

B 22 ADVOKATENS BOKFÖRINGSHANDBOK (18.6.2004, ändr. 12.5.2014)

INNEHÅLL

	sida
1 Inledning	2
2 Periodisering av en advokats inkomster	2
2.1 Allmänt	2
2.2 Advokatbyråns prestation	3
2.3 Engångstjänster, d.v.s. självständiga serviceenheter	3
2.4 Kontinuerliga tjänster, d.v.s. på avtal baserade fortgående tjänsteprestationer.....	4
2.5 Förskottsbetalningar	5
3 Mervärdesbeskattning av debiteringar.....	6
3.1 Föreläsningsarvoden	7
3.2 Utlandsfakturering	7
4 Fakturauppgifter som förutsätts i mervärdesskattelagen	8
5 Elektronisk fakturering.....	9
6 Förfarandet i anknytning till betalning av vittnesarvode.....	10
6.1 Vittnesarvodets natur.....	10
6.2 Verkställande av förskottsinnehållning.....	10
6.3 Undantag beträffande tillfälliga och små betalningar	11
6.4 Undantag beträffande privat persons förskottsinnehållningsskyldighet ...	11
6.5 Årsdeklaration om ersättning för arbete	12
6.6 Om mervärdesskatt.....	13
7 Begränsat skattskyldig som mottagare av arvode	13
7.1 Källskatt.....	13
8 Beskattning av arvode till en VD och en medlem i ett förvaltningsorgan	14
9 Bokföring av kreditförlust i advokatverksamhet	14
9.1 Bokföring av försäljningsfordringar som kreditförlust.....	14
9.2 Kreditförlusternas avdragsgillhet i beskattningen	15
9.3 Kreditförluster i mervärdesbeskattning	16
9.4 Verksamhetsberättelse	16
9.5 Inskrivning av en mottagen betalning för en fordran som bokförts som kreditförlust.....	16
10 Klientmedel	16

B 22 OM ADVOKATBYRÅS BESKATTNING OCH BOKFÖRING

1 Inledning

Syftet med denna anvisning är att ge information om centrala särfrågor gällande en advokatbyrås beskattning och bokföring. Dessa frågor gäller periodisering, mervärdesskatt, betalning av vittnesarvode, kreditförlust samt klientmedel. Denna anvisning täcker dock inte en advokats alla eventuella bokförings- och beskattningsfrågor.

2 Periodisering av en advokats inkomster

2.1 Allmänt

Med periodisering av inkomsterna avses ett förfarande på grundval av vilket avgörs hur räkenskapsperiodens inkomster fördelas på olika beskattningsår.

Bokföringslagen förutsätter att bokslutet skall ge en riktig och tillräcklig bild av resultatet av företagets verksamhet och om dess ekonomiska ställning. (BokfL 3:2 §) Grunden för bokföringen av en inkomst är den mot inkomsten svarande prestationens överlåtelse (prestationsprincipen). (BokfL 2:3 §)

Enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet utgör inkomst intäkt för det beskattningsår under vilket den erhållits i pengar, i form av en fordran eller såsom annan förmån med penningvärde. För att beaktas som intäkt måste prestationen ha överlåtits. Inkomstposter som är av ringa betydelse får likväl räknas som intäkt för det beskattningsår under vilket de influ- tit.

Periodisering har här behandlats endast ur de advokatbyråers perspektiv, som upprätthåller bokföring enligt prestationsprincipen. Så kallade enmansbyråer kan ses som yrkesutövare som har rätt att beakta en prestation som intäkt enligt kontantprincipen. BokfL 7:2 §, ISkL 110 §, NärSkL 27a §: I yrkesutövers resultaträkning betecknas sådana inkomster som influ- tit under det ifrågavarande beskattningsåret som intäkt. Detta gäller även egen användning av varor och tjänster. Balansräkning behöver inte göras. Kontantprincipen godkänns i beskattningen.

Samma regler tillämpas i mervärdesbeskattningen som i inkomstbeskattning- en förutom när det gäller förskottsbetalningar.

I bland annat följande verk finns en mera utförlig beskrivning gällande perio- disering av inkomster som influ- tit av tjänster: Edward Andersson: "Kert- amaksullisten palvelusuoritteiden tuloutuksesta", Verotus 5/2000, s. 539–546 och Johanna Holkeri: "Tulojen jaksottaminen pitkäkestoisissa palvelusuoriteissa", pro gradu -arbete år 1997 för Åbo universitet.

2.2 Advokatbyråns prestation

En advokatbyrås prestation är alltid en tjänst. Enligt rättslitteraturen kan advokatbyråers prestationer indelas i självständiga tjänstehelheter och på avtal baserade fortgående tjänsteprestationer (Andersson) eller i engångstjänster och kontinuerliga tjänster. (Vesa Niinikangas, Ari Nielsen)

Arbetsgruppen, som har förberett denna anvisning, har ansett periodiseringsfrågan problematisk på grund av att bokföringssätten varierar mellan advokatbyråerna. En advokatbyrå som fungerat länge har en etablerad periodiseringspraxis av sina inkomster, som revisorerna och skattemyndigheterna godkännt. Det finns ingen anledning att ändra på en dylik praxis, om det inte finns särskilda skäl till detta. Med denna anvisning eftersträvas närmast att hjälpa sådana advokater, som påbörjar sin advokatverksamhet.

2.3 Engångstjänster, d.v.s. självständiga servicehelheter

Såsom engångstjänster eller självständiga tjänstehelheter, vars pris inte är känt på förhand, kan åtminstone betraktas till exempel rättegångsuppdrag rättsinstansvis samt uppdrag som boutrednings- och skiftesman.

