

MERVÄRDESSKATTESYSTEMET

Mervärdesskatten eller momsen är en allmän konsumtionsskatt – den omfattar nästan all konsumtion av varor och tjänster. Bara försäljningen av vissa i mervärdesskattelagen nämnda varor och tjänster är momsfri.

Skyldiga att betala moms är i allmänhet näringsidkare som säljer varor och tjänster. Då omvänd skattskyldighet kan tillämpas, är det dock köpare som är skyldiga att betala momsen (se avsnitt 1.3.6 Utläningar och köparens momsskyldighet (omvänd momsskyldighet)).

Det är likväl inte meningen att mervärdesskatten slutligt ska belasta de momsskyldiga, utan den antas ingå i försäljningspriset på nyttigheterna så att den kommer att betalas av den slutliga konsumenten.

Inom momssystemet förhindras skatteakumulering genom den momsskyldiges rätt till avdrag. En momsskyldig näringsidkare får dra av den moms som ingår i inköpspriserna på de nyttigheter som han anskaffar för sin momspliktiga rörelse.

Momsen som betalas till staten, dvs. skatten som ska redovisas, räknas ut så att från den moms som ska betalas på försäljningen avdras den moms som ingår i de avdragsgilla inköpen.

BESKATTNINGSFÖRFARANDET

Mervärdesskattskyldigheten förutsätter att en näringsidkare fullgör vissa skyldigheter. Näringsidkaren ska själv anmäla sig som momsskyldig, meddela förändrade grunduppgifter (räkenskapsperiod, bransch, adress osv.) och också meddela om verksamheten har upphört.

Den momsskyldige ska också själv räkna ut och betala momsen utan att myndigheten debiterar eller annars fastställer det belopp som ska betalas. Den momsskyldige ska även lämna in en periodskattedeclaration.

Skatteförvaltningen övervakar de momsskyldiga och ger dem råd. Om den momsskyldige inte lämnar periodskattedeclarationsuppgifterna, fattar Skatteförvaltningen ett debiteringsbeslut. Skatteförvaltningen sköter även indrivningen av skatter.

INNEHÅL

MERVÄRDESSKATTESYSTEMET	1
BESKATTNINGSFÖRFARANDET	1
TERMER	5
1 Momsskyldighet	7
1.1 Huvudregel.....	7
1.2 Primärproducentens momsskyldighet.....	7
1.2.1 Definition av primärproduktion.....	7
1.2.2 Olika stöd.....	7
1.2.3 Renägare	8
1.2.4 Nedre gräns i euro	8
1.3 Undantag från den allmänna momsskyldigheten.....	8
1.3.1 Rörelse i liten skala	8
1.3.2 Blinda och gravt handikappade företagare	9
1.3.3 Allmännyttiga samfund.....	9
1.3.4 Religionssamfund.....	9
1.3.5 Offentliga samfund.....	9
1.3.6 Utlänningar och köparens momsskyldighet (omvänd momsskyldighet).....	10
1.3.7 Övriga situationer då omvänd momsskyldighet tillämpas	10
1.4 Ansökan om att bli momsskyldig	11
1.4.1 Frivillig momsskyldighet	11
1.4.2 Rörelse i liten skala, allmännyttiga samfund, religionssamfund, blinda och gravt handikappade företagare.....	11
1.4.3 Överlåtelse av nyttjanderätten till en fastighet	11
1.4.4 Gemenskapsinterna förvärv	12
1.4.5 Utländska näringsidkare.....	12
1.4.6 Distansförsäljning	12
1.4.7 Den särskilda ordningen för försäljning av elektroniska tjänster som gäller säljare som etablerat sig utanför EU	12
2 MOMSPLIKTIG VERKSAMHET	12
2.1 Varor och tjänster.....	13
2.1.1 Varor.....	13
2.1.2 Tjänster.....	13
2.1.3 Kommissionshandel och förmedlingshandel	13
2.2 Försäljning av varor i Finland	13
2.3 Allmänt om tjänstehandel.....	14
2.3.1 Bestämmelserna om tjänsters försäljningsland och försäljning av momsfria tjänster vid internationell handel fr.o.m. 1.1.2010.....	14
2.3.2 Omvänd momsskyldighet i fråga om byggtjänster	16
2.4 Eget bruk	16
2.4.1 Ringa eget bruk.....	16
2.4.2 Specialfall i beskattningen av eget bruk.....	17
2.5 Fastighetsinvesteringar och justeringsförfarande	18
3 MOMSFRI VERKSAMHET	18
3.1 Skattefria försäljningar utan avdragsrätt	18
3.1.1 Fastighetsöverlåtelser	18
3.1.2 Hälso- och sjukvård.....	19
3.1.3 Socialvård	19
3.1.4 Utbildning	20
3.1.5 Elevbispisning.....	20
3.1.6 Finansiella tjänster	20
3.1.7 Försäkringstjänster	20
3.1.8 Honorar och vissa immateriella rättigheter	20

3.1.9	Varor och tjänster utan avdragsrätt	20
3.1.10	Vissa andra varor och tjänster	21
3.2	Försäljning enligt nollskattesatsen och företagsarrangemang	21
3.2.1	Tidningar och tidskrifter.....	21
3.2.2	Fartyg	21
3.2.3	Företagsarrangemang	21
3.3	Varuförsäljning till andra länder	21
3.3.1	Varuförsäljning till länder som hör till EU (gemenskapsintern försäljning)	21
3.3.2	Varuförsäljning till länder utanför EU (export).....	22
3.3.3	Övriga fall som kan jämföras med export	22
3.4	Investeringsguld.....	23
4	VARUANSKAFFNING FRÅN ANDRA LÄNDER.....	23
4.1	Varuköp inom EU (gemenskapsinterna varuförvärv)	23
4.1.1	Undantag från moms skyldigheten för gemenskapsinterna förvärv	24
4.2	Import från områden utanför EU	24
4.2.1	Undantag från skatteplikten vid import	24
5	AVDRAG.....	24
5.1	Huvudregeln för avdragsrätten	24
5.2	Begränsningar i avdragsrätten	25
5.3	Specialavdrag	25
5.3.1	Byggtjänster	25
5.3.2	Avdrag för energi som ingår i hyran	26
5.3.3	Ändring av användningsändamålet	26
5.3.4	Avdrag för ingående lager	26
5.3.5	Uthyrningstjänster	26
5.4	Partiell avdragsrätt.....	26
5.5	Rättelse av avdrag	26
5.6	Begagnade varor	27
5.6.1	Begagnade varor som anskaffats inklusive moms (exempelvis ”Moms 23 %” på fakturan) ..	27
5.6.2	Anskaffats exklusive moms (står exempelvis ”innehåller ej moms” på fakturan).....	27
5.6.3	Marginalbeskattningsförfarande	27
6	HUR MERVÄRDESKATTEN RÄKNAS UT.....	28
6.1	Grunden för uträkning av moms som ska betalas	28
6.1.1	Försäljning av varor och tjänster	28
6.1.2	Skattegrunden för varor som införs från EU-området.....	28
6.1.3	Skattegrunden för varor som importerats från utanför EU.....	28
6.1.4	Överlåtelser mot ett lägre vederlag än det gängse priset	28
6.1.5	Eget bruk	29
6.1.6	Rättelseposter	29
6.1.7	Understöd och bidrag.....	29
6.2	SKATTESATSER.....	29
6.2.1	Allmän skattesats 23 %	29
6.2.2	Reducerad skattesats 13 %.....	29
6.2.3	Reducerad skattesats 9 %	30
6.3	Periodisering	31
6.3.1	Försäljning	31
6.3.2	Inköp	31
6.4	Att räkna ut moms som ska redovisas	32
6.4.1	Moms på försäljningen.....	33
6.4.2	Moms på EU-inköp	33
6.4.3	Skatter som får dras av eller ska återbäras	33
6.4.4	Momsen för beräkningsperioden, dvs. redovisningsperioden	33
6.4.5	Omvandling av valuta.....	33
7	DEKLARERING OCH BETALNING AV MOMS.....	33
7.1	Skattekontoförfarande.....	33

7.2	Deklarationsperioder	33
7.3	Förfarande och periodskattedecklaration	34
7.3.1	Inlämningsdagarna för deklarerationer	34
7.3.2	Deklarationssätt	34
7.3.3	Betalning	34
7.3.4	Lättnad i anslutning till den nedre gränsen	34
7.3.5	Återbäring av skatter och räntor	35
7.3.6	Skattekontoräntor	35
7.4	Sammandragsdeklaration	35
8	BOKFÖRINGSSKYLDIGHET OCH ANTECKNINGAR SOM SKA GÖRAS PÅ FAKTURORNA	35
8.1	Momsbeskattning och bokförings- eller anteckningsskyldighet	35
8.2	Skyldighet att ge faktura	36
8.3	Anteckningar på fakturan	36
8.3.1	Allmänna krav på fakturaanteckningar	37
8.3.2	Obligatoriska fakturaanteckningar som gäller vissa specialsituationer	37
8.3.3	Lindriga krav på fakturaanteckningar	37
8.3.4	Exempel på fakturaanteckningar i situationer där säljaren är skyldig att ge faktura:	38
8.3.5	Exempel på fakturaanteckningar i situationer där säljaren inte behöver ge faktura enligt bestämmelserna i Finlands mervärdesskattelag:	38
8.4	Krav på innehållet i andra dokument	39
9	INLEDANDE AV MOMSPLIKTIG RÖRELSE, ÄNDRING OCH NEDLÄGGNING AV VERKSAMHET	39
9.1	Anmälan om momsskyldighet	39
9.1.1	Gruppregistrering	40
9.2	Frivillig momsskyldighet	40
9.3	Retroaktiv momsskyldighet	40
9.4	Näringsidkare som idkar utrikeshandel och annan momsfri verksamhet och som har rätt till återbäring av moms	40
9.5	Registrering som momsskyldig	40
9.5.1	FO-nummer och dess användning	41
9.5.2	Momsnummer	41
9.5.3	Att kontrollera en annan näringsidkares momsskyldighet	41
9.5.4	Att kontrollera momsnumret för handelspartner i andra EU-länder	41
9.6	Apport	41
9.7	Ansvar för skatten	41
9.8	Ändringar i registreringsuppgifterna	42
9.9	Nedläggning av momspliktig verksamhet	42
9.9.1	Avregistrering	43
9.9.2	Att komma ihåg när momsskyldigheten upphör	43
10	ÅTERBÄRING AV MOMS TILL ANDRA ÄN MOMSSKYLDIGA	43
10.1	Företag som bedriver utrikeshandel och annan verksamhet som omfattas av nollskattesatsen ..	43
10.2	Utländska näringsidkare	43
10.3	Diplomatiska beskickningar	44
10.4	Kommuner	44
11	ÅTERBÄRING AV MOMS TILL FINLÄNDSKA NÄRINGSIDKARE I DE ÖVRIGA EU-LÄNDERNA	44
12	RÅDGIVNING	45
12.1	Förhandsavgöranden	45
12.2	Övrig rådgivning	45
13	ATT SÖKA ÄNDRING	45
13.1	Allmänt om ändringssökande	45
13.2	Rättelse	46
13.3	Besvär hos Helsingfors förvaltningsdomstol	46
13.4	Överklagande hos högsta förvaltningsdomstolen (HFD)	46

TERMER

ANSÖKAN

Med ansökan om att bli momsskyldig avses frivillig skattskyldighet.

AVDRAGBAR SKATT

Skatt som ska erläggas för inköp av varor eller tjänster, införsel av vara till landet eller EU-inköp och som får dras av då man räknar ut skatten som ska betalas.

EU-FÖRSÄLJNING

Försäljning eller överföring av varor till eller tjänsteförsäljning enligt den allmänna bestämmelsen om försäljning till näringsidkare till en momsskyldig som är etablerad i ett annat EU-land.

EU-INKÖP

Inköp eller överföring av varor från eller tjänsteinköp enligt den allmänna bestämmelsen om försäljning till näringsidkare till Finland från en momsskyldig som är etablerad i ett annat EU-land.

EXPORT

Försäljning av varor till områden utanför EU.

FASTIGHET

Vid mervärdesbeskattning avser begreppet fastighet förutom jordområdet även byggnad, bestående konstruktion eller del av dessa.

FASTIGHETSINVESTERING

Man köper eller själv utför en byggtjänst i samband med ett nybygge eller ombyggnad av fastighet.

FASTIGHETSSÖKANDE

Fastighetsägare eller uthyrare som ansökt om momsskyldighet på grund av överlåtelse av nyttjanderätt till fastighet.

FODS

Företags- och organisationsdatasystem som gemensamt upprätthålls av Patent- och registerstyrelsen och Skatteförvaltningen.

FO-NUMMER

Företags- och organisationsnummer som tilldelas alla nya registreringskyldiga.

FÖRMEDLINGSTJÄNSTER

Handel där ett ombud förmedlar varor och tjänster genom att ingå affärer med kunden i sin huvudmans namn.

FÖRSÄLJNING ENLIGT NOLLSKATTESATSEN

Den som bedriver skattefria utrikeshandel och försäljning av vissa skattefria varor och tjänster har trots försäljningens skattefrihet rätt att få i återbäring den skatt som ingår i anskaffningarna.

FÖRSÄLJNINGSLAND

Med hjälp av bestämmelserna om försäljningsland avgör man om en vara eller tjänst är såld i Finland, vilket skulle medföra att den finländska mervärdeskattelagen blir tillämplig på försäljningen.

GEMENSKAPSINTERN FÖRSÄLJNING

Försäljning eller överföring av varor till en momsskyldig i ett annat EU-land. Skatt erläggs inte i Finland.

GEMENSKAPSINTERNA FÖRVÄRV

Köp eller överföring av varor från en momsskyldig i ett annat EU-land till Finland. Skatten för förvärvet betalas i Finland.

IMPORT

Införsel av varor till Finland från områden utanför EU.

INTERNATIONELL HANDEL

Försäljning av varor och tjänster från Finland till andra EU-länder eller till länder utanför EU.

KOMMISSIONSHANDEL

Ett ombud förmedlar varor och tjänster genom att ingå affärer med kunden i eget namn.

LÄTTNAD I ANSLUTNING TILL DEN NEDRE GRÄNSEN

Lättnad som ansluter sig till momsskyldighetens nedre gräns och som man kan få då räkenskapsperiodens omsättning understiger 22 500 euro.

MARGINALBESKATTNINGSFÖRFARANDE

Undantagsförfarande som tillämpas vid försäljning av begagnade varor samt konstverk, samlarföremål och antikviteter.

MOMSNUMMER

Momsnumret används i handel med företag från andra EU-länder.

PERIODISERING

Med hjälp av periodiseringsbestämmelserna fastställs den kalendermånad för vilken skatten som hänför sig till försäljningen betalas och avdragen görs.

REGISTER ÖVER MERVÄRDESSKATTESKYLDIGA

Av Skatteförvaltningen upprätthållet register över dem som bedriver momspliktig verksamhet.

RESEBYRÅTJÄNST

Servicehelhet som består av olika köpta tjänster och på vilken man tillämpar resebyråers marginalbeskattningsförfarande.

RÄTTELSEPOST

Rabatt, gottgörelse, återbäring eller annan liknande post, med vilken man korrigerat priset av en köpt eller försåld vara eller tjänst. Begreppet rättelsepost omfattar även kreditförluster samt de ersättningar som betalas för returnerade förpackningar och transporttillbehör.

SAMMANSLUTNING

Med sammanslutningar avses inom mervärdesbeskattningen sammanslutningar som ingåtts av två eller flera parter med avsikt att bedriva rörelse för delägarnas gemensamma räkning.

SKATT ATT REDOVISA

Skillnaden mellan de skatter som ska erläggas och de skatter som ska avdras för samma skatteperiod. Den skattskyldige betalar beloppet av skillnaden till staten.

SKATTEFÖRHÖJNING

Skatten kan bli förhöjd till följd av försummelse av skattens betalning eller deklarationsskyldighet.

SKATTEGRUNDEN

Det vederlag som betalas för en vara eller en tjänst, exklusive momsens andel.

SKATTESATS

Med hjälp av skattesatsen uträknas det skattebelopp som ska betalas för varje affärstransaktion.

Skattegrunden multipliceras med den skattesats som är tillämplig i ifrågavarande fall. Den i Finland tillämpade allmänna skattesatsen är 23 %. I Finland tillämpas förutom denna skattesats även nedsatta skattesatser.

TAGANDE I EGET BRUK

Skyldigheten att betala skatt då varor eller tjänster överförs från momspliktig verksamhet till icke-avdragsgillt bruk eller till företagarens eget bruk. Mervärdesskattelagen inkluderar därtill specialbestämmelser angående eget bruk av byggtjänster, tjänster som avser fastighetsinnehav och serveringstjänster till personalen.

TJÄNSTER

Med tjänster avses alla sådana nyttigheter som kan saluföras genom rörelseverksamhet och som inte utgör varor.

VAROR

Med varor avses materiella föremål dvs. lösöre och fastigheter samt diverse energiförnödenheter såsom el, gas, värme och kyla.

VERKSAMHET I LITEN SKALA

Rörelseverksamhet, vars omsättning uppgår till högst 8 500 euro under bokföringsperioden (12 månader).

1 MOMSSKYLDIGHET

1.1 Huvudregel

Var och en som i form av rörelse säljer varor och tjänster är mervärdesskattskyldig. Momsskyldiga är i allmänhet de som säljer nyttigheter men även köpare kan vara momsskyldiga. Köparen är skyldig att betala moms om säljaren är en utlänning som inte är momsskyldig i Finland (undantag i omvänd momsskyldighet för byggtjänster). Skyldig att betala mervärdesskatt är dessutom var och en som importerar varor. Beskattningen görs i samband med förtullningen. Likaså ska moms betalas på EU-inköp av varor och tjänster som sker i Finland och på överföring av varor från tullupplagringsförfarande. Privatpersoner måste också betala moms på nya transportmedel som köps från andra EU-länder.

Endast rörelsemässig verksamhet är momspliktig. Undantag härifrån är köparens momsskyldighet i vissa situationer och skyldigheten att betala moms på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav. Begreppet rörelse definieras inte i mervärdesskattelagen. I praktiken anses verksamheten vara rörelsemässig om den sker i förvärvssyfte, är fortlöpande, utåtriktad och självständig och samtidigt förknippad med sedvanlig företagarrisk.

Försäljningen av en vara eller tjänst sker inte i form av rörelse om vederlaget enligt definitionen i 13 § i lagen om förskottsuppbörd är lön. Bara verksamhet som bedrivs självständigt kan vara rörelsemässig. En person som är anställd i arbetsförhållande hos någon annan bedriver inte självständig yrkesverksamhet och är därför inte momsskyldig. Rörelseidkare är då den för vars räkning han verkar. Som arbetstagare betraktas en person som får lön på vilken förskottsinnehållning ska göras och socialskyddsavgift betalas.

Alla näringsidkare som bedriver försäljning av varor och tjänster är momsskyldiga oberoende av företagsform – fysiska personer med firma, sammanslutningar, aktiebolag, andelslag, ideella föreningar, öppna bolag, kommanditbolag och andra samfund. Som sammanslutningar betraktas inom mervärdesbeskattningen en sammanslutning där två eller flera parter bedriver verksamhet till förmån för delägarna gemensamt utan bolagsform.

Momsskyldigheten för en näringsidkare som gått i konkurs upphör senast den dag då han försätts i konkurs. Ett konkursbo är momsskyldigt om det självständigt bedriver mervärdesskattepliktig rörelse. Om boet bara säljer näringsidkarens rörelsetillgångar eller slutför halvåriga arbeten eller låter tillverka den föreliggande orderstocken och inte skaffar nya omsättningstillgångar annat än i ringa mån, blir konkursboet inte mervärdesskattskyldigt. Då momsskyldigheten upphör, ska näringsidkaren betala moms på det utgående lager han har i sin besittning. Efter det att momsskyldigheten upphört och efter skattpåföljderna är försäljningen momsfri.

Konkursboets förvaltning kan dock om den så önskar bli mervärdesskattskyldig enbart för realiseringsverksamheten. Om konkursboet beslutar verka som momsskyldigt under realiseringstiden, ska Skatteförvaltningen meddelas om detta. När varorna i slutlagret har sålts lämnar konkursboet in en nedlägningsanmälan till Skatteförvaltningen.

1.2 Primärproducentens momsskyldighet

På primärproducenterna tillämpas mervärdesskattelagens allmänna principer om momsskyldighet. Det innebär att den momsskyldige å ena sidan betalar moms för försäljning av primärprodukter (t.ex. virke, livsmedel, djur) men å andra sidan har rätt att dra av momsen på anskaffningar i anslutning till primärproduktionen. Momsskyldiga är t.ex. jord- och skogsbrukare, trädgårdsodlare, fiskodlare och renägare. Momsskyldigheten kan gälla också t.ex. fiskelag, viltvårdsföreningar och jaktsällskap.

1.2.1 Definition av primärproduktion

Primärproduktion är idkande av jordbruk, skogsbruk, trädgårdsodling, jakt, fiske, fiskodling, kräftfångst, kräftodling, pälsdjursuppfödning och renskötsel samt insamling av renlav och kottar eller tillvaratagande av annan dylik naturprodukt. Med jordbruk avses egentligt jordbruk och sådant specialjordbruk eller annan verksamhet i anslutning till ett jord- eller skogsbruk som inte ska betraktas som en särskild rörelse. Jordbruk definieras vid mervärdesbeskattningen på samma sätt som vid inkomstbeskattningen.

1.2.2 Olika stöd

I värdet på primärproducentens momspliktiga försäljning inräknas också sådana stöd som direkt anknyter till priserna.

De stöd under övergångsperioden som nämns i fördraget om Finlands anslutning till EU och som betalas som tilläggspris till jordbruket är inte stöd som räknas med i den momspliktiga försäljningen, eftersom avsikten med dem inte är att sänka priserna utan att trygga producenternas inkomstnivå under övergångsperioden.

Sådana stöd är t.ex. produktionsstöd för husdjursproduktionen, produktionsstöd för växtodling och stöd åt unga odlare.

De stöd som betalas ut för att förbättra de allmänna förutsättningarna för verksamheten och som inte har någon särskild anknytning till priserna på de saluförda nyttigheterna räknas inte till den momspliktiga försäljningen. Sådana skattefria allmänna stöd är t.ex. det arealbaserade (euro/ha) stödet till jordbruket och stödet enligt antal husdjur (euro/djur eller djurenhet).

1.2.3 Renägare

Mervärdesbeskattningen av renägare har genomförts så att renägare som hör till ett och samma renbeteslag registreras som en grupp och gruppen betraktas som en enda moms Skyldig. Gruppen beskattas för den försäljningsverksamhet som vid inkomstbeskattningen tillgodoräknas renskötseln i den avkastningsbaserade beräkningen för renbeskattningen.

Förädlingsverksamhet som bedrivs av en renägare hör till den individuella momsbeskattningen. Momsskyldiga och ansvariga för skatterna under ett renskötselår är alltså alla delägare i ett renbeteslag som under året äger renar. För sådan renskötsel som omfattas av gruppregistreringen gäller inte gränsen för verksamhet i liten skala (8 500 euro), utan all försäljning som renägarna och renbeteslaget har till utomstående är momspliktig. Om den som idkar renskötsel har annan momspliktig verksamhet (t.ex. skogsbruk, jordbruk, hantverk), tillämpas gränsen 8 500 euro på denna verksamhet.

1.2.4 Nedre gräns i euro

En primärproducent är momsskyldig bara då omsättningen enligt mervärdesskattelagen överstiger 8 500 euro under räkenskapsperioden exklusive försäljning av anläggningstillgångar. Anläggningstillgångar är t.ex. traktorer, skördetröskor, schaktmaskiner o.a. lantbruksmaskiner. I värdet på omsättningen inräknas också överlåtelse av annan fastighet än anläggningstillgångsfastighet eller rättigheter som hänför sig till fastigheter (t.ex. åkerarrendering), försäljning till andra länder och annan försäljning enligt den s.k. nollskattesatsen.

Primärproducenternas omsättning räknas enligt kontantprincipen. Värdet av omsättningen i mervärdesbeskattningen är inte det samma som nettoinkomsten av jord- och skogsbruk i inkomstbeskattningen av gårdsbruk.

Den verksamhet som omfattas av mervärdesbeskattningen värderas som en helhet när den nedre eurogränsen granskas. Om en primärproducents inkomster av spannmålsförsäljning är 5 000 euro, av virkesförsäljning 3 500 euro och av boskapsförsäljning 1 500 euro under en räkenskapsperiod, överstiger försäljningsinkomsterna gränsen om 8 500 euro. När värdet räknas ut inkluderas också inkomsterna av annan momspliktig verksamhet. Till omsättningen räknas det belopp som har debiterats köparen oberoende av om moms ingår i priset eller inte.

1.3 Undantag från den allmänna momsskyldigheten

1.3.1 Rörelse i liten skala

Den som säljer varor eller tjänster är momsskyldig endast när den omsättning (exklusive försäljningarna av anläggningstillgångar) som mervärdesskattelagen avser överstiger 8 500 euro per räkenskapsperiod. Förutsättningen är att verksamheten sker i form av rörelse.

Med försäljningspriser som räknas med i omsättningen avses de belopp som debiterats köparen, oavsett om moms ingår i priset eller inte, och verksamheten som omfattas av momsbeskattningen värderas som en helhet då den nedre gränsen granskas.

Om räkenskapsperioden är kortare eller längre än 12 månader, omräknas räkenskapsperiodens omsättning att motsvara omsättningen under 12 månader (genom att multiplicera räkenskapsperiodens omsättning med 12 och dividera med antalet månader som ingår i räkenskapsperioden). Såsom månader betraktas hela kalendermånader.

Till räkenskapsperiodens omsättning räknas

- momsbelagd försäljning av varor och tjänster
- försäljning av den s.k. nollskattesatsen
- överlåtelse och försäljning av fastigheter eller rättigheter som hänför sig till fastigheter (t.ex. hyresinkomst av fastighet). Överlåtelse av fastighet som hör till anläggningstillgångarna och fastighet som hör till näringsidkarens privathushåll beaktas inte vid beräkning av omsättningen.
- försäljning av finansiella tjänster samt
- försäljning av försäkringstjänster.

I det sammanlagda värdet av omsättningen inräknas momsfri försäljning som hör till den internationella handeln.

Till omsättningen räknas inte försäljningspriser på accessoriska finansiella tjänster och försäkringstjänster eller på anläggningstillgångar.

Gränsvärdet för momsskyldigheten påverkas inte av företagets verksamhetsform. Om omsättningen under en räkenskapsperiod överstiger 8 500 eurogränsen, ska moms betalas på hela räkenskapsperiodens försäljning. Om omsättningen är högst 8 500 euro behöver näringsidkaren inte anmäla sig som momsskyldig. Gränsvärdet för den nedre gränsen är detsamma även om verksamheten skulle inledas mitt under räkenskapsperioden.

Om det efteråt framgår att omsättningen för någon som anmält sig som momsskyldig inte når upp till 8 500 euro under räkenskapsperioden, avförs han ur registret endast om han yrkar på det. Avregistreringen görs tidigast från den dag då yrkandet kommer till Skatteförvaltningen. Redan betalda skatter återbärs inte och fattade debiteringsbeslut upphävs inte (se dock punkten om lättnad i anslutning till den nedre gränsen avsnitt 7.3.4). Om en näringsidkare däremot har bedömt sin omsättning som alltför liten och 8 500 euros nedre gräns överstigs, registreras han som momsskyldig från räkenskapsperiodens början eller, om verksamheten har börjat under räkenskapsperioden, från den dag då verksamheten inleddes.

Det allmänna gränsvärdet för momsskyldighet tillämpas inte på utlänningar som saknar fast driftställe i Finland, på beskattning av eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav och inte på kommunerna.

