

Jutta Romppainen

**TULKINTAOHJE ARVONLISÄVERON VÄHENNYSOIKEUDESTA**

Opinnäytetyö  
Kajaanin ammattikorkeakoulu  
Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala  
Liiketalous  
Syksy 2012



Koulutusala Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala	Koulutusohjelma Liiketalous
Tekijä(t) Jutta Romppainen	
Työn nimi Tulkintaohje arvonlisäveron vähennysoikeudesta	
Vaihtoehtoiset ammattiopinnot Taloushallinto ja juridiikka	Ohjaaja(t) Jaana Lappalainen Toimeksiantaja Karhu Voima Oy
Aika Syksy 2012	Sivumäärä ja liitteet 37+17
<p>Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli laatia tulkintaohje arvonlisäveron vähennysoikeudesta Karhu Voima Oy:lle. Työn toimeksiantaja on Karhu Voima Oy (Björn Kraft AB), joka on Suomen E.ON –konsernin tytäryhtiö. Tulkintaohjeen teoriatausta pohjautuu arvonlisäverolakiin, -asetuksiin sekä eri tulkintateoksiin. Työn tavoitteena oli, että tulkintaohje helpottaisi ostolaskujen käsittelyä arvonlisäveron vähennysoikeuden osalta.</p> <p>Opinnäytetyön teoriaosuus koostuu arvonlisäverotuksesta. Siinä käsitellään arvonlisäverokantoja, verovelvollisuutta ja vähennysoikeutta, eli mikä on vähennyskelpoista ja mikä ei ja miksi. Teoriaosassa käsitellään omassa osassa myös kansainvälinen kauppa.</p> <p>Opinnäytetyö käsittelee arvonlisäveroa yritysten näkökulmasta yleisellä tasolla. Kuntien verotusta ei käydä syvällisesti läpi opinnäytetyössä. Tulkintaohjeen sisältö on valikoitu toimeksiantoyrityksen toimintaa ajatellen. Siinä käydään syvällisemmin läpi arvonlisäverotuksen kannalta vähennyskelpoisia ja -kelvottomia ostoja, kuten esimerkiksi edustusmenot, työvaatteet, puhelin -ja internet etu.</p>	
Kieli	Suomi
Asiasanat	Arvonlisävero, verotus, vähennysoikeus
Säilytyspaikka	<input checked="" type="checkbox"/> Verkkokirjasto Theseus <input type="checkbox"/> Kajaanin ammattikorkeakoulun kirjasto



School Business	Degree Programme Business Administration
Author(s) Jutta Romppainen	
Title Rule of Interpretation of the Right to Deduct Value Added Tax	
Optional Professional Studies Business Administration and Legislation	Instructor(s) Jaana Lappalainen
	Commissioned by Karhu Voima Oy
Date Autumn 2012	Total Number of Pages and Appendices 37+17
<p>The aim of this thesis was to compose a rule of interpretation of the right to deduct VAT for Karhu Voima Oy. The work was commissioned by Karhu Voima Ltd which is a subsidiary of E.ON Group. The theory of rule of interpretation is based on law and regulations concerning VAT and different variation books. The aim of the thesis was to facilitate the handling of purchase invoices concerning the right to deduct VAT.</p> <p>The theoretical part consists of VAT taxation. It deals with VAT rates, tax liability and right of deduction, i.e. what is deductible and what is not and why. Also, international trade is handled in separate part of theory.</p> <p>The thesis deals with VAT from the companies' point of view in general. Municipal taxation has not been reviewed in the thesis. The content of rule of interpretation has been selected considering the client's operations. Therefore, tax-deductibility and what is not tax-deductible, such as the costs of entertainment, workwear, phone and internet benefit have been studied more closely.</p>	
Language of Thesis	Finnish
Keywords	Value added tax (VAT), taxation, right of deduction
Deposited at	<input checked="" type="checkbox"/> Electronic library Theseus <input type="checkbox"/> Library of Kajaani University of Applied Sciences

# SISÄLLYS

1 JOHDANTO	1
2 YLEISTÄ ARVONLISÄVEROTUKSESTA	3
2.1 Verovelvollisuus	4
2.2 Mistä veroa maksetaan?	7
2.3 Verokannat	8
2.4 Veroton myynti	11
2.5 Oma käyttö	13
2.5.1 Tavarana oma käyttö	14
2.5.2 Palvelun oma käyttö	15
2.6 Laskuvaatimukset	16
2.7 Kansainvälinen kauppa	19
3 VÄHENNETTÄVÄ VERO	24
3.1 Vähennysoikeus	24
3.2 Vähennyskelpoiset hankinnat	25
3.2.1 Sisäiset neuvottelu- tai koulutustilaisuudet	25
3.2.2 Puhelin- ja Internet –etu	25
3.2.3 Henkilöstöruokailu	26
3.2.4 Virkistysmenot	27
3.2.5 Markkinointitilaisuus	28
3.2.6 Yritysvierailut	28
3.3 Osittain vähennyskelpoiset hankinnat	28
3.3.1 Automenot	29
3.3.2 Hotellimenot	29
3.3.3 Työvaatteet	30
3.3.4 Liikeneuvottelut	30
3.3.5 Työterveyshuolto	31
3.4 Vähennyskeltottomat hankinnat	31
3.4.1 Kodin ja työpaikan väliset matkat	32
3.4.2 Henkilökunnan muistaminen	32
3.4.3 Liikuntamenot	33
3.4.4 Edustusmenot	33

4 OHJEISTUKSEN TOTEUTUKSEN KUVAUS	35
5 POHDINTA	36
LÄHTEET	38
LIITTEET	

## 1 JOHDANTO

Arvonlisäverolaissa on monia varsin vaikeaselkoisia asioita. Arvonlisäverolaki jättääkin useita kysymyksiä tulkinnanvaraisiksi. Nykyinen arvonlisäverolaki on tullut voimaan 1.6.1994. Tätä ennen on sovellettu liikevaihtoverojärjestelmää. Viimeisimmät suuret muutokset on tehty arvonlisäverolakiin vuonna 2010 verokantojen ja vuonna 2011 rakennusalan osalta.

Arvonlisävero on kulutusvero. Tämä tarkoittaa sitä, että veroa maksetaan ostetuista tavaroista ja palveluista. Arvonlisäverojärjestelmässä vero ei sisälly hintaan piilevänä tai kertaantuneena, koska arvonlisäverotuksessa on laaja veropohja ja vähennysoikeus. Tämän ansiosta arvonlisäverollista liiketoimintaa harjoittavat yritykset saavat vähentää lähes kaikkiin liiketoimintaa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron. Vähennysoikeudessa on kuitenkin rajoituksia, joita säätelevät arvonlisäverodirektiivi, arvonlisäverolaki ja yleinen käytäntö. Rajoitukset kohdistuvat ostoihin, joilla on yksityiskulutuksen piirteitä.

Tämän opinnäytetyön aiheena on arvonlisäveron vähennysoikeus. Opinnäytetyön teoriaosuudessa kerrotaan arvonlisäverotuksen perusteista, esimerkiksi verovelvollisuudesta, mistä veroa maksetaan, kansainvälisestä kaupasta sekä arvonlisäveron vähennysoikeudesta.

Työn empiriaosuus koostuu arvonlisäveron vähennysoikeuden tulkintaohjeesta. Empiriassa käsitellään lisäksi laskumerkintävaatimukset kotimaan kaupan ja kansainvälisen kaupan osalta. Tulkintaohjeen tarkoituksena on, että se hyödyttäisi toimeksiantajaa mahdollisimman paljon. Työn tulee tarjota toimeksiantajalle lisätietoa arvonlisäveron vähennysoikeuden tulkinnasta ja rajanvetotapauksista. Lisäksi yrityksen taloushallinnon työntekijät saivat tietoa arvonlisäverotuksesta ja siinä tapahtuvista muutoksista. Tavoitteena on tutkia ja löytää vastauksia tulkinnanvaraisiin kysymyksiin. Toimeksiantajan toiveesta työssä käsitellään myös kansainvälistä kauppaa.

Opinnäytetyön tutkimusongelmana on ”miten arvonlisäveron vähennysoikeus määräytyy ja miten sitä pitäisi tulkita?”. Jotta saaduista vastauksista olisi hyötyä ja tulkinnanvaraisiksi jääviä kysymyksiä olisi mahdollisimman vähän, työssä käydään läpi ainoastaan arvonlisäverotusta yritysten kannalta. Kuntien arvonlisäverotus on jätetty työssä syvällisemmän tarkastelun ulkopuolelle.

Opinnäytetyön toimeksiantaja on Karhu Voima Oy, joka harjoittaa sähkönsiirto- ja maakaasuliiketoimintaa Kotkassa Karhulan teollisuusalueella. Karhu Voima kuuluu Suomen E.ON-yhtiöihin. Opinnäytetyön aihe tuli esille suorittaessani työharjoittelua Karhu Voima Oy:ssä.

Ohjeistuksen tarkoituksena on helpottaa ostoreskontran käsittelijöiden työtä arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta. Varsinkin yrityksen luottokorteilla tehdyt ostot aiheuttavat eniten pohdintaa arvonlisäveron vähennysoikeudesta. Yrityksessä ei ole ollut aikaisemmin erillistä ohjetta arvonlisäveron vähennysoikeudesta, vaan jokainen on käsitellyt arvonlisäveron vähennyksen parhaaksi näkemällään tavalla. Jokainen talouspuolen työntekijä on kuitenkin käynyt koulutuksen arvonlisäverotuksesta.

Arvonlisäverotuksesta on olemassa jo oppaita ja kirjoja. Tätä opinnäytetyötä tehdessä on keskitytty kuitenkin niihin arvonlisäverotuksen seikkoihin, mitkä tulevat useimmiten vastaan käytännön työssä Karhu Voima Oy:ssä.

## 2 YLEISTÄ ARVONLISÄVEROTUKSESTA

Arvonlisävero on kulutusvero. Tämä tarkoittaa sitä, että veroa maksetaan tavaroiden ja palvelujen kulutuksesta, jolloin veron maksajia ovat tavaroiden ja palvelujen kuluttajat. Kulutusverolla tarkoitetaan kansainvälisessä kaupassa sitä, että pääsääntöisesti verot kertyvät siihen valtioon, jossa tavaran tai palvelun lopullinen kulutus tapahtuu. Lisäksi arvonlisävero on myös välillinen vero. Välillisellä verolla tarkoitetaan sitä, että kuluttajien maksaman veron tilittävät valtiolle tavaroita ja palveluja myyvät yritykset. Vero sisältyy tuotteiden ja palvelujen myyntihintoihin. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 29.)

Arvonlisäveroa sisältyy myyntihintaan vaihdannan kaikissa vaiheissa. Kuluttajan maksaman tuotteen tai palvelun hintaan sisältyy arvonlisäveroa vain kertaalleen verokannan osoittama määrä. Vero ei siis kertaannu tuotteen tai palvelun hintaan, koska kaikissa vaihdannan vaiheissa jokainen yritys tilittää arvonlisäveron valtiolle. Veron kertaantuminen on poistettu yrityksille myönnetyn vähennysoikeuden avulla. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 29.) Seuraava taulukko selventää arvonlisäverotuksen ideaa:

	<b>Raaka- aineen toi- mittaja</b>	<b>Tehdas</b>	<b>Tukkukauppa</b>	<b>Vähittäiskauppa</b>
<b>Ostohinta (veroton)</b>		123	270,60	369
<b>Vero 23 %:a ostohinnasta</b>		23	50,60	69
<b>Myyntihinta (veroton)</b>	100	220	300	420
<b>Vero 23 %:a myyntihinnasta</b>	23	50,60	69	96,60
<b>Verollinen myyntihinta</b>	123	270,60	369	516,60
<b>Valtiolle tillettävän veron määrä</b>	23	$50,60 - 23 = 27,60$	$69 - 50,60 = 18,40$	$96,60 - 69 = 27,60$

Taulukko 1. Arvonlisäverotuksen vähennysoikeus



Kuluttaja maksaa ostamastaan tuotteesta tai palvelusta vähittäiskaupalle 516,60 euroa (Taulukko 1). Kuluttajan maksama hinta sisältää arvonlisäveroa saman verran, mitä valtiolle on tilitetty tuotanto- ja jakeluvaiheissa yhteensä ( $23 + 27,60 + 18,40 + 27,60 = 96,60$ ).

## 2.1 Verovelvollisuus

Arvonlisäverotuksessa verovelvollisuuden käsitteellä on keskeinen merkitys. Verovelvollisuudella tarkoitetaan velvollisuutta tilittää mynnistään veroa valtiolle ja oikeutta vähentämään liiketoimintaa varten tehtyihin ostoihin sisältyvän veron. Jokainen, joka itsenäisesti harjoittaa liiketoimintaa riippumatta toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, on verovelvollinen. (Arvonlisäverodirektiivi 2006; Äärilä & Nyrhinen 2010, 31.)

### Verovelvollisuuden pääperiaate

Pääsääntöisesti verovelvollisuus syntyy tavaroiden ja palvelujen mynnistä ja veron tilitysvelvollinen on myyjä. Verovelvollisuuden aiheuttaa tavarain tai palvelun myynti liiketoiminnan muodossa. Liiketoiminnasta ei ole laissa määritelmää. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan liiketoimintana pidetään tuottajan, kauppiain tai palvelun suorittajan harjoittamaa toimintaa. (Kallio, Nielsen, Ojala & Säaskilahti 2010, 40-43.) Arvonlisäveroa tulee suorittaa vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista, yhteisöhankinnoista, palvelujen suorituksista ja tavaroiden maahantuonnista (Arvonlisäverodirektiivi 2006).

### Käännetty verovelvollisuus

Pääsääntöisesti tavarain tai palvelun myyjä vyöryttää veron asiakkaan maksettavaksi. Kuitenkin tietyissä tilanteissa veronsuorittamisvelvollisuus on siirretty hyödykkeen ostajalle. Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan yleensä silloin, kun ulkomaiset yritykset myyvät tavaroita ja palveluita suomalaiselle elinkeinonharjoittajalle. Tuotteen tai palvelun ostaja suorittaa verokannan mukaisen veron verottomasta ostohinnasta ja ilmoittaa veron kausiveroilmoituksella. (Kallio ym. 2010, 300.) Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan myös päästöoikeuksien mynnissä, sijoituskullassa sekä rakentamispalveluissa (Nieminen ym. 2012).

