

## Edustus-, markkinointi- ja henkilöstökulut arvonlisäverotuksessa

Jannika Turunen



<b>Tekijä(t)</b> Jannika Turunen	
<b>Koulutusohjelma</b>	
<b>Raportin/Opinnäytetyön nimi</b> Edustus-, markkinointi- ja henkilöstökulut arvonlisäverotuksessa	<b>Sivu- ja liitesivumäärä</b> 36 + 16
<p>Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää arvonlisäveron vähennysoikeutta edustus-, markkinointi- ja henkilöstökulujen oalta osakeyhtiön kirjanpidossa, sekä luoda helpolukuinen ohjeistus arvonlisäveron vähennysoikeudesta edustus-, markkinointi- ja henkilöstökulujen oalta. Opas on suunnattu lähinnä kirjanpitäjille, ostolaskujen, sekä matkailaskujen kanssa työskenteleville tai muuten vaan aiheesta kiinnostuneille henkilöille.</p> <p>Opinnäytetyön raporttiosuudessa käydään läpi opasta taustoittava teoratieto. Opinnäytetyön teoriaosuus koostuu arvonlisäverotuksesta ja sen vähennysoikeudesta. Teoriaosuudessa käsitellään arvonlisäverokantoja, verovelvollisuutta, arvonlisäveron ajallista kohdistamista ja arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksia, eli mikä on vähennyskelpoista ja mikä ei ja miksi.</p> <p>Teoriatiedon pohjana olivat verohallinnon ohjeet, arvonlisäverotusta käsittelevät teokset ja artikkelit. Teoriatietoa aiheesta oli saatavilla runsaasti.</p>	
<b>Asiasanat</b> arvonlisävero, arvonlisävelvollisuus, vähennysoikeus	

## Sisällys

1	Johdanto .....	1
2	Arvonlisäverotus yleisesti .....	2
2.1	Kotimaan arvonlisäverokannat .....	3
2.2	Milloin yritys on arvonlisäverovelvollinen .....	4
2.3	Arvonlisäveron ilmoittaminen ja maksaminen .....	4
2.4	Arvonlisäveron ajallinen kohdistaminen .....	5
2.5	Arvonlisäveron vähennysoikeus yrityksen ostoista .....	6
2.6	Laskumerkinnät .....	7
3	Vähennysoikeuden tärkeimmät rajoitukset .....	9
3.1	Markkinoinnin ja edustuksen välinen rajaveto .....	10
3.2	Neuvottelukulut .....	12
3.3	Neuvottelukulut vs. edustuskulut .....	13
3.4	Edustusmenot .....	16
3.5	Edustusmatkat .....	17
3.6	Edustustilat .....	17
3.7	Edustaminen esimerkkejä .....	18
3.8	Edustaminen vs. markkinointi ja mainoskulut .....	19
3.9	Tavanomaiset mainoslahjat ja tavaränäytteet .....	20
4	Henkilökuntakulujen alv käsittely .....	22
4.1	Kodin ja työpaikanväliset kulut .....	22
4.2	Neuvottelua tai virkistystä vai yksityistä kulutusta .....	22
4.3	Yksityisen kulutuksen ja liiketoiminnan kulujen raja-alue .....	23
4.4	Työvaatteet .....	23
4.5	Sosiaalitilat ja virvokkeet .....	24
4.6	Kokous ja koulutustilaisuudet .....	24
4.7	Henkilökunnan virkistystilaisuudet .....	25
4.8	Puhelinetu .....	25
4.9	Työnantajan kustantaman tietoliikenneyhteys .....	26
4.10	Työterveyshuolto .....	26
4.11	Henkilökuntalahjat .....	27
4.12	Henkilökunnan liikuntapalvelut .....	27
4.13	Hotelliaamiainen .....	28
4.14	Muuttokustannukset .....	28
4.15	Henkilö ja pakettiautot .....	29
4.16	Asunnot, lastentarhat, harrastus- ja vapaa-ajanviettotilat .....	30
5	Opas ja sen tekeminen .....	31

6 Johtopäätökset.....	33
Lähteet .....	34
Liitteet.....	36
Liite 1. Opas arvonnävero- vähennysoikeudesta edustus-, markkinointi- ja henkilöstökulujen osalta. ....	36

# 1 Johdanto

Opinnäytetyön tarkoitus on selvittää arvonlisäveron vähennysoikeutta Edustus-, markkinointi- ja henkilöstökulujen osalta osakeyhtiön kirjanpidossa. Työskentelin pitkään kirjanpitäjänä Yritys X:ssä eräässä Suomalaisessa Energia-alan yhtiössä. Idea tähän työhön lähti siis omasta työstä, sekä kiinnostuksesta arvonlisäveron vähennysoikeutta koskeviin kysymyksiin.

Kirjanpitäjänä käsittelin myös yrityksen X Oy ostolaskuja ja huomasin usein, kuinka vaikeaa arvonlisäveron vähennyksen rajavetoa on tehdä varsinkin erilaisten tapahtumien osalta. Usein ostolaskuilta puuttui myös osallistujaluettelo, tarkempi kuvaus tapahtuman luonteesta/ agenda ym. ja ilman näitä tietoja rajavetoa oli mahdoton tehdä. Usein aikaa menikin ensin siihen, että kaikki tarpeelliset liitteet saatiin ensin kerättyä laskulle ja sitten alkoi rajavedon pohdinta. Kävin useita koulutuksia arvonlisäveron vähennysoikeudesta ja silti jäin liian usein pohtimaan esimerkiksi edustus ja markkinointitapahtuman rajavetoa käsitellessäni ostolaskuja.

Opinnäytetyön teoriaosuudessa on tarkoitus käsitellä arvonlisäverotusta, Edustus-, neuvottelu-, markkinointi- ja henkilöstökulujen käsitettä. Painopisteenä työssä edustus-, neuvottelu ja markkinointikulujen rajaveto, sekä henkilöstökulujen arvonlisävero käsitely. Teoriatiedon pohjana ovat laki, verohallinnon ohjeet, arvonlisäverotusta käsittelevät teokset ja artikkelit ja niiden avulla on tarkoitus pohtia eri kulujen vähennysoikeutta. Teoria tietoa aiheesta on saatavilla runsaasti.

Tarkoituksena on luoda selkeä ohjeistus edustus-, markkinointi- ja henkilöstökulujen arvonlisäveron vähennysoikeudesta kaikille, jotka käsittelevät yrityksen kululaskuja, ja jotka kamppailevat päivittäin tämän rajaveto ongelman kanssa. Työn tarkoitus on toimia selkeäkielisenä apu oppaana ostolaskujen käsittelyssä. Työn tavoitteena on selvittää ostolaskujen arvonlisäverokäsittelyä, vähennysoikeutta ja siihen liittyviä ongelmia edustus-, markkinointi- ja henkilöstökulujen osalta.

## 2 Arvonlisäverotus yleisesti

Mikä on arvonlisävero? Tässä kappaleessa käydään läpi tarkemmin arvonlisäveron käsitettä. Arvonlisäverolla tarkoitetaan kulutusveroa ja arvonlisävero koskeekin lähes kaikkia tavaroita ja palveluita Suomessa. Arvonlisäveroa kutsutaan välilliseksi veroksi. Välillinen vero taas tarkoittaa sitä, että veron osuuden tuotteesta tai palvelusta maksaa aina tuotteen tai palvelun lopullinen kuluttaja. Koska kuluttaja maksaa aina lopullisen arvonlisäveron, niin arvonlisäverojen nousu näkyy aina kuluttajien hinnoissa ensimmäisenä. (Yrityksenperustaminen 2020)

Arvonlisävero lisätään aina myytävän tuotteen hinnan päälle. Kuluttaja maksaa siis lopullisen arvonlisäveron ja tuotteen myyjä tilittää sen aina verottajalle. Lähes kaikki myynti Suomessa sisältää arvonlisäveron. Mikäli aloittavan yrityksen liikevaihdon oletetaan ylittävän 15 000 euroa ensimmäisenä verovuonna, tulisi aloittavan yrityksen hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi. Vuonna 2021 arvonlisäverovellisuuden liikevaihdon alarajaksi on asetettu 15 000 euroa. (Bisnes 2021)

On hyvä ymmärtää, että arvonlisävero kohdistuu siis lähes kaikkien tavaroiden ja palveluiden kulutukseen. Suomessa yleinen arvonlisäverokanta on 24 prosenttia. Arvonlisävero on käytössä yli 160 maassa, ja Suomessa arvonlisäverotus tuli voimaan 1.6.1994 (Veronmaksajat 2020)

Arvonlisäveroa maksetaan siis lähes kaikista tavaroista sekä palveluista. Kun yritys myy tavaraa tai palvelua, yritys lisää arvonlisäveron laskuttamansa tavaran tai palvelun myyntihintaan. On muistettava, että lopulta arvonlisäveron maksaa kuitenkin aina kuluttaja osana tuotteen tai palvelun hintaa. (Vero 2021 b)

Arvonlisäveron lopulliset maksajat eli kuluttajat eivät itse tilitä arvonlisäveroa koskaan suoraan valtiolle. Tavaroita ja palveluja myyvät yritykset siirtävät arvonlisäveron aina myyntihinnoissa ostajan maksettavaksi, eli kuluttajille, mutta yritykset itse tilittävät arvonlisäveron aina valtiolle. Arvonlisävero onkin periaatteessa yrityksen kannalta katsottuna vain läpikuluerä, jonka yritys perii ensin ostajalta hinnoissaan ja tilittää sen sitten valtiolle. (Verotieto 2017, 122)

## 2.1 Kotimaan arvonlisäverokannat

Suomessa on käytössä neljää eri verokantaa ja arvonlisäverokannat ovat tällä hetkellä 24 %, 14 %, 10 % ja 0 %. Arvonlisäverokannat eli arvonlisäveroprosentit määrittävät sen paljonko kunkin tavaran tai palvelun arvonlisävero on. Suomessa yleinen veroprosentti ollut 24 prosenttia jo vuoden 2013 alusta alkaen. (Vero 2021 c)

Alennettua 14 prosentin verokantaa sovelletaan Suomessa elintarvikkeiden ja rehujen myynteihin. 14 prosentin verokantaa sovelletaan myös ravintola- ja ateriapalveluihin. Tätä alennettua 14 prosentin verokantaa ei kuitenkaan sovelleta alkoholi- ja alkoholijuomaverolaissa tarkoitettujen alkoholijuomien myyntiin ja tarjoiluun, vaan alkoholijuomisien myyntiin ja tarjoiluun sovelletaan yleistä 24 prosentin verokantaa. (Verotieto 2017, 122)

Alennettua 10 prosentin arvonlisäverokantaa sovelletaan mm. kirjoihin, lääkkeisiin, elokuvaesitysten pääsymaksuihin, mutta myös palveluihin, joilla annetaan tilaisuus liikunnan harjoittamiseen, esimerkiksi aerobictunnin pääsymaksu. Alennettua 10 prosentin verokantaa sovelletaan myös henkilökuljetuksiin, mutta tavarakuljetuksiin sovelletaan 24 prosentin yleistä verokantaa. Majoitustiloista esimerkiksi hotellihuoneista ja erilaisista viihdepalveluista perittävästä pääsymaksuista on myös suoritettava 10 prosentin arvonlisävero. (Verotieto 2017, 122)

Kuten aiemmin jo kävi ilmi niin lähestulkoon kaikki, myynti on siis arvonlisäverollista. Poikkeukset tästä on erikseen kirjattu arvonlisäverolakiin. Kiinteistöluovutukset, postin yleispalvelu, terveyden- ja sairaanhoito, sosiaalihuolto, koulutus, hengellinen apu sekä rahoituspalvelut ovat mm. arvonlisäverolain poikkeustapauksia. Poikkeustapauksien lisäksi arvonlisäverottomaksi toiminnaksi luokitellaan yleishyödyllinen yhdistyksen tai säätiön toiminta, sekä uskonnollisten yhdyskuntien toiminta. (Bisnes 2021)

Arvonlisäveroa laskettaessa on hyvä pitää mielessä, että arvonlisävero tulee aina verottoman myyntihinnan päälle. Jos myyntihinta on esimerkiksi 100 euroa, niin arvonlisävero lasketaan myyntihinnan päälle kertomalla  $100 \text{ euroa} \cdot 1,24 =$  jolloin lopullinen myyntihinta on 124 euroa, mistä myyntiä on vain 100 euroa. Yritys tilittää 24 euroa tästä myynnistä verottajalle, jos yrityksellä ei ole vähennettäviä arvonlisäverollisia ostoja. Arvonlisäveroa ei siis voida laskea osana myyntihintaa. (Bisnes 2021)

## 2.2 Milloin yritys on arvonlisäverovelvollinen

Kun yrityksen perustamisilmoitus tehdään kaupparekisteriin niin samalla ilmoitetaan yleensä arvonlisäverovelvolliseksi. Arvonlisäverovelvolliseksi ilmoittautumisen voi tehdä myös jälkikäteen muutosilmoituslomakkeella, jos on aloittanut liiketoiminnan ilman ilmoittautumista. Mikäli yritys ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, niin myöskään arvonlisäveron vähennysoikeutta ostoista ei silloin ole. (Yrityksenperustaminen 2020)

Vuonna 2021 alv-velvollisen yritysten liikevaihdon alarajaksi on asetettu 15 000 euroa. Tämä siis tarkoittaa sitä, että jos liikevaihto, eli yrityksen myyntitulojen summa ilman arvonlisäveron osuutta ylittää tilikauden aikana tuon 15 000 euron rajan, yrityksen on ilmoitettava alv-velvollisten rekisteriin. (Vero 2021 h)

Yrityksellä voi tilikaudella olla siis myyntiä 15 000 euroon saakka, ennen kuin rekisteriin tulee liittyä ja arvonlisäveroa tarvitsee alkaa tilittämään. Tästä huolimatta yritys voi silti ilmoittautua arvonlisäverovelvollisten rekisteriin jo ennen 15 000 euron rajan ylittämistä. Ilmoittautuminen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin voi olla myös järkevää, jos liikevaihdon tiedetään ylittävän liikevaihdon rajan tilikauden aikana ja lisäksi ostojen arvonlisäveron voi vähentää omasta verotuksesta vain, jos sekä ostaja että myyjä ovat arvonlisäverovelvollisia. (Bisnes 2021)

Arvonlisäverosta on siis tietyissä tilanteissa mahdollista saada vapautus ja tämä koskee siis vain yrityksiä, joiden toiminta on hyvin pienimuotoista. Yrityksen liikevaihto jää tilikauden aikana alle tuon 15 000 euron myynnin rajan. Näiden yritysten ei siis tarvitse laskuttaa arvonlisäveroa osana tuotteidensa myyntihintaa, mutta yrityksillä ei myöskään ole silloin oikeutta vähentää hankintojensa arvonlisäveroja. (Yrityksenperustaminen 2020)

## 2.3 Arvonlisäveron ilmoittaminen ja maksaminen

Ennen kuin voit maksaa arvonlisäveroa, pitää sinun tietysti tietää, kuinka paljon maksettavaa arvonlisäveroa yritykselle on kertynyt. Arvonlisäveron laskeminen toimii yksinkertaisesti seuraavalla tavalla. Keräät arvonlisäveron omassa myynnissäsi. Laskutat esimerkiksi 1000 euroa + alv 24 % = 1240 euroa asiakkaalta. Arvonlisävero myyntisummasta on 240 euroa, joka on käytännössä verottajan rahaa heti kättelyssä.

Ostat itse tarvikkeita yrityksellesi 620 eurolla, johon sisältyy 24 % arvonlisäveroa eli 120 euroa. Olet siis kerännyt 240 euroa ja maksanut itse 120 euroa arvonlisäveroa. Voit vähentää keräämistäsi arvonlisäverosta omien ostojesi arvonlisäverot ja tilität verottajalle



vain erotuksen. 240 euroa – 120 euroa = 120 euroa. Tilität siis verottajalle vain 120 euroa, sillä pystyt vähentää hankintojesi arvonlisäveron. (Holvi 2021)

Arvonlisäverot ilmoitetaan kausittain Verohallinnolle ja maksetaan Oma Vero-palvelussa. Ilmoituskausi voi olla kuukauden, neljännesvuoden tai jopa vuoden pituinen jakso. Normaalisti ilmoitusjakso on kuukauden mittainen ja se tarkoittaa, että arvonlisäverot ilmoitetaan ja maksetaan tällöin joka kuukausi. (Yrityksenperustaminen 2020)

Verot tulee ilmoittaa ja maksaa verokautta toisena seuraavan kuukauden 12. päivään mennessä. Suomeksi tämä tarkoittaa sitä, että esimerkiksi helmikuun arvonlisäverot pitää hoitaa verottajalle viimeistään huhtikuun 12. päivä. (Yrityksenperustaminen 2020)

Arvonlisäverot on syytä ilmoittaa ja maksaa ajallaan, sillä puutteellinen raportointi tai virheellisesti tehdyt maksut voivat johtaa huomattaviin lisäselvityksiin, muutoksiin sekä viivästysseuraamuksiin (Kauppakamarikauppa 2017)

#### **2.4 Arvonlisäveron ajallinen kohdistaminen**

Tässä luvussa käydään läpi sitä, miten ostojen ja myyntien ajallinen kohdistaminen tulisi tehdä. Myynnistä suoritettava arvonlisävero tulisi aina kohdistaa sellaiselle kalenterikuukaudelle, minkä aikana arvonlisäveron suorittamisvelvollisuus on syntynyt. Tätä ajallista kohdistamista kutsutaan suoriteperusteperusteeksi ja se siis toimii myyntien ajallisen kohdistamisen pääsääntönä. AVL 15 §:n pykälän mukaan velvollisuus suorittaa vero myynnistä syntyy, alla olevan mukaisesti kun: (Tilisanomat 2015)

- myyty tavara on toimitettu tai palvelu suoritettu
- vastike tai sen osa on kertynyt ennen ensimmäisessä kohdassa mainittua ajankohdtaa
- 79 §:ssä tarkoitettu suoritus on saatu (suoraan hintaan liittyvät tuet ja avustukset)
- tavara tai palvelu on otettu omaan käyttöön.