1.3.2 Blinda och gravt handikappade företagare

Blinda personer är inte moms skyldiga för verksamhet, som omfattar endast försäljning av varor som den blinda personen själv förfärdigat eller av arbetsprestationer som denne själv utfört på varor. En ytterligare förutsättning för skattefriheten är att den blinde inte anlitar andra medhjälpare i sin verksamhet än högst en utomstående person, förutom sin egen make/maka eller sina egna avkomlingar som ännu inte fyllt 18 år. Även gravt handikappade företagare vars arbets- och funktionsförmåga nedsatts med minst 70 % och vars verksamhet uppfyller de ovan uppräknade förutsättningarna i övrigt är befriade från moms skyldighet under åren 1995–2011.

1.3.3 Allmännyttiga samfund

Allmännyttiga samfund är moms skyldiga endast om inkomsten av deras verksamhet enligt inkomstskattelagen (1535/92) anses som skattepliktig näringsinkomst för samfundet. Dessutom är allmännyttiga samfund moms skyldiga för sådana serveringstjänster och tjänster som avser fastighetsinnehav och som tas i eget bruk.

Ett samfund är allmännyttigt

- om det verkar endast och omedelbart för allmän fördel i materiell, andlig, sedlig eller samhällelig
- bemärkelse,
- om dess verksamhet inte enbart gäller begränsade personkategorier och
- om det inte genom sin verksamhet bereder däri delaktiga ekonomisk fördel i form av dividend, vinstandel eller i form av sådan lön eller annan gottgörelse som är större än skäligt.

Som allmännyttiga samfund kan bl.a. anses:

- lantbrukscentraler, lantbrukssällskap och lantmannagillen
- arbetarföreningar, arbetsmarknadsorganisationer
- ungdoms- eller idrottsföreningar
- föreningar som främjar härmed jämförlig hobby- och fritidsverksamhet som baserar sig på frivilligt medborgararbete
- i partiregistret införda partier samt deras medlems-, lokal-, parallell- och hjälpföreningar
- även andra samfund vilkas egentliga syftemål är att påverka statens angelägenheter eller bedriva social verksamhet eller understöda vetenskap eller konst.

Landskap, kommuner och samkommuner betraktas inte som allmännyttiga samfund. Personbolag, partrederier och skogssamfälligheter är inte samfund utan näringsammanslutningar i inkomstbeskattningen.

Som ett allmännyttigt samfunds näringsinkomst anses inte (ISkL 23.3§):

1. inkomst som samfundet för finansiering av sin verksamhet har fått genom att ordna lotterier, basarer, idrottstävlingar, dans- och andra nöjeställningar, varuinsamlingar och annan därmed jämförbar verksamhet, inte heller inkomst som erhållits genom serverings-, försäljnings- och annan sådan verksamhet i samband med ovan nämnda tillställningar
2. inkomst av medlemsblad och andra publikationer som direkt betjänar samfundets verksamhet
3. inkomst som förvärvats genom insamling av medel i form av försäljning av adresser, märken, kort, vimplar eller annat liknande
4. inkomst av försäljning av produkter som i terapi-, hobby- eller undervisningssyfte har tillverkats på sjukhus, anstalter för utvecklingsstörda, straff- och arbetsanstalter, åldringshem, invalidvårdsanstalter eller andra dylika vårdanstalter eller inkomst av sådana tjänster som har producerats i sådant syfte
5. inkomst av bingospelsverksamhet.

En sådan skattefrihet för näringsinkomst som ett allmännyttigt samfund kan beviljas som en skattelättnad i inkomstbeskattningen, har ingen befriande inverkan på rörelsens mervärdesskattskyldighet.

1.3.4 Religionssamfund

Evangelisk-lutherska kyrkan, ortodoxa kyrkosamfundet och andra religionssamfund och deras församlingar behöver inte betala mervärdesskatt för verksamhet som avses ovan i 23.3 § punkterna 1–5 ISkL.

1.3.5 Offentliga samfund

Staten är som en enda enhet mervärdesskattskyldig för rörelsemässig försäljning av varor och tjänster. Undantag utgör dock bl.a. statens affärsverk samt försörjningsberedskapscentralen, Finlands Bank och folkpensionsanstalten som var och en är särskilt moms skyldiga enligt de allmänna reglerna.

Staten behöver inte betala mervärdesskatt på överlåtelse av varor och tjänster som betraktas som myndighetsfunktioner. Myndighetsverksamhet är sådana prestationer av en myndighet där efterfrågan grundar sig på lag eller förordning och myndigheten har faktisk ensamrätt att utföra prestationerna. Dylika prestationer är t.ex. patent, körkort, pass, identitetskort, trafik tillstånd och registrering av fordon.

Kommuner, samkommuner och landskapet Åland är skattskyldiga för rörelsemässig försäljning av varor och tjänster. De principer som gäller statens moms fria myndighetsverksamhet tillämpas också på kommunerna när det prövas

huruvida en verksamhet är rörelsemässig. Ett undantag från denna regel är persontrafikverksamhet som ordnas av kommuner och samkommunen Helsingforsregionens trafik och som är momsbelagd verksamhet även då den inte bedrivs under rörelsemässiga former.

Momspliktig verksamhet är t.ex. avgiftsbelagd distribution och service, såsom vattenleverans, rening av avloppsvatten och avfallshantering. Kommunernas byggnadsinspektionsavgift är däremot en momsfri myndighetsavgift, eftersom uppgiften inte kan överföras på privata näringsidkare.

Varje kommun eller samkommun är individuellt skattskyldig. Kommunen betraktas inom mervärdesbeskattningen som en enda enhet, trots att den bedriver flera momspliktiga verksamheter.

1.3.6 Utlänningar och köparens momsskyldighet (omvänd momsskyldighet)

Moms ska betalas på rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland, även om säljaren är en utländsk näringsidkare. Se även Skatteförvaltningens anvisning 185r Registrering av utlänningar som momsskyldiga i Finland.

Om den utländska näringsidkaren inte har något fast driftställe i Finland och inte ansökt om att bli momsskyldig här, är det ofta köparen som betalar momsen på de varor och tjänster som den utländska näringsidkaren säljer (omvänd skattskyldighet). Om den utländska näringsidkaren har ett fast driftställe i Finland, är han momsskyldig för försäljningen i Finland på normalt sätt.

Den undre gränsen för momsfrihet tillämpas inte på köparens skattskyldighet. Momsskyldiga för köp från en utlänning som inte är momsskyldig i Finland är bl.a. allmännyttiga samfund, banker, församlingar och kommuner. Staten är inte momsskyldig som köpare. I detta fall är inte heller den utländska säljaren, som saknar fast driftställe i Finland momsskyldig. Omvänd skattskyldighet tillämpas inte, utan det är den utländska säljaren som alltid är momsskyldig, om

- köparen är en utlänning som inte har fast driftställe och inte är momsregistrerad här (undantag i försäljning av byggtjänst mellan två utländska näringsidkare, se avsnitt 2.3.2 Omvänd momsskyldighet i fråga om byggtjänster)
- köparen är en privatperson
- det är fråga om distansförsäljning till privatpersoner eller därmed jämförbara köpare
- persontransporttjänster
- det är fråga om följande tjänster som ansluter sig till tillställningar som arrangeras i 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. Tjänster som överlåts till konsumenter och som gäller kurser, vetenskapliga tjänster, kultur-, underhållnings- och idrottsevenemang, mässor utställningar, och andra liknande arrangemang och deras organisering.

Med fast driftställe avses ett stadigvarande affärsställe utgående från vilket företagets rörelse helt eller delvis bedrivs. Ett affärsställe är t.ex. en inrättning, en lokal eller anordningar som används inom företagets rörelse. Affärsstället ska vara stadigvarande och verksamheten regelbunden, även om den inte behöver vara oavbruten. Dessutom måste företaget helt eller delvis bedriva sin rörelse där eller från detta affärsställe. Det är fråga om ett fast driftsställe t.ex. när transporttjänster utförs enligt en viss tidtabell och rutt.

Byggnads- och installationsentreprenader utgör ett stadigvarande affärsställe om entreprenaden utan något längre avbrott pågår minst 9 månader eller om flera entreprenadobjekt som utan avbrott inlets efter varandra vid olika tidpunkter pågår minst 9 månader. Då anses fast driftställe ha uppstått då verksamheten inleddes och inte först efter 9 månader.

Uthyrning av en fastighet eller lösöre samt överlåtelse av nyttjanderätten till immateriella rättigheter utgör inte som sådan något fast driftställe.

Fasta driftställen är t.ex.:

- det ställe där rörelsens ledning finns, filialer, kontor, industrianläggningar, verkstäder, butiker och köp- eller försäljningsställen
- gruvor, stenbrott, torvtäkter och andra motsvarande platser för tillvaratagande av naturtillgångar
- lager. S.k. konsignationslager hos köparen som saknar anställda under säljarens bestämmanderätt är inte fasta driftställen.

1.3.7 Övriga situationer då omvänd momsskyldighet tillämpas

Omvänd skattskyldighet tillämpas på försäljning av guldmaterial eller halvfärdiga guldprodukter med en renhet av minst 325 tusendelar till köpare som införts i registret över momsskyldiga. Då det gäller försäljning av guldmaterial och halvfärdiga guldprodukter med en renhet som understiger 325 tusendelar, redovisar säljaren momsen på försäljningen på normalt sätt.

Försäljning, förmedling, gemenskapsinterna förvärv och import av investeringsguld är momsfri.

Under vissa förutsättningar kan säljaren eller förmedlaren dock välja momsplikt för försäljningen och förmedlingen av investeringsguld. Då säljaren av investeringsguld väljer momsplikten för försäljningen, tillämpas den s.k. omvända skattskyldigheten i affären om köparen har införts i registret över momsskyldiga. Köparen är då momsskyldig på säljarens vägnar för den momspliktiga försäljningen av investeringsguld. Den omvända skattskyldigheten tillämpas emellertid inte förmedlaren av investeringsguld väljer momsplikten, utan då är förmedlaren själv momsskyldig.

1.4 Ansökan om att bli momsskyldig

1.4.1 Frivillig momsskyldighet

Den som ansöker om momsskyldighet ska fylla i en etableringsanmälan (eller ändrings- och nedläggningsanmälan om sökanden redan har FO-nummer). Blanketter finns att få på webbplatsen www.ytj.fi, Skatteförvaltningens kontor, Patent- och registerstyrelsen, NTM-centralerna (dvs. närings-, trafik- och miljöcentralerna) och magistraterna.

Ansökan förutsätter att verksamheten sker i form av rörelse och att den utan specialbestämmelsen om rörelse i liten skala skulle ha medfört momsskyldighet. Begreppet rörelse har inte definierats i mervärdesskattelagen. Som verksamhet som sker rörelsemässigt betraktas i praktiken sådan verksamhet som bedrivs i förvärvssyfte, som är kontinuerlig, utåtriktad och självständig och som innebär en sedvanlig företagarrisk.

Momsskyldigheten börjar tidigast från den dag då ansökan har kommit in till Skatteförvaltningen.

Den som blivit momsskyldig på ansökan avförs inte retroaktivt ur registret över momsskyldiga och avregistreringen kan ske tidigast från den tidpunkt då kravet om avregistreringen kommit in till Skatteförvaltningen i nedläggningsanmälan.

Moms på de rörelsetillgångarna (produktlager, byggnader, maskiner) som finns kvar i den momsskyldiges besittning vid nedläggningstidpunkten och som förvärvats för sådan verksamhet som berättigar till avdrag betalas enligt bestämmelserna om eget bruk.

1.4.2 Rörelse i liten skala, allmännyttiga samfund, religionssamfund, blinda och gravt handikappade företagare

De som bedriver rörelse i liten skala, allmännyttiga samfund och religionssamfund samt blinda personer har rätt att bli momsskyldiga på ansökan. Denna möjlighet har också sådana gravt handikappade företagare vars verksamhet är befriad från mervärdesskatt åren 1995–2011. Efter att på ansökan ha blivit registrerade som momsskyldiga betalar dessa näringsidkare på vanligt sätt moms för sin försäljning, men de kan då också dra av den skatt som ingår i anskaffningarna av produktionsinsatser. En förutsättning för att bli momsskyldig är att verksamheten är rörelsemässig och att den utan specialstadganden hade medfört momsskyldighet.

1.4.3 Överlåtelse av nyttjanderätten till en fastighet

Uthyrning och överlåtelse av nyttjanderätt till fastighet är i regel momsfri. Uthyraren eller fastighetsägaren har dock rätt att frivilligt ansöka om att bli skattskyldig för uthyrningen av fastighet eller för inkomsterna av vederlag, varvid han kan dra av momsens som ingår i inköpspriset för varor och tjänster som anskaffats för fastigheten till den del skatten hänförs sig till de momspliktigt överlåtna lokalerna.

En förutsättning för ansökan om att bli skattskyldig för överlåtelse av nyttjanderätten till en fastighet är att den hyresgäst eller aktieägare som använder fastigheten fortlöpande utövar sådan verksamhet i fastigheten som berättigar till avdrag eller att användaren är staten eller ett universitet. En förutsättning för skattskyldigheten av den som överlåter nyttjanderätten är därutöver att även överlåtelseägaren ansöker om att bli skattskyldig om han överlåter nyttjanderätten av fastigheten vidare. Ansökningskedjan ska alltså vara fullständig från den första överlåtaren som ansöker om att bli skattskyldig till den vidareuthyrare som överlåter fastigheten till den slutliga användaren. Ett fastighetsaktiebolag där en aktieägare använder den del av fastigheten till vilka hans aktier medför besittningsrätt eller hyr ut denna del kan ansöka om att bli skattskyldigt endast om dess aktieägare har rätt att till fullt belopp dra av den moms som ingår i vederlaget eller om staten eller ett universitet är aktieägare.

Den minsta enhet som kan ansöka om att bli skattskyldig för är en lägenhet eller annat utrymme som klart kan avgränsas och som utgör en funktionell helhet. När en fastighetsägare redan en gång ansökt om att bli skattskyldig för överlåtelse av nyttjanderätten till en fastighet, behöver han inte lämna in en ändringsanmälan om hans momspliktiga uthyrningsverksamhet utvidgas till att omfatta nya fastigheter eller lägenheter.

Moms betalas på vederlagets totalbelopp. Förutom hyran eller bolagsvederlaget inräknas också de ersättningar som hyresvärden eller fastighetsaktiebolaget uppbär för t.ex. vatten, värme, elektricitet, gas och avfallshantering. Kapitalinbetalningar till fastighetsbolaget inräknas inte i skattegrunden även om de uppbärs som en del av bolagsvederlaget. Kapitalinbetalningar är sådana poster som i fastighetssamfundets bokföring behandlas som ökning av det egna kapitalet.

Momspliktiga anskaffningar som har gjorts för skattepliktig överlåtelse av nyttjanderätten till en fastighet är avdragsgilla. Momsskyldigheten inträder tidigast den dag då ansökan kommit till Skatteförvaltningen. Om fastighetssökanden har rätt till ett retroaktivt avdrag (106 § MomsL) för moms som ingår i förvärvet av ett nybygge eller en ombyggnad av fastigheten, registreras han som momsskyldig redan från den tidpunkt då verksamheten inleddes. Verksamheten inleds samtidigt som användningen av byggnaden för ändamål som berättigar till avdrag börjar.

Momsskyldigheten upphör först då förutsättningarna för att vara momsskyldig på ansökan inte längre föreligger. Fastighetsägarens eller uthyrarens ansökningsförutsättningar anses upphöra när

- hyresgästen eller aktieägaren upphör med den momspliktiga verksamheten
- hyresgästen eller aktieägaren flyttar bort och en ny icke-momsskyldig hyresgäst eller aktieägare kommer i hans ställe
- fastighetsägaren säljer fastigheten
- fastighetsägaren tar fastigheten i annat bruk än sådant som berättigar till avdrag.

Fastighetssökanden lämnar in nedläggningsanmälan först då förutsättningarna för momsskyldighet på ansökan har upphört för alla fastigheter.

Fastighetssökanden är justeringsskyldig i fråga om fastighetsinvesteringar om förutsättningarna för ansökan upphör innan 10 år gått från utgången av det kalenderår då byggtjänsten utfördes. För själv utförda nybyggen och ombyggnader ska då betalas skatt på eget bruk om alla lönekostnader jämte socialkostnaderna för byggnadsarbetet överstigit 50 000 euro under byggåret. Se avsnitt 2.5 Fastighetsinvesteringar och justeringsförfarande.

Se även Skatteförvaltningens anvisning 1962/40/2007 Ansökan om skattskyldighet för mervärdesskatt vid upplåtelse av fastighet.

1.4.4 Gemenskapsinterna förvärv

En näringsidkare vars verksamhet inte till någon del berättigar till avdrag och en juridisk person som inte är näringsidkare är momsskyldig för gemenskapsinterna varuförvärv om förvärven under kalenderåret överstiger 10 000 euro eller om de föregående kalenderår översteg 10 000 euro. En näringsidkare och en juridisk person kan på ansökan bli momsskyldig och för sina förvärv och i stället för att betala inköpslandets moms betala finsk moms, även om de gemenskapsinterna förvärven inte överstiger gränsen. Den som ansöker om momsskyldighet ska uppge tiden (minst två år) han önskar vara momsskyldig.

1.4.5 Utländska näringsidkare

En utlänning som verkar utan fast driftställe kan på ansökan bli momsskyldig för sin försäljning i Finland. Ett villkor för att ansökan ska kunna godkännas är att utlänningen har ett av Skatteförvaltningen godkänt ombud med hemort i Finland (något ombud behövs inte bl.a. om utlänningen har hemort eller ett fast driftställe i ett annat EU-land). Ombudet ska sköta de administrativa skyldigheterna som momsskyldigheten medför och föra sådan bok att de omständigheter som är av betydelse för fastställandet av skatten tillförlitligt framgår därav. Skatteförvaltningen kan också kräva att en utlänning ska ställa säkerhet för att momsen blir betald.

Se även Skatteförvaltningens anvisning 185r Registrering av utlänningar som momsskyldiga i Finland.

1.4.6 Distansförsäljning

Med distansförsäljning avses sådan varuförsäljning inom EU: s inre marknad där säljaren sköter om transporten av varan till en privatperson eller därmed jämförbar person i destinationslandet (bl.a. postorderförsäljning). Distansförsäljning beskattas inte i Finland om en försäljare har försäljning till Finland som uppgår till högst 35 000 euro om året utan skattens andel och om summan av motsvarande försäljning året innan inte heller översteg 35 000 euro. Moms på försäljningen betalas då i säljarens land. En näringsidkare som bedriver distansförsäljning kan likväl hos myndigheten i det land där transporten inleds ansöka om att hans distansförsäljning i stället för att beskattas i säljarens land (avgångslandet) ska beskattas i köparens land (destinationslandet). En utlänning ansöker i ett sådant fall i Finland om momsskyldighet för distansförsäljning.

Se även Skatteförvaltningens anvisning nr 181r Mervärdesskattebestämmelser om distansförsäljning i Finland.

1.4.7 Den särskilda ordningen för försäljning av elektroniska tjänster som gäller säljare som etablerat sig utanför EU

Även företag som etablerat sig utanför EU är momsskyldiga för försäljning av elektroniska tjänster till konsumenter och andra icke-näringsidkare. Syftet med den särskilda ordningen är att underlätta dessa säljares skattepliktiga verksamhet i EU-medlemsstaterna. En säljare som tillämpar systemet kan sköta sina deklarations- och betalningsskyldigheter som ansluter sig till momsbeskattningen till alla medlemsstater via en medlemsstat som ha själv valt. I systemet ges både registreringsanmälningarna och skattedeklarationerna i elektroniskt form till den registreringsmedlemsstat som den skattskyldige valt. Tillämpning av den särskilda ordningen är frivilligt. Om säljaren inte vill tillämpa den särskilda ordningen, måste han registrera sig som skattskyldig i alla de medlemsstater där han bedriver försäljning till konsumenter.

Den särskilda ordningen gäller endast försäljning av elektroniska tjänster. Elektroniska tjänster är:

1. överlåtelse av webbplatser, hysande av webbsidor (webbhotell) och distansunderhåll av programvara och utrustning,
2. överlåtelse av programvara och uppdatering av denna,
3. överlåtelse av bilder, texter och uppgifter och av databasåtkomst,
4. tillhandahållande av musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, och av politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar och evenemang,
5. tillhandahållande av distansundervisning och
6. tjänster liknande dem som nämns i 1 – 5 punkten.

Man kan via den särskilda ordningen inte få återbäring för moms som ska dras av. Säljaren kan särskilt ansöka om återbetalning av moms till utlänningar. Se även Skattestyrelsens anvisning Den särskilda ordningen för försäljning av elektroniska tjänster Dnr 1508/40/2003, 5.6.2003.

2 MOMSPLIKTIG VERKSAMHET

Mervärdesskatt ska betalas

- på rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland
- på varuimport i Finland
- på EU-inköp av varor (gemenskapsinterna förvärv) och EU-inköp av tjänster i Finland
- på överföring av varor från upplagringsförfarande i Finland.

All näringsverksamhet som bedrivs i Finland är i regel mervärdesskattepliktig verksamhet. Undantagen från denna regel omnämns särskilt i lagen.

Mervärdesskatt betalas endast på försäljning av varor och tjänster som sker i Finland. Om försäljningen inte enligt lagen sker i Finland, utgör försäljningen verksamhet som står utanför den finländska mervärdesbeskattningen.

Finland definieras i detta sammanhang som det territorium inom vilket man tillämpar finländsk mervärdesbeskattning enligt EU-lagstiftningen samt landskapet Åland. Vid mervärdesbeskattningen äger landskapet Åland tredje lands status gentemot såväl övrigt finländskt territorium som andra EU-länder. (Se även Skatteförvaltningens anvisning 176r Den åländska skattegränsen i mervärdesbeskattningen.)

Med finländskt territorium avses det territorium som geografiskt hör till finska staten. Hit hör också territorialvattnen, lufterummet samt friområden och tullager. Försäljning som sker i Finland kan också vara skattefri när det är fråga om försäljning till utlandet.

2.1 Varor och tjänster

2.1.1 Varor

Med varor avses i mervärdesskattelagen materiella föremål. Som varor betraktas förutom lös egendom också fastigheter. Överlåtelse av ägande- eller nyttjanderätten eller någon annan rättighet till en fastighet är dock i allmänhet momsfri. (Se även avsnitt 2.5 Överlåtelse av fastighet/Justering av fastighetsinvestering samt avsnitt 2.4.2 Specialfall av eget bruk.) Som varor anses också elektricitet, gas, värme, kyla och andra med dem jämförbara energinyttigheter.

Försäljning av en vara är detsamma som överlåtelse av äganderätten till en vara mot vederlag. När en vara hyrs ut, övergår inte äganderätten till det hyrda föremålet till hyrestagaren, och därför är uthyrning av varor försäljning av tjänster. Om det finns en bindande inlösningsklausul i anslutning till uthyrningen, betraktas uthyrningen dock som försäljning av vara och inte av tjänst. Vid avbetalningsköp är det också fråga om försäljning av vara även om det finns ett tillfälligt förbehåll gällande äganderätten.

2.1.2 Tjänster

Tjänster är alla andra nyttigheter som säljs i form av rörelse. Om en nyttighet som säljs i form av rörelse inte är en vara, är den alltså en tjänst. Tjänster är t.ex. service-, reparations-, kontroll- och andra arbetsprestationer, överlåtelse av nyttjanderätten eller någon annan rätt till en vara, servering samt en mot vederlag avgiven förbindelse att underlåta att utföra vissa handlingar eller att utstå vissa handlingar eller situationer. Försäljning av tjänster är alltså alla sådana överlåtelser av nyttigheter mot vederlag där det inte är fråga om överlåtelse av äganderätten till en vara.

2.1.3 Kommissionshandel och förmedlingshandel

Vid kommissionshandel är kommissionsavtalets båda parter mervärdesskattekyldiga. Vid försäljningskommission anses huvudmannen sälja en nyttighet till ombudet och överlåtelsen till den slutliga kunden är ombudets försäljning. Vid inköpskommission anses på motsvarande sätt ombudet sälja en nyttighet till huvudmannen och säljaren till ombudet. Huvudmannen och ombudet kan behandlas olika i skattehänseende. Huvudmannens försäljning kan t.ex. vara momsfri på grundval av stadgandet om allmännyttiga samfund, medan det ombud som bjuder ut varorna till försäljning måste betala moms på sin försäljning.

Om ett ombud inte handlar i eget utan i huvudmannens namn, säljer han skattepliktiga förmedlingstjänster till sin huvudman. En förmedlingstjänst är skattepliktig oberoende av om skatt ska betalas på försäljningen av den vara eller den tjänst som förmedlas eller inte. Trots att t.ex. försäljningen av tidningar och tidskrifter genom prenumeration är skattefri försäljning för tidningshusen, är förmedling av prenumerationer skattepliktig. Ett undantag är emellertid förmedling av tjänster som är skattefria med stöd av ett särskilt stadgande.

2.2 Försäljning av varor i Finland

En vara har sålts i Finland, om den överläts till köparen i Finland. En vara som ska transporteras till köparen har sålts i Finland oberoende av överlåtelseplatsen, om varan finns i Finland när transporten till köparen börjar. Den som utför transporten kan vara identisk med köparen eller säljaren eller en självständig fraktförare som kontrakterats av dem. Men om säljaren säljer varorna som han levererar installerade eller monterade i ett annat EU-land, anses försäljningen ha skett i det land där installationen eller monteraget görs.

Också stadgandena om s.k. distansförsäljning kan leda till att en försäljning inte beskattas i Finland. Om ett finländskt företags distansförsäljning till ett annat EU-land under ett kalenderår överstiger en viss gräns, blir företaget momsskyldigt för denna försäljning i det land dit varorna levereras. Försäljning som understiger denna gräns beskattas i Finland. Distansförsäljning är försäljning inklusive leverans av en vara till en icke-momsskyldig kund i ett annat EU-land. (Se även Skatteförvaltningens anvisning nr 181r Mervärdesskattebestämmelser om distansförsäljning i Finland.)

En vara har sålts i Finland också om säljaren för in den i Finland för försäljning, även om varan befinner sig utanför gemenskapen när transporten börjar.

Då el och sådan gas som levereras genom naturgasnät säljs till en momsskyldig återförsäljare, har den sålts i Finland om den momsskyldiga återförsäljaren här har ett fast driftställe till vilket varorna överläts. Om varorna inte överläts till ett fast driftställe i Finland eller till ett fast driftställe någon annanstans, har de sålts i Finland om den momsskyldiga återförsäljaren har sin hemort här i landet. Då el samt gas som levereras genom naturgasnät inte säljs till en momsskyldig återförsäljare, har den sålts i Finland om köparen de facto konsumerar den här. Om köparen de facto inte konsumerar varorna eller en del av dem, anses de icke-konsumerade varorna ha konsumerats i Finland om köparen här har ett fast driftställe till vilket varorna överläts. Om varorna inte överläts till fast driftställe i Finland eller till ett fast driftställe någon annanstans, anses köparen ha konsumerat varorna i Finland om köparen har sin hemort här i landet. Med momsskyldig återförsäljare avses här en näringsidkare vars huvudsakliga verksamhet i fråga om köp av gas och el är återförsäljning av dessa produkter (egen förbrukning är obetydlig).

2.3 Allmänt om tjänstehandel

På försäljningen av tjänster ska i regel betalas moms, om inte någon grund för skattefrihet föreligger. Momsen betalas i regel till det land där tjänsten konsumeras. Fastställandet av konsumtionslandet sker med hjälp av bestämmelserna om försäljningsland.

Om konsumtionslandet enligt bestämmelserna om försäljningsland är Finland, ska momsens på försäljningen redovisas till Finland. Bestämmelserna om försäljningsland berättar inte om man ska betala moms på försäljningen eller på inköpet på grund av den omvända momsskyldigheten utan de bestämmer vilket lands momsbestämmelser ska tillämpas på försäljningen. Undantagen från momsplikten för försäljning finns i 4 kap. i mervärdesskattelagen (se avsnitt 3 Momsfri Verksamhet). Momsfrihet vid internationell tjänstehandel finns å sin sida i 6 kap. i mervärdesskattelagen.