## Päästöoikeuksien myynti

Päästöoikeudella tarkoitetaan oikeutta päästää kasvihuonekaasuja ilmaan yhtä hiilidioksiditonnia vastaava määrä tiettyä ajanjaksoja. Kasvihuonekaasujen päästöoikeuksien pakollinen käännetty verovelvollisuus on otettu käyttöön 1.8.2010 alkaen. Lähes poikkeuksetta päästöoikeuksia ostetaan arvonlisäverollista liiketoimintaa varten. Tällöin ostaja voi samalla ilmoittaa veron vähennettävänä veronaan eikä varsinaista tilitettävää veroa normaalisti synny. Mikäli päästöoikeuksien ostaja ei olisi arvonlisäverovelvollisten rekisterissä, myyjä olisi jatkossa normaalisti verovelvollinen päästöoikeuden myynnistä. Suomalaisten verovelvollisten välisessä päästöoikeuksien kaupassa noudatetaan myös käännettyä verovelvollisuutta. (Kallio ym. 2010, 76.)

## Rakennusalan käännetty verovelvollisuus

Rakennusallalla sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Rakentamispalveluissa myyjä ei tilitä veroa valtiolle, vaan rakentamispalveluiden ostaja maksaa veron. Käänteisen arvonlisäverotuksen tarkoituksena on poistaa harmaata taloutta rakennusallalta. Käytännössä käänteinen verovelvollisuus tapahtuu siten, että rakennusalan aliurakoitsija veloittaa tilaajalta urakan verotta ja tilaaja suorittaa veron aliurakoitsijan laskusta käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Tilaja voi vähentää veron, jos rakentamispalvelu on ostettu vähennyskelpoiseen käyttöön. (Nieminen ym. 2012.)

Jos pääurakoitsija laskuttaa edelleen työn tilaajaa, ei tapauksessa kuitenkaan sovelleta pääsääntöisesti rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta. Pääurakoitsija laskuttaa työn tilaajaa verollisena ja tilaaja saa vähentää veron. (Nieminen ym. 2012.)

Rakentamispalveluita ovat kiinteistöön kohdistuvat rakentamis- ja korjaustyöt sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen. Rakentamispalveluiden käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan vain silloin, kun rakentamispalvelun ostaja itse myy rakentamispalveluita muutoin kuin satunnaisesti. (Nieminen ym. 2012.)

## Vähäinen toiminta

Vähäinen toiminta määritellään liikevaihdon perusteella. Toiminta on vähäistä silloin, kun tilikauden liikevaihto on enintään 8 500 euroa. Mikäli tilikauden liikevaihto jää euromääräisen rajan alle, myyjä ei ole verovelvollinen. Yritysmuodolla ei ole merkitystä määriteltäessä verovelvollisuutta. Vähäisen toiminnan säännös ei koske ulkomaalaista, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa. (Joki-Korpela, Jokinen, Klemola, Kontu & Vilppula 2009, 17.)

Liiketoiminnan harjoittaja voi halutessaan hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi, vaikka tilikauden liikevaihto jäisi alle 8 500 euron. Harjoittajan tulee kuitenkin itse arvioida, ylittääkö liikevaihto 8 500 euroa vai ei. Jos harjoittaja on arvioinut liikevaihtonsa jäävän 8 500 euron rajan alle, mutta raja ylittyykin tilikauden aikana, liiketoiminnan harjoittajan tulee rekisteröityä takautuvasti verovelvolliseksi tilikauden alusta tai toiminnan aloittamisesta lukien. Maksamatta jääneet verot täytyy maksaa viivästysseuraamuksineen. (Kallio ym. 2010, 46.)

Yrittäjä, jonka liikevaihto ylittää 8500 euroa, mutta jää alle 22 500 euron, voi saada tilikauden päätyttyä huojennusta. Huojennusta voidaan maksaa kolmen vuoden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jota huojennus koskee, tai verovelvollisen sanotun ajan kuluessa tekemän vaatimuksen perusteella myöhemminkin. (Joki-Korpela ym. 2009, 19-20.)

## Poikkeavat yhteisöt

Lähtökohtaisesti yleishyödylliset yhteisöt eivät ole arvonlisäverovelvollisia toiminnastaan. Niiden arvonlisäverovelvollisuus on käytännössä useissa tilanteissa epävarmaa huolimatta tulkinta-avuaista. Yhteisö on yleishyödyllinen, jos yhteisö toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi, ei rajoita kohdepiiriään eikä tuota voittoa yhteisön osallisille. Yleishyödylliset yhteisöt ovat arvonlisäverovelvollisia saamistaan elinkeinotuloista. Tuloverolaissa määritellään elinkeinotulo, joten arvonlisäverovelvollisuus on kytketty yhteisön tuloverovelvollisuuteen. Arvonlisäverolaissa tarkoitetun liiketoiminnan kynnyks on pienempi kuin elinkeinotoiminnan. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 57-59.)

Myös uskonnolliset yhdyskunnat eivät ole arvonlisäverovelvollisia toiminnastaan. Uskonnollisia yhdyskuntia ovat evankelisluterilainen kirkko, ortodoksinen kirkkokunta, muu uskonnollinen yhdyskunta sekä niiden seurakunta (Äärilä & Nyrhinen 2010, 67.) Yliopistot ovat

julkisoikeudellisia laitoksia tai yksityisoikeudellisia säätiöitä. Yliopistoa ei rinnasteta yleishyödyllisiin yhteisöihin eikä julkisyhteisöihin. (Kallio ym. 2010, 64.)

## Julkisyhteisöt

Valtio ja kunnat ovat yleisesti arvonlisäverovelvollisia liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palveluiden myynnistä. Valtion tarjoamat kulttuuri- ja viihdepalvelut jäävät yleisesti verotuksen ulkopuolelle, koska tällaista toimintaa ei harjoiteta liiketoiminnan muodossa. Myöskään viranomaistoiminta ei tapahdu liiketoiminnan muodossa. Kuntien katsotaan olevan verovelvollisia esimerkiksi järjestämästään uimalatoiminnasta. (Nieminen, Anttila, Äärilä & Jokinen, 2012).

## 2.2 Mistä veroa maksetaan?

Arvonlisäveroa maksetaan Suomessa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaran ja palvelun myynnistä. Lisäksi verollista toimintaa ovat tavaroiden maahantuonti, yhteisöhankinta, siirto varastointimenettelystä sekä kiinteistöhallintapalvelun omaan käyttöön otto, vaikkei se olisikaan liiketoimintaa. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 76.)

## Tavara ja palvelu

Arvonlisäverolain 17 §:n mukaan tavara on aineellinen esine. Tavarana pidetään myös kaasua, lämpöä, kylmyyttä ja muuta niihin verrattavissa olevaa energiahyödykettä. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 76.)

Lähtökohtaisesti palvelulla tarkoitetaan tavaroita lukuun ottamatta hyödykkeitä, joita voidaan myydä liiketoiminnan muodossa. Kyseessä on palvelu, jos vastiketta vastaan luovutettava ei ole tavara. Esimerkiksi työsuoritukset, tavaran vuokraus ja erilaiset oikeudet ovat palveluja. Myös elintarvikkeiden myynti tarjoiltuna on palvelua. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 77.)

## Myynti ja vaihto

Kyseessä on arvonlisäverollinen myynti silloin, kun tavaran omistusoikeuden luovutus tai palvelun suoritus on vastikkeellinen. Vastike on tavaran tai palvelun ostajalta saatu rahallinen korvaus. Vastike voi kuitenkin olla muutakin kuin rahaa, kunhan se on ilmaistavissa rahana. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 79.)

Kyseessä on vastikkeellinen luovutus silloinkin, kun tavara tai palvelu vaihdetaan. Tässä tapauksessa kumpikin osapuoli sekä myy että ostaa hyödykkeen. Vaihdoissa luovutetun hyödykkeen arvo on myyntiä ja vastaanotetun hyödykkeen arvo on ostoa. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 79.)

## 2.3 Verokannat

Verokanta tarkoittaa sitä prosenttilukua, jolla lasketaan euromääräinen arvonlisävero veron perusteesta. Suomessa suoritetaan arvonlisäveroa kolmen verokannan mukaisesti. Verokantoja sovelletaan eri tuote- ja palvelutyypeittäin. (Kallio ym. 2010, 473.) Hallitus on esittänyt, että kaikkia arvonlisäverokantoja nostettaisiin 1.1.2013 alkaen yhdellä prosenttiyksiköllä (Veronmaksajat 2012.)

### Yleinen verokanta

Yleinen verokanta on Suomessa 23 prosenttia. Yleistä verokantaa käytetään tavaroiden ja palveluiden myynissä, ellei sitä ole erikseen määritelty normaaliverokantaa alemmaksi. (Kallio ym. 2010, 473-474.)

### 13 % verokanta

13 prosentin alennettua verokantaa sovelletaan elintarvikkeisiin, ravintola- ja ateriapalveluihin sekä rehuihin. Elintarvikkeita ovat ruokatavarat, juomat ja muut ihmisten nautittavaksi tarkoitetut aineet. Elintarvikkeena pidetään tuotteita, jotka ovat tarkoitettu ihmisten syötäväksi. Vesijohtovesi lukeutuu elintarvikkeeksi vain silloin, kun se on pakkauksessa. Muutoin se kuuluu yleisen verokannan piiriin. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 193-194.)

Myös ravintola- ja ateriapalveluihin sovelletaan alennettua verokantaa. Ravintolapalveluun lukeutuu myyjän tiloissa tapahtuva tarjoilu ja ateriapalveluun lukeutuu ostajan osoittamissa tiloissa tapahtuva tarjoilu. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 193-194.)

Elintarvikkeisiin ei kuitenkaan lukeudu alkoholijuomat, elävät eläimet, tupakkavalmisteet, lääkkeet sekä myrkyt. Elävät eläimet eivät kuulu alennetun verokannan piiriin, vaikka se osin kuuluisikin elintarvikkeiden raaka-aineeksi. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 195.)

#### 9 % verokanta

9 prosentin alennettua verokantaa sovelletaan eri palvelujen myynnistä. Näitä palveluja ovat esimerkiksi eri taiteen- ja kulttuurin alat, majoitus sekä pienet korjauspalvelut. Kirjat, taidesineet, elokuvanäytökset sekä erilaiset kulttuuri- ja viihdetilaisuudet kuuluvat taiteen ja muun kulttuurin alaan. Teatteri-, sirkus-, musiikki- ja tanssiesitykset ovat alemman verokannan mukaisia, jos niihin voi osallistua pääsymaksun maksamalla periaatteessa kuka tahansa. Lisäksi myös näyttelyt, urheilutapahtumat, huvipuistot, eläintarhat, museot ja muut vastaavat kuuluvat alemman verokannan piiriin. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 202-204.)

Alennettua verokantaa sovelletaan myös liikuntapalveluihin, henkilökuljetuksiin, majoitustilan luovutukseen, lääkkeisiin ja televisiolupamaksuihin (Äärilä & Nyrhinen 2010, 204-207). Liikuntapalvelulla tarkoitetaan mahdollisuutta liikunnan harjoittamiseen. Myös liikuntatilojen lyhytaikainen luovutus kuuluu alennetun verokannan piiriin, esimerkiksi jäähallit, uimahallit, kuntosalit ja laskettelurinteet. (Kallio ym. 2010, 484.) Liikuntapalveluissa on myös poikkeuksia. Esimerkiksi hiihtokoulutoiminta kuuluu yleisen verokannan piiriin. Hiihtokoulutoiminnassa pääpaino on teknisten valmiuksien antamisessa. Liikuntapalvelun ja koulutuksen rajanveto riippuu liikuntapalvelun ja koulutuksen välisestä painotuksesta ja palvelun tavoitteesta. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 204-205.)

Henkilökuljetuksilla tarkoitetaan esimerkiksi juna-, linja-auto, taksi-, laiva- ja lentokuljetuksia. Tulkintaongelmia voi syntyä esimerkiksi tilanteissa, joissa myytävä palvelu liittyy matkailuun. Yleensä henkilökuljetuspalvelu on kuitenkin selvä. (Kallio ym. 2010, 478.) Majoitustilan luovutuksella tarkoitetaan majoitusta, joka ei ole pysyvää. Näitä ovat esimerkiksi hotelli-, leirintä- ja mökkimajoitus. Alennettua 9 prosentin verokantaa sovelletaan vain majoituspalveluun. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 206.) Lääkkeitä ovat valmisteet tai aineet, joiden tarkoituksena on

lievittää, parantaa tai ehkäistä sairauksia tai sen oireita joko ihmisessä tai eläimessä (Äärilä & Nyrhinen 2010, 196).

### Nollaverokanta

Nollaverokantaista tavaroiden ja palvelun myyntiä harjoittavalla myyjällä on oikeus vähentää toimintaansa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron. Näissä tapauksissa ei oteta huomioon sitä, että myynti tapahtuu verottomana. (Verohallinto 2011.) Toimintaa varten hankittujen tavaroiden tai palvelujen sisältämä vero palautetaan toiminnan harjoittajalle. Palauttamisen edellytyksenä on, että myyjä on rekisteröitynyt verovelvolliseksi. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 142.)

Myyjä voi harjoittaa nollaverokannan alaisen myynnin lisäksi myös yleisen tai alennetun verokannan alaista myyntiä. Tässä tapauksessa myyjä vähentää verollisesta myynnistä suoritettavasta verosta palautukseen oikeuttavaan toimintaan liittyvät hankinnat. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 142.)

Nollaverokantaista myyntiä ei pidä sekoittaa arvonlisäveron ulkopuoliseen myyntiin. Mikäli myynti on kokonaan arvonlisäveron ulkopuolista myyntiä, kuten sosiaali- ja terveyspalvelut, myyjä ei saa vähentää toimintaa varten tehtyjen hankintojen sisältyvää arvonlisäveroa. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 87.)

