

## **RP 139/2016 rd**

### **Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av 137 och 143 § i mervärdesskattelagen**

#### **PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL**

I denna proposition föreslås att mervärdesskattelagen ändras så att företag vilkas omsättning under räkenskapsperioden är högst 500 000 euro ges möjlighet att redovisa mervärdesskatt som ska betalas på försäljning och mervärdesskatt som dras av för inköp enligt betalningsprincipen.

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2017 och avses bli behandlad i samband med den.

Lagen avses träda i kraft vid ingången av 2017.

---

**INNEHÅLL**

|  |    |
|--|----|
| PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL.....  | 1  |
| INNEHÅLL .....   | 2  |
| ALLMÅN MOTIVERING .....  | 3  |
| 1 NULÄGE .....   | 3  |
| 1.1 Den nationella lagstiftningen .....  | 3  |
| 1.2 Lagstiftningen i EU .....  | 4  |
| 1.3 Mervärdesbeskattning enligt betalningsprincipen för småföretag i medlemsstaterna ..... | 5  |
| 1.4 Bedömning av nuläget .....   | 6  |
| 2 MÅLSÄTTNING OCH DE VIKTIGASTE FÖRSLAGEN.....   | 7  |
| 2.1 Målsättning .....  | 7  |
| 2.2 Alternativ .....   | 7  |
| 2.3 De viktigaste förslagen.....   | 9  |
| 3 PROPOSITIONENS KONSEKVENSER .....  | 9  |
| 3.1 Konsekvenser för företagen .....   | 9  |
| 3.2 Konsekvenser för Skatteförvaltningens kostnader.....                                   | 10 |
| 3.3 Skatteintäkts- och ränteförluster .....  | 10 |
| 4 BEREDNINGEN AV PROPOSITIONEN .....   | 10 |
| 5 SAMBAND MED ANDRA PROPOSITIONER.....   | 12 |
| DETALJMOTIVERING .....   | 13 |
| 1 LAGFÖRSLAG .....   | 13 |
| 2 IKRAFTTRÄDANDE .....   | 14 |
| LAGFÖRSLAG .....   | 15 |
| Lag om ändring av 137 och 143 § i mervärdesskattelagen .....                               | 15 |
| BILAGA .....   | 17 |
| PARALLELLTEXT .....  | 17 |
| Lag om ändring av 137 och 143 § i mervärdesskattelagen .....                               | 17 |

## ALLMÄN MOTIVERING

### 1 Nuläge

#### 1.1 Den nationella lagstiftningen

I mervärdesskattelagen (1501/1993) baserar sig skyldigheten att betala skatt i regel på den så kallade prestationsprincipen. När prestationsprincipen tillämpas uppstår skyldighet att betala skatt när en såld vara har levererats eller en tjänst har utförts. Det har inte någon betydelse när kunden betalar säljaren för de nyttigheter som han eller hon köpt. Prestationsprincipen har motiverats med målet att utnyttja den reglering som tillämpas inom inkomstbeskattningen och bokföringslagstiftningen, eftersom det har ansetts göra beskattningen mera lättförståelig och lätthanterbar.

Enligt 1 § 1 mom. 1 punkten i mervärdesskattelagen ska mervärdesskatt betalas till staten på rörelsemässig försäljning av varor och tjänster. Enligt 15 § 1 mom. 1 punkten uppkommer skyldighet att betala skatt på försäljning enligt 1 § när den sålda varan har levererats eller tjänsten utförts.

Enligt 135 a § ska skatt på försäljning hänföras till den kalendermånad under vilken skyldigheten att betala skatten har uppstått enligt 15 §. Enligt 136 § får under räkenskapsperioden, i situationer som avses i 15 § 1 mom. 1 punkten, skatt hänföras till den kalendermånad under vilken köparen har debiterats för den levererade varan eller den utförda tjänsten. Om någon debitering inte sker, får skatten hänföras till den kalendermånad under vilken försäljningspriset eller en del av det har influtit. Skatten på försäljningspriser som vid räkenskapsperiodens utgång inte har debiterats eller, om någon debitering inte sker, som inte har influtit, ska hänföras till räkenskapsperiodens sista kalendermånad. När skattskyldigheten upphör ska skatten hänföras till den sista kalendermånaden av verksamheten.

Enligt 137 § får en skattskyldig som bokföringslagen inte tillämpas på eller som enligt den lagen har rätt att upprätta ett bokslut enligt betalningsprincipen i de situationer som nämns i 15 § 1 mom. 1 punkten hänföra skatt på försäljning till den kalendermånad under vilken försäljningspriset eller en del av det har influtit. När skattskyldigheten upphör ska skatten på försäljningspriser som inte har influtit hänföras till den sista kalendermånaden av verksamheten.

Enligt 141 § 1 punkten ska avdrag enligt 10 kap. hänföras till den kalendermånad under vilken en köpt vara eller tjänst har tagits emot. Enligt 142 § får under en räkenskapsperiod ett avdrag som enligt 141 § 1 punkten hör till räkenskapsperioden hänföras till den kalendermånad under vilken den som är berättigad till avdraget har debiterats för den levererade varan eller den utförda tjänsten. Om någon debitering inte sker, får avdraget hänföras till den kalendermånad under vilket inköpspriset eller en del av det har betalats. Avdrag för inköp för vilka debitering inte har skett när räkenskapsperioden går ut eller, om någon debitering inte sker, som då inte är betalda, ska hänföras till räkenskapsperiodens sista kalendermånad. När skattskyldigheten upphör ska avdraget hänföras till den sista kalendermånaden av verksamheten.

Enligt 143 § 1 mom. får en skattskyldig som bokföringslagen inte tillämpas på eller som enligt bokföringslagen har rätt att göra upp ett bokslut enligt betalningsprincipen i de fall som avses i 141 § 1 punkten hänföra avdraget till den kalendermånad under vilken inköpspriset eller en del av det har betalats. När skattskyldigheten upphör ska avdraget för obetalda inköp som avses i 1 mom. hänföras till den sista kalendermånaden av verksamheten.