Myyntiin voidaan soveltaa myös laskutusperustetta suoritusperusteen sijaan tilikauden aikana pykälän AVL 136 §:n mukaan. Tarkemmin tämä siis tarkoittaa sitä, että tilikauden aikana arvonlisävero voidaan kohdistaa sellaiselle kalenterikuukaudelle, jolloin ostajaa on veloitettu. Jos veloituseriaatetta ei taas käytetä, niin arvonlisävero voidaan kohdistaa kalenterikuukaudelle, jonka aikana myynti tai myynnin osa on kertynyt. (Tilisanomat 2015)

Ostojen osalta ajallinen kohdistaminen toimii samaan tapaan, kuin myynnin ajallinen kohdistaminen, eli ostojen kohdistus perustuu myös suoriteperusteeseen. Ostojen vähennykset kohdistetaan AVL 141 §:n mukaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana:

- ostettu tavara tai palvelu on otettu vastaan
- ostohinta tai sen osa on maksettu ennen ensimmäisessä kohdassa mainittua ajankohtaa
- tavara tai palvelu on otettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön
- maahan tuotu tavara on tullattu

Ostoihinkin voidaan soveltaa myös laskutusperustetta suoritusperusteen sijaan tilikauden aikana, mikäli näin halutaan. Laskutusperuste tarkoittaa sitä, että arvonlisävero vähennykset voidaan kohdistaa laskun päiväyksen perusteella. (Tilisanomat 2015)

## **2.5 Arvonlisäveron vähennysoikeus yrityksen ostoista**

Pääsäännön mukaan jokainen, joka harjoittaa liiketoimintaa, eli tavaroiden tai palvelujen myyntiä, on arvonlisäverovelvollinen. Arvonlisäverovelvollisuus merkitsee velvollisuutta ilmoittautua verovelvolliseksi. Arvonverovelvollisen tulee ilmoittautua verovelvolliseksi toiminnastaan ennen toiminnan aloittamista. Yritys merkitään arvonlisäverovelvollisten rekisteriin pääsääntöisesti siitä lukien, kun verollinen liiketoiminta alkaa. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014 12; 13)

Vähennysoikeus toteutuu siten, että liiketoimintaansa varten verollisia tuotteita ostava yritys voi omasta myynnistään veroa tilittäessä vähentää tilitettävästä määrästä ostoihin sisältyvän veron. Tämän veron yritys on suorittanut tavaroiden ja palvelun hinnasta niiden myyjille, jotka puolestaan ovat taas tilittäneet sen valtiolle jo kertaalleen. Vähennysoikeuden johdosta yrityksen liiketoimintaa varten ostamat tuotteet ja palvelut ovat verottomia, jos ne tulee vähennyksestä oikeuttavaan käyttöön. Valtio siis vähennysoikeuden avulla periaatteessa palauttaa ostajalle niihin sisältyneen veron. (Verotieto 2017; 145)

Ostoilla on siis laaja vähennysoikeus. Laaja vähennysoikeus on asetettu estämään arvonlisäveron kertaantumisen. Ostojen laaja vähennysoikeus tarkoitetaan tarkemmin sitä, että myynnin tilitettävästä arvonlisäverosta saa tietyin rajoituksin vähentää verollista liiketoimintaansa varten hankittujen ostojen arvonlisäveron. (Tilisanomat 2008)

Seuraava esimerkki kuvaa hyvin arvonlisäveron vähennysoikeutta:

Tuotteen myyntihinta on 100 euroa + 24 % = 124 euroa (verollinen hinta). Tästä myyjä tilittää valtiolle 24 euroa ja saa itse 100 euroa. Ostajan kannalta tuotteen ostohinta on 124 euroa. Tästä ostaja saa vähennysoikeuden avulla valtiolta veron osuuden takaisin eli 24 euroa, joten todellinen kustannus ostajalle onkin 100 euroa.

Esimerkistä ilmenee, että verovelvollisen liiketoiminnassa vero ei ole kustannus, vaan lähinnä läpikulkuerä yritykselle. (Verotieto 2017, 146)

## 2.6 Laskumerkinnät

Arvonlisäverolain säännöksissä käytetään käsitettä lasku. Arvonlisäverolaissa laskulla tarkoitetaan arvonlisäverodirektiivin mukaisesti varsinaisten laskujen lisäksi myös muitakin laskuina toimivia tositteita. Tämä tarkoittaa, että laskuna pidetään myös varsinaisten laskujen lisäksi kaikkia tositteita sekä ilmoituksia, jotka sisältävät muutoksen tai viittauksen alkuperäiseen laskuun. Lasku voidaan antaa ostajalle paperisena tai myös vastaanottajan suostumuksella sähköisenä. (Vero 2021 a)

Ostovähennysoikeuden yhtenä tärkeänä edellytyksenä on, että ostajalla on hankkimastaan tavarasta tai palvelusta myyjän antama arvonlisäverolain laskumerkintävaatimukset täyttävä tosite. Ostajan laatima lasku katsotaan myös tietyin edellytyksin myyjän antamaksi laskuksi. Silloin puhutaan ”niin sanotusta itselaskutuksesta”. Laskun voi laatia myyjänpuolesta myös jokin ulkopuolinen, jonka tehtäväksi laskutus on annettu. Kaikissa tilanteissa myyjä on kuitenkin vastuussa tositteen antamisesta ja sen sisällöstä. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014, 186)

Vähennysoikeus edellyttää lähtökohtaisesti, että ostajalla on halussaan vähennyksen tekohetkellä alkuperäinen laskumerkinnät sisältävä tosite. Arvonlisäverolain mukaan ostovähennysoikeuden edellytyksenä on, että lasku täyttää myös kaikki laskumerkintävaatimukset. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014, 186)

Vähennyksen tekemisen kannalta olennaisempia tietoja ovat siis laskun antamispäivä, myyjän ja ostajan nimi, sekä myyjän arvonlisäverotunniste. Laskulla tulisi olla myös myyjien tavaroiden määrä ja niiden luonne, sekä palvelujen laajuus ja luonne. Tavaroiden tai palvelujen toimitus/suorituspäivä tai -kuukausi tulisi myös näkyä laskulla, sekä veron peruste, verokanta ja suorittavan veron määrä. Myös mahdollinen viittaus aikaisempaan laskuun tulisi näkyä. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014, 186)

Ostajan vähennysoikeuden edellytyksenä on arvonlisäverolain laskumerkintävaatimukset täyttävä tosite (ALV 102 a §) ja ostajan onkin syytä pyrkiä saamaan myyjältä uusi laskumerkintävaatimukset täyttävä tosite, jos ostajan lasku on puutteellinen. On kuitenkin hyvä ymmärtää, että kirjoitusvirhe tai vastaava vähäinen virhe ei kuitenkaan poista vähennysoikeutta. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014, 186)

Arvonlisäverolaki asettaa tositteille vaatimuksia esimerkiksi siitä, mitä tietoja laskuna toimivalta tositteelta tulee löytyä. Myyjä vastaa siitä, että ostaja saa ostosta oikeansisältöisen ja myös arvonlisäverolain laskumerkintävaatimuksen täyttävän tositteen (ALV 209 b §). Myyjä on vastuussa laskusta myös silloin, kun ostaja tai kolmas osapuoli on laatinut laskun. Laskumerkinnöille löytyy myös, omat kevennetyt vaatimukset mikäli esimerkiksi laskun loppusumma on enintään 400 euroa. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014, 271)

### 3 Vähennysoikeuden tärkeimmät rajoitukset

Arvonlisäveron vähennysoikeutta on rajoitettu lähinnä silloin, kun ostot liittyvät enemmän yrittäjän tai hänen henkilökuntansa yksityiseen kulutukseen kuin yrityksen liiketoimintaan. Jos osto on tehty sekä arvonlisäverollista että arvonlisäverotonta toimintaa varten, ostoihin liittyvä arvonlisävero on jaettava toimintojen kesken esimerkiksi tavarankäytön, liikevaihdon, kiinteistön pinta-alan tai työajan suhteessa. (Laitinen 16.2.2017)

Yksityiseen kulutukseen lasketaan mm. lahjat henkilökunnalle, henkilökunnalle maksetut harrastustoiminnan maksut, henkilökunnan autoihin kohdistuvat maksut. Edustus lasketaan myös yksityiseksi kulutukseksi. AVL 114 §:n mukaan arvonlisävero vähennystä ei saa tehdä, kun hankinta koskee seuraavia tavaroita tai palveluita. Vähennysrajoituksen piirissä voidaan siis juuri nähdä yksityiskulutukseen verrattavia menoeriä. (Vero 2021 d)

Jos hankinnat koskevat seuraavia tavaroita ja palveluja arvonlisäverovähennystä ei saa tehdä

- Jos hankinnat kohdistuvat kiinteistöön, joka toimii asuntona, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana. Vähennysrajoitus koskee myös kiinteistön käyttöön liittyviä tavaroita ja palveluja.
- Jos hankinnat kohdistuvat asunnon ja työpaikan väliseen kuljetukseen/ tavaroihin tai palveluihin. Kaikki edustustarkoitukseen käytettävät tavarat tai palvelut.
- Jos hankinnat kohdistuvat mm. henkilöautoihin, moottoripyöriin ja eräisiin muihin kuljetusvälineisiin. Vähennysrajoitus koskee sekä niihin tai niiden käyttöön liittyviä tavaroita tai palveluita.

Listalla kolmantena mainittu vähennysrajoitus ei koske kuitenkaan ajoneuvoa tai alusta, joka on ostettu myytäväksi, vuokrattavaksi, ammattimaiseen henkilökuljetukseen tai ajo-opetukseen käytettäväksi. Henkilöautoihin kohdistuva rajoitus ei myöskään koske henkilöautoa, mikä on hankittu vain ja ainoastaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, eikä henkilöautoa käytetä mihinkään yksityisiin ajoihin. (Vero 2021 d)

Vähennyksen saa tehdä kuluista, jotka suoraan kohdistuvat vähennyskelpoiseen toimintaan. Vähennystä ei saa tehdä kuluista, jotka kohdistuvat verottomaan tai vähennyskelvot-

tomaan toimintaan. Kulut, jotka palvelevat, sekä vähennyskelpoista että vähennyskelvottomaa toimintaa, niin vähennyksen saa tehdä vain verolliseen liiketoimintaan kohdistuvasta osuudesta. (Laitinen 16.2.2017)

Oikeuskäytäntöä vähennysoikeudesta, sekä niiden rajoituksista on olemassa paljon. Arvonlisäveron vähennysoikeus tapauksista löytyy myös paljon korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä. Korkeimman hallinto-oikeuden päätökset pitkälti linjaavat vähennysoikeuksien rajavetotilanteille oikean linjan. Tässä työssä käsitellään tarkemmin muutamia tärkeimpiä vähennysoikeuden rajavetotilanteita.

### **3.1 Markkinoinnin ja edustuksen välinen rajaveto**

Edustustilaisuuksien ja mainos- tai markkinointitilaisuuksien välinen erottelu ei suinkaan aina ole ongelmattonta. Usein vähennyskelvottomia edustuskuluja sekä vähennyskelpoisia markkinointikuluja syntyy hyvin samantyyppisissä tilaisuuksissa ja eroa on vaikea hahmottaa. (Vero 2021 e)

Tapahtuman luonnetta miettiessä on syytä pitää mielessä, että edustustilaisuus on usein hyvin suljettu tilaisuus, ja edustustilaisuuteen on usein kutsuttu vain rajattu määrä henkilöitä. Edustustilaisuuksiin saattaa sisältyä esimerkiksi yrityksen uutuustuotteiden esittelyä ja vapaamuotoisen seurustelun lisäksi tapahtumaan saattaa sisältyä myös muuta ohjelmaa. (Vero 2021 e)

Mainos- ja markkinointitilaisuuksiin taas on yleensä vapaa pääsy. Tilaisuus on siis usein avoin ja tarkoitettu valikoimattomalle asiakasjoukolla. Tilaisuuksiin saattaa kyllä liittyä vähäistä tarjoilua, jota ei kuitenkaan pidetä edustamisena. Mainos- ja markkinointitilaisuuksien tarkoituksena on yleensä yrityksen ja sen tuotteiden tekeminen laajalti tunnetuiksi. (Vero 2021 e)

Markkinointitilaisuus on myös voitu järjestää tuotteiden ja palveluiden kohderyhmämarkkinointina. Tilaisuuteen onkin saatettu kutsua vain valikoituja asiakkaita. Korkein hallinto-oikeus (KHO) antoi vuonna 2013 kolme päätöstä (2013:63, 2013:64, 2013:65). Näiden päätösten mukaan myös valikoidulle kohderyhmälle suunnattu markkinointi voi tietyin kriteerein olla vähennyskelpoista. Eli vaikka tilaisuus on suunnattu valikoidulle kohderyhmälle, niin tilaisuutta ei ole katsottu edustukseksi korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen mukaan. (Vero 2021 e)

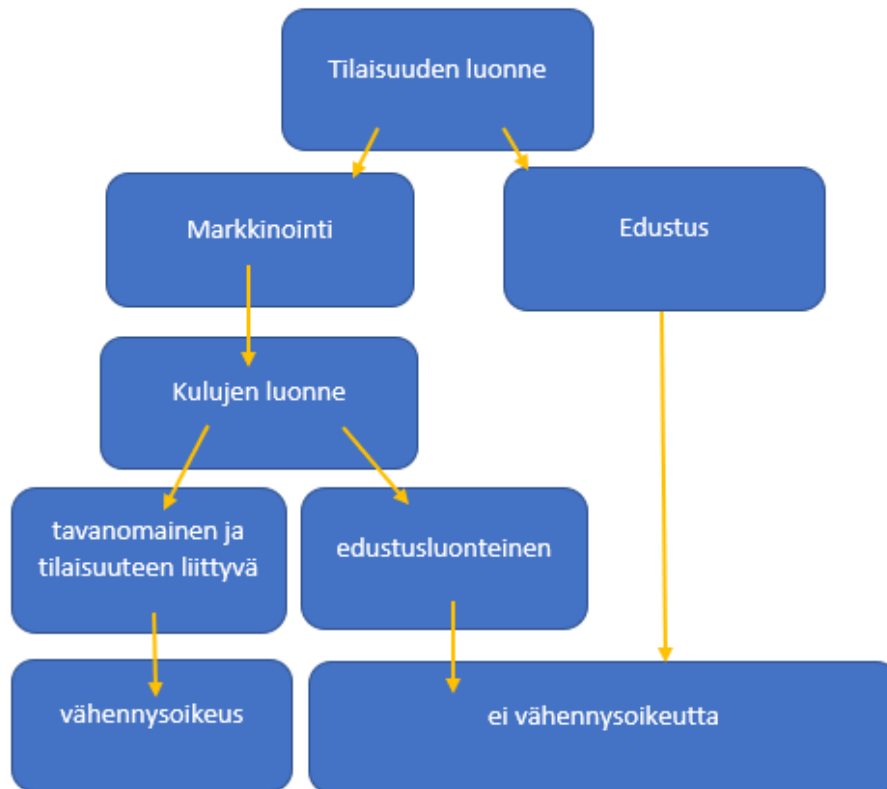
Tämä tarkoittaa, että markkinointikulujen arvonlisäverot ovat vähennyskelpoisia, jos ne liittyvät verolliseen toimintaan arvonlisäverolain 102 §:n mukaisesti. Edustuskulujen vähennysoikeutta on kuitenkin rajoitettu arvonlisäverolaissa. Vähennystä ei saa tehdä, jos hankinta koskee edustustarkoitukseen käytettäviä tavaroita ja palveluja Arvonlisäverolain 114 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan (Vero 2021 e)

Kustannukset, jotka eivät ole luonteeltaan liiketoimintaan liittyviä, esimerkiksi ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät kaikissa tapauksissa vähennysoikeuden ulkopuolelle arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) 176 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan. (Vero 2021 e)

Ensin onkin aina tarkasteltava järjestetyn tilaisuuden tarkoitusta ja luonnetta ennen kuin pystytään arvioimaan tilaisuuden arvonlisäverojen vähennysoikeutta. Jos tilaisuus on luonteeltaan edustustilaisuus, niin kaikki tilaisuuteen liittyviin kuluihin sisältyvät arvonlisäverot ovat myös vähennyskeltottomia. Edustuskuluihin luetaan siis kaikki edustustarkoituksessa syntyneet kuluerät. Kulueriä ovat esimerkiksi ravintolakulut, edustuslahjat, edustusmatkat ja niihin liittyvät matka- ja majoituskulut sekä edustamiseen käytetyistä kiinteistöistä, huoneistoista, veneistä ja muista kulkuvälineistä aiheutuneet kulut. (Vero 2021 e)

Jos kyseessä on yksinomaan liiketoimintaan liittyvä tilaisuus. Esimerkiksi markkinointitilaisuus tai muu vastaavanlainen tilaisuus, on tilaisuuden luonteen lisäksi tarkasteltava myös kulujen luonnetta. Tällaisessa tilanteessa tulee tarkastella, liittyvätkö kulut tilaisuuteen välittömästi, jolloin kuluista on vähennysoikeus, vai ovatko ne edustuskuluina vähennyskeltottomia. Merkitystä on myös sillä, kuka tilaisuuteen osallistuu. Onko tilaisuus järjestetty vain rajatulle henkilölle vai onko tilaisuus ollut kaikille avoin tilaisuus. (Vero 2021 e)

Vähennysoikeutta tarkastellessa vähennysoikeuteen vaikuttavat siis seuraavat seikat: tilaisuuden luonne ja sen tarkoitus, kulujen luonne, sekä osallistujat.