Nollaverokannan alaista myyntiä ovat vesialusten myynti, vuokraus ja rahtaus, kullin myynti keskuspankille, ilma-alusten myynti sekä käypien seteleiden ja kolikoiden myynti tietyissä tapauksissa. Vesialus on vapautettu verosta, jos sen rungon pituus on vähintään 10 metriä. Vesialus ei ole myöskään pääasiallisesti rakennettu huvi- tai urheilukäyttöön. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 142-143.) Ilma-aluksien, sen varaosan tai varusteen myynti on nollaverokannan alaista, mikäli ilma-alus myydään sellaisenaan elinkeinonharjoittajalle, joka harjoittaa maksua vastaan pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 148.)

Kun kulta myydään Suomen Pankille, EU-jäsenvaltioiden keskuspankeille tai EU:n ulkopuolella olevan valtion keskuspankille, myynti on nollaverokannan alaista myyntiä. Käypien seteleiden ja kolikoiden myynti on nollaverokannan alaista myyntiä silloin, kun palvelun ostajana toimii elinkeinonharjoittaja, jolla ei ole kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa EU:n alueella. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 149.)

## 2.4 Veroton myynti

Arvonlisäverolakia sovelletaan tavaroiden ja palveluiden myyntiin. Pääsääntöisesti myynti on arvonlisäverollista, mutta arvonlisäverottomuus on poikkeuksellista. Myyntiä eivät ole kuitenkaan sellaiset korvaukset, jotka eivät ole vastiketta tavaran tai palvelun myynnistä. Myyntiin eivät lukeudu esimerkiksi pääomansijoitukset ja vahingonkorvaukset. Nämä korvaukset eivät kuulu arvonlisäverolain soveltamisalaan, joten ne ovat verottomia. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 87.)

Myyjällä, joka myy arvonlisäverottomia tavaroita ja palveluita, ei ole oikeutta saada verottoon myyntiin liittyvien hankintojen ostohintoihin sisältyvää veroa takaisin. Näin ollen verot jäävät myyjän kustannukseksi ja verottoman hyödykkeen hintaan sisältyy veroa piilevänä. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 87.)

### Terveyden- ja sairaanhoito

Terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden myynti on vapautettu verosta. Arvonlisäverolaissa on määritelty verottoman terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden luonne ja sen antaja. Jotta kysymyksessä olisi veroton palvelu, molempien ehtojen tulee täytyä. Terveyden- ja sairaanhoitopalvelulla tarkoitetaan toimenpiteitä, jotka tehdään ihmisen terveydentilan, toiminta- ja työkyvyn määrittämiseksi tai terveyden sekä toiminta- ja työkyvyn palauttamiseksi tai ylläpitämiseksi. (Kallio ym. 2010, 234.)

Terveyden- ja sairaanhoitopalveluja antavat valtion ja kunnan terveydenhuoltolaitokset sekä yksityiset terveydenhuollon toimintayksiköt. Lisäksi verovapaata ovat myös hoitoon kuuluvat tavarat sekä lääkintä- ja ateriapalvelut. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 95.)

### Sosiaalihuolto

Sosiaalihuoltopalveluja ovat esimerkiksi asumisen ja tukitoimen järjestäminen, päivähoido ja päihdehuolto. Sosiaalihuoltopalveluja antavat valtio, kunnat, kuntayhtymät, julkiset ja yksityiset palvelujen tuottajat. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 97-99.)



## Koulutus

Koulutuspalveluja ovat yleissivistävät, ammatilliset koulutukset, korkeakouluopetus sekä taiteen perusopetus. Jotta koulutus olisi verotonta, koulutus tulee järjestää lain nojalla tai sitä avustetaan valtion varoilla lain nojalla. Verottomia koulutuspalveluja ovat esimerkiksi peruskoulut, korkeakoulut, kansalaisopistot ja kansanopistot. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 107.)

## Rahoitus- ja vakuutuspalvelut

Rahoituspalveluiden myynti on verotonta. Rahoituspalveluita ovat esimerkiksi maksuliikenne, valuutanvaihto, luotonanto ja muu rahoituksen järjestäminen sekä takaustoiminta. Rahoituspalvelut on lueteltu AVL 42 §:ssä. (Arvonlisäverolaki 1503/1993, 42§; Kallio ym. 2010, 251.)

Vakuutuspalveluja tarjoavat vakuutusyhtiöt, vakuutusyhdistykset ja –kassat, työttömyyskassat ja eläkesäätiöt. Vakuutuspalveluja ovat myös varsinaisen vakuutustoiminnan lisäksi esimerkiksi vakuutushakemusten käsittely ja vakuutustoimintaan liittyvät vahingontarkastuspalvelut. (Kallio ym. 2010, 272-273.)

## Tekijänoikeus- ja esiintymiskorvaukset

Tekijänoikeuskorvaukset ovat verottomia. Lisäksi esiintyvän taiteilijan, urheilijan tai julkisen esiintyjän palkkiot on vapautettu verosta. Näiden välityspalvelut ovat myös verottomia. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 134-139.)

## Muut arvonlisäverottomat myynnit

Muita arvonlisäverottomia myyntejä ovat arpajaiset ja rahapelit, hautapaikan avaamis- ja hoitopalvelut, luonnonvaraisten marjojen ja sienten myynti sekä vähennykseen oikeuttamattomassa käytössä olleen tavaran tai palvelun myynti. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 139 -141.)

## 2.5 Oma käyttö

Omalla käytöllä tarkoitetaan hyödykkeen ottamista tai luovuttamista liiketoiminnasta yksityiseen kulutukseen. Omaa käyttöä on myös hyödykkeen ottaminen muuhun liiketoimintaan kuulumattomaan tarkoitukseen tai liiketoiminnassa vähennyskeltottomaan tarkoitukseen. Myyntiä koskevia säännöksiä sovelletaan myös joiltain osin omaan käyttöön ottamiseen. Oman käytön verotuksella pyritään varmistamaan kulutuksen verollisuus myös niissä tilanteissa, kun hyödykettä ei myydä yksityiseen käyttöön vaan se joko otetaan tai luovutetaan elinkeinotoiminnasta yksityiseen käyttöön vastikkeetta. (Nieminen ym. 2012.)

Oman käytön verotus on erilaista kuin myynnin verottaminen ja oman käytön verotukseen liittyy aina aineellisia, menettelyllisiä ja valvonnallisia ongelmia. Säännökset, joita sovelletaan myös sekä myyntiin että oman käytön verotukseen, koskevat alennettuja verokantoja, ns. nollaverokantaa, veron perustetta ja verotuksen ulkopuolelle jäämistä. (Nieminen ym. 2012.)

Tavaran tai palvelun oman käytön verotus tulee sovellettavaksi silloin, kun hyödyke tai palvelu vastaavaan tarkoitukseen hankittaessa ei olisi vähennyskelpoinen. Kuitenkin palvelujen oman käytön verotus on hieman suppeampaa kuin tavaroiden, johtuen hallinnollisista syistä sekä EY:n arvonlisäverodirektiivin säännöksistä. (Nieminen ym. 2012.)

Yleensä oman käytön verotus tulee kysymykseen vain arvonlisäverollisen liiketoiminnan yhteydessä. Kiinteistöhallintapalveluiden omaan käyttöön ottaminen aiheuttaa verovelvollisuuden myös silloin, kun palvelujen tuottaminen ei tapahdu liiketoiminnan muodossa eikä kiinteistöhaltijan muu toiminta ole verollista. Muulloin tavaroiden ja palveluiden omaan käyttöön otto ei aiheuta verovelvollisuutta, jos varsinainen liiketoiminta ei ole arvonlisäverollista. (Nieminen ym. 2012.)

Tavaroiden ja palveluiden vähäisestä omasta käytöstä ei suoriteta veroa. Tämä tarkoittaa sitä, että tavaran tai palvelun omaan käyttöön ottamisesta ei suoriteta veroa, kun elinkeinonharjoittaja ottaa vähäisessä määrin hyödykkeitä joko omaan tai perheensä yksityiseen kulutukseen. Vähäisen oman käytön euromääräinen raja on 850 euroa vuodessa. Jos oman käytön osuus ylittää euromääräisen rajan, veroa suoritetaan rajan ylittävästä osuudesta. Verottomuus koskee vain tilanteita, joissa verovelvollisena on luonnollinen henkilö, puoliso, jakamaton kuolinpesä tai verotusyhtymä. Verottomuus ei koske tilanteita, jos verovelvollisena toimii yhteisö, yhtymä tai muu arvonlisäverolaissa tarkoitettu oikeushenkilö. (Nieminen ym. 2012.)

### 2.5.1 Tavarana oma käyttö

Oman käytön verotuksen edellytyksenä tavarana osalta on se, että ostohintaan sisältyvä arvonlisävero on vähennetty. Jos taas tavara on valmistettu itse, sen oman käytön verotuksen edellytyksenä on se, että tavarana valmistus on tapahtunut verollisen liiketoiminnan yhteydessä. Yksityiskäytöllä tarkoitetaan, että elinkeinonharjoittaja ottaa hyödykkeen tai hyödykkeitä omaan tai perheensä käyttöön. Tyypillinen esimerkki tähän on vähittäiskauppias, joka ottaa perheen tarvitsemat tavarat omasta kaupastaan tai antaa sen lahjaksi tuttavalleen. (Nieminen ym. 2012.)

Oman käytön verotuksen muoto on myös ilmaislouutus. Ilmaislouutukseen kuuluvat henkilöyhtiöiden ja osakeyhtiöiden omistajien yksityiskäytön lisäksi myös henkilökunnalle tehty vastikkeettomat louutukset heidän yksityiseen kulutukseen. Myös tavarana ottaminen edustuslahjaksi on verollista omaa käyttöä. Sitä voidaan pitää joko ilmaislouutuksena tai tavarana siirtana vähennyskelpoisesta käytöstä vähennyskeltottomaan käyttöön. (Nieminen ym.2012.)

### Myyntikampanjapalkinnot

Joskus tavaroiden valmistajat tai maahantuojat järjestävät myyntikampanjoita. Myyntikampanjoiden yhteydessä tavaroita jälleenmyyvien yritysten myyjät voivat saada palkintoja myyntimääränsä perusteella. Palkintoja voivat olla kampanjan kohteina olevat tuotteet tai jotain muuta. Palkintojen hankintahintaan sisältyvä vero on vähennyskelpoinen. Oman käytön veroa ei tarvitse suorittaa, vaikka kyseessä on ilmaislouutus. Tällaisissa tapauksissa on katsottu, että palkintojen hankintahintaan sisältyvä ja vähennettävä arvonlisävero kertyy veronsaajalle myytävien tuotteiden hinnoissa. Kuitenkin EYT:n oikeuskäytännössä on katsottu, että tavarana ilmaislouutus voi olla veroton vain, jos kyseessä on vähäarvoinen mainoslahja tai tavarana näyte. Myös korkein hallinto-oikeus on katsonut, että myyntikampanjoiden yhteydessä myyjille luovutetuista palkinnoista tulee suorittaa oman käytön veroa. (Nieminen ym. 2012.)

### Tavarana näytteet ja mainoslahjat

Omaan käyttöön ottona ei pidetä tavarana näytteen tai tavanomaisen mainoslahjan luovuttamista. Näitä luovutuksia ei voida rinnastaa vastikkeettomiin luovutuksiin. Luovutuksen pääperi-

aatteena on edistää luovuttajan myyntituotteiden myyntiä eli kyse on myynninedistämistoimenpiteestä. (Nieminen ym. 2012.)

Tavaralahjan luovutus aiheuttaa oman käytön verotuksen. Tavaralahjan luovutus ei kuitenkaan aiheuta oman käytön verotusta, jos kysymyksessä on tavaränäyte tai tavanomainen mainoslahja. Tällaisten lahjojen antamista poikkeuksellisesti myös työntekijöille voidaan yleensä perustella yrityksen kannalta näkevyyden aikaansaamisella. (Kallio ym. 2010, 560-561.)

Tavaränäyteinä pidetään uutuustuotteiden esittelemistä varten luovutettuja tavaroita ja maisia. Tavanomaisia mainoslahjoja ovat massalahjat, joita annetaan samanaikaisesti useille vastaanottajille. Mainoslahjoja ovat esimerkiksi yrityksen nimellä varustetut kynät, paidat, solmiot, huivit ja muut vastaavat kohtuulliset kotitaloustavarat ja koriste-esineet. Alkoholi- tuotteita ei voida pitää tavanomaisina mainoslahjoina. Mainoslahja on määritelty AVL 25 §:ssä sekä EVL 8 § 5 kohdassa. Mainoslahjojen tulkintojen tulee olla yhdenmukaiset sekä arvonlisäverotuksessa että tuloverotuksessa. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 25§; Nieminen ym. 2012; Verohallinto 2009.)

### 2.5.2 Palvelun oma käyttö

Kuten myös tavarän omassa käytössä, palvelun oman käytön verotuksen edellytyksenä on, että palvelun hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero on voitu vähentää. Mikäli verovelvollinen itse suorittaa palvelun, oman käytön verotuksen edellytyksenä on, että palvelu suoritetaan verollisen liiketoiminnan yhteydessä ja että verovelvollinen myy vastaavia palveluja ulkopuolisille. Palveluiden oman käytön verotus on suppeampi kuin itse valmistettujen tavaroiden. (Nieminen ym. 2012.)

Oman käytön verotuksen kohteena eivät ole yksityishenkilönä itselle tai perheelle suoritettut palvelut. Joskus voi olla hankalaa arvioida, onko kysymyksessä verovelvollisena vai yksityishenkilönä suoritettu palvelu. Arvioinnissa tulee ottaa huomioon, onko palvelun suorittamisessa käytetty yrityksen pysyviä resursseja, kuten työvoimaa tai käyttöomaisuutta. Yleensä elinkeinonharjoittajan palveluksessaan olevalla henkilöllä yksityiskäyttöön teetättämä palvelu on periaatteessa aina verollista omaa käyttöä. Mutta jos esimerkiksi autokorjaamon omistaja korjaa itse yrityksen työkaluillaan oman auton, työsuoritusta ei veroteta omana käyttönä. Jos

taas auton korjaa hänen työntekijänsä, kyseessä on palvelun verollinen oma käyttö. (Niemi-  
nen ym. 2012.)