## 1.2 Lagstiftningen i EU

Det gemensamma skatteunderlaget för Europeiska unionens (EU) medlemsstaters system för mervärdesskatt har fastställts genom rådets direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt 2006/112/EG, nedan *mervärdesskattedirektivet*.

Enligt mervärdesskattedirektivet betalas skatt för försäljningar och avdras skatter för inköp i regel enligt prestationsprincipen. Direktivet gör det möjligt att på vissa villkor ta i bruk mervärdesskatt enligt betalningsprincipen.

Enligt artikel 63 i direktivet inträffar den beskattningsgrundande händelsen och blir mervärdesskatt utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.

Enligt artikel 66 får medlemsstaterna undantagsvis föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar vid någon av följande tidpunkter: a) Senast när fakturan utfärdas, b) Senast vid mottagandet av betalningen, c) Om någon faktura inte har utfärdats eller om fakturan utfärdas för sent, inom en angiven tid, dock senast vid utgången av den tidsfrist för utfärdande av fakturor som medlemsstaterna föreskriver i enlighet med artikel 222 andra stycket eller om ingen sådan tidsfrist har föreskrivits av medlemsstaten, inom en angiven period från dagen för den beskattningsgrundande händelsen. Detta undantag ska emellertid inte tillämpas på tillhandahållande av tjänster för vilka mervärdesskatten i enlighet med artikel 196 ska betalas av förvärvaren då tjänsterna tillhandahålls av en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten eller på leveranser eller överföring av varor som avses i artikel 67 till en annan medlemsstat.

Enligt artikel 167 ska avdragsrätten inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. Enligt artikel 63 blir avdragsgill mervärdesskatt utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.

Enligt artikel 167 a första stycket får medlemsstaterna inom ramen för ett frivilligt system föreskriva att avdragsrätten för en beskattningsbar person vars mervärdesskatt endast blir utkrävbar i enlighet med artikel 66 b ska skjutas upp till dess att mervärdesskatten på de varor som levererats eller de tjänster som tillhandahållits till denne har betalats till dennes leverantör eller tillhandahållare.

Enligt artikel 167 a andra stycket ska medlemsstater som tillämpar det frivilliga system som avses i första stycket fastställa ett tröskelvärde för beskattningsbara personer som använder systemet på deras territorium, baserat på den beskattningsbara personens årsomsättning beräknad enligt artikel 288. Det tröskelvärdet får uppgå till högst 500 000 euro eller motsvarande värde i nationell valuta. Medlemsstater får höja detta tröskelvärde till högst 2 000 000 euro eller motsvarande värde i nationell valuta efter att ha samrått med mervärdesskatteskommittén. Enligt artikel 167 a tredje stycket ska medlemsstaterna informera mervärdesskatteskommittén om den nationella lagstiftning som antas enligt första stycket.

Enligt artikel 288 ska den omsättning som ska tjäna som referensnivå utgöras av följande belopp, exklusive mervärdesskatt:

1) Beloppet för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, i den mån som de beskattas.

2) Beloppet för transaktioner som med stöd av artiklarna 110 och 111, artikel 125.1, artikel 127 och artikel 128.1 är undantagna från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt som betalats i det föregående ledet.

3) Beloppet för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 146—149 och artiklarna 151, 152 och 153.

4) Beloppet för fastighetstransaktioner, de finansiella transaktioner som avses i artikel 135.1 b—g och försäkringstjänster, såvida dessa transaktioner inte har karaktär av bitransaktioner.

Köpeskillingen vid avyttring av ett företags materiella eller immateriella anläggningstillgångar ska dock inte räknas med vid beräkning av omsättningen.

Enligt artikel 273 första stycket får medlemsstaterna införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

### **1.3 Mervärdesbeskattning enligt betalningsprincipen för småföretag i medlemsstaterna**

Flera EU-stater tillämpar ett mervärdesskattesystem enligt betalningsprincipen på småföretag. Ett sådant system har tagits i bruk i bland annat Nederländerna, Belgien, Österrike, Luxemburg, Bulgarien, Rumänien, Spanien, Italien, Portugal, Malta, Irland, Förenade kungariket, Tyskland, Polen, Lettland och Estland. Det finns skillnader mellan medlemsstaterna när det gäller på hur stora företag och i vilken utsträckning mervärdesskatt enligt betalningsprincipen tillämpas, hur vissa situationer och transaktioner har ställts utanför systemet och vilka noggrannare villkor som har uppställts för tillämpning av systemet.

Den maximala omsättningen, eller tröskelvärdet, för de småföretag som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt enligt betalningsprincipen varierar. Exempelvis i Irland, Spanien, Italien och Malta kan systemet tillämpas av småföretag vilkas årsomsättning är högst 2 miljoner euro. Rumänien, Bulgarien, Tyskland, Portugal och Luxemburg tillämpar en gräns på 500 000 euro för årsomsättningen. Bland annat Österrike, Cypern, Lettland och Estland tillämpar lägre tröskelvärden. I en del medlemsstater bestäms den skattegräns som tillämpas enligt innevarande års omsättning, i en del utifrån föregående räkenskapsperiod eller tidigare räkenskapsperioder.

I en del medlemsstater, såsom Irland och Nederländerna, tillämpas mervärdesskatt enligt betalningsprincipen endast på skattepliktiga försäljningar. I en del medlemsstater gäller systemet enligt betalningsprincipen samma skattskyldigs försäljningar och inköp. Sådana medlemsstater är till exempel Bulgarien, Österrike, Cypern, Lettland och Polen. Dessutom tillämpas i dessa medlemsstater, med undantag av Österrike, systemet enligt betalningsprincipen i försäljningskedjan mellan två olika skattskyldiga.

