

Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lag om ändring av lagen om undantag för landskapet Åland i fråga om mervärdesskatte- och accislagstiftningen

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås att lagen om undantag för landskapet Åland i fråga om mervärdesskatte- och accislagstiftningen ändras beträffande import av begagnade varor samt konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Enligt förslaget skall den dubbelbeskattning av begagnade varor som Ålands skattegräns medför förhindras i importskedet genom att den som importerar en begagnad vara beviljas skattelättnad på basis av den dolda skatt som ingår i varans anskaffningspris. Dessutom föreslås att det marginalbeskattningsförfarande som gäller begagnade varor också skall kunna tillämpas på försäljning av sådana varor som en skattskyldig

återförsäljare har köpt på andra sidan Ålands skattegräns. Avsikten är att dubbelbeskattningen undanröjs i situationer då en vara förs in från andra delar av Finland eller andra medlemsstater till landskapet Åland eller från landskapet till någon annan del av Finland.

Avsikten är att de skillnader i beskattningen av konstverk, samlarföremål och antikviteter som Ålands skattegräns medför lindras genom att man tillämpar en reducerad skattesats på 8 % på införseln av föremål över Ålands skattegräns.

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

ALLMÄN MOTIVERING

1. Nuläget och bedömning av det

1.1. Allmänt

Enligt det protokoll 2 (Ålandsprotokollet), som utgör bilaga till fördraget om Finlands anslutning till Europeiska unionen, nedan anslutningsfördraget, hör Åland inte till tillämpningsområdet för de av Europeiska gemenskapens bestämmelser som syftar till en harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om mervärdesbeskattning, accisbeskattning och andra former av indirekt beskattning. Enligt protokollet skall Åland vid mervärdesbeskattningen betraktas som tredje territorium.

Till följd av undantaget anses Åland inte tillhöra gemenskapens mervärdesskatteområde vid tillämpning av gemenskapens mervärdesskattelagstiftning, trots att Åland hän-

förs till gemenskapens tullområde och tullunion. I fråga om mervärdesbeskattningen innehar Åland en status av tredje land i relation till det övriga Finland och övriga medlemsstater. Detta innebär att mervärdesskattesystemet för den gemenskapsinterna handeln inte tillämpas på försäljning och överföringar av varor mellan gemenskapens skatteområde och Åland, utan de bestämmelser som gäller för import och export i handeln med tredje land.

När det gäller beskattning i form av mervärdesskatt och accis kräver den ovan nämnda gemenskapslagstiftningen en fiskal gräns mellan Åland och det övriga Finland och en sådan gräns har bestämts från den 1 mars 1997. Den lagstiftning som skattegränsen mellan Åland och de övriga medlemsstaterna förutsätter har varit gällande sedan början av 1995.

1.2. Mervärdesskattelagstiftningen i Finland

Ålands särställning

Bestämmelserna om skattegränsen ingår i lagen om undantag för landskapet Åland i fråga om mervärdesskatte- och accislagstiftningen (1266/1996), nedan undantagslagen.

Med anledning av skattegränsen är varor som förs in från en annan del av Finland till landskapet Åland och från landskapet till en annan del av landet underkastade skatt, liksom importen från övriga medlemsstater till landskapet Åland. Även varor som införs och överförs av privatpersoner samt av icke-skattskyldiga företag och sammanslutningar beskattas.

Begagnade varor

När det gäller nya varor föranleder skattegränsen och importbeskattningen i anslutning till denna inte någon dubbelbeskattning, eftersom varorna vid försäljning är befriade från skatt i motsvarande omfattning. För begagnade varors vidkommande leder skattegränsen emellertid till att varorna i vissa situationer blir föremål för dubbelbeskattning.

När till exempel en åländsk privatperson köper en begagnad bil från en annan ort i Finland eller av en privatperson i en annan medlemsstat, inkluderar bilens värde fortsättningsvis, trots att den inte kommer till synes, den mervärdesskatt som debiterades för bilen då den såldes som ny till den del bilens värde inte har förbrukats. Vid införsel till Åland beskattas bilen. Importskatt upp bärs också för den dolda skatt som ingår i bilens tullvärde, vilket innebär dubbelbeskattning. Om den åländska privatpersonen hade köpt den begagnade bilen av en privatperson på Åland, skulle bilens pris ha inkluderat endast den dolda mervärdesskatten.

Motsvarande situation med dubbelbeskattning uppstår vid affärer med en köpman som saluför begagnade varor, som han förvärvat på andra sidan om skattegränsen.

Vid återförsäljning av begagnade varor tillämpas ett särskilt marginalbeskattningsförfarande som regleras i 79 a—79 k § mervärdesskattelagen (1501/1993). Avsikten med detta förfarande är att eliminera dubbelbeskattningen i handeln med begagnade varor. När konsumenten inhandlar en vara som

ny inkluderar inköpspriset den mervärdesskatt som säljaren betalat för varan. När konsumenten senare säljer varan till en köpman för begagnade varor, inkluderar varans pris den mervärdesskatt som debiterats då den köptes till den del varans värde inte har förbrukats. Denna dolda mervärdesskattekostnad är inte avdragsgill för köpmannen. Utan särskild lagstiftning blir köpmannen när han säljer varan vidare tvungen att betala skatt för hela försäljningspriset. Varan blir härvid beskattad delvis två gånger. För att det inte skall uppstå en dubbelbeskattning kan skattskyldiga köpmän tillämpa förfarandet med marginalbeskattning, med andra ord kan de på villkor som anges i lagen använda sin vinstmarginal mellan försäljnings- och inköpspriset som skattegrund i stället för försäljningspriset.

Marginalbeskattningsförfarandet kan enligt 79 f § mervärdesskattelagen tillämpas på försäljningen av begagnade varor endast i sådana fall, då köpmannen har köpt varorna i samma land eller i en annan medlemsstat. Förfarandet kan inte tillämpas på varor, som köpmannen har importerat från ett land utanför gemenskapen. Marginalbeskattningsförfarandet kan enligt 79 a § mervärdesskattelagen inte heller tillämpas på varor som exporteras till ett land utanför gemenskapen.

Eftersom Åland när det gäller mervärdesskatten räknas som tredje territorium kan marginalbeskattningsförfarandet enligt 17 § undantagslagen inte tillämpas på begagnade varor, som förs in till Åland från en annan del av Finland eller från andra medlemsstater och inte heller på varor som förs ut från Åland till en annan del av Finland eller andra medlemsstater.

Detta leder till att sådana begagnade varor, som är inköpta annorstädes i landet eller i en annan medlemsstat och som köpmän för begagnade varor säljer på Åland inkluderar mera skatt än motsvarande begagnade varor inköpta på Åland, eftersom förfarandet med marginalbeskattning kan tillämpas på de sistnämnda.

Detsamma gäller varor som en åländsk privatperson inhandlat hos en köpman som verkar i någon annan del av Finland eller i någon annan medlemsstat. Köparen måste utöver den dolda skatt som ingår i varans pris betala den importskatt som upp bärs för varan. Om varan hade köpts på Åland skulle priset förutom den dolda skatten endast ha inkluderat säljarens vinstmarginal.

Situationer med dubbel beskattning i likhet med de ovan beskrivna uppstår också vid införsel av begagnade varor från Åland till andra delar av Finland.

Konstverk, samlarföremål och antikviteter

Enligt 46 § mervärdesskattelagen behöver upphovsmannen inte betala skatt på försäljning av konstverk som avses i 79 c § och en förmedlare behöver inte heller betala skatt på förmedling av ett konstverk som ägs av upphovsmannen.

På återförsäljning av konstverk, samlarföremål och antikviteter kan förfarandet med marginalbeskattning enligt 79 a—79 k § mervärdesskattelagen tillämpas. Enligt lagens 79 g § får skattskyldig återförsäljare tillämpa det förfarande som avses i 79 a § även på konstverk, samlarföremål och antikviteter som han själv importerar. Enligt lagens 79 j § 2 mom. betraktas härvid som köpspris för i 1 mom. avsedda konstverk, samlarföremål och antikviteter som en skattskyldig återförsäljare själv importerar grunden för skatten enligt 9 kap. ökad med importskattens andel. Lagens 115 § 2 mom. föreskriver att en skattskyldig återförsäljare inte får dra av den skatt som skall betalas för konstverk, samlarföremål och antikviteter som han själv importerar om han tillämpar det marginalbeskattningsförfarande som avses i 79 a § på försäljningen.

Enligt 94 § 1 mom. 2 punkten mervärdesskattelagen är införseln av i 79 c § avsett konstverk som upphovsmannens äger skattefri. I fråga om import av övriga konstverk, samlarföremål och antikviteter tillämpas en allmän skattesats om 22 %.

Skattegränsen leder till att konstverk, samlarföremål och antikviteter som förs in till Åland från en annan del av Finland eller från andra medlemsstater inkluderar mera skatt än motsvarande varor köpta på Åland. Om t.ex. en tavla inhandlas hos en skattskyldig återförsäljare på andra sidan av skattegränsen är försäljningen skattefri försäljning av vara avsedd att föras ut och hela tavlans värde beskattas vid införseln. På motsvarande sätt skulle tavlan om den köps hos en skattskyldig återförsäljare på Åland inkludera skatt endast till den del som gäller säljarens vinstmarginal.