### Kylkiäiset ja näytteet

Palveluita voi antaa myös kylkiäisinä. Kylkiäisenä voidaan pitää ilmaista auton pesua, jos os-  
tat tietyn määrän polttoainetta. Pesusta ei suoriteta oman käytön veroa, koska pesu luovute-  
taan polttoainemyynnin edistämiseksi. Oman käytön veroa ei suoriteta myöskään silloin, jos  
palvelu luovutetaan yrityksen henkilökunnan käytettäväksi verollisen liiketoiminnan yhtey-  
dessä. (Nieminen ym 2012.)

### Puhelinetu

Työtehtävien vuoksi työnantajan kustantama puhelin ei kuulu palkansaajan veronalaiseksi  
palkkaeduksi. Mikäli työnantaja maksaa myös yksityispuhelujen osuuden, työntekijälle syntyy  
veronalainen luontoisetu. Verohallinnon luontoisetupäätöksessä on puhelinedun arvoksi  
vahvistettu 20 euroa kuukaudessa. Työnantaja suorittaa oman käytön veroa työntekijän saa-  
masta puhelinedusta. Luontoisetu ei sisällä arvonlisäveroa, joten oman käytön veron määrä  
on 23 prosenttia luontoisedun arvosta. (Nieminen ym. 2012.)

## 2.6 Laskuvaatimukset

Arvonlisäverojärjestelmässä laskuilla on keskeinen asema, koska laskut sisältävät sovelletta-  
vaan alv-menettelyyn liittyviä tietoja, laskujen avulla viranomaiset voivat harjoittaa valvontaa  
sekä laskun avulla asiakas voi perustella tarvittaessa oikeutensa vähennykseen. Myyjän tulee  
antaa verollisesta tavarain tai palvelun myynnistä lasku, mikäli ostaja on elinkeinonharjoittaja  
tai oikeushenkilö. Lisäksi lasku tulee antaa myös ennakkomaksuista ja myynnin oikaisueristä  
sekä korvauksista, joita ei ole otettu huomioon aiemmissa laskuissa. Laskun laadinta voidaan  
antaa kolmannen osapuolen tehtäväksi myyjän toimesta. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 661.)

Laskuja ovat kaikki paperimuodossa tai sähköisessä muodossa olevia tositteita ja ilmoituksia,  
jotka täyttävät arvonlisäverodirektiivissä asetetut vaatimukset. Yhteinen lasku voidaan antaa

useista erillisistä tavaroiden ja palvelujen myynneistä. Joillakin toimialoilla on tapana, että ostaja laatii tositteon myyjän puolesta. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 663-664.)

Jotta tehdyt hankinnat olisivat vähennyskelpoisia, myös myyjän antaman tositteon tai laskumerkintöjen täytyy olla arvonlisäverolain säännöksiin mukaiset (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 209§). Tästä seuraa ostajan oikeus vähentää ostolaskussa oleva oikein laskettu vero. Mikäli veroa ei ole laskettu laskuun oikein, ostajan velvollisuus on pyytää myyjältä uusi lasku. (Verohallinto 2012.)

#### Pakolliset laskumerkinnät

Laskumerkintöjen tulee olla arvonlisäverolain säännöksiin mukaiset. Arvonlisäverolain 209 e §:ssä säädetään laskumerkintöjä koskevia vaatimuksia. Vaatimukset tulevat voimaan 1.1.2013 ja laskujen tiedot voivat olla millä tahansa kielellä. Laskuissa tulee olla seuraavat tiedot:

- laskun antamispäivä
- juokseva tunniste, jolla lasku voidaan yksilöidä
- arvonlisäverotunniste, jolla elinkeinonharjoittaja on myynyt tavaran tai palvelun. Kotimaan kaupassa alv-tunnus on y-tunnus
- ostajan arvonlisäverotunniste, jota ostaja on käyttänyt ostosta, jos hän on ostosta verovelvollinen tai jos on kyse 72 a §:ssä tarkoitettusta tavaran yhteisömyynnistä
- myyjän ja ostajan nimi sekä osoite
- myytyjen tavaroiden määrä ja laji sekä palvelujen laajuus ja laji
- tavaroiden toimituspäivä tai palvelujen suorituspäivä tai ennakkomaksun maksupäivä, jos se voidaan määrittää eikä se ole sama kuin laskun antamispäivä
- veron peruste kunkin verokannan osalta tai verottomuuden osalta erikseen, yksikköhinta ilman veroa sekä hyvitykset ja alennukset, ellei niitä ole otettu huomioon yksikköhinnassa
- verokanta

- suoritettavan veron määrä sen jäsenvaltion valuutassa, jossa myynti tapahtuu, ei kuitenkaan 15 kohdassa tarkoitetun myynnin osalta
- jos myynnistä ei tule suorittaa veroa, merkintä verottomuuden perusteesta tai viittaus arvonlisäverodirektiiviin tai arvonlisäverolain asianomaiseen säännökseen
- jos verovelvollinen on 2 a, 8a-8c tai 9 §:n tai toisen jäsenvaltion 2 a tai 9 §:ää vastaavan säännöksen perusteella ostaja, merkintä ”käännetty verovelvollisuus”
- jos ostaja laatii laskun, merkintä ”itselaskutus”
- toiseen jäsenvaltioon myytävän uuden kuljetusvälineen osalta tiedot, joiden perusteella 26 d §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitetut edellytykset voidaan todeta
- jos myyntiin sovelletaan 79 §:ssä tarkoitettua menettelyä, tapauksen mukaan merkintä ”voittomarginaalijärjestelmä – käytetyt tavarat”, ”voittomarginaalijärjestelmä – taidesineet” tai ”voittomarginaalijärjestelmä – keräily -ja antiikkiesineet”.
- jos on kyse 80 §:ssä tarkoitetun matkatoimistopalvelun myynnistä, merkintä ”voittomarginaalijärjestelmä – matkatoimistot”
- jos sijoituskullan myyjä valitsee myynnin verollisuuden 43 c §:ssä tarkoitetulla tavalla, myynnin verollisuutta osoittava merkintä
- jos laskulla muutetaan aikaisemmin annettua laskua, yksiselitteinen viittaus tähän laskuun. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 209 e§.)

Kevennettyjä laskumerkintävaatimuksia sovelletaan tilanteissa, joissa laskun loppusumma on enintään 250 euroa ja kyseessä on vähittäiskaupassa tai siihen rinnastettavassa lähes pelkästään yksityishenkilöille tapahtuvassa myyntitoiminnassa annettavasta laskusta. Kevennettyjä laskumerkintöjä sovelletaan myös silloin, kun on kysymys ravintola- tai ateriapalvelua tai henkilökuljetusta koskevasta laskusta tai kun on kyse pysäköintimittareiden ja muiden vastaavien laitteiden tulostamasta tositteesta. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 664-668.)

Laskuissa pitää olla aina laskun antamispäivä, myyjän nimi ja alv-tunnus (y-tunnus), myytyjen tavaroiden määrä ja luonne sekä palvelun luonne ja suoritettavan veron määrä verokannoittain tai veron peruste verokannoittain. Kevennettyjä laskumerkintöjä voidaan soveltaa vain kotimaan laskuihin. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 668-669.) Arvonlisäverolakiin tulee laskutusta

koskeviin säännöksiin muutoksia 1.1.2013. Kevennettyihin laskuihin liittyvä vähäisen laskun enimmäisarvo nousee 400 euroon. (Verohallinto 2012.)

Verovelvollisen tulee säilyttää myynti- ja ostolaskujen jäljennökset. Laskujen säilytysaika on vähintään kuusi vuotta sen kalenterivuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 669-670.)

## 2.7 Kansainvälinen kauppa

Kansainvälisessä kaupassa kulutusverokäsitteen sisältö on se, että veroa maksetaan siihen maahan, missä tavara kulutetaan. Tavaroiden ja palveluiden kansainvälisen kaupan arvonlisäverosäännökset poikkeavat toisistaan. Tärkeää on siis tietää, onko kaupan kohteena arvonlisäverotuksessa tavara vai palvelu. Tavaroiden ja palveluiden myyntiin sovelletaan myyntimääsäännöksiä eli milloin tavaran tai palvelun myynti tai hankinta katsotaan tapahtuneen Suomessa arvonlisäverotuksen kannalta. Tavara- ja palvelukaupassa myyntimää määryytyy eri tavoin. (Kallio ym. 2010, 296, 298-299.)

### Tavaroiden kansainvälinen kauppa

Tavaroiden myynti ulkomaille on vapautettu verosta, mutta tavaroiden osto ulkomailta on säädetty verolliseksi. Tavarakauppaan sovelletaan eri menettelyä riippuen siitä, tehdäänkö tavaran hankinta Euroopan Unionin jäsenvaltioilta vai EU:n ulkopuolisista maista. Tavaraita myytäessä ulkomaille myyjällä on oikeus saada palautuksina tuotantopanoksiin sisältyvä arvonlisävero. Tavaroiden myynnit jakautuvat kolmeen eri ryhmään: kotimaan myyntiin, verottomaan myyntiin yhteisön ulkopuolelle sekä verottomaan yhteisömyyntiin. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 272.)

Tavaroiden myyntimää on Suomi, jos tavara sijaitsee myyntihetkellä Suomessa. Jos tavarat asennetaan tai kokoonpannaan muussa maassa kuin Suomessa, tavaroiden myyntimää yhteisökaupassa on se maa, jossa asennus tai kokoonpano tapahtuu. (Nieminen ym. 2012.)



## Yhteisöhankinta

ALV 26 a §:n mukaan tavarankuljetuksen yhteisöhankinnalla tarkoitetaan tavarankuljetusta, jossa tavara kuljetetaan EU:n jäsenvaltiosta toiseen. Kyseessä on yhteisöhankinta riippumatta siitä, kuka hoitaa tavarankuljetuksen. Yhteisöhankinnan edellytyksenä on, että myyjä sekä ostaja ovat elinkeinonharjoittajia. Yhteisöhankinta tapahtuu Suomessa, kun tavarankuljetus päättyy Suomessa. Tällöin tavarankuljetuksen ostaja maksaa arvonlisäveron Suomeen sovellettavan verokannan suuruisena, ellei tavarankuljetusta ole säädetty erillisesti verottomaksi. (Kallio ym. 2010, 170.)

Ostaja ei kuitenkaan joudu tilittämään yhteisöhankintaan sisältyvää arvonlisäveroa, jos ostajalla on oikeus vähentää verollista liiketoimintaa varten tekemästään yhteisöhankinnasta suoritettava arvonlisävero. Veron tilittämismäärä syntyy käytännössä silloin, kun on hankittu arvonlisäveron vähennysrajoituksen alaisia tavaroita. Vaikka veroa ei joutuisikaan konkreettisesti tilittämään, yhteisöhankinnan tiedot tulee kuitenkin antaa kausiveroilmoituksella. Jos kyseessä olisi arvonlisäverotonta liiketoimintaa harjoittava yritys, tavaroiden yhteisöhankinta Suomeen voi aiheuttaa yhteisöhankinnan arvonlisäveron suorittamisvelvollisuuden verottomasta ostohinnasta. (Kallio ym. 2010, 171.)

Pääsääntöisesti yhteisöhankinta kohdistetaan tavarankuljetuksen vastaanottokuukautta seuraavalle kalenterikuukaudelle. Mikäli ostaja saa laskun vastaanotetusta tavarasta vastaanottokuukautena, kohdistetaan yhteisöhankinta vastaanottokuukaudelle. Jos ennen vastaanottoa on maksettu ennakkomaksuja, niitä ei vielä maksuvaiheessa käsitellä yhteisöhankintana. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 307.)

Mikäli yhteisöhankinta veloitetaan ulkomaanvaluutassa, täytyy veloitettu määrä muuntaa euroiksi käyttämällä liikepankin julkaisemaa myyntikurssia tavarankuljetuksen vastaanottokuukautta seuraavan kuukauden 15.päivänä. Mikäli yhteisöhankinta laskutetaan ennen kyseistä ajankohtaa, muuntopäivänä pidetään laskutuspäivää, jos laskutus on tapahtunut aikaisintaan vastaanotto-päivänä. Erityisen tarkkana täytyy olla muuntokurssin kanssa silloin, kun yhteisöhankinnasta suoritettava vero ei ole kokonaan vähennyskelpoinen. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 307-308.)

Kyseessä ei ole yhteisöhankinta, jos kaupan kohteena ovat verottomat vesialukset, ilma-alukset, jotka tulevat pääasiassa kansainväliseen lentoliikenteeseen, diplomaattikäyttöön hankitut tavarat, kansainvälisten järjestöjen tekemät hankinnat, sähkö ja maakaasuverkostossa

myytävä kaasu, tavarat, jotka myyjä kokoaa tai asentaa paikoilleen, kansainvälisessä liikenteessä olevan vesi- tai ilma-aluksen varustamiseksi tai aluksella tapahtuvaa myyntiä varten ostetut tavarat sekä käytetyt tavarat, jos toisen jäsenvaltion myyjä on soveltanut myyntiin marginaaliverotusmenettelyä. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 308.)

### Yhteisömyynti

Yhteisömyyntiä ovat tavaroiden myynti toiseen jäsenvaltioon, jossa tavarat kuljetetaan esiin ostajalle Suomesta. Kuten myös yhteisöhankinnassa, kuljetuksen suorittajalle ei ole asetettu vaatimuksia. Tavarantoimittajan tulee olla muussa jäsenvaltiossa kuin Suomessa toimiva elinkeinonharjoittaja tai muu oikeushenkilö. Mikäli ostaja on yksityishenkilö, kyseessä ei ole yhteisömyynti vaan verollinen kotimaan myynti tai toisessa jäsenvaltiossa tapahtuva myynti eli kaukomyynti. Yhteisömyynti on Suomessa verotonta ja tavarantoimittajan päättymisvaltiosta tavara verotetaan yhteisöhankintana. (Nieminen ym. 2012.).