Det väsentliga är att advokaten har förbundit sig att genomföra uppdraget som helhet. Den självständiga tjänstehelheten skall beaktas som intäkt när tjänsten i sin helhet har blivit utförd och överlåtits.

Med överlåtelse av en tjänst avses i de ovannämnda exemplen erhållande av en dom eller ett beslut från en rättsinstans, boutredningsmannens slutredovisning eller undertecknandet av skifteshandlingen.

Exempel:

Domstolen har förordnad advokaten till skiftesman. I november 2014 gör advokaten ett förrättningsskifte och fastställer även sitt arvode i skifteshandlingen. De oeniga dödsbodelägarna vägrar att betala arvodet. Skiftet vinner laga kraft först efter ett halvt år, under år 2015, eller senare om skiftet klandras.

I detta exempel anses arvodet vara inkomst för år 2014 till det belopp som den intagits i skifteshandlingen. Prestationen har fullbordats under år 2014. Om arvodet senare förändras görs en rättelse i det skedet, då ändringen bekräftas.

Exempel:

Ett enmans advokataktiebolag sköter om en stor rättegång, som pågår hela hösten och som överlämnas till avgörande före julen. Endast domen saknas. I dylika typer av uppdrag uppkommer frågan om tjänsten

har överlåtits under det året då advokatens faktiska arbete har utförts, med undantag av genomgången av domstolens dom, eller om överlåtelserna har ägt rum i januari följande år då domstolen ger sin dom?

Eftersom advokaten inte mera behöver vidta några åtgärder i januari, har arbetet slutförts redan under det föregående året. Om advokatens bolag inte beaktar de medel som influtit av uppdraget som intäkt, är det sannolikt att skattemyndigheterna skickar en förfrågan på grund av att advokatens inkomster väsentligen har sjunkit. Om bolaget kan visa att helhetsprestationen har slutförts först i januari, erhåller bolaget ett beskattningsbeslut och skattebetalningen förflyttas ett år framåt.

Exempel:

Advokatbyrån biträder i ett företagsköp. Timarvodet har på förhand avtalats till ett visst belopp för varje gjord arbetstimme. Det slutliga köpbrevet har inte kommit till stånd före årsskiftet, men vissa dokument har redan tidigare framställts och överlåtits till klienten (sekretessavtal, föravtal, due diligence- rapport m.fl.). I en sådan situation kan det uppstå problem huruvida den del av arbetet som baserar sig på avtalad timdebitering och som slutförts, skall införas i bokföringen för det pågående och i årsskiftet avslutande räkenskapsperioden – eller till alla delar först under den följande räkenskapsperioden, då det slutliga köpbrevet undertecknas, vilket innebär att uppdraget sålunda avslutas och formellt blir i sin helhet överlåtet.

Då det klart överenskommit med klienten om timarbete och inte om en helhetsentreprenad, skall de utförda arbetstimmarna beaktas som intäkt efter hand, oberoende av om företagsköpsprocessen ännu är oavslutad.

Mervärdeskatten för en engångstjänst kan under räkenskapsperioden redovisas antingen för den månad, under vilken tjänsten utförts, eller för den månad, under vilken debitering av utförd tjänst har skett. Ifall skatten redovisas under räkenskapsperioden enligt den tidpunkt då faktureringen äger rum, skall skatten för de tjänster som utförts, men som inte ännu debiterats för, som ägt rum under räkenskapsperioden sista månad, redovisas för då räkenskapsperioden tar slut. I mervärdesbeskattning tillämpas sålunda prestationsprincipen per räkenskapsperiod.

Ifall debitering av tjänsten sker före utförande av tjänsten, är dessa räkningar förhandsräkningar. För en förhandsräkning ska mervärdeskatten redovisas under den månad, under vilken debitering av utförd tjänst har skett.

2.4 Kontinuerliga tjänster, d.v.s. på avtal baserade fortgående tjänsteprestationer

Kontinuerliga tjänster är sådana uppdrag, som är fortgående och i vilka det inte är fråga om ovan beskrivna tjänsteprestationer. Som exempel kan nämnas rådgivnings- eller konsultationstjänster, som fortgående erbjuds företag

och som i allmänhet faktureras med bestämda mellanrum. Det kan också vara frågan om ett ärende vars handhavande baserar sig på timdebitering. I det sistnämnda fallet förbinder sig advokaten inte till en åtgärdshelhet och klienten förutsätter inte heller sådan tjänst, utan kan rådfråga advokaten då och då i olika ärenden.

Typiskt för kontinuerliga tjänster är att dessa är svåra att identifiera som en helhet. Fortgående serviceprestationer bör beaktas som intäkt åtminstone en gång per beskattningsår. Serviceavtalet mellan klienten och advokaten kan även ha betydelse för uppdelningen av ärenden i kontinuerliga tjänster och engångstjänster.

Exempel:

En advokat förbinder sig att biträda en delägare vid skiftet av ett dödsbo. Advokaten funderar på hur arvudet skall beaktas som intäkt, då det överenskommit om timdebitering, men då det även har avtalats om att advokaten inte utöver förhandsfakturan får fakturera något förän skiftet har slutförts.

I detta exempel är det fråga om ett svårt gränsfall. I fallet har överenskommit både om timpris och om fullbordan av uppdraget som helhet. Eftersom grunden för faktureringen är att skiftet slutförs, torde det riktigare sättet vara att beakta prestationen som intäkt då skiftet slutförts. Då är timpriset endast beräkningsgrund för slutsumman.

