

Utkast

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

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås ändringar i mervärdesskattelagen. Syftet med propositionen är att genomföra rådets direktiv (EU) 2022/542 om ändring av direktiven 2006/112/EG och (EU) 2020/85 vad gäller mervärdesskattesatser.

Det föreslås att det till mervärdesskattelagen fogas de bestämmelser som direktivet förutsätter om platsen för beskattning för kurser, vetenskaps-, kultur-, underhållnings- och idrottsevenemang, mässor, utställningar och liknande arrangemang som strömmas eller görs tillgängliga virtuellt. På tjänster som överläts till näringsidkare ska den allmänna bestämmelsen om försäljningsland vid handel med tjänster tillämpas, varvid tjänsterna beskattas på köparens etableringsort. Tjänster som överläts till någon annan än en näringsidkare och som gäller kurser, vetenskapliga tjänster, kultur-, underhållnings- och idrottsevenemang, mässor, utställningar och andra liknande arrangemang och deras organisering ska på motsvarande sätt beskattas på den plats där den som inte är näringsidkare är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas.

Ordalydelsen i den bestämmelse i mervärdesskattelagen som gäller den nedsatta skattesats som ska tillämpas på idrottstjänster samt på inträdesavgifter till teater-, cirkus-, musik-, dans- och biografföreställningar, utställningar, idrottsevenemang, nöjesparker, djurparker, museer och andra motsvarande kultur- eller underhållningsevenemang och inrättningar ska förenhetligas med ordalydelsen i direktivet. I bestämmelsen görs dessutom de preciseringar som direktivet förutsätter för att den nedsatta skattesatsen ska gå att tillämpa såväl på fysiska evenemang på plats som på evenemang som strömmas.

I mervärdesskattelagen görs de ändringar som direktivet förutsätter i fråga om tillämpningen av vinstmarginalbeskattningen och den nedsatta skattesatsen för konstverk, samlarföremål och antikviteter. Marginalbeskattningsförfarandet får enligt förslaget inte tillämpas när en nedsatt skattesats har tillämpats på konstverk, samlarföremål och antikviteter som överlåtits till en skattskyldig återförsäljare eller som importerats av återförsäljaren.

Lagen avses träda i kraft den 1 januari 2025.

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL.....	1
MOTIVERING	3
1 Bakgrund och beredning.....	3
1.1 Bakgrund.....	3
1.2 Beredning.....	3
2 Nuläge och bedömning av nuläget.....	3
2.1 Europeiska unionens lagstiftning.....	3
2.2 Den nationella lagstiftningen	11
2.3 Bedömning av nuläget.....	17
2.3.1 Mervärdesskattelagen.....	17
2.3.2 Landskapet Åland	18
3 Målsättning och de viktigaste förslagen	19
3.1 Målsättning.....	19
3.2 De viktigaste förslagen.....	19
3.2.1 Allmänt.....	19
3.2.2 Plats för beskattning av virtuella evenemang.....	19
3.2.3 Nedsatt skattesats för virtuella evenemang	19
3.2.4 Vinstmarginalbeskattning och nedsatt skattesats för konstverk, samlarföremål och antikviteter	20
4 De huvudsakliga konsekvenserna.....	20
4.1 Plats för beskattning av virtuella evenemang och skattesatsen för dem	20
4.1.1 Ekonomiska konsekvenser	20
4.1.2 Konsekvenser för myndigheterna	21
4.1.3 Konsekvenser för jämställdheten mellan könen.....	21
4.1.4 Konsekvenser för miljön.....	21
4.2 Beskattning av vinstmarginalen för konstverk.....	21
4.2.1 Ekonomiska konsekvenser	21
4.2.2 Konsekvenser för myndigheterna	23
4.2.3 Konsekvenser för jämställdheten mellan könen.....	23
4.2.4 Konsekvenser för miljön.....	23
5 Remissvar	23
6 Specialmotivering.....	23
6.1 Mervärdesskattelagen.....	23
7 Ikraftträdande.....	26
LAGFÖRSLAG	27
Lag om ändring av mervärdesskattelagen.....	27
BILAGA	29
PARALLELLEXT	29
Lag om ändring av mervärdesskattelagen.....	29

MOTIVERING

1 Bakgrund och beredning

1.1 Bakgrund

Grunden för skatt inom det mervärdesskattesystem som tillämpas i Finland har definierats på ett sätt som är bindande för Finland i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, nedan *mervärdesskattedirektivet*.

Den 18 januari 2018 lämnade Europeiska kommissionen ett förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskattesatser, COM(2018) 20. Förslaget är en del av EU:s paket om rättvis beskattning för att främja skapandet av ett gemensamt mervärdesskatteområde. Det anknyter till meddelandet som kommissionen lämnade den 4 oktober 2017 och förslagen om modernisering av mervärdessbeskattningen, COM (2017) 566—569. Meddelandet och förslagen baserar sig på handlingsplanen för mervärdesskatt, COM(2016) 148, som kommissionen lämnade den 7 april 2016.

Statsrådets skrivelse U 9/2018 rd om kommissionens förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller mervärdesskattesatser har lämnats till riksdagen.

Europeiska unionens råd har den 5 april 2022 antagit rådets direktiv (EU) 2022/542 om ändring av direktiven 2006/112/EG och (EU) 2020/85 vad gäller mervärdesskattesatser, nedan *skattesatsdirektivet*.

Ändringarna i direktivet förutsätter att Finlands mervärdesskattelag (1501/1993) ändras till de delar det rör sig om tvingande bestämmelser i direktivet. En del av bestämmelserna i direktivet är frivilliga för medlemsstaterna.

1.2 Beredning

Denna proposition har beretts vid finansministeriet. En remissbehandling om utkastet till proposition ordnades xxxx. Utlåtande begärdes av sådana myndigheter och intresseorganisationer inom näringslivet som är centrala med tanke på propositionen, sammanlagt x aktörer.

Beredningsunderlaget till propositionen finns i den offentliga tjänsten på adressen <https://vm.fi/sv/projekt-och-lagberedning> med identifieringskoden VM098:00/2023¹.

2 Nuläge och bedömning av nuläget

2.1 Europeiska unionens lagstiftning

Allmänt

Genom mervärdesskattedirektivet föreskrivs på ett för Finland bindande sätt om skattebasen i systemet för mervärdesskatt samt om strukturen och nivåerna för skattesatserna. Genom det skattesatsdirektiv som rådet antog den 5 april 2022 utvidgades och uppdaterades bilaga III, som gäller de varor och tjänster på vilka kan tillämpas nedsatta skattesatser. Medlemsstaterna gavs möjligheten att i större utsträckning än förr ta i bruk nedsatta skattesatser. De var dock inte

¹ <https://vm.fi/sv/projektsida?tunnus=VM098:00/2023>

skyldiga att göra det. För att förhindra skattebaserosion begränsades samtidigt tillämpningen av vissa nedsatta skattesatser.

Genom skattesatsdirektivet ändrades och kompletterades även bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet om platsen för tillhandahållande av tjänster samt vinstmarginalbeskattningen och den nedsatta skattesatsen för konstverk, samlarföremål och antikviteter. Till dessa delar rör det sig huvudsakligen om tvingande bestämmelser.

Platsen för beskattning av virtuella evenemang

Mervärdesskattedirektivet innehåller bestämmelser om i vilket land tjänster anses ha tillhandahållits och var de således beskattas. Vid tillämpningen av platsen för tillhandahållandet av tjänster finns vissa definitioner som gäller skattskyldiga och icke skattskyldiga juridiska personer som är registrerade till mervärdesskatt i artikel 43 i direktivet. Allmänna bestämmelser finns i artikel 44–45 i direktivet och särskilda bestämmelser i artikel 46–59 i direktivet.

Enligt artikel 43 i mervärdesskattedirektivet gäller följande vid tillämpning av bestämmelserna om bestämning av platsen för tillhandahållande av tjänster: 1) en beskattningsbar person som även bedriver verksamhet eller genomför transaktioner som inte betraktas som beskattningsbara leveranser av varor eller beskattningsbara tillhandahållanden av tjänster i enlighet med artikel 2.1 anses som beskattningsbar person för alla tjänster som personen kommer i åtnjutande av och 2) en icke beskattningsbar juridisk person som har ett registreringsnummer för mervärdesskatt anses som beskattningsbar person.

Enligt artikel 44 i mervärdesskattedirektivet ska platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, vara den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där personen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den plats där den beskattningsbara person som tillhandahålls sådana tjänster är bosatt eller stadigvarande vistas.

Enligt artikel 45 i mervärdesskattedirektivet ska platsen för tillhandahållande av tjänster till en icke beskattningsbar person vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls från tillhandahållarens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den plats där tillhandahållaren är bosatt eller stadigvarande vistas.

Genom skattesatsdirektivet gjordes inga ändringar i ovannämnda bestämmelser.

Kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande evenemang ordnas traditionellt som så kallade fysiska evenemang i vilka man deltar på plats. På grund av den ökade digitaliseringen ordnas sådana evenemang dock allt oftare på distans och virtuellt. Covid-19-pandemin ledde också till en ökning i antalet evenemang som ordnas virtuellt. Mervärdesskattedirektivet innehåller ingen definition av virtuella evenemang och inte heller några särskilda bestämmelser om platsen för beskattning vid försäljning av sådana tjänster. Detta har lett till varierande tolkningar i medlemsstaterna med avseende på det

faktiska innehållet och karaktären av dessa tjänster samt platsen där dessa tjänster bör beskattas. Det har varit möjligt att beskriva sådana tjänster som antingen kulturella, idrottsliga, underhållningsmässiga eller liknande tjänster eller alternativt som elektroniska tjänster. I den förstnämnda situationen beskattas tjänsterna i regel på den plats där evenemanget de facto ordnas. Om tjänsterna betraktas som elektroniska tjänster, beskattas de i regel på köparens etableringsort.

Enligt skäl 18 i skattesatsdirektivet är det för att säkerställa beskattning i konsumtionsmedlemsstaten nödvändigt att alla tjänster som kan tillhandahållas en kund på elektronisk väg är beskattningsbara på den plats där kunden är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas. Det är därför nödvändigt att modifiera reglerna för platsen för tillhandahållande av tjänster som avser sådana verksamheter.

För att förenhetliga medlemsstaternas beskattnings- och tolkningspraxis fogades genom skattesatsdirektivet till mervärdesskattedirektivet uttryckliga och för medlemsstaterna obligatoriska bestämmelser om platsen för beskattning av virtuella evenemang.

Enligt artikel 53 i mervärdesskattedirektivet ska platsen för tillhandahållande av tillträde till kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga eller liknande arrangemang som till exempel mässor och utställningar, samt tjänster i anknytning till tillträdet, som tillhandahålls en beskattningsbar person, vara den plats där evenemangen i fråga faktiskt äger rum.

Genom skattesatsdirektivet fogades till artikel 53 i mervärdesskattedirektivet ett andra stycke enligt vilket denna artikel inte ska vara tillämplig på tillträde till de evenemang som avses i första stycket om närvaron är virtuell.

I fråga om ovannämnda tjänster som tillhandahållits en skattskyldig person bestäms platsen för beskattning således i fortsättningen enligt artikel 44 i mervärdesskattedirektivet.

