

JD, PD, ED, docent Alfred Streng, Universitetslektor med inriktning handelsrätt, Åbo Akademi

Mervärdesskatt och redovisning av avdrag

1. Inledning

I mervärdesbeskattningen är huvudregeln att mervärdesskattepliktig försäljning omfattar rätt till avdrag för mervärdesskatten på de inköp som hänför sig till denna försäljning. På detta sätt övervältras skatten framåt till nästa steg i försäljningskedjan så att varje del av kedjan betalar skatt enbart på det mervärde som den själv skapat.

I vissa situationer har emellertid rätten att dra av moms begränsats. I mervärdesskattelagen stadgas att mervärdesskatten på vissa inköp uttryckligen inte är avdragsgilla. Därtill är mervärdesskatten på inköp som hänför sig till en momsfri försäljning av varor och tjänster inte avdragsgill. Att dra av mervärdesskatten för inköp som gäller verksamhet som inte omfattas av mervärdesskattelagens tillämpningsområde är inte heller möjligt.¹

I bokföringen är grundprincipen att den skattskyldige ska ordna sin bokföring så att de uppgifter som krävs för påförande av skatt framkommer. Bokföringen av de transaktioner som påverkar den skatt som ska betalas eller avdras, ska basera sig på de verifikat som avses i bokföringslagen, 1336/1997 (BokfL), med beaktande av vad som i mervärdesskattelagen (MVL) stadgas om fakturor. Mer specifika stadgan om bland annat den skattskyldiges bokföring, anteckningar, verifikatmaterial och bokföringstidpunkt förekommer i 1. kapitlet, mervärdesskatteförordningen (50/1994).

En av målsättningarna med mervärdesskattelagen är att de uppgifter som krävs för att räkna momsen ska fås så direkt som möjligt från bokföringen. Undantag finns emellertid vad gäller tagande i eget bruk, behandling av kommissionärshandel och betalning av förskott. Därtill är skatteperioden i mervärdesskattelagen ett kalenderår och den fyra veckors bokföringsperiod som bokföringslagen tillåter, lämpar sig som sådan inte för beräkning av moms.²

Vid periodiseringen av avdrag är prestationsprincipen huvudregeln såsom även vid försäljning. I enlighet med 141 § 1. punkten i den finländska MVL hänförs avdragen

¹ Se till exempel Om rätten att dra av moms - vero.fi.

² Se bland annat Äärilä, L. & Nyrhinen, R. 2015, Arvonlisäverotus käytännössä. Sanoma Pro., s. 795–796.

till den kalendermånad under vilken en köpt vara eller tjänst har tagits emot. Detta motsvarar den tidpunkt då varan ur försäljarens synvinkel har levererats eller tjänsten har utförts. I EU-domstolens mål C-9/20 *Kollaustraße* har frågan hur periodiseringen av avdrag ser ut då försäljaren tillämpar kontantprincipen varit aktuell.³ I det följande ska frågan närmare diskuteras.

2. Redovisning av avdrag

2.1 Lagstiftning

I enlighet med 2. kapitlet 3 § 1 mom. BokfL är grunden för bokföring av en utgift mottagande av en produktionsfaktor, och grunden för bokföring av en inkomst är överlåtelse av en prestation (*prestationsprincipen*).

I 2. kapitlet 3 § 2 mom. stadgas dock att utgifter och inkomster får även bokföras på grundval av fakturering (*faktureringsprincipen*) eller på grundval av betalning (*kontantprincipen*). Om utgifter och inkomster bokförs enligt kontantprincipen ska leverantörsskulderna och försäljningsfordringarna kunna klarläggas fortlöpande.⁴

Prestationsprincipen utnyttjas vid löpande bokföring. Enligt denna princip bokförs kundfakturor då de skapas, och leverantörsfakturor då de inkommer. Sedan bokförs betalningen skiljt vid dess utförande. För verksamheter som har en omsättning på över 500 000 euro är prestationsprincipen obligatorisk. Principen används särskilt vid aktiebolagens bokföring.