2.5 Om förskottsbetalningar

Det är inte i enlighet med god bokföringssed att bokföra förskottsbetalningar som avkastning i bokslutet. En förskottsbetalning är villkorlig - den blir slutlig och intjänad först när tjänsten har överlåtits. Först efter att överlåtelsen har skett, kan förskottet beaktas som säljarens inkomst och avkastning. Tills dess skall den beaktas som skuld i säljarens beskattning och bokföring och beaktas senare som intäkt, efter hand att säljaren överlåter sin egen prestation.

Frågan om hur förskottsbetalningar kan beaktas som intäkt i advokatverksamhet uppkommer särskilt i sådana konkursbon, i vilka borgenärsstämman beslutar att godkänna ett arvodesförskott till boförvaltaren.

I fråga om förskottsbetalningar skall särskilt även reglerna om god advokatsed och rekommendationer, som delegationen för konkursärenden utgivit, beaktas. Det bör noteras att en advokat är skyldig att, förutom till borgenärsstämman, årligen framställa en redovisning om boets situation och om skötseln av boets medel till konkursboets borgenärer och konkursombudsmanen. Därutöver skall boets förvaltning slutligen godkännas vid slutstämman. Förskottsbetalningarna är under större kontroll än i sedvanliga företag.

Förskottsbetalningarna är även i advokatverksamheten så till vida i särställ-

ning, att det arbete som utförts överskrider i allmänhet och i synnerhet i konkursbon förskottsbetalningsbeloppet.

Det finns olika alternativ att bokföra förskottsbetalningar. Alternativens riktighet torde dock inte ha prövats av förvaltningsdomstolarna:

1. Förskottsbetalningarna kan bokföras som advokatbyråns inkomst allt efter hand som de faktureras av konkursboet., inom de gränser som borgenärsstämman tillåter.
2. Advokatbyråerna kan förfara på samma sätt som ingenjör- och arkitektbyråerna. Dessa bokför arbete, som utförts för ett projekt som ännu pågår och därav uppkomna utgifter, såsom ofullbordat arbete i omsättningstillgångarna. I sådant fall bokförs mottagna förskottsbetalningar såsom skulder i balansräkningen.
3. Ett mycket stort projekt eller ett projekt, som utsträcker sig över åtminstone två räkenskapsperioder, torde kunna beaktas som intäkt allt efter projektets färdighetsgrad. Detta är dock ett invecklat och arbetsdrygt bokföringssätt.

Det väsentliga är att bokföringen av förskottsbetalningar fortgår konsekvent från år till år.

I mervärdesbeskattningen skall förskottsbetalningarnas mervärdesskatteandel alltid redovisas den månad då betalning mottagits.

3 Mervärdesbeskattning av debiteringar

Mervärdesskatt enligt den allmänna mervärdesskattesatsen (24 % år 2014) skall redovisas för advokatarvoden och arvoden för andra rättsliga tjänster. I mervärdesbeskattningen tillämpas den s.k. anslutningsprincipen. Enligt denna princip skall till skattegrunden, d.v.s. till beloppet som skatten redovisas för, beräknas alla de belopp som skall debiteras av klienten, oavsett med vilket namn eller på vilken grund debiteringarna görs. Även andra kostnader, som debiteras av klienten, anses utgöra en del av tjänsternas försäljningspris och även till dessa fogas vid debiteringen en mervärdesskatt.

Exempel:

För skötseln av ett uppdrag har för advokaten uppstått resekostnader om 110 € (inkl. moms 10 %) och hotellkostnader om 55 € (inkl. moms 10 %) som debiteras av klienten. Därutöver debiteras ett arvode vars skattefria belopp är 1 000 €. Advokaten avdrar mervärdesskatten som ingår i de ovannämnda kostnaderna och fogar till dessa en mervärdesskatt om 24 %, då han debiterar klienten för sina tjänster. Arvodeskalkylen utformas på följande sätt:

Arvode	1 000 €
--------	---------

<u>Kostnader</u>	150 €
Sammanlagt	1 150 €
Moms 24 %	276 €
Att betala	1 426 €

Med undantag från det föregående, kan skattefria myndighetsavgifter som tillkommer klienten dock debiteras av klienten skattefritt. Sådana är till exempel rättegångsavgifter och diverse tillståndsavgifter.

Vittnesarvoden, som är fria från mervärdesskatt och som advokaten betalar för klientens räkning till en privat person, debiteras av klienten såsom skattefria. Om vittnesarvodet, som debiteras av advokatbyrån inbegriper skatt (faktureraren är till exempel en revisionsbyrå eller ett sakkunnigvittne), kan advokaten avdra skatten från arvodet och redovisa för skatten i klientdebiteringen. Det sist nämnda förfarandet är nödvändigt för att garantera klientens avdragsrätt. Om arvodesfakturan är riktad till klienten, skall fakturan tillställas direkt till klienten för betalning eller betalas från advokatbyråns klientmedelskonto.

Om advokatens klient är ett företag, som idkar mervärdesskattepliktig affärsverksamhet, skall skattepliktiga arvoden, som till exempel översättningsbyråers arvoden eller arvoden för sakkunnigutlåtanden, alltid behandlas såsom avdragsgilla i advokatbyrån och vidare debiteras som skattepliktiga. Endast detta förfarande garanterar klientens rätt att avdra skatten, som arvodet inbegriper. Om till exempel en översättningsbyrås faktura, som är riktad till advokatbyrån, skulle skickas direkt till klienten för betalning, skulle klienten inte ha avdragsrätt, eftersom fakturan inte är riktad till klienten.