Enligt artikel 54.1 i mervärdesskattedirektivet ska platsen för tillhandahållande av tjänster och underordnade tjänster, i samband med kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga eller liknande verksamheter, till exempel mässor och utställningar, inklusive tillhandahållande av tjänster av sådana verksamheters organisatörer, som tillhandahålls en icke beskattningsbar person, vara den plats där dessa verksamheter faktiskt äger rum.

Till artikel 54.1 i mervärdesskattedirektivet fogades genom skattesatsdirektivet ett andra stycke enligt vilket platsen för tillhandahållandet ska vara den plats där den icke beskattningsbara personen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas, om tjänsterna och de underordnade tjänsterna hänför sig till verksamheter som strömmas eller på annat sätt görs tillgängliga virtuellt.

Till följd av ovannämnda ändringar ska virtuella kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga eller liknande evenemang i fortsättningen beskattas på köparens etableringsort både i situationer där tjänsterna säljs till en skattskyldig person och i situationer där de säljs till en icke skattskyldig person. Platsen för beskattning för dessa tjänster kommer således i praktiken motsvara platsen för beskattning för telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar och elektroniska tjänster.

I bestämmelserna om platsen för beskattning togs det genom skattesatsdirektivet inte in några definitioner av vad som avses med ”virtuell närvaro”, ”strömma” eller ”på annat sätt göra tillgänglig virtuellt” i artiklarna 53 och 54.

Närmare bestämmelser om bland annat platsen för beskattningsbara transaktioner finns i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (omarbetning), nedan *genomförandeförordningen*. Genomförandeförordningen är direkt tillämplig lagstiftning i medlemsstaterna.

I samband med skattesatsdirektivet gjordes inga ändringar i genomförandeförordningen, och det togs således till exempel inte in några särskilda bestämmelser om platsen för beskattning av virtuella evenemang i förordningen. De gällande bestämmelserna i genomförandeförordningen ska dock i fortsättningen i tillämpliga delar tillämpas också i de situationer där det är nödvändigt att bestämma platsen för beskattning för virtuella kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande tjänster. Vid bestämmandet av platsen för beskattning för tjänsterna i fråga ska således i fråga om en skattskyldig köpare tillämpas till exempel bestämmelserna i artikel 10 och 11 i genomförandeförordningen om sätet för den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet samt i fråga om en icke skattskyldig köpare bestämmelserna i artikel 12 och 13 i förordningen om den plats där en fysisk person är bosatt eller stadigvarande vistas.

Artikel 32 i genomförandeförordningen innehåller också bestämmelser om hurdana evenemang som avses med kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga eller liknande evenemang i artikel 53.1 i mervärdesskattedirektivet och artikel 33 bestämmelser om vad som särskilt avses med underordnade tjänster i anslutning till dessa tjänster. Inte heller i dessa bestämmelser gjordes några ändringar i samband med skattesatsdirektivet.

Skattesatsen för virtuella evenemang

Bestämmelser om tillämpningen av skattesatser finns i artikel 93–95 i mervärdesskattedirektivet och bestämmelser om skattesatsernas struktur och nivåer i artikel 96–101.

Enligt artikel 98.1 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Enligt artikel 98.2 första stycket får de reducerade skattesatserna endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som avses i bilaga III.

Artikel 98 i mervärdesskattedirektivet ändrades genom skattesatsdirektivet. Enligt den ändrade versionen av artikel 98.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna tillämpa högst två reducerade skattesatser. Enligt artikel 98.1 andra stycket ska de reducerade skattesatserna fastställas som en procentsats av beskattningsunderlaget, vilken inte får understiga 5 procent och ska endast tillämpas på leveranser av de varor och tillhandahållanden av de tjänster som förtecknas i bilaga III. Enligt artikel 98.1 tredje stycket får medlemsstaterna tillämpa de reducerade skattesatserna på leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som omfattas av högst 24 punkter i bilaga III.

Artikel 98.3 i mervärdesskattedirektivet ändrades genom skattesatsdirektivet. Enligt den ändrade versionen av artikel 98.3 ska de reducerade skattesatser och undantag som avses i punkterna 1 och 2 i artikeln inte tillämpas på tjänster som tillhandahålls elektroniskt utom de som förtecknas i bilaga III punkterna 6, 7, 8 och 13.

Bilaga III till mervärdesskattedirektivet innehåller en förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 i direktivet får tillämpas. Bilagan ändrades genom skattesatsdirektivet så att förteckningen i

bilagan över varor och tjänster utvidgades och uppdaterades. I bilagan gjordes också korrigeringar och preciseringar av teknisk natur.

I punkt 7 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet nämns tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografier, utställningar och liknande kulturella evenemang och anläggningar.

Genom skattesatsdirektivet ändrades ovannämnda punkt 7 i bilaga III så att det i punkten nu nämns tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografier, utställningar och liknande kulturella evenemang och anläggningar eller tillgång till direktströmning av dessa evenemang eller besök eller både och.

I punkt 13 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet nämns tillträde till sportevenemang, och i punkt 14 utnyttjande av sportanläggningar.

Genom skattesatsdirektivet ändrades punkt 13 i bilaga III så att det i punkten nu nämns tillträde till sportevenemang eller tillgång till direktströmning av dessa evenemang eller både och, utnyttjande av sportanläggningar och tillhandahållande av lektioner inom sport eller fysisk träning, inklusive när lektionerna direktströmmas. Den tidigare punkt 14 i bilaga III om utnyttjande av sportanläggningar ströks och togs in i den uppdaterade 13 punkten.

I bestämmelserna om skattesatser eller i bilaga III till mervärdesskattedirektivet togs det inte genom skattesatsdirektivet in några definitioner av vad som avses med ”tillgång till direktströmning av dessa evenemang eller besök” eller med ”utnyttjande av sportanläggningar och tillhandahållande av lektioner inom sport eller fysisk träning, inklusive när lektionerna direktströmmas”.

Vinstmarginalbeskattningen av konstverk, samlarföremål och antikviteter

I kapitel 4 i avdelning XII i mervärdesskattedirektivet föreskrivs det om särskilda ordningar för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Genom skattesatsdirektivet gjordes inga ändringar i bestämmelserna om begagnade varor och deras marginalbeskattning. Genom direktivet ändrades däremot vissa bestämmelser om konstverk, samlarföremål och antikviteter och om marginalbeskattning av dessa.

Enligt artikel 311.1 stycke 5 i mervärdesskattedirektivet avses med beskattningsbar återförsäljare en beskattningsbar person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet i syfte att sälja vidare köper, för sin rörelse använder eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, oberoende av om denna beskattningsbara person handlar för egen räkning eller för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision ska betalas vid köp eller försäljning.

Enligt artikel 313.1 i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna för leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som görs av beskattningsbara återförsäljare tillämpa en särskild ordning för beskattning av den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal i enlighet med bestämmelserna i detta underavsnitt.

Enligt artikel 314 i mervärdesskattedirektivet ska ordningen för beskattning av vinstmarginal tillämpas på beskattningsbara återförsäljares leveranser av begagnade varor, konstverk,

samlarföremål och antikviteter, om varorna levererats till dem i gemenskapen av någon av följande personer:

- a) en icke beskattningsbar person,
- b) annan beskattningsbar person, om den personens leverans av varan är undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 136,
- c) annan beskattningsbar person, om den personens leverans av varan omfattas av den skattebefrielse för små företag som avses i artiklarna 282–292 och det rör sig om en investeringsvara,
- d) en annan beskattningsbar återförsäljare, om den personens leverans av varan varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med denna särskilda ordning.

Genom skattesatsdirektivet gjordes inga ändringar i ovannämnda artiklar 311–314 i mervärdesskattedirektivet.

Skattskyldiga återförsäljare kan fritt köpa konstverk för återförsäljning i vilken EU-medlemsstat som helst eller utanför EU. På konstverk som skaffats utanför EU tas mervärdesskatt ut vid import när de anländer till EU. Skattskyldiga återförsäljare som använder ordningen för beskattning av vinstmarginal har incitament att etablera sig i medlemsstater där låga mervärdesskattesatser tillämpas på importen och försäljningen av marginalbeskattade konstverk. Skillnader i skattesatser mellan medlemsstaterna kan därför leda till en snedvridning av konkurrensen inom handeln med konstverk.

Enligt artikel 316.1 i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna ge beskattningsbara återförsäljare rätt att välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal för leveranser av följande varor:

- a) konstverk, samlarföremål eller antikviteter som de själva importerat,
- b) konstverk som levererats till dem av upphovsmännen till dessa eller av upphovsmännens efterföljande rättsinnehavare,
- c) konstverk som levererats till dem av en annan beskattningsbar person än den beskattningsbara återförsäljaren, i fall där en reducerad skattesats tillämpats på leveransen med stöd av artikel 103.

Genom skattesatsdirektivet ändrades artikel 316.1 i mervärdesskattedirektivet. Enligt den ändrade bestämmelsen ska medlemsstaterna, förutsatt att inga reducerade skattesatser tillämpats på berörda konstverk, samlarföremål och antikviteter som levererats till eller importerats av en beskattningsbar återförsäljare, ge beskattningsbara återförsäljare rätt att välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal för följande transaktioner:

- a) leverans av konstverk, samlarföremål eller antikviteter som den beskattningsbara återförsäljaren själv har importerat,
- b) leverans av konstverk som levererats till den beskattningsbara återförsäljaren av upphovsmännen till dessa eller av upphovsmännens efterföljande rättsinnehavare,

- c) leverans av konstverk som levererats till den beskattningsbara återförsäljaren av en annan beskattningsbar person än en beskattningsbar återförsäljare.

Artikel 316 ger medlemsstaterna möjlighet att på samma sätt som för närvarande i sin nationella lagstiftning ta in bestämmelser som gör det möjligt för skattskyldiga återförsäljare att under vissa förutsättningar tillämpa marginalbeskattningsförfarandet på försäljning av konstverk, samlarföremål och antikviteter. Förfarandet är inte obligatoriskt, utan de skattskyldiga kan alltid tillämpa det normala systemet för mervärdesskatt. Genom skattesatsdirektivet ändrades artikel 316 dock så att en skattskyldig återförsäljare i fortsättningen inte får tillämpa marginalbeskattning på konstverk, samlarföremål och antikviteter som han eller hon säljer, om en nedsatt skattesats har tillämpats på dessa konstverk, samlarföremål och antikviteter som den skattskyldiga återförsäljaren själv importerat eller som levererats till den skattskyldiga återförsäljaren av en ovannämnd aktör. Bestämmelsen är tvingande till dessa delar.

Enligt artikel 317.1 i mervärdesskattedirektivet ska beskattningsunderlaget fastställas i enlighet med artikel 315 när en beskattningsbar återförsäljare utnyttjar valmöjligheten i artikel 316. Enligt artikel 317.2 ska det inköpspris som ska beaktas för beräkning av vinstmarginalen för leveranser av konstverk, samlarföremål eller antikviteter som den beskattningsbara återförsäljaren själv har importerat motsvara beskattningsunderlaget vid importen, fastställt i enlighet med artiklarna 85–89, med tillägg av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för importen.

I artikel 317 som nämns ovan gjordes inga ändringar genom mervärdesskattedirektivet.