Den största skillnaden i förhållande till kontantprincipen, är att prestationsprincipen medför att alla fakturor bokförs direkt. Bland annat revisorer föredrar att bokföra med prestationsprincipen då man anser att den ger en mer korrekt bild av verkligheten och gör att bokföringen underlättas då det är möjligt att koppla en faktura direkt till en bokföringspost.⁵

För momsavdragens del gäller enligt 141 § MVL att de enligt 10. kapitlet ska hänföras till den kalendermånad under vilken

- 1) en köpt vara eller tjänst har tagits emot,
- 2) inköpspriset eller en del av det har betalats före den tidpunkt som nämns i

³ Se EU-domstolens mål C-9/20 *Kollaustraße*, ECLI:EU:C:2022:88. Se även om kontantprincipen i finländska HFD:1996-B-575 17.9.1996, där kreditförsäljningen för ett företag som idkade detaljhandel skedde antingen enligt villkor i kontoavtalet med kunden eller så utförde kunden köpet med sitt kreditkort. Eftersom kassakvittot som gavs åt kunden inte var en debitering som avses MVL 136 § 1 mom och ingen annan debitering användes, kunde företaget hänföra skatten som pålades försäljningen enligt kontantprincipen till den kalendermånad under vilken försäljningspriset eller en del av det hade ackumulerats.

⁴ Se även Leppiniemi, J & Kaisanlahti, T. 2016, Kirjanpitolaki - kommentaari. Talentum pro, s. 48–52.

⁵ Se bland annat www.briox.fi: ”Att välja bokföringsprincip – prestationsprincipen eller kontantprincipen?”.

1 punkten,

- 3) en vara eller tjänst har tagits i användning som berättigar till avdrag,
- 4) ett förtullningsbeslut som gäller en importerad vara har getts.

På EU-nivå anges i artikel 63 mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG, om leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, att den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. I skäl 24 till mervärdesskattedirektivet betonas att begreppen '*beskattningsgrundande händelse*' och '*mervärdesskattens utkrävbarhet*' bör harmoniseras för att införandet av det gemensamma mervärdesskattesystemet och eventuella senare ändringar av systemet ska kunna få verkan samtidigt i alla medlemsstater. I skäl 4 till direktiv 2010/45 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller regler om fakturering, framförs sedan särskilt att man för att hjälpa små och medelstora företag som har svårt att betala mervärdesskatt till den behöriga myndigheten innan de har fått in betalningen från sina kunder, bör medlemsstaterna ha möjlighet att tillåta att mervärdesskatt redovisas enligt *kontantmetoden*, vilken möjliggör för leverantören och tillhandahållaren att betala mervärdesskatt till den behöriga myndigheten när denne får betalt för en leverans eller ett tillhandahållande, vilket också medför att avdragsrätten uppstår när denne betalar för en leverans eller ett tillhandahållande. Därigenom kan medlemsstaterna införa en frivillig ordning baserad på redovisning enligt kontantmetoden som inte får negativa effekter på kassaflödet när det gäller deras intäkter av mervärdesskatt.

Artikel 66 i mervärdesskattedirektivet tillåter sedan att medlemsstaterna, med avvikelser från artiklarna 63, 64 och 65, får föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar bland annat senast vid mottagandet av betalningen.

I artiklarna 167, 167a och 168 ingår bestämmelser om avdragsrättens inträde och räckvidd. I artikel 167 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att avdragsrätten ska inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar medan artikel 167a tillåter medlemsstaterna att inom ramen för ett frivilligt system möjliggöra 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.

I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner ska hen ha rätt att, i den medlemsstat där hen utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som hen är skyldig att betala dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller

kommer att tillhandahållas till hen av en annan beskattningsbar person, i enlighet med artikel 168, punkt a).

Med avseende på själva utövandet av avdragsrätten stadgas det bland annat i artikel 178 a, punkt a) i mervärdesskattedirektivet att för att få utöva sin rätt till avdrag ska en beskattningsbar person uppfylla följande villkor

- a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, ska denne inneha en faktura som utfärdats i enlighet med avdelning XI kapitel 3 avsnitten 3–6.

Den beskattningsbara personen ska sedan, enligt vad som stadgas i artikel 179, göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som ska betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och utövas i enlighet med bestämmelserna i artikel 178.

Om faktureringen och de uppgifter som ska förekomma i fakturan, föreskrivs det i artikel 226 och särskilt punkt 7a i direktivet att utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv ska endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221,

- 7a) Om mervärdesskatten blir utkrävbar vid tidpunkten för betalningens mottagande i enlighet med artikel 66 b och rätten till avdrag uppkommer när den avdragsgilla skatten blir utkrävbar, uppgiften kontantmetod.

2.2 Mål C-9/20 Kollaustraße

I målet C-9/20 handlade det om att Kollaustraße, ett tyskt enkelt bolag, hyrde ut en fastighet som bolaget självt hyrde, för industriell och kommersiell verksamhet.