3.1 Föreläsningarvoden

Om en advokat föreläser vid ett seminarium, som är arrangerat av en utomstående part eller vid ett annat skolningstillfälle, är föreläsningarvodet skattefritt, eftersom det är fråga om en offentligt uppträdande persons arvode, såsom stadgas i 45.1 § 1 punkten i mervärdesskattelagen. Om andra utgifter, såsom taxikostnader, faktureras av den som arrangerar seminariet, är mervärdesskatten för dessa utgifter inte avdragbar för advokaten och de debiteras vidare som sådana, d.v.s. i ursprunglig form, inklusive ursprunglig skatt, utan att någon skatt tilläggs i faktureringskedet.

3.2 Utlandsfakturering

Rättsliga tjänster är s.k. immateriella tjänster. Av försäljningslandets regler om försäljningen av sådana tjänster följer att debiteringen:

- av en klient utanför EU, både beträffande företag och privata personer, är skattefri

- av annan näringsidkare från ett EU-land är skattefri; klienten betalar på säljarens vägnar för debiteringen en skatt som fastställs i hemlandet på basis av en s.k. omvänd skattskyldighet
- av en privatperson eller annan part, förutom en näringsidkare från ett annat EU-land, är skattepliktig.

En advokat har rätt att också avdra den finländska mervärdesskatten för kostnader som uppstått i Finland och som hänför sig till ett utländskt uppdrag. Dessa kostnader debiteras skattefria av klienten, om arvudet är skattefritt, enligt det som nämnts ovan.

4 Fakturauppgifter som förutsätts i mervärdesskattelagen

Klientfakturor skall innehålla följande uppgifter:

- 1) Datum för utfärdandet
 - Detta kan enligt skatteförvaltningens anvisning vara till exempel då fakturan har skrivits, utskrivits eller den dag då fakturan har sänts till köparen.
- 2) Ett löpande nummer som baserar sig på en eller flera serier, på basis av vilket fakturan kan individualiseras
- 3) Advokatbyråns FO-nummer
- 4) Köparens mervärdesskattenummer vid omvänd skattskyldighet
 - Klientens mervärdesskattenummer skall fogas till fakturor, som är riktade till en näringsidkare från ett annat EU-land än Finland. Numret fås av klienten.
- 5) Säljarens och köparens namn och adress
 - Enligt skatteförvaltningens anvisning bör säljarens och köparens namn vara det firmanamn eller bifirmanamn under vilken näringsidkaren införts i handelsregistret.
- 6) De sålda tjänsternas omfattning och art
 - Kravet uppfylls i allmänhet genom att bifoga en specifikation på utfört arbete till fakturan.
- 7) Datumet för utförandet av tjänsterna eller betalningsdagen för en förskottsbetalning, om ett sådant datum kan fastställas och skiljer sig från datum för fakturans utfärdande
 - Datumet för utförandet av tjänsterna framgår i allmänhet av fakturaspecifikationen. Om det inte går att konstatera det exakta datumet för utförandet av tjänsterna, är det tillräckligt att nämna den månad eller den tidsperiod under vilken tjänsten utfördes. Betalningsdagen för förskottsbetalningar kan antecknas i faktura-

ran endast då det är fråga om kontantbetalning, annars skulle ju betalningsdagen inte vara känd då fakturan skrivs.

- 8) Skattegrunden för varje skattesats eller skattefrihet, enhetspriset exklusive skatt samt prisnedsättningar eller rabatter, om dessa inte är inkluderade i enhetspriset
 - Med skattegrunden avses priset utan mervärdesskatt. Kravet på enhetspris innebär att timpriset bör anges i fakturan utan mervärdesskatt. Om debiteringen inte grundar sig på den tid som det tagit att utföra arbetet utan på ett helhetspris som överenskommit med klienten, är detta helhetspris samtidigt enhetspriset. I sådant fall behöver enhetspriset inte skilt anges.
- 9) Skattesatsen
 - Skattesatsen för rättsliga tjänster är den allmänna mervärdesskattesatsen av mervärdesskatt (24 % år 2014), som skall antecknas i fakturan. I skattefria fakturor till utlandet bör ingå anteckningen "moms 0 %" eller "VAT 0 %".
- 10) Det skattebelopp som skall betalas, uttryckt i euro
- 11) När skatt inte ska betalas på försäljningen eller när den skatteskyldiga är köparen, en hänvisning till grunden för skattefriheten eller köparens skattskyldighet, eller en hänvisning till den relevanta bestämmelsen i mervärdesskattelagen eller till rådets sjätte direktiv
 - Till skattefria debiteringar till länderna utanför EU skall grunden för momsfriheten antecknas på fakturan, till exempel "Tjänsten sålt utanför EU" eller "Service sold outside EU". Alternativt kan hänvisas till mervärdesskattelagens paragrafer, i vilket fall på fakturan till andra än näringsidkare antecknas "Mervärdesskattel 69h §" eller "VAT Act § 69h" och på fakturor till näringsidkare "Mervärdesskattel 65 §" eller "VAT Act § 65". När fakturan är adresserad i en näringsidkares namn, som kommer från ett annat EU-land, skall säljaren göra en anteckning "EU-service, omkastad skattskyldighet, Mervärdesskattel 65 §" eller "EU-service, reverse charge, VAT Act § 65".
- 12) När en tidigare utfärdad faktura ändras med ny faktura, skall den nya fakturan innehålla en entydig hänvisning till den första fakturan
 - En korrigeringsfaktura skall i princip alltid uppgöras, om den tidigare fakturan av någon orsak ändras. En entydig hänvisning till den ursprungliga fakturan görs genom att man betecknar den ursprungliga fakturans datum och nummer i ändringsfakturan.