Situationer i likhet med de ovan beskrivna uppstår också vid införsel av konstverk, samlarföremål och antikviteter från Åland

till andra delar av Finland.

1.3. Europeiska gemenskapens mervärdesskattelagstiftning

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

Artikel 3 i det sjätte mervärdesskattedirektivet innehåller definitioner på gemenskapen och en medlemsstats territorium. Enligt punkt 3 i artikeln har dessutom vissa områden avgränsats så att de inte inräknas i medlemsstatens territorium. Enligt fördraget om Finlands anslutning till unionen utgör Åland ett sådant område utanför skatteområdet, trots att landskapet hör till gemenskapens tullområde. Områdena utanför gemenskapens skatteområde, dvs. de tredje territorierna inehar samma status i förhållande till skatteområdet som länder utanför gemenskapen, med andra ord tredje länder. Överföringar av varor från ett tredje territorium till en medlemsstats eller gemenskapens skatteområde beskattas som import av varor. På motsvarande sätt är försäljningen av varor som förs ut från gemenskapens skatteområde till ett tredje territorium befriad från skatt.

Bestämmelserna gällande marginalbeskattningen i fråga om återförsäljning av begagnade varor ingår i artikel 26a.B i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Syftet med dessa bestämmelser är att eliminera dubbelbeskattning och situationer helt utan beskattning inom den gemenskapsinterna handeln. Enligt bestämmelserna grundar sig skatten vid försäljning av begagnade varor på beskattning av återförsäljarens vinstmarginal. I punkt B.2 i nämnda artikel definieras tillämpningsområdet för marginalbeskattning. Systemet med marginalbeskattning kan tillämpas på försäljningen av begagnade varor endast i sådana fall då varorna har överlåtit till köpmannen i eget land eller en annan medlemsstat. Marginalbeskattningssystemet kan inte tillämpas på begagnade varor som köpmannen har importerat. Marginalbeskattningssystemet kan inte heller tillämpas på försäljning av varor avsedda att föras ut från gemenskapen.

Enligt artikel 12.3 punkt c i det sjätte mer-

värdesskattedirektivet kan medlemsstaterna tillämpa en reducerad skattesats på importen av konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Enligt artikel 90 (tidigare artikel 95) i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, nedan Romfördraget, får medlemsstaterna inte pålägga andra staters produkter någon form av högre direkta eller indirekta interna avgifter än vad de direkt eller indirekt fastställer för motsvarande inhemska produkter.

Europeiska gemenskapernas domstol har i sina domar (målen C-15/81 och C-47/84, Gaston Schul) tagit ställning till huruvida artikel 95 (numera artikel 90) i Romfördraget lämpar sig för att användas i fråga om dubbelbeskattningen av begagnade varor inom gemenskapshandeln. Enligt domstolens domar hindrade artikel 95 den medlemsstat, till vilken varan importerats, från att ge begagnade varor importerade från en annan medlemsstat ett skattemässigt sämre bemötande än motsvarande inhemska varor.

Enligt domarna skall en medlemsstat, då den beskattar importen av sådana varor som en privatperson har sålt åt en annan privatperson i en annan medlemsstat, men inte skulle beskatta motsvarande försäljning ifall den skulle försiggå inom det egna territoriet, beräkna importskatten så att av den mervärdesskatt som debiterats i medlemslandet varifrån varan exporterats beaktas som avdrag den andel skatt som produkten fortsättningsvis inkluderar vid tidpunkten för importen. Detta belopp inräknas inte i skattegrunden och dras dessutom av från den importskatt som skall betalas. I sådana fall, då varans värde har sjunkit mellan tidpunkten för den sista skattepliktiga försäljningen i landet varifrån varan exporterats och tidpunkten för varans införsel, räknas skatten som ännu ingår i varans värde så att det debiterade beloppet minskas med en summa i proportion till hur varan minskat i värde. I sådana fall, då varans värde har stigit under motsvarande tid, beaktas det belopp som debiterats i skatt. Domstolen konstaterar ytterligare i sina domar att den, som kräver befrielse från eller sänkt importskatt, är skyldig att uppvisa dokumentation över vilken skatt han betalat i den stat, varifrån varan exporterats samt över det belopp som fortsättningsvis ingår i varan.

Domarna rör en tid med gränsbeskattning mellan medlemsstaterna, vilket medförde att det gemensamma mervärdesskattesystemet

därigenom ledde till dubbelbeskattning av begagnade varor i gemenskapshandeln. Enligt domarna skulle frågan korrigeras i gemenskapslagstiftningen, men till dess hindrade artikel 95 i Romfördraget en medlemsstat från att bemöta importerade varor i strid med sagda artikel. Gemenskapens mervärdesskattelagstiftning har också ändrats efter domstolens avgöranden. Det förekommer inte längre någon gränsbeskattning mellan medlemsstaterna, privatpersoner har i regel rätt att inhandla varor med den skatt som gäller för landet där varan saluförs och inom gemenskapens skatteområde tillämpas på handeln med begagnade varor systemet med marginalskatter. De ändringar av gemenskapslagstiftningen som nu genomförts har eliminerat dubbelbeskattningen och lett till att en tillämpning av ovan nämnda lösningar blivit obehövligen mellan de medlemsstater som harmoniseringen av skattelagstiftningen omfattar.

De faktiska omständigheterna kring ovan nämnda domstolsavgöranden samt de rättsliga bakgrundsförhållandena motsvarar inte som sådana situationen på Åland. Domarna gäller den handel mellan staterna inom gemenskapens skatteområde, som omfattas av harmoniseringen av skatter i den gemenskapsinterna handeln, där dubbelbeskattningen är speciellt problematisk. Åland åter har medvetet lämnats utanför gemenskapens skatteområde och harmoniseringen av skatter. I domarna var det dessutom fråga endast om handel mellan privatpersoner. Dessutom hade förfarandet med tillämpning av marginalbeskattning av köpmän för begagnade varor då ännu inte införts.

När den skattegräns gemenskapslagstiftningen förutsatte fastställdes utgick man ifrån att ovan nämnda domstolsavgöranden inte kan tillämpas i fråga om dubbelbeskattning till följd av skattegränsen för Åland. Bestämmelserna om import i det sjätte mervärdesskattedirektivet och systemet med marginalbeskattning har som sådana ansetts lämpa sig för importen till Åland från övriga medlemsstater och andra delar av Finland likaledes som för importen från Åland till andra delar av landet. Detta har inte ansetts strida mot artikel 90 i Romfördraget. Frågan lämnar dock rum för tolkningar.

1.4. Bedömning av nuläget

Den dubbelbeskattning av begagnade varor

som skattegränsen kring Åland medför har blivit ett problem, som speciellt innebär olägenheter i handeln mellan Åland och det övriga Finland. Dessutom har det ifrågasatts huruvida situationen är förenlig med gemenskapslagstiftningen.

Största delen av handeln med begagnade varor har bedrivits mellan Åland och det övriga Finland. Innan skattegränsen kom uppskattades handeln med begagnade fordon, i första hand bilar, mellan Åland och andra delar av landet uppgå till cirka 15 milj. mk i vardera riktningen, dvs. totalt omkring 30 milj. mk. Av denna handel uppskattas 90 % ha försiggått mellan näringsidkare och 10 % mellan privatpersoner. Efter att skattegränsen infördes har försäljningen av begagnade varor över skattegränsen avstannat så gott som helt och hållet på grund av den dubbla beskattningen.

Även försäljningen av konstverk, samlarföremål och antikviteter över gränsen är strängare beskattad än motsvarande affärstransaktioner på Åland.

Dubbelbeskattningen av begagnade varor från andra medlemsstater kan tolkas så att den strider mot diskrimineringsförbudet i artikel 90 i Romfördraget. Denna uppfattning kan motiveras med EG-domstolens domar i det ovan nämnda Gaston Schul-målet samt i vissa andra fall (exempelvis mål C-45/94, Cámara de Comercio, Industria y Navegación, Ceuta), varvid EG-domstolen ansåg att artikel 95 (90 i gällande fördrag) i princip kan tillämpas även på sådana territorier, som tillhör gemenskapen, men står utanför dess skatteområde. Dessutom har vissa av kommissionens tjänstemän i inofficiella ställningstaganden antytt att en sådan tolkning kunde vara möjlig.

2. Propositionens mål och de viktigaste förslagen

2.1. Mål

För att få en lösning på problemen, som skattegränsen medför för handeln med begagnade varor, föreslås det att undantagslagen för Åland ändras på så sätt att dubbelbeskattningen slopas i handeln mellan Åland och andra delar av landet samt mellan Åland och övriga medlemsstater i överensstämmelse med principerna i domarna gällande Gaston Schul-målet.