En del av medlemsstaterna har infört arrangemang genom vilka man försöker säkerställa att mervärdesskatt på försäljningar betalas på behörigt sätt inom en viss tid trots att mervärdesskatt enligt betalningsprincipen tillämpas. I Lettland ska de skattskyldiga i vilket fall som helst betala skatt senast inom 6 månader och i Portugal senast inom 12 månader från det att fakturan gavs. I Italien ska säljaren betala skatt senast inom ett år efter försäljningen. I Polen ska skatten betalas senast inom 180 dagar efter det att varorna levererades eller tjänsterna utfördes. Detta gäller emellertid endast fall där nyttigheten har sålts till en icke-skattskyldig kö-

pare. I Irland försöker man förhindra skatteförluster genom ett arrangemang där köparen ska återta ett avdrag som han eller hon gjort, om han eller hon inte har betalat säljaren för inköpet inom 6 månader.

#### 1.4 Bedömning av nuläget

Enligt undersökningar och utredningar som gjorts av Företagarna i Finland, Finlands näringsliv EK, Finnvera Abp, Finlands Bank, Finansbranschens Centralförbund, Intrum Justitia samt arbets- och näringsministeriet har de betalningstider som företagen avtalar om sinsemellan blivit längre. Enligt en sammanfattning som Företagarnas i Finland gjort av ovan nämnda undersökningar har 44 procent av de små och medelstora företagen avtalat om en betalningstid som överstiger 30 dagar. Av de företag som avtalat om betalningstider som är längre än 30 dagar har knappt en femtedel ingått avtal enligt vilka betalningstiden är 60 dagar och något fler än vart tredje avtal där betalningstiden överstiger 60 dagar.

Enligt Företagarna i Finlands sammanfattning avtalade man mest om betalningstider som överstiger 30 dagar inom industrin (67 procent av industriföretagen), därefter kom handeln (46 procent), byggandet (46 procent) och servicebranschen (40 procent). Avtal om betalningstider som överstiger 30 dagar var vanligare bland något större företag med fler anställda än bland de allra minsta företagen. Exempelvis bland de företag som sysselsatte 50—250 personer utgjorde dessa svarande 60 procent, bland företagen med 20—49 anställda 61 procent, bland företagen med 10—19 anställda 54 procent, bland företagen med 5—9 anställda 49 procent och bland företagen med färre än 5 anställda 37 procent.

Längre betalningstider försämrar i synnerhet småföretags verksamhetsbetingelser och försvårar dessa företags finansiella läge. Ett litet företag kan bland annat bli tvungen att betala den mervärdesskatt som ska betalas för en räkning innan man får betalning från kunden. Utdragna betalningstider förekommer i synnerhet när medelstora företag är borgenär. Merparten av de fall där ett företag är tvunget att godkänna ett avtalsvillkor som ger avtalspartnern lång betalningstid hänför sig till situationer där gäldenären är en klart större aktör än borgenären.

Förlängningen av betalningstiderna beror på den allmänna ekonomiska recessionen. Eftersom lånefinansiering som beviljas företagen medför kostnader, kan ett större företag använda utdragna betalningstider som ett sätt att finansiera sin egen verksamhet på bekostnad av ett litet företag som är dess avtalspartner. Dessutom påverkas saken av villkor om långa betalningstider som tillämpas utomlands och som bildar kedjor som även syns i affärer mellan inhemska företag.

Av de orsaker som nämns ovan har lagen om betalningsvillkor i kommersiella avtal (30/2013) ändrats från och med den 1 maj 2015 så att i avtal mellan näringsidkare får betalningstiden överskrida 30 dagar endast om det uttryckligen avtalats om detta. Motsvarande tidsgräns var tidigare 60 dagar. Syftet med ändringen var att påverka betalningstiderna mellan företag så att de förkortas utan att ändå begränsa företagets möjlighet att vid behov avtala om hur långa betalningstider de vill. Ändringen bedömdes förbättra i synnerhet små och medelstora företags ställning.

Bokföringslagen (1336/1997) har ändrats genom en lag som trädde i kraft vid ingången av 2016. I bokföringslagen förblir kravet på att bokslut ska upprättas enligt prestationsprincipen huvudregel för bland annat aktiebolag, personbolag och andelslag. Bokslut krävs inte av fysiska personer som i bokföringslagen betraktas som mikroföretag och som är verksamma som yrkesutövare eller rörelseidkare. Ett kriterium på mikroföretag är bland annat att omsättningen uppgår till högst 700 000 euro. Möjligheten att upprätta bokslut enligt betalningsprincipen utsträcktes även till rörelseidkare vid sidan av yrkesutövare. Bokslut enligt betalningsprincipen

blev möjligt som alternativ även för stiftelser och föreningar som tillhör mikrokategorin. Genom lagändringen ställdes enskilda fiskare utanför bokföringsskyldigheten på samma sätt som enskilda lantbrukare redan tidigare.

Genom att ändra mervärdesskatten så att den följer betalningsprincipen kan man inte lösa de mera allmänna problem som hänför sig till finansmarknaden och småföretags tillgång till finansiering samt avtal om betalningstider mellan företag. Ändringen kan emellertid bidra till att förbättra småföretags likviditet och lätta upp deras administrativa börda genom att göra det möjligt att grunda bokföringen på betalningsuppgifter som framgår av kontoutdraget.

## **2 Målsättning och de viktigaste förslagen**

### **2.1 Målsättning**

Enligt programmet för statsminister Juha Sipiläs regering möjliggörs för små företag redovisning av mervärdesskatten enligt betalningsprincipen.

I enlighet med regeringsprogrammet föreslås att mervärdesskattelagen ändras i syfte att förbättra småföretags likviditet så att skattskyldiga vilkas omsättning under räkenskapsperioden inte överstiger 500 000 euro ges möjlighet att redovisa mervärdesskatten enligt betalningsprincipen.