5 Elektronisk fakturering

Elektronisk fakturering används redan i vid utsträckning i Finland. Att elektronisk fakturering blivit mera allmän inom advokatverksamheten, har direkt an-

knytning till utvecklingen av adb-program för advokatbyråer.

Fördelar med elektronisk fakturering är bl.a. att fakturerings- och postningsdröjsmålet undgås, materialkostnaderna minskar och det manuella arbetet minskar.

Särskild lagstadgande om elektronisk debitering ingår i 22 kapitlet i mervärdesskattelagen. Kraven beträffande fakturering är desamma, oberoende av om fakturan skickas i pappersformat eller elektroniskt. Förutom de tekniska kraven beträffande elektronisk fakturering, utgörs dess särdrag närmast av det att elektronisk fakturering förutsätter fakturamottagarens (klientens) samtycke.

6 Förfarandet i anknytning till betalning av vittnesarvode

6.1 Vittnesarvodets natur

Att uppträda i rätten som vittne anses inte utgöra arbete, som utförs till förmån för sakägaren och vittnesarvodet anses inte utgöra lön. I regel är vittnesarvoden ersättning i enlighet med 25 § i lagen om förskottsuppbörd för ett arbete, ett uppdrag eller en tjänst som betalas i annan skattebelagd form än lön. Då sakägaren explicit ber någon att uppträda som sakkunnig i en pågående rättegång, kan arvodet beaktas som lön, om så uttryckligen överenskommes, eller om ersättningens lönenatur kan konstateras på basis av omständigheterna. Avtalsfriheten tillåter alltså att en viss prestation anses som lön på basis av parternas samförstånd, men omvänt tillåter denna avtalsfrihet inte att parterna oberoende av förhållandena kan bestämma att ett visst arvode anses vara något annat än sådan lön, som avses i 13 § i lagen om förskottsuppbörd. I praktiken lyder största delen av vittnesarvodena under 25 § i lagen om förskottsuppbörd.

Ersättning av vittneskostnader, som betalas av statens medel, är inte skattepliktig inkomst såsom avses i ISkL 92 b § och är sålunda inte förskottsinnehållning underkastad inkomst.

6.2 Verkställande av förskottsinnehållning

På ersättning för arbete skall betalaren verkställa förskottsinnehållning enligt 25 § i lagen om förskottsuppbörd. Endast då den ersättningsberättigade har införts i förskottsuppbörsregistret, är betalaren befriad från denna skyldighet.

Förskottsinnehållning bör verkställas oberoende av om mottagaren av ersättningen är ett företag eller en privat person och oberoende av verksamhetens omfattning eller mottagarföretagets verksamhetsområde (se HD 1996/4116). Det är betydelselöst om den ersättningsberättigade är registrerad i handelsregistret eller om ersättning betalas till ett företag eller en förening. Relevant är sålunda endast om den ersättningsberättigade är införd i förskotts-

uppbördsregistret eller inte. Om den ersättningsberättigade är införd i registret behöver förskottsinnehållning inte verkställas. Om så inte är fallet skall förskottsinnehållning verkställas normalt.

På en fysisk persons ersättning för arbete skall förskottsinnehållning verkställas på samma sätt som på lön av huvud- eller bisyssla, m.a.o. på basis av skattekortet (F om förskottsuppbörd 4–6 §). Om mottagaren av betalningen inte uppvisar något skattekort till betalaren, skall innehållningen verkställas så att 60 procent av betalningen innehålls (F om förskottsuppbörd 3 §).

Förskottsinnehållningen – d.v.s. alltid i fråga om sådana som inte är införda i förskottsuppbördsregistret – på ersättningar som betalas till ett samfund (t.ex. ett aktiebolag), en samfällid förmån (t.ex. ett väglag) eller en sammanlutning (t.ex. ett öppet bolag) är 13 % (F om förskottsuppbörd 15.3 §).

I förskottsinnehållning, som verkställs på ersättning för arbete, beaktas även kostnadernas andel. Det enda undantaget utgör betalda resekostnadsersättningar till privatpersoner till det belopp och på de grunder som skattestyrelsen fastställt (SkatteSb om befrielse från skyldigheten att verkställa förskottsinnehållning 1 § 1 moment 15 punkten). Trots detta skall betalaren av ett vittnesarvode anmäla om en eventuell ersättning av resekostnader såsom skattepliktig kostnadsersättning. Vid ersättning för arbete till ett samfund skall kostnadernas andel beaktas i förskottsinnehållningsprocenten.

En eventuell mervärdesskatteandel dras alltid av innan förskottsinnehållningen verkställs (F om förskottsuppbörd 10 §). Från fakturan, som framställs av den som utfört arbetet, bör framgå mervärdesskattens belopp.

Till skillnad från lön betalar arbetsgivare inte socialskyddsavgift på ersättning för arbete. På vittnesarvoden betalas sålunda arbetsgivares socialskyddsavgift (och eventuellt även andra avgifter) endast då arvodet som sakägaren betalar är lön (jfr ovan).

6.3 Undantag beträffande tillfälliga och små betalningar

I fråga om vittnesarvoden torde även 14 § i förordningen om förskottsuppbörd bli tillämplig enligt vilken betalaren är befriad från att verkställa förskottsinnehållning om det enskilda och tillfälliga beloppet som betalas är högst 20 euro.