Både Kollaustraße och dess hyresvärd hade med giltig verkan avstått från undantaget från skatteplikt för denna uthyrning och således frivilligt valt att uthyrningen skulle vara mervärdesskattepliktig. Den tyska skattemyndigheten hade i enlighet med 20 § i den tyska mervärdesskattelagen (UStG) gett parterna tillstånd att beräkna mervärdesskatten på basen av mottagna ersättningar, det vill säga enligt kontantmetoden, i stället för på basen av avtalade ersättningar.⁶

⁶ I enlighet med 20 § UStG kan skattemyndigheten på begäran medge att en näringsidkare får beräkna skatten på grundval av mottagen ersättning, i stället för på grundval av avtalad ersättning (16 § punkt 1 första meningen). Detta gäller för näringsidkare

1. vars sammanlagda omsättning (19 § punkt 3) under det föregående kalenderåret inte uppgick till mer än 500 000 euro, eller

2. som med stöd av 148 § Abgabenordnung (skattelagen) är befriad från skyldigheten att upprätta bokföring och regelbundna räkenskaper på grund av årliga inventeringar, eller

Genom hyresavtalet hade Kollaustraße en giltig stående faktura. De utförda betalningarna inkluderade 19 procent mervärdesskatt och Kollaustraße gjorde avdrag för ingående mervärdesskatt, oberoende av vilken hyresperiod betalningarna avsåg, under den redovisningsperiod eller det kalenderår då betalningen gjordes.

Skattemyndigheten ansåg i samband med en skattekontroll att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt hade inträtt redan vid tidpunkten för fullgörandet av prestationen, i detta fall den månadsvisa upplåtelsen av fastigheten, och att avdragsrätten således borde ha utövats under varje motsvarande period.

Det utfärdades därför beskattningsbeslut för åren 2011–2015 och ett preliminärt beskattningsbeslut för år 2016. I dessa beslut beräknades den avdragsgilla skatten på basen av den hyra som avtalats för varje år, vilket ledde till ytterligare krav på skatt med 18 409,67 euro för beskattningsåren 2013–2016.

Beskattningsbesluten för de föregående beskattningsåren ändrades inte, eftersom tidsfristen för att ändra dem redan hade löpt ut. Kollaustraße beviljades inte avdrag för ingående mervärdesskatt med avseende på den mervärdesskatt som var inkluderad i de hyror som betalades under åren 2013 och 2014, vilka avsåg hyresperioderna under åren 2009 och 2010, eftersom skattemyndigheten ansåg att avdragsrätten borde ha gjorts gällande under beskattningsåren 2009 och 2010.

Den 3 juli 2017 begärde Kollaustraße omprövning av de beskattningsbeslut som utfärdats för åren 2013–2016, men omprövningsbeslutet av den 8 november 2017 ledde inte till någon ändring. Kollaustraße överklagade då, den 28 november 2017, till Finanzgericht Hamburg (Skattedomstolen i Hamburg, Tyskland) och gjorde gällande att mervärdesskattedirektivet hade åsidosatts. Bolaget anförde följande: Om leverantören av varor eller tillhandahållaren av tjänster redovisar den skatt denne är skyldig att betala på basen av mottagna ersättningar, inträder avdragsrätten för mottagaren av leveransen eller tjänsten först vid den tidpunkt då ersättningen betalas.⁷

Skattedomstolen i Hamburg begärde förhandsavgörande av EU-domstolen. Enligt den tyska domstolen kunde man inte enligt tysk rätt bestämma tidpunkten för när avdragsrätten för ingående mervärdesskatt inträder utgående från tidpunkten då betalningen emottas, eftersom Tyskland inte implementerat artikel 167a i mervärdesskattedirektivet.

EU-domstolen skulle sålunda ta ställning till huruvida artikel 167 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken avdragsrätten för ingående mervärdesskatt inträder redan vid den tidpunkten då en transaktion äger rum, i det fall då mervärdesskatten med stöd av ett nationellt

3. som genomför transaktioner inom en verksamhet som hör till de fria yrkena i den mening som avses i 18 § punkt 1 led 1 i Einkommensteuergesetz (lagen om inkomstskatt).

⁷ Se EU-domstolens mål C-9/20 Kollaustraße, ECLI:EU:C:2022:88.

undantag enligt artikel 66 första stycket b i direktivet blir utkrävbar från leverantören av varorna eller tillhandahållaren av tjänsterna först vid mottagandet av ersättningen och ersättningen ännu inte har betalats.