Gemenskapslagstiftningen förutsätter en

fiskal gräns mellan Åland och de övriga delarna av Finland samt mellan Åland och de övriga medlemsstaterna. Det går alltså inte att råda bot på problemet med dubbelbeskattning av begagnade varor genom att man slopar skattegränsen, trots att det genom Ålands särställning i övrigt skulle vara möjligt att på Åland tillämpa en lagstiftning som avviker från gemenskapens mervärdesskattelagstiftning. Med tanke på gemenskapslagstiftningen kan det sätt för att eliminera en dubbel beskattning som EG-domstolen fört fram i sina domar i Gaston Schul-målet däremot betraktas som en allmänt accepterad mall. Därför bygger propositionen på de principer som omfattats i nämnda domar.

Skattebemötandet av varor som införs från Åland till andra delar av Finland omfattas av harmoniseringen av skatter. Om Gaston Schul-modellen tillämpas på importen av varor från Åland till andra delar av landet skulle det kräva att man tillämpar en lagstiftning som avviker från det harmoniserade skattesystemet. Ett sådant undantag kan inte direkt motiveras med artikel 90 i Romfördraget, eftersom artikeln enligt sin formulering endast avser varor som förs in till Åland från andra medlemsstater. Med tanke på såväl importörer som skatte- och tullförvaltningen är det av administrativa skäl dock motiverat att samma förfarande tillämpas på affärstransaktioner både på Åland och i andra delar av Finland. Om dubbelbeskattningen av begagnade varor som importerats från Åland till andra delar av landet elimineras med hjälp av ett särskilt förfarande på Åland i samband med utförseln av dessa varor skulle detta komplicera förfaringssättet betydligt. En sådan åtgärd skulle inte stå i rätt proportion till problemets omfattning. Även neutralitetsskäl kräver att dubbelbeskattningen elimineras på samma sätt oberoende av om varan förs till Åland eller från Åland till någon annan del av Fjmland.

Trots att landskapet Ålands särställning gör det möjligt att i princip tillämpa en lagstiftning på Åland som avviker från gemenskapens mervärdesskattelagstiftning, tillämpas där fränsett vissa undantag föranledda av förfaringssättet i anslutning till skattegränsen samma mervärdesskattelagstiftning som anorstädes i Finland. Åland lämnades inte utanför harmoniseringen av skattelagstiftningen i syfte att skapa konkurrensstörningar eller vinna omotiverad fördel, vilket också har beaktats i de föreslagna ändringarna.

Avsikten är att det nu föreslagna förfarings-sättet skall leda till att importerade begagnade varor får samma och inte bättre ställning än begagnade varor förvärvade här i landet.

2.2. De viktigaste förslagen

Lättnad vid import

Enligt det föreslagna förfarings-sättet elimineras dubbelbeskattningen av begagnade varor när varan förs in från någon annan del av Finland eller från övriga medlemsstater till landskapet Åland eller från landskapet till andra delar av landet. Förfarandet skall även gälla import av begagnade varor från sådant område, som hör till Europeiska gemenskapen och på vilket tillämpas undantag av liknande slag som för Åland i gemenskapens tull- och skattelagstiftning. Förfarandet skall däremot inte gälla import av varor till Åland eller till övriga delar av Finland från platser utanför gemenskapen.

En dubbel beskattning kan förhindras i importskedet genom att den som importerar begagnade varor beviljas skattelättnad på basis av den dolda skatt som ingår i varans anskaffningspris. Förfarandet skall gälla varor, för vilka köparen i samband med köpet debiterats på skatt, som fortsättningsvis ingår i varans värde vid tidpunkten då varan importerar. Rätten till skattelättnad vid import skall gälla privatpersoner på samma sätt som för skattskyldiga och icke-skattskyldiga företag och sammanslutningar. Förfarings-sättet skall inte tillämpas på den normala handeln med nya varor.

Importlättnaden skall beräknas så att importskatten minskas genom att man beaktar den andel av den dolda mervärdesskatt som betalats i Finland eller i någon annan medlemsstat som alltjämt ingår i varans värde när importen äger rum. Den dolda skatten beaktas då importskatten räknas på så sätt att den inte intas i skattegrunden och dessutom dras den av från den övriga skatt som skall betalas för importen.

Om varan har sjunkit i värde mellan tidpunkten för en skattepliktig försäljning som medfört dold skatt i det land varifrån varan förts ut och tidpunkten då den förs in, skall den dolda skattens belopp minskas i motsvarande grad som varans värde minskat.

Om varan har stigit i värde mellan tidpunkten för en skattepliktig försäljning som medfört dold skatt i det land varifrån varan

förs ut och tidpunkten då den förs in, beaktas det belopp som debiterats i skatt i samband med den anskaffning som medfört den dolda skatten.

Kalkylens slutsumma kan bli negativ när skattesatsen i landet varifrån varan förs ut är högre än i landet dit den förs in. Härvid skulle den dolda skatt som betalats i exportlandet fortsättningsvis minska en eventuell importskatt. Resterande skatt som debiterats i exportlandet betalas inte som återbäring.

Om den vara som förs in har inhandlats hos en köpman för begagnade varor, alltså en sådan återförsäljare som avses i 79 a § mervärdesskattelagen, räknas den dolda skattens belopp på basis av det inköpspris denna återförsäljare betalat och inte utgående från hans skattefria försäljningspris, dvs. importörens inköpspris. Anledningen till detta är att om den dolda skattens belopp räknas på normalt sätt på basis av importörens inköpspris skulle det bli skattemässigt förmånligare att inhandla begagnade varor på andra sidan av skattegränsen än från samma skatteområde. Om en vara inhandlas på andra sidan av skattegränsen skulle nämligen återförsäljarens marginal bli obeskattad.

Tillämpningen av ett förfarande med skattelättnad vid import förutsätter att importören kan påvisa vilket belopp varan inkluderar i form av dold skatt.

Marginalbeskattningsförfarandet

Det är inte möjligt att eliminera en dubbel beskattning med hjälp av skattelättnad vid import i sådana situationer, då varan har inhandlats hos en köpman för begagnade varor, som i sin tur har köpt och importerat varan över skattegränsen. Detta beror på att den dubbla beskattningen vid sådana tillfällen inte föranleds av den skatt som skall betalas vid import, eftersom denna är avdragsgill för köpmannen. Dubbelbeskattningen beror på att köpmannen måste betala skatt för hela sitt försäljningspris, som också inkluderar den dolda skatt som ingår i varans värde. För att komma tillrätta med problemet föreslås det att köpmannen skall kunna tillämpa marginalbeskattningsförfarandet även på detta slags försäljning av begagnade varor.

Enligt förslaget kunde marginalbeskattningsförfarandet dessutom tillämpas på försäljning av sådana varor, som den skattskyldige återförsäljaren har köpt på annat håll i

Finland eller i en annan medlemsstat och fört in till Åland eller köpt i landskapet Åland och fört in till någon annan del av landet. Förfarandet skulle likaledes gälla varor, som importerats från ett sådant område inom Europeiska gemenskapen, på vilket tillämpas motsvarande slag av undantag från gemenskapens tull- och skattelagstiftning som för Åland.

Arrangemanget kräver att det finns andra förutsättningar för ett marginalbeskattningsförfarande. Ett villkor för att tillämpa marginalbeskattning är dessutom att en lättnad har beaktats i det belopp som skall betalas i form av importskatt. I övriga situationer är det inte möjligt att eliminera dubbelbeskattningen med hjälp av marginalbeskattningsförfarandet och förfarandet behöver således inte tillämpas. Den skatt som eventuellt debiteras i samband med förfarandet med skattelättnad vid import blir inte avdragsgill för återförsäljaren om han tillämpar marginalbeskattningsförfarandet på sin försäljning, men han får i marginalskattekalkylen räkna in denna skatt i anskaffningspriset.

Om det inte har beviljats skattelättnad vid importen betalar köpmannen för begagnade varor importskatt, han gör avdrag för skatten och han säljer varan vidare på normalt sätt som skattepliktig så som för närvarande. I sådana situationer skulle således den dubbla beskattningen kvarstå.

Konstverk, samlarföremål och antikviteter

Skattegränsen leder till att konstverk, samlarföremål och antikviteter som förs över gränsen inkluderar mera skatt än föremål som förvärvats genom marginalbeskattningsförfarandet inom samma skatteområde. Det förfarande med skattelättnad vid import som föreslås bli tillämpat på begagnade varor, varvid den dolda skatt som varorna innehåller beaktas i form av avdrag från importskatten, lämpar sig inte för konstverk, samlarföremål och antikviteter. Detta beror på att föremålen inte inkluderar någon dold skatt över huvud taget eller också är det i praktiken omöjligt att påvisa skattens belopp. Skillnaderna i beskattningen av dessa föremål på grund av skattegränsen kan inte heller elimineras genom att importen befrias från skatt. I annat fall skulle anskaffningar gjorda på andra sidan om skattegränsen gynnas, eftersom återförsäljarens marginal på förvärv som han gjort över skattegränsen

skulle bli obeskattade.