Genom skattesatsdirektivet infördes också i mervärdesskattedirektivet en ny artikel 98a, enligt vilken de reducerade skattesatser och de undantag som avses i artikel 98.1 och 98.2 inte ska tillämpas på leveranser av konstverk, samlarföremål och antikviteter, vilka omfattas av de särskilda ordningarna i avdelning XII kapitel 4.

Artikel 98a förbjuder tillämpning av nedsatta skattesatser om en skattskyldig återförsäljare tillämpar ordningen för beskattning av vinstmarginal på försäljningen av varorna i fråga.

Syftet med de ovannämnda ändringarna av direktivet är att ingripa i den ovan konstaterade snedvridningen av konkurrensen bland annat inom handeln med konstverk.

Enligt artikel 319 i mervärdesskattedirektivet får en beskattningsbar återförsäljare tillämpa de normala mervärdesskattereglerna på varje leverans som omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal. Denna bestämmelse ändrades inte genom skattesatsdirektivet.

Tillämpning av nedsatt skattesats på konstverk, samlarföremål och antikviteter

Bestämmelser om tillämpningen av skattesatser finns i artiklarna 93–95 i mervärdesskattedirektivet och bestämmelser om skattesatsernas struktur och nivåer i artiklarna 96–101. Särskilda bestämmelser om skattesatser finns i artiklarna 102–122 i direktivet.

Enligt artikel 94.1 i mervärdesskattedirektivet ska den skattesats som ska tillämpas på gemenskapsinterna förvärv av varor vara den som tillämpas på leverans av motsvarande varor inom en medlemsstats territorium. Enligt artikel 94.2 ska skattesatsen vid import av varor vara den som skulle tillämpas inom medlemsstatens territorium på leverans av konstverk, samlarföremål och antikviteter, om inte annat följer av möjligheten i artikel 103.1 att tillämpa en reducerad skattesats vid import samma varor.

Genom skattesatsdirektivet gjordes inga ändringar i ovannämnda artikel 94.1. Artikel 94.2 ändrades dock genom skattesatsdirektivet. Enligt den ändrade artikel 94.2 ska den skattesats som ska tillämpas vid import av varor vara den som tillämpas på leverans av motsvarande varor inom medlemsstatens territorium. Dessa bestämmelser är allmänna och gäller för alla varor av neutralitetsskäl, så att den skattesats som tillämpas på gemenskapsinterna förvärv och import är densamma som den som tillämpas på försäljning av motsvarande varor inom en medlemsstats territorium.

Genom skattesatsdirektivet fogades till artikel 94 i mervärdesskattedirektivet en ny 3 punkt enligt vilken de medlemsstater som tillämpar en normalskattesats på leveranser av konstverk, samlarföremål och antikviteter som förtecknas i bilaga IX delarna A, B och C får tillämpa en reducerad skattesats i enlighet med artikel 98.1 första stycket för import av dessa varor till medlemsstatens territorium genom undantag från punkt 2 i denna artikel.

Bestämmelsen är inte tvingande för medlemsstaterna, utan varje medlemsstat får själv införa den om de så önskar. Bestämmelsen gör det möjligt för också sådana medlemsstater som tillämpar normalskattesats på leveranser inom medlemsstaten att tillämpa en nedsatt skattesats på import.

I artikel 98.1 i mervärdesskattedirektivet, ändrad genom skattesatsdirektivet, föreskrivs bland annat att den reducerade skattesatsen endast får tillämpas på leveranser av de varor och tillhandahållanden av de tjänster som förtecknas i bilaga III. I punkt 26 i bilaga III nämns leverans av konstverk, samlarföremål och antikviteter som är förtecknade i bilaga IX, delarna A, B och C.

Enligt den nya artikel 98a som infördes i mervärdesskattedirektivet genom skattesatsdirektivet ska de reducerade skattesatser och de undantag som avses i artikel 98.1 och 98.2 inte tillämpas på leveranser av konstverk, samlarföremål och antikviteter, vilka omfattas av de särskilda ordningarna i avdelning XII kapitel 4. Som det konstaterades ovan i avsnittet om vinstmarginalbeskattningen av konstverk, samlarföremål och antikviteter är syftet med denna bestämmelse att förhindra tillämpningen av nedsatta skattesatser på försäljningen av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som omfattas av marginalbeskattningsförfarandet.

Artikel 103 i mervärdesskattedirektivet ströks genom skattesatsdirektivet. Enligt artikel 103.1 fick medlemsstaterna föreskriva att den reducerade skattesats eller en av de reducerade skattesatser som de tillämpade med stöd av artiklarna 98 och 99 också skulle tillämpas vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter, såsom dessa definierades leden 2, 3 och 4 i artikel 311.1. Enligt artikel 103.2 fick medlemsstaterna även tillämpa den reducerade skattesatsen på följande transaktioner när de utnyttjade den möjlighet som angavs i punkt 1: a) leveranser av konstverk som görs av upphovsmannen eller hans efterföljande rättsinnehavare samt b) leveranser av konstverk som tillfälligt utförs av en beskattningsbar person som inte är en beskattningsbar återförsäljare, när konstverken har importerats av den beskattningsbara personen själv eller när de har levererats till honom av upphovsmannen eller hans efterföljande rättsinnehavare eller när de har gett honom rätt till fullt avdrag av mervärdesskatten.

Artikel 103, som upphävdes genom skattesatsdirektivet, gav medlemsstaterna möjlighet att tillämpa en nedsatt skattesats på importen av konstverk, samlarföremål och antikviteter. Om denna möjlighet utnyttjades var det också möjligt för medlemsstaten att tillämpa en nedsatt skattesats på leveranser av konstverk som görs av upphovsmannen eller dennes efterföljande rättsinnehavare samt på leveranser av konstverk som tillfälligt görs av en skattskyldig person som inte är en skattskyldig återförsäljare på de villkor som angavs i artikel 103.2 b.

De ändringar i mervärdesskattedirektivet som gjorts genom skattesatsdirektivet gäller i princip endast skattskyldiga återförsäljare och beskattningen av vinstmarginal. I mervärdesskattedirektivet gjordes inga sådana ändringar som skulle inverka på t.ex. situationer som gäller konstnärer och så kallad första försäljning av konstverk.

2.2 Den nationella lagstiftningen

Plats för beskattning av virtuella evenemang och skattesatsen för dem

Liksom mervärdesskattedirektivet innehåller inte mervärdesskattelagen en definition av kultur-, underhållnings- eller sportevenemang eller motsvarande evenemang som görs tillgängliga virtuellt. Mervärdesskattelagen innehåller inte heller bestämmelser om platsen för beskattning av försäljningen av sådana tjänster eller uttryckliga bestämmelser om skattesatsen för kultur-, underhållnings- eller sportevenemang eller motsvarande evenemang som strömmas eller för idrottstjänster som görs tillgängliga virtuellt.

De nuvarande bestämmelserna om platsen för beskattning i mervärdesskattelagen motsvarar bestämmelserna i det gällande mervärdesskattedirektivet. Bestämmelser om platsen för beskattning av tjänster finns i 64–69 och 69 a–69 m § i mervärdesskattelagen, vilka gäller försäljningslandet för tjänsterna.

Enligt 64 § i mervärdesskattelagen ska när bestämmelserna om försäljningslandet för en tjänst tillämpas 1) en näringsidkare som också bedriver annan verksamhet än varu- och tjänsteförsäljning i form av affärsverksamhet anses vara näringsidkare i fråga om alla tjänster som överläts till honom och 2) en juridisk person som finns upptagen i registret över mervärdesskattskyldiga anses vara näringsidkare. Bestämmelsen motsvarar artikel 43 i mervärdesskattedirektivet.

Enligt 65 § i mervärdesskattelagen ska försäljningslandet för en tjänst som överläts till en näringsidkare som agerar i denna egenskap anses vara Finland, om tjänsten överläts till köparens fasta driftställe här i landet, såvida inte något annat anges nedan. Om en sådan tjänst inte överläts till ett fast driftställe anses den ha sålts i Finland, om köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet här. Bestämmelsen motsvarar artikel 44 i mervärdesskattedirektivet.

Enligt 66 § i mervärdesskattelagen ska försäljningslandet för tjänster som överläts till andra än näringsidkare anses vara Finland, om de överläts från ett fast driftställe i Finland, såvida inte något annat anges nedan. Om en sådan tjänst inte överläts från ett fast driftställe anses den ha sålts i Finland, om försäljaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet här. Bestämmelsen motsvarar artikel 45 i mervärdesskattedirektivet.

Enligt 69 d § 1 mom. i mervärdesskattelagen ska försäljningslandet anses vara Finland när näringsidkare ges tillträde till kurser, vetenskaps-, kultur-, underhållnings- och idrottsevenemang, mässor, utställningar och liknande arrangemang och för tjänster i omedelbar anknytning till tillträdet, om evenemangen äger rum här. Bestämmelsen motsvarar artikel 53 i mervärdesskattedirektivet, så som den lyder före de ändringar som har genomförts genom skattesatsdirektivet.

Enligt 69 d § 2 mom. i mervärdesskattelagen ska tjänster som överläts till någon annan än en näringsidkare och som gäller kurser, vetenskapliga tjänster, kultur-, underhållnings- och idrotts-evenemang, mässor, utställningar och andra liknande arrangemang och deras organisering anses ha sålts i Finland, om verksamheten äger rum här. Bestämmelsen motsvarar artikel 54 i mervärdesskattedirektivet.

Bestämmelser om skattesatser finns i 84, 85, 85 a och 85 b § mervärdesskattelagen.

Enligt 84 § i mervärdesskattelagen ska i skatt betalas 24 procent av skattegrunden, om inte något annat anges i 85 eller 85 a §.

Enligt 85 a § 1 mom. i mervärdesskattelagen ska för försäljning av de tjänster som räknas upp i bestämmelsen samt för försäljning, gemenskapsinterna förvärv, överföring från upplagringsförfarande och import av de varor som räknas upp i bestämmelsen i skatt betalas 10 procent av skattegrunden. Den nedsatta skattesatsen tillämpas bland annat på i 3 punkten i momentet nämnda tjänster som ger möjlighet att utöva idrott samt på i 4 punkten i momentet nämnda inträdesavgifter till teater-, cirkus-, musik-, dans- och biografföreställningar, utställningar, idrottsevenemang, nöjesparker, djurparker, museer och andra motsvarande kultur- eller underhållningsevenemang och inrättningar.

Olika virtuella evenemang har i medlemsstaternas tolkningspraxis betraktats antingen som kultur-, idrotts- eller underhållningstjänster eller motsvarande tjänster eller som elektroniska tjänster. Inom finsk beskattningspraxis har utgångspunkten varit att det huvudsakliga innehållet i och arten av den tjänst som säljs avgör dess skattemässiga behandling, oberoende av hur tjänsten tekniskt genomförs och faktiskt arrangeras. I allmänhet har man inom beskattningspraxis inte heller gjort skillnad på deltagande i till exempel ett underhållningsevenemang på sedvanligt sätt, alltså fysiskt och på plats, och deltagande i ett evenemang som strömmas, dvs. ett så kallat virtuellt evenemang. I bägge fallen är det i princip fråga om deltagande i ett underhållningsevenemang, inte om en elektronisk tjänst. För att en tjänst ska kunna betraktas som något annat än en elektronisk tjänst har tolkningspraxis varit att det ska vara fråga om deltagande i realtid i ett virtuellt evenemang eller om tillhandahållande av en föreställning som direktströmning för publiken, en så kallad live stream.