**Kuva 1** Vähennysoikeuden arviointi mukaillen (Vero 2021 e)

Tilaisuuden luonteen määrittämiseen vaikuttaa myös tilaisuuden ohjelma. Onko tilaisuus esimerkiksi markkinointiin liittyvää tuote-esittelyä. Ohjelman perusteella määritellään, onko kyse edustustilaisuudesta vai muusta tilaisuudesta. Tilaisuuden toteutettu sisältö ja tarjoilu vaikuttaa myös vahvasti määrittelyyn. Jos tilaisuudessa on tarjoilua, niin merkitystä on tilaisuuden ohjelman pituudella ja tarjoilun sisällöllä liittyen tilaisuuden ohjelmaan. Jos tarjoilu on koko tilaisuuden pääasia, kyse on enemmänkin edustustilaisuudesta. (Vero 2021 e)

### 3.2 Neuvottelukulut

Henkilökunnan neuvottelu- tai koulutustilaisuuksien kustannukset ovat lähes aina vähennysoikeutettuja kuluja ja niitä ei voida katsoa edustuskuluiksi. Edustuskulut kohdistuvat aina yrityksen ulkopuolisiin henkilöihin ja oman henkilökunnan kanssa käydyt neuvottelut eivät ole koskaan edustusta. On siis syytä muistaa, että edustusmenot kohdistuvat aina yrityk-



sen ulkopuolisiin henkilöihin. Yrityksen sisäisistä palavereista tai hallintoelinten kokouksista johtuvat menot eivät siis kuulu tähän rajoitetusti vähennyskelpoisten edustusmenojen joukkoon, vaan ne lasketaan vähennyskelpoisiin neuvottelumenoihin. On hyvä muistaa, että tilintarkastuskulut, ja esimerkiksi konsulttien kanssa käytyjen neuvottelujen yhteydessä syntyneet menot lasketaan useimmiten kokonaan vähennyskelpoisiksi neuvottelumenoiksi, vaikka kulut kohdistuvat tässä tapauksessa yrityksen ulkopuolisiin henkilöihin. Kulujen pitää kuitenkin olla tavanomaisia ja kulujen syntymisen taustalla pitää olla jonkinlainen asiaohjelma, jotta ne voidaan katsoa neuvottelukuluiksi. (Yrityksen verotietopaketti 2015)

Kun asiakasneuvottelujen yhteydessä osoitetun vieraanvaraisuuden tarkoituksena on sopimus tai liikeneuvotteluiden edistäminen, niin tarjoiluista aiheutuneet menot kuuluvat edustusmenoihin. Vain vähäisestä ja tavallisesta tarjoilusta, kuten asiakasneuvotteluissa tarjotuista pullakahveista tai liikkeen omassa ruokalassa tarjotusta lounaasta, johtuneita kuluja voidaan lukea neuvottelumenoihin. On muistettava, että tarjoilu tulee olla aina toisijaista, jotta olisi kyse on vähennyskelpoisista kuluista. (Yrityksen verotietopaketti 2015)

Neuvottelumenoiksi voidaan luokitella mm. seuraavia tapahtumia:

- Hallintoelinten kokoukset ja yrityksen sisäisistä palavereista johtuvat kulut eivät ole edustusmenoja.
- Neuvottelumenoiksi voidaan katsoa myöskin tilintarkastusmenoja ja muita asiantuntijoiden kanssa käytyjen neuvottelujen yhteydessä syntyneitä kuluja.
- Tilitoimiston henkilökunta sekä muut viranomaiset voidaan lukea muihin asiantuntijoihin
- Myös asiakkaille päivällä neuvottelun yhteydessä tarjotut tavanomaiset tarjoilut voidaan katsoa neuvottelumenoiksi.

Neuvottelumenojen vähennyskelpoisuus tulisi aina selvittää laskulla tai kuitilla ja sitä tukevalla tilaisuuden luonteen selvittävällä dokumentaatiolla. (Eqvitia 2021)

### 3.3 Neuvottelukulut vs. edustuskulut

Mikä on neuvottelu ja mikä sitten edustuskulua? Suurin eroavuus näiden kahden kulun välillä on tilaisuuksille asetettu laskuvaatimuksien dokumentaatio. Kun kirjataan lasku neu-

vottelukuluksi, niin laskussa tulee olla selvitys, mitä on ostettu ja mihin tarkoitukseen ja kelle ja mihin tilaisuuteen kulu on liittynyt. Neuvottelukulut asiakkaan kanssa voidaan esimerkiksi helposti tulkita edustuskuluiksi, ellei dokumentaatiosta tule selville, millainen tilaisuus on ollut kyseessä. Ketä tilaisuuteen on osallistunut, sekä mistä aiheesta tilaisuus on järjestetty. Vaikkei näitä tietoja olisi laskulla, tiedot tulee kerätä erikseen ja dokumentoida laskun liitteeksi. Laskujen käsittelijällä onkin suuri työ aina kerätä tarpeelliset liitteet, jos ne puuttuvat laskulta, jotta vähennysoikeutta osataan arvioida oikein. Suurin ero neuvottelu- ja edustuskulujen välillä on kuitenkin siinä, että edustusmenot ovat arvonlisäverotuksessa täysin vähennyskelvottomia. Yritys ei saa vähentää arvonlisäveroa edustusmenoista ollenkaan ja tuloverotuksessakin yritys voi vähentää niistä vain puolet. (Eqvitia 2021)

Suuri ero neuvottelu- ja edustuskulujen välillä on myös siinä, että edustuskulut kohdistuvat aina yrityksen ulkopuolisiin henkilöihin ja neuvottelukulut aiheutuvat hyvin usein yrityksen sisäisistä neuvotteluista. On hyvä muistaa, että tapaamisneuvottelut eri viranomaistahojen kanssa tai tilintarkastajan tapaaminen voidaan myös laskea kuitenkin neuvottelukuluiksi. On huomioitava, että tarjoilun on kuitenkin oltava tavanomaista. Verotuksessa neuvottelukulut saa vähentää 100 prosenttisesti. (Ukko 2020)

Tilaisuuden luonnetta tulee tarkastella aina ensin ja tilaisuuden luonne taas määrittelee hyvin pitkälle sen, onko kyse kokouskulusta vai edustuskulusta. Jos potentiaalista yhteistyökumppania on viety syömään ja hänelle on tarjoiltu virvokkeita, on kyse usein edustuksesta. Mikäli ohjelmana on ollut yhteistyösopimuksen läpikäynti uuden yhteistyökumppanin kanssa, niin tapahtuma voidaan laskea mahdollisesti kokouskuluksi asiaohjelman vuoksi. Tämä sen vuoksi, että ensimmäisessä tapauksessa vain tunnustellaan uuden yhteistyökumppanin potentiaalia ja pyritään luomaan uusia liikesuhteita. Yhteistyösopimuksen läpikäynnissä, on enemmänkin kyse jo syvemmästä suhteesta uuden yhteistyökumppanin kanssa ja tilaisuuden tarkoitus on saada sopimus syntymään, silloin kyse voi olla myös kokouskulusta. (Gallant 2020)

Jotta kirjanpitäjä osaa tehdä päätöksen kummasta kulusta on kyse, tulee laskujen liitteeksi liittää aina selkeät merkinnät. Näin kirjanpitäjä osaa tehdä kirjaukset sekä kirjanpidollisesti että verotuksellisesti oikein. Merkintöjen tulisi sisältää kaikkien osallistuneiden henkilöiden nimet ja heidän edustamat yritykset, tilaisuuden agendan/ luonteen ja tilaisuuden järjestäjän. (Gallant 2020)

Suuria alkoholimääriä tai ylenpalttisia ruokakestejä ei kuiteinkaan hyväksytä palaverikuluiksi. Tavanomainen tarjoilu neuvottelujen aikana voidaan katsoa neuvottelukuluiksi, jonka saa vähentää verotuksessa kokonaisuudessaan. Myös pikkujoulujen järjestäminen

yrittäjien omille työntekijöille voidaan katsoa vähennyskelpoiseksi virkistys/ neuvottelu kuluksi. Yritys voi vähentää pikkujoulujen tarjoiluista aiheutuneista kuluista arvonlisäveron kokonaisuudessaan myöskin alkoholin osalta. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan henkilökunnan virkistystilaisuudet katsotaan vähennyskelpoiseksi, kun kyse on yhteistilaisuudesta koko henkilökunnalle, juhlat ovat työnantajan määräämänä aikana ja työnantajan määräämässä paikassa. (Ukko 2020)

Asiakkaidenkin kanssa neuvoteltaessa saattaa syntyä neuvottelukuluja, mikäli tarjoilut ovat hyvin tavanomaisia, vaikkakin yleensä neuvottelukulut syntyvät vain oman yrityksen sisällä. Jos asiakkaisiin liittyvästä tarjoiluista aiotaan vähentää arvonlisävero, tulisi yrityksen huolehtia hyvin laskuihin liittyvästä dokumentoinnista. Laskujen liitteenä pitäisi olla dokumentteja, jotka kertovat tilaisuudesta kaiken tarpeellisen ja siitä että vähennyksen on ollut oikeus. Laskun liitteistä tulisi selvittää tilaisuuden luonne ja kenen kanssa ja miksi tilaisuus on järjestetty. Laskujen tarkka dokumentointi on tärkeää. Ilman kunnollista todistusaineistoa yrityksen kulut voidaan helposti luokitellakin edustuskuluiksi. Edustuskuluissa verotuksessa saadaan vähentää huomattavasti pienempi summa, kuin alun perin oli ehkä suunniteltu. Esimerkiksi pienyrittäjälle ero voi olla hyvinkin suuri ja varsinkin silloin, mikäli neuvotteluja järjestetään paljon. (Ukko 2020)

Yhtenä hyvänä esimerkkinä voimme ottaa 100 euron arvoisen edustuslounaan, joka tarjotaan erittäin tärkeälle asiakkaalle. Mikäli tämä 100 euron lounas tulkitaan siis edustukseksi, niin kuluksi jäävä nettokustannus jää noin 90 euron suuruiseksi yrittäjälle. Edustuslounas voidaan vähentää viisikymmentä prosenttisesti tuloverotuksessa, jos lasketaan tuloveron olevan kaksikymmentä prosenttia. Jos taas mietitään, että tämä 100 euron edustuslounas tulkitaankin sitten neuvottelukuluksi, niin yritykselle jääkin lounaasta nettokustannusta enää vain noin 70 euroa pyöristettynä. Neuvottelukulut saadaan vähentää sataprosenttisesti tuloverotuksessa, jos lasketaan tuloveron olevan kaksikymmentä prosenttia ja arvonlisäverovähennyksen ollessa neljätoista prosenttia. Jos tällaisia lounaita tarjotaan usein, niin ero alkaa tuntumaan varsinkin pienyrittäjän kustannuksissa. (Ukko 2020)

Neuvottelu ja edustuskulujen eroa on välillä hyvin vaikea erottaa ja voidaankin sanoa, että joskus neuvottelu- ja edustuskulujen ero on kuin veteen piirretty viiva. Yrittäjän edun mukaista on aina pyrkiä todentamaan, että vähennysoikeus on täydet sataprosenttia ja tilaisuus laskettaisi kokonaan vähennyskelpoiseksi. Ettei jälkiveroja synny, niin on siis erittäin tärkeää huolehtia neuvottelutilaisuuksien dokumentoinnista. Dokumentteiksi käyvät kuitit ja

laskut, joista löytyvät pakolliset merkinnät. Pakollisia laskumerkintöjä ovat esimerkiksi laskun antopäivä, myyjän alv-tunniste ja verokanta ja niistä on kerrottu tarkemmin tässä työssä omassa kappaleessa. (Ukko 2020)

Ohessa on vielä koottu joitakin tärkeitä seikkoja helpottamaan edustus ja neuvottelukulujen hahmottamista.

- Neuvottelukuluja ovat mm. Sisäiset kokous- ja koulutustilaisuudet.
- Neuvottelukuluiksi voidaan laskea pienehköt tarjoilut ja näitä ovat mm. tavanomainen päivätarjoilu, tilat, kouluttajien palkkiot ja materiaalit.
- Neuvottelukuluksi voidaan katsoa myös pikkujoulut henkilöstön kanssa, jos tarjoilu ollut kohtuullista.
- Neuvottelukuluilla on 100 % vähennysoikeus elinkeinotulon verotuksessa.
- Edustuskuluiksi voidaan laskea asiakastapaamiset tai lounaat asiakkaan kanssa.
- Tavanomaisesta poikkeava tarjoilu esimerkiksi. Koulutustilaisuuden jälkeen pidetyn iltatilaisuuden kulut.
- On huomioitava, että edustuskuluista ei saa vähentää arvonlisäveroa ollenkaan.
- Edustuskuluilla on vain 50 % vähennysoikeus elinkeinotulon verotuksessa. (Ukko 2020)

### 3.4 Edustusmenot

Vuonna 2021 edustuskulut ovat tuloverotuksessa vähennyskelpoisia puolesta määrästä. Arvonlisäveroa laskettaessa edustuskuluja ei saa vähentää ollenkaan. Laissa ei ole kerrottu edustuskulun määritelmää, mutta aiheesta on runsaasti oikeuskäytäntöä ja verohallinnon ohje. Edustusmenojen vähennyskelpoisuuden rajoittamisen taustalla on näkemys, että edustusmenoihin sisältyy niiden luonteen vuoksi yleensä myös elantokustannukseksi katsottavaa etua eli yksityiskulutusta. (Verotieto 2017, 33)

Edustuskuluista ei saa vähentää arvonlisäveroa, mutta edustuskulun käsitettä ei ole määritelty arvonlisäverolaissa eikä sen esitöissä. Edustusmenot ovat ALV:n 114 §:n 1 momentin 3 kohdassa kuitenkin säädetty vähennyskelvottomiksi. Edustuskulut kohdistuvat aina yrityksen ulkopuolisiin henkilöihin/ tahoihin. Vastaavat hankinnat taas henkilökunnalle tarjottuina ovat arvonlisäverotuksessa yleensä joko virkistyskuluja tai vähennyskelvotonta yksityiskulutusta. (Vero 2021 e)

Edustuskulut ovat kuluja, joilla pyritään uusien liikesuhteiden luomiseen ja entisten säilyttämiseen tai parantamiseen tai liiketoiminnan edistämiseen jollain muulla tavalla. Edustus

kohdistuu yleensä suppeaan, ennalta määrättyyn henkilökuntaan. Yrityksen omaan henkilökuntaan kohdistuvat kulut eivät ole edustuskuluja. Myöskään yrityksen hallintoelimiin, kuten hallitukseen tai tilintarkastajiin, kohdistuneet kulut eivät ole edustuskuluja. Tilaisuuksien isännöinnistä johtuneet kulut ovat kuitenkin edustuskuluja. Jos asiakkaisiin kohdistuva tarjoilu selkeästi liittyy myyntitapahtumiin, kysymys ei ole edustuksesta vaan liiketoiminnan vähennyskelpoisista kuluista. (Verotieto 2017; 33)

Kun yritys järjestää tilaisuuden kertoakseen yhtiön toiminnasta tai uusista tuotteista, tilaisuus on markkinointitilaisuus, ellei osallistujien määrä ole rajoitettu. Esimerkiksi messuille osallistumiseen liittyvät kulut ovat siten vähennyskelpoisia. Opiskelijoille järjestetyt tutustumiskäynnit yritykseen ovat luonteeltaan PR- menoja ja kokonaan vähennyskelpoisia. (Verotieto 2017; 35)

Edustusmenoihin luetaan kaikki edustustarkoituksessa syntyneet menoerät, joita ovat esimerkiksi edustamisesta aiheutuneet välittömät menot, kuten ravintolamenot ja edustuslahjojen antamisesta aiheutuneet menot. Edustusmatkoista aiheutuneet matka ja majoituskulut. Suoranaisesti edustamisesta aiheutuneet palkat, kuten edustustilaisuutta varten palkatun tarjoiluhenkilökunnan palkat. Sen sijaan yrityksen työntekijöiden palkat ovat kokonaan vähennyskelpoisia kuluja siltäkin osin, kun työntekijät osallistuvat edustukseen. (Verotieto 2017; 34)

### **3.5 Edustusmatkat**

Kun yritys järjestää asiakkaille, tavarantoimittajille, liiketuttaville ja muille vastaaville yhteistyötahoille virkistysmatkoja, matkoja pidetään edustuksena. Edustusmatkan tarkoituksena on aina verovelvollisen liiketoiminnan edistäminen. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014, 203)

Kaikki tällaisiin matkoihin liittyvät kulut, kuten matka- ja majoituskulut, tilavuokrat ja tarjoiluun liittyvät kulut, ovat vähennyskeltvottomia. Myös matkan järjestävän yrityksen henkilökunnan matkustamiskulut edustusmatkalla jäävät edustuskuluina vähennysoikeuden ulkopuolelle. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014, 203)

### **3.6 Edustustilat**

Verovelvollisen edustuskäytössä oleviin tiloihin liittyvät hankinnat ovat vähennyskeltvottomia. Vähennystä ei saa tehdä esimerkiksi edustussaunan tai -mökin hankinta- tai vuokrauskustannuksista, ylläpito- ja siivouskustannuksista, eikä tarvike- ja kalustehankinnoista. Jos tiloja käytetään sekä edustus- että liiketoiminnan tarkoitukseen. Vähennysoikeus on

osittainen ja se pitäisi pyrkiä jakaa käytön suhteessa. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014, 204)

### 3.7 Edustaminen esimerkkejä

Tässä luvussa käydään läpi muutamia esimerkkejä menoista, joista käytetään nimitystä edustusmeno.