Det föreslås att skillnaderna i beskattningen av konstverk, samlarföremål och antikviteter som skattegränsen medför lindras genom att man tillämpar en reducerad skattesats på 8 % på införseln av sådana föremål från andra delar av Finland och övriga medlemsstater till landskapet Åland eller från landskapet till någon annan del av Finland. Detta skulle också gälla föremål som importeras från ett sådant område inom Europeiska gemenskapen, på vilket tillämpas undantag från gemenskapens tull- och skattelagstiftning av motsvarande slag som för Åland.

Det sjätte mervärdesskattedirektivet upptar möjligheten att tillämpa en reducerad skattesats på importen av sådana varor till gemenskapens skatteområde. I samband med att marginalbeskattningsystemet byggdes upp har tillämpningen av en reducerad skattesats på importen av sådana här föremål betraktats som en lösning för att ge föremål som kommer från andra sidan av skattegränsen samma jämlika skattebemötande som föremål förvärvade i eget land.

Enligt 115 § 2 mom. mervärdesskattelagen får den skattskyldige återförsäljaren inte dra av den importskatt som skall betalas när han säljer vidare ett konstverk, ett samlarföremål eller en antikviteter som han själv importerar, om han tillämpar förfarandet med marginalbeskattning.

Exempel

a) En åländsk privatperson köper en begagnad vara av en privatperson i en annan del av Finland

I följande exempel beskrivs tillämpningen av skattelättnad vid import i en situation då en åländsk privatperson har köpt en begagnad vara av en privatperson i en annan del av Finland och för in varan till Åland. Exemplet lämpar sig också för en situation, då en privatperson från en annan del av landet köper en vara på motsvarande sätt på Åland och för in den till en annan del av Finland.

Varans ursprungliga inköpspris som ny har varit 12 200 mk (10 000 mk + mervärdesskatt 2 200 mk). Importörens inköpspris är hälften av det ursprungliga inköpspriset, dvs. 6 100 mk, varvid beloppet för dold skatt som varan fortsättningsvis inkluderar är hälften av den ursprungliga skatten, alltså 1 100 mk.

Beskattningen vid import verkställs enligt följande:

Skattegrund (den dolda skattens belopp inräknas inte i skattegrunden):

$$6\ 100\ \text{mk} - 1\ 100\ \text{mk} = 5\ 000\ \text{mk}$$

Skatt som skall betalas (den dolda skatten dras av från den skatt som annars skall betalas för import):

$$5\ 000\ \text{mk} \times 22\ \% = 1\ 100\ \text{mk}$$

$$1\ 100\ \text{mk} - 1\ 100\ \text{mk} = 0\ \text{mk}$$

Följande exempel beskriver en situation, då varans pris har stigit mellan tidpunkten för den skattepliktiga försäljning som föranledde den dolda skatten och tidpunkten för importen.

Varans ursprungliga inköpspris som ny är 12 200 mk (10 000 mk + mervärdesskatt 2 200 mk). Importörens inköpspris är 20 000 mk. I skatt har tidigare betalats ett belopp om 2 200 mk som utgör dold skatt.

Beskattningen vid import verkställs enligt följande:

Skattegrund (den dolda skattens belopp inräknas inte i skattegrunden):

$$20\ 000\ \text{mk} - 2\ 200\ \text{mk} = 17\ 800\ \text{mk}$$

Skatt som skall betalas (den dolda skatten dras av från den skatt som annars skall betalas för import):

$$17\ 800\ \text{mk} \times 22\ \% = 3\ 916\ \text{mk}$$

$$3\ 916\ \text{mk} - 2\ 200\ \text{mk} = 1\ 716\ \text{mk}$$

b) En åländsk privatperson köper en begagnad vara av en svensk privatperson

Följande exempel beskriver situationen då en åländsk privatperson har köpt en begagnad vara av en svensk privatperson och för in varan till Åland. Skattesatsen i landet varifrån varan förs ut är större än i landet dit den förs in.

Varans ursprungliga inköpspris omräknat i finsk valuta är 12 500 mk (10 000 mk + mervärdesskatt i Sverige 2 500 mk). Importörens inköpspris är hälften av det ursprungliga inköpspriset, dvs. 6 250 mk, varvid beloppet för dold skatt som varan fortsättningsvis inkluderar är 1 250 mk.

Beskattningen vid import verkställs enligt följande:

Skattegrund (den dolda skattens belopp inräknas inte i skattegrunden):

$$6\ 250\ \text{mk} - 1\ 250\ \text{mk} = 5\ 000\ \text{mk}$$

Skatt som skall betalas (den dolda skatten

dras av från den skatt som annars skall betalas för import):

$$5\ 000\ \text{mk} \times 22\ \% = 1\ 100\ \text{mk}$$

1 100 mk — 1 250 mk = —150 mk, dvs. ingen skatt att betala vid import. Negativ skatt återbärs inte.

c) En åländsk privatperson köper en begagnad vara av en tysk privatperson

Exemplet nedan beskriver situationen då en åländsk privatperson har köpt en begagnad vara av en tysk privatperson och för in varan till Åland. Skattesatsen i landet varifrån varan förs ut är lägre än i landet dit den förs in.

Varans ursprungliga inköpspris omräknat i finsk valuta är 11 600 mk (10 000 mk + mervärdesskatt i Tyskland 1 600 mk). Importörens inköpspris är hälften av det ursprungliga inköpspriset, dvs. 5 800 mk, varvid beloppet för dold skatt som varan fortsättningsvis inkluderar är 800 mk.

Beskattningen vid import verkställs enligt följande:

Skattegrund (den dolda skattens belopp inräknas inte i skattegrunden):

$$5\ 800\ \text{mk} - 800\ \text{mk} = 5\ 000\ \text{mk}$$

Skatt som skall betalas (den dolda skatten dras av från den skatt som annars skall betalas för import):

$$5\ 000\ \text{mk} \times 22\ \% = 1\ 100\ \text{mk}$$

$$1\ 100\ \text{mk} - 800\ \text{mk} = 300\ \text{mk}$$

d) En åländsk privatperson inhandlar en begagnad vara hos en köpman för begagnade varor i en annan del av Finland

Följande exempel redogör för en situation då en köpman för begagnade varor i en annan del av Finland säljer en begagnad vara till en åländsk privatperson, som för in varan till Åland. Exemplet lämpar sig också för en situation, då en privatperson med hemort i en annan del av Finland köper en vara hos en köpman för begagnade varor på Åland och för in den till någon annan del av Finland.

Varans ursprungliga inköpspris är 12 200 mk (10 000 mk + mervärdesskatt 2 200 mk). Inköpspriset för köpmannen är 6 100 mk och det skattefria försäljningspriset 7 100 mk. Den dolda skatten räknas på basis av det inköpspris köpmannen, inte importören, har betalat. Skattens belopp är sålunda 18,03 % av 6 100 mk, dvs. 1 100 mk.

Beskattningen vid import verkställs enligt

följande:

Skattegrund (*den dolda skattens belopp inräknas inte i skattegrunden*):

$$7\ 100\ \text{mk} - 1\ 100\ \text{mk} = 6\ 000\ \text{mk}$$

Skatt som skall betalas (*den dolda skatten dras av från den skatt som annars skall betalas för import*):

$$6\ 000\ \text{mk} \times 22\ \% = 1\ 320\ \text{mk}$$

$$1\ 320\ \text{mk} - 1\ 100\ \text{mk} = 220\ \text{mk}$$

Köparen betalar således för varan inköpspriset 7 100 mk samt importskatten 220 mk, dvs. totalt 7 320 mk.

Om den åländska privatpersonen skulle ha köpt varan hos en åländsk köpman för begagnade varor skulle han ha betalat samma summa. Köpmannen tillämpar marginalbeskattningsförfarandet på försäljningen och debiterar köparen sitt eget inköpspris 6 100 mk, sin vinstmarginal 1 000 mk samt skatten på vinstmarginalen 220 mk, med andra ord sammanlagt 7 320 mk.

Den dolda skatten räknas på basis av det inköpspris köpmannen, inte importören, har betalat för att anskaffningar gjorda på andra sidan om skattegränsen inte skall bli förmånligare än anskaffningar från samma skatteområde. Den lägre skatt som vid importen debiteras som resultat av en skattelättnad motsvarar den skatt som en köpman för begagnade varor skall betala på sin vinstmarginal från försäljning inom landet. Om beskattningen vid import skulle verkställas så att den dolda skatten räknades utgående från importörens inköpspris, skulle ett belopp motsvarande värdet av köpmannens marginal bli obeskattat och då skulle köparen betala endast 7 100 mk för en vara som anskaffats på andra sidan om skattegränsen.