Inspelningar av kultur-, underhållnings- eller sportevenemang eller motsvarande evenemang som kan ses fritt vid valfri tidpunkt har inom beskattningspraxis inte ansetts vara virtuella evenemang. Om en inträdesbiljett som till exempel har skaffats till ett idrottsevenemang som direktströmmas på nätet ger rätt att även i efterhand titta på en inspelning av samma evenemang under en begränsad tid, har detta inom beskattningspraxis ändå inte ansetts hindra evenemanget från att betraktas som ett kultur- eller underhållningsevenemang.

Platsen för beskattning av ett virtuellt evenemang har inom beskattningspraxis i regel bestämts i enlighet med 69 d § i mervärdesskattelagen så att platsen för beskattning anses vara den plats där evenemanget äger rum. På motsvarande sätt har en nedsatt skattesats i enlighet med 85 a § 1 mom. 3 och 4 punkten i mervärdesskattelagen kunnat tillämpas på virtuella evenemang.

Vinstmarginalbeskattning för konstverk, samlarföremål och antikviteter

Bestämmelser om begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter finns i 79 a–79 k § i mervärdesskattelagen. Då en skattskyldig återförsäljare säljer begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, får i vissa fall vinstmarginalbeskattning tillämpas.

I 79 a § i mervärdesskattelagen föreskrivs det om tillämpningsområdet för vinstmarginalbeskattning. Då en skattskyldig återförsäljare säljer begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter som anskaffats för skattepliktig återförsäljning, får enligt 1 mom. i paragrafen som grund för skatten betraktas vinstmarginalen utan skattens andel. Bestämmelsen motsvarar artikel 315 i mervärdesskattedirektivet.

Enligt 79 a § 2 mom. i mervärdesskattelagen betraktas en vara som anskaffad för återförsäljning också då den säljs i delar.

Enligt 79 a § 3 mom. i mervärdesskattelagen avses med skattskyldig återförsäljare en skattskyldig som i form av affärsverksamhet köper eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter för återförsäljning. Bestämmelsen motsvarar artikel 311.1 led 5 i mervärdesskattedirektivet.

Enligt ovannämnda bestämmelse får endast en skattskyldig återförsäljare tillämpa vinstmarginalbeskattning. Förfarandet är också tillämpligt i situationer där ett galleri eller en annan näringsidkare säljer konstverk i sitt eget namn för ägarens räkning. I så fall är det fråga om kommissionsförsäljning, varvid försäljningen av ett konstverk beskattas som om ägaren först hade sålt konstverket till galleriet och galleriet sålt det vidare till köparen.

Enligt 79 f § i mervärdesskattelagen tillämpas det förfarande som avses i 79 a § endast på försäljning av sådana varor som en skattskyldig återförsäljare har köpt i Finland eller inom gemenskapen av

- a) någon annan än en näringsidkare,
- b) en näringsidkare vars försäljning är undantagen från skatt med stöd av 61 §, med stöd av 223 § eller en motsvarande bestämmelse eller med stöd av en motsvarande bestämmelse i en annan medlemsstat, eller
- c) en näringsidkare som på sin försäljning tillämpar det förfarande som avses i 79 a § eller motsvarande förfarande i en annan medlemsstat, om det finns en anteckning om detta på fakturan. Ovannämnda bestämmelse motsvarar artikel 314 i mervärdesskattedirektivet.

En skattskyldig återförsäljare får med stöd av ovannämnda bestämmelse tillämpa marginalbeskattningsförfarandet när denne köper ett föremål skattefritt från en person som är inte är näringsidkare. Säljaren kan till exempel vara en enskild som säljer ett föremål som varit i privat bruk eller en juridisk person, till exempel en ideell förening, som säljer ett föremål som använts inom verksamhet som inte omfattas av mervärdesbeskattningen.

Ordningen för vinstmarginalbeskattning är också tillämplig i situationer där en skattskyldig återförsäljare skaffar någonting av en annan skattskyldig återförsäljare i Finland som har tillämpat marginalbeskattningsförfarande på sin egen försäljning. Detta förutsätter att den första återförsäljaren för in en anteckning på fakturan om att anskaffningen inte inbegriper skatt som får dras av och att marginalbeskattningsförfarande har tillämpats. På motsvarande sätt kan vinstmarginalbeskattning tillämpas enligt samma förutsättningar på anskaffningar från skattskyldiga återförsäljare i ett annat EU-land.

Enligt 79 g § i mervärdesskattelagen får en skattskyldig återförsäljare tillämpa det förfarande som avses i 79 a § även på konstverk, samlarföremål och antikviteter som återförsäljaren själv importerar eller på sådana konstverk som denne köpt och vid vars försäljning eller gemenskaps-interna förvärv nedsatt skattesats har tillämpats med stöd av 85 a § 1 mom. 9 punkten. Bestämmelsen motsvarar artikel 316 i mervärdesskattedirektivet, så som den lyder före ändringen av direktivet.

Marginalbeskattningen av konstverk avviker från marginalbeskattningen av begagnade varor, samlarföremål och antikviteter så att marginalbeskattningsförfarandet också är tillämpligt på

konstverk som köpts i hemlandet med nedsatt skattesats. Marginalbeskattning kan tillämpas på försäljning av konstverk också när de har importerats från ett land utanför gemenskapen.

Enligt 79 j § 2 mom. i mervärdesskattelagen betraktas som inköpspris enligt 1 mom. för konstverk, samlarföremål eller antikviteter som en skattskyldig återförsäljare själv importerar grunden för skatten enligt 9 kap. ökad med skattens andel. Bestämmelsen motsvarar artikel 317 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. I fråga om i 79 g § avsett gemenskapsinternt förvärv av ett konstverk som en skattskyldig återförsäljare genomför betraktas som inköpspris enligt 1 mom. grunden för skatten enligt 73 a § ökad med skattens andel. När det gäller gemenskapsinternt förvärv innehåller mervärdesskattedirektivet inga uttryckliga bestämmelser om fastställande av skattegrunden för gemenskapsintern förvärv vid tillämpning av marginalbeskattningsförfarande. Enligt Europeiska unionens domstols dom (mål C-180/22, Mensing II) ingår den mervärdesskatt som en skattskyldig återförsäljare har betalat för ett gemenskapsinternt förvärv av ett konstverk, vars leverans i senare led omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt artikel 316.1 i mervärdesskattedirektivet, i grunden för skatten för denna leverans.

Enligt 115 § 2 mom. i mervärdesskattelagen får en skattskyldig återförsäljare inte dra av den skatt som ska betalas för konstverk, samlarföremål eller antikviteter som återförsäljaren själv importerar eller för konstverk som denne själv köpt, om återförsäljaren tillämpar det förfarande som avses i 79 a § på försäljningen.

Om en skattskyldig återförsäljare tillämpar lagens allmänna bestämmelser på försäljning av konstverk, samlarföremål eller antikviteter som återförsäljaren själv importerar, eller på försäljning av sådana konstverk som denne köpt och vid vars försäljning eller gemenskapsinterna förvärv nedsatt skattesats tillämpats med stöd av 85 a § 1 mom. 9 punkten, avdras enligt 140 § 3 mom. i mervärdesskattelagen den i förvärvet ingående skatten för den kalendermånad till vilken skatten på försäljningen hänförs.

Tillämpning av nedsatt skattesats på konstverk, samlarföremål och antikviteter

Enligt 85 a § i mervärdesskattelagen ska för försäljning av de tjänster som räknas upp i bestämmelsen samt för försäljning, gemenskapsinterna förvärv, överföring från upplagringsförfarande och import av de varor som räknas upp i bestämmelsen i skatt betalas 10 procent av skattegrunden. Nedsatt skattesats tillämpas enligt 1 mom. 9 punkten i paragrafen på sådana konstverk som avses i 79 c §, i fråga om annan verksamhet än import dock endast när säljaren är upphovsmannen eller dennes rättsinnehavare eller, tillfälligt, en annan näringsidkare än en sådan skattskyldig återförsäljare som avses i 79 a § 3 mom. Bestämmelsen motsvarar artikel 103 i mervärdesskattedirektivet, som upphävdes genom skattesatsdirektivet.

Med stöd av ovannämnda bestämmelse kan nedsatt skattesats i nuläget tillämpas på import av konstverk oavsett vem som säljer eller importerar konstverket.

Nedsatt skattesats tillämpas på försäljning av konstverk när den skattskyldiga säljaren är upphovsmannen eller dennes rättsinnehavare eller, tillfälligt, en annan näringsidkare än en skattskyldig återförsäljare. Upphovsmannens rättsinnehavare är i allmänhet ett dödsbo eller arvingarna. När ett dödsbo säljer ett konstverk efter upphovsmannens död tillämpas nedsatt skattesats på försäljningen, om dödsboet bedriver försäljningsverksamheten i form av affärsverksamhet. Om försäljarens omsättning ändå understiger gränsen för affärsverksamhet i liten skala enligt mervärdesskattelagen, är försäljningen skattefri.

På konstverk som säljs av en skattskyldig återförsäljare tillämpas alltid den allmänna skattesatsen på 24 procent och återförsäljaren kan således inte själv tillämpa nedsatt skattesats på försäljningen av konstverket. Om en skattskyldig återförsäljare säljer ett konstverk från ett annat EU-land till Finland som gemenskapsinternt förvärv, är den skatt som ska betalas för det gemenskapsinterna förvärvet på motsvarande sätt 24 procent av skattegrunden.

Den skattesats som ska tillämpas på gemenskapsinterna förvärv och import i Finland fastställs i allmänhet enligt den tillämpliga skattesatsen för försäljning av en motsvarande produkt här. Utgångspunkten är således att mervärdesskatten för gemenskapsinterna förvärv och import beräknas enligt en skattesats på 24 procent. I fråga om konstverk som avses i mervärdesskattelagen kan den nedsatta skattesatsen på 10 procent under vissa förutsättningar tillämpas också på gemenskapsinterna förvärv och import.

Nedsatt skattesats tillämpas på gemenskapsinterna förvärv av konstverk när de förvärvas från ett annat EU-land, på motsvarande sätt som i en inhemsk situation, direkt av upphovsmannen eller dennes rättsinnehavare eller av en annan näringsidkare än en skattskyldig återförsäljare. Villkoret gäller endast säljaren. På en skattskyldig återförsäljares anskaffningar från säljare som uppfyller villkoren tillämpas också nedsatt skattesats. När ett konstverk köps som gemenskapsinternt förvärv från en skattskyldig återförsäljare i ett annat EU-land, tillämpas den allmänna skattesatsen på köpet.

En skattskyldig återförsäljare får tillämpa marginalbeskattningsförfarande på försäljning av konstverk, samlarföremål och antikviteter när återförsäljaren importerar sådana från ett land utanför gemenskapen.