Yhteisömyynnin ajallinen kohdistaminen sekä valuutanmuunto tapahtuvat samalla tavalla kuin yhteisöhankinnoissa. Yhteisömyynnit tulee merkitä kausiveroilmoitukseen. Myös yhteisömyyntiä harjoittavien yritysten tulee antaa kalenterikuukausittain yhteenvetoilmoitus, jossa on merkitty yhteisömyynnit asiakaskohtaisina tietoina. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 297-298.)

### Kaukomyynti

Kaukomyynnillä tarkoitetaan tavarantoimittajan myyntiä, jossa tavara toimitetaan yksityishenkilölle toiseen EU:n jäsenvaltioon, kuten esimerkiksi postimyynti. Mikäli kaukomyynnin kalenterivuoden aikana suorittamien kaukomyyntien arvonlisäveroton arvo ylittää kyseessä olevan jäsenvaltion asettaman kynnyksen, tavarantoimittajan katsotaan tapahtuvan määränpäämaassa. Tällöin kaukomyynnin tulee rekisteröityä ko. maahan verovelvolliseksi ja suorittaa arvonlisäveroa määränpäämaassa voimassaolevien säännösten mukaisesti. (Kallio ym. 2010, 306-307.)

### Kolmikantakauppa

Kolmikantakaupassa tavara myydään kaksi kertaa peräkkäin, mutta se toimitetaan suoraan ensimmäiseltä myyjältä loppuasiakkaalle. Kolmikantakaupassa on siis aina kolme yritystä ja

ne sijaitsevat kaikki eri EU:n jäsenvaltioissa. (Kallio ym. 2010, 388.) Ensimmäisenä tuotteen myyjä A, joka lähettää laskun B:lle. Ensimmäisen myyjän osalta kyseessä on veroton yhteisömyynti ja ostajan osalta kyseessä on yhteisöhankinta. Kun ostaja laskuttaa toista ostajaa, kyseessä on myyjän osalta veroton yhteisömyynti ja ostajalle verollinen yhteisöhankinta. Tässä tapauksessa tavara verotetaan kulutusmaassa. Myyntilaskussa tulee olla merkintä kolmikanta-kaupasta. (Nieminen ym. 2012.)

### Vienti ja tuonti

Kun tavara myydään ja se toimitetaan Suomesta EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuolelle, kyseessä on vienti. Tavara täytyy toimittaa ja laskuttaa EU:n ulkopuolisesta maasta. Vientiä käsitellään arvonlisäverolain 70 §:ssä. Arvonlisäverolain mukaan tavaran viennistä ei suoriteta arvonlisäveroa, kun myyjä tai myyjän toimeksiannosta joku muu kuljettaa tavaran EU:n ulkopuolelle. Tavarat voidaan kuljettaa ostajalle myös ostajan toimeksiannosta itsenäistä kuljetusliikettä käyttäen. Myyjän täytyy pystyä osoittamaan, että tavara on viety EU:n ulkopuolelle ja että ne on luovutettu ostajalle EU:n ulkopuolella. (Kallio ym. 2010, 356-359.)

Maahantuonnilla tarkoitetaan tilannetta, jolloin tavara tuodaan EU:n veroalueelle siihen kuulumattomista maista. Maahantuonti koskee vain tavaroita. Maahantuotujen tavaroiden arvonlisävero periminen tapahtuu osana tavaran tullausta. Tietyt maahantuonnit ovat tullittomia. Arvonlisäverolain 94 §:ssä luetelluissa tilanteissa maahantuonnit ovat arvonlisäverottomia. (Kallio ym. 2010, 500.)

### Palvelujen kansainvälinen kauppa

Palvelujen kansainvälistä kauppaa koskevista säännöksistä osa on sellaisia, jotka koskevat sekä yhteisökauppaa että kolmansien maiden kanssa käytävää kauppaa. Osa säännöksistä koskee vain yhteisökauppaa ja osalla on yhteyksiä vain yhteisön ulkopuolisten maiden kanssa käytävään kauppaan. Palvelujen myyntimaasäännökset ja verokohtelu vaihtelevat palvelukohteisesti. Jotta oikea verokohtelu saataisiin selville, tulee myytävä tai ostettu palvelu sijoittaa oikeaan palvelujen kategoriaan. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 321.)

Palvelun myyntimaa kertoo sen, minkä valtion verolakia sovelletaan palvelun myyntiin. Valtioilla on yksinomainen verotusoikeus sen alueella tapahtuviin liiketoimiin. Verotusoikeuden

kannalta ei ole väliä, minkä maalainen liiketoimen suorittaja on. Mikäli myyntimaa on jokin toinen EU:n jäsenvaltio, myyntiin tulee soveltaa toisen jäsenvaltion verolainsäädäntöä ja myynnistä yleensä tilitetään ko. toisen jäsenvaltion vero. EU-maiden välisessä palvelukaupassa ei yleensä ole verottomuuksia. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 322.)

Mikäli myyntimaasäännösten mukaan palvelun myyntimaa on EU:n ulkopuolinen maa, myynnistä ei tilitetä Suomen veroa ja paikallinen verokohtelu tulee selvittää kussakin tapauksessa erikseen. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 322-323.)

Suomen arvonlisäverolaissa on säännökset siitä, milloin liiketoimen katsotaan tapahtuvan Suomessa. Jos liiketoimi tapahtuu Suomessa, sen myynnistä tulee tilittää Suomen arvonlisävero, ellei kyseiseen myyntiin sovelleta verottomuussäännöstä. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 322.)

Elinkeinonharjoittajalle ja kuluttajalle tapahtuvaa palvelunmyyntiä koskevat eri myyntimaan yleissäännöt. Jos kyseessä on elinkeinonharjoittajalle tapahtuva myynti, se verotetaan siinä maassa, jonne ostaja on sijoittautunut. Jos taas kyseessä on kuluttajalle tapahtunut myynti, se verotetaan siinä maassa, jonne myyjä on sijoittautunut. (Verohallinto 2010.)

Yleissäännöstä poikkeavaa myyntimaasäännöstä sovelletaan seuraaviin palveluihin:

- kiinteistöön kohdistuvat palvelut
- henkilökuljetuspalvelut
- kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus
- kulttuuri, viihde- ja muut vastaavat palvelut
- ravintola- ja ateriapalvelut
- matkatoimistopalvelut

Koska palvelun myyntimaahan vaikuttaa ostajan asema, myyjän tulee huolellisuutta noudattaen tarkastaa, onko ostaja kuluttaja vai elinkeinonharjoittaja (Verohallinto 2010).

### 3 VÄHENNETTÄVÄ VERO

Arvonlisäverotuksessa veron kertaantuminen on estetty vähennysoikeuden avulla. Vähennysoikeudella tarkoitetaan sitä, että tavaran tai palvelun myyntihinnan sisältämästä arvonlisäverosta saadaan vähentää hankittujen tuotantopanosten sisältämä arvonlisävero. Veroa sisältyy vain toiselta verovelvolliselta tehtyihin hankintoihin. Myyjän rekisteröitymisen verovelvolliseksi voi tarkastaa y.tj.fi –palvelusta. (Äärilä & Nyrrhinen 2010, 212-215.)

Vähennysoikeuden edellytyksiä ovat:

- tavaran tai palvelun ostaja on verovelvollinen
- osto on tehty verollista liiketoimintaa varten
- hankinta on tehty toiselta verovelvolliselta
- tavara tai palvelu sisältää arvonlisäveron
- tosite ja laskumerkinnät ovat oikein (Verohallinto 2012).

Verottoman toiminnan harjoittajilla ei ole oikeutta vähentää hankittujen tuotantopanosten sisältämää arvonlisäveroa. Heille hankintoihin sisältyvä arvonlisävero on kustannus. Nollaverokannan alaista myyntiä harjoittavilla henkilöillä on sen sijaan oikeus vähentää hankittujen tuotantopanosten sisältämä arvonlisävero, esimerkiksi yrityksillä, jotka myyvät vesialuksia. (Kallio ym. 2010, 532.)

#### 3.1 Vähennysoikeus

Verovelvollisella on oikeus vähentää tilitettävästä myynnin verosta verollista liiketoimintaa varten hankkimiansa tavaroiden ja palveluiden vero. Yritysmuodolla ei ole vaikutusta vähennysoikeuteen. Yleinen vähennysoikeus määräytyy tavaran tai palvelun käyttötarkoituksen mukaisesti. (Tilisanomat 2008.)

### 3.2 Vähennyskelpoiset hankinnat

Hankittujen tuotantopanosten veron saa vähentää vain silloin, mikäli hankinnat on tehty verollista liiketoimintaa varten (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 102§). Pääperiaatteen mukaan vähennys voidaan tehdä kaikista hankinnoista, jotka ovat kohdistuneet liiketoimintaan. Vähennyskelpoisia hankintoja ovat esimerkiksi raaka-aineet, tuotantokoneet, joita käytetään liiketoiminnassa sekä talous- ja hallintopalvelut. (Kallio ym. 2010, 540.)

#### 3.2.1 Sisäiset neuvottelu- tai koulutusilaisuudet

Yrityksen sisäiset koulutus- ja neuvottelutilaisuudet ovat vähennyskelpoisia. Koulutus- ja neuvottelutilaisuuksien järjestämisestä aiheutuneet kustannukset ovat kokonaisuudessaan vähennyskelpoisia, kuten esimerkiksi kuljetuskustannukset, koulutustilan verollinen vuokra sekä tavanomainen tarjoilu. Tavanomaiseen tarjoiluun voi sisältyä vähäistä alkoholitarjoilua, kuten olut tai viini ruokajuomana. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 232.)

Sisäisinä palavereina pidetään myös konserniin kuuluvien yhtiöiden välisiä neuvotteluja, mikäli neuvottelut koskevat konsernin toimintaa. Mikäli yrityksen tai konsernin sisäinen koulutus – tai kokoustilaisuus on järjestetty työpaikan ulkopuolella kaksi- tai useampipäiväisenä ja osallistujille on järjestetty myös iltaruokailu, kyseisen iltaruokailun osuus ei ole vähennyskelpoista. Kyseessä on tällöin yksityinen kulutus. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 232-233.)

#### 3.2.2 Puhelin- ja Internet –etu

Työnantaja voi antaa työntekijälleen matkapuhelinedun. Aiheutuvat kustannukset ovat vähennyskelpoisia siltä osin kuin puhelinta käytetään työasioiden hoitamiseen. Puhelinta voidaan käyttää myös henkilökohtaisten asioiden hoitamiseen, jolloin yksityispuhelut ovat vähennyskeltottomia. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 234.) Puhelinlaskuista ei pystytä erottelemaan sitä, mitkä puhelut ovat työasioita ja mitkä ovat yksityisiä. Tämän vuoksi työnantaja vähentää laskun sisältämän arvonlisäveron kokonaan, mutta yksityispuhelujen osuus verotetaan palvelun omana käyttönä. Yksityispuhelujen veron perusteena voidaan käyttää puhelinedulle vah-

vistettua luontoisetu-arvoa. Verohallinto vahvistaa puhelinedun luontoisetu-arvon, joka on tällä hetkellä 20 euroa. (Kallio ym. 2010, 556; Verohallinto 2011.)

Työntekijä voi myös itse maksaa puhelimen käytöstä aiheutuvat kustannukset. Tällöin työntekijä veloittaa työpuhelujen osuuden työnantajalta. Työnantajalla ei ole tässä tapauksessa vähennysoikeutta työpuhelujen sisältämästä arvonlisäverosta, koska puhelinpalveluiden ostajana on työntekijä. (Kallio ym. 2010, 556.)

Työnantaja voi myös kustantaa työntekijälle kotiin tietoliikenneyhteyden työtehtäviä varten. Mikäli työntekijä käyttää yhteyttä myös muuhun tarkoitukseen, tällöin siitä syntyvä etu on työntekijälle verovapaa henkilökuntaetu. Arvonlisäverotuksessa nettiedun kohtelusta ei toistaiseksi ole Verohallinnon ohjeita eikä myöskään oikeuskäytäntöä. Tällöin on tulkinnanvaraista, täytyykö työnantajan maksaa oman käytön veroa tietoliikenneyhteydestä siltä osin kuin sitä käytetään yksityiskäyttöön. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 261.)

### 3.2.3 Henkilöstöruokailu

Henkilöstöruokailua voidaan järjestää monin eri tavoin, esimerkiksi työnantaja itse tai ulkopuolinen ylläpitää työpaikkaruokailua yrityksen omissa tiloissa, sopimusruokailu yhdessä tai useammassa paikassa tai työnantaja ostaa lounaseteleitä ja luovuttaa niitä työntekijöilleen. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 538.)

Periaatteessa työntekijöiden nauttimat lounaat ovat heidän yksityistä kulutusta ja lounasruokailun järjestäminen olisi työnantajalle lähtökohtaisesti vähennyskelvotonta. Henkilöstöruokailua ei ole kuitenkaan katsottu työntekijöiden henkilökohtaiseksi kulutukseksi, vaan työnantajalla on oikeus vähentää työpaikkaruokailuun liittyvien hankintojen osalta. Perusteluna tähän on se, että aterioiden luovuttamiset henkilökunnalle on työnantajalle verollista toimintaa myyntinä tai tarjoilupalvelun omaan käyttöön ottona. (Kallio ym 2010, 553.)

Jos työnantaja ostaa lounaseteleitä, hän saa lounasseteliyhtiöltä verottoman laskun joten hän ei voi siitä tehdä vähennystä. Henkilöstöruokailu voi aiheuttaa myös oman käytön verotusta. Oman käytön verotusta toteutuu vain silloin, kun työnantaja luovuttaa ateriat vastikkeetta. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 541, 552.)

Työaikana tapahtuvasta kahvi- tai muusta vähäisestä virvoke- ja voileipätarjoilusta aiheutuvat kustannukset ovat arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisia (Kallio ym. 2010, 558).