Det ovan redogjorda förfarandet skulle i praktiken tillämpas ganska sällan, eftersom ett klagörande av den dolda skattens belopp förutsätter att säljaren är beredd att avslöja sin försäljningsmarginal för köparen. Alternativt kunde en köpman för begagnade varor i praktiken sköta sin försäljning över skattegränsen på så sätt att han i egenskap av säljare för den vara som skall säljas över skattegränsen och importerar den i sitt eget namn. Själva försäljningen av varan till köparen skulle då ske först efter att varan förts över skattegränsen och importerats. Härvid behöver säljaren inte avslöja sin marginal för köparen. Tillvägagångssättet skulle vara följande:

Varans ursprungliga inköpspris är 12 200 mk (10 000 mk + mervärdesskatt 2 200 mk). Köpmannens inköpspris är 6 100 mk och det skattefria försäljningspriset 7 100 mk. Den dolda skatten räknas även i detta fall på basis av det inköpspris köpmannen har betalat och skattens belopp blir 1 100 mk.

Skattegrund för skatt som skall betalas vid import: 6 100 mk — 1 100 mk = 5 000 mk

Skatt som skall betalas:

$$5\ 000\ \text{mk} \times 22\ \% = 1\ 100\ \text{mk}$$

$$1\ 100\ \text{mk} - 1\ 100\ \text{mk} = 0\ \text{mk}$$

Efter att ha importerat varan säljer köpmannen denna till en åländsk privatperson och tillämpar marginalbeskattningsförfarandet på försäljningen. Han debiterar köparen sitt eget inköpspris 6 100 mk, sin vinstmarginal på 1 000 mk och skatten på vinstmarginalen 220 mk, alltså sammanlagt 7 320 mk.

I situationer, då importören kan påvisa att köpmannen inte har kunnat sälja varan till honom i form av skattefri försäljning av vara avsedd att exporteras, skall den dolda skatten räknas på normalt sätt på basis av importörens inköpspris.

I det aktuella exemplet blir försäljningspriset på den begagnade varan, på vilket köpmannen betalar marginalskaft, 7 320 mk.

Beskattningen vid import verkställs enligt följande:

$$\text{Skattegrund: } 7\ 320\ \text{mk} - 1\ 320\ \text{mk} (= 7\ 320\ \text{mk} \times 18,03\ \%) = 6\ 000\ \text{mk}$$

Skatt som skall betalas:

$$6\ 000\ \text{mk} \times 22\ \% = 1\ 320\ \text{mk}$$

$$1\ 320\ \text{mk} - 1\ 320\ \text{mk} = 0\ \text{mk}$$

e) En åländsk köpman för begagnade varor köper en begagnad vara av en privatperson i en annan del av Finland

När den som importerar en vara är en köpman för begagnade varor, dvs. en sådan skattskyldig återförsäljare som avses i 79 a § mervärdesskattelagen, kan en dubbel beskattning enligt propositionen förhindras med hjälp av skattelättnad vid import räknad på motsvarande sätt som för en privatperson. Dessutom föreslås det att förfarandet med marginalbeskattningsförfarandet får tillämpas då dessa varor säljs vidare. Om köpmannen tillämpar marginalbeskattningsförfarandet på varans försäljning får han inte dra av den skatt som

skall betalas för import, om i beloppet har beaktats en skattelättnad motsvarande den dolda skatten.

Exemplet nedan beskriver en situation då en åländsk köpman för begagnade varor har köpt en begagnad vara av en privatperson annanstans i Finland och för in varan till Åland. Exemplet lämpar sig också för en situation, då en köpman för begagnade varor som är från en annan del av landet köper en vara på Åland och för in den till det övriga Finland.

Varans ursprungliga inköpspris är 12 200 mk (10 000 mk + mervärdesskatt 2 200 mk). Köpmannens inköpspris är hälften av det ursprungliga priset, dvs. 6 100 mk, varvid varan fortsättningsvis inkluderas dold skatt till ett belopp av 1 100 mk.

Beskattningen vid import verkställs enligt följande:

Skattegrund (*den dolda skattens belopp inräknas inte i skattegrunden*):

$$6\ 100\ \text{mk} - 1\ 100\ \text{mk} = 5\ 000\ \text{mk}$$

Skatt som skall betalas (*den dolda skatten dras av från den skatt som annars skall betalas för import*):

$$5\ 000\ \text{mk} \times 22\ \% = 1\ 100\ \text{mk}$$

$$1\ 100\ \text{mk} - 1\ 100\ \text{mk} = 0\ \text{mk}$$

Köpman säljer varan vidare och tillämpar marginalbeskattningsförfarandet. Han debiterar köparen sitt eget försäljningspris 6 100 mk, sin vinstmarginal 1 000 mk samt skatten på vinstmarginalen 220 mk, med andra ord sammanlagt 7 320 mk.

f) *En åländsk köpman för begagnade varor köper en begagnad vara av en tysk privatperson*

Exemplet som följer beskriver en situation, då en åländsk köpman för begagnade varor importerar en begagnad vara som han köpt av en tysk privatperson.

Varans ursprungliga inköpspris omräknat i finsk valuta är 11 600 mk (10 000 mk + mervärdesskatt i Tyskland 1 600 mk). Köpmannens inköpspris är hälften av det ursprungliga inköpspriset, dvs. 5 800 mk, varvid priset inkluderar 800 mk i dold skatt.

Beskattningen vid import verkställs enligt följande:

Skattegrund (*den dolda skattens belopp inräknas inte i skattegrunden*):

$$5\ 800\ \text{mk} - 800\ \text{mk} = 5\ 000\ \text{mk}$$

Skatt som skall betalas (*den dolda skatten*

dras av från den skatt som annars skall betalas för import):

$$5\ 000\ \text{mk} \times 22\ \% = 1\ 100\ \text{mk}$$

$$1\ 100\ \text{mk} - 800\ \text{mk} = 300\ \text{mk}$$

När köpmannen använder sig av förfarandet med marginalbeskattning när han säljer vidare en vara som han själv importerat, är den skatt som skall betalas vid importen, 300 mk, inte avdragsgill. Om köpmannen för begagnade varor säljer varan vidare och tillämpar förfarandet med marginalbeskattning inräknas också den skatt som skall betalas vid importen i inköpspriset.

Om köpmannen säljer varan vidare och tillämpar marginalbeskattningsförfarandet debiterar han köparen sitt eget försäljningspris 5 800 mk, 300 mk i importskatt som inte är avdragsgill, sin vinstmarginal 1 000 mk samt skatten på vinstmarginalen 220 mk, med andra ord sammanlagt 7 320 mk.

Ifall säljaren hade köpt motsvarande vara på Åland, skulle säljaren ha debiterat sitt eget försäljningspris 6 100 mk (= 5 800 mk + mervärdesskatt i Finland 1 100 mk), sin vinstmarginal 1 000 mk samt skatten på vinstmarginalen 220 mk, alltså totalt 7 320 mk.

g) *En åländsk köpman för begagnade varor köper en begagnad vara av en köpman för begagnade varor i en annan del av Finland*

Följande exempel redogör för en situation, då en köpman för begagnade varor i en annan del av Finland säljer en vara till en åländsk köpman för begagnade varor och den sistnämnda för in varan till Åland. Exemplet lämpar sig också för en situation, då en köpman från en annan del av Finland köper en vara av en köpman på Åland.

När den vara som införs har sålts av en köpman för begagnade varor, dvs. en sådan skattskyldig återförsäljare som avses i 79 a § mervärdesskattelagen, räknas den dolda skatten på basis av säljarens eget inköpspris och inte utgående från hans skattefria försäljningspris, dvs. importörens inköpspris. Om den dolda skattens belopp skulle räknas på normalt sätt på basis av importörens inköpspris skulle det bli skattemässigt förmånligare att inhandla begagnade varor på andra sidan om skattegränsen, eftersom ett belopp motsvarande värdet av säljarens vinstmarginal skulle bli obeskattat i samband med importen (se exempel d).

Varans ursprungliga inköpspris är

12 200 mk (10 000 mk + mervärdesskatt 2 200 mk).

Inköpspriset för den köpman som säljer varan är 5 000 mk och hans skattefria försäljningspris är 6 100 mk. Den dolda skattens belopp räknas på basis av det inköpspris den köpman som är säljare har betalat. Skatten blir således 18,03 % av 5 000 mk, dvs. 901 mk.

Beskattningen vid import verkställs enligt följande:

Skattegrund (*den dolda skattens belopp inräknas inte i skattegrunden*):

6 100 mk — 901 mk = 5 199 mk

Skatt som skall betalas (*den dolda skatten dras av från den skatt som annars skall betalas för import*):

5 199 mk x 22 % = 1 143 mk

1 143 mk — 901 mk = 242 mk

När köpmannen tillämpar förfarandet med marginalbeskattning och säljer vidare en vara som han importerat är den skatt som skall betalas vid importen, 242 mk, inte avdragsgill.

I det ovan beskrivna exemplet har den åländska köpmannen för varan betalat dess inköpspris 6 100 mk samt skatten för importen 242 mk, med andra ord totalt 6 342 mk.

Om en åländsk köpman för begagnade varor hade köpt motsvarande vara av en annan åländsk köpman för begagnade varor skulle han ha betalat lika mycket. Den åländska köpmannen skulle sälja varan med tillämpning av marginalbeskattningsförfarandet och debitera den köpman som fungerar som köpare sitt eget inköpspris 5000 mk, sin vinstmarginal 1 100 mk och skatten på vinstmarginalen 242 mk, totalt 6 342 mk.