Såsom det konstateras ovan är det frivilligt att tillämpa ordningen för vinstmarginalbeskattning. Om en återförsäljare inte vill tillämpa vinstmarginalbeskattning, kan återförsäljaren sälja varan i fråga med öppen skatt och dra av eventuell mervärdesskatt som ingår i anskaffningen på normalt sätt. I så fall ingår i inköpspriset på till exempel ett konstverk som köpts direkt av konstnären eller importerats av återförsäljaren själv skatt enligt den nedsatta skattesatsen, men skatten som ska betalas på försäljningen är 24 procent av skattegrunden.

I mervärdesskattelagen föreskrivs det inte om en nedsatt skattesats för antikviteter och samlarföremål, utan den allmänna skattesatsen tillämpas på försäljning av sådana. Däremot innehåller lagen om undantag för landskapet Åland i fråga om mervärdesskatte- och accislagstiftningen (1266/1996), nedan *speciallagen för Åland* bestämmelser om nedsatt skattesats för antikviteter och samlarföremål som förs in till landskapet Åland från någon annan del av Finland eller från en annan medlemsstat eller till någon annan del av landet från landskapet Åland.

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

Mervärdesskattedirektivet tillämpas inte på transaktioner som sker på Åland. Landskapet Åland hör enligt protokoll nr 2 till fördraget om Finlands anslutning till Europeiska unionen (FördrS 103/1994) inte till Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde, trots att landskapet hör till EU:s tullområde. I mervärdesbeskattningen betraktas Åland enligt mervärdesskattedirektivet som ett tredje territorium, som jämföras med tredjeländer, dvs. länder utanför tullområdet. Införsel av varor från Åland till gemenskapens skatteområde utgör en händelse som ska beskattas som import vid mervärdesbeskattningen och utförsel av varor till Åland ska på motsvarande sätt befrias från skatt.

Utgångspunkten är att det normala mervärdesskattesystemet enligt mervärdesskattelagen ska tillämpas på Åland. Enligt 1 a § i mervärdesskattelagen avses med Finland i mervärdesskattelagen Finlands mervärdesskatteområde enligt Europeiska gemenskapernas lagstiftning samt landskapet Åland. Med medlemsstat och gemenskapen avses medlemsstaternas och gemenskapens mervärdesskatteområde enligt Europeiska gemenskapernas lagstiftning.

Enligt 1 § i speciallagen för Åland tillämpas på transaktioner som omfattas av beskattningen och gäller landskapet Åland mervärdesskatte- och accislagstiftningen, om inte något annat stadgas i den lagen.

Vad som i 9 kap. i mervärdesskattelagen föreskrivs om införsel av varor till gemenskapen tillämpas enligt 18 § 1 mom. i speciallagen för Åland också på 1) införsel av varor till landskapet Åland från en annan del av landet, en annan medlemsstat eller en plats utanför gemenskapen och 2) införsel av varor från landskapet Åland till en annan del av landet.

På försäljning av konstverk, samlarföremål och antikviteter på Åland kan under vissa förutsättningar tillämpas bestämmelserna om marginalbeskattning i 79 a–79 k § i mervärdesskattelagen. En återförsäljare får tillämpa ordningen för marginalbeskattning vid återförsäljning inom landskapet Ålands område av konstverk, samlarföremål och antikviteter som återförsäljaren har skaffat i landskapet. Om en vara säljs över skattegränsen, till exempel från landskapet Åland till någon annan del av Finland, är det fråga om skattefri exportförsäljning, och bestämmelserna om vinstmarginalskatt tillämpas inte på försäljningen.

Enligt 18 b § 1 mom. i speciallagen för Åland ska för import av sådana samlarföremål och antikviteter som avses i 79 d och 79 e § i mervärdesskattelagen i skatt betalas 10 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.

Med stöd av ovannämnda bestämmelse kan den nedsatta skattesatsen på 10 procent inte tillämpas på import av samlarföremål och antikviteter till landskapet Åland från ett land utanför gemenskapen eller från ett så kallat tredje territorium. På sådan import tillämpas således den allmänna skattesatsen på 24 procent.

Speciallagen för Åland innehåller inga särskilda bestämmelser om en avvikande skattesats för konstverk i förhållande till mervärdesskattelagen. Bestämmelsen om en nedsatt skattesats på 10 procent för konstverk i 85 a § 1 mom. 9 punkten i mervärdesskattelagen tillämpas således på landskapet Åland. Den nedsatta skattesatsen på 10 procent tillämpas till exempel på införsel av konstverk till landskapet Åland från någon annan del av Finland, en annan medlemsstat eller ett land utanför gemenskapen.

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

Trots vad som föreskrivs i 79 f § i mervärdesskattelagen tillämpas enligt 17 § 1 mom. i speciallagen för Åland inte förfarandet enligt 79 a § i mervärdesskattelagen på försäljning av sådana varor som en skattskyldig återförsäljare har

- 1) köpt i landskapet Åland och fört in till en annan del av landet, eller

- 2) köpt i en annan del av landet eller i en annan medlemsstat och fört in till landskapet Åland.

Ovannämnda bestämmelse gäller alla varor, alltså såväl konstverk som samlarföremål och antikviteter. I enlighet med bestämmelsen i 17 § 1 mom. i speciallagen för Åland får en skattskyldig återförsäljare inte heller för närvarande tillämpa marginalbeskattningsförfarande på försäljning av konstverk, samlarföremål och antikviteter som återförsäljaren har fört in till landskapet Åland från någon annan del av Finland eller en annan medlemsstat eller till någon annan del av Finland från landskapet Åland. Om konstverket, samlarföremålet eller antikviteten har skaffats i ett tredjeland eller tredje territorium utanför gemenskapen och importerats därifrån till landskapet Åland, får marginalbeskattningsförfarande tillämpas på återförsäljningen av föremålet i landskapet.

För närvarande är det möjligt att samtidigt tillämpa nedsatt skattesats och marginalbeskattningsförfarandet på konstverk som återförsäljs av en skattskyldig återförsäljare endast i situationer där konstverket har importerats till landskapet Åland från ett tredjeland eller tredje territorium med nedsatt skattesats eller köpts inom landskapet Åland med nedsatt skattesats.

2.3 Bedömning av nuläget

2.3.1 Mervärdesskattelagen

Enligt skäl 17 i skattesatsdirektivet bör medlemsstaterna med tanke på den digitala omvandlingen av ekonomin kunna föreskriva samma behandling av direktströmmade verksamheter, inklusive evenemang, som av de verksamheter som, när personer närvarar fysiskt, är berättigade till reducerade skattesatser.

Enligt skäl 18 i skattesatsdirektivet är det för att säkerställa beskattning i konsumtionsmedlemsstaten nödvändigt att alla tjänster som kan tillhandahållas en kund på elektronisk väg är beskattningsbara på den plats där kunden är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas. Det är därför nödvändigt att ändra reglerna om platsen för tillhandahållandet av tjänster i samband med sådan verksamhet.

Mervärdesskattelagen innehåller inte uttryckliga bestämmelser om platsen för beskattning av virtuella evenemang eller skattesatsen för dem. Såsom det beskrivs ovan är utgångspunkten att evenemang som ordnas fysiskt på plats och evenemang som ordnas virtuellt eller framförs via direktströmning behandlas lika inom finsk beskattningspraxis. Direktivets bestämmelser är av tvingande karaktär och förutsätter att sådana bestämmelser om platsen för beskattning av virtuella evenemang som harmoniserar medlemsstaternas beskattnings- och tolkningspraxis tas in i mervärdesskattelagen. För att säkerställa en neutral skattemässig behandling mellan evenemang som ordnas på plats och evenemang som sänds via direktströmning föreslås det dessutom att en förtydligande bestämmelse om nedsatt skattesats för sådana evenemang och tjänster fogas till mervärdesskattelagen.

Nedsatt skattesats får under vissa förutsättningar tillämpas på leveranser av konstverk. I nuläget kan en skattskyldig återförsäljare tillämpa ordningen för vinstmarginalbeskattning också på återförsäljning av konstverk för vilka mervärdesskatt tagits ut med nedsatt skattesats vid den tidigare transaktionen. Eftersom vinstmarginalbeskattning sker i den medlemsstat där den skattskyldiga återförsäljaren är etablerad, kan återförsäljare genom att välja sin etableringsstat få en konkurrensfördel som inte är förenlig med målet för konkurrensneutralitet på den inre marknaden. I syfte att uppnå detta mål har mervärdesskattedirektivet genom skattesatsdirektivet ändrats så att det inte längre ska vara möjligt att samtidigt tillämpa nedsatt skattesats och

marginalbeskattningsförfarande. Det föreslås att de ändringar som direktivets tvingande bestämmelser föranleder görs i mervärdesskattelagen.

2.3.2 Landskapet Åland

Enligt förslaget till ändring av mervärdesskattelagen får marginalbeskattningsförfarande inte längre tillämpas på konstverk, om konstverket har skaffats eller importerats med nedsatt skattesats. Mervärdesskattelagen innehåller inga bestämmelser om tillämpning av nedsatt skattesats på gemenskapsinternt förvärv, import från ett tredjeland eller försäljning i Finland av samlarföremål och antikviteter.

Speciallagen för Åland innehåller däremot de ovan i avsnitt 2.2 nämnda bestämmelserna i 18 b § om tillämpning av nedsatt skattesats på samlarföremål och antikviteter i situationer där varan förs in till landskapet Åland från en annan del av landet eller från någon annan medlemsstat eller där varan förs in från landskapet Åland till en annan del av landet. I 17 § 1 mom. i den lagen finns dessutom en bestämmelse enligt vilken marginalbeskattningsförfarande inte tillämpas på försäljning av sådana varor som en skattskyldig återförsäljare har köpt i landskapet Åland och fört in till en annan del av landet eller köpt i en annan del av landet eller i en annan medlemsstat och fört in till landskapet Åland.

Eftersom landskapet Åland enligt mervärdesskattelagen betraktas som en del av Finlands område, gäller förbudet mot samtidig tillämpning av marginalbeskattningsförfarande och nedsatt skattesats i förslaget till lag om ändring av mervärdesskattelagen också situationer där samlarföremål och antikviteter med nedsatt skattesats har förts in till landskapet Åland från en annan del av landet eller en annan medlemsstat eller till en annan del av landet från landskapet Åland. Mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att det förutsätter att förbudet i fråga också gäller samlarföremål och antikviteter som säljs i landskapet Åland, som omfattas av marginalbeskattningsförfarandet och som har förts in till landskapet med nedsatt skattesats. För att förbudet ska vara konsekvent föreslås det att förbudet också ska gälla situationer där varorna i fråga har med nedsatt skattesats förts in från landskapet Åland till en annan del av landet för att återförsäljas med marginalbeskattningsförfarande inom Finland.

I förslaget till ändring av mervärdesskattelagen föreslås det att 79 g § ändras så att det inte längre ska vara möjligt att samtidigt tillämpa nedsatt skattesats och marginalbeskattningsförfarande på konstverk, samlarföremål och antikviteter. I fråga om konstverk blir detta förbud tillämpligt i landskapet Åland genom 79 g § i lagförslaget, varvid det i fortsättningen inte heller ska vara möjligt att sälja konstverk med marginalbeskattningsförfarande i landskapet, om konstverket har skaffats eller importerats med nedsatt skattesats. I fråga om samlarföremål och antikviteter finns det redan en motsvarande bestämmelse i 17 § 1 mom. i speciallagen för Åland, i vilken det inte föreslås ändringar i propositionen.