### 3.2.4 Virkistysmenot

Työnantajan järjestämiä virkistysmenoja ja -tilaisuuksia ovat esimerkiksi pikkujoulut ja kesäjuhlat. Kyseiset tilaisuudet ovat vähennyskelpoisia tietyin edellytyksin. Edellytyksiä ovat, että tapahtumat ovat työnantajan järjestämiä, koko henkilökunnalla on oikeus osallistua ja tilaisuudella on tietty ajankohta. Virkistystilaisuuksia on voitu järjestää tietylle osastolle tai tietylle yksikölle, mutta silloinkin kyseisen osaston tai yksikön koko henkilökunnalla on ollut oikeus osallistua tilaisuuksiin. Tilaisuuksien kutsun tulee olla yleinen eikä se saa olla rajoittunut vain tiettyihin henkilöihin. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 234-235.)

Tilaisuuden järjestämisestä aiheutuneet kustannukset ovat kaikki vähennyskelpoisia, mukaan luettuna alkoholi- ja tupakkatuotteet. Tilaisuuden vähennyskelpoisuuden edellytyksenä ei ole se, että onko tilaisuus järjestetty yhtiön tiloissa, ravintolassa vai jossain muualla. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 235.)

Henkilökunnalle järjestettävän virkistystilaisuuden yhteydessä olevasta liikunnasta aiheutuvat kustannukset ovat vähennyskelpoisia. Kyseessä on silloin virkistystilaisuus, joten tilaisuuden tulee olla järjestetty koko henkilökunnalle tai tietyn yksikön henkilökunnalle tietyinä aikoina tietyssä paikassa, jonka työnantaja on määrännyt. (Kallio ym. 2010, 559.)

Joissakin tapauksissa henkilökuntaan kohdistuvat tilaisuudet voivat olla vähennyskelvottomia. Esimerkiksi tietty osasto lähtee onnistuneen projektin jälkeen illalliselle ravintolaan työnantajan kustannuksella. Verotuskäytäntö on vaihtelevaa tämäntyyppisissä tilanteissa. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 235.)

Jos työnantaja antaa työntekijälleen mahdollisuuden käydä esimerkiksi teatteriesityksessä haluamanaan ajankohtana, esityksen pääsymaksun sisältämä arvonlisävero on vähennyskelvoton. Mikäli koko henkilökunta menee samaan määrättyyn näytökseen, arvonlisävero on vähennyskelpoinen. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 235.)



### 3.2.5 Markkinointitilaisuus

Markkinointitilaisuuksilla pyritään tekemään yritystä ja sen tuotteita laajasti tunnetuksi. Tilaisuudet ovat kaikille avoimia. Tuotteiden markkinointi on voitu tehdä myös kohderyhmämarkkinointina, jolloin tilaisuuteen on kutsuttu vain tietty asiakaskunta. Markkinointitilaisuuksia ovat esimerkiksi messut sekä lääke-esittelytilaisuudet. Lähtökohtaisesti markkinointitilaisuudet ovat vähennyskelpoisia. (Kallio ym. 2010, 594.)

Tilaisuuden järjestämisestä aiheutuneet kustannukset, kuten vähäinen tarjoilu on arvonnäve-roituksessa vähennyskelpoista. Tässäkin tapauksessa vähäisenä tarjoiluna pidetään kahvi- ja välipalatarjoilua sekä tavanomaista ruokatarjoilua päiväsaikaan. Illallistarjoilua pidetään edustusena, jos se on järjestetty markkinointitilaisuuden päätteeksi. (Kallio ym. 2010, 594.)

Markkinointitilaisuuden järjestävä yritys ei saa maksaa osallistuvien henkilöiden tai yritysten matka- ja majoituskustannuksia, koska he menettävät silloin vähennysoikeuden ko. tapahtuman osalta. Esittelytilaisuuksien tilavuokrat, materiaalikulut ja tavanomainen tarjoilu ovat vähennyskelpoisia. (Kallio ym. 2010, 594.)

### 3.2.6 Yritysvierailut

Yritykset voivat järjestää asiakastahon edustajille tai erilaisille ryhmille, kuten koululais-, opiskelija- ja eläkeläisryhmille tutustumiskäyntejä toimitiloihinsa tai tuotantolaitoksiinsa. Vierailut sisältävät usein virvoike-, kahvi- ja ruokatarjoilua. Lisäksi vierailulla käydään läpi yrityksen toimintaa. Yritysvierailusta aiheutuneet menot ovat vähennyskelpoisia menoja. Jos yritys järjestää vierailuja yksittäisille asiakkaille, niitä voidaan pitää liikeneuvotteluina tai edustusmenoina riippuen yritysvierailun ohjelman sisällöstä. Jos sisältö on vapaamuotoinen ja tarkoitukseltaan virkistysellinen, menoja voidaan pitää edustuskuluina. (Kallio ym. 2010, 596.)

### 3.3 Osittain vähennyskelpoiset hankinnat

Hankinnat voivat kohdistua osittain vähennyskelpoiseen toimintaan ja osittain taas vähennyskeltottomaan toimintaan. Jos hankinnat kohdistuvat osittain vähennyskeltottomaan ja

vähennyskelvottomaan toimintaan, vähennys voidaan tehdä vain siltä osin kuin hankinta on kohdistunut vähennyskelpoiseen toimintaan. Tehtyä vähennystä voidaan oikaista, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu. (Arvonlisäverodirektiivi 2006.)

### 3.3.1 Automenot

Henkilöautot kuuluvat vähennysrajoitusten alaisuuteen, koska usein niitä käytetään myös yksityiskäyttöön. Yksityiskäytön selvittäminen on hallinnollisesti hankalaa ja vaikeasti valvottavissa. Mikäli henkilöauto on vähennyskelvoton, vähennyskielto koskee myös henkilöauton käyttökustannuksia. Henkilöautojen huolto- ja korjaustyöt varaosineen sekä polttoainekulut ovat vähennyskelvottomia. Kuitenkin auton pysäköintimaksut eivät ole henkilöauton käyttöön liittyviä kustannuksia, joten niihin sovelletaan arvonlisäveron vähennysoikeuden yleisiä sääntöjä. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 243-246.)

Vähennyskielto ei kuitenkaan koske sellaisia henkilöautoja, jotka on hankittu pelkästään vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Eli muut kuin myytäväksi, vuokrattavaksi, ajo-opetukseen tai ammattimaiseen henkilökuljetukseen hankitut henkilöautot ovat vähennyskelpoisia vain silloin, jos autoa käytetään ainoastaan yrityksen verollisessa liiketoiminnassa. Mikäli autoa käytetään edustuskäytössä tai henkilökunnan yksityisajoissa, auton ostohintaan tai leasingmaksuun sisältyvä arvonlisävero ei ole lainkaan vähennyskelpoinen. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 245.)

### 3.3.2 Hotellimenot

Työntekijät voivat työ- ja koulutusmatkoillaan yöpyä hotelleissa, jolloin majoittuminen on vähennyskelpoinen liiketoiminnan meno. Yleensä aamiainen kuuluu hotellihuoneen hintaan, mutta aamiaisen osuus hotellilaskusta on vähennyskelvoton meno. Kyseessä on työntekijän yksityistä kulutusta. Myös korkein hallinto-oikeus on antanut ratkaisun aamiaisen vähennyskelvottomuudesta. (KHO 2005:1672; Äärilä & Nyrhinen 2010, 236.)

### 3.3.3 Työvaatteet

Henkilökunnan suojavaatteiden ja työvälineiden kuten esimerkiksi haalarien ja turvakenkien hankinta on vähennyskelpoista. Jos vaatteet eivät ole suojavaateita, niiden vähennyskelpoisuus on tulkinnanvaraista. Tällaisia vaatteita ovat esimerkiksi asiakaspalveluhenkilöstön yhteneväiset asusteet tai ravintolan työntekijöiden vaatetus. Joissakin tapauksissa on katsottu, että työvaatteiden hankinta on vähennyskelpoista, vaikka niiden arvo osittain tai kokonaan tulisi katsoa tuloverotuksessa henkilökunnan palkkaan rinnastettavaksi eduksi. Joissain tapauksissa vähennystä ei ole hyväksytty. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 232.)

### 3.3.4 Liikeneuvottelut

Liikeneuvotteluista syntyneet menot voivat olla vähennyskelpoisia, jos esimerkiksi asiakasneuvotteluissa tarjotaan lounas yrityksen omassa ruokalassa. Lähtökohtaisesti edustusmenoiksi on katsottu asiakasneuvottelun yhteydessä osoitettu vieraanvaraisuus, jonka tarkoituksena on sopimus- tai muiden liikeneuvotteluiden edistäminen. Korkein hallinto-oikeus on antanut päätöksen 22.12.2000 koskien liikeneuvottelujen yhteydessä syntyneiden menojen vähennyskelpoisuudesta. Tapauksessa on järjestetty kahvilatarjoilua, baari- ja tavanomaista ravintolaruokatarjoilua sekä kahvipullia henkilöstöravintolasta. Näiden kulujen on katsottu liittyvän verolliseen liiketoimintaan. (Kallio ym. 2010, 593; KHO 2000:73.)

Edellä mainitun päätöksen mukaan, liikeneuvottelujen yhteydessä tapahtuva tavanomainen ravintolarajoilu on vähennyskelpoista. Tavanomaista tarjoilua ovat päiväsaikaan tapahtuva ruokatarjoilu linjastoravintolassa, joka sisältää korkeintaan ruokajuomana käytettävän alkoholin. Ruokatarjoilun tulee tapahtua liikeneuvottelujen yhteydessä. Mikäli tarjoilu ei ole liity yrityksen liiketoiminnan harjoittamiseen tai sillä ei ole välitöntä liiketoiminnallista tarkoitusta, ruokatarjoilusta aiheutuvia kustannuksia ei saa vähentää arvonnisäverotuksessa. (Kallio ym. 2010, 593.)

Mikäli liikeneuvottelut ovat illalla tai ne jatkuvat myöhään iltaan ja tavanomainen ruokatarjoilu järjestetään neuvottelujen lomassa, ruokatarjoilun voidaan katsoa olevan vähennyskelpoinen menoerä. Illalla järjestettävät liikeneuvottelut ovat kuitenkin poikkeuksellisia. Tässä tapauksessa yrityksellä on näyttövelvollisuus ja hänen tulee puolustaa vähennysoikeuttaan sekä

osoittaa sen perusteet. Jos ruokatarjoilu tapahtuu neuvottelujen päätteeksi, tarjoilu on edustumena joten siitä ei ole vähennysoikeutta. (Kallio ym. 2010, 594.)

### 3.3.5 Työterveyshuolto

Mikäli työnantaja ostaa työterveyshuollon ulkopuoliselta lääkärikeskukselta, kyseessä on veroton terveyden- ja sairaanhoitopalvelun ostos. Veloitukseen ei siis sisälly arvonlisävero, joten työnantaja ei voi mitään vähentää. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 232.)

Työnantajalla voi olla myös oma työterveysasema, jonne työnantaja on itse palkannut lääkärin tai hoitajan tai molemmat. Tässä tapauksessa työnantajalle on syntynyt verollisia kustannuksia työterveysasemalle tehdyistä hankinnoista. Näin ollen kulut ovat työnantajalle vähennyskelpoisia. Myös KHO on antanut ratkaisun työterveyshuollosta. (KHO 2000:3201; Äärilä & Nyrhinen 2010, 232). Jos kyseessä on useamman yrityksen yhteinen työterveysasema, kyseessä on veroton terveyden- ja sairaanhoitopalvelu (Äärilä & Nyrhinen 2010, 232).

### 3.4 Vähennyskeltottomat hankinnat

Yritys voi tehdä hankintoja muuhun kuin liiketoimintaansa, esimerkiksi omistajan tai henkilökunnan yksityiskäyttöön. Tällaisten ostojen arvonlisävero on vähennyskeltotonta. Vähennyskeltottomia hankintoja ovat esimerkiksi omistajan tai henkilökunnan asunto, vapaa-ajanviettopaikka sekä niihin liittyvät tavarat tai palvelut. Näissä tapauksissa on kyse henkilökunnan tai omistajan yksityiskäytöstä. Henkilökunnan yksityiskäytön ja liiketoiminnan rajanveto on usein tulkinnanvaraista. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 231.)

Kustannukset, jotka eivät ole liiketoimintaan liittyviä, jäävät kaikissa tapauksissa vähennysoikeuden ulkopuolelle. Tällaisia kustannuksia ovat esimerkiksi ylellisyys-, huvi- ja edustuskustannukset. (Arvonlisäverodirektiivi 2006.)

### 3.4.1 Kodin ja työpaikan väliset matkat

Asunnon ja työpaikan väliset kustannukset ovat vähennyskeltottomia, koska ne kuuluvat yksityisen kulutuksen piiriin. Työaika ei vaikuta vähennysoikeuteen. Jos työntekijä lähtee työpaikalta tapaamaan asiakastaan työtehtäviä varten tai osallistuu toisella paikkakunnalla sijaitsevaan koulutustilaisuuteen, matkakulut ovat vähennyskelpoisia. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 238.)

Työntekijät voivat myös suorittaa työmatkoja työnantajan luovuttamalla ajoneuvolla kotoa. Korkein hallinto-oikeus on antanut päätöksen 1.2.2002 arvonlisäveron vähennysoikeudesta silloin, kun työmatka alkaa työntekijän kotoa. (KHO 2002:220; Äärilä & Nyrhinen 2010, 238-239.)

### 3.4.2 Henkilökunnan muistaminen

Työnantajan hankkimien työntekijöilleen annettavien esimerkiksi joulu- ja merkkipäivälahjojen sisältämä arvonlisävero on vähennyskeltotonta. Kuitenkin tuloverotuksen puolella joululahjan arvon saa vähentää, mikäli se on arvoltaan enintään 100 euroa. Jos arvo ylittää euro-määräisen rajan tai lahja annetaan lahjakorttina tai joulurahana, niiden katsotaan olevan veronalaista palkkaa. Sopivia lahjoja ovat esimerkiksi herkkukorit. Palvelusvuosimuistamiset ovat myös vähennyskeltottomia menoja. Tällöin yritys on hankkinut hyödykkeitä tai palveluja, jotka eivät ole tarkoitettu liiketoiminnan käyttöön. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 236; Veronmaksajat 2012.)