### **2.2 Alternativ**

Redovisning av mervärdesskatt enligt betalningsprincipen kan med stöd av mervärdesskattedirektivet tas i bruk när företagets årsomsättning är högst 500 000 euro. Tröskelvärdet kan också vara 2 miljoner euro, men detta förutsätter att medlemsstaterna samrått med mervärdesskatteskommittén. Om mervärdesbeskattning enligt betalningsprincipen skulle tillämpas på företag vilkas omsättning uppgår till 2 miljoner euro skulle det innebära att rätt stora företag börjar omfattas av systemet. Då vore också konsekvenserna för statsfinanserna större.

Mervärdesskatt enligt betalningsprincipen kan tas i bruk så att den tillämpas på samma skattskyldigs försäljningar och inköp. Mervärdesskatt på försäljning ska betalas för den kalendermånad under vilken säljaren får betalning av köparen. Säljaren gör på motsvarande sätt avdrag för egna förvärv för den kalendermånad då han eller hon själv betalar sina inköp.

Denna modell vore symmetrisk inom samma skattskyldiga. Modellen vore i princip lönsam för småföretag som inte får betalning för sin försäljning vid leveranstidpunkten och vilkas försäljningar är större än inköpen, eftersom den mervärdesskatt som ska betalas på försäljningen skjuts fram mer än avdragen för inköpen. Företag som får betalt för sin försäljning redan vid leveranstidpunkten eller vilkas inköp innehåller mer mervärdesskatt än de mervärdesskatter som ska betalas på försäljningen har däremot ingen nytta av att tillämpa betalningsprincipen i stället för prestationsprincipen.

Mervärdesbeskattning enligt betalningsprincipen kunde tas i bruk även enbart i fråga om skatter som ska betalas på företagets försäljning. Med en sådan osymmetrisk modell betalar företaget mervärdesskatt på försäljningen för den kalendermånad under vilken köparen erlägger betalning. I fråga om sina egna inköp skulle företaget däremot ha rätt att tillämpa antingen prestationsprincipen, alltså göra avdrag för den kalendermånad under vilken den förvärvade nyttigheten har tagits emot, eller faktureringsprincipen under räkenskapsperioden, då avdraget görs för faktureringsmånaden.

## RP 139/2016 rd

I en sådan modell kunde företaget utnyttja avdragen genast när nyttigheten har tagits emot eller inköpsfakturen erhållits, medan betalningstidpunkten för skatten på försäljningen skjuts fram tills säljaren har fått betalning av köparen för de sålda nyttigheterna. Modellen vore förmånlig för alla småföretag som inte får betalt för sina försäljningar vid leveranstidpunkten eller som inte bedriver enbart försäljningsverksamhet som berättigar till återbäring.

Betalningsprincipmodellen kan genomföras så att den är symmetrisk även inom försäljningskedjan mellan två skattskyldiga. I en sådan modell betalar säljaren (den första skattskyldiga) skatt på försäljningen först när han eller hon fått betalning av köparen (den senare skattskyldiga), men samtidigt förutsätts att även köparen får dra av skatten på sitt förvärv först sedan han eller hon betalt sitt inköp till säljaren.

Utan ovannämnda tilläggsbegränsning som riktas mot köparen kunde den senare skattskyldiga göra avdrag för sina inköp enligt prestationens- eller fakturaprincipen, varvid denna får nytta av avdraget innan den första skattskyldiga betalar skatt till staten på sin försäljning. I vissa medlemsstater har det förekommit oegentligheter i situationer där en säljare som tillämpar betalningsprincipen säljer produkter till en köpare som inte tillämpar betalningsprincipen.

Inom försäljningskedjan kunde den symmetriska betalningsprincipmodellen medföra betydande administrativa kostnader för köpare som tillämpar prestationsprincipen. Detta kunde leda till att företagen inte godkänner ett sådant småföretag som leverantör.

En sätt att genomföra betalningsprincipen är ett alternativ enligt vilket företagen tilläts möjlighet att tillämpa betalningsprincipen fortlöpande under räkenskapsperioden på samma sätt som man för närvarande kan tillämpa faktureringsprincipen. Med denna modell är företagen i slutet av räkenskapsperioden tvungna att korrigera sin bokföring och sin mervärdesskattekalkyl enligt prestationsprincipen.

En sådan modell skulle inte avvika från prestationsprincipsystemet, som enligt bokföringslagstiftningen och inom inkomstbeskattningen ska tillämpas som huvudregel under räkenskapsperioden. Modellen undanröjer ändå inte helt företagets finansieringsbehov vid den tidpunkt då räkenskapsperioden avslutas. Dessutom orsakar modellen företagen en del administrativa kostnader i samband med bokslutet då mervärdesskattekalkylerna ska korrigeras enligt prestationsprincipen.

Småföretags momsredovisningsförfarande borde underlättas med en modell som är symmetrisk med avseende på försäljningarna och inköpen inom samma företag. Modellen skulle på ett riktat sätt undanröja de svårigheter som beror på att man varit tvungen att redovisa mervärdesskatten på försäljning till staten innan man har fått den från kunden. Det är inte nödvändigt att ställa inköp utanför betalningsprincipen för att lösa detta problem.

Den symmetriska modellen är också i harmoni med den konsekvensprincip som tillämpas i bokföringslagen. Den är tydligare och vad de administrativa kostnaderna beträffar förmånligare än den osymmetriska modellen, där två olika förfaranden tillämpas på försäljningar och inköp och som kan öka bokföringsmisstagen. Det är inte motiverat att på ett konstgjort sätt minska företagets kostnader på bekostnad av systemets konsekvens och klarhet. Den symmetriska modellen gör det möjligt att basera småföretags bokföring på betalningsuppgifter som framgår av kontoutdraget, vilket underlättar den administrativa bördan. Dessutom är statens skatteintäkts- och ränteförluster i anslutning till modellen mindre än med den osymmetriska modellen.