Yrityksesi pitkäaikainen yhteistyökumppani täyttää 50-vuotta ja pitää suuret juhlan sen kunniaksi. Olet saanut kutsun juhliin ja viet yhteistyökumppanille lahjaksi konjakkipullon. Konjakkipullo voidaan katsoa edustuslahjaksi. (Mikkelin tilitoimisto 2017)

Suurin asiakkaasi on ostanut yritykseltäsi päättyvänä vuonna ison määrän palveluita. Viet joululahjaksi asiakkaallesi herkkukorin, sekä hienon kukka-asetelman ja toivot, että se vauhdittaa entisestään kauppaa ensi vuonna. Lahjat katsotaan edustuslahjoiksi. (Mikkelin tilitoimisto 2017)

Järjestät alihankkijasi kanssa tapaamisen ja viet hänet syömään hyvin, ja samalla vaihdatte kuulumisia sekä keskustellette tulevaisuuden suunnitelmistanne, sekä toimialan muutoksista. Ruokailu katsotaan tässä tapauksessa edustukseksi. (Mikkelin tilitoimisto 2017)

On tärkeä muistaa, että edustusmenot kohdistuvat aina asiakkaisiin tai toimittajiin. Ne ovat kuluja, jotka liittyvät liiketoimintaan. Edustusmenon tarkoituksena on solmia uusia liikesuhteita, edistää liiketoimintaa ja ylläpitää entisiä liike suhteita. (Mikkelin tilitoimisto 2017)

Edustuksessa on kyse usein lahjasta tai muusta huomionosoituksesta. Edustuslahja valitaan usein juuri saajaansa varten ja edustuslahjan hintakin on usein kalliimpi, kuin esimerkiksi massalahjana jaettavalla mainoskynällä. Alkoholilahjat lasketaan aina edustuslahjoiksi. (Mikkelin tilitoimisto 2017)

Edustus tulkitaan usein vieraanvaraisuudeksi, joka liittyy liiketoimintaan, sekä kohdistuu yrityksen ulkopuoliseen tahoon. Vieraanvaraisuutta voi olla esimerkiksi lounaan tarjoaminen kokoustarjoilu tai illallinen. Edustus tapaamisella ei välttämättä ole mitään erityistä agenda, eikä sillä välttämättä ole mitään tiettyä tavoitettakaan, esimerkkinä tavoitteesta, vaikka projektiakataulun suunnittelu. Edustustapaamisessa voi yksinkertaisimmillaan olla kyse, esimerkiksi uusasiakashankinnasta tai sitten perinteisestä joululounaasta alihankkijan tai asiakkaan kanssa. (Mikkelin tilitoimisto 2017)

Edustusmenoista ei ole oikeutta tehdä arvonnisävero vähennystä koskaan. On myös muistettava, että edustusmenot ovat elinkeinoverotuksessa 50 % vähennyskelpoista menoa. Kirjanpidossa kulun voi kuitenkin vähentää kokonaisuudessaan. (Mikkelin tilitoimisto 2017)

### 3.8 Edustaminen vs. markkinointi ja mainoskulut

Tässä luvussa käsitellään edustamisen ja markkinoinnin/mainoskulujen eroja. Liiketoimintaan liittyvät markkinointi ja mainoskulut, ovat vähennyskelpoisia sekä arvonnisäverotuksessa ja myös tuloverotuksessa. Tuloverotuksessa edustuskuluista voidaan taas vähentää vain 50 % edustuskulujen määrästä. Arvonnisävero vähennyksiä edustukseen käytetyistä tavaroista ja palveluista taas ei saa koskaan tehdä. (Tapaus 2021)

Vähennysoikeutta mietittäessä on muistettava, että jos kyseessä on edustustilaisuus niin tilaisuuden kaikki kulut lasketaan edustuskuluiksi. Mikäli kyseessä on taas markkinointitilaisuus, tilaisuuden kulujen luonnetta tulee vielä erikseen tarkastella tarkemmin. Arviointia tehtäessä vaikutusta on myös sillä, ketkä tilaisuuteen ovat osallistuneet. Verovelvollisella on aina näyttövelvollisuus tilaisuuden sekä kulujen luonteesta. (Tapaus 2021)

On muistettava, että jos kyseessä on markkinointitilaisuus, niin se ei kuitenkaan tee koko tapahtumasta automaattisesti 100 % vähennettävää. Yksittäisen tapahtuman kuluja pitää tarkastella aina tarkemmin. Voikin olla, että tapahtuman päiväosuus on ”tavanomaista ja tilaisuuteen liittyvää” eli vähennyskelpoista ja esimerkiksi iltaohjelma onkin sitten jo edustusta. (Tapaus 2021)

Vähennysoikeuden edellytyksenä on, että pääosa tilaisuudesta tulisi muodostua asiaohjelmasta. Ohjelma voi olla esimerkiksi markkinointitilaisuus, ja tilaisuuden tarkoituksena voi olla esimerkiksi yrityksen ja sen tuotteiden tunnetuksi tekeminen. Ohjelma voi olla myös tuotekoulutusta tai sitten rajatulle asiakasjoukolla tuotteiden kohderyhmämarkkinointia. Kyseessä voi olla myös PR-tilaisuus esimerkiksi opiskelijoille tai eläkeläisryhmille. Markkinointitilaisuus voi sisältää myös tarjoilua, mutta tarjoilun on oltava tavanomaista, sekä toisijaista ohjelman tarkoitukseen nähden. Tavanomaiseksi voidaan laskea esimerkiksi kahvitarjoilu, buffet-tyyppinen lounastarjoilu tai hintatasoltaan vastaava tarjoilu. Tilaisuus voi jakautua myös osin edustustilaisuuteen ja osin markkinointitilaisuuteen, jolloin myös kustannukset täytyy jakaa verokäsittelyä varten. Tilaisuuden järjestämisaikakohdalla ei ole suurta ratkaisevaa merkitystä arviointia tehdessä. (Tapaus 2021)

Verohallinnon ohjeen mukaan markkinointitilaisuuksiin osallistuvien vieraiden yöpymis-, sekä matkakulut ovat vähennyskelpoisia niin arvonnisäverotuksessa, kuin tuloverotuksessa. Poikkeuksena on kuitenkin hotelliaamiaiset, jotka pääsääntöisesti käsitellään vähennyskeltottomina kuluina.

### 3.9 Tavanomaiset mainoslahjat ja tavaränäytteet

Mainoslahjat ovat vähäarvoisia ja yleensä yrityksen logolla varustettuja ja ne ovat vähennyskelpoisia, sekä tuloverotuksessa että arvonnisäverotuksessa. Tavallisia yrityksen antamia mainoslahjoja ovat yrityksen nimellä/logolla varustetut kynät, paidat, solmiot, huivit yms. tavarat. Alkoholituotteet eivät voi olla mainoslahjoja, mutta mainoslahjoiksi voidaan laskea myös muut yrityksen toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden kohtuulliset lahjat. Esimerkiksi kotitaloustavarat, sekä koriste-esineet, mutta mainoslahjan arvonnisäverollinen ostohinta saa olla enintään 35–50 euroa. Mikäli mainoslahjan edellytykset eivät täyty, on kyseessä edustuslahja. (Tapaus 2021)

Verohallinnon ohjeen mukaan tavanomaiset mainoslahjat ovat yleensä vähäarvoisia masalahjoja, joita annetaan useille vastaanottajille samaan aikaan. Edustuslahjat ovat vähennyskeltottomia, mutta tavanomaiset mainoslahjat taas sen sijana ovat vähennyskelpoisia. Jos kyse on itse valmistetusta tavarasta, arvoksi katsotaan tavarantoimittajan todennäköinen luovutushinta. (Tuomi-Sorjonen & Kosonen 2015, 56)

Tavanomaisina mainoslahjoina voidaan pitää esimerkiksi paitoja, kyniä ja huiveja, joita voidaan pitää arvoltaan kohtuullisina ja jotka ovat usein myös varustettuna yrityksen logolla tai nimellä. Tällaisista tavaroista yritys saa siis tehdä arvonnisäverovähennyksen. (Tuomi-Sorjonen & Kosonen 2015; 56)

Alkoholituotteita ei yleisesti pidetä tavanomaisina mainoslahjoina, vaan ne lasketaan edustuslahjoiksi ja arvonnisäveron vähennystä ei saa silloin tehdä. Myöskään henkilöstölle ilmaiseksi yksityiskäyttöön luovutetut tavarat eivät ole tavanomaisia mainoslahjoja, vaan näistä luovutuksista on suoritettava oman käytön veroa. Henkilöstölle luovutettavia tavaroita ei voida verohallinnon ohjeen mukaan pitää siis tavanomaisina mainoslahjoina ja siten henkilöstön yksityiskäyttöön luovutetuista tavaroista tulee aina suorittaa oman käytön vero. (Tuomi-Sorjonen & Kosonen 2015; 56)



Tavanomaisen mainoslahjan käsitettä ei ole täsmennetty arvonlisäverolaissa, joten verohallinnon ohjeellaan asettama euromääräinen arvoraja on käytännössä hyvin tärkeä tulkintaohje sekä verovelvollisille että veroviranomaisille. (Tuomi-Sorjonen & Kosonen 2015; 56)

Päivitetyssä ohjeessaan verohallinto on nostanut tavanomaisena pidetyn lahjan arvon rajaa siten, että tavanomaisena mainoslahjana voidaan pitää tavaraa, jonka arvonlisäverollinen ostohinta on enintään 50 euroa, aiemmin raja oli 35 euroa. (Tuomi-Sorjonen & Kosonen 2015; 56)

Verohallinnon käsityksen mukaan siis mainoslahja, jonka ostohinta arvonlisäverollisena on enintään 50 euroa, voidaan pitää tavanomaisena. Mikäli elinkeinonharjoittaja on valmistanut tavaransa itse, niin tavanomaisuutta määriteltäessä arvona pidetään tavaransa todennäköistä luovutushintaa. (Vero 2021 g)

## 4 Henkilökuntakulujen alv käsittely

Tässä luvussa käsitellään henkilöstökulujen arvonlisävero käsittelyä. Yrityksille henkilökuntaan liittyvät kulut ovat yleisesti aina kokonaan vähennyskelpoisia kuluja. Lähtökohdina vähennyskelpoisuudelle on kuitenkin, että yritys ostaa palvelun tai tavaran verollista liiketoimintaansa varten. Työntekijöiden henkilökohtaisina kustannuksina pidettävät tavarat tai palvelut jäävät tästä syystä vähennysoikeuden ulkopuolelle. (Vero 2021 i)

### 4.1 Kodin ja työpaikanväliset kulut

Kodin ja varsinaisen työpaikan väliset työmatkakustannukset lasketaan henkilökohtaisiksi kustannuksiksi, ja ne eivät ole osa elinkeinonharjoittajan verollista toimintaa. Kodin ja työpaikan kuluista ei saa vähentää arvonlisäveroa tästä syystä koskaan. (Tilisanomat 2008)

### 4.2 Neuvottelua tai virkistystä vai yksityistä kulutusta

Rajaveto vähennyskelpoisten kokous- ja neuvottelukulujen ja vähennyskeltottomien edustus- ja yksityismenojen välillä on usein mahdotonta tehdä pelkkien ravintola- tai muiden tarjoilulaskujen perusteella. Jotta ostolaskujen käsittelijä voisi perustellusti määrittää, voiko laskun sisältämän arvonlisäveron vähentää, tulisi laskun hyväksyjän, tai muun tapauksen tunnevan henkilön tarkentaa laskulle tai erilliselle liitteelle, minkälaisesta tilaisuudesta on ollut kysymys. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 207)

Hyödyllisiä tietoja ovat luettelo tilaisuuden osallistujista, käsiteltävät asiat (agenda), pitoaika ja mahdollinen selvitys siitä, miksi neuvottelu on käyty ravintolassa. Muistio on hyvä liittää kirjanpitoaineistoon ja myös verotarkastuksen varalle. Ilman dokumentoitua yksilöintiä tilaisuudesta vähennysoikeuden perusteleminen myöhemmin verotarkastuksessa voi olla työlästä tai jopa mahdotonta. Huomattavaa on, että pelkkä agenda ei tee tilaisuudesta vähennyskelpoista. Arvonlisäverokäsittelyn ratkaisee aina tilaisuuden luonne. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 207)

Yrityksen henkilökunnalle järjestämiin virkistystilaisuuksiin, kuten pikkujouluihin ja kesäjuhliin, liittyvät hankinnat ovat vähennyskelpoisia, jos tilaisuus on tarkoitettu yrityksen koko henkilökunnalle tai tietyn yksikön tai osaston kaikille työntekijöille. Tilaisuus on lisäksi järjestettävä työnantajayrityksen määräämänä ajankohtana. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 217)

### 4.3 Yksityisen kulutuksen ja liiketoiminnan kulujen raja-alue

On huomioitava, että yksityiskulutukseen hankitut tavarat eivät ole koskaan vähennyskelpoisia arvonlisäverotuksessa. Seuraavat kulut eivät ole vähennyskelpoisia arvonlisäverotuksessa tästä syystä.

Asunnon ja työpaikan väliset kustannukset eivät ole vähennyskelpoisia, jos työnantaja on järjestänyt kuljetuksen. Myöskään henkilökunnan työsuhdeasuntojen, vapaa-ajan rakennusten ja harrastustilojen kulut eivät ole vähennyskelpoisia.

Harrastustoiminnan kuluista ei myöskään saa tehdä arvonlisävero vähennystä. Poikkeuksen tekee yrityksen yhteiset virkistystilaisuudet, kuten kesäjuhlat ja pikkujoulut. Työmatkoista aiheutuneet majoitus/ yöpymiskulut ovat vähennyskelpoisia, mutta on hyvä muistaa, että hotellilaskuun sisältyvä aamiainen ei ole taas vähennyskelpoinen, koska se lasketaan henkilön yksityiseksi kulutukseksi. Arvonlisäveroa ei voi vähentää, kun hankinnat tulevat yrittäjän tai henkilökunnan yksityiskäyttöön, mutta ostot verolliseen liiketoimintaan ovat vähennyskelpoisia. (Smakkonen 2015)

### 4.4 Työvaatteet

Verovelvollisen työnantajan työntekijöilleen hankkimat työ- ja suojavaatteet ovat vähennyskelpoisia, jos ne ovat työn tekemisen kannalta välttämättömiä. Vähennyskelpoisia ovat esimerkiksi metsurin suojavaatteet ja auton asentajien suojahaalarit. Myös työn vaatimat turvakengät ovat vähennyskelpoisia yleisten vähennysoikeuden edellytysten täytyessä. Jos työnantaja ostaa työntekijöille ns. normaaleja työnvaatteita esimerkiksi jakkuja tai pikkukutakkeja, hankintoja on verotuskäytännössä pidetty vähennyskelvottomina. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 217)

Vähennysoikeus on siis työvälineistä, työpuvuista tai muut yrityksen toiminnalle tarpeelliset henkilökunnalle tai alihankkijoille tietyn työn suorittamista varten vastikkeetta luovutetut tavarat. Työpukuja ovat esimerkiksi haalarit tai muut vastaavat suojavaatteet sekä yhtenäiset työasut esimerkiksi tarjoilijoiden asut. Vapaa-ajan vaatteet ovat taas vähennyskelvottomia, vaikka vaatteissa olisi yhtiön logoja tai mainoksia. Joitakin tapauksia saateen katsoa läpi sormien, kuten messuvaatteet. (Laitinen 16.2.2017)

#### 4.5 Sosiaalitulat ja virvokkeet

Verovelvollisen edustuskäytössä oleviin tiloihin liittyvät hankinnat ovat vähennyskelpottomia. Vähennystä ei saa tehdä esimerkiksi edustussaunan tai mökin hankinta- tai vuokrauskustannuksista, ylläpito- ja siivouskustannuksista, sekä tarvike- ja kalustehankinnoista. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 204)

Jos tilat ovat sekä edustus- että liiketoiminnan käytössä, vähennysoikeus on osittainen. Yritys voi vähentää esimerkiksi mökin rakentamis- ja käyttökustannusten arvonnisäverot osittain, jos se käyttää mökkiä esimerkiksi henkilökunnan koulutustilana, hallintoelinten kokouksissa ja strategia palaverissa. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 204)

Jako tehdään tilojen käytön suhteessa varauskirjan tai muun seurantajärjestelmän perusteella. Tämä jakokriteeri on dokumentoitava mahdollisen verotarkastuksen varalta. Tilaan kohdistuvista kiinteistöinvestoinneista tehtyä arvonnisäverovähennystä tulee tarkistaa tarkistuskauden ajan, jos käyttötarkoitus muuttuu. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 204)

Arvonnisäveron voi vähentää henkilökunnan sosiaalitulojen osalta. Näitä ovat mm. taukotilat, henkilöstöravintolan tilat ja niiden tarvikkeet ja muut kulut. Myös kahvi ja tavanomaiset muut virvokkeet kuten mm. lähdevesiautomaatti, virvoitusjuomat jne. ovat vähennyskelpoisia. Harrastustilat ovat taas vähennyskelpottomia. (Laitinen 16.2.2017)

#### 4.6 Kokous ja koulutustilaisuudet

On hyvä muistaa, että edustuskulut kohdistuvat aina yrityksen ulkopuolisiin henkilöihin. Henkilökunnan neuvottelu- tai koulutustilaisuuden kustannukset ovat usein vähennyskelpoisia kuluja, eikä niitä voida katsoa edustuskuluiksi, koska tällaiset tapahtumat koskevat omaa henkilökuntaan. Neuvottelukuluiksi katsottavia kokonaan vähennyskelpoisia menoja katsotaan olevan myös tilintarkastajien ja muiden asiantuntijoiden kanssa syntyneet menot, jos ne ovat luonteeltaan kohtuullisia. (Tilisanomat 2008)

Neuvottelumenoja, jotka ovat siis vähennyskelpoisia saattaa syntyä myös tapaamisista viranomaisten kanssa. On hyvä muistaa, että mikäli sinänsä vähennyskelpoiseen tilaisuuteen kuitenkin liittyy jokin vapaamuotoisempi osuus, esimerkiksi yhtiön hallintoelimen kokouksen jälkeen järjestetäänkin vielä erillinen illallinen, voidaan tämä illallinen katsoa jo mahdollisesti, yksityiskulutuksena vähennyskelpottomaksi tilaisuudeksi. (Tilisanomat 2008)

#### 4.7 Henkilökunnan virkistystilaisuudet

Yrityksen henkilökunnalleen järjestämiin virkistystilaisuuksiin, kuten pikkujouluihin ja kesäjuhliin, liittyvät hankinnat ovat vähennyskelpoisia, jos tilaisuus on tarkoitettu yrityksen koko henkilökunnalle tai tietyn yksikön tai osaston kaikille työntekijöille. Tilaisuus on lisäksi järjestettävä työnantajayrityksen määräämänä ajankohtana. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 217)

Kun mietitään henkilökunnan virkistysmenojen vähennysoikeutta, niin vähennysoikeus riippuu paljolti siitä, onko juhlat tarkoitettu avoimeksi koko yritykselle henkilökunnalle, osastolle tai muulle yksikölle, vai onko juhlat tarkoitettu vain pienelle tietylle määrätylle joukolle henkilöitä. (Tilisanomat 2008)

Jos kyseessä on koko yritykselle tai esimerkiksi koko osastolle avoin tilaisuus, virkistysmenot ovat Korkeimman hallinto-oikeuden (KHO:n) kannan mukaan vähennyskelpoisia kuluja. Vähennysoikeus koskee myöskin alkoholitarjoilua, vaikka alkoholi nähdään usein vähennyskelvottomana menona. (Tilisanomat 2008)

Tilaisuus on siis vähennyskelpoinen, mikäli kyse on yhteistilaisuudesta koko henkilökunnalle tai tietyn osaston henkilökunnalle. Tilaisuuden tulee olla työnantajan määräämänä ajankohtana ja työnantajan määräämässä paikassa. Sillä ei ole merkitystä järjestetäänkö tilaisuus työnantajan omissa tiloissa vai muualla. (Laitinen 16.2.2017)

#### 4.8 Puhelinetu

Pelkästään työpuheluihin käytettävän matkapuhelimen hankinta- ja käyttökustannukset ovat liiketoiminnan kuluina kokonaan vähennyskelpoisia, jos yleiset vähennysoikeuden edellytykset täyttyvät. Vähennysoikeiden edellytyksenä on myös, että liittymä on työnantajan nimissä.