Det ovan redogjorda förfarandet skulle i praktiken tillämpas ganska sällan, eftersom ett klagande av den dolda skattens belopp förutsätter att säljaren är beredd att avslöja sin försäljningsmarginal för köparen. Alternativt kunde en köpman i praktiken sköta försäljningen av en vara över skattegränsen på så sätt att han i egenskap av säljare för varan över skattegränsen och importerar den i sitt eget namn. Försäljningen av varan till den köpman som skall köpa den skulle ske först efter att varan förts över skattegränsen och importerats. Härvid behöver säljaren inte avslöja sin marginal för köparen. Tillvägagångssättet skulle bli följande:

Varans ursprungliga inköpspris är 12 200

mk (10 000 mk + mervärdesskatt 2 200 mk).

Inköpspriset för den köpman som säljer varan är 5 000 mk och det skattefria försäljningspriset 6 100 mk. Den dolda skatten räknas även i detta fall på basis av det inköpspris köpmannen har betalat och skattens belopp skulle bli 901 mk.

Säljaren importerar varan till Åland och beskattningen verkställs på följande sätt:

Skattegrund (*den dolda skattens belopp inräknas inte i skattegrunden*):

5 000 mk — 901 mk = 4 099 mk

Skatt som skall betalas (*den dolda skatten dras av från den skatt som annars skall betalas för import*):

4 099 mk x 22 % = 901 mk

901 mk — 901 mk = 0 mk

Efter att ha importerat varan säljer köpmannen denna vidare till en åländsk köpman för begagnade varor och tillämpar fortsättningsvis marginalbeskattningsförfarandet på försäljningen. Han debiterar köparen sitt eget inköpspris 5 000 mk, sin vinstmarginal 1 100 mk och skatten på vinstmarginalen 242 mk, dvs. sammanlagt 6 342 mk.

Verifikation

För att den dolda skatt som ingår i varans anskaffningspris skall kunna beaktas som en post som minskar skatten för import förutsätts det att importören kan lägga fram utredning om skatten. Med dold skatt som ingår i anskaffningspriset avses omsättnings- eller mervärdesskatt, som debiterats för en vara i Finland eller i en annan medlemsstat i anslutning till det första av sådana skattepliktiga förvärv, i fråga om vilka skatten inte varit avdragsgill eller skatteåterbäring inte har kunnat erhållas och som således fortsättningsvis ingår i varans värde då den importerats.

Det ursprungliga inköpskvittot över ett skattepliktigt förvärv som föranlett dold skatt skulle vara ett bra och tydligt bevis. I praktiken är det vanligtvis dock inte möjligt att tillhandahålla en sådan verifikation.

I regel sjunker priset på vanliga begagnade varor med tiden. I dessa fall kunde den dolda skattens andel av varans anskaffningspris räknas ut på basis av importörens eget inköpskvitto. Något inköpskvitto över det skattepliktiga förvärv som medfört dold skatt

behövs härvid inte. Även i dessa fall måste man dock kunna påvisa vilken skattesats som tillämpats på det skattepliktiga inköpet, eftersom skattesatsen är nödvändig för att man skall kunna räkna ut det rätta beloppet på den dolda skatten. När det gäller anskaffningar som gjorts i Finland torde det räcka med att ange tidpunkten för det skattepliktiga inköp som föranlett en dold skatt, eftersom myndigheterna känner till vilken skattesats som vid olika tidpunkter varit gällande här i landet.

Det torde vara lättare för importören att ange tidpunkten för ett första skattepliktigt inköp och skattesatsen i samband med detta än tidpunkten för ett första skattepliktigt inköp som medfört dold skatt och skattesatsen i anslutning till detta, ifall de avviker från varandra. Detta skall åtminstone när det är fråga om varor inköpta i Finland vara tillräckligt, eftersom skattesatsen kontinuerligt har stigit och en skattelättnad vid import som räknats utgående från det första skattepliktiga inköpet skulle bli mindre än om den hade räknats på basis av ett skattepliktigt inköp som medfört en dold skatt senare. I ovan nämnda situationer skall det således räcka att importören lägger fram utredning över endast den första skattepliktiga anskaffningen. Till exempel i fråga om begagnade bilar kunde importören utnyttja den information som tillhandahålls av registermyndigheterna för att verifiera beloppet för dold skatt.

I vissa speciella situationer, då de begagnade varorna är av sådan art att de stiger i pris med tiden, skall en uträkning av den dolda skatt som ingår i anskaffningspriset alltid kräva en utredning över det skattepliktiga inköpspris som föranlett den dolda skatten.

Förutom ovan nämnda utredning måste importören lämna uppgift om säljarens ställning. Detta är nödvändigt för att man skall veta huruvida varan som inhandlats hos en skattskyldig säljare innehåller dold skatt över huvud taget och huruvida en skattelättnad vid importen skall räknas på basis av importörens eller säljarens inköpspris.

Om säljaren är skattskyldig måste man med tanke på en skattelättnad vid import kontrollera att det inte gjorts avdrag eller betalats återbäring för sådan dold skatt som ingår i varans pris.

Om säljaren är en privatperson, en icke-skattskyldig eller en sådan skattskyldig, som

inte har kunnat dra av sådan skatt som ingår i varans pris eller som inte har kunnat sälja varan skattefritt, skall skattelättnaden vid import räknas på normalt sätt på basis av importörens inköpspris. Om säljaren är en köpman som saluför begagnade varor och det har varit fråga om skattefri försäljning av varor avsedda att exporteras, skall skattelättnaden vid import räknas utgående från säljarens inköpspris.

I en sådan situation, där säljaren är en köpman för begagnade varor och han själv för varan som skall säljas över skattegränsen samt sköter importen i sitt eget namn, kan köparen om han så önskar fungera som ombud för den säljare som är importör. I sådana fall då det av de dokument som utgör verifikation framgår att det inköp som medfört dold skatt är underkastad en skattesats på minst 22 % och att skatten som skall betalas för import sålunda skulle bli 0 mk, behöver en säljare som också är importör inte redogöra för sitt inköpspris när beskattningen av importen verkställs.

Försäljning av nya varor

Syftet med det föreslagna specialförfarandet är att förhindra en dubbelbeskattning i det skede en vara importerar i sådana fall, då det inte varit möjligt att sälja varan till importören utan att den inkluderar en dold skatt. Specialförfarandet är inte avsett att tillämpas på den normala handeln med nya varor, eftersom dessa kan säljas till köparna skattefritt för export utan att priset innehåller någon dold skatt. Om en skattelättnad vid import tillämpades på nya varor skulle det dessutom innebära att den skattegräns som gemenskapslagstiftningen förutsätter förlorade sin betydelse. Dessutom skulle Finland förlora skatteintäkter, ifall exempelvis nya varor som inköpts från Sverige till Åland inbegrep endast mervärdesskatten i Sverige.

Förfarandet med skattelättnad vid import skall dock tillämpas på begagnade transportmedel som enligt villkoren i 26 d § mervärdesskattelagen fortsättningsvis betraktas som nya. Sådana transportmedel beskattas i Finland som gemenskapsinterna förvärv när de säljs från någon annan medlemsstat till någon annan del av landet än Åland. När de säljs till Åland beskattas de dock i det land varifrån transporten inleds. Om en skattelättnad inte tillämpas vid importen skulle det leda till dubbel beskattning, eftersom med-

lemsstaterna i dylika situationer inte på Åland tillämpar motsvarande återbäringssystem som vid försäljning till andra medlemsstater. Tillämpningen av ett förfarande med skattelättnad vid import innebär att Finland när det gäller införseln till Åland avstår från sin beskattningsrätt i större grad än vad som är fallet i handeln mellan medlemsstaterna. Antalet sådana fall, och skatteintäktsbortfallet på grund av dessa, är dock obetydligt.

3. Propositionens verkningar

Före skattegränsen var handeln med begagnade varor störst mellan Åland och det övriga Finland. Till exempel handeln med begagnade bilar mellan Åland och andra delar av landet har uppskattats till ungefär 15 milj. mk i båda riktningarna, dvs. sammanlagt ca 30 milj. mk. Av denna handel bedöms ungefär 90 % att ha bedrivits mellan näringsidkarna.

Efter att skattegränsen infördes har handeln med begagnade varor över skattegränsen minskat betydligt. Under t.ex. 1998 har för begagnade bilar som införts till Åland betalats sammanlagt ca 400 000 mk i skatt för importen. Förutom bilar har det bl.a. importerats ett litet antal begagnade traktorer och övriga lantbruksmaskiner. De föreslagna ändringarna möjliggör en normal handel med begagnade varor över skattegränsen.

När det gäller handeln med konstverk, samlarföremål och antikviteter över skatte-

gränsen finns det inte närmare uppgifter att tillgå, men den bedöms som blygsam.