Enligt EU-domstolen kan undantagsregeln i artikel 66 första stycket b i mervärdesskattedirektivet och artikel 167 i samma direktiv, tolkas tillsammans så att man kan anse att när mervärdesskatten med tillämpning av artikel 66 första stycket b blir utkrävbar senast vid mottagandet av betalningen, inträder även avdragsrätten vid tidpunkten för detta mottagande av betalningen.

EU-domstolen ansåg emellertid att artikel 167 inte kan tolkas så att avdragsrätten skulle inträda enbart utgående från tidpunkten då transaktionen utförs.

Domstolen lyfte även fram i sina motiveringar generaladvokatens förslag till avgörande, där det bland annat konstaterades att om unionslagstiftaren hade velat att avdragsrätten alltid skulle inträda vid tidpunkten för leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna, hade man kunnat koppla tidpunkten för avdragsrättens inträdande till den beskattningsgrundande händelsen, vilken inte påverkas av specialreglerna i artiklarna 64–67 i mervärdesskattedirektivet, i stället för till den tidpunkt då mervärdesskatten blir utkrävbar, vilken omfattas av dessa regler.

Domstolen poängterade ytterligare att en av avsikterna med artikel 167a är att skjuta upp avdragsrätten för beskattningsbara personer vars mervärdesskatt endast blir utkrävbar i enlighet med artikel 66 första stycket b i mervärdesskattedirektivet till dess att betalningen görs till deras varuleverantörer eller tjänstetillhandahållare, vilket det inte var fråga om i det ifrågavarande målet.

I sitt domslut ansåg EU-domstolen följaktligen att artikel 167 utgör hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken avdragsrätten för ingående mervärdesskatt inträder redan vid den tidpunkt då en transaktion äger rum, i det fall då mervärdesskatten enligt ett nationellt undantag införd med stöd av artikel 66 första stycket b i direktivet blir utkrävbar från leverantören av varorna eller tillhandahållaren av tjänsterna först vid mottagandet av ersättningen och ersättningen ännu inte har betalats.⁸

3. Kommentarer

Av EU-domstolens rättspraxis följer att avdragsrätten utgör en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt och därför i princip inte kan inskränkas. För hela den ingående skatten inträder avdragsrätt omedelbart.⁹

⁸ Se EU-domstolens mål C-9/20 *Kollastraße*, ECLI:EU:C:2022:88 och Virtanen, M & Stenius, J. 2022, EUT:n arvonlisäveropäätökset, Verotus 2/2022, s. 252–253.

⁹ Se bland annat EU-domstolens mål C-183/14, *Salomie och Oltean*, EU:C:2015:454, punkt 56 samt C-664/16 *Vădan*, EU:C:2018:933.

Avdragssystemets syfte är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom sin ekonomiska verksamhet inte alls ska belasta honom själv. Mervärdesskattesystemet ska säkerställa en neutralitet gällande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte och resultat, förutsatt att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig.¹⁰

I enlighet med artikel 167 i mervärdesskattedirektivet inträder avdragsrätten vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. I artikel 168 a i direktivet anges de materiella villkoren för avdragsrätten. Förutsättningarna för att en person ska ha avdragsrätt är, *för det första* att personen i fråga är en beskattningsbar person i enlighet med direktivets regler och *för det andra* att de varor och tjänster som avdraget gäller använts av den beskattningsbara personen i ett senare led i anknytning till personens skattepliktiga transaktioner samt att varorna eller tjänsterna levererats eller tillhandahållits i ett tidigare led av en annan person som är beskattningsbar.¹¹ I den inhemska mervärdesskattelagen anges de allmänna förutsättningarna för avdragsrätt i 102 §.

De formella villkoren för avdragsrätt anges i artikel 178 a i direktivet, enligt vilken avdragsrätten förutsätter innehav av en faktura som är utfärdad enligt bestämmelserna i artikel 226.¹² Motsvarande bestämmelse förekommer i 102 a§ MVL.

I målet C-515/14 *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, fastslog EU-domstolen i enlighet med neutralitetsprincipen, att den ingående mervärdesskatten måste få dras av då de materiella villkoren uppfylls, fastän de beskattningsbara personerna inte skulle ha uppfyllt vissa formella krav. Detta innebär att skattemyndigheten inte kan neka rätt till avdrag för moms endast av den anledningen att en faktura inte uppfyller villkoren enligt artikel 226 i direktivet, då myndigheten innehar all den information som krävs för att fastställa att de materiella villkoren för avdragsrätten uppfylls.¹³

Gällande frågan om mervärdesskattens utkrävbarhet, framgår det av artikel 63 i direktivet att den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatten inträffar och skatten blir utkrävbar den dag då varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls. I princip innebär detta att mervärdesskatten blir utkrävbar då den beskattningsgrundande händelsen för skatten i fråga sker.¹⁴

Medlemsstaterna kan dock i enlighet med artikel 66 föreskriva att mervärdesskatten blir utkrävbar efter att den beskattningsgrundande händelsen har skett vid tre olika tidpunkter:

¹⁰ Se *ibid.*

¹¹ Se till exempel EU-domstolens mål, C-518/14, *Senatex*, EU:C:2016:691, punkt 28.