I förslaget till ändring av mervärdesskattelagen föreslås det vidare att bestämmelserna i 79 j och 115 § om vinstmarginalbeskattning ändras. Dessa gäller också konstverk, samlarföremål och antikviteter och är likaså direkt tillämpliga också på Åland.

I förslaget till ändring av mervärdesskattelagen föreslås det också att 85 a § ändras så att nedsatt skattesats inte ska tillämpas på konstverk på vilka det förfarande som avses i 79 a § tillämpas. Bestämmelsen ska också tillämpas i landskapet Åland. I fråga om samlarföremål och antikviteter grundar sig motsvarande förbud mot samtidig tillämpning av nedsatt skattesats och marginalbeskattningsförfarande på bestämmelserna i 17 § 1 mom. och 18 b § i speciallagen för Åland.

Med tanke på vad som anförts ovan finns det inte skäl att foga särskilda bestämmelser om ovan nämnda situationer till speciallagen för Åland.

3 Målsättning och de viktigaste förslagen

3.1 Målsättning

Målet med bestämmelserna om platsen för beskattning av virtuella evenemang är att säkerställa att dessa evenemang beskattas i den medlemsstat där konsumtionen sker.

Målet med bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning av konstverk, samlarföremål och antikviteter är att förbättra konkurrensneutraliteten, upprätthålla en fungerande inre marknad och undvika snedvridning av konkurrensen.

3.2 De viktigaste förslagen

3.2.1 Allmänt

Även efter de ändringar som gjorts i mervärdesskattedirektivet genom skattesatsdirektivet innehåller direktivet inte en definition av virtuella evenemang eller direktströmning. Sådana definitioner fogades inte heller till direktivets bestämmelser om platsen för beskattningen eller skattesatser. För att säkerställa att mervärdesskattelagen är förenlig med direktivet föreslås det inte heller att sådana definitioner tas in i lagen.

3.2.2 Plats för beskattning av virtuella evenemang

Det föreslås att de ändringar i fråga om platsen för beskattning av virtuella evenemang som de tvingande bestämmelserna i skattesatsdirektivet förutsätter görs i mervärdesskattelagen.

Den allmänna bestämmelsen om försäljningsland vid handel med tjänster ska enligt förslaget tillämpas på skattskyldigas tillträde till virtuella evenemang, varvid tjänsterna beskattas på köparens etableringsort. Tillträde till virtuella evenemang som tillhandahålls icke-skattskyldiga och därtill hörande stödtjänster beskattas likaså på den plats där den icke-skattskyldiga personen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas.

3.2.3 Nedsatt skattesats för virtuella evenemang

Det föreslås att det i bestämmelsen i mervärdesskattelagen om nedsatt skattesats för kultur-, underhållnings- och sportevenemang och liknande evenemang och tjänster görs ett uttrycks- mässigt förtydligande, så att bestämmelsens ordalydelse förenhetligas med ordalydelsen i direktivet. I bestämmelsen görs dessutom ett förtydligande om att den nedsatta skattesatsen ska tillämpas på kultur-, underhållnings- och sportevenemang och liknande evenemang som strömmas på motsvarande sätt som den tillämpas vid deltagande i sådana evenemang fysiskt på plats.

Såsom det konstateras ovan, det ges ingen definition av direktströmning i mervärdesskattedirektivet eller mervärdesskattelagen. Enligt den allmänna definitionen av direktströmning (också strömning, streamning eller streaming) är det fråga om ett sätt att överföra datainnehåll i webbtjänster. Vid direktströmning sänds datainnehåll samtidigt som händelsen eller företeelsen äger rum. Till exempel arrangören kan på webben direktsända sitt evenemang, såsom ett webinarium, en match eller en konsert. Innehållet i en sådan direktströmning kan eventuellt

kommenteras i realtid. Direktströmning är möjligt till exempel med mobila enheter, vilket kan kallas mobilströmning.²

3.2.4 Vinstmarginalbeskattning och nedsatt skattesats för konstverk, samlarföremål och antikviteter

I mervärdesskattelagen görs enligt förslaget de ändringar som skattesatsdirektivets tvingande bestämmelser förutsätter i fråga om tillämpningen av ordningen för vinstmarginalbeskattningen och den nedsatta skattesatsen för konstverk, samlarföremål och antikviteter. I denna proposition föreslås inga ändringar i skattesatsernas nivåer.

Det föreslås att mervärdesskattelagen ändras så att vinstmarginalbeskattningsförfarande inte får tillämpas när mervärdesskatt har tagits ut med nedsatt skattesats för leverans eller import av konstverk som omfattas av den särskilda ordningen för konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Dessutom föreslås det att mervärdesskattelagen ändras så att nedsatt skattesats inte får tillämpas på försäljning av sådana konstverk på vilka vinstmarginalbeskattningsförfarandet tillämpas. I en situation där skatten beräknas utifrån vinstmarginalen kan den nedsatta skattesatsen alltså inte tillämpas vid beräkningen.

4 De huvudsakliga konsekvenserna

4.1 Plats för beskattning av virtuella evenemang och skattesatsen för dem

4.1.1 Ekonomiska konsekvenser

Enligt den föreslagna bestämmelsen om platsen för beskattning av virtuella kultur-, underhållnings- och sportevenemang och liknande arrangemang ska skatten betalas i konsumtionsmedlemsstaten, dvs. den medlemsstat där köparen är etablerad.

Enligt en utredning från undervisnings- och kulturministeriet var den sammanlagda avkastningen för beställvideotjänster i Finland cirka 280 miljoner euro år 2022. Dessa siffror stöds av Statistikcentralens uppskattning att värdet på marknaden för beställvideotjänster (SVOD) var cirka 264 miljoner euro i Finland år 2020.

Det har gjorts uppskattningar av den totala omsättningen för beställvideotjänster och för enskilda pay-per-view-livesändningar på global nivå. Uppskattningarna tyder på att dessa direktströmmade sändningar i realtid utgör cirka 1 procent av den totala omsättningen för beställvideotjänster. I så fall skulle direktströmningar årligen konsumeras för ett värde på cirka 3,5 miljoner euro i Finland, vilket innebär mervärdesskatt på cirka 300 000 euro.

Propositionens konsekvenser för skatteintäkterna är negativa till den del som köpare i utlandet deltar i virtuella evenemang som ordnas i Finland och positiva till den del som köpare i Finland deltar i virtuella evenemang som ordnas utomlands. Det saknas information om den utsträckning till vilken personer i Finland deltar i direktströmningar som ordnas utomlands och personer i utlandet deltar i direktströmningar som ordnas i Finland. I avsaknad av närmare uppgifter

² Se bland annat <https://termipankki.fi/tepa/fi/haku/live-streaming>

uppskattas dessa strömningar konsumeras i ungefär lika stor grad, varvid konsekvenserna för skatteintäkterna förblir små.

Förslaget innebär att försäljaren i fråga om tjänster som säljs till konsumenter ska registrera sig som skattskyldig i den medlemsstat där konsumenten är etablerad. Alternativt kan försäljaren registrera sig inom ramen för den särskilda ordningen för mervärdesskatt och deklarerat tjänster som sålts i andra medlemsstater via skatteförvaltningen i försäljarens etableringsmedlemsstat. Dessutom ska försäljaren utreda i vilken medlemsstat dennes kunder är etablerade och eventuellt göra ändringar i informationssystemen. Dessa ändringar bedöms medföra en del administrativa kostnader för företag som säljer tjänsterna i fråga.

Till den del skattesatsen för kultur-, underhållnings- eller sportevenemang eller motsvarande evenemang i köparens etableringsmedlemsstat avviker från den motsvarande skattesatsen i den medlemsstat där evenemanget ordnas kan propositionen ha konsekvenser för prissättningen av inträdesavgifter för direktströmmade evenemang. Hurdan inverkan potentiella ändringar i skattesatserna kan ha på priserna beror dock bland annat på efterfrågan och konkurrensläget inom den branschen. Ur konsumentens synvinkel kan det antas att prissättningen jämnar ut sig i fråga om mervärdesskattens andel när skatten bestäms enligt köparens etableringsmedlemsstat, inte den medlemsstat där evenemanget ordnas.

Propositionen bedöms inte ha några betydande konsekvenser för inkomstfördelningen eller sysselsättningen.

4.1.2 Konsekvenser för myndigheterna

Propositionen bedöms ha konsekvenser för Skatteförvaltningens anvisningar och kundkommunikation. De föreslagna ändringarna medför inga systemkostnader för Skatteförvaltningen.

4.1.3 Konsekvenser för jämställdheten mellan könen

I avsaknad av närmare uppgifter bedöms det inte finnas någon skillnad mellan könen i fråga om den utsträckning till vilken de i genomsnitt i Finland deltar i direktströmmade sändningar i realtid från utlandet eller utomlands deltar i direktströmmade sändningar i realtid från Finland.

4.1.4 Konsekvenser för miljön

Propositionen bedöms inte ha några betydande konsekvenser för miljön.

4.2 Beskattning av vinstmarginalen för konstverk

4.2.1 Ekonomiska konsekvenser

Utifrån uppgifterna i Konstnärsgillet i Finlands utredning (2009) uppskattas värdet av försäljningen från upphovsmän till privata hushåll uppgå till ca 300 000 euro år 2025. Enligt samma utredning uppgår värdet av provisionerna för försäljning av konstverk via konstgallerier till cirka 100 000 euro år 2025.

Enligt Statistikcentralens uppskattning säljs det konstverk på marknaden för återförsäljning till ett värde av cirka 360 miljoner euro, men den siffran omfattar också möbler och inredningsartiklar på auktioner.

1) Konst som släpps ut på marknaden för första gången	0,4 mn euro
a) Direktförsäljning från upphovsmän till privata hushåll, moms 10 %	0,3 mn euro
b) Provision för försäljning via konstgallerier osv., moms 24 %	0,1 mn euro
2) Andra inköp, dvs. försäljning på andrahandsmarknaden av konst- och prydnadsföremål (moms 24 %) samt andra möbler och inredningsartiklar (moms 24 %)	379,7 mn euro
Sammanlagt	380,1 mn euro

Enligt Tullens uppskattning uppgick värdet av importen av sådana i tulltaxan klassificerade varor som avses i 79 c § i mervärdesskattelagen år 2022 grovt uppskattat till cirka fem miljoner euro. Dessa importen inbegriper dock också andra konstverk än sådana som avses i definitionen i 79 c § i mervärdesskattelagen, och det är inte möjligt att exakt specificera vilka av dessa konstverk som är sådana som avses i mervärdesskattelagens definition.

I handeln mellan landskapet Åland och övriga Finland är tullförfarandena förenklade och tullpositioner krävs inte, så statistiska uppgifter som baserar sig på varornas position samlas inte in enligt Tullen. Det finns således inga närmare uppgifter om omfattningen av handeln med eller importen av konstverk, samlarföremål och antikviteter över den åländska skattegränsen, men den bedöms vara liten.