I enlighet med principen om konsumtionsland anses en tjänst ofta ha blivit konsumerad i ett land i vilket säljaren inte är etablerad. I handeln mellan företag kan problemet lösas med hjälp av den s.k. omvända momsskyldigheten. I konsumenthandel finns denna möjlighet inte. I handeln som riktar sig till konsumenter är säljaren kanske tvungen att momsregistrera sig i det land där tjänsten säljs.

Med omvänd momsskyldighet avses att köparen betalar momsens på säljarens vägnar i försäljningslandet. Säljaren debiterar då tjänsten utan sitt eget lands moms. Köparen har rätt att i enlighet med de allmänna principerna för avdragsrätt dra av den moms han betalt på säljarens vägnar.

2.3.1 Bestämmelserna om tjänsters försäljningsland och försäljning av momsfria tjänster vid internationell handel fr.o.m. 1.1.2010

Bestämmelserna om försäljningsland i fråga om tjänster definierar vilken stat som har rätt att beskatta försäljningen. 64 – 69 I § i mervärdesskattelagen innehåller bestämmelserna om när försäljningen av en tjänst anses ske i Finland. När försäljningen sker i Finland, ska man betala den finska momsens för försäljningen. Momsen betalas av säljaren om inte den omvända momsskyldigheten tillämpas på försäljningen. I 71 § i mervärdesskattelagen räknas upp de tjänster i samband med internationell handel som kan säljas momsfritt. I lagens 72 d § nämns de tjänsteförsäljningar som är momsfria på grund av köparens status.

På den tjänsteförsäljning som sker till näringsidkare och på den tjänsteförsäljning som sker till andra än näringsidkare (konsumenter) tillämpas olika allmänna bestämmelser om försäljningsland. Försäljningen till näringsidkare beskattas i det land där köparen är etablerad och försäljningen till konsumenter i det land där säljaren är etablerad.

Vid tjänsteförsäljningen till näringsidkare tillämpas på följande tjänster en bestämmelse om försäljningsland som avviker från den allmänna bestämmelsen:

- tjänster som avser fastigheter, även fastighetsförmedling
- persontransporttjänster
- korttidsuthyrning av transportmedel
- kultur-, underhållnings- och andra motsvarande tjänster
- restaurang- och cateringtjänster
- resebyråtjänster.

Vid tjänsteförsäljningen till konsumenter tillämpas på följande tjänster en bestämmelse om försäljningsland som avviker från den allmänna bestämmelsen:

- tjänster som avser fastigheter, även fastighetsförmedling
- persontransporttjänster
- varutransporttjänster
- tjänster i samband med varutransport
- tjänster som avser lös egendom
- korttidsuthyrning av transportmedel
- långtidsuthyrning av transportmedel
- kultur-, underhållnings- och andra motsvarande tjänster
- restaurang- och cateringtjänster
- förmedlingstjänster

- försäljning av immateriella tjänster, radio- och televisionssändningar, elektroniska tjänster och teletjänster till utanför EU
- försäljning av radio- och televisionssändningar, elektroniska tjänster och teletjänster till utanför EU och från utanför EU till Finland.

Eftersom köparens status påverkar fastställandet av tjänstens försäljningsland, måste säljaren omsorgsfullt kontrollera om köparen är en konsument eller en näringsidkare eller en sådan juridisk person på vilken de bestämmelser om försäljningsland som gäller näringsidkare ska tillämpas.

Se även Skatteförvaltningens anvisning 178r Mervärdesskatten i internationell handel av tjänster (t.o.m. 31.12.2009) och Skatteförvaltningens anvisning 201r Momsbeskattningen av tjänster vid utrikeshandel fr.o.m. 1.1.2010. I fråga om Åland se även Skatteförvaltningens anvisning 176r Den åländska skattegränsen i mervärdesbeskattningen.

Undantag från skattskyldigheten för sådana tjänster i anslutning till transport som överläts i Finland:

- Försäljning av transporttjänster och med tjänsterna direkt förknippade lastnings-, lossnings- och andra sådana tjänster i samband med en vara som ska transporteras till en stat utanför EU är skattefri. Säljaren är skyldig att visa att det är fråga om en tjänst som direkt anknyter sig till hanteringen av en vara som ska transporteras till ett land utanför EU. Villkoren för skattefriheten kan visas t.ex. med en exportanmälan eller ett fraktdokument. Sålunda kan en transport inom Finland, t.ex. sträckan Tammerfors-Helsingfors när den är en del av en transport från Tammerfors till Kiev faktureras utan skatt under förutsättning att den som säljer transporttjänsten kan visa att det är frågan om en transport som är en del av en transport till ett land utanför EU.
- Försäljning av transporttjänster i samband med varor för vilka gäller externt förpassningsförfarande och importvaror för vilka gäller internt förpassningsförfarande och försäljning av lastnings-, lossnings- och andra sådana tjänster i direkt anslutning till en sådan transporttjänst är skattefri. Externt förpassningsförfarande används i överföringen av otullade varor från tredje land och vissa gemenskapsvaror som kräver specialövervakning inom EU. Internt förpassningsförfarande används vid överföringen av normala gemenskapsvaror till Efta-länder eller via dem till andra EU-länder.
- När transport-, lastnings-, lossnings- och andra motsvarande tjänster är förknippade med import av en vara, räknas kostnaderna för dessa tjänster med i importens skattegrund fram till den första destinationen enligt transportavtalet. Om det vid den tidpunkt då skyldigheten att betala skatt uppstår (när varan förs in i landet) är känt, att varan kommer att transporteras till en annan destinationsort inom EU, inkluderas kostnaderna i skattegrunden fram till destinationen. Skattefriheten för transport och därmed sammanhängande tjänster i anslutning till införsel utvidgas på motsvarande sätt.

Undantag från skatteplikten för sådana i Finland överlätna arbetsprestationer som hänför sig till lös egendom:

- Försäljning av arbetsprestationer på lös egendom kan faktureras momsfrött, om varan utan att den används här förs ut ur landet till ett land utanför EU. Exportören kan vara säljaren eller ett ombud.
- Försäljning av arbetsprestationer som har gjorts på ett friområde eller i ett tullager eller skatteupplag och hänför sig till lös egendom är momsfrött, om arbetet gäller en handelsvara som ska föras ut ur landet eller en oförtullad eller i ett skatteupplag hållen handelsvara som har förts in i landet. Däremot ska moms betalas för arbetsprestationer som hänför sig till ett sådant företags anläggningstillgångar som bedriver lager- eller annan verksamhet på ett dylikt område.

Övriga fall där försäljningen av tjänster är momsfrött

- Försäljning av tjänster som tillgodoser ett direkt behov i samband med fartyg eller luftfartyg i yrkesmässig internationell trafik eller i direkt anslutning till deras last samt försäljning av tjänster ombord på sådana fartyg eller luftfartyg till resande på väg utomlands. Försäljningen av tjänster ombord på sådana fartyg och luftfartyg är momsfrött även då försäljningen sker på finskt territorialvatten eller i finskt luftrum.
- Försäljning av transporttjänster som gäller internationell postförmedling och därtill anslutna tjänster till ett företag eller en sammanslutning som bedriver postförmedling utomlands är momsfrött.
- Resebyråtjänster som en researrangör säljer i eget namn är, till den del det är fråga om transport-, inkvarterings- eller andra sådana tjänster som utförs utomlands av ett annat företag eller om varor som överläts till en resenär utanför EU, momsfrött. Enligt denna bestämmelse är s.k. paketresor till platser utanför EU momsfrött.
- Försäljning av gemenskapsintern transport i samband med transporter av varor till Azorerna eller Madeira.
- Persontransporttjänst direkt till eller från utlandet eller utlandet.
- Momsfrött förmedlingstjänster är:
 - förmedlingstjänster som gäller momsfrött export av varor till utanför EU,
 - förmedlingstjänster som gäller momsfrött försäljning av internationella tjänster,
 - förmedling av försäljning, uthyrning eller befraktning av momsfrött fartyg samt förmedling av arbeten som hänför sig till momsfrött fartyg,
 - förmedling av momsfrött försäkringstjänster,
 - kreditförmedling,

- förmedling av värdepapper förutom sådana värdepapper som ensam eller tillsammans med andra värdepapper ger rätten till besittning av en viss lägenhet eller fastighet eller en del av fastighet,
- lotteriförmedling som avses i 2 § 1 mom. 1 punkten i lotteriskattelagen,
- förmedling av guld till Finlands Bank samt
- förmedling av försäljning av varor och tjänster till diplomatiska beskickningar i andra medlemsstater och till vissa internationella organisationer.

2.3.2 Omvänd momsskyldighet i fråga om byggtjänster

Från och med 1.4.2011 tillämpas den omvända momsskyldigheten på vissa byggtjänster och på arbetskraftuthyrning som ansluter sig till dem.

Den omvända momsskyldigheten inom byggbranschen ska tillämpas i Finland alltid då båda två av de följande förutsättningarna föreligger:

- Tjänsten utgör byggtjänst eller uthyrning av arbetskraft för byggtjänster.
- Köparen är en näringsidkare som i samband med sin verksamhet på annat sätt än tillfälligt säljer byggtjänster eller hyr ut arbetskraft för byggtjänster. Bestämmelserna tillämpas också då köparen är en näringsidkare som på ett markområde som han eller hon besitter bygger eller låter bygga en byggnad eller en bestående konstruktion för försäljning eller då köparen är en sådan näringsidkare som överlåter fastigheten innan fastigheten har tagits i bruk efter det att byggtjänsten utförts. Köparen kan också vara en s.k. mellanhand, dvs. en näringsidkare som vidareförsäljer byggtjänsten till en ovan beskriven näringsidkare.

Byggtjänst definieras i MomsL 31 § 3 mom. Byggtjänster är byggnads- och reparationsarbeten på fastigheter samt överlåtelse av varor som installeras i samband med arbetet. Den omvända momsskyldigheten tillämpas dock inte på tjänster som avses i MomsL 31 § 3 mom. 2 punkten (planering, övervakning och motsvarande tjänster).

Se även Skatteförvaltningens anvisning Omvänd mervärdesskattskyldighet inom byggbranschen från och med 1.4.2011.

2.4 Eget bruk

Skattepliktig verksamhet är förutom försäljning av varor och tjänster också företagets eller företagarens egen icke avdragsgilla användning. Moms på eget bruk ska räknas ut och den ska deklarerars i periodskattedeclarationen på samma sätt som i fråga om normal försäljning. (Se avsnitt 5 Avdrag samt 6.1.5 Eget bruk i avsnitt 6.1 Grunden för uträkning av moms som ska betalas.)

Med eget bruk av en **vara** avses att en momsskyldig näringsidkare

- tar en vara för privat konsumtion,
- överlåter en vara utan vederlag, överför eller på något annat sätt tar en vara i annan användning än sådan som berättigar till avdrag.

Skatt på eget bruk av vara erläggs endast om avdrag har kunnat göras för varan eller om varan har tillverkats i samband med den skattskyldiges rörelse.

Med eget bruk av en **tjänst** avses att en momsskyldig näringsidkare

- utför, överlåter eller på något annat sätt tar en tjänst utan vederlag i sin egen eller sin personals privata konsumtion eller annars för något annat än för rörelsemässigt ändamål,
- utför eller på annat sätt tar en tjänst i sådan användning för vilken avdragsbegränsningarna gäller,
- på annat sätt tar en köpt tjänst i annan användning än sådan som berättigar till avdrag.

Skatt på eget bruk erläggs endast om avdrag har kunnat göras för en köpt tjänst eller en själv utförd tjänst har utförts i samband med den skattskyldiges rörelse och näringsidkaren säljer motsvarande tjänster till utomstående.

Det vanligaste exemplet på eget bruk torde vara att näringsidkaren använder rörelsetillgångar för sin privata konsumtion. Om näringsidkaren tar en nytthet ur företaget för egen eller sin familjs konsumtion eller för att ge den som gåva, ska han betala skatt på eget bruk.

Eget bruk är också överlåtelse av en nytthet utan vederlag, t.ex. vederlagsfria överlåtelser för personalens privata konsumtion eller representationsgåvor. Däremot är överlåtelser av varuprover eller sedvanliga reklamgåvor skattefria.

Eget bruk är det också när en vara eller köpt tjänst inom företaget överförs till annan användning än sådan som berättigar till avdrag. Till exempel om en vara eller köpt tjänst inom rörelsen överförs från en skattepliktig rörelsegren till en rörelsegren som inte är föremål för beskattning eller inom en skattepliktig rörelsegren från sådan användning som berättigar till avdrag till en användning med avdragsbegränsningar, ska moms betalas på tagande i eget bruk.

När momsskyldigheten upphör betalas moms på de varor som finns kvar i den momsskyldiges besittning, på samma sätt som på varor som tas i eget bruk.

2.4.1 Ringa eget bruk

Eget bruk av varor och tjänster är i allmänhet momspliktigt. Skatt behöver inte betalas då varor eller tjänster i ringa mån tas i eget bruk av näringsidkaren för privat konsumtion av honom själv eller hans familj. Gränsen för ringa eget bruk anses gå vid cirka 850 euro (utan moms) om året. Tas varor eller tjänster för egen eller familjens privata konsumtion ut till ett värde över 850 euro (utan moms) om året betalas moms bara på den summa som överstiger 850 euro.

Momsfriheten för ringa eget bruk gäller bara sådana fall där den momsskyldige är en fysisk person, båda makarna, ett oskiftat dödsbo eller en beskattningssammanslutning. Då det gäller renbeteslagsgrupper, räknas gränsen på 850 euro per renägare. (Se även Skatteförvaltningens anvisning 187r Värdering av eget bruk av jord- och skogsbruksprodukter i momsbeskattningen.)

2.4.2 Specialfall i beskattningen av eget bruk

2.4.2.1 Eget bruk av byggtjänster

På grund av det avgränsade tillämpningsområdet momsbeskattas byggnadsfirmors egen produktion och grynderentreprenad som eget bruk av byggtjänster. Av neutralitetsskäl är beskattningen av eget bruk av tjänster som man själv utfört och som hänför sig till användningen av fastigheter som används på ett sätt som inte berättigar till avdrag mycket omfattande.

Försäljningen av ett nybygge jämte markgrund är skattefri. När en byggnadsfirma köper eller arrenderar ett markområde, uppför en byggnad på det och säljer byggnaden jämte markgrunden eller arrenderätt till en utomstående, behöver ingen skatt betalas på försäljningen. Vid grynderentreprenad grundar ett byggnadsföretag t.ex. ett bostads- eller fastighetsaktiebolag, tecknar aktiemajoriteten i det och ingår ett entreprenadavtal med det. Byggnadsföretaget uppför en byggnad för bolaget och säljer momsfritt de aktier som berättigar till besittning av lägenheterna i den.

Försäljningen av en byggnad, en bestående konstruktion jämte markgrund samt byggande som sker i form av grynderentreprenad beskattas som eget bruk av byggtjänster. I dessa situationer ska näringsidkaren betala moms på eget bruk av byggtjänster oberoende av om han säljer byggtjänster till utomstående.

Momsen för att en byggtjänst tagits i eget bruk ska betalas också när tjänsten utförs för en skattefri rörelse. En byggtjänst beskattas även som eget bruk när en byggnadsfirma bygger för annat än avdragbart bruk. T.ex. grundlig reparation av en gammal byggnad som köpts för att säljas vidare efter reparationen beskattas som eget bruk. Vidareförsäljningen av en renoverad byggnad är i och för sig momsfri försäljning.

På byggtjänster som tas i eget bruk betalas mervärdesskatten på de direkta och indirekta kostnaderna.

2.4.2.2 Eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav

Reparationsarbeten och städning som gäller en byggnad, annan renhållning och fastighetsskötsel samt ekonomiska och administrativa tjänster är skattepliktiga tjänster som hänför sig till fastigheten. Om fastigheten eller en del av den används för något annat syfte än ett som berättigar till avdrag, t.ex. för skattefri bank- och försäkringsverksamhet eller för representation, beskattas den städning o.a. arbeten som näringsidkaren själv utför som eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav.

Eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav är momspliktigt oberoende av om någon rörelse idkas eller inte. Således gäller skattskyldigheten t.ex. bostads- och fastighetsaktiebolag, allmännyttiga samfund och religionssamfund.

Grunden för skatten på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav är summan av de direkta och indirekta kostnaderna.

Fastighetens ägare eller innehavare behöver dock inte betala moms på tjänster som avser fastighetsinnehav om han huvudsakligen använder fastigheten som sin bostad. Moms behöver inte heller betalas på eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav när lönekostnaderna och lönebikostnaderna för de tjänster som avser fastighetsinnehav och som utförts under ett kalenderår är högst 50 000 euro (i kraft fr.o.m. 1.1.2011). Om fastigheten sköts så att lönekostnader inte uppstår, t.ex. så att olika arbeten i ett gårdsbolag görs som "talkoarbeten" utan ersättning, uppstår inte heller momspliktiga tjänster som avser fastighetsinnehav.

Ovan nämnda gränsvärde 50 000 euro gäller individuellt för en fastighetsägare eller -innehavare. Om fastighetsinnehavaren har flera fastigheter, räknas lönekostnaderna för samtliga fastigheter tillsammans då överskridningen av markgränsen värderas. Om fastighetsinnehavaren har fastigheter som används för sådant momsbelagt ändamål som berättigar till avdrag, beaktas lönekostnaderna som hänför sig till dessa fastigheter likväl inte i uträkningen.

Om fastighetens ägare eller innehavare säljer tjänster som avser fastighetsinnehav till utomstående, tillämpas inte gränsen på 50 000 euro. Moms betalas även då på summan av de direkta och indirekta kostnaderna för tjänster som avser fastighetsinnehav.

Se även Skatteförvaltningens anvisning 1113/40/2010 Momsbeskattning av eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav.

2.4.2.3 Restaurang- och cateringtjänst som överlåtits till personalen

Då arbetsgivaren överlåter restaurang- och cateringtjänster mot vederlag till sin personal, anses verksamheten som arbetsgivarens momspliktiga försäljning om serveringen sker i form av rörelse och arbetsgivarens i 3 § i mervärdesskattelagen avsedda omsättning för räkenskapsperioden är minst 8 500 euro.

Grunden för momsen på försäljningen utgörs av vederlaget utan momsens andel. Vederlaget är det på det mellan säljaren och köparen avtalade priset inklusive samtliga pristillägg (MomsL 73 §).

Skattegrunden för måltider som sålts till arbetstagare kan likväl med stöd av mervärdesskattelagens 73 c – 73 e § om överlåtelser mot ett lägre vederlag än det gängse priset höjas till det gängse marknadsvärdet, om vederlaget utan momsens andel är betydligt lägre än det gängse marknadsvärdet. Om det för måltider tas ut minst ett penningvärde som vid inkomstbeskattningen fastställts för kostförmånen, sker försäljningen inte mot ett lägre vederlag än det gängse priset.

Restaurang- och cateringtjänster beskattas som tagande i eget bruk om arbetsgivaren till sina arbetstagare avgiftsfritt överlåter måltider som tillretts i eget kök eller köpts från utomstående restauranger. Förutsättningen för beskattningen av eget bruk är att arbetsgivaren bedriver sådan verksamhet som kan betraktas som rörelse. Verksamheten i fråga behöver dock inte vara momspliktig. Momsskyldigheten förutsätter dessutom att arbetsgivarens i 3 § i mervärdesskattelagen avsedda omsättning är minst 8 500 euro. Till omsättningen räknas även skattegrunden för de serveringstjänster som överlåtits till personalen.

Skattegrunden för eget bruk utgörs av det momsfria inköpspriset eller ett sannolikt lägre överlåtelsepris. Skattegrunden för själv utförd cateringtjänst utgörs av beloppet av de direkta och indirekta kostnaderna för tjänstens utförande. Den momsskyldige kan efter eget önskemål såsom storleken av de indirekta kostnaderna tillämpa 22 procent av de direkta kostnaderna.

Se även Skatteförvaltningens anvisning 620/40/2009 Om momsbeskattningen av personalmåltid.

2.5 Fastighetsinvesteringar och justeringsförfarande

Med fastighetsinvestering avses att man köper eller själv utför en byggtjänst i samband med ett nybygge eller ombyggnad av fastighet. Med fastighetsinvestering avses även förvärv av ett sådant nybygge på vilket säljaren har varit skyldig att betala moms på eget bruk. Om den momsskyldige har förvärvat en fastighet till sina rörelsetillgångar, har den momsskyldige skyldigheten och rättigheten att under justeringsperioden justera avdrag som gjorts i fråga om fastigheten.

Om den momsskyldige har gjort en fastighetsinvestering för ett avdragsgillt ändamål, får han dra av den del av den i förvärvet ingående momsen som motsvarar den del av fastigheten som är i momspliktig användning. Om användningen av fastigheten för den momspliktiga verksamheten ändrats under justeringsperioden, får den momsskyldige justera det ursprungliga avdraget årligen.

Man kan få avdrag genom justeringar senare för en sådan fastighet som används i rörelse och för vilken man inte kunnat göra avdrag därför att man inte genast börjat använda den i momspliktig verksamhet, om man under justeringsperioden börjar använda fastigheten i den momspliktiga rörelsen.

Justeringsperioden är tio år från ingången av det kalenderår under vilket en byggtjänst har slutförts. Om fastigheten har köpts, räknas perioden om tio år från ingången av det år då fastigheten, efter det har blivit färdig, har tagits emot.

Avdraget som gjorts för en fastighetsinvestering ska justeras när

1. den avdragsgilla användningens andel av fastigheten minskar eller ökar i förhållande till det ursprungliga användningsändamålet,
2. fastigheten överlåts,
3. momsskyldigheten upphör, eller
4. fastigheten avförs från rörelsetillgångarna.

Om momsskyldigheten upphör eller om fastigheten avförs från rörelsetillgångarna, görs justeringen på en gång för hela den återstående justeringsperioden.

Vid överlåtelse av fastighet övergår justeringsrätten på mottagaren om överlåtaren är en näringsidkare eller kommun och mottagaren förvärvat fastigheten för sin rörelse eller om mottagaren är en kommun eller staten. Överlåtaren och mottagaren kan avtal om att justeringsrätten och skyldigheten inte ska övergå, varvid överlåtaren gör en engångsjustering.

Justeringen av fastighetsinvesteringar beskrivs närmare i Skattestyrelsens anvisning Momsbeskattning av fastighetsinvesteringar 14.12.2007, dnr 1845/40/2007.

3 MOMSFRI VERKSAMHET

Enligt huvudregeln är all rörelsemässig försäljning av varor och tjänster momspliktig. I den rörelsemässiga försäljningen av varor och tjänster är skattefriheten ett undantag. De skattefria förnödenheterna har räknats upp i mervärdesskattelagen.

I punkt 1 i detta kapitel redogörs för de skattefria försäljningar för vilka man inte får dra av skatten som ingår i inköpspriserna för de insatser som använts vid produktionen av förnödenheterna. I punkterna 2 och 3 i kapitlet redogörs för försäljningar enligt den s.k. nollskattesatsen, företagsarrangemang och skattefria försäljningar i anslutning till internationell handel. De skatter som ingår i produktionsinsatserna i dessa skattefria försäljningar är avdragsgilla.

3.1 Skattefria försäljningar utan avdragsrätt

Försäljningar som behandlas i denna punkt deklarerar inte i periodskattedeklarationen.

3.1.1 Fastighetsöverlåtelser

Med fastighet avses i mervärdesskattelagen ett jordområde, en byggnad och en bestående konstruktion eller någon del av dem. Överlåtelsen av en byggnad på grundval av ett entreprenadavtal betraktas dock inte som överlåtelse av en fastighet utan som skattepliktig överlåtelse av en byggtjänst. Försäljningen av byggtjänster (t.ex. planerings-, övervaknings-, resnings-, ändrings-, reparations-, iståndsättnings-, installations- och rivningsarbeten på en byggnad och överlåtelse av varor som installeras i samband med arbetet) är på normalt sätt skattepliktig verksamhet. Skattepliktig är inte bara husbyggnadsverksamheten utan också försäljningen av andra byggtjänster, t.ex. jord- och vattenbyggnadsarbeten. Som skattepliktig försäljning av byggtjänster betraktas överlåtelsen av en byggnad enligt ett

entreprenad-, fakturerings- eller annat byggavtal och andra arbetsprestationer som hänför sig till byggnaden eller markgrunden.

Försäljningen av fastigheter både för boende och för affärsverksamhet är skattefri. Utöver fastighetsaffärerna står också uthyrningen eller utarrenderingen av jordområden, byggnader och lägenheter utanför mervärdesbeskattningen. Utom försäljningen av hyresrätter är också försäljningen av andra rättigheter som gäller fastigheter i regel skattefri. När fastighetsägaren eller -innehavaren till hyresgästen överlåter elektricitet, gas, värme och vatten eller sörjer för fastighetens avfallshantering i samband med den skattefria överlåtelsen av nyttjanderätten till en fastighet, ska skatt inte betalas på de ersättningar som uppbärs för dessa oberoende av om ersättningarna ingår i hyran eller om de debiteras separat.

Överlåtelse av nyttjanderätt till en fastighet är dock momspliktig i de situationer som definieras nedan. I syfte att förhindra skatteakumulering har en fastighetsägare eller -innehavare därtill möjlighet att ansöka om att bli momsskyldig för uthyrning av affärslokaler. Också för försäljningen av en fastighet som varit i sådan användning som berättigar till avdrag eller för ändrad användning av fastigheten ska under vissa förutsättningar betalas moms. (Se även avsnitt 1.4.3 Överlåtelse av nyttjanderätten till en fastighet och 2.5 Fastighetsinvesteringar och justeringsförfarande.)

Definitionerna på bostadsfastighet och industri- samt affärsfastighet skiljer sig från varandra. Den skattemässiga behandlingen av industri- och affärsbyggnader gäller endast själva byggnaden och dess beståndsdelar samt sådan utrustning som allmänt betjänar byggnadens bestående användningsändamål, oberoende av vilken verksamhet som bedrivs i byggnaden. Till fastigheten hör inte maskiner, anordningar och inventarier som används för en särskild verksamhet som idkas i fastigheten. Försäljningen och uthyrningen av dem är således skattepliktig också i samband med skattefri försäljning eller uthyrning av fastigheten. Den skattemässiga behandlingen av bostadsfastigheter sträcker sig också till bostadslösöret.

Försäljningen eller uthyrningen av sådant bostadslösöre som sedvanligt ingår i skattefri försäljning eller uthyrning av en fastighet är också skattefri. Till bostadslösöre räknas olika tillbehör samt hushållsmaskiner och -anordningar, t.ex. spisar, kyl- och frysskåp samt spisfläktar.

Följande tjänster som hänför sig till användningen av fastigheter har dock undantagsvis stadgats som mervärdesskattepliktig verksamhet:

- försäljning av rätten att ta mark- och stensubstanser, av skogsavverkningsrättigheter och jakt- och fiskerätter
- inkvarteringsverksamhet, dvs. överlåtelse av nyttjanderätten till rum, campingplatser, stugor och andra motsvarande utrymmen
- överlåtelse av tillfällig karaktär av nyttjanderätten till konferens-, utställnings- och idrottslokaler och motsvarande lokaler
- upplåtelse av parkeringsplatser i form av parkeringsverksamhet
- upplåtelse av hamnar och flygfält för att användas av fartyg och luftfartyg
- överlåtelse av nyttjanderätten till förvaringsfack
- uthyrning av annons- och reklamplatser och platser för förströelse- och läskdrycksautomater och andra liknande anordningar och spel
- överlåtelse av helhetstjänster som gäller allmän väg eller järnväg till staten.

3.1.2 Hälsa- och sjukvård

Försäljningen av hälso- och sjukvårdstjänster och tjänster och varor som sedvanligt ingår i vården och som överläts i samband med vården är skattefri. Skattefria hälso- och sjukvårdstjänster är åtgärder för att bestämma en människas hälsotillstånd eller för att återställa eller upprätthålla hälsan. Hälsa- och sjukvårdstjänster är också företagshälsovård och lagstadgad rehabilitering.