I och med att dubbelbeskattningen av begagnade varor anskaffade på andra sidan om skattegränsen elimineras och skattesatsen vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter reduceras förbättras beskattningens neutralitet. Ändringarna medför inga betydande verkningar på statsekonomin.

Förslagen komplicerar beskattningen och ökar därmed i någon mån de administrativa kostnaderna såväl inom tull- och skatteförvaltningen som inom företag som bedriver handel över skattegränsen med begagnade varor. Skattebelastningen på de varor företagen saluför dock minskar.

4. Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts som tjänsteuppdrag vid finansministeriet. Vid beredningen har Tullstyrelsen, Skattestyrelsen och Ålands landskapsstyrelse hörts i saken.

5. Samband med internationella fördrag

I lagförslaget är det fråga om det inbördes förhållandet mellan diskrimineringsförbudet i artikel 90 i Romfördraget och bestämmelserna i Europeiska gemenskapens sjätte mervärdesskattedirektiv som är förpliktande för Finland.

DETALJMOTIVERING

1. Lagförslaget

17 §. Enligt gällande paragraf tillämpas på grund av skattegränsen inte förfarandet med marginalbeskattning på begagnade varor som förs in från landskapet Åland till andra delar av Finland. I fråga om dessa varor tillämpas samma bestämmelser som är gällande för varor som importeras från ett land utanför gemenskapen. Motsvarande bestämmelser tillämpas på begagnade varor som förs in till landskapet Åland från andra delar av Finland och andra medlemsstater.

Till paragrafen fogas ett nytt 2 mom., enligt vilket förfarandet med marginalbeskattning skall kunna tillämpas även på försäljningen av sådana varor som den skattskyldige återförsäljaren har köpt någon annanstans i Finland eller i en annan medlemsstat och

fört in till Åland eller köpt i landskapet Åland och fört in till en annan del av landet, när på importen tillämpats ett förfarande med skattelättnad.

Bestämmelsen behövs, eftersom det inte med hjälp av skattelättnad vid import är möjligt att eliminera en dubbel beskattning i situationer, då varan köpts av en köpman för begagnade varor som har köpt och fört in varan över skattegränsen. Dubbelbeskattningen i sådana situationer förorsakas inte av den skatt som skall betalas i samband med import, utan med anledning av att köpmannen är tvungen att betala skatt på basis av hela försäljningspriset, som dessutom inkluderar en dold skatt som ingår i varans värde. En förutsättning för att dubbelbeskattning skall kunna elimineras är att köpmannen kan tillämpa förfarandet med marginal-

beskattning när han säljer varan vidare till en sådan person som inte har rätt till avdrag för den skatt som ingår i inköpspriset.

I ett nytt 3 mom., som fogas till paragrafen, preciseras förhållandet mellan 2 mom. och 79 f § 4 och 5 punkten mervärdesskattelagen. Enligt de sistnämnda punkterna är villkoret för tillämpande av ett förfarande med marginalbeskattning när varan har köpts av en annan köpman för begagnade varor, att säljaren har tillämpat ett förfarande med marginalbeskattning på sin försäljning. Försäljningen över skattegränsen är dock skattefri försäljning av varor avsedda att exporteras och på sådan kan inte förfarandet med marginalbeskattning tillämpas. Därför skall i 3 mom. föreskrivas att förfarandet med marginalbeskattning, avvikande från vad som anges i 79 f § mervärdesskattelagen, skall få tillämpas på försäljning över skattegränsen kring Åland också, när den köpman för begagnade varor som sålt varan inte har tillämpat marginalbeskattningsförfarandet.

Till paragrafen fogas ett nytt 4 mom., enligt vilket köpmannen för begagnade varor dessutom i sin marginalskattekalkyl i inköpspriset får eräkna den skatt han efter en skattelättnad eventuellt varit tvungen att betala för import.

Bestämmelsen behövs, eftersom denna skatt enligt den föreslagna 18 a § 7 mom. inte är avdragsgill för en köpman för begagnade varor och köpmannen annars skulle bli tvungen att betala skatt på en alltför stor vinstmarginal.

17 a §. Enligt 21 § 2 mom. i den gällande mervärdesskattelagen betalas skatt för att en vara tas i eget bruk, om avdrag har kunnat göras för varan. När en vara tas i eget bruk är skattegrunden enligt 74 § 2 punkten mervärdesskattelagen för en vara man importerat själv samma skattegrund som använts i fråga om skatten för importen eller ett sannolikt lägre överlåtelsepris.

I det fall att den skatt som skall betalas för import har minskats till ett lägre belopp med hjälp av sådan skattelättnad som avses i den föreslagna 18 a §, skulle gällande bestämmelser leda till att varor i eget bruk beskattades mera än den skatt importören ursprungligen har fått dra av. Därför föreslås det i paragrafen att i sådana situationer skall för en vara som tas i eget bruk betalas skatt endast i den utsträckning som skatten som debiteras för import har minskats. Skattegrunden blir härvid den del av skattegrun-

den för en vara som tas i eget bruk, som till sitt värde motsvarar den del av grunden för skatten som skall betalas för import utgör av skattegrunden vid import efter en sådan skattelättnad som avses i 18 a §.

Bestämmelsen blir tillämplig endast i situationer, då importören skulle bli tvungen att betala skatt efter en skattelättnad vid import. I övriga fall blir det ingen skatt att dra av, och beskattningsbestämmelserna i fråga om eget bruk blir inte tillämpliga.

18 a §. Enligt gällande 18 § tillämpas vad som i 9 kap. mervärdesskattelagen bestäms om införsel av varor till gemenskapen även på införsel av varor till landskapet Åland från en annan del av landet, en annan medlemsstat eller en plats utanför gemenskapen samt på införsel av varor från landskapet Åland till en annan del av landet. I 9 kap. mervärdesskattelagen ingår bestämmelser i fråga om skyldigheten att betala skatt för import, skattegrunden, undantag från skattepliktigheten för import och beskattningsförfarandet.

Till lagen fogas en ny 18 a § i vilken föreskrivs om skattelättnad som beviljas på import av begagnade varor i anslutning till skattegränsen kring Åland. Syftet med bestämmelsen är att eliminera dubbelbeskattningen i varuhandeln och -överföringarna över skattegränsen.

Enligt paragrafens 1 mom. skall importören vid bestämmade av den skatt som skall betalas vid import av varan ha rätt till skattelättnad, räknad enligt det sätt som föreskrivs i 3—6 mom. på basis av den dolda skatt som ingår i varans anskaffningspris. Bestämmelsen tillämpas när varan förs in från någon annan del av Finland eller från en annan medlemsstat till landskapet Åland eller från landskapet till någon annan del av Finland. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter att importören kan verifiera beloppet på den dolda skatt som varan inkluderar.

Paragrafens 2 mom. upptar en definition på dold skatt som ingår i varans anskaffningspris. Med dold skatt avses den mervärdesskatt, som har debiterats i samband med ett skattepliktigt förvärv av en vara i Finland eller i någon annan medlemsstat. Den dolda skatten kan också bestå av omsättningsskatt som fortsättningsvis ingår i varans värde. Med det skattepliktiga förvärvet avses det första skattepliktiga förvärvet som medfört en dold skatt. Av praktiska skäl kan eventu-

ella skattepliktiga eller marginalbeskattade överlåtelser senare inte beaktas vid uträkningen av den dolda skatten. Ett villkor är dessutom att det inte varit möjligt att göra avdrag eller få återbäring på skatten samt att skatten fortsättningsvis ingår i varans värde vid tidpunkten för importen. Om varan har sålts skattefritt, till exempel som försäljning av vara avsedd att exporteras eller om det alltid varit möjligt att göra avdrag för den skatt som ingått i varans pris, inkluderar varans anskaffningspris inte någon dold skatt vid importen. Med dold skatt som fortsättningsvis vid tidpunkten för importen ingår i varans värde avses skatt som debiterats tidigare till den del varans värde inte har förbrukats.

Paragrafens 3 mom. innehåller en bestämmelse om hur skattelättnaden räknas ut. Den skatt som ingår i varans anskaffningspris skall beaktas när skatten för import räknas på så sätt att den inte intas i skattegrunden. Dessutom dras den av från den skatt som annars skulle betalas för importen.

Paragrafens 4 mom. innehåller en bestämmelse om i vilken grad en minskning eller stegring av varans värde inverkar på storleken av en skattelättnad vid import. Om varans värde har sjunkit mellan tidpunkten för det skattepliktiga förvärv som föranledde den dolda skatten och tidpunkten för importen, beaktas det belopp som betalats i skatt minskat i samma proportion som varans värde har sjunkit. Om varans värde har stigit under motsvarande tid beaktas det belopp som betalats i samband med det skattepliktiga förvärv som föranledde den dolda skatten.

Enligt paragrafens 5 mom. betalas ingen återbäring om skatten räknad enligt 3 och 4 mom., som skall betalas för import, blir negativ. Kalkylens slutsumma kan bli negativ när skattesatsen i landet varifrån varan exporteras är högre än i landet dit den importerats. Den resterande andelen skatt som debiterats i landet varifrån varan exporteras betalas inte som återbäring. Skatt debiterad i det land varifrån varan exporterats kan beaktas endast i form av en post som minskar den skatt som annars skall betalas för import.