Jos henkilökunta saa käyttää matkapuhelinta myös yksityispueluihin, yksityiskäytön osuus on taas vähennyskelvotonta. Usein yksityiskäytön todellista määrää ei pystytä selvittämään tarkasti. Tällöin vähennyskelvottomana osuutena voidaan verohallinnon kannan mukaan pitää matkapuhelinedun ennakonpidätystä varten verohallinnon vahvistamaa raha-arvoa joka vuonna 2021 on 20 euroa. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 216)

Työnantajan palkansaajalle maksama matkapuhelimen luontoisetuarvo on 20 euroa kuukaudessa. Edun arvo kattaa tekstiviesteistä, puheluista ja multimediateksteistä aiheutuneet kustannukset. (Vero 2021 f)

Vähennyskeltottoman arvonlisäveron osuus puhelinlaskusta on  $20,00 * 24 \% = 4,80$  euroa kuukaudessa yhtä puhelinta kohden. Itse asiassa tässä verohallinnon kannan mukaisessa laskutavassa on kysymys matkapuhelimen yksityiskäytön oman käytön verotuksesta ja oman käytön veron perusteena voidaan pitää matkapuhelinedun raha-arvoa. Käytännössä samaan lopputulokseen päästään jättämällä raha-arvoa vastaava osuus puhelinlaskun sisältämästä arvonlisäverosta vähentämättä. Yksityiskäytön arvonlisäveron osuus tulisi jättää vähentämättä kuukausittain. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 216)

Esimerkki puhelinedun arvonlisäverovähennyksestä

Yritys X Oy maksaa puhelinlaskun 124 euroa (100 euroa + alv 24 euroa) Puhelinlasku sisältää toimitusjohtajan luontoisetuna olevan puhelimen kulut. Luontaisetuarvon (20 euroa) otsalta ei arvonlisävero ei ole vähennyskelpoinen. Vähennyskelpoisten puhelinkulujen määrä on siis  $100-20= 80$  euroa. Vähennyskelpoinen alv:n määrä on  $24 \% * 80$  eurosta = 19,20 euroa. (Tuomi-Sorjonen & Kosonen 2015)

#### 4.9 Työnantajan kustantaman tietoliikenneyhteys

Jos työntekijällä on oikeus käyttää työnantajan kustantamaa tietoliikenneyhteyttä myös yksityiskäytössä, kustannuksista 50 % on työnantajalle vähennyskelpoisia, kun on näyttöä siitä, että tietoliikenneyhteys on työkäytössä ja lasku on ositettu työnantajalle. (Laitinen 16.2.2017)

#### 4.10 Työterveyshuolto

Omalle työterveysasemalle tehdyt hankinnat, kuten kalusteet, laitteet ja lääkkeet, ovat verovelvolliselle yritykselle yleiskuluina vähennyskelpoisia. Vähennysoikeus koskee kuitenkin vain yrityksen omalle henkilökunnalle tuetettujen työterveyspalveluiden hankintoja. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 222)

Jos terveyspalveluja myydään toisille konserniyrityksille, ulkopuolisille yrityksille tai kunnalle, kysymyksessä voi olla verottomaksi säädeltyjen terveyden ja sairaanhoitopalvelujen myynti. Verottomaksi säädettyyn toimintaan tehdyt hankinnat eivät oikeuta vähennyksen tekemiseen. Jos terveyspalveluja luovutetaan sekä omalle arvonlisäverollista liiketoimintaa palvelevalle henkilökunnalle että ulkopuolisille, toimintaan liittyvät hankinnat on jaettava vähennyskelpoiseen ja vähennyskeltottomaan osaan. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 222)

Yhtiöllä on siis vähennysoikeus hankinnoista, jos palvelu järjestetään henkilöstölle eikä siellä ole työntekijöiden yksityiskäyttöä eikä vähennysrajoitusten alaista toimintaa. Palvelua ei myydä ulkopuolisille. Kustannukset liittyvät yhtiön verolliseen liiketoimintaan yleiskustannuksena. (Laitinen 16.2.2017)

#### **4.11 Henkilökuntalahjat**

Tässä kappaleessa käsitellään henkilökuntalahjoja. Jos henkilökunnalle annettu lahja on kohtuullinen ja se ei ole rahaa, eikä lahjakortti se ei aiheuta antajalle ennakonpidätysvelvollisuutta tai vaikuta henkilön eläkevakuutusmaksuihin. Yllä mainittu lahja on käytännössä esinelahja työnantajalta ja yleensä työnantajan valitsema. Yksittäisen työntekijän lahja on verottajan mielestä kohtuullinen, jos se on maksimissaan 100 euroa vuodessa. Henkilökunnan lahja on antajalle verotuksessa vähennyskelpoista kulua, mutta arvonlisäveron vähennysoikeutta yrityksellä ei ole tällaisista kuluista ole. (Mandaatti 2020)

Henkilökunnalle annettujen merkkipäivä-, joului- ja muita lahjoja pidetään lähtökohtaisesti vähennyskeltottomina työntekijän yksityiseen kulutukseen tehtyinä hankintoina. Verotuskäytännön mukaan vähennyksen saa tehdä kuitenkin vähäisestä muistamisesta. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 219)

Työntekijöille annetut tavanomaisina pidettävät mainoslahjat oikeuttavat vähennyksen tekemiseen ilman oman käytön veron suoritusvelvollisuutta. Helsingin hallinto-oikeuden erään ratkaisun mukaan henkilökunnalle annetuilla vähäarvoisilla, yhtiön nimellä tai logolla varustetuilla mainoslahjoilla on yhtiön liiketoiminnan näkökulmasta yhtä suuri mainosarvo kuin ulkopuolisille luovutetuilla mainoslahjoilla. Tavanomaiset mainoslahjat ovat tyypillisesti yrityksen logolla varustettuja tai muutoin tunnistettavasti yrityksen toimialaan liittyviä tavaroita. kuten lippalakit, t-paidat, golfpallot ja kynät. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 219)

Mitä arvokkaampi ja yksilöllisempi lahja annetaan, sitä suuremmalla todennäköisyydellä lahjan arvo on vähennyskeltoton. Vähennyskelpoisena pidettävän henkilökunta lahjan arvosta ei ole annettu ylemmän oikeustason päätöstä. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 219)

#### **4.12 Henkilökunnan liikuntapalvelut**

Työnantajan kokonaan tai osittain maksamat henkilökunnan liikuntapalvelut ovat vähennyskeltottomia, kun työntekijät käyttävät palveluita vapaa-aikanaan. Vähennyskeltottomia

ovat siten työnantajan kustantamat uima-, jumppa- ja kuntosaliliput, joita työntekijät hyödyntävät itse määräämään ajankohtana työajan ulkopuolella. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 218)

Tämä vähennyskielto on vahvistettu korkeimman hallinto-oikeuden vuonna 2001 antamassa päätöksessä. Arvonlisäverovähennyksen saa kuitenkin tehdä henkilökunnalle järjestettyjä liikuntapäiviä ja vastaavia yhteistilaisuuksia varten tehdyistä hankinnoista. Tilaisuuden tulee kuitenkin olla koko henkilökunnalle, osastolle tai yksikölle tarkoitettu ja työnantajan määräämänä aikana järjestetty henkilöstötilaisuus. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 218)

#### 4.13 Hotelliaamiainen

Hotellilaskut sisältävät usein varsinaisen majoituksen ohella myös muita kustannuksia, kuten aamiaisesta, puheluista, minibaarin käytöstä ja maksullisten TV-kanavien tai maksullisten tietoliikenneyhteyden käytöstä perittäviä veloituksia. Kustannusten vähennyskelpoisuutta arvioitaessa on pidettävä mielessä vähennysoikeuden pelisääntö: verolliseen liiketoimintaan liittyvät hankinnat saa vähentää, mutta yksityiskäyttöön tehtyjä hankintoja ei. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 197)

Mikäli hotellilasku liittyy työnantajayrityksen verollisen liiketoiminnan työ- tai liikematkaan, sen sisältämä arvonlisävero on vähennyskelpoista majoituksen ja työasioihin liittyvien tietoliikenneyhteyden kulujen osalta. Työntekijän vähennyskelvottomana yksityiskulutuksena pidetään sen sijaan aamiaista, sekä minibaari- ja muita vastaavia veloituksia. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 197)

Työmatkasta aiheutuneet yöpymiskulut ovat vähennyskelpoisia, mutta hotellilaskuun sisältyvä aamiainen ei ole. Asiassa ei ole merkitystä sillä, sisältyykö aamiainen huoneen hintaan vai hinnoitellaanko se erikseen. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 197)

#### 4.14 Muuttokustannukset

Työnantaja ei saa vähentää työntekijöidensä muuttokustannuksiin sisältyviä arvonlisäveroja. Muuttoliikkeen, autovuokraamon, muuttolaatikoiden vuokrausliikkeen ja muiden muuttoon liittyvien veloitusten arvonlisäverot ovat vähennyskelvottomia työntekijöiden yksityiskulutuksena. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 222)

Työntekijän siirtyminen asuinpaikasta toiseen palvelee usein myös työnantajayrityksen tarpeita, minkä vuoksi työnantaja maksaa muutosta aiheutuvat kustannukset kokonaan tai



osittain. Arvonlisäveron vähennysoikeutta ei kuitenkaan työnantajalla tällaisista kuluista ole. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 222)

#### 4.15 Henkilö ja pakettiautot

Tässä luvussa käydään tarkemmin henkilö ja pakettiautojen vähennysoikeutta. Henkilöautoja koskee hyvin tiukka vähennysrajoitus AVL 114 §:n mukaan. Joitakin poikkeuksia kuitenkin löytyy. Poikkeuksen tiukkaan vähennysrajoitukseen tekevät sellaiset ajoneuvot ja alukset, mitkä on hankittu alun perin edelleen mm. myytäväksi, ammattimaiseen henkilökuljetukseen, vuokrattavaksi tai sitten ajo-opetukseen. Poikkeuksen tekevät myös sellaiset henkilöautot, joka on hankittu yksinomaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Kokonaan vähennykseen hankitut henkilöautot jäävät siis myös tiukan vähennysoikeusrajoituksen ulkopuolelle. Kokonaan vähennyskelpoinen henkilöauto voisi olla sellainen mikä on tarkoitettu vain liiketoiminnan käyttöön, kuten rakennustyömaille ajoon ja autolla ei ole yksityistä ajoa ollenkaan. (Tilisanomat 2008)

Henkilöautojen vähennysoikeuden rajoitus on ehdoton. Jos henkilöautoa käytetään vähänkin yksityisajoihin esimerkiksi kodin ja työpaikan välisiin matkoihin on arvonlisävero vähennyskelvoton kokonaan. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 228)

Henkilöautojen hankintahinnan, leasingmaksun, polttoaineen, huollon, korjauksen, varaosien ja muiden vastaavien hankintojen sisältämät arvonlisäverot ovat vähennyskeltottomia, ellei autoa käytetä yksinomaan verollisessa liiketoiminnassa tai ellei sitä ole hankittu myytäväksi, vuokrattavaksi, ammattimaiseen henkilökuljetukseen tai ajo-opetukseen. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 228)

Henkilöauton kulut ovat siis vähennyskeltottomia alv:n osalta, paitsi silloin kun henkilöautoa käytetään yksinomaan vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Vähäininkin vähennyskeltoton käyttö esimerkiksi yksityiskäyttö tai edustuskäyttö poistaa vähennysoikeuden ja tällöin kulut ovat vähennyskeltottomia. (Laitinen 16.2.2017)

Vähennyskelpoisia ovat taas paketti ja kuorma-autot, koska ne eivät ole henkilöautoja ja autot, jotka on tarkoitettu myytäväksi, vuokrattavaksi, ammattimaiseen henkilökuljetukseen esimerkiksi taksit ja ajo-opetukseen. Yksityiskäytön osuus on tällöinkin kuitenkin vähennyskeltotonta, eli vähennysoikeus on jaettava ja näyttönä tästä on ajopäiväkirja. (Laitinen 16.2.2017)

#### 4.16 Asunnot, lastentarhat, harrastus- ja vapaa-ajanviettotilat

Yrityksen tai sen henkilökunnan asuntona, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana käytettävä kiinteistö ja siihen tai sen käyttöön liittyvät tavarat ja palvelut ovat vähennyskeltottomia. Vähennysoikeus koskee jo pääsäännön mukaan vain verollista liiketoimintaa varten tehtyjä ostoja, joten tällaiset yrityksen henkilökunnan tai omistajan yksityiskäyttöön tehdyt hankinnat ovat yksityisenä kulutuksena vähennysoikeuden ulkopuolella. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 208)

Työsuhdeasuntoihin tehdyt kaluste-, kodinkone-, energia- ja muut vastaavat hankinnat ovat vähennyskeltottomia. Vastaavasti asuntoihin teetettyjen siivous-, korjaus-, ja kunnostustöiden sisältämiä arvonnlisäveroja ei saa vähentää. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 208)

Jos työnantaja järjestää työntekijöillensä lasten päivähoito-, iltapäiväkerho- tai muuta vastaavaa toimintaa ja antaa sopivat tilat toimintaa varten, tiloihin tehtävät ja lastentarhatoimintaan muutoinkin liittyvät hankinnat ovat vähennyskeltottomia. Tällaiset hankinnat ovat henkilökunnan yksityistä kulutusta. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 208)

Henkilökunnan vapaa-ajanviettoon tarkoitettuihin harrastus- ja muihin tiloihin tehdyt tavara- ja palveluhankinnat ovat vähennyskeltottomia. Tällaisia tiloja ovat esimerkiksi kuntosalit, biljardihuoneet ja mökit. Vaikka kyseiset tilat sijaisisivat verollisen liiketoiminnan käytössä olevien toimistotilojen tai tuotantotilojen yhteydessä, vuokraveloituksen ja esimerkiksi vesi- ja sähkölaskun sisältämä arvonnlisävero on jätettävä tällaisten tilojen osalta vähentämättä. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 208)

Henkilöstöruokalat, työntekijöiden peseytymis- ja taukotilat sekä muut vastaavat sosiaalilat liittyvät verovelvolliseen työnantajayrityksen liiketoimintaan. Näihin tiloihin liittyvät rakennus-, korjaus-, lämmitys- ja muut vastaavat hankintahinnat ovat siten vähennyskelpoisia, jos yrityksen liiketoiminta on vähennykseen oikeuttavaa. (Jokinen, Klemola & Takalo 2014; 208)

## 5 Opas ja sen tekeminen

Oppaan idea syntyi oman työkokemukseni pohjalta. Koin, että tällaiselle arvonlisäveron vähennysoikeutta selventävälle oppaalle olisi käyttöä, sillä usein omassa työssäni kamppailin arvonlisäveron vähennysoikeus kysymysten äärellä. Isoimpana vähennysoikeuden pulmana itse pidin työssäni erilaisten tilaisuuksien rajavedon.

Oppaan lähtökohtana oli, että se olisi apuna kaikille arvonlisäveron vähennysoikeuden kanssa kamppaileville. Opas on siis suunnattu lähinnä kirjanpitäjille, ostolaskujen, sekä matkalaskujen kanssa työskenteleville tai muuten vaan aiheesta kiinnostuneille henkilöille. Oppaan lähtökohtana oli, että se olisi mahdollisimman helppolukuinen ja tiivistetty paketti lukijoille ja aiheet olisivat selkeästi jaoteltuna.

Ensin kirjoitin teoriaa aiheesta ja teoriaosuus loi oppaalle faktapohjan, jonka pohjalta sitten loin tämän oppaan. Teoriatietoa oli saatavilla runsaasti aiheesta ja teoriatieto pohjautui pääasiassa verottajan ja lainsäännön ohjeistuksiin, mutta myös muita lähdeaineistoja oli saatavilla runsaasti. Teoriaosan pyrin kirjoittamaan lakia selittävään ja ymmärrettävään muotoon.

Kokonaisuutena opinnäytetyön aihe osoittautui hyvin laajaksi, ja ehkäpä jopa liian laajaksi yksin tehtävää työtä varten. Olisin halunnut käsitellä teoriaosuudessa aihetta myös niin, että olisin ottanut työhön mukaan korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä tukemaan teoriapohjaa ja peilaamaan vähennysoikeuden rajoituksia, mutta työ oli itsessään jo niin laaja, että jätin korkeimman hallinto-oikeuden päätökset teoriaosuudesta pois.

Minun oli myös tarkoitus tehdä teemahaastattelu aiheesta kirjanpitäjille ja selvittää millaisia ongelmia he ovat kohdanneet pohtiessaan arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitusten kysymyksiä, mutta haastattelu jäi pois koska opinnäytetyön rajaus oli niin laaja ja käsiteltäviä aiheita oli niin paljon.

Jäi tunne, että olisin saanut oppaasta huomattavasti syvemmän katselmuksen, jos olisin ottanut korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä mukaan. Jos olisin rajannut opinnäytetyön aihetta alussa koskemaan vain edustus, neuvottelu ja markkinointikulujen vähennysoikeutta olisin saanut oppaasta ehkä tällaisen syvemmän katselmuksen jokaiseen aiheeseen. Opas jäikin aika pintaraapaisuksi jokaisesta aiheesta, mutta toisaalta se myös täyttää sille asetetut tavoitteet.

Oppaassa käsitellyt veroasiat on esitetty samassa järjestyksessä kuin opinnäytetyön teoriaviitteessä. Oppaan nimi on: Opas arvonlisäveron vähennysoikeudesta edustus-, markkinointi- ja henkilöstökulujen osalta. Oppaassa on 16 sivua, sekä sisällysluettelo ja kansilehti.

Ohessa kuva sisällysluettelosta:

### Sisällys

1 Yleistä .....	1
2 Vähennysoikeus.....	1
2.1 Vähennysoikeuden tärkeimmät rajoitukset.....	2
3 Laskumerkinnät.....	2
4 Vähennyskelpoisia ja vähennyskelvottomia hankintoja .....	3
4.1 Neuvottelumenot.....	3
4.2 Edustusmenot.....	4
4.2.1 Edustusmatkat.....	6
4.2.2 Edustustilat.....	6
4.3 Markkinointi ja mainoskulut.....	6
4.4 Tavanomaiset mainoslahjat ja tavaränäytteet .....	8
5 Henkilökuntakulujen alv käsittely .....	9
5.1 Kodin ja työpaikanväliset kulut.....	9
5.2 Neuvottelua tai virkistystä vai yksityistä kulutusta .....	9
5.3 Työvaatteet.....	10
5.4 Sosiaalitilat ja virvokkeet.....	10
5.5 Kokous ja koulutustilaisuudet .....	11
5.6 Henkilökunnan virkistystilaisuudet.....	11
5.7 Puhelinetu.....	12
5.8 Työnantajan kustantaman tietoliikenneyhteys .....	13
5.9 Työterveyshuolto .....	13
5.10 Henkilökuntalahjat .....	13
5.11 Henkilökunnan liikuntapalvelut .....	14
5.12 Hotelliaamias .....	14
5.13 Muuttokustannukset.....	15
5.14 Henkilö ja pakettiautot .....	15
5.15 Asunnot, lastentarhat, harrastus- ja vapaa-ajanviettotilat.....	16

Oppaan pääluvut on jaoteltu selkeästi neuvottelu, edustus ja henkilökuntakuluihin, sekä näiden aiheiden alalukuihin. Lukijan on siis helppo etsiä tietoa oppaasta sen selkeän rakenteen avulla.