De andra modeller som presenteras ovan har inte ansetts genomförbara eller tillräckliga på grund av de problem som hänförs till dem.



## 2.3 De viktigaste förslagen

Enligt propositionen ska alla skattskyldiga vars omsättning under räkenskapsperioden är högst 500 000 euro ges möjlighet att redovisa mervärdesskatten enligt betalningsprincipen. Den skatt som ska betalas på försäljningar och den mervärdesskatt som dras av för inköp ska hänföras enligt betalningsprincipen till den månad då betalningen för den sålda varan eller tjänsten har influtit eller inköpet har betalats. Den skattskyldige ska själv kunna välja om han eller hon redovisar mervärdesskatten enligt prestations- eller betalningsprincipen. Om den skattskyldige väljer redovisning enligt betalningsprincipen ska den tillämpas på både försäljningar och inköp.

Sådana skattskyldiga som bokföringslagen inte tillämpas på, såsom enskilda lant- och skogsbrukare och fiskare, eller som enligt bokföringslagen har rätt att upprätta ett bokslut enligt betalningsprincipen, såsom enskilda yrkesutövare och rörelseidkare, ska på nuvarande sätt om de så vill kunna redovisa mervärdesskatten enligt betalningsprincipen oberoende av omsättningens storlek. Eftersom tillämpning av artikel 167 a i mervärdesskattedirektivet på inköp förutsätter en omsättningsgräns, ska dessa skattskyldiga inte förpliktas att tillämpa betalningsprincipen på inköp.

Betalningsprincipen ska tillämpas endast på försäljningar och inköp av varor och tjänster i Finland. Betalningsprincipen ska inte tillämpas på hur import eller export eller gemenskapsinterna försäljningar eller förvärv hänförs tidsmässigt och inte på sådana gränsöverskridande försäljningar som omvänd skattskyldighet tillämpas på.

För att eliminera oegentligheter ska skatt på försäljning hänföras senast till den kalendermånad under vilken det har gått 12 månader sedan varan levererades eller tjänsten utfördes. Den skattskyldige ska emellertid inte beröras av denna skyldighet, om försäljningen har orsakat den skattskyldige en kreditförlust enligt 78 § 1 mom. 2 punkten i mervärdesskattelagen. Med tanke på den administrativa enkelheten är det inte skäl att ta in andra begränsningar i lagen.

Om den skattskyldiges omsättning under räkenskapsperioden överskrider gränsen 500 000 euro och den skattskyldige inte har rätt att upprätta ett bokslut enligt betalningsprincipen, har den skattskyldige inte rätt att tillämpa betalningsprincipen under den räkenskapsperioden. Om en överskridning ändå sker av en oförutsägbar eller överraskande orsak, ska den skattskyldige kunna tillämpa betalningsprincipen till utgången av den räkenskapsperioden.

Räkenskapsperiodens omsättning beräknas i enlighet med 3 § i mervärdesskattelagen. I omsättningen inräknas således summan av den skattepliktiga försäljningen, de skattefria försäljningar som uppräknas i vissa lagar, överlåtelse av fastigheter eller rättigheter som hänför sig till fastigheter samt försäljningen av finansiella och försäkringstjänster. I omsättningen inräknas inte försäljning av finansiella tjänster och försäkringstjänster av accessorisk karaktär eller försäljning av anläggningstillgångar.

## 3 Propositionens konsekvenser

### 3.1 Konsekvenser för företagen

Det är svårt att bedöma hur stor andel av företagen vars omsättning understiger 500 000 euro som övergår till att tillämpa det frivilliga mervärdesskattesystemet enligt betalningsprincipen. Det finns drygt 510 000 mervärdesskattskyldiga företag vars omsättning understiger 500 000 euro. Detta är cirka 90 procent av alla mervärdesskattskyldiga företag i Finland.

## RP 139/2016 rd

I vissa branscher består försäljningen till stor del av försäljning mellan skattepliktiga företag, och summan av den mervärdesskatt som ska betalas är vanligtvis större än summan av avdragen för inköp. Enligt Företagarna i Finland är sådana branscher till exempel gruvverksamhet och brytning, industri, el-, gas- och värmeförsörjning, partihandel, transport och lager, fastighetsbranschen, information och kommunikation, förvaltning och stödtjänster samt annan serviceverksamhet. Sådana företag kunde vara intresserade av att övergå till mervärdesbeskattning enligt betalningsprincipen. För företag som bedriver kontanthandel vore det däremot inte lika lockande att övergå till betalningsprincipen, eftersom sådana aktörer i princip får betalt för sin försäljning vid leveranstidpunkten. Antalet företag som övergår till förfarandet enligt betalningsprincipen uppskattas till cirka 190 000.

Övergång till förfarandet enligt betalningsprincipen ger företagen ekonomisk nytta när skyldigheten att betala skatt skjuts fram till betalningstidpunkten. Räntenytta för hela företagssektorn uppskattas till sammanlagt cirka 0,5—1 miljoner euro per år.

Övergången till betalningsprincipen skulle åsamka företagen administrativa kostnader av engångsnatur som hänför sig till bland annat företagets personalutbildning och anpassning av datasystemen.

### 3.2 Konsekvenser för Skatteförvaltningens kostnader

Införandet av mervärdesskatt enligt betalningsprincipen kräver att förvaltningen anvisar resurser för utarbetandet av anvisningar samt för kundrådgivning och utbildning. Skatteförvaltningens datasystem behöver inte ändras. Det bedöms att åtgärderna för att övervaka mervärdesbeskattningen ökar för att följa överträdelser av den föreslagna omsättningsgränsen på 500 000 euro. Kostnaderna bedöms ändå inte bli betydande. Ändringen bedöms inte medföra något behov av tilläggsfinansiering för Skatteförvaltningen.