Skattefriheten gäller sjukhus- och annan anstaltsvård som ges vid anstalter som upprätthålls av staten eller kommunerna samt också vård som med tillstånd ges vid anstalter som avses i lagen om privat hälso- och sjukvård.

Också vård som ges av en yrkesutbildad person inom hälso- och sjukvården är skattefri. Yrkesutbildade personer inom hälso- och sjukvården (bl.a. läkare, tandläkare, fysioterapeuter, tandtekniker, utbildade massörer och optiker) bedriver sin verksamhet med stöd av lagstadgad rätt eller licens eller så har de lagstadgad rätt att använda en viss yrkesbenämning inom hälsovårdssektorn. Skattefria är dessutom bl.a. sådana sjuktransporter som utförs med särskilt för ändamålet utrustade transportmedel, undersöknings- och laboratorietjänster samt tandproteser och tandtekniska arbeten på dem. Även försäljning av modersmjölk, blod, organ och vävnader av människa är skattefri.

Momsfri är även försäljningen av sådana varor och tjänster som används direkt i hälso- och sjukvård och som den som tillhandahåller hälso- och sjukvårdstjänster enligt lagen om privat hälso- och sjukvård eller en yrkesutbildad person inom hälso- och sjukvården inom ramen för denna sin verksamhet säljer eller hyr till någon annan som tillhandahåller hälso- och sjukvårdstjänster eller till en yrkesutbildad person inom hälso- och sjukvården. Alltså är bl.a. sådana ersättningar som läkar- och tandläkarcentraler debiterar av yrkesutövare som arbetar där för användningen inklusive underhållet av maskiner och apparatur och för vårdmaterial enligt denna bestämmelse momsfria. Se även Skatteförvaltningens anvisning 561/40/2010 Momsbeskattning av hälso- och sjukvård.

Medicinsk vård av djur och försäljningen av varor som ansluter sig till vården är momspliktig.

3.1.3 Socialvård

Försäljningen av tjänster och varor i form av socialvård är momsfri. Den momsfria socialvården omfattar verksamhet som bedrivs av staten, kommunerna och samkommunerna samt verksamhet som bedrivs av andra producenter av socialvårdstjänster under övervakning av regionförvaltningsmyndigheten eller den kommunala socialmyndigheten.

Momsfri socialvård är vården av barn och ungdomar, barndagvården, åldringsvården, omsorgen om utvecklingsstörda, andra tjänster och stödåtgärder för handikappade, missbrukarvården samt annan motsvarande verksamhet. Momsfriheten gäller både den öppna vården och anstaltsvården. Se även Skatteförvaltningens anvisning 413/40/2006 Momsbeskattningen av socialvårdstjänster.

3.1.4 Utbildning

Momsfriheten gäller allmänbildande utbildning och yrkesutbildning, högskoleundervisning samt grundutbildning i konst som ordnas med stöd av lag eller som med stöd av lag får understöd ur statens medel. Den moms fria utbildningen kan ordnas av staten, en kommun eller ett privat samfund.

Om den egentliga utbildningen är momsfri, gäller momsfriheten också de varor och tjänster som sedvanligt hör till utbildningen och som den som ger utbildningen överlåter till deltagarna (t.ex. kursmaterial, måltider och inkvartering).

Annan utbildning än den som nämns ovan och som ordnas med stöd av lag eller som enligt lag får understöd ur statens medel är momspliktig. Hit hör bl.a. utbildning som ordnas på företagsekonomiska grunder samt utbildnings- och undervisningsverksamhet som ansluter sig till hobbyverksamhet vid t.ex. bil-, dans-, rid- och skidskolor.

3.1.5 Elevbespisning

På servering till personer som får utbildning i en läroanstalt betalas inte moms när serveringen sker i samband med momsfri utbildning och på sedvanligt sätt hör till utbildningen. Också andra än läroanstalter kan alltså momsfritt sälja serveringstjänster till elever under dessa förutsättningar.

3.1.6 Finansiella tjänster

Momsfria finansiella tjänster är upplåning och annan kapitalanskaffning (bl.a. genom depositioner, masskuldbrev, bankcertifikat samt t.ex. aktieemissioner). Skatt behöver inte heller betalas på kreditgivning och andra finansieringsarrangemang (bl.a. traditionell utlåning, kreditförmedling, sammanställande av finansieringshelheter, kreditkortsfinansiering, finansiering av avbetalningsköp och factoringverksamhet).

Momsfriheten gäller inte bara egentliga kreditinstitut utan också andra företag. Moms betalas inte på t.ex. avbetalnings- eller dröjsmålsrätor. Kreditförvaltningstjänst som bedrivs av en kreditgivare är momsfri. Även garantiverksamhet, skötsel av betalningsrörelse, valutaväxling och värdepappershandel är momsfria finansiella tjänster. Notariat- och förvaringstjänster som kreditinstituten säljer är däremot momspliktiga.

3.1.7 Försäkringstjänster

Försäljningen av försäkringstjänster är momsfri. Moms betalas inte på försäkringsverksamhet som bedrivs av försäkringsbolagen, försäkringsföreningarna, försäkringskassorna, arbetslöshetskassorna och pensionsstiftelserna. Därmed är t.ex. försäkringspremier och pensionsavgifter momsfria. Också återförsäkringsverksamheten och försäkringsförmedlingen är momsfri.

3.1.8 Honorar och vissa immateriella rättigheter

Honorar till utövande konstnärer och andra offentligt uppträdande personer samt idrottsmän är momsfria. Både försäljningen av uppträdande artisters framträdanden till arrangören av ett evenemang och försäljningen av sådana framträdanden mellan programbyråer innan dessa framträdanden säljs till arrangören av ett evenemang är momsfri. Skatt betalas inte heller på överlåtelse av rätten till ljud- och bildupptagningar eller upphovsrätten till ett litterärt eller konstnärligt verk och inte heller på ersättningar som utbetalas till uphovsmännen för vidareanvändningen av deras verk. De ersättningar för uphovsrätt som en organisation som företräder innehavarna av uphovsrätten får är dock momspliktiga fr.o.m. 1.1.2009. På dem tillämpas skattesatsen om 9 % (8 % t.o.m. 30.6.2010).

Överlåtelsen av rättigheterna till ett fotografi och ersättningar som erhållits på basis av dessa är momspliktiga. Momspliktiga rättigheter är däremot t.ex. patenträtt, mönsterrätt, varumärkesrätt och firmarätt samt nyttjanderätten till en plan eller uppfinning. Momspliktig är också försäljningen av rättigheter till reklamverk, kartor eller material som har använts vid framställningen av kartor, automatiska databehandlingssystem och datorprogram samt till filmer och videoprogram. På dessa tillämpas den allmänna skattesatsen.

3.1.9 Varor och tjänster utan avdragsrätt

Moms betalas på försäljning av tjänst eller vara som är i sådant bruk som berättigar till avdrag. En vara eller en tjänst är i bruk som berättigar till avdrag då den används i den skattepliktiga rörelsen och om varan eller tjänsten inte är i bruk som omfattas av avdragsbegränsningarna. Det har ingen betydelse om det ingått någon skatt i anskaffningspriset för förnödenheten eller inte.

Skatt ska också betalas då man säljer begagnade varor och då det på inköpsfakturan har varit en anteckning om att säljaren har tillämpat marginalbeskattningsförfarande.

Vid försäljning av en nyttighet som delvis varit i skattepliktig användning, är den del av försäljningen som svarar mot den momsbelagda användningen skattepliktig (t.ex. en paketbil som dels använts för rörelsens varutransporter och dels för privatbruk). Försäljning av en som man inte har fått göra avdrag för på grund av begränsningar i avdragsrätten är momsfri (t.ex. en personbil som också använts för privata resor).

Också företag som bedriver utrikeshandel och momsfri verksamhet samt kommunerna kan sälja anläggningstillgångar som har varit i annan användning än sådan som berättigar till återbäring eller avdrag skattefritt.

Försäljningen av anläggningstillgångar som skaffades medan omsättningskattelagen gällde är skattefri om den skatt som ingår i priset på varan inte har kunnat dras av.

Om företaget inte fått göra något avdrag för en vara som tagits i bruk före 1.2.1993 eftersom det i omsättningsbeskattningen hade gjorts ett s.k. kalkylerat avdrag för varan, behöver det inte betalas moms på försäljning av varan efter 1.1.1995. (Ändring fr.o.m. 1.1.1996.) Köparen av en sådan vara kan inte göra avdrag för detta skattefria förvärv. Om varan likväl kommer att vidareförsäljas i Finland av köparen, får han göra avdraget enligt det s.k. marginalbeskattningsförfarandet. Moms ska betalas på vidareförsäljningen.

3.1.10 Vissa andra varor och tjänster

Skatt betalas inte på överlåtelse av sedlar och mynt som är gångbara betalningsmedel. Försäljningen av tillverkning av sedlar och mynt samt försäljningen av sedlar och mynt som samlarobjekt är däremot skattepliktig.

Att ordna och förmedla sådana lotterier och penningspel som avses i lotterilagstiftningen samt att upplåta platser för spelautomater, spelanordningar och spel som avses i lotteriskattelagen är momsfritt. Däremot ska moms betalas på inkomsterna från t.ex. musikautomater. Tjänster som i samband med öppnande och skötsel av gravplatser överläts av den som håller en allmän begravningsplats, samt andra tjänster som hänför sig till själva begravningsförrättningen är momsfria.

Förintande eller begravande av djur är dock skattepliktigt. Tolkservice till döva är också momsfri.

Försäljning av vilda bär och svampar som säljaren själv har plockat är momsfri när plockaren säljer dem som sådana direkt till konsumenter eller förmedlare på en plats som inte är avsedd speciellt för försäljning. Rastställen vid landsvägar och torg är allmänna försäljningsställen, vilket medför att man inte behöver betala skatt på försäljningen från dessa ställen. Om plockade naturprodukter säljs på en särskild försäljningsplats, är försäljningen momspliktig om beloppet på försäljningarna under räkenskapsperioden överstiger 8 500 euro.

3.2 Försäljning enligt nollskattesatsen och företagsarrangemang

3.2.1 Tidningar och tidskrifter

Skatt behöver inte betalas på försäljning av tidningar och tidskrifter genom prenumeration för minst en månad. Gratis överlåtelse för minst en månad av sådana tidningar som allmänt säljs genom prenumeration är inte skattepliktigt eget bruk. Lösnummerförsäljningen av tidningar och tidskrifter samt förmedlingen av tidningsprenumerationer är skattepliktig. Skatt behöver inte heller betalas på försäljning av en upplaga av en tidning eller tidskrift som utkommer minst fyra gånger om året i det fall att upplagan säljs till ett allmännyttigt samfund som ger ut tidningen huvudsakligen för sina medlemmar eller delägare eller för medlemmar eller delägare i sina medlemssammanslutningar och som inte bedriver rörelsemässig utgivning eller försäljning av tidningar eller tidskrifter.

3.2.2 Fartyg

Fartyg med en största skrovlängd på minst 10 meter och med en sådan konstruktion att de inte huvudsakligen är avsedda för nöjes- eller sportbruk kan säljas och hyras ut eller befraktas momsfritt.

Förmedling av dylikt skattefritt fartyg är momsfri. Skatt behöver inte heller betalas på försäljningen av arbetsprestationer som hänför sig till sådana skattefria fartyg och till varor som för reparation har lösgjorts från sådana fartyg. Också försäljningen av varor som har använts i arbetet och i samband med det installerats på fartyget är momsfri.

3.2.3 Företagsarrangemang

Överlåtelse av varor och tjänster till den som fortsätter med verksamheten i samband med att en rörelse överläts helt eller delvis betraktas inte som försäljning. En förutsättning är dessutom att den som fortsätter med rörelsen kommer att använda egendomen för ett ändamål som berättigar till avdrag.

Överlåtarens alla rättigheter och skyldigheter som har att göra med moms och som gäller de överlåtna tjänsterna och varorna övergår till den som fortsätter rörelsen. Om överlåtaren har tillämpat marginalbeskattningsförfarandet på begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, behöver den som fortsätter rörelsen överlåtarens utredning om inköpspriserna för de överlåtna varorna.

Se även Skatteförvaltningens anvisning 1281/40/2005 Momsbeskattning av överlåtelse av rörelse helt eller delvis och Skatteförvaltningens anvisning 191r Mervärdesbeskattning i samband med företagsarrangemang.

3.3 Varuförsäljning till andra länder

3.3.1 Varuförsäljning till länder som hör till EU (gemenskapsintern försäljning)

Finland är som medlem i EU en del av EU:s inre marknad. Inom detta område tillämpas stadganden som avviker från dem som gäller inhemsk handel och handel med tredje land. (Se även Skatteförvaltningens anvisning 175r Mervärdesbeskattning i EU-varuhandeln. Obs! På varuhandeln mellan landskapet Åland och EU:s skatteområde tillämpas inte bestämmelserna om gemenskapsintern handel, se Skatteförvaltningens anvisning 176r Den åländska skattegränsen i mervärdesbeskattningen.)

På den kommersiella verksamheten mellan medlemsländerna tillämpas principen om destinationsland. Varor kan säljas skattefritt från ett EU-land till ett annat, men de beskattas i samband med mervärdesbeskattningen enligt destinationslandets stadganden. Försäljning till andra än momspliktiga företag, alltså t.ex. till privatpersoner, beskattas också i regel i det land där varorna säljs. Ett undantag från denna princip är försäljningen av nya transportmedel, som alltid beskattas i destinationslandet. Se Skatteförvaltningens anvisningar 170r Privat person tar en ny bil till ett annat EU-land, 179r Moms på nya transportmedel – anvisning för momsskyldiga och 180r Privatperson köper nytt transportmedel från ett annat EU-land.

Om ett finskt företag säljer varor till ett företag som är infört i registret över momsskyldiga i ett annat EU-land och varan transporteras från Finland till ett annat EU-land, är det skattefri gemenskapsintern försäljning. Det finska företaget ska ha bevis på varustransporten, t.ex. transportfirmans faktura e.d. Det finska företaget behöver sin handelspartners momsnummer för att kunna behandla försäljningen som skattefri gemenskapsintern försäljning.

- Gemenskapsintern försäljning är försäljning av lös egendom.
- Som gemenskapsintern försäljning behandlas överföring av varor till ett annat EU-land, t.ex. om ett företags omsättningstillgångar flyttas till ett annat EU-land för att säljas där, företagets anläggningstillgångar flyttas till ett annat EU-land för att användas där eller en vara skickas till ett annat EU-land för att där undergå någon form av behandling och inte efter denna arbetsprestation återbörjas till ägaren i avgångslandet.
- Vid trepartsförsäljning, dvs. en situation där en vara säljs två gånger efter varandra så att varan transporteras direkt i anslutning till den första försäljningen från den första säljaren till den andra köparen från ett EU-land till en annan, tillämpas under vissa förutsättningar ett förenklat förfarande för den första köparen.
- Om den sålda varan enligt avtal ska levereras monterad, beskattas hela leveransen alltid i det EU-land där monteringen sker. Till exempel en maskin som ett finskt företag har sålt till Frankrike inklusive montering på platsen beskattas i sin helhet i Frankrike - försäljningen av produkten behandlas inte som en separat gemenskapsintern försäljning.

3.3.2 Varuförsäljning till länder utanför EU (export)

Varuhandel som går utanför EU övervakas av tullen. I vissa fall är det stadgat att försäljning till platser utanför EU är momsfri försäljning.

- Vanligen säljs en vara till ett land utanför EU så att säljaren eller någon annan i hans namn levererar varan utanför EU. Att försäljningen är momsfri påvisas då med de exporthandlingar som blir kvar hos säljaren.
- När ett eller flera självständiga transportföretag på uppdrag av köparen transporterar en vara direkt från säljaren till ett land utanför EU är försäljningen momsfri. Momsfriheten visas med de exporthandlingar som erhålls av köparen.
- Försäljningen av en vara till ett utländskt företag som inte är momsskyldigt i Finland och som avhämtar varan här för att direkt föra den till ett land utanför EU är momsfri. Enligt detta är kommersiell export, alltså försäljning på ex works-villkor till ett utländskt företag skattefri, men däremot inte försäljning till resenärer eller andra konsumenter. Som bevis på att köparen är ett företag, kan man be köpare om t.ex. en sådan handling som motsvarar ett handelsregisterutdrag för att försäkra sig om saken. Momsfriheten visas i övrigt också i detta fall med exporthandlingar.
- Momsfria är också varuleveranser till s.k. fraktarbetsföretag, dvs. försäljning av en vara till en utländsk
- köpare som inte är momsskyldig i Finland, om varan på uppdrag av denne och med debitering av honom levereras till en skattskyldig näringsidkare för utförande av något arbete och vidareleverans till ett land utanför EU.

Se även Skatteförvaltningens anvisning 174r Mervärdebeskattningen i exporthandeln. Obs! På varuhandeln mellan landskapet Åland och det övriga Finland tillämpas bestämmelserna om export, se Skatteförvaltningens anvisning 176r Den åländska skattegränsen i mervärdesbeskattningen.

3.3.3 Övriga fall som kan jämföras med export

- Försäljningen av en vara är momsfri när den levereras till ett sådant lagringsförfarande som avses i tullkodex eller överförs till ett friområde eller tullager, dock inte då varan blir en anläggningstillgång hos ett företag som bedriver lager- eller någon annan verksamhet på dessa ställen. En vara kan levereras skattefritt till friområdet eller tullagret av säljaren eller ett självständigt transportföretag eller så kan försäljningen ske på ex works-villkor. Försäljningen av en vara är momsfri också när den förs till ett skatteupplag. I skatteupplag kan endast sättas vissa i lag uppräknade råämnen för industrin, såsom koppar, zink, korn och frön, råsocker, mineraloljor och cellulosa och s.k. provianteringsvaror.

För att få hålla ett skatteupplag krävs tillstånd av Skatteförvaltningen. (Se även Skatteförvaltningens anvisning 720r Skatteupplag i mervärdesbeskattningen.) Skattefriheten gäller också försäljning av varor som finns på dessa upplagsställen, med undantag av varor som använts där.

- Överlåtelse av en vara med stöd av en garanti- eller motsvarande förbindelse till den utlänning som gett förbindelsen är skattefri, om denne inte är momsskyldig i Finland.

- Försäljning av varor som ingår i utrustningen av fartyg och luftfartyg i yrkesmässig internationell trafik och varor som kommer att säljas ombord på sådana fartyg och luftfartyg är skattefria.
- Momsfri är försäljning av ett luftfartyg, dess reservdelar eller utrustning till ett företag som mot avgift bedriver i huvudsak internationell flygtrafik. Uthyrning eller befraktning av luftfartyg, dess reservdel eller utrustning samt försäljningen av på luftfartyget utförda arbetsprestationer till ett sådant företag är också skattefritt.
- Momsfri är också försäljningen av varor i en sådan affär på en flygstation som avses i tullkodex till passagerare som reser till områden utanför EU och som tar varan med sig i bagaget.
- S.k. turistförsäljning av varor till personer som bor utanför EU med undantag av Norge är momsfri. En förutsättning är att det utreds att köparen själv har fört ut varorna från Finland inom tre månader efter försäljningsmånaden utan att ha använt dem här och att det vederlag som köparen har betalt är minst 40 euro. Denna taxfreeförsäljning kan idkas förutom av företag som fått speciellt tillstånd för detta också av säljare själv, som sköter om att skatten betalas tillbaka till köpare efter att han inkommit med en utredning om att varan förts ut ur Finland eller EU. (Se även Skatteförvaltningens anvisning 171r Momsfri försäljning till resande – anvisning för säljaren.)
- Försäljningen av varor och tjänster till diplomater i andra EU-länder är momsfri enligt reciprocitetsprincipen. Säljaren måste då av köparen få en myndighetsbestyrkt utredning om att köparen är berättigad till skattefria inköp. (Se även Skatteförvaltningens anvisning 173r Försäljning till diplomater, internationella organisationer, organ inom Europeiska unionen samt försvarsmakterna i stater som är medlemmar i Atlantpakten.)
- Försäljning av motorfordon till diplomater som är verksamma i Finland är momsfri. (Se även Skatteförvaltningens anvisning 173r.) Köparen ska ge åt säljaren ett av utrikesministeriet utfärdat intyg om, att köparen är berättigad till skattefria anskaffningar.
- Försäljningen till vissa internationella organisationer och deras personal är momsfri. Den som företräder en sådan organisation ska ge säljaren en myndighetsbestyrkt utredning om att han är berättigad till skattefria inköp. (Se även Skatteförvaltningens anvisning 173r.)
- Försäljningen till organ inom Europeiska unionen och deras personal i andra medlemsstater är momsfri. Köparen ska ge säljaren en utredning som visar att han är berättigad till skattefria förvärv. (Se även Skatteförvaltningens anvisning 173r.)
- Försäljning av varor och tjänster till Nato-trupper som finns i ett annat EU-land är momsfri. Rätt till momsfri köprätt visas genom ett intyg som utfärdats av den behöriga myndigheten i destinationslandet.
- Övriga skattefria försäljningar av tjänster i samband med internationell handel se avsnitt 2.3.1.

3.4 Investeringsguld

Försäljning, förmedling, gemenskapsinterna förvärv och import av investeringsguld är momsfri.

Under vissa förutsättningar kan säljaren eller förmedlaren dock välja momsplikt för försäljningen och för förmedlingen av investeringsguld. Då säljaren av investeringsguld väljer momsplikten för försäljningen, tillämpas den s.k. omvända momsskyldigheten i affären om köparen har införts i registret över momsskyldiga. Köparen är då momsskyldig på säljarens vägnar för den momspliktiga försäljningen av investeringsguld. Den omvända momsskyldigheten tillämpas emellertid inte när förmedlaren av investeringsguld väljer momsplikten, utan då är förmedlaren själv momsskyldig.

Specialförfarandet i behandlingen av investeringsguld i momsbeskattningen innehåller ett stort antal bestämmelser om avdrags- och återbäringsrätt. (Se även Skatteförvaltningens meddelande 16/1999 Moms på investeringsguld, guldmaterial och halvfärdiga guldprodukter.)

4 VARUANSKAFFNING FRÅN ANDRA LÄNDER

4.1 Varuköp inom EU (gemenskapsinterna varuförvärv)

I EU:s interna handelssystem beskattas varuhandel mellan företag inom EU i princip i samband med mervärdesbeskattningen i destinationslandet. Tullen övervakar inte varuhandeln inom EU.

Bestämmelserna om gemenskapsinterna varuförvärv är på sätt och vis en spegelbild av bestämmelserna om den gemenskapsinterna försäljningen. Om en varuleverans i ett annat EU-land har varit momsfri gemenskapsintern försäljning, ska den momsskyldiga finska kunden betala moms på köpet i Finland. Med gemenskapsinterna varuförvärv avses förvärv av äganderätten till lösa föremål mot vederlag om säljaren, köparen eller någon annan för deras räkning transporterar föremålen till köparen från ett EU-land till en annan.

- Ett gemenskapsinternt varuförvärv anses i regel ske i Finland om varustransporten upphör här.
- Ett gemenskapsinternt varuförvärv anses ske i Finland också om köparen vid förvärvet har använt ett momsnummer som getts i Finland men varustransporten har börjat och slutat i ett annat EU-land än Finland. Detta tillämpas likväl inte om köparen visar att förvärvet har beskattats i det land där transporten slutat.
- Överflyttningen av varor som hör till en näringsidkares affärstillgångar från ett annat EU-land till Finland för att här användas inom samma näringsidkares rörelse anses som gemenskapsinternt förvärv.

Skattegrunden för ett gemenskapsinternt förvärv är det mellan säljaren och köparen avtalade priset inklusive alla pristillägg som har påförts köparen. Om säljaren debiterar köparen för leveranskostnader ska de räknas in i det värde som skatten räknas på.

Från skattegrunden får rabatter som säljaren gett i fråga om skattebelagda gemenskapsinterna förvärv dras av och likaså andra sådana rättelseposter samt ersättningar för returnerade förpackningar.

Då rörelsetillgångar överförs, utgörs skattegrunden av:

1. inköpspriset för varan eller ett sannolikt lägre överlåtelsepris
2. den skattegrund för en självimporterad vara som avses i 9 kap. i mervärdesskattelagen eller ett överlåtelsepris som är lägre än den
3. de direkta och indirekta kostnaderna för tillverkningen av en självtillverkad vara.

Ett företag får dra av momsen för ett gemenskapsinternt förvärv om varan skaffas för ett avdragsgillt ändamål.

Se även Skatteförvaltningens anvisning 175r Mervärdebeskattning i EU-varuhandeln. Obs! På varuhandeln mellan landskapet Åland och EU:s skatteområde tillämpas inte bestämmelserna om gemenskapsintern handel, se Skatteförvaltningens anvisning 176r Den åländska skattegränsen i mervärdesbeskattningen.

4.1.1 Undantag från momsskyldigheten för gemenskapsinterna förvärv

På gemenskapsinterna förvärv behöver moms inte betalas i följande fall:

- om skatt inte behöver betalas vid import (undantagen från skatteplikt för import avsnitt 4.2.1)
- om försäljningen av varan vore momsfri för att det är fråga om:
 - 1) försäljning av en sådan vara som säljaren enligt mervärdesskattelagstiftningen i hans hemland har varit i annan användning än sådan som berättigar till avdrag
 - 2) varuleverans vid upplagringsförfarande enligt tullkodex eller leverans till ett friområde eller frilager
- om köparen vore berättigad att få tillbaka momsen för sitt förvärv med s.k. återbäring till utlänningar och han har fullgjort sin deklarationsskyldighet. Deklarationsskyldigheten gäller utländska näringsidkare som inte har fast driftställe här. Se även Skatteförvaltningens anvisningar 185r Registrering av utlänningar som momsskyldiga i Finland och 186r Återbäring av mervärdesskatt till näringsidkare som är etablerade utanför EU.

Den som är momsskyldig ska likväl uppge också dylika momsfria gemenskapsinterna förvärv i sin periodskattedeklaration i punkten "Varuinköp från andra EU-länder".

4.2 Import från områden utanför EU

Skatten som ska betalas på import av varor uppbärs av tullmyndigheten i samband med förtullningen. Tullen är den övervakande myndigheten i fråga om varuköp utanför EU.

Skyldig att betala momsen för import av en vara från ett land utanför EU är varuinnehavaren, dvs. den som gör tulldeklarationen i eget namn eller i vars namn deklarationen görs. Skyldigheten att betala skatt gäller alla och det har ingen betydelse t.ex. om importören bedriver näringsverksamhet eller inte.

En momsskyldig kan för avdragsgilla nyttigheter som han själv har importerat dra av den skatt som har uppburits i samband med importen. (Obs! På varuhandeln mellan landskapet Åland och det övriga Finland tillämpas bestämmelserna om import, se Skatteförvaltningens anvisning 176r Den åländska skattegränsen i mervärdesbeskattningen.)

4.2.1 Undantag från skatteplikten vid import

I regel är import av varor skattebelagd. Om skattefri import stadgas särskilt i mervärdesskattelagen.

Skattefri är importen av bl.a. följande varor:

- Varor som är momsfria vid beskattningen i hemlandet (t.ex. i form av prenumeration sålda tidningar och tidskrifter, vissa medlemstidningar, vissa fartyg och luftfartyg) och vissa varor som är tullfria enligt tulltariffen.
- Skattefrihet som följer av EU-lagstiftningen gäller t.ex. importen av vissa läkemedelsämnen för forskningsarbete samt importen av varor vars användningsändamål är undersökning, analys eller testning av en varas beståndsdelar, kvalitet eller tekniska egenskaper.

5 AVDRAG

5.1 Huvudregeln för avdragsrätten

Enligt huvudregeln får den momsskyldige, när han räknar ut den skatt han ska redovisa, på grundval av varor eller tjänster som han köpt från en annan momsskyldig dra av den skatt som säljaren är skyldig att betala. En momsskyldig köpare får också dra av den skatt som han är skyldig att betala på grund av omvänd skattskyldighet. Dessutom får den momsskyldige avdra momsen för importerade varor samt gemenskapsinterna förvärv. En förutsättning för avdragsrätten är att varan eller tjänsten kommer att användas i den momsskyldiges momspliktiga rörelse. Om nyttigheterna används även i annan än den momspliktiga verksamheten, gäller avdragsrätten endast den momspliktiga användningens andel. Privatbrukets andel är alltså inte avdragsgill.