6.4 Undantag beträffande privat persons förskottsinnehållningsskyldighet

Fysiska personer och dödsbon är inte skyldiga att verkställa förskottsinnehållning på ersättningar för arbete (eller lön) som under kalenderåret har gjorts till samma mottagare då ersättningen inte överstiger 1500 euro, om betalningarna inte hänför sig till närings- eller annan förvärvsverksamhet som betalaren bedriver (L om förskottsuppbörd 9.3 § och F om förskottsuppbörd 13 §). I praktiken bör både gränsen i eurobelopp underskridas och själva saken

med avseende på betalaren vara av privat natur. Även en indirekt anslutning till betalarens närings- eller förvärvsverksamhet föranleder skyldighet att verkställa förskottsinnehållning. Detta beror på det som även framgår av paragrafen, nämligen att det befriande stadgandet har stadgats uttryckligen för hushåll.

Om betalning sker i en fysisk persons (eller dödsbos) namn, till exempel av en advokatbyrå, torde befrielsen från att verkställa förskottsinnehållning bevaras. Men ifall en advokatbyrå betalar vittnesarvode för egen räkning, torde stadgandet om ställföreträdande betalare i 9.2 § i lagen om förskottsuppbörd bli tillämplig, varvid skyldigheten att verkställa förskottsinnehållning och anmälningsplikt aktualiseras.

Förskottsinnehållning skall alltid verkställas beträffande vittnesarvode som betalas till en allmänt skattskyldig, om inte:

- a) betalningsmottagaren är införd i förskottsuppbörsregistret, eller
- b) betalaren är en fysisk person (eller ett dödsbo), ersättningen uppgår högst till 1500 euro under ett kalenderår, prestationen inte anknyter sig till betalarens närings- eller förvärvsverksamhet, eller
- c) det är fråga om en enskild och tillfällig ersättning som inte överstiger 20 euro.

6.5 Årsdeklaration om ersättning för arbete

Den som betalar ersättning för arbete skall tillställa årsdeklaration till skattebyrån genom att fylla i blanketten VEROH 7801 inom januari månad, året efter det att betalningen skedde. Ersättning för arbete anmäls med prestationsslagets beteckning H. I årsdeklarationen uppges de ersättningar för arbete, som betalats till sådana som inte är införda i förskottsuppbörsregistret, på vilka förskottsinnehållning verkställts. Ersättningarna anmäls härvid oberoende av den ersättningsberättigades företagsform. Ifall ingen förskottsinnehållningsskyldighet finns (t.ex. betalningar som görs av hushåll som inte överstiger 1500 euro) behöver ingen årsdeklaration göras (jfr situationen för begränsat skattskyldigas del – se nedan). Ersättningar för arbete, som betalas till aktiebolag eller annat samfund och förskottsinnehållningar, som verkställts på dessa, deklarerar specificerade per månad. Förskottsinnehållning, som verkställts på ersättningar för arbete, räknas till inkomsttagarens godo vid beskattningen på basis av årsdeklarationen. Mottagaren av ersättning för arbete skall alltid deklarerar inkomsten i sin årsdeklaration.

Ett verifikat över betald ersättning och verkställd förskottsinnehållning skall ges till den ersättningsberättigade. Verifikatet skall ges senast den 15 januari året efter att ersättningen erlagts. Mottagaren av ersättningen bifogar inte verifikatet till sin skattedeclaration.

6.6 Om mervärdesskatt

Ifråga om försäljningen av arbetstjänster (d.v.s. ersättning för arbete), som avses i 25 § i lagen om förskottsuppbörd, kan det bli aktuellt att samtidigt verkställa förskottsinnehållning och betala mervärdesskatt.

Ifall den som idkar försäljning av mervärdesskattepliktiga arbetstjänster inte är införd i förskottsuppbörsregistret, skall köparen av tjänsten, verkställa förskottsinnehållning på betalningen, från vilken mervärdesskatten avdragits.

Säljaren av tjänsten betalar mervärdesskatt även för den verkställda förskottsinnehållningens del. Han betalar sålunda mervärdesskatt på hela brutobeloppet enligt sin egen mervärdesskatteprocent. Vad som till exempel är kostnadernas (såsom för resande) mervärdesskatteandel saknar betydelse.

På lön i enlighet med 13 § i lagen om förskottsuppbörd betalas inte mervärdesskatt.

7 Begränsat skattskyldig som mottagare av arvode

7.1 Källskatt

Med begränsade skattskyldiga avses personer eller samfund som inte under beskattningsåret varit bosatta i/haft hemvist i Finland och betalar sålunda skatt på inkomst som förvärvats här (ISkL 9 §). Då vittnesarvode betalas till en begränsat skattskyldig blir källskattelagen (lag om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet) tillämplig. På prestationer som avses i 25 § i lagen om förskottsuppbörd skall enligt 3 § i KällskL betalaren indriva källskatt, om inte ett skatteavtal förhindrar detta.

Om Finland har ett skatteavtal med den ersättningsberättigades hemstat, förhindrar skatteavtalet i allmänhet att beskattningen sker i Finland.

Om det inte finns ett skatteavtal med vittnets hemstat och han hörs som vittne i Finland, skall betalaren indriva en 35 % stor källskatt från den ersättning för arbete, som han betalar.

