 1 mom. rättas. Hänvisningen ska inte gälla 105 § som upphävs utan i stället 103 § 2 mom. där det föreskrivs om den utredning som refereras till i momentet.

Ikraftträdandebestämmelsen

Utskottet föreslår att ikraftträdandebestämmelsen kompletteras med ett nytt 9 mom. om förvaringstiden för verifikationer. Den längre förvaringstiden på 13 år som enligt den föreslagna 209 m § ska gälla för verifikationer blir aktuell bara när justeringstiden är tio år. Den längre förvaringstiden skulle därför inte behöva tillämpas för fastighetsinvesteringar som slutförts före lagens ikraftträdande. Detta sägs implicit i det nya 9 mom.

Förslag till beslut

Med stöd av det ovan anförda föreslår finansutskottet

att lagförslaget godkänns enligt propositionen men 121 j § och 209 d § och

ikraftträdandebestämmelsen med följande ändringar:

Utskottets ändringsförslag

11 kap.

Justering av avdrag som gäller fastighetsinvesteringar

Rättelse av justeringar som gjorts på en gång

121 j §

(1 mom. som i RP)

En mottagare som är införd i registret över mervärdesskatteskyldiga eller en mottagare som vid tidpunkten för överlåtelsen inte var införd i registret men som införs senare under justeringsperioden kan rätta en justering som gjorts av överlåtaren vid skattskyldighetens upphörande eller med stöd av 121 h § 3 mom., om rättigheten och skyldigheten att justera avdrag (*utesl.*) har överförts på mottagaren *under justeringsperioden* och (*utesl.*) justeringen inte har kunnat rättas tidigare.

209 d §

Av den utredning som avses i 103 § 2 mom. skall framgå datum för utredningen, säljarens och köparens namn, adresser samt företags- och organisationsnummer, överlåtelsens art och beloppet av den skatt som säljaren skall betala.

Ikraftträdandebestämmelsen

(1—8 mom. som i RP)

Lagens 209 m § tillämpas inte på fastighetsinvesteringar som avses i 3 och 4 mom. (Nytt)

Helsingfors den 19 oktober 2007

I den avgörande behandlingen deltog

vordf. Kari Rajamäki /sd
medl. Christina Gestrin /sv
Pertti Hemmilä /saml
Kyösti Karjula /cent
Esko Kiviranta /cent
Jari Koskinen /saml (delvis)
Mikko Kuoppa /vänst
Reijo Laitinen /sd
Mika Lintilä /cent
Olli Nepponen /saml

Kirsi Ojansuu /gröna
Heli Paasio /sd
Markku Rossi /cent
Matti Saarinen /sd
Petri Salo /saml (delvis)
Minna Sirnö /vänst
Pia Viitanen /sd
ers. Reijo Paajanen /saml
Kimmo Sasi /saml (delvis)
Marja Tiura /saml (delvis).

Sekreterare i delegationen var

utskottsråd Maarit Pekkanen.