Yritys voi muistaa työntekijöitään, kun he täyttävät pyöreitä ikävuosia tai jäävät eläkkeelle. Yleisinä merkkipäivinä pidetään 50-, 60- ja 70 -vuotispäiviä. Merkkipäivälahja on kohtuullinen, jos se on arvoltaan palkansaajan 1-2 viikon bruttopalkka. Mikäli työntekijä on voinut itse vaikuttaa saamaansa lahjaan eli hän on itse voinut valita lahjan tai työnantaja on maksanut työntekijän itse tekemiä hankintoja, kyseessä on työntekijälle syntyvä palkanluontoinen etu. (Verohallinto 2011.)

### 3.4.3 Liikuntamenot

Työnantaja voi luovuttaa henkilökuntaetuna työntekijöilleen liikunta- ja kulttuuripalveluita. Tällaisia ovat mm. liikunta- ja kulttuurisetelit, joita voi käyttää esimerkiksi kuntosalien, uimahallien ja elokuvateattereiden pääsymaksuihin. Nämä edut ovat työntekijöiden yksityistä kulutusta joten ne ovat vähennyskelvottomia kuluja. Myös korkein hallinto-oikeus on antanut ratkaisun liikuntamenojen vähennyskelvottomuudesta (Kallio ym. 2010, 558-559; KHO 2001:1764).

Työnantaja voi järjestää työhyvinvoinnin puitteissa erilaisia liikuntakursseja tai kylpylässä tapahtuvia ohjattuja toimintoja. Näiden aiheuttamat kulut ovat myös työnantajalle vähennyskelvottomia kuluja. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa on käsitelty työhyvinvointiohjelman puitteissa järjestettyjä, työkyvyn säilyttämiseen tai palauttamiseen tähtäävää toimintaa. (KHO 2001:1764; Äärilä & Nyrhinen 2010, 233.)

### 3.4.4 Edustusmenot

Edustusmenoina pidetään asiakkaisiin, liikututtaviin tai muihin yrityksen liiketoimintaan vaikuttaviin henkilöihin kohdistuvia joko vieraanvaraisuudesta tai muusta huomaavaisuudesta aiheutuneita menoja. Näillä menoilla yritys pyrkii luomaan uusia liikesuhteita, ylläpitää tai parantaa entisiä tai muutoin edistää liiketoimintaansa. Omaan henkilökuntaan kohdistuvat sisäiset tilaisuudet eivät ole edustusta, vaan edustus kohdistuu aina ulkopuolisiin henkilöihin. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 239.)

Edustusmenot ovat aina vähennyskelvottomia. Edustusmenon ja markkinointimenojen rajanveto on yleensä hankalaa. Laissa ei ole määritelmää edustusmenolle. Edustusmenoja ovat kaikki edustustarkoituksessa käytetyt menoerät. Näitä ovat esimerkiksi ravintolamenot, lahjat, matka- ja majoituskulut. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 239.)

#### Edustus- ja juhlatilaisuudet

Edustustilaisuuksiin on yleensä kutsuttu tietyt ennalta rajatut henkilöt. Kyseessä ei siis ole yleinen tilaisuus. Tilaisuuksien tarjoilu on runsaampaa ja siihen liittyy usein myös alkoholitar-

joilua. Tilaisuuksiin voi sisältyä myös uutuustuotteiden esittelyä sekä vapaamuotoista seurustelua. Edustuskuluiksi katsotaan tilaisuuden järjestävän yrityksen henkilökuntaan kuuluvien isäntien kustannukset, joten heidän osaltaan kulut eivät ole vähennyskelpoisia. (Kallio ym. 2010, 596.)

Edustustilaisuuksiin kutsutaan asiakastahon edustajia, esimerkiksi urheilu- ja konserttitapahtumiin. Yrityksen merkkipäiväjuhlat eivät ole kuitenkaan täysin edustustilaisuuksia, vaikka osallistujina olisi oman henkilökunnan lisäksi myös asiakastahon edustajia. Omaa henkilökuntaa voidaan pitää tilaisuuksissa vieraina, jolloin kyse on enemmän virkistystilaisuudesta. Kaikilla henkilökuntaan kuuluvilla tulee olla oikeus osallistua tilaisuuteen. Asiakastahon ja isäntien osalta juhlatilaisuuden järjestämisestä aiheutuneet kustannukset ovat vähennyskeltottomia. (Kallio ym. 2010, 596.)

#### Edustusmatkat

Virkistysluontoiset matkat, jotka ovat järjestetty tavarantoimittajille, asiakkaille tai muille liiketuttavilla, ovat edustusmatkoja. Myös matkaisännän osuus on edustamista. Usein edustusmatkat suuntautuvat hiihtokeskuksiin ja erilaisiin urheilu- ja kulttuuritapahtumiin. Matkoihin voi kuitenkin liittyä eri toimintoja, joiden voidaan katsoa liittyvän liiketoimintaan. Esimerkiksi koulutukset ja neuvottelut voivat liittyä liiketoimintaan, jolloin matkan järjestämisestä aiheutuvat kustannukset voidaan jakaa vähennyskelpoiseen ja vähennyskeltottomaan osaan. Jakoperustetta tulee kuitenkin harkita. (Kallio ym. 2010, 598.)

#### Lahjat

Edustuslahjoja voidaan antaa yritykseen liikesuhteessa olevalle valitulle henkilölle hänen syntymäpäivänsä johdosta. Alkoholilahjat ovat edustuslahjoja. Mikäli alkoholilahja olisi yrityksen omaa tuotantoa, se voitaisiin katsoa vähennyskelpoiseksi mainoslahjaksi. Tästä ei ole kuitenkaan vakiintunutta oikeuskäytäntöä. (Kallio ym 2010, 597.)

Mainoslahjoja ovat arvoltaan vähäisiä massalahjoja, joihin on yleensä painettu yrityksen nimi tai liiketunnus. Mainoslahjoja annetaan useille, ennestään tuntemattomille vastaanottajille samanlaisena ja samanaikaisesti. Tavanomaisia mainoslahjoja ovat esimerkiksi kynät. (Kallio ym. 2010, 596; Äärilä & Nyrhinen 2010, 240.)

#### 4 OHJEISTUKSEN TOTEUTUKSEN KUVAUS

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli tuottaa tulkintaohje arvonlisäveron vähennysoikeudesta Karhu Voima Oy:n ostoreskontran käsittelijöille. Tulkintaohje oli suunniteltu koostuvan Microsoft Office Word –dokumentista, joka toimii tukena ja oppaana pohdittaessa arvonlisäveron vähennysoikeutta. Teoriaosa toimii myös arvonlisäverotuksen itseopiskelumateriaalina. Teoriaosa kirjoitettiin lakia selittävään muotoon.

Tulkintaohjeessa kerrotaan arvonlisäverolain tulkinnasta, painottuen arvonlisäveron vähennysoikeuteen. Tarkoituksena on ollut selventää lakiteksti ja muu ammattikieli hieman selvemmäksi, jotta sitä olisi mahdollisimman helppo omaksua ja ymmärtää. Arvonlisäverolaissa on pelkästään lueteltu vähennyskelvottomia hankintoja. Tulkintaohjeessa on käyty syvällisemmin läpi vähennyskelvottomia hankintoja. Myös vähennyskelvoisten hankintojen edellytyksiä on käyty läpi tulkintaohjeessa.

Tulkintaohje rakentuu siten, että Word –dokumentissa on otsikot, joiden alla on kirjallinen ohjeistus sekä mahdollisia alaotsikoita. Ohjeistus koostuu eri arvonlisäveron tulkintateosten selityksistä. Lisäksi selityksien jälkeen on viittaukset niihin liittyvään lainsäädäntöön sekä korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiin. Lain muuttuessa työntekijät voivat muuttaa dokumenttia tarpeen mukaan. Myös verotarkastajien päätösten ja ohjeistusten myötä tulkinnat voivat muuttua.

Suorittaessani harjoittelua Karhu Voima Oy:ssä ja käsittelemällä ostolaskuja arvonlisäveron vähennysoikeus tuli esille työtehtäviä hoitaessa hyvin usein. Kirjoitimme työnantajan kanssa toimeksiantosopimuksen opinnäytetyöstä. Lisäksi opinnäytetyötä varten toimeksiantoyrityksessä perustettiin ohjausryhmä. Ohjausryhmässä oli kaksi henkilöä, jotka työskentelevät taloushallinnon parissa. Ohjausryhmän henkilöt tarkastivat opinnäytetyötä ja ohjeistusta useamman kerran opinnäytetyöprosessin aikana ja he kertoivat toiveitansa tulkintaohjeesta. Ohjausryhmän perustamisella varmistettiin, että tulkintaohjeesta tulee yrityksen toiveita vastaava.



## 5 POHDINTA

Opinnäytetyön tavoitteena oli laatia tulkintaohje arvonlisäveron vähennysoikeudesta Karhu Voima Oy:lle. Tein tulkintaohjeen, koska koin suorittaessani työharjoitteluni, että arvonlisäveron vähennysoikeudella on suuri merkitys kirjanpidon kannalta. Opinnäytetyön teoriaosuudessa käsiteltiin arvonlisäverotuksen perusteita, kuten esimerkiksi verovelvollisuutta ja mistä veroa maksetaan.

Teoria koostui uudehkosta kirjallisuudesta. Teoriaosuus pohjautui arvonlisäveron lainsäädäntöön, joka on muuttuvaa. Tällöin myös kirjallisuuden ja opinnäytetyön teoriaosan tulee olla ajan tasalla lakiin tehdyistä muutoksista. Arvonlisäverotusta koskevaa kirjallisuutta oli saatavilla melko hyvin, mutta arvonlisäverolakia tulkitsevia teoksia ei ole paljoa. Vieraskielistä teoriaa aiheesta oli vaikea löytää, koska teoriaosa perustuu Suomessa sovellettavaan lainsäädäntöön.

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli saada aikaan helposti ymmärrettävä ja yhdenmukainen tulkintaohje arvonlisäveron vähennysoikeudesta. Empiriassa käsiteltäviä asioita käytiin yhdessä läpi työn toimeksiantajan kanssa. Tulkintaohjeesta saatiin toimeksiantajan toiveita vastaava. Tulkintaa vaativia kohteita oli kuitenkin useita ja ne olivat vähennysoikeuden kannalta erittäin tärkeitä. Ohjeesta ei haluttu liian laajaa, vaan siinä haluttiin keskittyvän eniten kysymyksiä herättäviin asioihin, joita tulee usein esille ostolaskuja käsitellessä. Ohjausryhmän henkilöt tarkastivat opinnäytetyötä useamman kerran opinnäytetyöprosessin aikana.

Varsinaisiin tutkimuskysymyksiin löydettiin ratkaisut. Kaikkiin tutkimuskysymyksiin ei kuitenkaan löytynyt vastauksia, koska niihin ei löytynyt verohallinnon tai korkeimman hallinto-oikeuden kannanottoja. Jatkossa tulkintaohjeeseen voidaan tehdä muutoksia, jos tulkinnallisiin kysymyksiin saadaan vastauksia tai ohjeistuksia verohallinnolta tai korkeimmalta hallinto-oikeudelta.

Opinnäytetyöprosessissa oli kuitenkin haastavaa löytää ohjeita ja tulkintoja tulkinnanvaraisista kysymyksiin. Jokaiset arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta pohdittavat tapaukset ovat erilaisia, joten tulkintaohjeesta ei voinut saada kaikkia tapauksia rajaavaa ohjeistusta. Mielestäni tulkintaohje onnistui kuitenkin hyvin, koska useisiin kysymyksiin ja kohteisiin löydettiin vastauksia. Opinnäytetyöstä on hyötyä toimeksiantajalle. Tulkintaohje helpottaa ostolaskujen käsittelijöiden työtä, koska ohjeessa käydään läpi yleisimpiä vähennysoikeuden kan-

nalta haasteellisimpia ostoja. Karhu Voima Oy:ssä voitaisiin jatkossa pohtia myös muutosta luottokorttistojen erittelyyn. Luottokorttien käyttäjiä voitaisiin ohjeistaa täyttämään ostoterittelylomake tarkemmin, jotta ostolaskujen käsittelijöiden olisi helpompi tulkita, että onko kyseessä vähennyskelpoinen vai vähennyskelvoton liiketoiminnan meno.

## LÄHTEET

**Kirjalliset lähteet**

Arvonlisäverolaki 1501/1993

Joki-Korpela, T., Jokinen, M., Klemola, A., Kontu, J. & Vilppula, T. 2009. Käytännön arvonlisäverotus. Helsinki: KHT-pro.

Kallio, M., Nielsen, A., Ojala, M. & Sääsikilähti, J. 2010. Arvonlisäverotus 2010. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Nieminen, A., Anttila, R., Äärilä, L. & Jokinen, M. 2012. Arvonlisäverotus. Luettu 14.9.2012. <http://www.kajak.fi>, WSOY Pro-Yritysonline.

Äärilä, L. & Nyrhinen, R. 2010. Arvonlisäverotus käytännössä. Helsinki: WSOY Pro.

**Internet-lähteet**

Korkein hallinto-oikeus. 2000:73. Saatavilla:

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2000/200003306> (Luettu 23.11.2012.)

Korkein hallinto-oikeus. 2000:3201. Saatavilla:

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/2000/200003201> (Luettu 23.11.2012.)

Korkein hallinto-oikeus. 2001:1764. Saatavilla:

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/2001/200101764> (Luettu 23.11.2012.)

Korkein hallinto-oikeus. 2002:220. Saatavilla:

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/2002/200200220> (Luettu 23.11.2012.)

Korkein hallinto-oikeus. 2005:1672. Saatavilla:

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/2005/200501672> (Luettu 23.11.2012.)

Neuvoston direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 2006/112/ EY. Saatavilla:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32006L0112:FI:NOT> (Luettu 15.11.2012.)

Tilisanomat. 2008. Vähennettävä vero. Saatavilla: <http://www.tilisanomat.fi/node/777> (Luettu 30.11.2012.)