## 6 Johtopäätökset

Työn tarkoitus oli selvittää arvonlisäveron vähennysoikeutta Edustus-, markkinointi- ja henkilöstökulujen osalta osakeyhtiön kirjanpidossa. Opinnäytetyön tuloksena tuli teoriatietoon pohjautuvan opas ostolaskujen sekä matkalaskujen käsittelyyn edustus-, markkinointi- ja henkilöstökulujen arvonlisäveron vähennysoikeuden osalta.

Teoriatietoa vähennysoikeuden rajoituksista oli saatavilla runsaasti. Päälimmäisenä opinnäytetyön ohjeistuksena jäi mieleen tilaisuuksien dokumentoinnin tärkeys. Rajavedon tekeminen joissakin tapauksissa on lähes mahdotonta ilman kunnollista dokumentointia tilaisuudesta. Riittäväällä dokumentoinnilla saadaan luotua kuva tapahtumasta sen luonteesta ja osallistujista. Tämän työn johdannossa totesin, että vaikka itse kävin useita kursseja tästä aiheesta, on rajavedon tekeminen jossain tapauksissa erittäin vaikeaa ja usein tapahtuman järjestäjät eivät ymmärrä kuinka tärkeää dokumentointi on, jotta ostolaskun käsittelijät osaavat tehdä oikean arvion vähennysoikeudesta.

Edustuskulujen osalta verohallinnon ohjeistuksissa on tulkinnan varaa, eikä edustuskulun käsitettä ei ole määritelty arvonlisäverolaissa. Lait ja asetukset eivät tarjoa mitään suora- viivaista ohjeistusta esimerkiksi tilaisuuksien kellonajasta, milloin ohjelma lasketaan edustamiseksi ja milloin se on vielä neuvottelukulua. Kulujen luonne jää laskujen käsittelijän tulkinnan varaan ja eri henkilöt tulkitsevat kuluja varmasti eri tavalla, sillä tapahtumia on aina tulkittava tapauskohtaisesti.

Opinnäytetyön oppaasta tuli selkeä ja helppolukuinen kokonaisuus arvonlisäveron vähennysoikeuden kanssa kamppaileville.

## Lähteet

Bisnes 2021. Arvonlisäverotus. Luettavissa: <https://bisnes.fi/arvonlisaverotus/>. Luettu: 07.03.2021

Edilex 2021. Verohallinnon ohjeet. Luettavissa: [https://www.edilex.fi/verohallinnon\\_ohjeet/2014\\_0627.html#7.2%20Verokanta](https://www.edilex.fi/verohallinnon_ohjeet/2014_0627.html#7.2%20Verokanta) . Luettu: 28.3.2021

Eqvita 2021. Kaikki irti vähennyksistä. Luettavissa: <https://eqvita.fi/ota-nama-asiat-huomioon-arvonlisaveron-laskemisessa/>. Luettu: 12.04.2021

Gallant 2020. Hyvä tietää kirjanpidosta. Luettavissa: <https://gallant.fi/hyva-tietaa-kirjanpidosta-tulkinnanvaraiset-alueet/> . Luettu: 29.3.2021

Holvi 2021. Talous ja raha. Luettavissa: <https://blog.holvi.com/fi/nain-helpotat-alvien-raportointia-ja-maksua-holvin-avulla>. Luettu: 11.4.2021

Kauppakari 2017. Arvonlisäveron ja ennakonpidätyksen ilmoittaminen ja maksaminen käytännönläheisesti. Luettavissa: <https://www.kauppakamarikauppa.fi/arvonlisaveron-ja-ennakonpidätyksen-ilmoittaminen-ja-maksaminen-kaytannonlaheisesti.html> Luettu: 28.3.2021

Mandaatti 2020. Henkilökunnan, yhteistyö kumppaneiden lahjat verotuksessa. Luettavissa: <https://mandaatti.fi/henkilokunnan-yhteistyokumppaneiden-lahjat-verotuksessa/> Luettu 14.03.2021

Smakkonen. kirjanpito ja arvonlisäverotus. Luettavissa: <https://smakkonen.wordpress.com/aiheet/kirjanpito/arvonlisaverotus/> Luettu: 28.3.2021

Veronmaksajat 2020 Arvonlisävero eli alv. Luettavissa: <https://www.veronmaksajat.fi/luvut/Tilastot/Kulutusverot/Arvonlisävero/#63f1f409>. Luettu 14.02.2021

Vero 2021 a. Syventävät vero-ohjeet. Luettavissa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48090/laskutusvaatimukset-arvonlis%C3%A4verotuksessa/> . Luettu 05.04.2021

Vero 2021 b. Mikä arvonlisävero on. Luettavissa: <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/mik%C3%A4-arvonlis%C3%A4vero-on/> Luettu: 29.3.2021

Vero 2021 c. Arvonlisäveroprosentit. Luettavissa: <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/arvonlis%C3%A4veroprosentit/> Luettu: 14.2.2021

Vero 2021 d. Vähennysoikeuden rajoitukset. Luettavissa: [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ostoihin\\_sisallyvan\\_arvonlisaveron\\_vahentaminen/vahennysoikeuden\\_rajoitukse/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/ostoihin_sisallyvan_arvonlisaveron_vahentaminen/vahennysoikeuden_rajoitukse/) Luettu: 14.2.2021

Vero 2021 e. Syventävät vero ohjeet Luettavissa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48462/markkinointi--ja-edustustilaisuudet-arvonlis%C3%A4verotuksessa/> Luettu: 29.3.2021

Vero 2021 f. Syventävät vero-ohjeet. Luettavissa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/paatokset/47380/verohallinnon-p%C3%A4%C3%A4t%C3%B6s-vuodelta-2021-toimitettavassa-verotuksessa-noudatettavista-luontoisetujen-laskentaperusteista/> Luettu: 14.3.2021

Vero 2021 g. Syventävät vero-ohjeet. Luettavissa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47899/oman-k%C3%A4yt%C3%B6n-ja-alivastikkeellisten-luovutusten-arvonlis%C3%A4verotus/> Luettu: 6.4.2021

Vero 2021 h. Yritykset ja yhteisöt. Luettavissa: [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/vahainen\\_liiketoiminta\\_on\\_arvonlisavero/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/vahainen_liiketoiminta_on_arvonlisavero/) Luettu: 14.03.2021

Vero 2021 i. Syventävät vero-ohjeet. Luettavissa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/62486/henkil%C3%B6kuntaedut-verotuksessa/> Luettu: 14.03.2021

Tilisanomat 2008 Vähennettävä vero  
Luettavissa: <https://tilisanomat.fi/koulut/arvonlisaverokoulu-koulut/vahennettava-vero> Luettu: 14.2.2021

Tilisanomat 2015. Arvonlisäverokoulu. Luettavissa: <https://tilisanomat.fi/koulut/arvonlisaverokoulu-koulut/menettelyasiat-ja-raportointi>. Luettu 29.3.2021

Mikkelin tilitoimisto 2017. Mitä ovat edustuskulut) Luettavissa: <https://www.mikkelintilitoimisto.fi/mita-ovat-edustuskulut/> Luettu: 14.2.2021

KPMG 2020, verohallinnolta uusi arvonlisäverotusohje. Luettavissa: <https://home.kpmg/fi/fi/home/Pinnalla/2020/03/verohallinnolta-uusi-arvonlisaverotus-ohje.html> Luettu: 14.2.2021

Tapaus 2021. Markkinointia vai edustusta Luettavissa: <https://www.tapaus.fi/markkinointia-vai-edustusta> Luettu 14.2.2021

Yrityksenperustaminen 2020, Arvonlisävero. Luettavissa: <https://yrityksen-perustaminen.net/arvonlisavero/#mikaalv> Luettu: 14.3.2021

Ukko 2020. Edustus vai neuvottelukulu. Luettavissa: <https://www.ukko.fi/yritysjyyskoulu/edustuskulut-vai-neuvottelukulut/> Luettu: 29.3.2020

Verotieto 2017. Verotieto Oy, L. 2017. Yrityksen verotietopaketti. Hansaprint Oy. Helsinki.

Jokinen, Klemola & Takalo 2014, Käytännön arvonlisäverotus, L 2014. ST Akatemia. Helsinki

Verotieto 2015. Yrityksen verotietopaketti, L 2015. Verotieto Oy. Hansaprint Direct Oy. Vantaa

Tuomi-Sorjonen & Kosonen 2015. Tuomi-Sorjonen & Kosonen Tilikausi, L. 2015. Sanoma Pro Oy. Helsinki

Laitinen 16.2.2017. Laitinen, J. 16.2.2017. Osakas. Kauppakamarin koulutus 16.2.2017. Edustus-, markkinointi- ja henkilöstökulut arvonlisäverotuksessa

## **Liitteet**

**Liite 1. Opas arvonlisäveron vähennysoikeudesta edustus-, markkinointi- ja henkilöstökulujen osalta.**



**Opas arvonlisäveron vähennysoikeudesta  
edustus-, markkinointi- ja henkilöstökulujen osalta.**

## Sisällys

1	Yleistä .....	1
2	Vähennysoikeus.....	1
2.1	Vähennysoikeuden tärkeimmät rajoitukset.....	2
3	Laskumerkinät.....	2
4	Vähennyskelpoisia ja vähennyskelvottomia hankintoja.....	3
4.1	Neuvottelumenot.....	3
4.2	Edustusmenot.....	4
4.2.1	Edustusmatkat .....	6
4.2.2	Edustustilat .....	6
4.3	Markkinointi ja mainoskulut .....	6
4.4	Tavanomaiset mainoslahjat ja tavaränäytteet .....	7
5	Henkilökuntakulujen alv käsittely .....	8
5.1	Kodin ja työpaikanväliset kulut .....	8
5.2	Neuvottelua tai virkistystä vai yksityistä kulutusta.....	8
5.3	Työvaatteet.....	9
5.4	Sosiaalitilat ja virvokkeet.....	10
5.5	Kokous ja koulutustilaisuudet .....	10
5.6	Henkilökunnan virkistystilaisuudet.....	11
5.7	Puhelinetu.....	11
5.8	Työnantajan kustantaman tietoliikenneyhteys .....	12
5.9	Työterveyshuolto.....	12
5.10	Henkilökuntalahjat.....	13
5.11	Henkilökunnan liikuntapalvelut .....	14
5.12	Hotelliaamiainen .....	14
5.13	Muuttokustannukset.....	14
5.14	Henkilö ja pakettiautot.....	15
5.15	Asunnot, lastentarhat, harrastus- ja vapaa-ajanviettotilat .....	16

## 7 Yleistä

Tämä opas on laadittu opinnäytetyössä hankitun teoriatiedon pohjalta. Oppaasta on pyritty tekemään selkeälukuinen kokonaisuus, jotta opasta voidaan hyödyntää helposti esimerkiksi ostolaskujen ja matkalaskujen käsittelyssä. Opas on tarkoitettu kaikille aiheesta kiinnostuneille, sekä arvonlisäveron kanssa työskenteleville henkilöille. Oppaan tarkoitus on helpottaa arvonlisäveron vähennysoikeuden kanssa kamppailevien henkilöiden työtä tarjoamalla selkeälukuisen ohjeistuksen arvonlisäveron vähennysoikeudesta.

## 8 Vähennysoikeus

Kun yrityksen perustamisilmoitus tehdään kaupparekisteriin niin samalla ilmoitetaan yleensä arvonlisäverovelvolliseksi. Arvonlisäverovelvolliseksi ilmoittautumisen voi tehdä myös jälkikäteen muutosilmoituslomakkeella, jos on aloittanut liiketoiminnan ilman ilmoittautumista.

Vuonna 2021 arvonlisäverovelvollisen yritysten liikevaihdon alarajana on 15 000 euroa. Tämä siis tarkoittaa sitä, että jos liikevaihto, eli yrityksen myyntitulojen summa ilman arvonlisäveron osuutta ylittää tilikauden aikana tuon 15 000 euron rajan, yrityksen on ilmoitettava alv-velvollisten rekisteriin.

Yrityksellä voi tilikaudella olla siis myyntiä 15 000 euroon saakka, ennen kuin rekisteriin tulee liittyä ja arvonlisäveroa tarvitsee alkaa tilittämään. Tästä huolimatta yritys voi silti ilmoittautua arvonlisäverovelvollisten rekisteriin jo ennen 15 000 euron rajan ylittämistä. Ilmoittautuminen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin voi olla jopa myös järkevää, jos liikevaihdon tiedetään ylittävän liikevaihdon rajan tilikauden aikana ja lisäksi ostojen arvonlisäveron voi vähentää omasta verotuksesta vain, jos sekä ostaja että myyjä ovat arvonlisäverovelvollisia.

Arvonlisäverosta on siis tietyissä tilanteissa mahdollista saada vapautus ja tämä koskee siis yrityksiä, joiden toiminta on hyvin pienimuotoista. Yritysten liikevaihto jää tilikauden aikana alle tuon 15 000 euron myynnin rajan. Näiden yritysten ei siis tarvitse laskuttaa arvonlisäveroa osana tuotteidensa myyntihintaa, mutta yrityksillä ei myöskään ole silloin oikeutta vähentää hankintojensa arvonlisäveroja.

On muistettava, että ostaja saa vähentää arvonlisäveron vain ja ainoastaan silloin, jos myös tavaran tai palvelun myyjä on hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi. Arvonlisäverollisen toiminnan harjoittajana sellaisen arvonlisäveron voi vähentää, joka sisältyy toiselta

arvonlisäverovelvolliselta ostamaan tavaran tai palvelun hintaan. Ostaja saa tehdä vähennyksen kuitenkin vain, jos tuote tai palvelu on hankittu arvonlisäverollista liiketoimintaa varten.

## 8.1 Vähennysoikeuden tärkeimmät rajoitukset

Tässä luvussa käsitellään arvonlisäveron tärkeimpiä rajoituksia. Arvonlisäveroa on haluttu rajoittaa lähinnä silloin, kun ostot liittyvät enemmän yksityiseen kulutukseen, kun itse liiketoimintaan. Jos osto on tehty sekä arvonlisäverollista että arvonlisäverotonta toimintaa varten, ostoihin liittyvä arvonlisävero pitää jakaa toimintojen kesken esimerkiksi tavaran käytön, liikevaihdon, kiinteistön pinta-alan tai työajan suhteessa.

- Jos hankinnat kohdistuvat kiinteistöön, joka toimii asuntona, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana. Vähennysrajoitus koskee myös kiinteistön käyttöön liittyviä tavaroita ja palveluja.
- Jos hankinnat kohdistuvat asunnon ja työpaikan väliseen kuljetukseen/ tavaroihin tai palveluihin. Kaikki edustustarkoitukseen käytettävät tavarat tai palvelut.
- Jos hankinnat kohdistuvat mm. henkilöautoihin, moottoripyöriin ja eräisiin muihin kuljetusvälineisiin. Vähennysrajoitus koskee sekä niihin tai niiden käyttöön liittyviä tavaroita tai palveluita.

Kolmantena mainittu vähennysrajoitus ei koske ajoneuvoa tai alusta, joka on ostettu myytäväksi, vuokrattavaksi tai ammattimaiseen henkilökuljetukseen tai ajo-opetukseen käytettäväksi. Kolmantena mainittu rajoitus ei koske myöskään henkilöautoa, mikä on hankittu vain pelkästään vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

On muistettava, että arvonlisäverovähennyksen saa tehdä ostoista, jotka suoraan kohdistuvat vähennyskelpoiseen toimintaan. Arvonlisäverovähennystä ei saa tehdä taas hankinnoista, jotka kohdistuvat verottomaan tai vähennyskelvottomaan toimintaan. Ostot, jotka on hankittu, sekä vähennyskelpoiseen että vähennyskelvottomaan toimintaa, niin vähennyksen voi tehdä vain osuudesta, joka kohdistuu verolliseen liiketoimintaan.

## 9 Laskumerkinnät

Arvonlisäverotuksessa laskulla on hyvin keskeinen merkitys. Laskulla annetaan informaatiota siitä, kuinka myyjä käsittelee arvonlisäveroa. Lasku taas toimii vähennysoikeuden todisteena ostajalle ja verovalvonnassa.

Ohessa on listattu pakollisia laskumerkintöjä. Pakolliset merkinnät tulisi löytyä laskulta, jotta arvonlisäveron vähennysoikeuteen on oikeutettu.

- Laskulla tulee olla sen antamispäivä ja laskun juokseva tunniste
- Myyjän nimi sekä osoite ja arvonlisäverotunniste, eli y-tunnus.
- Ostajan nimi, osoite ja ALV tunniste tulisi näkyä laskulla ja mikäli kyse on yhteisömyynnistä tai myyntiin on sovellettu ostajan käännettyä verovelvollisuutta
- Laskulle pitäisi eritellä myös myytyjen tuotteiden/palvelujen määrä ja laji
- Tavaroiden toimituspäivä, palvelujen suorituspäivä tai ennakkomaksun maksupäivä pitäisi olla eriteltyinä
- Suoritettava arvonlisäveron määrä tai arvonlisäveron peruste verokannoittain
- Yksikköhinta ilman arvonlisäveroa
- Mahdolliset alennukset, sekä hyvitykset
- Verokanta tulisi näkyä laskulla
- Maksettavan veron määrä tulisi ilmoittaa verotusvaltion valuutassa
- merkintä siitä, jos myynti on ollut verotonta tai verottomuuden peruste

Mikäli ostajan lasku ei sisällä tarpeellisia tietoja, ostajan tulisi pyytää korjattu lasku myyjältä. Laskumerkinnöille löytyy myös, omat kevennetyt vaatimukset mikäli laskun loppusumma on enintään 400 euroa.

## **10 Vähennyskelpoisia ja vähennyskelvottomia hankintoja**

### **10.1 Neuvottelumenot**

Henkilökunnan neuvottelu- tai koulutustilaisuuksien kustannukset ovat lähes aina vähennyskelpoisia kuluja ja niitä ei voida katsoa edustuskuluiksi. Edustuskulut kohdistuvat aina yrityksen ulkopuolisiin henkilöihin ja oman henkilökunnan kanssa käydyt neuvottelut eivät ole koskaan edustusta. On siis syytä muistaa, että edustusmenot johtuvat siis aina liikkeestä ulospäin suuntautuvasta toiminnasta. Yrityksen sisäisistä palavereista tai hallintoelinten kokouksista johtuvat menot eivät siis kuulu tähän rajoitetusti vähennyskelpoisten edustusmenojen joukkoon, vaan ne lasketaan vähennyskelpoisiin neuvottelumenoihin. Esimerkiksi konsulttien tai tilintarkastajien kanssa neuvotteluissa syntyneet menoerät voidaan katsoa kokonaan vähennyskelpoiksi neuvottelukuluiksi. Viranomaisten tapaa- misien yhteydessä syntyneet tavanomaiset kulut voidaan myös katsoa olevan neuvottelukuluja.