Avdrag beviljas för den moms som säljaren enligt lag är skyldig att betala. Ett villkor för avdragsrätten är att den moms skyldige på den vara eller tjänst som han har köpt av en annan moms skyldig har en faktura eller en annan verifikation som kan betraktas som faktura (se avsnitt 10.3 Anteckningar på fakturor). För att få dra av den skatt som betalats på en importerad vara krävs att importören har ett förtullningsbeslut jämte därtill anslutna handlingar.

Avdrag får göras för i princip alla varor och momspliktiga tjänster vilka har anskaffats såsom momspliktiga för att användas som omsättnings- eller anläggningstillgångar eller för att annars användas eller förbrukas inom en momspliktig rörelse.

Med momspliktig rörelse avses verksamhet som enligt mervärdesskattelagen medför skyldighet att betala moms för den som säljer en vara eller en tjänst.

5.2 Begränsningar i avdragsrätten

Avdrag får inte göras för följande varor och tjänster:

1. en fastighet som den moms skyldige eller hans personal använder som bostad, barnträdgård, hobbylokal eller fritidsställe samt varor och tjänster i samband med fastigheten eller dess användning
2. varor och tjänster i samband med transporter mellan den moms skyldiges eller hans personals bostad och arbetsplats
3. varor och tjänster som används för representationsändamål
4. frimärken eller därmed jämförbara rättigheter, om skatt på försäljning av transporttjänster inte ska betalas på den grunden att försäljningen sker utomlands
5. personbilar, bilar avsedda för två ändamål, motorcyklar, husvagnar, fartyg som till sin konstruktion huvudsakligen är avsedda för nöjes- eller sportändamål samt luftfartyg vilkas största tillåtna startvikt är 1.550 kg, samt varor och tjänster i samband med dessa eller användningen av dem.

Avdragsrätten gäller likväl fordon och fartyg som har anskaffats för försäljning eller uthyrning eller användning för yrkesmässig persontransport eller körundervisning samt personbilar och bilar med två användningar som har anskaffats för att enbart användas för ändamål som berättigar till avdrag. Om en sådan personbil eller bil med två användningar, senare ens delvis konstateras vara i en användning som inte berättigar till avdrag (t.ex. för resor mellan arbetsplatsen och hemmet) måste avdraget för bilen återbetalas i sin helhet och moms betalas för att den har tagits i eget bruk. Beskattningsstidpunkten är i princip den tidpunkt då bilen första gången var i annan användning än sådan som berättigar till avdrag. Också avdragen för driftskostnaderna m.m. för bilen ska betalas tillbaka från samma tidpunkt.

Över användningen av personbilar borde man föra körjournal.

Som bil avsedd för två ändamål anses ett fordon i kategori N1 som utöver förarsätet och sätena bredvid detta är utrustat med andra säten eller anordningar för fastgörande av säten, med undantag av sådana säten som är avsedda för tillfälligt bruk och som avses i 24 § i bilskattelagen eller sådana säten som i enlighet med de vägtrafikbestämmelser som gällde före den 30 september 1998 har godkänts för paketbil.

Den moms som ingår i inköpspriset på frimärken för brev och andra försändelser till länder utanför EU är inte avdragsgill. Däremot får den moms som ingår i priset på frimärken för inrikes post och post till länder inom EU behandlas som skatt som får dras av.

Avdragsbegränsningarna gäller också researrangörer som i eget namn av andra näringsidkare köper tjänster och varor som direkt kommer resenärerna till godo. Eftersom den skatt som ingår i inköpspriset på sådana tjänster och varor beaktas som ett avdrag från skattegrunden, kan normalt avdrag inte göras. På resebyråtjänster tillämpas resebyråers marginalbeskattningsförfarande (se Skatteförvaltningens anvisning Ändringar i momsbeskattningen 1.8.2010).

5.3 Specialavdrag

5.3.1 Byggtjänster

Byggtjänster är bygg- och reparationsarbete som hänför sig till en fastighet samt överlåtelse av en vara som har monterats i samband med arbetet samt planering, övervakning och andra därmed jämförbara tjänster i anslutning till arbetet. (Se även avsnitt 2.3.2 Omvänd moms skyldighet i fråga om byggtjänster.)

Ett skattskyldigt företag som för sin mervärdesbeskattade rörelse bygger eller låter bygga ett hus, har enligt de allmänna reglerna rätt att dra av den moms som är inkluderad i anskaffningen av köpta byggtjänster och byggnadsmaterial.

Om en färdig byggnad jämte markgrund köps av en byggare eller byggherre, är försäljningen av fastigheten momsfri och någon avdragsrätt enligt huvudregeln föreligger inte. Om säljaren emellertid har betalat moms för uppförandet av byggnaden såsom för eget bruk av byggtjänster, får köparen för en fastighet som han anskaffat för momspliktig verksamhet dra av den moms som säljaren har betalat. En förutsättning för avdragsrätten är att säljaren inte har tagit fastigheten i eget bruk före försäljningen. För en sådan använd byggnad som köpts från ett byggnadsföretag och som företaget har förvärvat för att iståndsätta för försäljning får avdras den moms på eget bruk som byggnadsföretaget betalat på reparationsarbetena.

En fastighetsinnehavare som har ansökt om att bli moms skyldig för uthyrning av en byggnad eller lägenhet inom sex månader från ibruttagandet av fastigheten får göra avdrag för en tjänst eller vara som han köpt för momspliktig uthyrningsverksamhet före sin ansökan. Avdrag får också göras för byggtjänster som han själv har utfört och för moms som betalats på grundval av eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav. Den retroaktiva avdragsrätten gäller endast nybyggen eller ombyggnad av fastigheter. Moms som ingår i sedvanliga reparationer och fastighetens

driftskostnader och som hänför sig till tiden före inledandet av momspliktig verksamhet är inte avdragsgilla. Avdragen görs för den månad då momsskyldigheten börjar.

5.3.2 Avdrag för energi som ingår i hyran

En momsskyldig har rätt att dra av momsen på köpta energinyttigheter också i det fall att debiteringen för energinyttigheten ingår i en momsfri hyra eller ett momsfritt vederlag för fastigheten. Man får dock dra av endast ett belopp som motsvarar den moms som fastighetens ägare eller innehavare ska betala för energiförnödenheten eller bränslet som han köpt. En förutsättning för avdragsrätten är också att säljare ger till köparen en utredning om skattebeloppet på energiförnödenheten eller bränslet som säljaren köpt. Se avsnitt 10.4 Krav på innehållet i andra dokument.

5.3.3 Ändring av användningsändamålet

Om en vara eller en tjänst som efter att mervärdesskattelagen trädde i kraft har köpts för annan användning än sådan som berättigar till avdrag senare tas i avdragsgill användning, får den momsskyldige dra av den skatt som inkluderats i köpet av varan eller tjänsten eller som den momsskyldige själv har betalt i samband med import eller tillverkning av nyttigheten. Avdragsrätten gäller inte byggtjänster och fastigheter.

I samband med att en momsskyldig inleder en momspliktig rörelse får han från momspliktigt anskaffade eller tillverkade varor eller tjänster som han innehar och som används för ett avdragsgillt syfte göra ett lika stort avdrag (avdrag för ingående lager).

Momsen får emellertid dras av endast i relation till varans eller tjänstens värde vid avdragstidpunkten. Om varans sannolika överlåtelsepris är lägre än dess ursprungliga inköpspris eller motsvarande värde, beräknas den avdragsgilla momsen på varans sannolika överlåtelsepris.

En förutsättning för avdrag är att den skattskyldige vid tidpunkten för tagande till avdragsgillt ändamål uppgör en verifikation. Se avsnitt 10.4 Krav på innehållet i andra dokument.

5.3.4 Avdrag för ingående lager

Den skattskyldige får dra av den moms som ingår i inköpspriset på mervärdesskattepliktigt anskaffade produktionsinsatser får dras av. En näringsidkare kan emellertid införas som momsskyldig redan från den tidpunkt då han inleder sina anskaffningar för den kommande mervärdesskattepliktiga verksamheten. Inte heller i sådana fall då möjligheten till förhandsregistrering inte har utnyttjats kommer momsen att belasta de anskaffningar som en näringsidkare som inleder sin verksamhet har gjort för användning som berättigar till avdrag. När en momspliktig rörelse inleds får den momsskyldige göra ett avdrag för momspliktigt köpta eller av honom importerade eller tillverkade varor som han innehar. Men om nyttigheten har minskat i värde, får den moms som motsvarar värdeminskningen inte avdras. Avdraget för ingående lager gäller utöver varor också tjänster. Avdraget gäller i huvudsak bara sådana nyttigheter som skaffats efter att mervärdesskattelagen trädde i kraft. Avdraget gäller inte fastigheter, varken i fråga om anskaffning av varor eller tjänster.

5.3.5 Uthyrningstjänster

När en hyrestagare för in en vara som han har hyrt utomlands, betalas skatt på den i samband med importen. Om en utländsk uthyrare inte har något fast driftställe i Finland, ska hyrestagaren betala skatt även för uthyrningstjänsten. I syfte att undvika dubbelbeskattnings har en momsskyldig köpare av en uthyrningstjänst beviljats rätt att dra av den skatt som hänför sig till importen av den vara som han hyr i de fall där han i egenskap av köpare också ska betala skatt på de hyror som erlagts till utlänningen.

5.4 Partiell avdragsrätt

Om en vara eller tjänst dels används för ett avdragsgillt ändamål och dels för något annat ändamål, får avdrag göras endast till den del som nyttigheten används för det avdragsgilla ändamålet. På motsvarande sätt måste man, då man säljer nyttigheten, betala moms den på i samma proportion som man gjort avdraget.

Avdragsandelen kan, när förvärvet görs, uppskattas beträffande hela den kommande användningstiden. Om uppskattningen visar sig felaktig ska den rättas vid räkenskapsperiodens slut.

5.5 Rättelse av avdrag

Om säljaren krediterar köparen med en års- eller omsättningsrabatt, en köp- eller försäljningsgottgörelse, överskottsåterbäring e.d. rättelsepost eller säljaren betalar ersättning för returnerade förpackningar och transportmaterial ska köparen rätta den avdragna skatten.

Rättelseskyldigheten gäller också års- och omsättningsrabatter, köp- och försäljningsgottgörelser, överskottsåterbäringar och andra sådana rättelseposter som beviljats av säljaren och ersättningar för returnerade förpackningar och transportmaterial i samband med skattebelagda gemenskapsinterna varuförvärv.

5.6 Begagnade varor

5.6.1 Begagnade varor som anskaffats inklusive moms (exempelvis "Moms 23 %" på fakturan)

För begagnade varor som anskaffats såsom momspliktiga efter den 1 januari 1996 kan köparen i allmänhet beroende på användningen dra av den skatt som säljaren har betalt. Tidigare berördes förvärv av anläggningstillgångar med lång användningstid av vissa avdragsbegränsningar.

En näringsidkare fick inte göra avdrag för sådana anläggningstillgångar med lång användningstid som han hade köpt eller hyrt och som han själv eller någon annan hade använt i Finland före den 1 februari 1993. Ett momspliktigt inköp av en sådan begagnad vara var alltså inte enligt huvudregeln avdragsgillt. Med anläggningstillgångar med lång användningstid avses varor vars sannolika ekonomiska bruksålder vid anskaffningstidpunkten är över tre år. Avdragsförbudet berörde likväl inte varor som skaffats för att hyras ut eller användas direkt vid tillverkningen av någon vara, eftersom rätten att göra avdrag för sådana varor funnits redan enligt omsättningskattelagen.

För skattepliktigt anskaffade anläggningstillgångar med lång användningstid som före 1.2.1993 har tagits i bruk i Finland för annat ändamål än som inventarier i hyresverksamhet eller för tillverkning av varor kunde likväl göras avdrag om näringsidkaren kunde visa att ingen tidigare ägare till varan har kunnat göra sådant kalkylerat avdrag för anskaffningen som avsågs i omsättningskattelagen.

Om varan t.ex. hade varit en schaktningsentreprenörs grävmaskin som sålts till en maskinaffär före 1.9.1993, hade maskinaffären haft rätt att för detta skattefria köp göra ett s.k. kalkylerat avdrag. Detta avdrag hindrade fram till slutet av 1995 ett avdrag i mervärdesbeskattningen. En momsskyldig var skyldig att visa att inget sådant kalkylerat avdrag hade gjorts för varan och att han därför hade rätt till avdraget. Som bevis gällde utredningar av alla tidigare ägare om inköpstidpunkten och användningen.

Dessa begränsningar berör alltså inte längre sådana momspliktiga förvärv där leveransen har skett den 1 januari 1996 eller senare.

5.6.2 Anskaffats exklusive moms (står exempelvis "innehåller ej moms" på fakturan)

För momsfritt köpta varor får avdrag inte göras. Till exempel en schaktningsentreprenör har köpt en schaktningsmaskin innan mervärdeskattelagen trädde i kraft år 1992 (före 1.2.1993). Entreprenören kan sälja schaktningsmaskinen utan moms. Om schaktningsmaskinen köps av en schaktningsentreprenör som använder maskinen i sin rörelseverksamhet, har köparen inte avdragsrätt för inköpet. Då denna andra entreprenör säljer schaktmaskinen, ska han emellertid betala skatt på försäljningen.

Avdraget får inte heller göras om det i inköpsfakturan på en begagnad, som anläggningstillgångar förvärvade vara står "marginalbeskattning". Då sådana maskiner senare säljs, utgör försäljningen dock momspliktig försäljning.

5.6.3 Marginalbeskattningsförfarande

Ett undantag från avsaknaden av avdragsrätt för momsfritt köpta varor är avdraget enligt det s.k. marginalbeskattningsförfarandet som får göras för köp av varor som skaffats för momspliktig vidareförsäljning.

Marginalbeskattningsförfarandet kan utom på momsfritt köpta begagnade varor tillämpas också på konstverk, samlarföremål och antikviteter. Förfarandet kan dessutom tillämpas på momsbelagd import av konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Köparen får inte tillämpa marginalbeskattningsförfarandet, m.a.o. dra av ett skattefritt inköp, om han säljer varan vidare utan skatt, t.ex. till Kanada. Om varan säljs inom gemenskapen, kan marginalbeskattningsförfarandet tillämpas.

Avdraget gäller varor som säljs vidare som sådana eller på sin höjd sätta i normalt försäljningsskick. Att sätta i normalt försäljningsskick innebär att varor på sedvanligt sätt hos säljare av begagnade varor repareras, restaureras eller på annat motsvarande sätt bearbetas.

I marginalbeskattningsförfarandet kan man välja att antingen behandla varje vara skilt för sig så att vinstmarginalen räknas ut för varje enskild vara, eller att använda det förenklade systemet där momsen räknas ut per månad så att skillnaden eller marginalen mellan försäljningen och inköpen av de varor som ska marginalbeskattas räknas ut per månad. I ingetdera alternativet kan en negativ marginal överföras på övrig momspliktig verksamhet. I det varuvisa förfarandet får en negativ marginal inte föras över på en annan vara, men i det förenklade förfarandet kan ett negativt resultat transporteras som avdrag till följande månads vinstmarginal som marginalbeskattas.

Den som säljer begagnade varor och tillämpar marginalbeskattningsförfarandet ska:

- redovisa moms på vinstmarginalen (i vinstmarginalen ingår moms och skattegrunden fås alltså genom att man från marginalen subtraherar skatteandelen)
- inte anteckna momsen på fakturan. På fakturan utskrivna moms gör att säljaren blir tvungen att återföra det avdrag han har gjort. Då måste moms betalas på hela försäljningspriset.
- på verifikatet till köparen anteckna "Marginalbeskattning". Om varan säljs till ett annat EU-land och marginalbeskattningsförfarandet tillämpas, kan anteckningen vara t.ex. "margin scheme".

Om en momsskyldig har köpt en begagnad vara skattefritt och på den tillämpat marginalbeskattningsförfarandet ska förfarandet upphävas om varan inte säljs vidare, utan

- hyrs till kunden
- tas i användning av företaget, t.ex. som en anläggningstillgång

- genomgår omfattande restaurering före försäljningen
- företagets moms skyldighet upphör innan varan säljs
- säljs momsfritt som exportförsäljning till utanför EU eller då man valt gemenskapsintern försäljning vid försäljningen av varan inom EU-området
- försäljningsfakturan på varan har en anteckning om skatt.

Den som handlar med begagnade varor är inte tvungen att tillämpa marginalbeskattningsförfarandet.

Handelsmannen kan om han så vill tillämpa det t.ex. bara på en del av de varor som han förvärvat skattefritt. Om marginalbeskattningsförfarandet inte tillämpas är försäljningen momspliktig på normalt sätt och avdrag för momsfria anskaffningar görs inte. På försäljningsfakturan antecknas skatten och köparen har normal avdragsrätt. Vid försäljningen inom EU-området kan handelsmannen alltså välja den gemenskapsinterna försäljningen i stället för marginalskatteförfarandet.

Alla de begagnade varor på vilka marginalbeskattningsförfarandet har tillämpats ska i bokföringen hållas isär från andra inköp och försäljningar.

Se även Skatteförvaltningens anvisning 184r Marginalbeskattningsförfarande för begagnade varor samt konstverk, samlarföremål och antikviteter.

6 HUR MERVÄRDESSKATTEN RÄKNAS UT

6.1 Grunden för uträkning av moms som ska betalas

6.1.1 Försäljning av varor och tjänster

Skatten räknas på hela det vederlag utan skattens andel som har uppburits för en vara eller tjänst (skattegrunden). Vederlaget är det mellan säljaren och köparen avtalade priset inklusive samtliga pristillägg.

Till vederlaget hänförs också de leveranskostnader för varan eller tjänsten som säljaren har debiterat köparen för.

I skattegrunden inräknas bl.a. faktureringstillägg, de transport- och postningskostnader som säljaren har debiterat köparen för samt sådana försäkringspremier för försäkringar som säljaren har tagit i eget intresse och debiterat köparen för. Räntor som hänför sig till finansieringen av försäljning av nyttigheter, t.ex. avbetalnings- och dröjsmålsräntor, ska inte hänföras till skattegrunden.

6.1.2 Skattegrunden för varor som införs från EU-området

För varuinköp av en momsskyldig i ett annat EU-land, dvs. s.k. gemenskapsinterna förvärv, betalas moms för det vederlag utan momsens andel som debiterats för varan. Om säljaren påför köparen transportkostnader räknas de med i vederlaget. Om någon annan debiteras för dem, är de inte en del av vederlaget.

6.1.3 Skattegrunden för varor som importeras från utanför EU

Grunden för den moms som ska betalas på varuimport, dvs. på import från ett land utanför EU bestäms i allmänhet enligt varans tullvärde. Skattegrunden fastställs utgående från förtullningsvärdet, som bestäms enligt tullkodex. Förtullningsvärdet är transaktionsvärdet, dvs. det pris som de facto har betalats för varan. När skattegrunden fastställs läggs till tullvärdet de skatter, tullar, importavgifter och övriga avgifter, dock inte momsen, som uppbärs åt staten eller gemenskapen. Också skatter och andra avgifter som ska betalas utanför Finland hör till skattegrunden. Transport-, lossnings-, försäkrings- och övriga kostnader som hänför sig till varutransporten fram till den första destinationen i Finland räknas med i skattegrunden.

Om det likväl redan när skyldigheten att betala moms uppkommer är känt att varan kommer att transporteras till en annan destination inom gemenskapen räknas dessa kostnader till skattegrunden fram till denna destination.

- Skattegrunden för en vara som har reparerats, tillverkats eller annars behandlats utanför EU är den värdeökning som varan undergått i utlandet. Till den hänförs reparations- och behandlingskostnaderna, värdet av de utländska delar som i samband med reparationen, tillverkningen eller behandlingen har satts till varan samt fraktkostnaderna i samband med exporten och importen.

Skattesatsen bestäms enligt samma bestämmelser som vid inhemsk försäljning.

6.1.4 Överlåtelser mot ett lägre vederlag än det gängse priset

Försäljning som sker mot ett vederlag som är betydligt lägre än det gängse värdet beskattas inte längre som eget bruk utan som försäljning. Om säljaren och köparen är i intressegemenskap med varandra, höjs skattegrunden för en försäljning som sker till ett pris som är betydligt lägre än det gängse marknadsvärdet till det gängse marknadsvärdet. Se Skatteförvaltningens anvisning Momsbeskattningen av eget bruk och av överlåtelser till ett lägre pris än det gängse värdet 20.5.2009, Dnr 621/40/2009.

6.1.5 Eget bruk

Momsen på en köpt vara eller tjänst som den moms skyldige tar i eget bruk (privat konsumtion, överföring till momsfriverksamhet) räknas på varans eller tjänstens skattefria inköpspris eller på ett sannolikt lägre överlåtelsepris. Momsen på en vara som den moms skyldige själv har importerat och tagit i eget bruk räknas på importvärdet eller ett sannolikt lägre överlåtelsepris. Skattegrunden för en vara som den moms skyldige själv har tillverkat och för en tjänst som den moms skyldige själv har utfört är de direkta och indirekta kostnaderna som tillverkningen respektive utförandet har föranlett.

För eget bruk av ringa omfattning behöver skatt inte betalas. Stadgandet gäller endast för fysiska personer, makar, oskiftade dödsbon och beskattningssammanslutningar. Gränsen för ringa eget bruk anses vara 850 euro (utan skattens andel). När en vara eller tjänst endast delvis tas i eget bruk betalas skatt på det belopp som svarar mot det egna brukets andel av nyttighetens hela användning.

Skattegrunden för en själv utförd byggtjänst utgörs av summan av de direkta och indirekta kostnaderna för tjänsten, däremot inte t.ex. byggnadens försäljningspris. I skattegrunden inräknas dock inte markanskaffnings- och inteckningskostnader, räntor på byggnadskrediter eller vatten-, el- och andra motsvarande återbetalbara anslutningsavgifter.

Direkta kostnader för ett byggnadsprojekt är t.ex. kostnaderna för byggnadsmaterial, löner jämte lönebidkostnader som betalas till byggnadsarbetare och arbetsledning, planerings- och övervakningsersättningar till utomstående, lantmäterikostnader och ersättningar till underleverantörer.

Indirekta kostnader för ett byggnadsprojekt är övriga kostnader, t.ex. löner till administrativ personal och lageranställda, undersökningskostnader, kostnader för egna transporter, avskrivningar på maskiner och anläggningar samt service-, verktygs- och försäkringskostnader. De indirekta kostnaderna hänförs till ett visst projekt genom att de uträknas som en schematisk andel av de direkta kostnaderna för projektet.

Se avsnitt 2.5 om justeringsförfarande i samband med fastighetsinvesteringar.

Grunden för den skatt som ska betalas för en byggtjänst som den skattskyldige själv har utfört bestäms på samma sätt som när den skattskyldige tar en byggtjänst som han själv har utfört i eget bruk.

När tjänster som avser fastighetsinnehav (ex. byggtjänster, fastighetsrenhållning, städning, disponentsysslor) tas i eget bruk bestäms skattegrunden i regel på samma sätt som för byggtjänster. Utöver de löneutgifter som tjänster som avser fastighetsinnehav medför inklusive bikostnader och olika naturaförmåner för personalen, som inte ska anses som lön, inräknas i skattegrunden alla de produktionsinsatser för verksamheten i fråga som har dragits av vid mervärdesbeskattningen. I praktiken räknas skatten sålunda på basis av lönekostnaderna. (Se avsnitt 2.4.2.2 Eget bruk av tjänster som avser fastighetsinnehav.)

6.1.6 Rättelseposter

Från skattegrunden får säljaren dra av års- och omsättningsrabatter, köp- och försäljningsgottgörelser, överskottsåterbäringar och andra sådana rättelseposter som han har beviljat köparen i samband med momspliktig försäljning samt kreditförluster som hänför sig till sådan försäljning som har uppgetts som momspliktig.

På senare influtna belopp som dragits av som kreditförluster ska betalas skatt genom att de influtna beloppen adderas till skattegrunden. Från skattegrunden får också dras av ersättningar för returnerade förpackningar och transporttillbehör.

6.1.7 Understöd och bidrag

I skattegrunden inkluderas sådana understöd och bidrag som direkt anknyter till priset på en vara eller tjänst. När en kommun eller samkommunen Helsingforsregionens trafik står som säljare av en vara eller tjänst betraktas det av verksamheten förorsakade underskottet som kommunen eller delägarkommunerna har täckt inte som understöd eller bidrag som direkt hänför sig till priset.

Den ersättning som grundar sig på televisionsavgifter som Rundradion Ab får ur statens televisions- och radiofond och den ersättning som Ålands Radio och TV Ab får av Ålands landskapsstyrelses inkomster från televisionsavgifter ska hänföras till skattegrunden.

Momsen räknas ut på understödets eller ersättningens skattefria värde.

6.2 SKATTESATSER

6.2.1 Allmän skattesats 23 %

I Finland ska i moms betalas 23 procent av skattegrunden (den allmänna skattesatsen). Det finns två reducerade skattesatser (13 och 9 procent) och därutöver nollskattesats. T.o.m. 30.6.2010 var skattesatserna 22, 12, 8 och 0 procent.

6.2.2 Reducerad skattesats 13 %

En lägre skattesats på 13 % tillämpas på följande varor och tjänster:

1. matvaror, drycker och andra ämnen som är avsedda att förtäras som sådana av människor samt deras råvarorna och kryddor, konserveringsmedel, färger och andra tillsatsämnen som används när de framställs eller konserveras (livsmedel)

2. foder och foderblandningar samt råvaror och tillsatsämnen som är avsedda att användas när de tillverkas, industriavfall som används som djurföda samt foderfisk (foderämne)
3. restaurang- och cateringtjänster (22 procent t.o.m. 30.6.2010).

Den lägre skattesatsen för livsmedel tillämpas inte på levande djur, vattenledningsvatten, alkoholdrycker som avses i alkohollagen och lagen om skatt på alkoholdrycker och på tobaksprodukter och inte heller på varor eller på gifter som avses nedan i punkt 6 för 9 procents skattesats. Alkoholdrycker är öl som innehåller mera alkohol än 0,5 volymprocent och övriga drycker med mer än 1,2 volymprocent alkohol.

På försäljningen av levande djur tillämpas skattesatsen på 23 procent. Levande djur är t.ex. djur som säljs till slakt och djur som från en gård säljs levande till en förmedlare av levande djur. Däremot tillämpas på djur som säljs döda från en gård den sänkta skattesatsen på 13 % som tillämpas på råämnen för livsmedel och råämnen för foder. På ersättningar för slakttjänster och tjänster som anknyter till slaktningsarbete som styckning, djupfrysning och förpackning av kött ska moms betalas enligt den allmänna skattesatsen på 23 procent.