Enligt mervärdesskattedeklarationsuppgifterna för skatter som betalas på eget initiativ fanns det 225 företag år 2022 som uppgett konsthandel som sin näringsgren. Av dessa aktörer hade uppskattningsvis färre än tio köpt varor från andra EU-medlemsstater eller importerat av varor från länder utanför EU med den nedsatta mervärdesskattesatsen på 10 procent. Det går inte heller att utifrån mervärdesskattedeklarationsuppgifterna uppskatta nivån av inhemska inköp där den nedsatta mervärdesskattesatsen eventuellt tillämpas. Sådana aktörer som gjort gemenskapsinterna förvärv eller importen med nedsatt skattesats deklarerade försäljning till ett värde av fyra miljoner euro enligt en skattesats på 24 procent och till ett värde av mindre än 100 000 euro enligt en skattesats på 10 procent. Det är dock inte sannolikt att alla dessa aktörer har tillämpat marginalbeskattningsförfarandet. Enligt Skatteförvaltningens uppskattning tillämpar cirka 20 procent av de cirka 200 skattskyldiga företag som uppgett konsthandel som sin näringsgren marginalbeskattningsförfarandet.

Begränsningen av tillämpningsområdet för marginalbeskattningsförfarandet skulle ha konsekvenser för de skattskyldiga återförsäljarna. Återförsäljare som i de situationer som avses i propositionen inte längre kan tillämpa marginalbeskattningsförfarandet på konstverk som de säljer blir sannolikt tvungna att göra ändringar i t.ex. sina bokföringssystem. De föreslagna ändringarna kan således leda till en ökning av engångskaraktär av de administrativa kostnaderna för sådana aktörer.

Ändringarna i bestämmelserna om beskattningen av vinstmarginal bedöms i princip öka skatteinkomsterna, eftersom beskattningen av vinstmarginal i fortsättningen inte kan tillämpas på återförsäljning av konstverk som köpts eller importerats med nedsatt skattesats. Mervärdesskatten för försäljningen beräknas i fortsättningen på försäljningspriset i stället för på vinstmarginalen. Konsekvenserna för skatteintäkterna av de ändringar som gäller marginalbeskattningen

bedöms i sin helhet vara obetydliga med beaktande av den nuvarande omfattningen av användningen av marginalbeskattningsförfarandet. Ändringen bedöms inte ha någon direkt inverkan på marknaden för återförsäljning av konstverk, men det minskade tillämpningsområdet för marginalbeskattningen kan antas påverka prissättningen av konstverk och i någon mån återspeglas i konsumentpriserna. Ändringen bedöms inte ha några betydande konsekvenser för statsfinanserna.

Skattskyldiga återförsäljare som använder ordningen för beskattning av vinstmarginal har haft möjlighet att etablera sig i medlemsstater där nedsatta mervärdesskattesatser tillämpas på importen och försäljningen av marginalbeskattade konstverk. I och med propositionen försvinner incitamentet att etablera sig i andra medlemsstater, vilket förväntas eliminera eventuell snedvridning mellan medlemsstaterna.

Propositionen bedöms inte ha några betydande konsekvenser för sysselsättningen.

4.2.2 Konsekvenser för myndigheterna

Propositionen bedöms ha konsekvenser för Skatteförvaltningens anvisningar och kundkommunikation. De föreslagna ändringarna medför inga systemkostnader för Skatteförvaltningen.

4.2.3 Konsekvenser för jämställdheten mellan könen

I avsaknad av närmare uppgifter bedöms det inte finnas någon skillnad mellan könen i fråga om den utsträckning till vilken de i förhållande till sina inkomster i genomsnitt använder sina pengar på konstverk som säljs av sådana återförsäljare som tillämpar marginalbeskattning.

I fråga om skattskyldiga återförsäljare är det inte möjligt att granska könsfördelningen bland de personer som ligger bakom återförsäljare i form av bolag. Av de mervärdesskattskyldiga näringsidkare som uppgett konsthandel som sin huvudsakliga näringsgren var cirka 60 procent kvinnor och 40 procent män 2022. Eftersom tillämpningen av marginalbeskattningsförfarandet dock inte är omfattande, bedöms ändringen inte ha några betydande konsekvenser för jämställdheten mellan könen.

4.2.4 Konsekvenser för miljön

Propositionen bedöms inte ha några konsekvenser för miljön.

5 Remissvar

6 Specialmotivering

6.1 Mervärdesskattelagen

69 d §. I paragrafen föreskrivs det om platsen för beskattning av kulturella, underhållningsmässiga och andra motsvarande tjänster. Paragrafens 1 mom. gäller tjänster som överlåts till en näringsidkare och 2 mom. tjänster som överlåts till någon annan än en näringsidkare.

Det föreslås att ett nytt 2 mom. fogas till paragrafen, vilket gör att det nuvarande 2 mom. blir 3 mom.

Enligt det nya 2 mom. ska bestämmelsen i 1 mom. om att platsen för beskattning av underhållningsevenemang bestäms av den plats där evenemanget faktiskt ordnas inte tillämpas på evenemang där tillträde och deltagande sker virtuellt. På sådana tjänster som överläts till en näringsidkare tillämpas den allmänna bestämmelsen om försäljning av tjänster i 65 § i mervärdesskattelagen. En tjänst ska således anses ha tillhandahållits i Finland, om tjänsten överläts till köparens fasta driftställe här i landet. Om en sådan tjänst inte överläts till ett fast driftställe anses den ha sålts i Finland, om köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet här. Bestämmelserna motsvarar artikel 53.2 som fogats till mervärdesskattedirektivet genom skattesatsdirektivet.

Det föreslås att ett nytt 4 mom. fogas till paragrafen.

Enligt det nya 4 mom. ska den nuvarande bestämmelsen i 3 mom. om att platsen för beskattning av ett underhållningsevenemang också i fråga om försäljning till någon annan än en näringsidkare bestäms av den plats där evenemanget faktiskt ordnas inte tillämpas när det är fråga om en tjänst som hänförs till verksamhet som strömmas eller på annat sätt görs tillgängligt virtuellt. Sådana tjänster som överläts till någon annan än en näringsidkare ska anses ha tillhandahållits i Finland, om köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas här. Bestämmelserna motsvarar artikel 54.3 som fogats till mervärdesskattedirektivet genom skattesatsdirektivet.

Vid tillämpningen av denna paragraf avses med att strömma eller på annat sätt göra tillgängligt virtuellt att informationsinnehållet av ett evenemang sänds i realtid, samtidigt som händelsen eller företeelsen äger rum. Bestämmelsen ska tillämpas i situationer där det är fråga om deltagande i ett virtuellt evenemang i realtid eller där en föreställning tillhandahålls publiken som direktströmning, en så kallad live stream.

79 g §. I paragrafen föreskrivs det om situationer där en skattskyldig återförsäljare kan tillämpa vinstmarginalbeskattning på konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Paragrafens ordalydelse ändras så att den motsvarar artikel 316 i mervärdesskattedirektivet. Vinstmarginalbeskattningen kan inte tillämpas när en nedsatt skattesats har tillämpats på tidigare inköp eller import. En skattskyldig återförsäljare får inte tillämpa det förfarande som avses i 79 a § på konstverk som återförsäljaren själv importerar eller på sådana konstverk som denne köpt och vid vars försäljning eller gemenskapsinterna förvärv nedsatt skattesats har tillämpats med stöd av 85 a § 1 mom. 9 punkten. i mervärdesskattelagen. Däremot får en skattskyldig återförsäljare tillämpa det förfarande som avses i 79 a § på samlarföremål och antikviteter som denne själv importerar från tredjeländer, eftersom den allmänna skattesatsen tillämpas på sådana import. Bestämmelserna grundar sig på artiklarna 98a och 316 i mervärdesskattedirektivet, vilka har ändrats genom skattesatsdirektivet.

79 j §. I paragrafen föreskrivs det om uträkning av vinstmarginalen.

Det föreslås att 2 mom. ändras så att de bestämmelser som hänförs till uträkning av vinstmarginalen när en nedsatt skattesats har tillämpats på en tidigare anskaffning eller import stryks som onödiga. Eftersom vinstmarginalbeskattningen inte i fortsättningen kan tillämpas i dessa situationer behövs det inga bestämmelser i mervärdesskattelagen om uträkning av skattegrund i anslutning till dessa situationer.

85 a §. I paragrafen föreskrivs det om försäljning av sådana tjänster på vilka den nedsatta skattesatsen på 10 procent tillämpas.

I 1 mom. 3 punkten föreskrivs det om tjänster som möjliggör utövande av idrott. Ordalydelsen i 1 mom. 3 punkten ändras så att den motsvarar ordalydelsen i punkt 13 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, som ändrats genom skattesatsdirektivet. I punkten anges olika tjänster som hänför sig idrottsevenemang, utnyttjande av idrottsanläggningar och tillhandahållande av lektioner inom idrott eller fysisk träning. I bestämmelsen görs dessutom den precisering som direktivet förutsätter för att den nedsatta skattesatsen ska gå att tillämpa såväl på fysiska evenemang på plats som på evenemang och tjänster inom idrott och fysisk träning som strömmas.

I 1 mom. 4 punkten föreskrivs det om inträdesavgifter till teater-, cirkus-, musik-, dans- och biografföreställningar, utställningar, idrottsevenemang, nöjesparker, djurparker, museer och andra motsvarande kultur- eller underhållningsevenemang och inrättningar. Ordalydelsen i 1 mom. 4 punkten ändras så att den motsvarar ordalydelsen i punkt 7 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, som ändrats genom skattesatsdirektivet. I punkten räknas upp tillträde till föreställningar teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografier, utställningar och liknande kulturella evenemang och anläggningar. I bestämmelsen görs dessutom den precisering som direktivet förutsätter om att den nedsatta skattesatsen ska gå att tillämpa såväl på fysiska kultur- och underhållningsevenemang på plats som på evenemang som strömmas.

Syftet med ändringarna i 1 mom. 3 och 4 punkten är att förtydliga det nuvarande rättsläget och harmonisera bestämmelserna i mervärdesskattelagen med direktivet. Bestämmelserna grundar sig på artikel 98a.1, 98a.2 och 98a.3 i mervärdesskattedirektivet, vilka har ändrats genom skattesatsdirektivet. Bestämmelserna motsvarar också punkt 7 i bilaga III till direktivet och punkt 13 i fråga om idrottsevenemang.

Med strömmande av evenemangen avses att deras informationsinnehåll i realtid, samtidigt som händelsen eller företeelsen äger rum. För att tjänsten ska kunna betraktas som ett evenemang som strömmas bör det vara fråga om ett evenemang som tillhandahålls publiken som direktströmning, en så kallad live stream.

Till paragrafen fogas ett nytt 4 mom. enligt vilket tillämpning av en nedsatt skattesats förbjuds vid försäljning av sådana konstverk på vilka tillämpas det marginalbeskattningsförfarande som avses i 79 a §. Bestämmelsen grundar sig på den tvingande bestämmelse i artikel 98a som fogats till mervärdesskattedirektivet genom skattesatsdirektivet.

115 §. I paragrafen föreskrivs det om begränsningar av avdragsrätten vid marginalbeskattningsförfarandet.

Enligt 2 mom. får en skattskyldig återförsäljare inte dra av den skatt som ska betalas för konstverk, samlarföremål eller antikviteter som återförsäljaren själv importerar eller för konstverk som denne själv köpt, om återförsäljaren tillämpar det förfarande som avses i 79 a § på försäljningen.