Enligt paragrafens 6 mom. skall den skatt som ingår i varans anskaffningspris räknas på det inköpspris köpmannen för begagnade varor i egenskap av säljare har betalat och inte på basis av försäljningspriset i sådana

fall då det skulle ha varit möjligt att sälja varan skattefritt till importören. I övriga fall skall den dolda skatten beräknas utgående från det inköpspris importören betalat. Syftet med bestämmelsen är att begagnade varor förvärvade i det egna landet och på andra sidan om skattegränsen skall få samma skattemässiga bemötande. Om den dolda skatten skulle räknas utgående från det skattefria pris, till vilket köpmannen för begagnade varor säljer varan, dvs. på basis av det inköpspris som importören har betalat, skulle det skattemässigt vara förmånligare att köpa begagnade varor på andra sidan om skattegränsen.

Paragrafens 7 mom. föreskriver att en köpman för begagnade varor, som samtidigt är importör, inte får göra avdrag för den skatt för import som återstår att betala efter ett förfarande med skattelättnad, om han på varor som han säljer vidare tillämpar förfarandet med marginalbeskattning. Exempel f i underavsnitt 2.2. beskriver situationen.

Enligt paragrafens 8 mom. skall förfarandet med skattelättnad vid import tillämpas endast i sådana situationer, då det inte varit möjligt att sälja varorna skattefritt till importören och varorna de facto inkluderar dold skatt. Avsikten är att utesluta den normala handeln med nya varor från detta specialförfarande, eftersom de kan säljas till köparna skattefritt i form av försäljning av varor avsedda att exporteras och inte kräver något specialförfarande.

18 b §. Enligt 94 § 1 mom. 2 punkten i den gällande mervärdesskattelagen är import av i 79 c § avsedda konstverk som upphovsmannen äger skattefria. På import av andra konstverk, samlarföremål och antikviteter tillämpas den allmänna skattesatsen på 22 %.

I lagen intas en ny 18 b § som föreskriver om en reducerad skattesats i anslutning till skattegränsen kring Åland att tillämpas på import av konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Enligt paragrafens 1 mom. skall på import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 79 c—79 e § mervärdesskattelagen tillämpas en skattesats reducerad till 8 %. Ett villkor är att varan importerats till Åland från någon annan del av Finland eller en annan medlemsstat eller från landskapet till det övriga Finland. Avsikten är att föremål som importerats från en plats på andra sidan om skattegränsen skall be-

handlas mer likvärdigt jämfört med motsvarande varor som förvärvats i eget land.

Paragrafens 2 mom. föreskriyer i anslutning till skattegränsen kring Åland att på import av konstverk, samlarföremål och antikviteter kan inte tillämpas det förfarande med skattelättnad vid import av begagnade varor, vilket föreslås i lagens 18 a §.

18 c §. Förutom Åland är samma problem med dubbel eller strängare beskattning förknippad med import också från andra områden, som fått ett särskilt bemötande i gemenskapens tull- och skattelagstiftning, men som omfattas av diskrimineringsförbudet i artikel 90 (tidigare 95) i Romfördraget.

Exempel på sådana områden är Kanarieöarna och Kanalöarna, vilka hör till gemenskapens tullområde men inte omfattas av gemenskapens skatteområde, liksom Ceuta och Melilla som inte omfattas av gemenskapens tull- och skatteområde.

2. Ikraftträdande

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

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

Lag

om ändring av lagen om undantag för landskapet Åland i fråga om mervärdesskatte- och accislagstiftningen

I enlighet med riksdagens beslut fogas till 17 § lagen den 30 december 1996 om undantag för landskapet Åland i fråga om mervärdesskatte- och accislagstiftningen (1266/1996) nya 2—4 mom. samt till lagen nya 17 a och 18 a—18 c § som följer:

Skattegrunden

17 §

Utan hinder av vad som bestäms i 1 mom. kan det förfarande som avses i 79 a § mervärdesskattelagen tillämpas när det för en införd vara har beviljats sådan skattelättnad vid import som avses i 18 a §.

Utan hinder av vad som anges i 79 f § 4 och 5 punkten mervärdesskattelagen kan ett förfarande enligt den nämnda lagens 79 a § i en situation som avses i 2 mom. tillämpas på försäljning av varor som en skattskyldig återförsäljare har köpt i Finland av en sådan skattskyldig återförsäljare som avses i 79 a § mervärdesskattelagen eller av en motsvarande näringsidkare i en annan medlemsstat och fört in till landskapet Åland eller från landskapet till någon annan del av Finland, trots att säljaren inte på försäljningen har tillämpat det förfarande som avses i 79 a § mervärdesskattelagen eller motsvarande förfarande i en annan medlemsstat.

I fråga om en sådan begagnad vara som en skattskyldig återförsäljare själv har fört in inräknas i det inköpspris som avses i 79 j § 1 mom. mervärdesskattelagen dessutom den skatt som skall betalas för importen i en situation som anges i 2 mom.

17 a §

När 74 § 2 punkten mervärdesskattelagen tillämpas på en vara, för vilken vid import har beviljats sådan skattelättnad som avses i 18 a §, utgör skattegrunden den del av det belopp enligt 74 § 2 punkten mervärdesskattelagen, som motsvarar värdet av den del av skattegrunden vid import, som minskad med skattelättnaden bildar grund för skatt som skall betalas för importen.

18 a §

När en vara införs från en annan del av Finland eller från en annan medlemsstat till landskapet Åland eller från landskapet till en

annan del av Finland, har importören när skatten för importen fastställs rätt till skattelättnad enligt 3—6 mom. på basis av den dolda skatt som ingår i varans anskaffningspris. Importören förutsätts lägga fram utredning om den dolda skattens belopp.

Med dold skatt som ingår i varans anskaffningspris avses mervärdes- eller omsättnings-skatt,

1) som betalats i anslutning till ett skattepliktigt förvärv av varan i Finland eller någon annan medlemsstat,

2) som inte har kunnat dras av eller för vilken det inte har kunnat erhållas återbäring och

3) som fortsättningsvis ingår i varans värde vid tidpunkten för importen.

Skattelättnaden vid import räknas ut så att den dolda skatt som ingår i varans anskaffningspris inte intas i skattegrunden, och dessutom dras den av från den skatt som annars skulle betalas för importen.

Om varans värde har sjunkit mellan tidpunkten för det skattepliktiga förvärv som gett upphov till den dolda skatten och tidpunkten för varans införsel, räknas den dolda skatt som ingår i anskaffningspriset ut så att den skatt som skall betalas i anslutning till det skattepliktiga förvärvet minskas med en proportionell andel som motsvarar värdeminskningen. Om varans värde har stigit under den ovan avsedda tiden betraktas som den dolda skatt som ingår i varans anskaffningspris det belopp som skall betalas i skatt i samband med det skattepliktiga förvärvet.

Om skatten som skall betalas för import, räknad enligt 3 och 4 mom., blir negativ återbärs ingen skatt.

Om en vara som förs in har sålts av en sådan skattskyldig återförsäljare som avses i 79 a § mervärdesskattelagen och denna har kunnat sälja varan till importören skattefritt, läggs ovan nämnda säljares inköpspris till grund för bestämmande av varans värde vid uträkning enligt 3—5 mom. av beloppet för

den dolda skatt som ingår i inköpspriset.

Den som för in en vara får inte dra av den skatt som skall betalas för importen då i skattens belopp har beaktats en skattelättnad vid import, om han på försäljningen av varan tillämpar det förfarande som avses i 79 a § mervärdesskattelagen.

Bestämmelserna i 1 mom. tillämpas inte på införsel av en sådan vara, för vars vidarekommande förvärvet som medfört att varan innehåller dold skatt beror på försäljning, som kunde ha befriats från skatt med stöd av mervärdesskattelagens bestämmelser om internationell handel eller motsvarande bestämmelser i en annan medlemsstat.

18 b §

För import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 79 c—79 e § mervärdesskattelagen skall i skatt betalas 8 procent av skattegrunden när

1) varan förs in till landskapet Åland från

en annan del av landet eller från någon annan medlemsstat, eller

2) varan förs in från landskapet Åland till en annan del av landet.

Bestämmelserna i 18 a § tillämpas inte på införsel som avses i 1 mom.

18 c §

Vad som bestäms i 17, 18 a och 18 b § tillämpas också på införsel till Åland och till andra delar av landet från ett område, på vilket enligt Europeiska gemenskapens tull- och skattelagstiftning tillämpas motsvarande principer som i fråga om landskapet Åland.

Denna lag träder i kraft den .

Lagen tillämpas när en såld vara har levererats, skyldigheten att betala skatt för en införd vara har uppkommit eller en vara har tagits i eget bruk efter att lagen har trätt i kraft.

Helsingfors den 14 oktober 1999

Republikens President

MARTTI AHTISAARI

Minister *Suvi-Anne Siimes*