6.2.3 Reducerad skattesats 9 %

Den lägre skattesatsen på 9 % tillämpas på följande varor och tjänster:

1. persontransporter
2. överlåtelse av nyttjanderätt till inkvarteringslokal eller besökshamn
3. tjänst som gör det möjligt att utöva idrott
4. inträdesavgifter till teater-, cirkus-, musik- och dansföreställningar, utställningar, idrottsevenemang nöjesparker, djurparker, museer samt till andra motsvarande kultur- och underhållningsevenemang och inrättningar. Som inträdesavgifter betraktas även de avgifter av inträdesavgiftsnatur som tas ut för användning av anläggningar i nöjesparker och andra motsvarande anläggningar.
5. på televisionsavgifter baserade ersättning som Rundradion Ab får av statens televisions- och radiofond och ersättning som Ålands Radio och TV Ab får av de televisionsavgifter som Ålands landskapsstyrelse uppbär
6. läkemedel som avses i läkemedelslagen (395/87), produkter som avses i 21 § 2 mom. 21a § läkemedelslagen vilka enligt ett villkor i tillståndet eller för registreringen enligt nämnda lagrum får säljas endast på apotek, samt kliniska näringspreparat och motsvarande produkter samt salvbas, om de berättigar till ersättning med stöd av sjukförsäkringslagen (364/63)
7. böcker
8. konstverk som avses i 79c § mervärdesskattelagen, likväl i annat sammanhang än import endast då upphovsmannen eller hans rättsinnehavare eller tillfälligt annan näringsidkare än sådan momspliktig återförsäljare som avses i 79a § 3 mom. fungerar som säljare
9. frisertjänster (t.o.m. 31.12.2011)
10. små reparationstjänster som avser reparation av cyklar, skor, lädervaror samt kläder och hushållslinne, inbegripet lagning och ändring av kläder och hushållslinne (t.o.m. 31.12.2011)
11. den ersättning enligt 45 § 1 mom. 3 - 5 punkten som hänför sig till upphovsrätten och som en organisation som företräder innehavarna av upphovsrätten får.

Momspliktiga persontransporttjänster är t.ex. tåg-, buss-, taxi-, flyg- och fartygsresor. Internationella persontransporttjänster är i regel momsfria. Den lägre skattesatsen tillämpas likaså på understöd och bidrag som den som bedriver persontransportverksamhet får samt på ersättningar som uppbärs upp för resgodstransporter tillsammans med resenären.

Med böcker förstås genom tryckning eller på motsvarande sätt tillverkade publikationer som är avsedda för allmän försäljning och där en skriven text eller en framställning i bilder har mångfaldigats i grafisk form. En bok kan innehålla texter, bilder teckningar, noter, diagram, tabeller och annat sådant material. Bokens innehåll ska kunna läsas eller observeras utan tekniska hjälpmedel. Tekniska uttagningar, såsom elektroniska och optiska disketter, är inte böcker. Däremot betraktas t.ex. punktskriftsböcker för synskadade som böcker. Periodiska publikationer och publikationer som huvudsakligen innehåller reklam är inte böcker.

Som konstverk betraktas även fotografier som konstnären tagit och av vilka han själv tryckt eller låtit trycka och som är signerade och nummerade samt vilkas antal har begränsats till högst trettio.

På försäljning, import och gemenskapsinternt förvärv av konstverk tillämpas en skattesats om 9 % (8 % t.o.m. 30.6.2010), då det är fråga om:

- s.k. första försäljning av ett konstverk, dvs. då upphovsmannen eller hans rättsinnehavare säljer konstverket för första gången
- tillfällig försäljning av ett konstverk, då säljaren är någon annan näringsidkare än en momsskyldig återförsäljare
- import av ett konstverk från ett land utanför EU
- köp av ett konstverk, dvs. ett gemenskapsinternt förvärv från ett annat EU-land direkt från upphovsmannen eller från hans rättsinnehavare eller från någon annan näringsidkare än en momsskyldig återförsäljare.

På försäljning och gemenskapsinternt förvärv av konstverk tillämpas en skattesats om 23 % (22 % t.o.m. 30.6.2010), då det är fråga om:

- återförsäljning av ett konstverk

- återförsäljning av ett konstverk med tillämpande av marginalbeskattningsförfarandet
- köp av ett konstverk som gemenskapsinternt förvärv från ett annat EU-land från en moms skyldig återförsäljare.
- På förmedlingstjänst som avser konstverk tillämpas skattesatsen om 23 % .

På momspliktig vidareförsäljning av konstverk kan marginalbeskattningsförfarandet tillämpas i vissa fall.

Också när ovan nämnda varor och tjänster med lägre skattesats tas i eget bruk, tillämpas den lägre skattesatsen. På förmedling av dessa nyttigheter tillämpas däremot den allmänna skattesatsen på 23 %.

6.3 Periodisering

6.3.1 Försäljning

Momsen på försäljningen ska regel betalas för den kalendermånad då den sålda varan har levererats eller tjänsten utförts (prestationsprincipen). Då man tillämpar prestationsprincipen har det ingen betydelse när varan eller tjänsten har debiterats eller betalats.

I leveranser där man använder förskottsbetalningar ska skatten dock alltid betalas redan när förskottsbetalningen har inlutit.

Prestationsprincipen tillämpas också på avbetalningsköp, varvid skatten betalas på hela försäljningspriset enligt leveranstidpunkten. Vid uthyrning av en vara betalas skatten på hyran fördelad på varje kalendermånad under hyresperioden oberoende av när det hyrda föremålet levererats eller när hyran debiterats.

En vara eller tjänst där försäljningen pågår kontinuerligt anses vara levererad eller utförd vid utgången av redovisningsperioden för den enskilda prestationen.

Tillhandahållande av sådana tjänster som avser fastighet och som pågår kontinuerligt över ett år och där köparen, då denne är en näringsidkare eller en juridisk person som finns upptagen i registret över momsskyldiga men inte är näringsidkare, ska betala momsen på grund av den omvända skattskyldigheten, och som inte ger upphov till några avräkningar eller betalningar under denna period anses vara utförda vid utgången av varje kalenderår, fram till dess att tillhandahållandet upphört.

Den momsskyldige har rätt att i stället för prestationsprincipen tillämpa faktureringsprincipen under räkenskapsperioden. Skatten betalas då för den kalendermånad under vilken köparen har debiterats för den levererade varan eller den utförda tjänsten. Om någon debitering inte sker, får skatten betalas för den kalendermånad under vilken försäljningspriset eller en del av det har betalats. Skatten på försäljningspriser som inte har debiterats eller, om någon debitering inte sker, som inte har inlutit vid räkenskapsperiodens utgång ska betalas för den sista kalendermånaden i räkenskapsperioden. Faktureringsprincipen korrigeras alltså till prestationsprincipen.

Då man tillämpar prestationsprincipen saknar det betydelse när varan eller tjänsten har debiterats eller betalats. När skattskyldigheten upphör ska skatten hänföras till den sista verksamhetsmånaden.

Skatten på förskottsbetalningar ska dock alltid betalas enligt betalningstidpunkten.

Gemenskapsintern försäljningar hänförs till månaden efter leveransmånaden. Om köparen före det getts räkning eller motsvarande handling för en levererad vara, hänförs försäljningen likväl till leveransmånaden. En momsskyldig som bokföringslagen inte tillämpas på eller som enligt bokföringslagen har rätt att göra upp bokslut enligt kontantprincipen får hänföra den skatt som ska betalas på försäljningen till den kalendermånad under vilken försäljningspriset eller en del av det har inlutit. (s.k. betalnings-/kontantprincipen).

En sådan skattskyldig behöver inte ens i samband med bokslutet ändra redovisningarna till prestationsprincipen. När skattskyldigheten upphör ska en momsskyldig som tillämpat kontantprincipen hänföra skatten på de försäljningspriser som inte har inlutit till den sista kalendermånaden av den skattepliktiga verksamheten.

Tidpunkten för avdrag av rättelseposter som sammanhänger med försäljningen samt av kreditförluster är beroende av bokföringspraxis. De dras av från skattegrunden för den månad under vilken de enligt god bokföringssed ska registreras i bokföringen. Samma gäller periodiseringen av rabatter och gottgörelser som gäller gemenskapsintern försäljning. Rättelser som görs efter att skattskyldigheten har upphört, dras av för den sista verksamhetsmånaden.

Senare inlutna belopp som dragits av som kreditförluster hänförs till skattegrunden för den månad under vilken de enligt god bokföringssed ska registreras i bokföringen.

6.3.1.1 Specialfall

- Momsen på understöd och bidrag som anknyter till priset på en vara eller tjänst hänförs till den kalendermånad då betalningen har inlutit.
- Momsen på en byggtjänst som den skattskyldige själv har utfört och tar i eget bruk betalas månadsvis allt eftersom byggtjänsten blir färdig. Momsen på en köpt byggtjänst som tas i eget bruk betalas för den kalendermånad för vilken den som utfört byggtjänsten ska betala moms på försäljningen.

6.3.2 Inköp

På de avdrag som görs från inköp tillämpas i regel prestationsprincipen. Avdragen hänförs till den kalendermånad då den köpta varan eller tjänsten togs emot.

Moms på EU-inköp dras av månaden efter leveransmånaden. Men om köparen under leveransmånaden har fått räkning eller motsvarande dokument för varan ska skatten betalas och avdraget göras för leveransmånaden.

I fråga om en importerad vara görs avdraget dock för den kalendermånad då varan har förtullats. Om en vara eller tjänst som ursprungligen anskaffats för ett annat ändamål än sådant som berättigar till avdrag senare tas i avdragsgill användning, görs avdraget för den månad då varan eller tjänsten har tagits i sådan användning som berättigar till avdrag.

I fråga om en vara som har köpts på avbetalning görs hela avdraget enligt mottagningstidpunkten. I fråga om en hyrd vara görs avdraget enligt hyrestiden från den hyra som hänförs till varje enskild kalendermånad.

Avdraget för skatt på förskottsbetalningar görs för betalningsmånaden. Under räkenskapsperioden har den moms skyldige rätt att använda faktureringsprincipen vid periodiseringen av avdragen. Avdraget görs då för den kalendermånad när den som har rätt till avdraget har debiterats för varan eller tjänsten. Om någon debitering inte sker, får avdraget göras för den kalendermånad då inköpspriset betalas. Avdrag för inköp för vilka debitering inte har skett när räkenskapsperioden går ut eller, om någon debitering inte sker, som då inte är betalda görs för den sista kalendermånaden i räkenskapsperioden. När momsskyldigheten upphör görs avdraget för den sista verksamhetsmånaden.

Avdrag för förskottsbetalningar görs dock alltid för betalningsmånaden.

En momsskyldig som bokföringslagen inte tillämpas på eller som enligt bokföringslagen har rätt att göra upp bokslut enligt kontantprincipen får hänföra avdraget till den kalendermånad då inköpspriset eller en del av det betalas. När momsskyldigheten upphör hänförs avdraget för obetalda inköp till den sista kalendermånaden av verksamheten.

Tidpunkten för en rättelse av den avdragna skatten som ska göras på grund av erhållna rabatter och andra sådana rättelseposter som sammanhänger med inköp är bunden till bokföringssed. Den skatt som ska dras av minskas för den kalendermånad på vilken inköpens rättelseposter enligt god bokföringssed ska bokföras. Det samma gäller periodiseringen av rabatter och gottgörelser som hänförs till gemenskapsinterna förvärv. Om inköpens rättelseposter erhålls först efter att momsskyldigheten har upphört, hänförs den rättelse av den avdragna skatten som görs på basis av dem till verksamhetens sista kalendermånad.

6.3.2.1 Specialfall

- För begagnade varor, som köpts exklusive moms och där marginalbeskattningsförfarandet tillämpas, hänförs avdraget till den månad då varan tagits emot (förenklat förfarande) eller till den månad då varan sålts vidare (förfarande per vara).

Om marginalbeskattningsförfarandet ska upphävas läggs det belopp som dragits av för inköpet till skattegrunden för den kalendermånad då varan tagits i bruk för ett annat ändamål eller köparen har debiterats för försäljningen. Då skattskyldigheten upphör görs tillägget den sista månaden verksamheten pågår.

- När den momsskyldige köper en fastighet av en sådan säljare som på grund av försäljningen blir tvungen att rätta det avdrag som han har gjort för byggtjänsten, hänförs avdraget till den kalendermånad då fastigheten togs emot.
- En fastighetsinnehavare som har rätt att göra ett retroaktivt avdrag för en byggtjänst eller fastighet på den grund att han har ansökt om att bli momsskyldig inom sex månader från det fastigheten togs i bruk, får göra avdraget för den månad då momsskyldigheten inträdde.
- Avdrag för ingående lager görs för den månad då momsskyldigheten inträdde.

6.4 Att räkna ut moms som ska redovisas

Den moms som ska betalas på försäljningen och den moms som ingår i inköpen och som får dras av eller ska återbäras hänförs med tanke på redovisningen till redovisningsperioderna.

Den moms som ska redovisas utgörs av skillnaden mellan den moms på försäljningen som ska betalas och den moms som får dras av för en redovisningsperiod. I uträkningen beaktas penningbeloppen med en cents noggrannhet.

Beloppet av den skatt som ska betalas och dras av vid mervärdesbeskattningen beräknas separat för varje affärshändelse. Den skatt på försäljningen som ingår i en enskild affärshändelse fås fram genom att försäljningspriset utan moms multipliceras med gällande skattesats. Skatten beräknas således på det pris som inte innehåller skattens andel. Hur mycket moms utgör av ett försäljningspris som inkluderar moms fås fram med hjälp av följande formel:

$$\text{moms} = \frac{\text{pris inkl. moms} \times \text{gällande skattesats}}{100 + \text{gällande skattesats}}$$

dvs. om det är fråga om en nyttinghet som omfattas av den allmänna skattesatsen (23 %) och vars pris inklusive moms är 1 000 euro är skattebeloppet

$$\frac{1\,000 \times 23}{123} = 186,99 \text{ euro}$$

För att uträkningen av skatten ska vara enklare, bör affärshändelserna i anteckningarna och i bokföringen i första hand behandlas enligt nettoprincipen utan skattens andel. Den moms som ska betalas behandlas då direkt som skatteskuld. Inköpspriset utan moms för en nyttinghet som berättigar till avdrag bokförs direkt under respektive kostnadskonto och det skattebelopp som ska dras av behandlas som en skattefordran.

I bokföringen kan skatten också behandlas enligt bruttoprincipen. Då bokförs affärshändelserna till fullt belopp under skattepliktiga inkomst- eller utgiftskonton. Beloppet av skatten som ska betalas och skatten som ska dras av, som ingår i det momsbelagda priset, beräknas separat med nämnda formel.

6.4.1 Moms på försäljningen

Den moms som ska betalas på försäljningen beräknas separat för varje skattesats. Skattegrunderna för försäljningen och skattegrunderna för de varor och tjänster som tagits i eget bruk adderas. Rättelseposterna för försäljningen avdras från det sammanlagda beloppet. Den skatt som ska betalas fås fram genom att de skattebelopp som motsvarar skattegrunderna adderas eller genom att det sammanlagda beloppet av skattegrunderna multipliceras med gällande skattesats. Den moms som ska betalas på försäljningen under redovisningsperioden fås genom att de skatter som räknats ut enligt olika skattesatser adderas.

6.4.2 Moms på EU-inköp

På EU-inköp, dvs. varor och tjänster som köpts av momsskyldiga i andra EU-länder, betalas moms i samband med den inhemska momsbeskattningen. Om förvärvet berättigar till avdrag, görs det under samma kalendermånad som momsen ska betalas. I periodskattedeclarationen ska EU-varuinköpen, inköpen av EU-inköpen av tjänster samt momsen på dessa anges i var sin punkt. I de bägge punkterna för moms ska momsen som betalas enligt de olika skattesatserna räknas ihop.

6.4.3 Skatter som får dras av eller ska återbäras

På basis av inköp av en vara eller tjänst får köparen dra av den moms som säljaren är skyldig att betala på försäljningen. Momsen som får dras av fås fram genom att momsen som ingår i inköpen, momsen på de avdragsgilla gemenskapsinterna förvärven och momsen som ingår i importen under redovisningsperioden adderas. Med stöd av specialstadganden inräknas i summan dessutom den moms som ingår i byggtjänster samt den moms som enligt den s.k. omvända momsskyldigheten har betalats på inköp av en utländsk säljare. (Obs! Även försäljningen av investeringsguld och guldmaterial eller halvårdiga guldprodukter med en renhet av minst 325 tusendelar.) Den moms som får dras av ska minskas med den moms som ingår i rabatter som säljaren gett köparen och i andra rättelseposter som gäller inköp.

6.4.4 Momsen för beräkningsperioden, dvs. redovisningsperioden

Momsen för redovisningsperioden fås genom att de skatter som får dras av subtraheras från de skatter som ska betalas. Momsen för redovisningsperioden är den moms som ska betalas, dvs. skillnaden mellan den moms som ska betalas och dras av.

6.4.5 Omvandling av valuta

Penningbelopp i utländsk valuta räknas om till euro. Omvandlingen görs enligt senaste säljkurs som noterats av en affärsbank vid den tidpunkt då skyldigheten att betala momsen uppkom. Om skatten inom räkenskapsperioden hänförs till faktureringsmånaden eller den månad då betalningen inflöt, ska valutabeloppet omvandlas enligt kursen vid denna tidpunkt.

I fråga om gemenskapsintern försäljning och gemenskapsinterna förvärv är den avgörande tidpunkten den 15 dagen i den kalendermånad som följer efter den tidpunkt då skyldigheten att betala momsen uppstod eller faktureringsmånaden, om faktura före denna tidpunkt har getts för den levererade varan.

7 DEKLARERING OCH BETALNING AV MOMS

7.1 Skattekontoförfarande

Deklareringen och betalningen av moms ändrades vid ingången av 2010 då man övergick till skattekontoförfarandet. Med undantag av överlåtelseskatten och förskottskompletteringen omfattar förfarandet alla de skatter som ska betalas på eget initiativ. Skattekontoskatterna deklarerar till Skatteförvaltningen med en periodskattedeclaration. Skattekontoförfarandet tillämpas också på primärproducenter.

Skatteförvaltningen bokför på skattekontot de skatter som skattebetalaren deklarerat i sin periodskattedeclaration samt de betalningar som skattebetalaren betalat in med skattekontots referensnummer. På kontot registreras också de skatter på eget initiativ som Skatteförvaltningen debiterat och återburit samt räntor.

7.2 Deklarationsperioder

Små företag kan lämna in periodskattedeclarationen och betala in skatterna kalenderårsvis eller kvartalsvis.

- Om företagets omsättning enligt bokföringslagen är högst 50 000 euro under ett kalenderår, får moms, förskottsinnehållningar, arbetsgivares socialskyddsavgift och källskatter deklarerar och betalas i perioder om tre månader.

- Om omsättningen enligt bokföringslagen är högst 25 000 euro under ett kalenderår, kan moms deklarerars och betalas kalenderårsvis och förskotts innehållningarna, arbetsgivares socialskyddsavgifter och källskatter kvartalsvis.

Skatteperioden på ett år gäller fysiska personer, dödsbon och sammanslutningar som bedriver primärproduktion, oavsett omsättningens storlek. Primärproduktion som bedrivs i form av bolag (t.ex. kommanditbolag eller öppet bolag) deklarerars för en övervakningsperiod som bestäms enligt omsättningen.

Om primärproducenten bedriver även annan momspliktig verksamhet, om han till exempel även är taxiföretagare eller bedriver friserverksamhet, är övervakningsperiodens längd beroende av omsättningen.

Primärproducenterna lämnar momsuppgifterna med en periodskattedeclaration för en skatteperiod på ett kalenderår så att deklARATIONEN och inbetalningen är framme hos Skatteförvaltningen senast den 28 februari året efter kalenderåret.

Primärproducenter som är berättigade till kalenderårsförfarandet kan enligt eget önskemål även välja en övervakningsperiod på ett kvartal eller en månad.

Bildkonstnärer som inte bedriver någon annan momspliktig verksamhet än försäljning av konstföremål (och eventuellt primärproduktion) lämnar in sin momsdeklARATION för en skatteperiod på ett kalenderår. Deklarations- och betalningsförfarandet är likadant som för primärproducenter.

De övriga säljarna och förmedlarna av konstföremål lämnar in sin momsdeklARATION för en skatteperiod som bestäms på basis av omsättningen.

Renbeteslaget fungerar som deklARATIONs- och redovisnings-skyldig gentemot Skatteförvaltningen då det gäller renbeteslagsgruppens moms.

Om den som hör till renbeteslagsgruppen bedriver varu- eller tjänsteförsäljning till andra EU-länder, ska man till Skatteförvaltningen lämna in en sammandragsdeklARATION om försäljningen.

7.3 Förfarande och periodskattedeclaration

7.3.1 Inlämningsdagarna för deklARATIONER

En periodskattedeclaration som lämnas in månatligen eller kvartalsvis ska vara framme hos Skatteförvaltningen senast den 12 dagen i den kalendermånad under vilken redovisningsmånadens skatt eller avgift enligt lag ska deklarerars.

Momsuppgifterna ska vara framme hos Skatteförvaltningen senast den 12 dagen i den andra månaden efter redovisningsmånadens utgång. Till exempel momsuppgifterna i fråga om februari ska vara framme senast den 12 april. Denna inlämningsdag gäller de elektroniska deklARATIONERNA.

En periodskattedeclaration som lämnas in på papper, ska den vara framme hos Skatteförvaltningen redan den 7 dagen i månaden. I kalenderårsförfarandet ska periodskattedeclarationen för moms lämnas in så att den är framme senast den 28 februari.

Räkenskapsperioden för en renbeteslagsgrupp är ett renskötselår. Periodskattedeclarationen och betalningen för skatteperioden avges så att de är framme hos Skatteförvaltningen senast den 12 juli året efter renskötselåret om deklARATIONEN inlämnas elektroniskt eller den 7 dagen om den inlämnas på papper.

Om en periodskattedeclaration kommer in till Skatteförvaltningen efter den utsatta tiden, påför Skatteförvaltningen en förseningsavgift.

7.3.2 DeklARATIONssätt

DeklARATIONEN kan lämnas in till webbtjänsten Skattekonto på Internet eller via övriga operatörers elektroniska tjänster. DeklARATIONEN kan också lämnas in på papper, men då är den utsatta dagen för deklARATIONEN fem dagar tidigare än för elektroniska deklARATIONER. Periodskattedeclarationen ska undertecknas.

7.3.3 Betalning

Den allmänna förfallodagen för skattekontobetalingarna är den 12 dagen i månaden. Moms förfaller till betalning den 12 dagen i den andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. Det finns ett undantag: i kalenderårsförfarandet är förfallodagen för moms den 28 februari.

Då man betalar en skatt på skattekontot, kan man inte välja för vilken skatt betalningen ska användas. Skatteförvaltningen använder beloppet för betalning av skatter på skattekontot i lagstadgad ordning från den äldsta till den senaste.

Skatten kan betalas på skattekontot också i förväg. På en betalning som betalats före förfallodagen betalas krediteringsränta.

Då man betalar skatter på skattekontot, ska man använda skattekontots referensnummer, som är bestående samt individuell för varje skattekontokund. Skatteförvaltningen skickar referensnumret och betalningsanvisningen i samband med registreringen. Andra kunder får referensnumret på webbtjänsten Skattekonto eller Palkka.fi eller från Skattekontorådgivningen, tfn 020 697 057 (Ina/msa).

7.3.4 Lättnad i anslutning till den nedre gränsen

Om räkenskapsperiodens omsättning understiger 22 500 euro, kan de skattskyldige få lättnad vid den nedre gränsen. Lättnaden minskar gradvis medan omsättningen ökar. Lättnaden gäller alla oberoende av företagsformen. Om räkenskapsperioden är kortare eller längre än 12 månader, omräknas omsättningen att motsvara 12 månaders

omsättning. Räkenskapsperiodens omsättning räknas i enlighet med mervärdesskattelagens 3 §, men i omsättningen inräknas varken skattens andel eller vederlag som fås från skogsbruket eller för överlåtelse av nyttjanderätten till fastighet.

Om räkenskapsperiodens omsättning är högst 8 500 euro, är lättnaden lika stor som skatten som ska redovisas.

Om räkenskapsperiodens omsättning överstiger 8 500 euro, räknas lättnaden med formeln:

$$\text{skatt} - \frac{(\text{omsättning} - 8\,500) \times \text{skatt}}{14\,000}$$

(skatt = skatten som redovisas för räkenskapsperioden)

Lättnad beviljas inte, om beloppet som räknas enligt räkneformeln ovan är negativt, momsens som ska redovisas för räkenskapsperioden är negativ eller om den moms-skyldige är en kommun. Lättnad får man inte för moms som ska redovisas för skogsbruk, för moms som ska redovisas för överlåtelse av nyttjanderätt till fastighet, för moms som i egenskap av köpare betalas med stöd av mervärdesskattelagens 2 a, 8 a och 9 §, för moms som ska betalas för gemenskapsinterna förvärv eller för moms som ska betalas för försäljning av anläggningstillgångar.

Uppgifterna om lättnaden vid den nedre gränsen ska deklarerars med periodskattedeclarationen. Någon särskild ansökan behövs inte. Man kan få lättnad inom tre år efter räkenskapsperiodens utgång. På skatt som återbärs som lättnad betalas inte ränta.

7.3.5 Återbäring av skatter och räntor

Moms som berättigar till återbäring återbärs på basis av periodskattedeclarationen. Någon särskild ansökan behövs inte. Skatteåterbäringar och krediteringsräntor kan lämnas på skattekontot och användas för betalning av skatter som förfaller till betalning senare.

Brister i eller försummelse av skattedeclaration kan leda till att återbäringen inte kan betalas ut.

Om man vill undvika onödiga inbetalningar och återbäringar, kan man fastställa en återbäringsgräns för skattekontot. Då återbärs från skattekontot endast sådana oanvända återbäringar och krediteringsräntor som överskrider gränsen. Belopp som inte överskrider återbäringsgränsen förvaras på skattekontot för att täcka framtida förpliktelser. På beloppet som förvaras på kontot betalas krediteringsränta.

Om det sammanlagda beloppet av återbäringar understiger 20 euro, återbärs det inte utan förvaras på skattekontot och används som betalning för kommande skatter.

7.3.6 Skattekontoräntor

För obetalda förpliktelser på skattekontot debiteras dröjsmålsränta och på oanvända krediteringar betalas krediteringsränta. År 2011 är dröjsmålsräntan 8 procent och krediteringsräntan 0,5 procent.

Ytterligare information och deklarationsanvisningar för periodskattedeclaration finns på webbadressen www.skatt.fi/skattekontoinfo.

7.4 Sammandragsdeklaration

Företagen ska lämna en sammandragsdeklaration för övervakningen av varu- och tjänstehandeln inom EU.

Företagen ska lämna en sammandragsdeklaration för övervakningen av varu- och tjänste handeln inom EU. Sammandragsdeklarationen lämnas varje månad för försäljning av varor och sådan försäljning av tjänster som beskattas enligt den allmänna bestämmelsen till EU-länder till moms-skyldiga som registrerats i ett annat EU-land. Renbeteslagsgruppen lämnar in en gemensam sammandragsdeklaration, där man samlat in alla de renägares försäljningar till EU som finns med i gruppen.

Sammandragsdeklarationen ska lämnas in för varje månad senast de 20 dagen i den månad som följer på den berörda månaden. Sammandragsdeklarationen kan lämnas in som en fil i Ilmoitin.fi eller på webblankett i Tyvi-tjänsten.

Om någon sammandragsdeklaration inte lämnas in en eller om den inlämnade deklarationen är ofullständig eller felaktig, kan Skatteförvaltningen påföra försummelseavgift för försummelsen.

Sammandragsdeklarationen fylls i skilt för varje kund med momsnummer och landskoder. Tjänsteförsäljningarna till en och samma kund anges sammanräknade på sin egen rad och varuförsäljningarna på en annan rad. Trepars-handeln anges dock skilt för varje kund på sin egen rad.

Om en moms-skyldig av praktiska skäl inte har möjlighet att lämna in deklarationen elektroniskt, kan han ansöka om tillstånd att lämna in den i pappersform. Ansökan ska innehålla de skäl varför den moms-skyldige ansöker om tillståndet. Ansökan ska adresseras till Södra skatteuppbördsenheten, adressen PB 52, 00052 SKATT.

8 BOKFÖRINGSSKYLDIGHET OCH ANTECKNINGAR SOM SKA GÖRAS PÅ FAKTURORNA

8.1 Momsbeskattning och bokförings- eller anteckningsskyldighet

Enligt bokföringslagen (1336/97) är alla som driver en rörelse eller utövar ett yrke bokförings-skyldiga. De flesta primärproducenter är inte bokförings-skyldiga utan anteckningsskyldiga.