Kun asiakasneuvottelujen yhteydessä osoitetun vieraanvaraisuuden tarkoituksena on sopimus tai liikeneuvotteluiden edistäminen, tarjoiluista aiheutuneet menot kuuluvat edustusmenoihin. Vain vähäisestä ja tavallisesta tarjoilusta, kuten asiakasneuvotteluissa tarjotuista pullakahveista tai liikkeen omassa ruokalassa tarjotusta lounaasta, johtuneita kuluja voidaan lukea neuvottelumenoihin. Tarjoilu tulee olla aina toissijaista, jotta olisi kyse vähennyskelpoisista kuluista.

Neuvottelumenoiksi voidaan luokitella mm. seuraavia tapahtumia:

- Hallintoelinten kokoukset ja yrityksen sisäisiä palavereista johtuvat kulut eivät ole edustusmenoja.
- Neuvottelumenoiksi voidaan katsoa myöskin tilintarkastusmenoja ja muita asiantuntijoiden kanssa käytyjen neuvottelujen yhteydessä syntyneitä kuluja.
- Tilitoimiston henkilökunta sekä muut viranomaiset voidaan lukea muihin asiantuntijoihin
- Myös asiakkaille päivällä neuvottelun yhteydessä tarjotut tavanomaiset tarjoilut voidaan katsoa neuvottelumenoiksi.

Neuvottelumenojen vähennyskelpoisuus tulisi aina selventää laskulla tai kuitilla ja sitä tukevalla tilaisuuden luonteen selvittävällä dokumentaatiolla.

## 10.2 Edustusmenot

Edustusmenoista ei saa arvonlisäverolain mukaan tehdä arvonlisäverovähennystä, mutta edustuskulun käsitettä ei ole kuitenkaan määritelty tarkemmin arvonlisäverolaissa eikä sen esitöissä. Vuonna 2021 edustuskulut ovat tuloverotuksessa puoliksi vähennyskelpoisia, mutta siis arvonlisävero vähennystä ei saa tehdä ollenkaan. Laissa ei siis ole edustuskulun määritelmää, mutta aiheesta löytyy kyllä paljon oikeuskäytäntöä ja verohallinnon ohje. Edustusmenojen vähennyskelpoisuuden rajoittamisen taustalla on näkemys, että edustusmenoihin sisältyy elantokustannukseksi katsottavaa etua.

On muistettava, että edustuskulut kohdistuvat aina yrityksen ulkopuolisiin henkilöihin. Vastaavat hankinnat omalle henkilökunnalle tarjottuina ovat arvonlisäverotuksessa yleensä joko virkistyskuluja tai vähennyskelvotonta yksityiskulutusta.

Edustuskulut ovat kuluja, joilla pyritään uusien liikesuhteiden luomiseen ja entisten säilyttämiseen tai parantamiseen tai liiketoiminnan edistämiseen jollain muulla tavalla. Edustus kohdistuu yleensä valikoituun henkilökuntaan. Yrityksen omaan henkilökuntaan kohdistuvat kulut eivät ole koskaan edustuskuluja. Myöskään yrityksen hallintoelimiin, kuten hallitukseen tai tilintarkastajiin, kohdistuneet kulut eivät ole edustuskuluja. Tilaisuuksien isännöinnistä johtuneet kulut ovat kuitenkin usein edustuskuluja. Jos asiakkaisiin kohdistuva tarjoilu selkeästi liittyy myyntitapahtumiin, kysymys ei ole edustuksesta vaan liiketoiminnan vähennyskelpoisista kuluista.

Kun yritys järjestää tilaisuuden kertoakseen yhtiön toiminnasta tai uusista tuotteista, tilaisuus voidaan laskea olevan markkinointitilaisuus, ellei osallistujien määrä ole rajoitettu. Näin ollen esimerkiksi messuille osallistumiseen liittyvät kulut ovat vähennyskelpoisia. Opiskelijoille järjestetyt tutustumiskäynnit yritykseen ovat luonteeltaan PR- menoja ja näin ollen kokonaan vähennyskelpoisia.

Edustusmenoihin voidaan lukea kaikki edustustarkoituksessa syntyneet kulut, kuten esimerkiksi ravintolamenot ja edustuslahjojen antamisesta aiheutuneet menot. Edustusmatkoista aiheutuneet matka, sekä majoituskulut. Suoranaisesti edustamisesta aiheutuneet palkat, kuten edustustilaisuutta varten palkatun tarjoilohenkilökunnan palkat. Poikkeuksena sen sijaan yrityksen työntekijöiden palkat ovat kokonaan vähennyskelpoisia kuluja siltäkin osin, kun työntekijät osallistuvat edustukseen. Kun yritys haluaa järjestää tilaisuuden kertoakseen yhtiön toiminnasta tai sen uusista tuotteista, tilaisuus on ennemminkin markkinointitilaisuus, ellei osallistujien määrä ole rajoitettu. Esimerkiksi messuille osallistumiseen liittyvät kulut ovat vähennyskelpoisia. Opiskelijoille järjestetyt tutustumiskäynnit yritykseen ovat luonteeltaan PR- menoja ja siten kokonaan vähennyskelpoisia.

Edustamista on esimerkiksi, Jos yrityksesi pitkäaikainen yhteistyökumppani täyttää 50-vuotta ja pitää sen kunniaksi suuret juhlan. Olet saanut kutsun juhliin ja viet yhteistyökumppanille lahjaksi konjakkipullon. Lahja lasketaan tällaisessa tapauksessa edustuslahjaksi.

Edustamiseksi lasketaan myös, jos esimerkiksi Järjestät alihankkijasi kanssa tapaamisen ja viet hänet syömään hyvin, ja samalla vaihdatte kuulumisia sekä keskustellette tulevaisuuden suunnitelmistanne, sekä toimialan muutoksista. Ruokailu katsotaan tässä tapauksessa edustukseksi. Edustusmenot ovat kuluja, jotka liittyvät liiketoimintaan ja jotka kohdistuvat yrityksen ulkopuolisiin tahoihin, esimerkiksi asiakkaisiin tai toimittajiin. Edustusmenon tarkoituksena on siis edistää liiketoimintaa, solmia uusia liikesuhteita ja ylläpitää myös entisiä suhteita.

Edustukseksi lasketaan usein huomionosoitus tai muu lahja. Edustuslahja valitaan usein juuri saajaansa varten ja hintakin on usein massalahjana jaettavalla mainoskynää suurempi. On muistettava, että alkoholilahjat ovat aina edustusmenoja. Edustusmenoista ei saa tehdä alv-vähennystä ja elinkeinoverotuksessa edustusmenoista vain 50 % vähennyskelpoista menoa.

### **10.2.1 Edustusmatkat**

Kun yritys järjestää asiakkaille, tavarantoimittajille, liiketuttaville ja muille vastaaville yhteistyötahoille virkistysmatkoja, matkoja pidetään edustuksena. Edustusmatkan tarkoituksena on aina verovelvollisen liiketoiminnan edistäminen.

Kaikki tällaisiin matkoihin liittyvät kulut, kuten matka- ja majoituskulut, tilavuokrat ja tarjoiluun liittyvät kulut, kuten matka- ja majoituskulut, tilavuokrat ja tarjoiluun liittyvät kulut ovat vähennyskelvottomia. Myös matkan järjestävän yrityksen henkilökunnan matkustamiskulut edustusmatkalla lasketaan edustuskuluiksi.

### **10.2.2 Edustustilat**

Verovelvollisen edustuskäytössä oleviin tiloihin liittyvät hankinnat ovat vähennyskelvottomia. Vähennystä ei saa tehdä esimerkiksi edustussaunan tai -mökin hankinta- tai vuokrauskustannuksista, ylläpito- ja siivouskustannuksista eikä tarvike- ja kalustehankinnoista. Jos tiloja käytetään sekä edustus- että liiketoiminnan käytössä vähennysoikeus on osittainen.

## **10.3 Markkinointi ja mainoskulut**

Markkinointikulut, jotka voidaan katsoa liittyvät liiketoimintaan, voidaan katsoa vähennyskelpoisiksi kuluiksi niin arvonlisäverotuksessa, kuin tuloverotuksessa. Mikäli kyseessä on sitten taas edustustilaisuus niin huomioitava, että tilaisuuden kaikki kulut lasketaan edustuskuluiksi. Jos tapahtuman luonteen katsotaan olevan markkinointitilaisuus, on tilaisuudessa syntyneitä kuluja tarkasteleva vielä erikseen tarkastella tarkemmin. Kun arviointia tehdään painoarvoa, on myös laskettava sillä, ketkä henkilöt markkinointi tilaisuuteen ovat osallistuneet. On muistettava myös, että näyttövelvollisuus sekä tilaisuuden, että kulojen luonteesta on aina verovelvollisella itsellään.



On muistettava, että jos tapahtuma lasketaan markkinointitilaisuudeksi, niin se ei tarkoita sitä, että koko tapahtuma laskettaisiin automattisesti sataprosenttisesti vähennettäväksi tapahtumaksi. Markkinointi tapahtuman kuluja on syytä tarkastella aina hiukan tarkemmin. Voikin olla niin, että markkinointitapahtuman päiväosuus lasketaan ”tavanomaiseksi ja tilaisuuteen liittyväksi” eli päiväosuus tapahtumasta on silloin vähennyskelpoista ja mahdollisesti iltaohjelma onkin sitten jo edustamista.

Jotta arvonnisäverovähennyksen voi tehdä, niin pääosa tilaisuudesta tulisikin muodostua asiaohjelmasta. Ohjelmana voisi olla esimerkiksi yrityksen tuotteiden tunnetuksi tekeminen, tuotekoulutusta tai tuotteiden kohderyhmämarkkinointia tietyille asiakasjoukkoille. Kyseessä voisi olla myös vaikka opiskelijoille tai eläkeläisryhmille suunnattu PR-tilaisuus. On hyvä muistaa, että markkinointitilaisuus voi sisältää myös tarjoilua, ja usein näin onkin, että tilaisuudessa on jotain tarjoiltavaa. Markkinointitilaisuuden tarjoilun on kuitenkin oltava hyvin tavanomaista, eikä se saa näytellä tilaisuudessa pääosaa ohjelman tarkoitukseen nähden. Kahvi ja pullatarjoilu sekä buffet-tyyppinen lounastarjoilu sekä hintatasoltaan vastaava tarjoilu voidaan katsoa olevan tavanomaista tarjoilua. On mahdollista, että tilaisuus jaetaan kahteen osaan edustustilaisuuteen ja osin markkinointitilaisuuteen. Tällöin myös kustannukset on pyrittävä erottelemaan verokäsittelyn vuoksi.

Verohallinnon ohjeistuksen mukaan markkinointitilaisuuksiin osallistuvien vieraiden yöpymis-, sekä matkakulut voidaan laskea vähennyskelpoisiksi kuluiksi niin arvonnisäverotuksessa, kuin tuloverotuksessa. Poikkeuksen tähän tekee kuitenkin hotelliaamiaiset, jotka käsitellään vähennyskeltottomina kuluina, sillä ne lasketaan yksityiseksi kulutukseksi.

#### **10.4 Tavanomaiset mainoslahjat ja tavaränäytteet**

Verohallinnon ohjeen mukaan tavanomaiset mainoslahjat ovat yleensä vähäarvoisia massalahjoja, joita annetaan useille vastaanottajille samaan aikaan. Edustuslahjat ovat vähennyskeltottomia, mutta tavanomaiset mainoslahjat taas sen sijana ovat vähennyskelpoisia. Jos kyse on itse valmistetusta tavarasta, arvoksi katsotaan tavarantoimittajan todennäköinen luovutushinta.

Tavanomaisina mainoslahjoina voidaan pitää esimerkiksi paitoja, kyniä ja huiveja, joita voidaan pitää arvoltaan kohtuullisina ja jotka ovat usein myös varustettuna yrityksen logolla tai nimellä. Tällaisista tavaroista yritys saa siis tehdä arvonnisäverovähennyksen.

Alkoholituotteita ei yleisesti pidetä tavanomaisina mainoslahjoina, vaan ne lasketaan edustuslahjoiksi ja arvonnisäveron vähennystä ei saa silloin tehdä. Myöskään henkilöstölle

ilmaiseksi yksityiskäyttöön luovutetut tavarat eivät ole tavanomaisia mainoslahjoja, vaan näistä luovutuksista on suoritettava oman käytön veroa. Henkilöstölle luovutettavia tavaroita ei voida verohallinnon ohjeen mukaan pitää siis tavanomaisina mainoslahjoina ja siten henkilöstön yksityiskäyttöön luovutetuista tavaroista tulee aina suorittaa oman käytön vero.

Tavanomaisen mainoslahjan käsitettä ei ole täsmennetty arvonlisäverolaissa, joten verohallinnon ohjeellaan asettama euromääräinen arvoraja on käytännössä hyvin tärkeä tulkintaohje sekä verovelvollisille että veroviranomaisille.

Päivitetystä ohjeestaan verohallinto on nostanut tavanomaisena pidetyn lahjan arvon rajaa siten, että tavanomaisena mainoslahjana voidaan pitää tavaraa, jonka arvonlisäverollinen ostohinta on enintään 50 euroa, aiemmin raja oli 35 euroa.

Verohallinnon käsityksen mukaan siis mainoslahja, jonka ostohinta arvonlisäverollisena on enintään 50 euroa, voidaan pitää tavanomaisena. Mikäli elinkeinonharjoittaja on valmistanut tavaransa itse, niin tavanomaisuutta määriteltäessä arvona pidetään tavaransa todennäköistä luovutushintaa.

## **11 Henkilökuntakulujen alv käsittely**

Yrityksille henkilökuntaan liittyvät kulut ovat yleisesti aina kokonaan vähennyskelpoisia kuluja. Lähtökohtana vähennyskelpoisuudelle on kuitenkin, että yritys ostaa palvelun tai tavaransa verollista liiketoimintaansa varten. Työtekijöiden henkilökohtaisina kustannuksina pidettävät tavarat tai palvelut jäävät tästä syystä vähennysoikeuden ulkopuolelle.

### **11.1 Kodin ja työpaikanväliset kulut**

Kodin ja varsinaisen työpaikan väliset työmatkakustannukset lasketaan henkilökohtaisiksi kustannuksiksi, ja ne eivät ole osa elinkeinonharjoittajan verollista toimintaa. Kodin ja työpaikan kuluista ei saa vähentää arvonlisäveroa tästä syystä.

### **11.2 Neuvottelua tai virkistystä vai yksityistä kulutusta**

Rajaveto vähennyskelpoisten kokous- ja neuvottelukulujen ja vähennyskeltottomien edustus- ja yksityismenojen välillä on usein mahdotonta tehdä pelkkien ravintola- tai muiden tarjoilulaskujen perusteella. Jotta ostolaskujen käsittelijä voisi perustellusti määrittää,

voiko laskun sisältämän arvonlisäveron vähentää, tulisi laskun hyväksyjän, tai muun tapauksen tuntevan henkilön tarkentaa laskulle tai erilliselle liitteelle, minkälaisesta tilaisuudesta on ollut kysymys.

Hyödyllisiä tietoja ovat luettelo tilaisuuden osallistujista, käsiteltävät asiat (agenda), pito- paikka ja mahdollinen selvitys siitä, miksi neuvottelu on käyty ravintolassa. Muistio on hyvä liittää kirjanpitoaineistoon myös verotarkastuksen varalle. Ilman dokumentoitua yksilöintiä tilaisuudesta vähennysoikeuden perustelemisen myöhemmin verotarkastuksessa voi olla työlästä tai jopa mahdotonta. Huomattavaa on, että pelkkä agenda ei tee tilaisuudesta vähennyskelpoista. Arvonlisäverokäsittelyn ratkaisee aina tilaisuuden luonne.

Yrityksen henkilökunnalle järjestämiin virkistystilaisuuksiin, kuten pikkujouluihin ja kesäjuhliin, liittyvät hankinnat ovat vähennyskelpoisia, jos tilaisuus on tarkoitettu yrityksen koko henkilökunnalle tai tietyn yksikön tai osaston kaikille työntekijöille. Tilaisuus on lisäksi järjestettävä työnantajayrityksen määräämänä ajankohtana.

On huomioitava, että yksityiskulutukseen hankitut tavarat eivät ole koskaan vähennyskelpoisia arvonlisäverotuksessa. Seuraavat kulut eivät ole vähennyskelpoisia arvonlisäverotuksessa tästä syystä.

Asunnon ja työpaikan väliset kustannukset eivät ole vähennyskelpoisia, jos työnantaja on järjestänyt kuljetuksen. Myöskään henkilökunnan työsuhdeasuntojen, vapaa-ajan rakennusten ja harrastustilojen kulut eivät ole vähennyskelpoisia.

Harrastustoiminnan kuluista ei myöskään saa tehdä arvonlisävero vähennystä. Poikkeuksen tekee yrityksen yhteiset virkistystilaisuudet, kuten kesäjuhlat ja pikkujoulut. Työmatkoista aiheutuneet majoitus/ yöpymiskulut ovat vähennyskelpoisia, mutta on hyvä muistaa, että hotellilaskuun sisältyvä aamiainen ei ole vähennyskelpoinen, koska se lasketaan yksityiseksi kulutukseksi. Arvonlisäveroa ei voi vähentää, kun hankinnat tulevat yrittäjän tai henkilökunnan yksityiskäyttöön, mutta ostot verolliseen liiketoimintaan on vähennyskelpoisia.

### **11.3 Työvaatteet**

Verovelvollisen työnantajan työntekijöilleen hankkimat työ- ja suojavaatteet ovat vähennyskelpoisia, jos ne ovat työn tekemisen kannalta välttämättömiä. Vähennyskelpoisia ovat esimerkiksi metsuri suojavaatteet ja autonasentajien suojavaalarit. Myös työn vaatimat turvakengät ovat vähennyskelpoisia yleisten vähennysoikeuden edellytysten täyttyessä.

Jos työnantaja ostaa työntekijöille ns. normaaleja työnvaatteita esimerkiksi jakkuja tai pikkutakkeja, hankintojen on verotuskäytännössä pidetty vähennyskelvottomina.

Vähennysoikeus on siis työvälineistä, työpuvuista tai muut yrityksen toiminnalle tarpeelliset henkilökunnalle tai alihankkijoille tietyn työn suorittamista varten vastikkeetta luovutetut tavarat. Työpukuja ovat esimerkiksi haalarit tai muut vastaavat suojavaatteet sekä yhtiönäiset työasut esimerkiksi tarjoilijoiden asut. Vapaa-ajan vaatteet ovat taas vähennyskelvottomia, vaikka vaatteissa olisi yhtiön logoja tai mainoksia. Joitakin tapauksia saattaa katsoa läpi sormien, kuten messuvaatteet.