### 3.3 Skatteintäkts- och ränteförluster

Övergången till betalningsprincipen påverkar statens skatteintäkter i övergångsfasen och medför förluster av ränteinkomster. Skatteförlusten av engångsnatur i övergångsfasen uppkommer genom att redovisningen av mervärdesskatt senareläggs till följande år, vilket minskar inflödet av mervärdesskatt det år då systemet tas i bruk. Förlusten av ränteinkomster är av fortlöpande natur, och är en följd av det dröjsmål med redovisningen av mervärdesskatter som följer av betalningsprincipen i fråga om försäljningen.

Förlusterna av skatteintäkter och räntor kommer att vara beroende av hur stor andel av företagen med en omsättning som understiger 500 000 euro som övergår till betalningsprincipen.

Om antalet företag som övergår till förfarandet enligt betalningsprincipen vore cirka 190 000, skulle mervärdesskatteförlusten av engångsnatur beroende på den antagna betalningstiden vara cirka 105 miljoner euro. Det faktiska utfallet kan vara mindre, beroende på antalet företag som ansluter sig till systemet. Förlusten av ränteinkomster vore uppskattningsvis 0,5—1 miljoner euro per år. Uppskattningarna baserar sig på periodskattedeclarationerna för momsbeskattningen.

## 4 Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts vid finansministeriet.

Propositionen baserar sig på den utredning som gjordes vid finansministeriet hösten 2014. Finansministeriet har i samband med beredningen begärt yttrande av justitieministeriet, arbets-

## RP 139/2016 rd

och näringsministeriet, Skatteförvaltningen, Finlands näringsliv EK rf, Finsk handel rf, Centralhandelskammaren, KHT-yhdistys – Föreningen CGR rf, Centralförbundet för lant- och skogsbruksproducenter MTK rf, Finlands Kommunförbund, Ekonomiadministrationsförbundet i Finland rf, Suomen Veroasiantuntijat ry, Företagarna i Finland samt Skattebetalarnas Centralförbund rf.

Utifrån respons i yttrandena förhöll man sig positivt till ibruktagandet av mervärdesskatt enligt betalningsprincipen.

Enligt Centralhandelskammaren stärker förändringen av redovisningstidpunkten för mervärdesskatt inte väsentligt småföretagens kassaflöde eller undanröjer det problem som mervärdessbeskattning enligt betalningsprincipen har motiverats med. Beskattning enligt betalningsprincipen lättar dock upp företagets administrativa börda genom att bokföringen är enkel.

Enligt arbets- och näringsministeriet bör man välja den modell som förorsakar den skattskyldige mindre onödigt arbete i förhållande till den erhållna nyttan. Företagarna i Finland och KHT-yhdistys – Föreningen CGR rf understöder den osymmetriska modellen, eftersom den skulle förbättra de skattskyldigas betalningsförmåga mest. Dessutom avviker modellen minst från den nuvarande lagstiftningen, som möjliggör att skatten hänförs osymmetriskt. Den symmetriska modellen underlättar emellertid de administrativa problemen, då registreringarna kan baseras på kontoutdrag. Även Suomen Veroasiantuntijat ry har påpekat att det nuvarande systemet gör det möjligt att hänföra skatt osymmetriskt. Centralhandelskammaren, Ekonomiadministrationsförbundet och Skattebetalarnas Centralförbund rf anser det motiverat att tillämpa den symmetriska modellen på försäljningar och inköp eftersom systemet är tydligt och enkelt.

Ingen av remissinstanserna understöder att betalningsprincipen utvidgas symmetriskt till prestationer mellan skattskyldiga. Inte heller understöder man att mervärdessbeskattning enligt betalningsprincipen korrigeras enligt prestationsprincipen vid räkenskapsperiodens utgång eftersom det skulle urvattna nyttan av systemet.

Företagarna i Finland anser att gränsen 500 000 euro är tillräcklig för att omfatta en väsentlig del av de företag som lider av de förlängda betalningstiderna. Enligt arbets- och näringsministeriet bör man utifrån senare erfarenheter bedöma huruvida tröskelvärdet kan höjas till 2 miljoner euro.

Föreningen CGR och Företagarna i Finland understöder att skatten hänförs senast inom sex månaderna efter att varan levererats eller tjänsten utförts. Enligt Föreningen CGR gör detta det lättare att vid behov kombinera rapporteringen av försäljningar och mervärdesskatt i efterhand. Suomen Veroasiantuntijat ry förhåller sig åter avvaktande till det förslaget, och presenterar alternativa modeller för betalning av skatten i dylika situationer. Kravet på oklanderlig skattebetalningshistoria som villkor för att få tillämpa betalningsprincipen vann inte allmänt understöd.

Suomen Veroasiantuntijat ry finner det problematiskt att om skattskyldiga som bokföringslagen inte tillämpas på eller som enligt bokföringslagen har rätt att upprättat ett bokslut enligt betalningsprincipen, förlorar sin nuvarande möjlighet att tillämpa mervärdesskatt enligt betalningsprincipen om de överskrider omsättningsgränsen 500 000 euro. Centralförbundet för lant- och skogsbruksproducenter MTK rf anser att icke-bokföringsskyldiga primärproducenter som har rätt att redovisa enligt betalningsprincipen borde få behålla det nuvarande systemet vid sidan av det föreslagna förfarandet.

**5 Samband med andra propositioner**

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2017 och avses bli behandlad i samband med den.

## DETALJMOTIVERING

### 1 Lagförslag

**137 §.** Enligt 1 mom. får en skattskyldig, vars omsättning under räkenskapsperioden är högst 500 000 euro eller en skattskyldig som bokföringslagen inte tillämpas på eller som enligt bokföringslagen har rätt att upprätta ett bokslut enligt betalningsprincipen, om han eller hon så vill i de situationer som nämns i 15 § 1 mom. 1 punkten hänföra skatt på försäljning till den kalendermånad under vilken försäljningspriset eller en del av det har influtit.