I 2 mom. stryks som onödiga bestämmelserna om begränsning av avdragsrätten i situationer där en skattskyldig återförsäljare själv har importerat ett konstverk eller köpt ett konstverk av upphovsmannen eller upphovsmannens efterföljande rättsinnehavare eller någon annan näringsidkare än den skattskyldige återförsäljaren på vilket en nedsatt skattesats har tillämpats. Eftersom vinstmarginalbeskattning i fortsättningen inte ska gå att tillämpa i dessa situationer, utan en skattskyldig återförsäljare ska tillämpa det normala mervärdesskatteförfarandet på sin försäljning, behöver paragrafen inte heller innehålla bestämmelser om begränsning av avdragsrätten.

Eftersom den allmänna skattesatsen också i fortsättningen ska tillämpas på import av samlarföremål och antikviteter från länder utanför Gemenskapen ska förbudet att dra av mervärdesskatten på importen när en skattskyldig återförsäljare tillämpar marginalbeskattningsförfarandet bevaras i lagen. Paragrafens 2 mom. ses över till denna del.

7 Ikraftträdande

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2025. Bestämmelserna om platsen för beskattning i lagen om ändring av mervärdesskattelagen tillämpas när en tjänst har tillhandahållits den dag lagen träder i kraft eller därefter. Bestämmelserna om marginalbeskattning tillämpas på sådana konstverk som har levererats eller utlämnats från tullövervakning till en skattskyldig återförsäljare på ikraftträdandedagen eller därefter.

Kläm

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

Lag

om ändring av mervärdesskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut

ändras i mervärdesskattelagen (1501/1993) 69 d § 2 mom., 79 g §, 79 j § 2 mom., 85 a § 1 mom. 3 och 4 punkten och 115 § 2 mom.,

sådana de lyder, 69 d § 2 mom. i lag 886/2009, 79 g § i lag 1202/2011, 79 j § 2 mom. och 115 § 2 mom. i lag 1071/2002 och 85 a § 1 mom. 3 och 4 punkten i lag 345/2019, samt

fogas till 69 d §, sådan den lyder i lag 886/2009, nya 2 och 4 mom., varvid det nuvarande 2 mom. blir 3 mom., och till 85 a §, sådan den lyder i lagarna 345/2019 och 623/2021, ett nytt 4 mom. som följer:

69 d §

Bestämmelserna i 1 mom. tillämpas inte på i momentet avsedda tjänster som överläts till en näringsidkare, om deltagandet i evenemanget sker virtuellt.

Tjänster som överläts till någon annan än en näringsidkare och som gäller kurser, vetenskapliga tjänster, kultur-, underhållnings- och idrottsevenemang, mässor, utställningar och andra liknande arrangemang och deras organisering ska anses ha sålts i Finland, om verksamheten äger rum här.

När de tjänster och stödtjänster som avses i 3 mom. hänför sig till verksamhet som strömmas eller på annat sätt görs tillgängligt virtuellt, ska de anses ha sålts i Finland, om köparen är etablerad här eller är bosatt eller stadigvarande vistas här.

79 g §

Förutsatt att ingen nedsatt skattesats tillämpats på berörda konstverk, samlarföremål och antikviteter som levererats till eller importerats av en skattskyldig återförsäljare ska den skattskyldiga återförsäljaren ha rätt att välja att tillämpa vinstmarginalbeskattningen för följande transaktioner:

1) leverans av konstverk, samlarföremål eller antikviteter som den skattskyldiga återförsäljaren själv har importerat,

2) leverans av konstverk som levererats till den skattskyldiga återförsäljaren av upphovsmännen till dessa eller av upphovsmännens efterföljande rättsinnehavare,

3) leverans av konstverk som levererats till den skattskyldiga återförsäljaren av en annan skattskyldig person än en skattskyldig återförsäljare.

79 j §

Som inköpspris enligt 1 mom. för samlarföremål eller antikviteter som en skattskyldig återförsäljare själv importerar betraktas grunden för skatten enligt 9 kap. ökad med skattens andel.

85 a §

För försäljning av följande tjänster samt för försäljning, gemenskapsinterna förvärv, överföring från upplagringsförfarande och import av följande varor ska i skatt betalas 10 procent av skattegrunden:

3) tillträde till idrottsevenemang eller tillgång till direktströmning av dessa evenemang eller både och, utnyttjande av idrottsanläggningar och tillhandahållande av lektioner inom idrott eller fysisk träning, inklusive när lektionerna direktströmmas,

4) tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografier, utställningar och liknande kulturella evenemang och anläggningar eller tillgång till direktströmning av dessa evenemang eller besök eller både och,

Den med stöd av 1 mom. 9 punkten nedsatta skattesatsen tillämpas inte på överlåtelsen av sådana konstverk på vilka tillämpas det förfarande som avses i 79 a §.

115 §

En skattskyldig återförsäljare får inte dra av den skatt som ska betalas för samlarföremål eller antikviteter som återförsäljaren själv importerar, om återförsäljaren tillämpar det förfarande som avses i 79 a § på försäljningen.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Bestämmelserna om platsen för beskattning i denna lag tillämpas när en tjänst har tillhandahållits den dag lagen träder i kraft eller därefter.

Bestämmelserna om marginalbeskattning av konstverk tillämpas på varor som har levererats eller utlämnats från tullövervakning till en skattskyldig återförsäljare på ikraftträdandedagen eller därefter.

Helsingfors den 20xx

Statsminister

Petteri Orpo

Finansminister Riikka Purra

Lag

om ändring av mervärdesskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i mervärdesskattelagen (1501/1993) 69 d § 2 mom., 79 g §, 79 j § 2 mom., 85 a § 1 mom. 3 och 4 punkten och 115 § 2 mom.,
sådana de lyder, 69 d § 2 mom. i lag 886/2009, 79 g § i lag 1202/2011, 79 j § 2 mom. och 115 § 2 mom. i lag 1071/2002 och 85 a § 1 mom. 3 och 4 punkten i lag 345/2019, samt
fogas till 69 d §, sådan den lyder i lag 886/2009, nya 2 och 4 mom., varvid det nuvarande 2 mom. blir 3 mom., och till 85 a §, sådan den lyder i lagarna 345/2019 och 623/2021, ett nytt 4 mom. som följer:

Gällande lydelse

69 d §

Tjänster som överläts till någon annan än en näringsidkare och som gäller kurser, vetenskapliga tjänster, kultur-, underhållnings- och idrottsevenemang, mässor, utställningar och andra liknande arrangemang och deras organisering ska anses ha sålts i Finland, om verksamheten äger rum här.

79 g §

En skattskyldig återförsäljare får tillämpa det förfarande som avses i 79 a § även på konstverk, samlarföremål och antikviteter som han själv importerar eller på sådana konstverk som han köpt och vid vars försäljning eller gemenskapsinterna förvärv nedsatt skattesats har tillämpats med stöd av 85 a § 1 mom. 9 punkten.

Föreslagen lydelse

69 d §

Bestämmelserna i 1 mom. tillämpas inte på i momentet avsedda tjänster som överläts till en näringsidkare, om deltagandet i evenemanget sker virtuellt.

Tjänster som överläts till någon annan än en näringsidkare och som gäller kurser, vetenskapliga tjänster, kultur-, underhållnings- och idrottsevenemang, mässor, utställningar och andra liknande arrangemang och deras organisering ska anses ha sålts i Finland, om verksamheten äger rum här.

När de tjänster och stödtjänster som avses i 3 mom. hänför sig till verksamhet som strömmas eller på annat sätt görs tillgängligt virtuellt, ska de anses ha sålts i Finland, om köparen är etablerad här eller är bosatt eller stadigvarande vistas här.

79 g §

Förutsatt att ingen nedsatt skattesats tillämpas på berörda konstverk, samlarföremål och antikviteter som levererats till eller importerats av en skattskyldig återförsäljare ska den skattskyldiga återförsäljaren ha rätt att välja att tillämpa vinstmarginalbeskattningen för följande transaktioner:

1) leverans av konstverk, samlarföremål eller antikviteter som den skattskyldiga återförsäljaren själv har importerat,

Gällande lydelse

79 j §

Som inköpspris enligt 1 mom. för *konstverk*, samlarföremål eller antikviteter som en skattskyldig återförsäljare själv importerar betraktas grunden för skatten enligt 9 kap. ökad med skattens andel. *Som inköpspris enligt 1 mom. för konstverk enligt 79 g § som en skattskyldig återförsäljare förvärvat gemenskapsinternt betraktas grunden för skatten enligt 73 a § ökad med skattens andel.*

85 a §

För försäljning av följande tjänster samt för försäljning, gemenskapsinterna förvärv, överföring från upplagringsförfarande och import av följande varor ska i skatt betalas 10 procent av skattegrunden:

3) tjänster som möjliggör utövande av idrott,

4) inträdesavgifter till teater-, cirkus-, musik-, dans- och biograf föreställningar, utställningar, idrottsevenemang, nöjesparker, djurparker, museer och andra motsvarande kultureller underhållningsevenemang och inrättningar,

Föreslagen lydelse

2) leverans av konstverk som levererats till den skattskyldiga återförsäljaren av upphovsmännen till dessa eller av upphovsmännens efterföljande rättsinnehavare,

3) leverans av konstverk som levererats till den skattskyldiga återförsäljaren av en annan skattskyldig person än en skattskyldig återförsäljare.

79 j §

Som inköpspris enligt 1 mom. för samlarföremål eller antikviteter som en skattskyldig återförsäljare själv importerar betraktas grunden för skatten enligt 9 kap. ökad med skattens andel.

85 a §

För försäljning av följande tjänster samt för försäljning, gemenskapsinterna förvärv, överföring från upplagringsförfarande och import av följande varor ska i skatt betalas 10 procent av skattegrunden:

3) tillträde till sportevenemang eller tillgång till direktströmning av dessa evenemang eller både och, utnyttjande av sportanläggningar och tillhandahållande av lektioner inom sport eller fysisk träning, inklusive när lektionerna direktströmmas,

4) tillträde till föreställningar, teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografier, utställningar och liknande kulturella evenemang och anläggningar eller tillgång till direktströmning av dessa evenemang eller besök eller både och,

Den med stöd av 1 mom. 9 punkten nedsatta skattesatsen tillämpas inte på överlåtelsen av sådana konstverk på vilka tillämpas det förfarande som avses i 79 a §.

Gällande lydelse

115 §

En skattskyldig återförsäljare får inte dra av den skatt som skall betalas för *konstverk*, samlarföremål eller antikviteter som han själv importerar *eller för konstverk som han själv köpt*, om han tillämpar det förfarande som avses i 79 a § på försäljningen.

Föreslagen lydelse

115 §

En skattskyldig återförsäljare får inte dra av den skatt som ska betalas för samlarföremål eller antikviteter som återförsäljaren själv importerar, om återförsäljaren tillämpar det förfarande som avses i 79 a § på försäljningen.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Bestämmelserna om platsen för beskattning i denna lag tillämpas när en tjänst har tillhandahållits den dag lagen träder i kraft eller därefter.

Bestämmelserna om marginalbeskattning av konstverk tillämpas på varor som har levererats eller utlämnats från tullövervakning till en skattskyldig återförsäljare på ikraftträdandedagen eller därefter.