Vid behov kan man ansöka om ett källskattekort för ersättningar för arbeten. Över ersättningarna skall alltid göras en årsdeklaration, oberoende av om skatt indrivs eller inte. För uppgörande av årsdeklaration skall inkomsttagaren ge betalaren uppgifter om bl.a. hans födelsetid och adress i hemstaten. Källskatt skall indrivas om en privat person, som är begränsat skattskyldig, undantagsvis driver sin verksamhet i Finland från ett fast driftställe, om inte mottagaren framställer ett förskottsuppbörsregisterutdrag.

Då vittnesarvode betalas till en begränsat skattskyldig, kommer förskottsinnehållning sålunda inte ifråga, utan däremot aktualiseras uttryckligen indrivning av källskatt. I en sådan situation skall inte heller arbetsgivaren betala so-

cialskyddsavgift, om det inte (undantagsvis) är fråga om lön.

8 Beskattning av arvode till en VD och en medlem i ett förvaltningsorgan

Arvode eller ersättning som betalas för medlemskap i ett förvaltningsorgan eller VD:s uppgifter avses vara skattebelagd inkomst för en medlem i förvaltningsorganet eller till en VD utnämnd fysisk person, oberoende av om ersättningen betalas till exempel till styrelsemedlems arbetsgivare eller ett företag ägd av denna. Till exempel ersättning som betalas för VD:s befattning är inkomst för den till VD utnämnda personen, oberoende av om den är en del av den ersättning som betalas för hela uppdraget.

Tolkningsen baserar sig på skatteförvaltningens anvisning från 17.6.2013, diarienummer A37/200/2013. Närmare uppgifter om sätt för tillämpningspraxis samt eventuella ändringar till anvisningen skall kontrolleras från skattemyndigheten.

9 Bokföring av kreditförlust i advokatverksamhet

En fordran, som anses sannolikt värdelös, skall bokföras som kreditförlust. Enligt bokföringslagen skall, då bokslut uppgörs, företagets fordringar upptas i balansräkningen till nominellt värde, men likväl högst till det sannolika värdet. Skillnaden mellan det nominella värdet och det sannolika värdet upptas i resultaträkningen på motsvarande sätt som affärsverksamhetens övriga utgifter. Fastställande av fordrans sannolika värde förutsätter ett ställningstagande av dess kuranthet då bokslutet upprättas. Bolagets styrelse fattar beslut om en fordran skall bokföras som kreditförlust. Kreditförlusternas avdragsgillhet vid beskattningen förutsätter att värdenedsättningen har konstaterats slutgiltigt.

9.1 Bokföring av försäljningsfordringar som kreditförlust

Kreditförlust, som uppstått av försäljningsfordringar, skall enligt god bokföringssed bokföras när det är sannolikt att de inte kommer att medföra inkomst. Kreditförlust kan bokföras redan under räkenskapsperioden och bör noteras senast på bokslutsdagen. Under räkenskapsperioden är det skäl att bokföra en kreditförlust då en försäljningsfordran blir värdelös till exempel p.g.a. klientföretagets konkurs. En värdering av en försäljningsfordrans kvalitet och bokföringen av en kreditförlust under räkenskapsperioden är dock frivilligt.

I bokslutet upptas en kreditförlust både i balansräkningen och i resultaträkningen. I balansräkningen upptas fordringarna till nominellt belopp, likväl högst till det sannolika värdet på bokslutsdagen (BokfL 5:2 1 p). Skillnaden mellan det nominella värdet och det sannolika värdet upptas i resultaträkningen på motsvarande sätt som affärsverksamhetens övriga utgifter. Med en fordrans nominella belopp avses en försäljningsfordrans värde, såsom den intagits i det avtal som försäljningsfordran grundar sig på, minskat med mot-

tagna betalningar.

Grunden för bokföringen kan till exempel vara gäldenärens konkurs, ansökan om inledande av saneringsförfarande, resultatlost indrivningsförsök och vetenskap om gäldenärens betalningsoförmåga i anknytning till detta, eller att gäldenärens adress blivit okänd. Då en kreditförlust bokförs skall det sannolika beloppet, som skulle inflyta av fordran, uppskattas. Ifall säkerhet ställts för fordran, eller den bokföringsskyldige har en skuld, som kan kvittas mot fordran, skall dessa omständigheter beaktas vid uppskattningen av kreditförlustens belopp. Skyldigheten att förete bevis gällande värdenedsättningens slutgiltighet behandlas i samband med kreditförlusters avdragsgillhet.

Försäljningsfordringar uppstår i bokföringen till följd av bokföring av inkomster enligt prestationsprincipen. Om kontantprincipen har tillämpats i bokföringen under räkenskapsperioden, skall den bokföringsskyldige korrigera transaktionen i enlighet med prestationsprincipen vid utgången av räkenskapsperioden.

Största delen av utgifts- och inkomsträttelserna i bokföringen beror på att en bokföring, som gjorts på basis av prestationsprincipen, korrigeras så att den motsvarar den slutliga kassahändelsen. Bokförda inkomster kan bli föremål för rättelse om penningprestationernas sammanlagda belopp inte motsvarar gjorda försäljningsfordringsinskrivningar.

Kreditförluster av försäljningsfordringar utgör dock inte försäljningens rättelseposter, utan bokförs i resultaträkningen som affärsverksamhetens övriga utgifter (BokfL 4:1, RP 173/1997, Bokföringsnämndens utlåtande 1994/1306 och rådets direktiv 78/660/EEG).

Värdenedgång i en post, som tas upp i balansräkningens aktiva, får inte redovisas som avsättning (BokfL 5:14.5). Redovisning av kreditförlust görs genom direkt avdrag från den ifrågavarande fordrans belopp. Varje fordran bör värderas skilt (Bokföringsnämndens utlåtande 2000/1603) och bedömningen av fordrans sannolikhet görs i enlighet med omständigheterna vid räkenskapsperiodens utgång.