Enligt mervärdesskattelagen ska den som är skattskyldig lägga upp sin bokföring så att de uppgifter som behövs för fastställande av skatten kan fås ur den. Bokföringen av affärstransaktioner som inverkar på skattebelopp som ska betalas och dras av ska grunda sig på verifikat som avses i bokföringslagen och även med beaktande av vad man i bokföringslagen bestämt om verifikat. De momsSkyldiga som är skyldiga att göra anteckningar ska angående sina inkomster och utgifter göra sådana anteckningar av vilka jämte av de till anteckningarna bifogade verifikationerna inkomsterna och kostnaderna för dem, momsbeloppen och skattegrunderna samt understöden för förvärvsverksamheten framgår tillräckligt specificerade.

Bokföringar över inköp och försäljningar kan göras kronologiskt i delbokföringen eller i någon annan kontobok så att deras samband med bokföringen enligt bokföringslagen kan konstateras utan svårighet. Försäljningar och inköp som omfattas av olika skattesatser ska utan svårighet kunna särskiljas från varandra i den systematiska bokföringen. Anteckningarna ska å sin sida registreras kronologiskt. Sidorna i anteckningsboken ska ha löpande numrering.

Momsskyldig, som inte är bokföringsskyldig, ska göra sådana anteckningar, ur vilka uppgifter för fastställande av skatten kan fås. Anteckningarna ska grunda sig på daterade och numrerade verifikat. Mera ingående bestämmelser om anteckningar ges i Skatteförvaltningens beslut av 7.1.2010 om deklarationsskyldighet och anteckningar (dnr 1213/38/2009). Beslutet gäller de skattskyldiga som bedriver förvärvsverksamhet och som inte är bokföringsskyldiga samt de som idkar jord- och skogsbruk. Beslutet gäller i tillämpliga delar även de skogsbruksidkare som beskattas enligt inkomstskattelagen för gårdsbruk för nettoinkomsten av skogsbruket. Beslutet innehåller därutöver specialbestämmelser om andra anteckningar som ska göras av dem som idkar jordbruk, skogsbruk eller annan förvärvsverksamhet.

Bokföringsskyldiga momsSkyldiga och anteckningsskyldiga momsSkyldiga (vars deklaraionsperiod inte är ett kalenderår) ska för utredande av den moms som ska betalas eller dras av månadsvis senast den 12 dagen i den andra månaden efter deklaraionsperiodens utgång registrera kronologiskt de affärshändelser som påverkar skattebeloppet eftersom han ska senast på den nämnda dagen betala moms för redovisningsmånaden och lämna in periodskattedeclarationen. Om deklaraionsperioden utgörs av ett kalenderår, ska deklaraionen lämnas in och momsen betalas senast den 28 februari året efter kalenderåret. Detta gäller även de anteckningsskyldiga momsSkyldiga.

Den skattskyldige är själv ansvarig för fel som en bokföringsbyrå eventuellt har gjort. Därför är det viktigt att den momsSkyldiges bokföring både formellt och sakligt är i sin ordning. På detta sätt kan bl.a. debitering enligt uppskattning undvikas.

Se Skatteförvaltningens anvisningar 1731/40/2003 Kraven på fakturan i momsbeskattningen, 357/40/2004 Frågor om momsbeskattningens faktureringsbestämmelser och 1119/40/2005 Momslagens gräns för fakturor på mindre belopp sjunker till 250 euro.

8.2 Skyldighet att ge faktura

Säljaren ska ge en **faktura som uppfyller mervärdesskattelagens krav på innehållet** i följande fall:

- Momspflichtig försäljning då köparen är en näringsidkare eller en juridisk person som inte är en näringsidkare (t.ex. ett allmännyttigt samfund). Med skattepliktig försäljning avses försäljning för vilken ska enligt mervärdesskattelagen betalas moms i Finland.
- Skattefri försäljning. Säljaren ska ge verifikat för sådan skattefri försäljning, för vars anskaffningar säljaren får återbäring med stöd av 131 § 1 mom. 1 punkten mervärdesskattelagen, dvs. gemenskapsintern försäljning, export och annan försäljning enligt nollskattesatsen som berättigar till återbäring. Faktura ska ges också för försäljning av varor och tjänster i samband med företagsarrangemang samt för försäljning och förmedling av investeringsguld.
- Distansförsäljning av varor och försäljning av nya transportmedel till en annan medlemsstat också då köparen är en privatperson.
- Skattefri försäljning till kommun. En icke-momsskyldig säljare ska ge en faktura då han överlåter till kommunen momsfria tjänster och varor som ansluter sig till hälsovård och sjukvård.
- Förskotts betalning
- Rättelseposter, om dessa inte beaktats i tidigare fakturor. T.ex. års- eller bytesrabatter till köparen i samband med skattebelagd försäljning.

Om säljarens skyldighet att ge faktura har stadgats uttömmande i 209 a § i mervärdesskattelagen. Man ska likväl ha ett verifikat av försäljningen för bokföring eller anteckningar (2 kap. 5 § i BokfL).

Säljaren kan också vara skyldig att ge faktura på basis av lagstiftningen i ett annat land.

8.3 Anteckningar på fakturan

I mervärdesskattelagens bestämmelser används begreppet faktura. Med detta avses förutom vanliga fakturor även andra sådana verifikationer som fungerar som faktura och uppfyller kraven på innehållet.

En faktura kan ges på papper eller med mottagarens samtycke elektroniskt.

Av flera separata varuleveranser eller tjänster kan en samlingsfaktura ges.

En faktura kan bestå av flera separata dokument. Man kan i fakturan till exempel hänvisa till en forsedel där den sålda förnödenheten beskrivs. En del av uppgifterna som ska ges på fakturan kan finnas på ett dokument som tidigare givits köparen eller som köparen annars har i sin besittning. Både säljaren och köparen ska ha alla de dokument, av vilka fakturan består. Bestämmelserna om anteckningarna på fakturor gäller även primärproducenterna.

Inom livsmedelsbranschen, jordbruket och skogshandeln är det en allmän handelssedd att det är köparen som mäter mängden och kvaliteten på produkterna. Det dokument som köparen skriver motsvarar inom dessa branscher fakturan

som säljaren ger. Inom dessa branscher likställs den verifikation som köparen gett eller verifikationsmaterialet i sin helhet med försäljningsfakturan som säljaren skriver. På grundval av dessa inköpsverifikationer har den moms skyldiga köparen avdragsrätt för de förvärv han gjort hos primärproducenten.

Beträffande direktförsäljning skriver man ett kontantkvitto eller kan man ge en faktura. I dessa fakturor behöver man inte specificera momsbeloppet.

8.3.1 Allmänna krav på fakturaanteckningar

Fakturor över ovan nämnda försäljningar ska innehålla följande uppgifter som räknas upp i mervärdesskattelagen, dvs. allmänna fakturaanteckningar

- datumet för fakturans utfärdande
- ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan
- säljarens FO-nummer (kravet grundar sig på 15 § i företags- och organisationsdatalagen). Säljaren ska anteckna på fakturan förutom sitt FO-nummer även sitt momsnummer med prefixet FI vid varans gemenskapsinterna försäljning samt vid de försäljningar av tjänster, där försäljningslandet bestäms på basis av landet där köparen är momsregistrerad, vid distansförsäljning till en annan medlemsstat och i fråga om försäljning av nya transportmedel till en annan medlemsstat också då köparen är någon annan än en moms skyldig köpare
- köparens momsnummer i samband med omvänd skattskyldighet (finsk köpare är skyldig att betala moms i Finland) och i samband med gemenskapsinterna försäljningar
- säljarens och köparens namn och adress
- mängden och arten av de sålda varorna samt omfattningen och arten av tjänsterna
- datum för varuleverans, datum för utförande av tjänsterna eller betalningsdagen för en förskotts betalning
- skattegrunden för varje skattesats eller skattefrihet, enhetspriset exklusive skatt samt prisnedsättning eller rabatt, om dessa inte är inkluderade i enhetspriset
- skattesats
- det skattebelopp som ska betalas, uttryckt i euro. Om säljaren tillämpar på försäljningen det i mervärdesskattelagen avsedda marginalbeskattningsförfarandet för begagnade varor samt för konstföremål, antikviteter och samlarföremål, får skatten inte antecknas på fakturan.
- när skatt inte ska betalas för försäljningen eller när den skattskyldige är köparen, uppgift om grunden för befrielsen eller för köparens skyldighet.

8.3.2 Obligatoriska fakturaanteckningar som gäller vissa specialsituationer

- uppgifterna om ett nytt transportmedel som säljs till en annan medlemsstat
- omnämnande om tillämpning av marginalbeskattningsförfarandet beträffande begagnade varor samt konstverk, antikviteter och samlarföremål samt om tillämpning av marginalbeskattningsförfarandet beträffande resebyråer och researrangörer
- anteckning om skattepliktighet för investeringsguld, om säljaren väljer skattepliktigheten
- i en ändrad faktura, en entydig hänvisning till den tidigare fakturan (t.ex. fakturans identifieringsnummer).

8.3.3 Lindriga krav på fakturaanteckningar

I mervärdesskattelagen har man givit möjlighet till att alla ovan nämnda anteckningar inte behöver göras på fakturan, utan att det räcker med s.k. mindre strikta krav på fakturaanteckningar (s.k. förenklad faktura)

- fakturans momspliktiga summa är högst 250 euro
- det är fråga om fakturor i minuthandel eller annan jämförbar försäljningsverksamhet som nästan uteslutande riktar sig till privatpersoner
- det är fråga om fakturor för serveringstjänster eller persontransport, med undantag för fakturor för tjänster som är avsedda för vidareförsäljning
- det är fråga om verifikationer som skrivs ut av parkeringsautomater och andra liknande anordningar.

Fakturan ska då innehålla följande uppgifter

- datum för fakturans utfärdande
- säljarens namn och FO-nummer;
- de sålda varornas mängd och art samt tjänsternas art
- det skattebelopp som ska betalas angivet per skattesats eller skattegrunden angiven per skattesats.

I fakturor med lindriga innehållskrav kan man således ange priserna inklusive moms, om skattebeloppet som ska betalas har antecknats. Skattegrunden behöver alltså inte anmälas.

Lindriga innehållskrav tillämpas inte på gemenskapsinterna försäljning av varor (72a § MomsL), på återförsäljning som bedrivs av den som gör gemenskapsinterna förvärv (72g § 3 mom. MomsL), på distansförsäljning av varor (63a § MomsL), ej heller på försäljning av varor som transporteras från en annan medlemsstat till Finland och som säljaren själv installerar eller sätter ihop här (63 § 3 mom.).

8.3.4 Exempel på fakturaanteckningar i situationer där säljaren är skyldig att ge faktura:

- Försäljning enligt nollskattesatsen anges med anteckningen "Moms 0 %". På fakturan antecknas dessutom vilket slag av nyttighet försäljning gäller, t.ex. "Tidningsprenumeration" eller så nämns det stadgande i mervärdesskattelagen som momsfriheten grundar sig på, i detta fall "MomsL 55§".
- Export till ett område utanför EU betecknas med "Moms 0 % skattefri försäljning utanför gemenskapen".
- På fakturor som gäller gemenskapsintern handel ska både säljarens och köparens momsnummer antecknas. Om försäljningen är skattefri, anges detta t.ex. med "Moms 0 % gemenskapsintern försäljning" eller "VAT 0% Intra-Community supply".
- I trepartsförsäljning antecknar den första säljaren för utom sitt eget momsnummer även köparens momsnummer på fakturan i vanlig ordning. Den första köparen, dvs. den andra säljaren, ska förutom sitt eget nummer anteckna den andra köparens nummer och göra en anteckning om att det är fråga om en situation med tre parter, t.ex. "Treporthandel" eller "Triangulation". I detta falle är den andra köparen moms skyldig för den första köparens försäljning (MomsL 2 a §).
- I en faktura som gäller transport av varor utanför gemenskapen kan försäljningens skattefrihet uppges till exempel med anteckningen "Moms 0 %, Varutransport utanför EU" eller VAT 0 %, Transport of goods outside the Community".
- Försäljning av varor och tjänster i samband med att en rörelse överläts helt eller delvis till någon som fortsätter med rörelsen betraktas inte som försäljning. Överlåtelse av varor och tjänster till ett konkursbo som fortsätter med rörelsen betraktas inte heller som försäljning. Förutsättningen är att den som fortsätter med rörelsen tar i bruk de överlåtna varorna och tjänsterna för ett ändamål som berättigar till avdrag. Se även punkten 2.5 Fastighetsinvesteringar och justeringsförfarande. På fakturan över en sådan överlåtelse antecknas t.ex. "Moms 0 %, i 19a § MomsL avsedd överlåtelse".
- Då säljaren överläter till kommunen momsfria tjänster och varor som ansluter sig till hälsovård och sjukvård samt socialvård, antecknar säljaren i fakturan "Momsfri försäljning enligt 130a § MomsL". Också hänvisning till 34, 36 eller 37 § MomsL kan användas.
- Då köparen är skattskyldig, ska säljaren göra i fakturan en anteckning om köparens skattskyldighet. I fakturan antecknas "Köparen är skattskyldig" eller "Reverse charge".
- Köparen är moms skyldig för försäljning av skattepliktigt investeringsguld och för guldmaterial och halvfärdiga guldprodukter med en renhet av minst 325 tusendelar, om köparen har införts i registret över moms skyldiga (MomsL 8 a §). En anteckning om köparens skattskyldighet ska göras på verifikatet. Om försäljning av investeringsguld har man gett Skattestyrelsens meddelande 16/1999, Mervärdesbeskattning av investeringsguld samt guldmaterial och halvfärdiga guldprodukter.
- Då en vara eller en tjänst som varit i delvis avdragbar användning säljs, ska skatt betalas endast till den del som man kunnat göra avdrag på varan eller tjänsten. Av fakturan ska då framgå skattebeloppet som ska betalas. I fakturan antecknas "Varan/tjänsten har delvis varit i bruk som inte berättigar till avdrag".

8.3.5 Exempel på fakturaanteckningar i situationer där säljaren inte behöver ge faktura enligt bestämmelserna i Finlands mervärdesskattelag:

- Då man säljer sådana i mervärdesskattelagens 4 kapitel avsedda skattefria förnödenheter, för vilka säljaren inte är skyldig att ge faktura, antecknar man i fakturan förnödenheterna som säljs och det stadgande i mervärdesskattelagen som skattefriheten grundar sig på. T.ex. "Momsfri finansieringstjänst, MomsL 41 §".
- Försäljning av en byggnad jämte jordgrunden som uppförts för egen räkning är moms fri även om skatt betalas för eget bruk av byggtjänster. Om försäljningens skattefrihet gör man i fakturan anteckningen "Momsfri överlåtelse av fastighet MomsL 27 §". Säljaren ska för förverkligande av köparens avdragsrätt ge en separat faktura eller utredning, ur vilken skattebeloppet som säljaren betalt för eget bruk av byggtjänster framgår.
- Skatt betalas inte för försäljning av vara eller tjänst som använts för annat ändamål än sådant som berättigar till avdrag. I verifikatet över försäljning av vara som varit i sådan användning som inte berättigar till avdrag görs en anteckning som utvisar moms friheten "Varan använts för oavdragbart ändamål".
- Då man säljer en förnödenhet vars försäljningsland är ett annat land än Finland, bestäms skyldigheten att ge faktura i försäljningslandet. Det är fördelaktigt för säljaren att ta reda på kraven i medlemsstaten i fråga och skriva fakturorna enligt dessa krav. Om försäljningen sker i en annan medlemsstat, antecknar man i fakturan en uppgift om försäljningens moms frihet eller om omvänd skattskyldighet.
- Då en finsk näringsidkare säljer en tjänst, vars försäljningsland är ett annat land än Finland och köparen är skattskyldig, ska man i fakturan anteckna uppgiften om omvänd skattskyldighet. Till exempel när försäljningen avser tjänst enligt den allmänna bestämmelsen "Omvänd skattskyldighet, moms direktivet 44 art." eller "Reverse charge, VAT Directive 44 art."

8.4 Krav på innehållet i andra dokument

Mervärdesskattelagen och -förordningen bestämmer krav på innehållet även i vissa andra dokument än egentliga försäljningsfakturer.

Köparen får dra av köpta energiförnödenheter då faktureringen ingår i fastighetens moms fria hyra eller vederlag. Köparen får likväl dra av endast beloppet som motsvarar den skatt som ska betalas för energiförnödenhet eller bränsle som fastighetens ägare eller innehavare köpt. Förutsättningen för avdraget är att säljaren ger köparen en utredning om skattebeloppet som betalats för de energiförnödenheter eller det bränsle som säljaren köpt. I utredningen måste ingå datumet då utredningen getts, säljarens och köparens namn, adresser och eventuella FO-nummer, överlåtelsens art och månaden som betalningen gäller, hyrans eller bolagsvederlagets totalbelopp och energins andel av detta belopp samt skatten som ska betalas för energiförnödenheten eller bränslet som säljaren köpt. I utredningen måste finnas en anteckning om försäljningens momsfrihet och om grunden för skattefriheten. Identifieringsnummer eller enhetspris behöver inte finnas i utredningen.

När varor säljs till utlänningar, som inte har sin hemort i EU eller Norge, som s.k. taxfreeförsäljning till resande ska verifikatet till köparen innehålla köparens namn, hemort, passets nummer och stadigvarande adress. I verifikatet ska också finnas säljarens namn, postadress, FO-nummer och arten och mängden på de varor som sålts till resenärer, varornas leveransdag, skattegrunden per varje skattesats, skattesatsen, skattebeloppet som ska betalas i euro, kostnader som eventuellt uppbärs hos köparen och beloppet som återbetalas till köparen. Köparen ska skriva under verifikatet. Se Skatteförvaltningens anvisning 171r Momsfri försäljning till resande – anvisning för säljaren.

Vid fastighetsöverlåtelse ska överlåtaren ge mottagaren en utredning om övergången av justeringsrätten eller -skyldigheten. Överlåtaren ska dessutom ge mottagaren en kopia av en motsvarande utredning som han innehar och som den tidigare fastighetsinnehavaren gjort. Om någon uppgift i utredningen ändras efter det att utredningen getts, ska en kompletterande utredning lämnas om ändringen. Om fastighetsinvesteringar se närmare Skatteförvaltningens anvisning Momsbeskattnings av fastighetsinvesteringar Dnr 1845/40/2007, 14.12.2007.

Den som fortsätter rörelsen måste ge överlåtaren en utredning om att de överlåtna varorna och tjänsterna kommer att användas för ett ändamål som berättigar till avdrag.

När köparen antingen är en diplomat i ett annat EU-land, en institution inom EU, en internationell organisation eller Nato-trupperna och under vissa betingelser har rätt till skattefria köp, ska köparen som intyg över denna rätt ge säljaren ett skriftligt intyg bestyrkt av behörig av myndigheten.

Då motorfordonets köpare är en utländsk diplomat som är verksam i Finland, ska köparen åt säljaren ge ett av utrikesministeriet fastställt intyg om att köparen är berättigad till skattefri anskaffning.

Om en vara eller tjänst som efter mervärdesskattelagens ikraftträdande skaffats för annan än avdragbar användning överförs till sådan användning som berättigar till avdrag, får den skattskyldige dra av den skatt, som ingått i anskaffningen av varan eller tjänsten eller som den skattskyldige har själv betalt i samband med tillverkning av förnödenheten. Endast den moms får dock dras av som motsvarar varans eller tjänstens värde vid tidpunkten för avdraget. Om det sannolika överlåtelsepriset på varan är lägre än det ursprungliga inköpspriset eller lägre än varans värde, ska momsen som dras av räknas på grundval av det sannolika överlåtelsepriset. Avdragsrätten gäller inte för byggtjänster eller fastigheter.

Då den skattskyldige inleder skattepliktig affärsverksamhet, får han av sådana varor och tjänster som han har i sin besittning och som han skaffat eller tillverkat inklusive moms och som används för ändamål som berättigar till avdrag göra ett lika stort avdrag (avdrag för ingående lager). Skatt får likväl dras av endast till den del som motsvarar varans eller tjänstens värde vid tidpunkten då avdraget görs.

Om varans sannolika överlåtelsepris är lägre än dess ursprungliga inköpspris eller lägre än motsvarande värde, beräknas skatten som dras av på basis av varans sannolika överlåtelsepris.

Förutsättningen för avdragsrätten är en verifikation som den skattskyldige uppgjort då varan eller tjänsten tagits i avdragbart ändamål. I verifikatet ska finnas dagen då verifikatet uppgjorts, den skattskyldiges namn, varornas mängd och art, samt tjänsternas omfattning och art, den dag då varan tagits ut för avdragbart ändamål, om inte samma som dagen för uppgörandet, skatten som ingått i anskaffningen eller skatt som betalats för eget bruk samt en hänvisning till ett verifikat över skatt som ska betalas för anskaffningen eller för eget bruk, det sannolika överlåtelsepriset exklusive skatt, skattesatsen och skatten som ska dras av.

9 INLEDANDE AV MOMSPLIKTIG RÖRELSE, ÄNDRING OCH NEDLÄGGNING AV VERKSAMHET

9.1 Anmälan om momsskyldighet

Den som bedriver momspliktig rörelse ska innan verksamheten inleds göra en skriftlig anmälan till Skatteförvaltningen. Anmälan görs på blanketten etableringsanmälan (Y-blankett). Etableringsanmälningsblanketter fås på webbplatsen www.ytj.fi, Skatteförvaltningens kontor, Patent- och registerstyrelsen, NTM-centralerna (dvs. närings-, trafik- och miljöcentralerna) och magistraten.

En rörelseidkare är inte momsskyldig och behöver således inte heller inlämna en etableringsanmälan, om omsättningen under en räkenskapsperiod uppgår till högst 8 500 euro.

9.1.1 Gruppregistrering

Utövare av finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet kan under vissa lagstadgade villkor momsregistrera sig som en grupp. Vid gruppregistrering behandlas juridiskt sett självständiga företag med nära finansiella, ekonomiska och administrativa band som en grupp. Försäljning inom gruppen från en medlem till en annan är momsfri.

Företag som hör till en och samma skattskyldighetsgrupp ska meddela ett av företagen som representerar gruppen hos Skatteförvaltningen. Deklarationsskyldigheten ankommer på detta företag, dvs. företaget lämnar periodskattedeclarationen in till Skatteförvaltningen och betalar skatten som ska redovisas. Alla näringsidkare som hör till gruppen svarar tillsammans för gruppens moms.

Ansökan om bildandet av en skattskyldighetsgrupp görs med ändrings- och nedlägningsanmälan (blankett Y4). Ansökan görs dock med etableringsanmälan (blankett Y1) om representanten inte ännu har FO-nummer. Skatteförvaltningen fattar beslut, som kan överklagas, om bildandet och upplösningen av en skattskyldighetsgrupp.

9.2 Frivillig momsskyldighet

En näringsidkare har möjlighet att ansöka om att bli mervärdesskattskyldig också när han enligt lag inte skulle vara det. Ansökan förutsätter att verksamheten idkas i form av rörelse. Momsskyldighet kan ansökas av:

- idkare av rörelse i liten skala (omsättningen högst 8 500 euro/räkenskapsperiod)
- allmännyttiga samfund och religionssamfund
- blinda personer
- gravt handikappade företagare (handikappet minst 70 %)

Momsskyldighet kan under vissa förutsättningar även sökas av överlåtare av nyttjanderätt till en fastighet, den vars verksamhet omfattar gemenskapsinterna förvärv, utländska näringsidkare och distansförsäljare.

Momsskyldighet för fastighetsöverlåtelse bör ansökas separat, trots att sökanden är skattskyldig för sin övriga verksamhet.

Man ansöker om momsskyldighet med en etablerings- eller ändringsanmälan.

9.3 Retroaktiv momsskyldighet

Den nedre eurogränsen för momsskyldighet gäller alla oberoende av företagsform (fysiska personer, sammanslutningar, bolag). Om omsättningen under en räkenskapsperiod överstiger 8 500 euro, ska moms betalas för all försäljning under hela räkenskapsperioden. Minimigränsen är den samma även om verksamheten har börjat mitt under räkenskapsperioden. Är omsättningen högst 8 500 euro behöver näringsidkaren inte momsregistrera sig. Om räkenskapsperioden är kortare eller längre än 12 månader, omräknas räkenskapsperiodens omsättning att motsvara 12 månaders omsättning.

Om det efteråt konstateras att omsättningen för någon som har momsregistrerat sig understiger 8 500 euro under en räkenskapsperiod, avförs han ur registret över momsskyldiga bara om han själv yrkar på det. Avregistreringen sker tidigast från den dag yrkandet kommer till Skatteförvaltningen. Redan betalda skatter betalas inte tillbaka och fattade debiteringsbeslut upphävs inte.

Om en primärproducent har beräknat sin omsättning till ett för lågt värde och den undre gränsen 8 500 euro överstigs, momsregistreras han från början av räkenskapsperioden, eller om verksamheten har inletts mitt under räkenskapsperioden, från begynnelse dagen.

9.4 Näringsidkare som idkar utrikeshandel och annan momsfri verksamhet och som har rätt till återbäring av moms

Fastän en näringsidkare endast bedriver momsfri verksamhet, kan han anmäla sig i följande fall till registret över mervärdesskattskyldiga:

- verksamheten består av momsfri utrikeshandel
- momsfri försäljning av tidningar och tidskrifter
- momsfri försäljning av upplagor av allmännyttiga samfunds medlemstidningar
- momsfri försäljning eller befraktning av fartyg eller försäljning av arbetsprestationer som hänför sig till dem.

De som bedriver någon sådan verksamhet har samma rättigheter och skyldigheter som de företag som är allmänt momsskyldiga.

Om en utländsk näringsidkare idkar någon av dessa verksamheter i Finland, har han inte rätt till s.k. återbäring till utlåningar. Han måste registrera sig som momsskyldig här om han vill få återbäring för den moms han har betalat för förvärv i Finland. Kommunerna har, i motsats till andra, rätt att få tillbaka också den skatt som ingår i anskaffningar som de gjort för momsfri verksamhet.

9.5 Registrering som momsskyldig

Skatteförvaltningen inför näringsidkaren i registret över momsskyldiga. Den momsskyldige införs i registret från den dag då den momspliktiga rörelsen inleds. En näringsidkare kan dock införas i registret redan från den tidpunkt då han börjar skaffa skattepliktiga varor eller tjänster för sin momspliktiga rörelse.

Om en näringsidkare har uppskattat att hans omsättning inte under räkenskapsperioden kommer att överskrida det eurobelopp som fastställts som gräns för momsskyldighet och uppskattningen senare visar sig vara felaktig, införs han retroaktivt i registret. Obetald moms ska betalas jämte dröjsmålspåföljder.

Den som frivilligt ansöker om att bli momsskyldig införs i registret tidigast från den dag ansökan inkommer till Skatteförvaltningen. Den som överlåter nyttjanderätten till en fastighet införs dock retroaktivt som momsskyldig redan från den tidpunkt då verksamheten inleddes, om han har rätt att göra avdrag för ett nybygge eller en ombyggnad, som har inletts innan han gjorde sin ansökan.

Skatteförvaltningen skickar ett skriftligt meddelande om att registrering i registret över momsskyldiga har gjorts eller om att registrering i registret inte har gjorts. Om någon vill överklaga en registreringsåtgärd som innebär att han har införts eller att han inte har införts i registret, ska han av Skatteförvaltningen be om att få ett sådant beslut i saken som kan överklagas.

9.5.1 FO-nummer och dess användning

En näringsidkare tilldelas företags- och organisationsnummer (FO-nummer) genast då näringsidkarens etableringsanmälan antecknas som mottagen i företags- och organisationsdatasystemet (FODS). Med hjälp av FO-numret identifieras näringsidkarna. Av numret framgår inte om näringsidkaren införts i Skatteförvaltningens register eller i handelsregistret.

FO-numret ska antecknas på blanketter för beställningar, offerter och fakturor samt på andra handlingar i anslutning till näringsverksamheten.

FO-numret ska användas i kontakter med myndigheterna. Med hjälp av numret länkas den skattskyldiges anmälningar, deklarationer, betalda skatter och skatteåterbärningar inom Skatteförvaltningen den rätta skattskyldige till godo.