Enligt 15 § 1 mom. 1 punkten i mervärdesskattelagen uppkommer skyldigheten att betala skatt på försäljning enligt 1 § när den sålda varan har levererats eller tjänsten utförts. I stället för prestationsprincipen, som är huvudprincip i mervärdesskattelagen, får en skattskyldig enligt det föreslagna förfarandet betala skatt på sin försäljning på basis av betalningen. Förfarandet enligt betalningsprincipen innehåller ingen skyldighet att korrigera och hänföra mervärdesskatten på försäljning enligt prestationsprincipen vid räkenskapsperiodens utgång.

Den skattskyldige kan själv besluta när han eller hon börjar tillämpa betalningsprincipen eller på nytt börjar iaktta förfarandena enligt mervärdesskattelagens huvudregler. Den skattskyldige ska dock i alla situationer lägga upp sin bokföring i enlighet med 209 § i mervärdesskattelagen så att de uppgifter som behövs för fastställande av skatten kan fås ur den.

Möjligheten att tillämpa betalningsprincipen gäller inte skatt på gemenskapsinterna förvärv, import eller köp av tjänster från utlandet på grundval av omvänd skattskyldighet i enlighet med 65 § i mervärdesskattelagen.

Enligt 2 mom. hänförs den skatt som avses i 1 mom. senast till den kalendermånad under vilken det har gått 12 månader från det att varan levererades eller tjänsten utfördes, om försäljningspriset inte har betalats före det. Bestämmelsen gäller dock inte en kreditförlust som avses i 78 § 1 mom. 2 punkten. Om en sådan kreditförlust har uppkommit under 12 månader efter det att varan levererades eller tjänsten utfördes, behöver ingen skatt alls betalas på den försäljningen. Grunderna för att bokföra kreditförluster ändras inte jämfört med nuläget.

Enligt 3 mom. skall skatten på de försäljningspriser som avses i 1 mom. och som inte har influtit när skattskyldigheten upphör hänföras till den sista kalendermånaden av verksamheten. Bestämmelsen motsvarar 136 § 2 mom. och 137 § 2 mom. i den gällande lagen.

I 4 mom. sägs att om omsättningen för en skattskyldig som tillämpar betalningsprincipen enligt 1 mom. och som inte har rätt att upprätta ett bokslut enligt betalningsprincipen överstiger 500 000 euro under räkenskapsperioden och överskridningen beror på en oförutsägbar eller överraskande orsak, får den skattskyldige fortsätta att tillämpa betalningsprincipen till räkenskapsperiodens utgång. Den skattskyldige bör uppskatta räkenskapsperiodens omsättning särskilt i början av varje räkenskapsperiod, om han eller hon vill tillämpa betalningsprincipen. Eftersom det är svårt att uppskatta omsättningen på förhand och gränsen på 500 000 euro för omsättningen påverkar endast hänförandet av den skatt som den skattskyldige betalar och inte det skattebelopp som ska betalas, medför det inga dröjsmålsåtgärder för den skattskyldige fast en omsättningsgräns som bedömts för lågt överskrids under de nämnda omständigheterna.

Enligt 5 mom. beräknas räkenskapsperiodens omsättning enligt 1 och 4 mom. i enlighet med 3 §. För att tillämpa systemet krävs att den skattskyldige uppskattar räkenskapsperiodens omsättning på förhand på samma sätt som när räkenskapsperiodens omsättning uppskattas i enlighet med 3 §.

## RP 139/2016 rd

**143 §.** En skattskyldig som tillämpar 137 § på hänförandet av skatt på försäljning och som inte har rätt att upprätta ett bokslut enligt betalningsprincipen ska enligt 1 mom. i de fall som avses i 141 § 1 punkten hänföra avdraget av skatt som ingår i inköp till den kalendermånad under vilken inköpspriset eller en del av det har betalats. Skatten ska alltså hänföras enligt betalningsprincipen när det gäller sådana skattskyldigas inköp och försäljningar. Avdrag för inköp ska inte korrigeras enligt prestationsprincipen vid räkenskapsperiodens utgång.

En skattskyldig som enligt bokföringslagen har rätt att upprätta ett bokslut enligt betalningsprincipen samt en skattskyldig som bokföringslagen inte tillämpas på får enligt 2 mom. i de fall som avses i 141 § 1 punkten hänföra avdraget till den kalendermånad under vilken den köpta varan eller tjänsten har tagits emot eller till den månad under vilken inköpspriset eller en del av det har betalats. Momentet motsvarar 143 § 1 mom. i den gällande lagen.

När skattskyldigheten upphör skall avdraget för obetalda inköp som avses i 1 eller 2 mom. enligt 3 mom. hänföras till den sista kalendermånaden av verksamheten. Bestämmelsen motsvarar 142 § 2 mom. och 143 § 2 mom. i den gällande lagen.

### **2 Ikraftträdande**

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2017.

Lagen ska tillämpas när en såld vara har levererats eller en tjänst utförts eller en köpt vara eller tjänst har tagits emot efter det att lagen har trätt i kraft.

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

## Lag

### om ändring av 137 och 143 § i mervärdesskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut  
*ändras* i mervärdesskattelagen (1501/1993) 137 och 143 §, av dem 137 § sådan den lyder delvis ändrad i lag 886/2009, som följer:

#### 137 §

En skattskyldig, vars omsättning under räkenskapsperioden är högst 500 000 euro eller som bokföringslagen inte tillämpas på eller som enligt den lagen har rätt att upprätta ett bokslut enligt betalningsprincipen, får i de situationer som nämns i 15 § 1 mom. 1 punkten hänföra skatt på försäljning till den kalendermånad under vilken försäljningspriset eller en del av det har influtit.