Vid uppgörande av bokslut skall bedömas om risken, som anknyter sig till fordran, är så stor att fordran inte längre kan anses sannolik, eller om det är tillräckligt att denna risk nämns i en bilaga till bokslutet.

9.2 Kreditförlusternas avdragsgillhet i beskattningen

Kreditförlust som uppstår i advokatverksamhet beror vanligtvis på att indrivningen av en försäljningsfordran misslyckats. Fordrans värde på bokslutsdagen värderas såsom ovan beskrivits och kreditförlusterna avdras såsom utgifter i resultaträkningen. Om fordran senare betalas skall det belopp som införts som utgift, i motsvarande grad beaktas som intäkt.

Avdrag av förlust vid beskattningen förutsätter att fordran har avskrivits även från företagets bokföring. Ifall dylik fordran bibehålls i bokföringen skulle detta tyda på att den skattskyldige inte betraktar fordran som slutgiltigt förlorad.

9.3 Kreditförluster i mervärdesbeskattning

I mervärdesbeskattningen får från skattegrunden dras av kreditförlust, som hänför sig till försäljning som har uppgivits såsom skattepliktig (MervärdesskatteL 78.1 § 2 punkten). De poster som skall dras av från skattegrunden på grund av kreditförlust, hänförs till den kalendermånad då de enligt god bokföringssed skall införas i bokföringen (MervärdesskatteL 139.1 §), d.v.s. till den månad då det blivit sannolikt att fordran inte kommer att medföra någon prestation.

9.4 Verksamhetsberättelse

I verksamhetsberättelsen, som bifogas bokslutet, bör framställas utredning av, förutom balans- och resultaträkningsinskrivningar, betydande kreditförluster. I verksamhetsberättelsen skall enligt bokföringslagen framställas sådana händelser under och efter räkenskapsperioden, som anses vara väsentliga ur bolagets perspektiv. Betydande kreditförluster anses såsom en dylik väsentlig händelse, som bör framställas. Då kreditförlusters betydelsefullhet värderas, skall kreditförlusternas belopp i förhållande till företagets omsättning tas i beaktande.

9.5 Inskrivning av en mottagen betalning för en fordran som bokförts som kreditförlust

Det är i allmänhet ändamålsenligt att följa upp en försäljningsfordran, som inskrivits som kreditförlust, men vars indrivning fortgår, genom anteckningar som är fristående från själva bokföringen, t.ex. i samband med reskontran. Om indrivning av en försäljningsfordran, som bokförts som kreditförlust senare lyckas, skall mottagen betalning införas i bokföringen som rättelse av affärsverksamhetens övriga utgifter. För dessa inskrivningar är det skäl att grunda ett skilt underkonto under kontot "affärsverksamhetens övriga utgifter" vid namnet "återställda kreditförluster". Sådan prestation får inte sålunda införas som ny försäljning i omsättningen. Inskrivning av ifrågakommande försäljning har ju redan en gång gjorts.

För en fordran, som redan bokförts som kreditförlust, bör mervärdesskatten, för en sådan betalning som mottas i efterhand, betalas på nytt.

10 Klientmedel

Klientmedel är sådana medel som erhållits i advokatbyråns besittning som uppbevaras för klientens räkning, eller som i samband med ett visst uppdrag betalas till tredje part för klientens räkning, eller som erhållits av klienten för annat bruk.

Finlands Advokatförbund har gett ett separat reglemente rörande skötsel av klientmedel, enligt vilken advokat skall hålla klientmedel avskilda från sina egna och sin byrås medel. Penningmedlen skall insättas på ett i en penninginrättning öppnat särskilt klientmedelskonto.

På Finlands Advokatförbunds begäran har bokföringsnämnden gett ett utlåtande om bokföringen av klientmedel. I utlåtandet konstateras mm. följande:

- Klientmedel, som hålls avskilda från advokats egna medel och som tillhör klienten samt klienternas förpliktelser som hänför sig till dessa medel, kan inte upptas i advokatbyråns balansräkning som finansieringstillgångar eller i det kortvariga främmande kapitalet.
- Klientens penning- eller andra medel som inte ännu har avskilts till ett separat bankkonto eller annars avskilts till klientmedel från advokats egna medel noteras i den dubbla bokföringen såsom finansieringstransaktion.
- Klientens medel, som inte vid räkenskapsperiodens utgång ännu har avskilts till klientmedel, skall upptas i balansräkningen som finansieringstillgångar och därav härrörande skuld i det kortvariga främmande kapitalet.

Över klientmedel förs separat bokföring som skall uppfylla åtminstone följande villkor:

Bokföringen skall föras skilt för varje klient

- bokföringen skall grunda sig på numrerat och daterat verifikatmaterial
- bokföringsanteckningarna skall vara gjorda på ett permanent sätt
- bokföringen skall förvaras tillförlitligt.

På grund av att bokslutet skall ge en riktig och tillräcklig bild av den bokföringsskyldiges verksamhet och om dennes ekonomiska ställning, får inte en annan bokföringsskyldigs inkomster eller utgifter ingå i bokslutet.

Det är förbjudet att som en del av den bokföringsskyldiges penningmedel eller skulder framställa sådana klientmedel, som har överförts på en skild klientmedelsräkning. På saken inverkar inte till exempel det att kontot är enbart i den bokföringsskyldiges namn och att han sålunda kan använda den beslutanderätten, som hänför sig till kontot.