Se även Skatteförvaltningens anvisning 852/39/2001 FO-nummer tas i bruk 1.4.2001.

9.5.2 Momsnummer

Finländska företag som idkar handel med företag i andra EU-länder måste ha ett mervärdesskattenummer (momsnummer). Numret bildas av FO-numret så att framför FO-numret läggs landskoden FI och strecket mellan de två sista siffrorna lämnas bort. Om företagets FO-nummer alltså är t.ex. 0123456-7, är momsnumret FI01234567.

9.5.3 Att kontrollera en annan näringsidkares momsskyldighet

På webbplatsen www.ytj.fi FODS informationstjänst eller per telefon på Skatteförvaltningens servicenummer 020 697 030 kan man vid behov kontrollera om en näringsidkare är införd i registret över momsskyldiga i Finland.

9.5.4 Att kontrollera momsnumret för handelspartner i andra EU-länder

Eftersom en förutsättning för den moms fria gemenskapsinterna försäljningen är att handelsparten som är etablerad i det andra EU-landet har ett giltigt momsnummer, har företag rätt att avgiftsfritt kontrollera att handelsparten har ett giltigt momsnummer.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/lang.do?fromWhichPage=vieshome&selectedLanguage=SV

Du kan också kontrollera att momsnumret är i kraft genom att kontakta EU-handels momsnummerkontroll kl. 9.00-16.15 tfn 020 697 062 eller per e-post: eu.vies@vero.fi.

9.6 Apport

Placering av varor som kapitalinsatser dvs. som apport i ett bolag som ska grundas utgör försäljning mot vederlag. Varornas överlåtare får från bolaget ett antal aktier eller andra andelar som motsvarar värdet av den inplacerade egendomen. Om företaget överlåter såsom apport sådan egendom som den under mervärdesskattelagens giltighetstid skaffat för avdragbart ändamål eller för vilken det kunnat göra avdrag i omsättningsbeskattningen eller i mervärdesbeskattningen, är försäljningen skattepliktig. Då överlåtelse av apport ansluter sig till överlåtelse av affärsverksamheten är försäljningen momsfri om mottagaren tar egendomen i sådan användning som berättigar till avdrag.

9.7 Ansvar för skatten

Delägarna i ett öppet bolag och de personligt ansvariga bolagsmännen i ett kommanditbolag är solidariskt ansvariga för det öppna bolagets respektive kommanditbolagets skatt. Delägarna i en sammanslutning är solidariskt ansvariga för sammanslutningens skatt. Med sammanslutning avses sådana sammanslutningar som två eller flera personer utan att grunda ett bolag har bildat i avsikt att idka rörelse och som är avsedda att vara verksamma till förmån för delägarna gemensamt. T.ex. oregistrerade aktieföretag, andra preliminära samfund och dödsbon är sådana sammanslutningar som avses i mervärdesskattelagen.

I fråga om skattskyldighetsgrupper är alla näringsidkare solidariskt ansvariga för gruppens skatter.

En delägares och en bolagsmans ansvar inträder vid ingången av den månad då han ansluter sig till bolaget, sammanslutningen eller skattskyldighetsgruppen och upphör vid utgången av den månad då han utträder ur bolaget, sammanslutningen eller skattskyldighetsgruppen.

Vem som är ansvarig för skatten och dagen då ansvaret inträder och eventuellt upphör uppges i det registreringsmeddelande som skickas till den momsstyldige. De som ansvarar för skatten antecknas också i debiteringsbeslutet.

9.8 Ändringar i registreringsuppgifterna

Ändringar i de uppgifter som lämnats på etableringsanmälan ska anmälas till Skatteförvaltningen. Till exempel primärproducenter ska anmäla ändringen av företagets verksamhetsform eftersom ändringen kan påverka beskattningsförfarandet. Man ska likaså omedelbart anmäla ändringen i rörelsens omfattning till skattemyndigheten.

Det är skäl att alltid inlämna anmälan om ändringarna skriftligt. Också en ändring i bankförbindelseuppgifterna måste alltid meddelas skriftligt. Ändringarna kan anmälas med blanketten för ändrings- och nedlägningsanmälan.

I den elektroniska FODS-servicetjänsten (www.ytj.fi) kan man för närvarande anmäla

- ändringarna av adress- och kontaktuppgifterna till Företags- och organisationsdatasystemet (FODS)
- postadressen till Skatteförvaltningen

Ändringar som gäller en fysisk persons namn, hemadress och hemkommun förmedlas till Skatteförvaltningen direkt från det centrala befolkningsregistret som befolkningsregistercentralen upprätthåller.

Ändringar som gäller samfundets namn, bolagsmän, bolagsform och hemkommun lämnas in med ändrings- och nedlägningsanmälan till Patent- och registerstyrelsen (PRS). PRS tar hand om dataöverföringen till Skatteförvaltningens register.

Om ansvariga bolagsmän byts, anmäls namnen, personbeteckningarna och FO-numren av samtliga personer/samfund/sammanslutningar som är ansvariga, blir ansvariga respektive befrias från ansvaret samt den dag då ansvaret inträder respektive upphör för varje ansvarig bolagsman.

Enligt 12 § finansministeriets beslut (1760/95) ska en ändring som gäller räkenskapsperiod med delas Skatteförvaltningen. Om tidpunkten för bokslutet senareläggs, kan Skatteförvaltningen godkänna ändringen av räkenskapsperioden endast om anmälan lämnas in senast en månad före den dag räkenskapsperioden skulle ha gått ut. Om tidpunkten för bokslutet tidigareläggs, ska anmälan lämnas in en månad före den dag då räkenskapsperioden går ut. Ändringen ska anmälas på ändrings- och nedlägningsanmälan och på dess bilaga. Dessutom ska t.ex. aktiebolag bifoga en till riktigheten bestyrkt kopia av bolagsstämmobeslutet om ändringen av bestämmelsen angående räkenskapsperiod i bolagsordningen.

9.9 Nedläggning av momspliktig verksamhet

När rörelseverksamheten upphör ska näringsidkaren ofördröjligen göra en anmälan till Skatteförvaltningen om att verksamheten läggs ned. Anmälan görs på en på blanketten ändrings- och nedlägningsanmälan. Blanketter fås på webbplatsen www.ytj.fi Skatteförvaltningens kontor, Patent- och registerstyrelsen, NTM-centralerna (dvs. närings-, trafik- och miljöcentralerna) och magistraten.

Momsskyldigheten upphör samtidigt som näringsidkarens hela verksamhet eller åtminstone den momspliktiga verksamheten upphör. Momsskyldigheten kan upphöra också därför att det sammanlagda beloppet av näringsidkarens försäljning under en räkenskapsperiod uppgår till högst 8 500 euro. En momspliktig verksamhet kan upphöra också delvis, t.ex. för affärsverksamhetens eller primärproduktionens del. Också nedläggning av en del av verksamheten anmäls på en nedlägningsanmälan.

När den egentliga verksamheten har upphört kan den momsskyldige om han så vill fortsätta med verksamheten som mervärdesskattskyldig ännu under den tid rörelsetillgångarna säljs. Om näringsidkaren fortsätter med verksamheten som momsskyldig ännu under den tid slutlagret säljs, gör han anmälan om nedläggning först när han har sålt det utgående lagret. För den tid under vilken det utgående lagret realiserats ska periodskattedeklarationerna inlämnas på vanligt sätt.

Om verksamheten slutar med konkurs, kan konkursboet välja om verksamheten ska fortsätta som momspliktig verksamhet ännu under den tid rörelsetillgångarna realiseras. Om konkursboet beslutar fortsätta som momsskyldigt, ska Skatteförvaltningen underrättas om detta. I beskattningshänseende behandlas ärendet som ett namnändringsärende, dvs. den företagare eller det företag som har försatts i konkurs behöver inte betala skatt på det utgående lagret och konkursboet gör inte på motsvarande sätt något avdrag för "det ingående lagret". Under den tid realiseringen pågår införs konkursboet som separat momsskyldig och får ett eget FO-nummer. När det utgående lagret har realiserats gör konkursboet en nedlägningsanmälan.

När någon som idkar rörelse i liten skala, ett allmännyttigt samfund, ett religionssamfund eller en blind person eller gravt handikappat företagare frivilligt har ansökt om att bli momsskyldig och sedan upphör med sin verksamhet eller inte längre vill vara verksam som mervärdesskattskyldig, ska meddelande om att ansökan återtas lämnas till Skatteförvaltningen med en nedlägningsanmälan.

Den som har ansökt om att bli mervärdesskattskyldig för överlåtelse av nyttjanderätt till en fastighet gör en anmälan om nedläggning av verksamheten när förutsättningarna för momsskyldighet inte längre finns. En fastighetsöverlåtares momsskyldighet kan upphöra först när den som äger fastigheten säljer den eller tar den i sådant bruk som inte berättigar till avdrag eller när hyresgästen eller en aktieägare lägger ned den momspliktiga verksamhet som har bedrivits i fastigheten.

Se även Skatteförvaltningens anvisning 177r Nedläggning av momspliktig verksamhet samt konkurs.

9.9.1 Avregistrering

Skatteverket avför en näringsidkare ur registret över mervärdesskatteskyldiga från den tidpunkt då den momspliktiga verksamheten har upphört eller rörelsetillgångarna realiserats.

En näringsidkare vars försäljning under räkenskapsperioden totalt har uppgått till högst 8 500 euro avförs ur registret först när en nedlägningsanmälan med anhållan om avregistrering har inkommit till Skatteförvaltningen. Inte heller den som har ansökt om att bli momsskyldig avförs retroaktivt ur registret.

Den som har ansökt om att bli momsskyldig för fastighetsöverlåtelse avregistreras tidigast från den tidpunkt när förutsättningarna för momsskyldighet inte längre finns.

En skattskyldighetsgrupp anses ha upphört när de näringsidkare som hör till gruppen har framställt ett sådant yrkande.

Skatteförvaltningen meddelar om avregistrering eller om fortsatt momsskyldighet med ett skriftligt meddelande.

Om näringsidkaren vill anföra besvär över en avregistrering eller fortsatt momsskyldighet ska han först av Skatteförvaltningen anhålla om att få ett beslut i saken som får överklagas.

9.9.2 Att komma ihåg när momsskyldigheten upphör

Anmälan om att momsskyldigheten upphör görs med en nedlägningsanmälan. Periodskattedeclaration ska inlämnas ännu för den sista deklarationsperioden.

På de rörelsetillgångar som blir kvar i en näringsidkares besittning när verksamheten upphör och som anskaffats för ett ändamål som berättigar till avdrag ska betalas skatt enligt de stadganden som gäller eget bruk. Skatten betalas på inköpspriset för den köpta nyttighet som blir kvar i den momsskyldiges besittning eller, om den momsskyldige själv har importerat varan, på importvärdet eller ett sannolikt lägre överlåtelsepris. Som grund för skatten på en nyttighet som den momsskyldige själv har tillverkat och tagit i eget bruk används de direkta och indirekta kostnaderna som tillverkningen har föranlett.

Om rörelsetillgångarna överläts i samband med överlåtelse av rörelse till den som fortsätter rörelsen, övergår alla de rättigheter och skyldigheter som har att göra med överlåtarens moms och som gäller de överlåtna tjänsterna och varorna samtidigt till den som fortsätter rörelsen

För den månad då verksamheten läggs ned ska skatt betalas också på försäljningsfordringarna. Den skatt som ska betalas enligt periodskattedeclarationen för den sista månaden minskas med försäljningens rättelsepost eller en kreditförlust som inte har kunnat beaktas förrän momsskyldigheten upphörde. Om en kreditförlust inflyter efter detta, hänförs tilläggsbetalningen till den sista kalendermånaden.

Poster som inte har dragits av, erhållna rabatter och andra rättelseposter som gäller inköp beaktas likaså under den månad då verksamheten upphör. Om inköpsens rättelseposter erhålls först efter det att momsskyldigheten har upphört, hänförs tilläggsbetalningen till den månad då momsskyldigheten upphör.

10 ÅTERBÄRING AV MOMS TILL ANDRA ÄN MOMSSKYLDIGA

10.1 Företag som bedriver utrikeshandel och annan verksamhet som omfattas av nollskattesatsen

Försäljningen av vissa tidningar och tidskrifter genom prenumeration samt försäljningen av upplagor av allmännyttiga samfunds medlemstidningar, momsfria fartyg och av arbetsprestationer och befraktning som hänför sig till dem, försäljning av guld till centralbanken, viss försäljning av investeringsguld samt internationell handel är försäljning som omfattas av nollskattesatsen. Den som bedriver någon sådan verksamhet har dock rätt att få den moms som ingår i anskaffningarna tillbaka i form av återbäring.

Rätten till återbäring gäller också den moms som ingår i förvärv av varor och tjänster som används i finansiella funktioner och försäkringsfunktioner som går utanför Europeiska gemenskapen och i försäljning av momsfria sedlar och mynt, om köparen är en näringsidkare som inte har hemort eller fast driftställe inom gemenskapen eller om försäljningen hänför sig direkt till varor som är avsedda att föras ut ur gemenskapen.

I fråga om försäljning som sker utomlands är en förutsättning för återbäring att försäljningen vore momspliktig eller berättigade till återbäring enligt 131 § 1 eller 2 punkten om den bedrevs i Finland. Om verksamhet som bedrivs utomlands vore momsfri i Finland med stöd av något annat stadgande, föreligger inte rätt till återbäring. Återbäring kan fås för sådana anskaffningar för vilka ett momsskyldigt företag har rätt att göra avdrag. På denna återbäring och på dem som får återbäring tillämpas också i övrigt samma stadganden som på momsskyldiga och det avdragssystem som gäller dem. Rätten till återbäring gäller finländska näringsidkare och sådana utländska näringsidkare som är momsskyldiga i Finland.

10.2 Utländska näringsidkare

En utländsk momsskyldig näringsidkare som är etablerad i ett annat EU-land eller utanför EU kan ansöka om momsåterbäring för varor och tjänster som är köpta i Finland om näringsidkaren inte har fast driftsställe i Finland från vilket affärstransaktioner genomförs och om han inte i form av affärsverksamhet bedriver annan säljning av varor och tjänster i Finland än

1. försäljning för vilken köparen enligt 8 a, 8 c eller 9 § i mervärdesskattelagen är skattskyldig eller där köparen är Finska staten (köparens omvända skattskyldighet) och

2. sådan försäljning av transporttjänster och stödtjänster till dessa som är skattefria med stöd av 71, 72 d eller 72 h §.

En moms skyldig näringsidkare som är verksam i ett annat EU-land lämnar in sin ansökan om momsåterbäring till Finland via en webbtjänst som skattemyndigheten i näringsidkarens eget land upprätthåller. Ytterligare information om detta finns i Skatteförvaltningens anvisning 202r.

En näringsidkare som är etablerad utanför EU ska ansöka om återbäring med en fastställd blankett hos Nylands företagsskattebyrå. Se även Skatteförvaltningens anvisning 186r.

En utländsk näringsidkare som i Finland bedriver utrikeshandel eller annan verksamhet med nollskattesats har emellertid inte rätt att ansöka om ovan nämnd återbetalning av moms till utlänningar, utan näringsidkaren måste registrera sig som moms skyldig i Finland för att han ska kunna få tillbaka den moms som ingår i förvärven som han gjort.

10.3 Diplomatiska beskickningar

Till främmande makters diplomatiska beskickningar och andra beskickningar i motsvarande ställning i Finland återbärs den moms som ingår i inköpspriset för vissa nyttigheter som har anskaffats för officiellt bruk. Till diplomatiska representanter eller utsända konsulter och familjemedlemmar som hör till deras hushåll återbärs också moms på nyttigheter som har köpts för personligt bruk. För att momsen ska kunna betalas tillbaka krävs i båda fallen att priset inklusive moms på en enskild nyttighet är minst 170 euro. Med en enskild nyttighet avses uttryckligen en enda enskild vara eller tjänst och inte t.ex. summan av olika inköp som finns på samma faktura.

Utrikesministeriet fastställer på ansökan om en beskickning har rätt till skatteåterbäring. Nylands skatteverk återbär momsen i enlighet med fastställelsen. Ansökningarna ska lämnas varje kvartal och senast inom ett år från betalningsdagen för den faktura som bifogas ansökan. (Se även Skatteförvaltningens anvisning 173r Försäljning till diplomater, internationella organisationer, organ inom Europeiska unionen samt försvarsmakterna i stater som är medlemmar i Atlantpakten.)

10.4 Kommuner

Med kommun avses i mervärdesskattelagen också samkommuner och landskapet Åland.

En kommun har rätt till återbäring av moms som ingår i en anskaffning som gjorts för moms fri verksamhet. Den skatt som är inkluderad i anskaffningar som gjorts för moms pliktig verksamhet kan kommunen dra av på normalt sätt.

Kommunen har i regel rätt till återbäring för alla de anskaffningar för vilka den hade haft rätt till avdrag om det hade varit fråga om en anskaffning för moms pliktig verksamhet. Kommunen har rätt till återbäring också av moms på stöd och bidrag som beviljats direkt på priset på en vara eller tjänst.

Rätten till återbäring gäller inte anskaffningar som gjorts för privat konsumtion eller för användning som omfattas av begränsningar i avdragsrätten och inte anskaffningar som gjorts för verksamhet som gäller fastighetsuthyrning.

Kommunerna har därutöver rätt till återbäring för den kalkylerade skatten som ingår i skattefria anskaffningar av hälso- och sjukvårdstjänster samt av tjänster och varor i anslutning till socialvård. Kommunen har dessutom rätt till återbäring för understöd eller bidrag som den ger åt en verksamhetsidkare av hälso- och sjukvård samt socialvård. Återbäringen utgör 5 procent av inköpspriset eller av understödets eller bidragets belopp.

Kommunen ska anmäla till Skatteförvaltningen det sammanlagda beloppet av momsåterbäringarna och den kalkylerade återbäringen för kalenderåret. Anmälan ska avges senast före utgången av den andra månaden efter kalenderåret till den del uppgifterna inte har anmälts tidigare. Från det belopp som ska anmälas får avdras av den skatt som under kalenderåret ska betalas på försäljning av till återbäring berättigade varor som anskaffats till anläggningstillgångar.

11 ÅTERBÄRING AV MOMS TILL FINLÄNSKA NÄRINGSIDKARE I DE ÖVRIGA EU-LÄNDERNA

I Finland moms registrerad näringsidkare som köper varor eller tjänster i ett annat EU-land kan på ansökan få tillbaka den moms som ingår i varornas och tjänsternas inköpspris. Också moms som betalats i samband med import av en vara kan återbäras.

Näringsidkare är berättigade till momsåterbäring för varor och tjänster som köpts i ett annat EU-land samt varor som importerats till ett annat EU-land förutsatt att

- näringsidkaren inte är registrerad och inte heller är skyldig att registrera sig som moms skyldig i ifrågavarande stat
- näringsidkaren inte har fast driftställe i ifrågavarande land och inte heller sätet för sin ekonomiska verksamhet i ifrågavarande land
- näringsidkaren inte säljer andra varor eller tjänster som anses ha levererats eller tillhandahållits i det ifrågavarande EU-landet med undantag för följande transaktioner
- tillhandahållande av transporttjänster och stödtjänster till dessa, vilka är undantagna från moms plikt i enlighet med direktiv 2006/112/EG
- sådana tjänster som omfattas av s.k. omvänd moms skyldighet, varvid köparen är moms skyldig.

Näringsidkaren gör sin ansökan om momsåterbäring till ett annat EU-land via Skatteförvaltningens webbtjänst ALVEU, adressen www.skatt.fi/alveu. Inloggningen i tjänsten sker med Katso-koder. Enskilda näringsidkare kan logga in i tjänsten också via tunnustus.fi med sina nätbankkoder eller sitt chipförsedda personkort.

Ansökan ska göras senast inom nio (9) månader från utgången av det kalenderår till vilket den tidsperiod som ansökan avser hör.

Närmare information om återbäringsförfarandet finns i Skatteförvaltningens anvisning 203r Återbäring av moms till finländsk näringsidkare i de övriga EU-länderna och på ifrågavarande återbäringslands egen webbplats.

12 RÅDGIVNING

12.1 Förhandsavgöranden

Skatteförvaltningen meddelar på ansökan förhandsavgöranden om hur lagen ska tillämpas på sökandens affärstransaktion.

Förhandsavgörandena är avgiftsbelagda. En förutsättning för att den sökande ska få ett förhandsavgörande är att saken är av särskild vikt för honom.

Centralskattenämnden kan på ansökan meddela förhandsavgörande om mervärdesbeskattning. En förutsättning för att den sökande ska få ett förhandsavgörande är att det med tanke på tillämpningen av lagen i andra liknande fall eller med hänsyn till enhetligheten i beskattningspraxis är viktigt att få saken avgjord eller att det finns något annat särskilt väga de skäl för att avgöra ärendet.

Avgift tas ut också för centralskattenämndens förhandsavgöranden. Ansökan om förhandsavgörande ska lämnas skriftligt. Den sökande ska i sin ansökan framlägga tillräcklig utredning om ärendet och individualisera den fråga som han söker förhandsavgörande i. Man kan ansöka förhandsavgörande om, huruvida t.ex. en enstaka försäljning eller hela rörelseverksamheten är skattepliktig eller skattefri, frågor som gäller varors och tjänsters försäljningsland i EU-handeln eller beträffande frågor förknippade med avdragsrätt.

Förhandsavgöranden meddelas för en viss tid, dock högst till utgången av det kalenderår som följer på det år då förhandsbeskedet meddelades. Ett förhandsavgörande som har vunnit laga kraft iaktas på yrkande av den som har fått beskedet såsom bindande under den tid det har meddelats för. Ett förhandsbesked är bindande endast då de uppgifter som lämnats i ansökan motsvarar de verkliga förhållandena.

12.2 Övrig rådgivning

Skatteförvaltningen ger även annan handledning i ärenden som gäller mervärdesbeskattningen. Handledning ges både per telefon och skriftligen. Skriftlig handledning kan även ges i frågor som gäller förfarande.

Skatteförvaltningens webbplats innehåller anvisningar och publikationer om momsbeskattningen. Där finns även kontaktuppgifterna för skatteverken och Skatteförvaltningens kontor.

Det riksomfattande servicenumret i frågor om momsbeskattningen: 020 697 015

Skattekontorrådgivningen: 020 697 057

FODS-informationstjänsten, FODS-servicetjänsten och Y-blanketterna finns på webbplatsen www.ytj.fi

Postadress för anmälan:
PRS - Skatteförvaltningen
Företagsdatasystemet
PB 2000
00231 HELSINGFORS

Telefonrådgivning:
020 697 009 Skatteförvaltningens rådgivning (nya företagare)
020 697 007 Skatteförvaltningens rådgivning (aktiebolag)
(09) 6939 5900 Handelsregistrets rådgivning

13 ATT SÖKA ÄNDRING

13.1 Allmänt om ändringssökande

Den moms skyldige kan genom besvär söka ändring i ett beslut som meddelats om en registreringsåtgärd, i ett förhandsavgörande, i ett debiterings-, återbärings-, efterbeskattnings- eller rättelsebeslut som gjorts fattats få grundval av övervakning samt i ett beslut om ny behandling. Ändring kan sökas inte bara angående skatt som debiterats eller inte återburits utan också i fråga om skattetillegg och skatteförhöjning.

I ett beslut om förskottsåterbäring och i ett beslut genom vilket det har bestämts att förhandsbesked inte meddelas får ändring inte sökas. Genom besvär kan ändring inte heller sökas i Skatteförvaltningens skriftliga handledning.

13.2 Rättelse

Skatteförvaltningen behandlar först alla yrkanden på ändringar som kommit från de skattskyldiga som rättelseärenden. Om Skatteförvaltningen konstaterar, att beslutet är ett felaktigt och rättar det, förfaller den skattskyldiges besvär. Om Skatteförvaltningen endast delvis godtar ett yrkande som framställts i besvärsskriften, överför Skatteförvaltningen besvären till Helsingfors förvaltningsdomstol som avgör besvären till övriga delar.

Skatteförvaltningen ska på eget initiativ rätta sitt beslut, om det är felaktigt till den skattskyldiges nackdel.

Rättelse förutsätter inte yrkande av den skattskyldige, utan Skatteförvaltningen ska också rätta beslut som i andra sammanhang har konstaterats vara felaktiga, t.ex. vid en granskning.

Skatteförvaltningen kan rätta ett beslut inom tre år från utgången av räkenskapsperioden eller, på yrkande som den skattskyldige har framställt inom nämnda tid, även senare.

13.3 Besvär hos Helsingfors förvaltningsdomstol

I beslut som gäller mervärdesbeskattningen söks ändring genom skriftliga besvär hos Helsingfors förvaltningsdomstol. Besvärsskriften adresseras till Helsingfors förvaltningsdomstol, men skickas till den enhet inom Skatteförvaltningen som fattat beslutet. Besvärsskriften kan även lämnas in till någon annan enhet inom Skatteförvaltningen. Till de delar som ett yrkande på ändring inte leder till rättelse, behandlas ärendet som besvär och skatteverket överför ärendet till Helsingfors förvaltningsdomstol för avgörande.

På statens vägnar anförs besvär av Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt. Enheten ska lämna in besvärsskriften inom 30 dagar från det att beslutet har fattats.

En momsskyldig ska anföra sina besvär inom tre år från utgången av räkenskapsperioden. Besvärstiden är dock alltid minst 60 dagar efter beslutets delfående. I fråga om beslut som gäller registrering och förhandsbesked är besvärstiden 30 dagar från den dag den som har överklagat fick del av beslutet.

Ändring i ett förhandsbesked av centralskattenämnden söks direkt hos högsta förvaltningsdomstolen inom 30 dagar från den dag man fått del av beslutet.

I besvärsskriften ska uppges

- ändringssökandes namn
- det beslut i vilket ändring söks och vilken månad och räkenskapsperiod det gäller
- en specifikation av alla de punkter beträffande vilka ändring söks i beslutet och vilken ändring som yrkas i beslutet samt
- grunderna för yrkandet.

Besvärsskriften ska egenhändigt undertecknas av ändringssökanden eller av den som gjort upp skriften.

Dessutom ska nämnas uppgifter om både ändringssökandes och den som uppgjort besvärsskriften.

Uppgifterna som bör uppges för båda är yrke, bostättningskommun och postadress. Till besvärsskriften ska fogas det beslut i vilket ändring söks antingen i original eller i officiellt styrkt kopia. Till besvärsskriften ska också fogas ett bevis på när ändringssökanden fått del av beslutet.

Angående rättelse i och besvär över mervärdesskatt som uppburits på importerade varor samt skatt som återburits i samband med export och import av varor gäller i tillämpliga delar vad som stadgas om tull.

13.4 Överklagande hos högsta förvaltningsdomstolen (HFD)

Ett utslag av Helsingfors förvaltningsdomstol kan överklagas hos högsta förvaltningsdomstolen bara om högsta förvaltningsdomstolen beviljar besvärstillstånd.

Besvärstillstånd kan beviljas bara om

1. det med tanke på tillämpningen av lagen i andra liknande fall eller enhetligheten i rättspraxis är viktigt att ärendet avgörs av högsta förvaltningsdomstolen
2. det finns särskild anledning att föra ärendet till högsta förvaltningsdomstolen för avgörande på grund av att det skett ett uppenbart fel i ärendet, eller om
3. det finns vägande ekonomiska eller andra skäl för att bevilja besvärstillstånd.

Besvärstillstånd kan beviljas också så att det gäller bara en del av det överklagade utslaget av Helsingfors förvaltningsdomstol.

Besvären ska anföras inom 60 dagar från den dag man fått del av Helsingfors förvaltningsdomstolens utslag. Besvärsskriften ska inom besvärstiden tillställas högsta förvaltningsdomstolen eller Helsingfors förvaltningsdomstol.

På statens vägnar får besvär anföras hos högsta förvaltningsdomstolen av Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt, vars besvärstid är lika lång som partens.