Den skatt som avses i 1 mom. hänförs dock senast till den kalendermånad under vilken det har gått 12 månader från det att varan levererades eller tjänsten utfördes, om det inte är fråga om en kreditförlust som hänför sig till försäljning som har uppgivits som skattepliktig.

När skattskyldigheten upphör skall skatten på de försäljningspriser som avses i 1 mom. och som inte har influtit hänföras till den sista kalendermånaden av verksamheten.

Om omsättningen för en skattskyldig som tillämpar det förfarande som avses i 1 mom. och som inte har rätt att upprätta ett bokslut enligt betalningsprincipen överstiger 500 000 euro under räkenskapsperioden och överskridningen beror på en oförutsägbar eller överraskande orsak, får den skattskyldige fortsätta att tillämpa förfarandet till räkenskapsperiodens utgång.

Räkenskapsperiodens omsättning enligt 1 och 4 mom. beräknas i enlighet med 3 §.

#### 143 §

En skattskyldig som tillämpar 137 § på hänförandet av skatt på försäljning och som inte har rätt att upprätta ett bokslut enligt betalningsprincipen ska i de fall som avses i 141 § 1 punkten hänföra avdraget till den kalendermånad under vilken inköpspriset eller en del av det har betalats.

En skattskyldig som bokföringslagen inte tillämpas på eller som enligt bokföringslagen har rätt att upprätta ett bokslut enligt betalningsprincipen får i de fall som avses i 141 § 1 punkten hänföra avdraget till den kalendermånad under vilken inköpspriset eller en del av det har betalats.

När skattskyldigheten upphör skall avdraget för obetalda inköp som avses i 1 och 2 mom. hänföras till den sista kalendermånaden av verksamheten.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Denna lag tillämpas när en vara har levererats eller en tjänst har utförts efter det att lagen har trätt i kraft.

**RP 139/2016 rd**

Helsingfors den 15 september 2016

**Statsminister**

**Juha Sipilä**

Finansminister Petteri Orpo



## Lag

### om ändring av 137 och 143 § i mervärdesskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut *ändras* i mervärdesskattelagen (1501/1993) 137 och 143 §, av dem 137 § sådan den lyder delvis ändrad i lag 886/2009, som följer:

#### Gällande lydelse

##### 137 §

En skattskyldig som bokföringslagen inte tillämpas på eller som enligt den lagen har rätt att upprätta ett bokslut enligt betalningsprincipen får i de situationer som nämns i 15 § 1 mom. 1 punkten hänföra skatt på försäljning till den kalendermånad under vilken försäljningspriset eller en del av det har inlutit.

När skattskyldigheten upphör skall skatten på de försäljningspriser som avses i 1 mom. och som inte har inlutit hänföras till den sista kalendermånaden av verksamheten.

##### 143 §

#### Föreslagen lydelse

##### 137 §

En skattskyldig, vars omsättning under räkenskapsperioden är högst 500 000 euro eller som bokföringslagen inte tillämpas på eller som enligt den lagen har rätt att upprätta ett bokslut enligt betalningsprincipen, får i de situationer som nämns i 15 § 1 mom. 1 punkten hänföra skatt på försäljning till den kalendermånad under vilken försäljningspriset eller en del av det har inlutit.

*Den skatt som avses i 1 mom. hänförs dock senast till den kalendermånad under vilken det har gått 12 månader från det att varan levererades eller tjänsten utfördes, om det inte är fråga om en kreditförlust som hänför sig till försäljning som har uppgivits som skattepliktig.*

När skattskyldigheten upphör skall skatten på de försäljningspriser som avses i 1 mom. och som inte har inlutit hänföras till den sista kalendermånaden av verksamheten.

*Om omsättningen för en skattskyldig som tillämpar det förfarande som avses i 1 mom. och som inte har rätt att upprätta ett bokslut enligt betalningsprincipen överstiger 500 000 euro under räkenskapsperioden och överskridningen beror på en oförutsägbar eller överraskande orsak, får den skattskyldige fortsätta att tillämpa förfarandet till räkenskapsperiodens utgång.*

*Räkenskapsperiodens omsättning enligt 1 och 4 mom. beräknas i enlighet med 3 §.*

##### 143 §

*En skattskyldig som tillämpar 137 § på hänförandet av skatt på försäljning och som inte har rätt att upprätta ett bokslut enligt betalningsprincipen ska i de fall som avses i 141 § 1 punkten hänföra avdraget till den ka-*

## RP 139/2016 rd

### *Gällande lydelse*

En skattskyldig som bokföringslagen inte tillämpas på eller som enligt bokföringslagen har rätt att göra upp ett bokslut enligt betalningsprincipen får i de fall som avses i 141 § 1 punkten hänföra avdraget till den kalendermånad under vilken inköspriset eller en del av det har betalats.

När skattskyldigheten upphör skall avdraget för obetalda inköp som avses i 1 mom. hänföras till den sista kalendermånaden av verksamheten.

### *Föreslagen lydelse*

*lendermånad under vilken inköspriset eller en del av det har betalats.*

En skattskyldig som bokföringslagen inte tillämpas på eller som enligt bokföringslagen har rätt att upprätta ett bokslut enligt betalningsprincipen får i de fall som avses i 141 § 1 punkten hänföra avdraget till den kalendermånad under vilken inköspriset eller en del av det har betalats.

När skattskyldigheten upphör skall avdraget för obetalda inköp som avses i 1 och 2 mom. hänföras till den sista kalendermånaden av verksamheten.

\_\_\_\_\_

*Denna lag träder i kraft den 20 .*

*Denna lag tillämpas när en vara har levererats eller en tjänst har utförts efter det att lagen har trätt i kraft.*

\_\_\_\_\_