¹² Se till exempel EU-domstolens mål, C-518/14, *Senatex*, EU:C:2016:691, punkt 29.

¹³ Se EU-domstolens mål C-516/14 *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, punkt 42 och 43.

¹⁴ Se EU-domstolens mål C-69/12 *TNT Express Worldwide (Poland)*, punkt 22.

- 1) Senast då fakturan utfärdas
- 2) Senast vid mottagandet av betalningen
- 3) Inom en angiven period från dagen för den beskattningsgrundande händelsen, om någon faktura inte utfärdats eller om fakturan utfärdats för sent.

Ehuru artikel 66 i direktivet är en avvikelse från artikel 66, ska den vara föremål för en restriktiv tolkning.¹⁵ Såsom även framgår av EU-domstolens mål C-144/94, *Italitica*, gäller att eftersom unionslagstiftaren utvidgat räckvidden för de avvikelser som betraktas som tillåtna, är det antagbart att lagstiftaren haft som syfte att ge medlemsländerna möjlighet till skönsmässig bedömning.¹⁶ Det medför dock inte att medlemsländerna kan betraktas ha möjlighet till en sådan bedömning som skulle medföra att man fastställer en annan tidpunkt för mervärdesskattens utkrävbarhet än de som artikel 66 a-c i direktivet föreskriver.¹⁷

Prestationsprincipen, i enlighet med vilken grunden för bokföring av en inkomst är överlåtelse av en prestation, är huvudregeln vid periodiseringen av avdrag. Kontantprincipen som förutsätter att utgifter och inkomster bokförs på grundval av betalning kan emellertid också tillämpas. Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet föreskriver att avdragsrätten ska inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

Enligt EU-domstolen i målet C-9/20 *Kollaustraße* utgör bestämmelsen i fråga hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken avdragsrätten för ingående mervärdesskatt inträder redan vid den tidpunkt då en transaktion äger rum, i det fall då mervärdesskatten enligt ett nationellt undantag införd med stöd av artikel 66 första stycket b i direktivet blir utkrävbar från leverantören av varorna eller tillhandahållaren av tjänsterna först vid mottagandet av ersättningen och ersättningen ännu inte har betalats.

Detta innebär bland annat att då försäljaren tillämpar kontantprincipen, kan också köparen hänföra avdraget enligt detta till en senare redovisningsperiod än vad det enligt prestationsprincipen skulle höra.

En annan av de centrala bokföringsprinciperna, *väsentlighetsprincipen*, kunde också nämnas i detta sammanhang. Principen ingick inte i de optioner för medlemsstaterna som Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 stadgade om. Den finländska bokföringslagen kompletteras emellertid i detta avseende i 3.kapitlet 2 §, med att ”*bokslutet ska ge en rättvisande bild av den bokföringsskyldiges verk-*

¹⁵ Se EU-domstolens mål C-19/12, *Efir*, punkt 31.

¹⁶ Se EU-domstolens mål C-144/94, *Italitica*, punkt 15.

¹⁷ Se EU-domstolens mål C-69/12 *TNT Express Worldwide (Poland)*, punkt 25.

*samhetsresultat och ekonomiska ställning i enlighet med väsentlighetsprincipen och med beaktande av arten och omfattningen av den bokföringsskyldiges verksamhet”.*¹⁸

Principens betydelse betonas då den utgör ett komplement till skyldigheten att ge en rättvisande bild av verksamheten. Det är alltid skäl att lägga särskild vikt vid omständigheter som har betydelse för att ge en så rättvis bild av verksamheten som möjligt, också vad gäller redovisning av avdrag. Huruvida en viss uppgift som utelämnats eller framställts på ett felaktigt sätt har haft betydelse, bör alltid avgöras av en person som behärskar bokföring.

¹⁸ Se också regeringens proposition till riksdagen med förslag till ändring av bokföringslagen och vissa lagar som har samband med den samt en ny lag om offentliggörande av sådana betalningar till myndigheter som gjorts av företag som är verksamma i utvinningsindustrin eller inom avverkning av naturskog, RP 89/2015 rd, s. 13–14.