#### **11.4 Sosiaalililat ja virvokkeet**

Verovelvollisen edustuskäytössä oleviin tiloihin liittyvät hankinnat ovat vähennyskelvottomia. Vähennystä ei saa tehdä esimerkiksi edustussaunan tai mökin hankinta- tai vuokrauskustannuksista, ylläpito- ja siivouskustannuksista, sekä tarvike- ja kalustehankinnoista.

Jos tiloja käytetään sekä edustus- että liiketoiminnan käytössä, vähennysoikeus on osittainen. Yritys voi vähentää esimerkiksi mökin rakentamis- ja käyttökustannusten arvonlisäverot osittain, jos se käyttää mökkiä esimerkiksi henkilökunnan koulutustilana, hallintoelinten kokouksissa ja strategia palaverissa.

Jako tehdään tilojen käytön suhteessa varauskirjan tai muun seurantajärjestelmän perusteella. Tämä jakokriteeri on dokumentoitava mahdollisen verotarkastuksen varalta. Tilaan kohdistuvista kiinteistöinvestoinneista tehtyä arvonlisäverovähennystä tulee tarkistaa tarkistuskauden ajan, jos käyttötarkoitus muuttuu.

Arvonlisäveron voi vähentää henkilökunnan sosiaalitulojen osalta. Näitä ovat mm. taukotilat, henkilöstöravintolan tilat ja niiden tarvikkeet ja muut kulut. Myös kahvi ja tavanomaiset muut virvokkeet kuten mm. lähdevesiautomaatti, virvoitusjuomat jne. ovat vähennyskelpoisia. Harrastustilat ovat taas vähennyskelvottomia.

#### **11.5 Kokous ja koulutustilaisuudet**

On hyvä muistaa, että edustuskulut kohdistuvat aina yrityksen ulkopuolisiin henkilöihin. Henkilökunnan neuvottelu- tai koulutustilaisuuden kustannukset ovat usein vähennyskelpoisia kuluja, eikä niitä voida katsoa edustuskuluiksi, koska ne tällaiset tapahtumat koske-

vat omaa henkilökuntaan. Neuvottelukuluiksi katsottavia kokonaan vähennyskelpoisia menoja katsotaan olevan myös tilintarkastajien ja muiden asiantuntijoiden kanssa syntyneet menot, jos ne ovat luonteeltaan kohtuullisia.

Neuvottelumenoja, jotka ovat siis vähennyskelpoisia saattaa syntyä myös tapaamisista vieranomaisten kanssa. On hyvä muistaa, että mikäli sinänsä vähennyskelpoiseen tilaisuuteen kuitenkin liittyy vapaamuotoisempi osuus, esimerkiksi yhtiön hallintoelimen kokouksen jälkeen järjestetäänkin vielä erillinen illallinen, voidaan tämä illallinen katsoa mahdollisesti, yksityiskulutuksena vähennyskeltottomaksi tilaisuudeksi.

### **11.6 Henkilökunnan virkistystilaisuudet**

Yrityksen henkilökunnalleen järjestämiin virkistystilaisuuksiin, kuten pikkujouluihin ja kesäjuhliin, liittyvät hankinnat ovat vähennyskelpoisia, jos tilaisuus on tarkoitettu yrityksen koko henkilökunnalle tai tietyn yksikön tai osaston kaikille työntekijöille. Tilaisuus on lisäksi järjestettävä työnantajayrityksen määräämänä ajankohtana.

Kun mietitään henkilökunnan virkistysmenojen vähennysoikeutta, niin vähennysoikeus riippuu paljolti siitä, onko juhlat tarkoitettu avoimeksi koko yritykselle henkilökunnalle, osastolle tai muulle yksikölle, vai onko juhlat tarkoitettu vain pienelle tietylle määrätylle joukolle henkilöitä.

Jos kyseessä on koko yritykselle tai esimerkiksi koko osastolle avoin tilaisuus, virkistysmenot ovat Korkeimman hallinto-oikeuden (KHO:n) kannan mukaan vähennyskelpoisia kuluja. Vähennysoikeus koskee myöskin alkoholitarjoilua, vaikka alkoholi nähdään usein vähennyskeltottomana menona.

Tilaisuus on siis vähennyskelpoinen, mikäli kyse on yhteistilaisuudesta koko henkilökunnalle tai tietyn osaston henkilökunnalle. Tilaisuuden tulee olla työnantajan määräämänä ajankohtana ja työnantajan määräämässä paikassa. Sillä ei ole merkitystä järjestetäänkö tilaisuus työnantajan omissa tiloissa vai muualla.

### **11.7 Puhelinetu**

Pelkästään työpuheluihin käytettävän matkapuhelimen hankinta- ja käyttökustannukset ovat liiketoiminnan kuluina vähennyskelpoisia, jos yleiset vähennysoikeuden edellytykset täyttyvät. Vähennysoikeiden edellytyksenä on myös, että liittymä on työnantajan nimissä.

Jos henkilökunta saa käyttää matkapuhelinta myös yksityispuheluihin, yksityiskäytön osuus on taas vähennyskelvotonta. Usein yksityiskäytön todellista määrää ei pystytä selvittämään. Tällöin vähennyskelvottomana osuutena voidaan Verohallinnon kannan mukaan pitää matkapuhelinedun ennakonpidätystä varten verohallinnon vahvistamaa raha-arvoa joka vuonna 2021 on 20 euroa.

Työnantajan palkansaajalle maksama matkapuhelimen luontoisetuarvo on 20 euroa kuukaudessa. Edun arvo kattaa tekstiviesteistä, puhelusta ja multimediateksteistä aiheutuneet kustannukset.

Vähennyskelvottoman arvonlisäveron osuus on  $20,00 * 24 \% = 4,80$  euroa kuukaudessa yhtä puhelinta kohden. Itse asiassa tässä verohallinnon kannan mukaisessa laskutavassa on kysymys matkapuhelimen yksityiskäytön oman käytön verotuksesta ja oman käytön veron perusteena voidaan pitää matkapuhelinedun raha-arvoa. Käytännössä samaan lopputulokseen päästään jättämällä raha-arvoa vastaava osuus puhelinlaskun sisältämästä arvonlisäverosta vähentämättä. Yksityiskäytön osuus tulisi jättää vähentämättä kuukausittain.

Ohessa esimerkki puhelinedun arvonlisäverovähennyksestä

Yritys X Oy maksaa puhelinlaskun 124 euroa (100 euroa + alv 24 euroa) Puhelinlasku sisältää toimitusjohtajan luontoisetuna olevan puhelimen kulut. Luontoisetuarvon (20 euroa) osalta ei alv ole vähennyskelpoinen. Vähennyskelpoisten puhelinkulujen määrä on siis  $100-20= 80$  euroa. Vähennyskelpoinen alv:n määrä on  $24 \% * 80$  euroa = 19,20 euroa.

### **11.8 Työnantajan kustantaman tietoliikenneyhteys**

Jos työntekijällä on oikeus käyttää työnantajan kustantamaa tietoliikenneyhteyttä myös yksityiskäytössä, kustannuksista 50 % on työnantajalle vähennyskelpoisia, kun on näyttöä siitä, että tietoliikenneyhteys on työkäytössä ja lasku on ositettu työnantajalle. Yritys voi siis vähentää 50 % laskun arvonlisäverosta.

### **11.9 Työterveyshuolto**

Omalle työterveysasemalle tehdyt hankinnat, kuten kalusteet, laitteet ja lääkkeet, ovat verovelvolliselle yritykselle yleiskuluina vähennyskelpoisia. Vähennysoikeus koskee kuitenkin vain yrityksen omalle henkilökunnalle tuettujen työterveyspalveluiden hankintoja.

Jos terveyspalveluja myydään toisille konserniyrityksille, ulkopuolisille yrityksille tai kunnalle, kysymyksessä voi olla verottomaksi säädeltyjen terveyden ja sairaanhoitopalvelujen myynti. Verottomaksi säädettyyn toimintaan tehdyt hankinnat eivät oikeuta arvonlisäveron vähennyksen tekemiseen. Jos terveyspalveluja luovutetaan sekä omalle arvonlisäverolista liiketoimintaa palvelevalle henkilökunnalle että ulkopuolisille, toimintaan liittyvät hankinnat on jaettava vähennyskelpoiseen ja vähennyskelvottomaan osaan.

Yhtiöllä on siis vähennysoikeus hankinnoista, jos palvelu järjestetään henkilöstölle eikä siellä ole työntekijöiden yksityiskäyttöä eikä vähennysrajoitusten alaista toimintaa. Palvelua ei myydä ulkopuolisille. Kustannukset liittyvät yhtiön verolliseen liiketoimintaan yleiskustannuksena.

### **11.10 Henkilökuntalahjat**

Tässä kappaleessa käsitellään henkilökuntalahjoja. Jos henkilökunnalle annettu lahja on kohtuullinen ja se ei ole rahaa, eikä lahjakortti se ei aiheuta antajalle ennakonpidätysvelvollisuutta tai vaikuta henkilön eläkevakuumaksuihin. Yllä mainittu lahja on käytännössä esinelahja työnantajalta ja yleensä työnantajan valitsema. Yksittäisen työntekijän lahja on verottajan mielestä kohtuullinen, jos se on maksimissaan 100 euroa vuodessa. Henkilökunnan lahja on antajalle verotuksessa vähennyskelpoista kulua, mutta arvonlisäveron vähennysoikeutta yrityksellä ei ole tällaisista kuluista.

Henkilökunnalle annettujen merkkipäivä-, joului- ja muita lahjoja pidetään lähtökohtaisesti vähennyskelvottomina työntekijän yksityiseen kulutukseen tehtyinä hankintoina. Verotuskäytännön mukaan vähennyksen saa tehdä kuitenkin vähäisestä muistamisesta.

Työntekijöille annetut tavanomaisina pidettävät mainoslahjat oikeuttavat vähennyksen tekemiseen ilman oman käytön veron suoritusvelvollisuutta. Helsingin hallinto-oikeuden erään ratkaisun mukaan henkilökunnalle annetuilla vähäarvoisilla, yhtiön nimellä tai logolla varustetuilla mainoslahjoilla on yhtiön liiketoiminnan näkökulmasta yhtä suuri mainosarvo kuin ulkopuolisille luovutetuilla mainoslahjoilla. Tavanomaiset mainoslahjat ovat tyypillisesti yrityksen logolla varustettuja tai muutoin tunnistettavasti yrityksen toimialaan liittyviä tavaroita. kuten lippalakit, t-paidat, golfpallot ja kynät.

Mitä arvokkaampi ja yksilöllisempi lahja annetaan, sitä suuremmalla todennäköisyydellä lahjan arvo on vähennyskelvoton. Vähennyskelpoisena pidettävän henkilökunta lahjan arvosta ei ole annettu ylemmän oikeustason päätöstä.

### **11.11 Henkilökunnan liikuntapalvelut**

Työnantajan kokonaan tai osittain maksamat henkilökunnan liikuntapalvelut ovat vähennyskeltottomia, kun työntekijät käyttävät palveluita vapaa-aikanaan. Vähennyskeltottomia ovat siten työnantajan kustantamat uima-, jumppa- ja kuntosaliliput, joita työntekijät hyödyntävät itse määräämään ajankohtana työajan ulkopuolella.

Tämä vähennyskielto on vahvistettu korkeimman hallinto-oikeuden vuonna 2001 antamassa päätöksessä. Arvonlisäverovähennyksen saa kuitenkin tehdä henkilökunnalle järjestettyjä liikuntapäiviä ja vastaavia yhteistilaisuuksia varten tehdyistä hankinnoista. Tilaisuuden tulee kuitenkin olla koko henkilökunnalle, osastolle tai yksikölle tarkoitettu ja työnantajan määräämänä aikana järjestetty henkilöstötilaisuus.

### **11.12 Hotelliaamias**

Hotellilaskut sisältävät usein varsinaisen majoituksen ohella myös muita kustannuksia, kuten aamiaisen, puheluista, minibaarin käytöstä ja maksullisten TV-kanavien tai maksullisten tietoliikenneyhteyden käytöstä perittäviä veloituksia. Kustannusten vähennyskelpoisuutta arvioitaessa on pidettävä mielessä vähennysoikeuden pelisääntö: verolliseen liiketoimintaan liittyvät hankinnat saa vähentää, yksityiskäyttöön tehtyjä hankintoja ei.

Mikäli hotellilasku liittyy työnantajayrityksen verollisen liiketoiminnan työ- tai liikematkkaan, sen sisältää arvonlisävero on vähennyskelpoista majoituksen ja työasioihin liittyvien tietoliikenneyhteyden kulujen osalta. Työntekijän vähennyskeltottomana yksityiskulutuksena pidetään sen sijaan aamiaista sekä minibaari- ja muita vastaavia veloituksia.

Työmatkasta aiheutuneet yöpymiskulut ovat vähennyskelpoisia, mutta hotellilaskuun sisältyvä aamiaisen ei ole. Asiassa ei ole merkitystä sillä, sisältyykö aamiaisen huoneen hintaan vai hinnoitellaanko se erikseen.

Työmatkasta aiheutuneesta hotellilaskusta tulee siis jättää aamiaisen vähentämättä, koska sen katsotaan olevan yksityiseen kulutukseen liittyvä kustannus.

### **11.13 Muuttokustannukset**

Työnantaja ei saa vähentää työntekijöidensä muuttokustannuksiin sisältyviä arvonlisäveroja. Muuttoliikkeen, autovuokraamon, muuttolaatikoiden vuokrausliikkeen ja muiden muuttoon liittyvien veloitusten arvonlisäverot ovat vähennyskeltottomia työntekijöiden yksityiskulutuksena.



Työntekijän siirtyminen asuinpaikasta toiseen palvelee usein myös työnantajayrityksen tarpeita, minkä vuoksi työnantaja maksaa muutosta aiheutuvat kustannukset kokonaan tai osittain. Arvonlisäveron vähennysoikeutta ei kuitenkaan työnantajalla tällaisista kuluista ole

#### **11.14 Henkilö ja pakettiautot**

Henkilöautoja koskee tiukka vähennysrajoitus AVL 114 §:n mukaan. Poikkeuksen tähän tiukkaan vähennysrajoitukseen tekevät ajoneuvot ja alukset, mitkä on alun perin hankittu edelleen myytäväksi, ammattimaiseen henkilökuljetukseen, vuokrattavaksi tai sitten ajo-opetukseen. Poikkeuksena ovat myös henkilöautot, joka on hankittu yksinomaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön ja tällaiset henkilöautot jäävät myös tiukan vähennysrajoituksen ulkopuolelle

Henkilöautojen vähennysoikeuden rajoitus on ehdoton. Jos henkilöautoa käytetään vähänkin yksityisajoihin esimerkiksi kodin ja työpaikan välisiin matkoihin on arvonlisävero vähennyskelvoton kokonaan. Myös ns. kaksikäyttöautot pakettiautoksi rekisteröity ajoneuvo, jossa on kuljettajan ja viereisen istuimen lisäksi muita istuimia kuuluvat henkilöautojen tapaan vähennysoikeuden rajoituksen piiriin.

Henkilöautojen hankintahinnan, leasingmaksun, polttoaineen, huollon, korjauksen, varaosien ja muiden vastaavien hankintojen sisältämät arvonlisäverot ovat vähennyskelvottomia, ellei autoa käytetä yksinomaan verollisessa liiketoiminnassa tai ellei sitä ole hankittu myytäväksi, vuokrattavaksi, ammattimaiseen henkilökuljetukseen tai ajo-opetukseen.

Henkilöauton kulut ovat siis vähennyskelvottomia alv:n osalta, paitsi silloin kun henkilöautoa käytetään yksinomaan vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Vähäininkin vähennyskelvoton käyttö esimerkiksi yksityiskäyttö tai edustustarkoitettuun käyttö poistaa vähennysoikeuden, tällöin kulut ovat vähennyskelvottomia.

Vähennyskelpoisiksi voidaan laskea paketti ja kuorma-autot, koska ne eivät ole henkilöautoja. Vähennyskelpoisia ovat myöskin autot, jotka on tarkoitettu myytäväksi, vuokrattavaksi, ammattimaiseen henkilökuljetukseen esimerkiksi (taksit) tai ajo-opetukseen. Tällöinkin yksityiskäytön osuus lasketaan vähennyskelvottomaksi ja vähennysoikeus on jaettava esimerkiksi ajopäiväkirjan mukaan.

## 11.15 Asunnot, lastentarhat, harrastus- ja vapaa-ajanviettotilat

Yrityksen tai sen henkilökunnan asuntona, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana käytettävä kiinteistö ja siihen tai sen käyttöön liittyvät tavarat ja palvelut ovat vähennyskeltottomia. Vähennysoikeus koskee jo pääsäännön mukaan vain verollista liiketoimintaa varten tehtyjä ostoja, joten tällaiset yrityksen henkilökunnan tai omistajan yksityiskäyttöön tehdyt hankinnat ovat yksityisenä kulutuksena vähennysoikeuden ulkopuolella.

Työsuhdeasuntoihin tehdyt kaluste-, kodinkone-, energia- ja muut vastaavat hankinnat ovat vähennyskeltottomia. Asuntoihin teetettyjen siivous-, korjaus-, ja kunnostustöiden sisältämiä arvonlisäveroja ei saa myöskään vähentää.

Jos työnantaja järjestää työntekijöillensä lasten päivähoito-, iltapäiväkerho- tai muuta vastaavaa toimintaa ja antaa sopivat tilat toimintaa varten, tiloihin tehtävät ja lastentarhatoimintaan muutoinkin liittyvät hankinnat ovat vähennyskeltottomia. Tällaiset hankinnat ovat henkilökunnan yksityistä kulutusta.

Henkilökunnan vapaa-ajanviettoon tarkoitettuihin harrastus- ja muihin tiloihin tehdyt tavara- ja palveluhankinnat ovat vähennyskeltottomia. Tällaisia tiloja ovat esimerkiksi kuntosalit, biljardihuoneet ja mökit. Vaikka kyseiset tilat sijaisisivat verollisen liiketoiminnan käytössä olevien toimistotilojen tai tuotantotilojen yhteydessä, vuokraveloituksen ja esimerkiksi vesi- ja sähkölaskun sisältämä arvonlisävero on jätettävä tällaisten tilojen osalta vähentämättä.

Henkilöstöruokalat, työntekijöiden peseytymis- ja taukotilat sekä muut vastaavat sosiaalitalat liittyvät verovelvolliseen työnantajayrityksen liiketoimintaan. Näihin tiloihin liittyvät rakennus-, korjaus-, lämmitys- ja muut vastaavat hankintahinnat ovat siten vähennyskelpoisia, jos yrityksen liiketoiminta on vähennykseen oikeuttavaa.