Verohallinto. 2012. Arvonlisäverotuksen laskutussäännöt muuttuvat 1.1.2013. Saatavilla: [http://www.vero.fi/fi-FI/Arvonlisaverotuksen\\_laskutussaannot\\_muut\(21629\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Arvonlisaverotuksen_laskutussaannot_muut(21629))(Luettu 15.10.2012.)

Verohallinto. 2011.Arvonlisäverovelvollisen opas 2011.Saatavilla: [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisaverovelvollisen\\_opas\\_2011\(16309\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisaverovelvollisen_opas_2011(16309)) (Luettu 6.9.2012.)

Verohallinto. 2011. Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa. Saatavilla: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Verohallinnon\\_ohjeet/Laskutusvaatimukset\\_arvonlisaverotuksessa\(23291\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Laskutusvaatimukset_arvonlisaverotuksessa(23291))(Luettu 28.10.2012)

Verohallinto.2011.Merkkipäivälahja tai muu vähäinen lahja. Saatavilla: [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Henkiloasiakkaan\\_tuloverotus/Merkkipaivalahja\\_tai\\_muu\\_vahainen\\_lahja\(18455\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Merkkipaivalahja_tai_muu_vahainen_lahja(18455))(Luettu 8.9.2012)

Verohallinto. 2009. Oman käytön ja alivastikkeellisten luovutusten arvonlisäverotus. Saatavilla: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Myynnin\\_verollisuus\\_veron\\_peruste\\_oma\\_kaytto\\_vahennykset/Oman\\_kayton\\_ja\\_alivastikkeellisten\\_luovu\(9975\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Myynnin_verollisuus_veron_peruste_oma_kaytto_vahennykset/Oman_kayton_ja_alivastikkeellisten_luovu(9975)) (Luettu 28.10.2012)

Verohallinto. 2010. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen. Saatavilla: [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen\\_kauppa/Palvelujen\\_ulkomaankaupan\\_arvonlisaverot\(14323\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisaverot(14323)) (Luettu 28.10.2012)

Verohallinto. 2011. Verohallinnon päätös vuodelta 2012 toimitettavassa verotuksessa noudatettavista luontoisetujen laskentaperusteista. Saatavilla: <http://www.vero.fi/fi-FI/>

[FI/Syventavat veroohjeet/Verohallinnon päätökset/Verohallinnon paatos vuodelta 2012\\_toimi\(19141\)](#)(Luettu 8.9.2012.)

Veronmaksajat. 2012. Arvonlisävero ja arvonlisäverokannat eri maissa.Saatavilla:

<http://www.veronmaksajat.fi/fi->

[FI/tutkimuksetjatilastot/kulutusverotus/arvonlisavero/](#)(Luettu 26.8.2012.)

Veronmaksajat. 2012. Joululahja työnantajalta. Luettu 28.10.2012.

<http://www.veronmaksajat.fi/fi-FI/omatveroasiat/v/verovinkit/joululahja-tyonantajalta-2>

# **OPAS ARVONLISÄVERON VÄHENNYSOIKEUDESTA**

Jutta Romppainen

Syksy 2012

## SISÄLLYS

1 LASKUMERKINTÄVAATIMUKSET	1
2 VÄHENNYSOIKEUDEN YLEISET EDELLYTYKSET	3
3 VÄHENNYSKELPOISIA JA –KELVOTTOMIA HANKINTOJA	4
3.1. Sisäiset neuvottelu- tai koulutusilaisuudet	4
3.2. Puhelin ja Internet -etu	4
3.3. Henkilöstöruokailu	5
3.4. Virkistysmenot	5
3.5. Markkinointimenot	6
3.6. Yritysvierailut	7
3.7. Automenot	7
3.8. Hotellimenot	8
3.9. Työvaatteet	8
3.10. Liikeneuvottelut	8
3.11. Kodin ja työpaikan väliset matkat	9
3.12. Henkilökunnan muistaminen	9
3.13. Liikuntamenot	10
3.14. Edustusmenot	11
3.14.1. Edustus- ja juhlatilaisuudet	11
3.14.2. Edustusmatkat	12
3.14.3. Lahjat	12
4 KANSAINVÄLINEN KAUPPA	13
4.1. Yhteisöhankinta	13
4.2. Palvelut	14
4.3. Päästöoikeudet	15

## 1 LASKUMERKINTÄVAATIMUKSET

Pakollisista laskumerkinnöistä säädetään arvonlisäverolain 209 e §:ssä. Pakollisia laskumerkintöjä ovat:

- laskun antamispäivä
- juokseva tunniste, jolla lasku voidaan yksilöidä
- arvonlisäverotunniste, jolla elinkeinonharjoittaja on myynyt tavaran tai palvelun. Kotimaan kaupassa alv-tunnus on y-tunnus
- ostajan arvonlisäverotunniste, jota ostaja on käyttänyt ostosta, jos hän on ostosta verovelvollinen tai jos on kyse 72 a §:ssä tarkoitettusta tavaran yhteisömyynnistä
- myyjän ja ostajan nimi sekä osoite
- myytyjen tavaroiden määrä ja laji sekä palvelujen laajuus ja laji
- tavaroiden toimituspäivä tai palvelujen suorituspäivä tai ennakkomaksun maksupäivä, jos se voidaan määrittää eikä se ole sama kuin laskun antamispäivä
- veron peruste kunkin verokannan osalta tai verottomuuden osalta erikseen, yksikköhinta ilman veroa sekä hyvitykset ja alennukset, ellei niitä ole otettu huomioon yksikköhinnassa
- verokanta
- suoritettavan veron määrä sen jäsenvaltion valuutassa, jossa myynti tapahtuu
- jos myynnistä ei tule suorittaa veroa, merkintä verottomuuden perusteesta tai viittaus arvonlisäverodirektiiviin tai arvonlisäverolain asianomaiseen säännökseen
- jos verovelvollinen on 2 a, 8a-8c tai 9 §:n tai toisen jäsenvaltion 2 a tai 9 §:ää vastaavan säännöksen perusteella ostaja, merkintä ”käännetty verovelvollisuus”
- jos ostaja laatii laskun, merkintä ”itselaskutus”
- toiseen jäsenvaltioon myytävän uuden kuljetusvälineen osalta tiedot, joiden perusteella 26 d §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettut edellytykset voidaan todeta



- jos myyntiin sovelletaan 79 §:ssä tarkoitettua menettelyä, tapauksen mukaan merkintä ”voittomarginaalijärjestelmä – käytetyt tavarat”, ”voittomarginaalijärjestelmä – taidesineet” tai ”voittomarginaalijärjestelmä – keräily -ja antiikkiesineet”.
- jos on kyse 80 §:ssä tarkoitetun matkatoimistopalvelun myynnistä, merkintä ”voittomarginaalijärjestelmä – matkatoimistot”
- jos sijoituskullan myyjä valitsee myynnin verollisuuden 43 c §:ssä tarkoitetulla tavalla, myynnin verollisuutta osoittava merkintä
- jos laskulla muutetaan aikaisemmin annettua laskua, yksiselitteinen viittaus tähän laskuun.

Jos laskun loppusumma on enintään 400 euroa, seuraavat laskumerkinnät riittävät:

- laskun antamispäivä
- myyjän nimi ja arvonlisäverotunniste (Y-tunnus)
- myytyjen tavaroiden määrä ja luonne sekä palvelujen luonne
- suoritettavan veron määrä verokannoittain tai veron peruste verokannoittain.

Kevennettyihin laskumerkintöihin sovelletaan 31.12.2012 saakka euromääräisenä rajana 250 euroa. Kevennettyjä laskumerkintöjä säädetään arvonlisäverolain 209 f §:ssä.

## 2 VÄHENNYSOIKEUDEN YLEISET EDELLYTYKSET

Vähennysoikeuden edellytyksenä on, että:

- tavaran tai palvelun ostaja on verovelvollinen
- osto on tehty verollista liiketoimintaa varten
- hankinta on tehty toiselta verovelvolliselta
- tavara tai palvelu sisältää arvonlisäveron
- tosite ja laskumerkinnät ovat oikein

Ostaja voi tarkistaa myyjän rekisteröitymisen verovelvolliseksi yritystietojärjestelmästä osoitteesta [www.ytj.fi](http://www.ytj.fi). Yritys- ja yhteisötietojärjestelmässä tulee olla seuraava lauseke, jotta myyjä on rekisteröitynyt verovelvolliseksi:

### **Arvonlisäverovelvollisuus – Liiketoiminnasta alv-velvollinen**

Jos myyjä laskuttaa vuokran arvonlisäverollisena, yritys- ja yhteisötietojärjestelmässä tulee olla seuraava lauseke:

### **Arvonlisäverovelvollisuus - Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta**

### 3 VÄHENNYSKELPOISIA JA VÄHENNYSKELVOTTOMIA HANKINTOJA

Hankinnat voivat kohdistua osittain vähennyskelpoiseen ja vähennyskelvottomaan toimintaan. Vähennys voidaan tehdä tässä tapauksessa vain siltä osin kuin hankinta on kohdistunut vähennyskelpoiseen toimintaan. Yritys voi tehdä hankintoja myös muuhun kuin liiketoimintaansa, esimerkiksi omistajan tai henkilökunnan yksityiskäyttöön. Tällöin ostojen arvonlisävero on vähennyskelvotonta. Henkilökunnan yksityiskäytön ja liiketoiminnan rajanveto on usein tulkinnanvaraista.

#### 3.1. Sisäiset neuvottelu- tai koulutustilaisuudet

- vähennyskelpoisia

KHO 19.6.1996/2059

Yrityksen sisäiset neuvottelu- ja koulutustilaisuudet ovat vähennyskelpoisia. Järjestämisestä aiheutuneet kustannukset ovat kokonaisuudessaan vähennyskelpoisia, kuten esimerkiksi kuljetuskustannukset, koulutustilan verollinen vuokra sekä tavanomainen ruokatarjoilu. Tavanomaiseen tarjoiluun voi sisältyä myös vähäistä alkoholitarjoilua, kuten olut tai viini ruokailujuomana.

Sisäisenä palaverina pidetään myös konserniin kuuluvien yhtiöiden välisiä neuvotteluja, mikäli neuvottelut koskevat konsernin toimintaa. Mikäli yrityksen tai konsernin sisäinen koulutus – tai kokoustilaisuus on järjestetty työpaikan ulkopuolella kaksi- tai useampipäiväisenä ja osallistujille on järjestetty myös iltaruokailu, kyseisen iltaruokailun osuus ei ole vähennyskelpoista. Kyseessä on tällöin yksityinen kulutus.

#### 3.2. Puhelin- ja Internet –etu

- puhelinkulut ovat kokonaan vähennyskelpoisia

Puhelinlaskuista ei pystytä erottelemaan sitä, mitkä puhelut ovat yksityispuheluja ja mitkä työpuheluja. Tällöin työnantaja vähentää laskun sisältämän arvonlisäveron kokonaan, mutta yksityispuhelujen osuus verotetaan palvelun omana käyttönä. Yksityispuhelujen veron perusteena pidetään puhelinedulle vahvistettua luontoisarvoa. Verohallinto vahvistaa puhelinedun luontoisarvon, joka on tällä hetkellä 20 euroa.

Työntekijä voi myös maksaa puhelimen käytöstä aiheutuvat kustannukset. Työntekijä veloittaa työpuhelujen osuuden työnantajalta. Työnantajalla ei ole tässä tapauksessa vähennysoikeutta työpuhelujen sisältämästä arvonlisäverosta, koska puhelinpalveluiden ostajana on työntekijä.

Työnantaja voi myös kustantaa työntekijälle kotiin tietoliikenneyhteyden työtehtäviä varten. Mikäli työntekijä käyttää yhteyttä myös muuhun tarkoitukseen, tällöin siitä syntyvä etu on työntekijälle verovapaa henkilökuntaetu. Arvonlisäverotuksessa nettiedun kohtelusta ei toisistaan ole verohallinnon ohjeita eikä myöskään oikeuskäytäntöä. Tällöin on tulkinnanvarais- ta, täytyykö työnantajan maksaa oman käytön veroa tietoliikenneyhteydestä siltä osin kuin sitä käytetään yksityiskäyttöön.

### **3.3. Henkilöstöruokailu**

- Henkilöstöruokailun kulut ovat työnantajalle vähennyskelpoisia

KHO 2.4.2001/655

Periaatteessa työntekijöiden nauttimat lounaat ovat heidän yksityistä kulutusta ja lounasruokailun järjestäminen olisi työnantajalle lähtökohtaisesti vähennyskelvotonta. Henkilöstöruokailua ei ole kuitenkaan katsottu työntekijöiden henkilökohtaiseksi kulutukseksi, vaan työnantajalla on oikeus vähentää työpaikkaruokailuun liittyvien hankintojen osalta. Perusteluna tähän on se, että aterioiden luovuttamiset henkilökunnalle on työnantajalle verollista toimintaa myyntinä tai tarjoilupalvelun omaan käyttöön ottona.

Työaikana tapahtuvasta kahvi- tai muusta vähäisestä virvoike- ja voileipätarjoilusta aiheutu- vat kustannukset ovat arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisia.

### 3.4. Virkistysmenot

- AVL 102 §
- KHO 20.6.1998/1229

Työnantajan järjestämiä virkistysmenoja ja -tilaisuuksia ovat esimerkiksi pikkujoulut ja kesäjuhlat. Nämä tilaisuudet ovat vähennyskelpoisia tietyin edellytyksin. Edellytyksiä ovat:

- tapahtuma on työnantajan järjestämä
- koko henkilökunnalla on oikeus osallistua
- tilaisuudella on tietty ajankohta

Virkistystilaisuuksia on voitu järjestää myös tietyille osastolle tai tietyille yksikölle, mutta myös silloin kyseisen osaston tai yksikön koko henkilökunnalla on ollut oikeus osallistua tilaisuuteen. Tilaisuuksien kutsujen tulee olla yleisiä eikä se saa olla rajoittunut vain tiettyihin henkilöihin.

Virkistystilaisuuksista aiheutuneet kustannukset ovat kaikki vähennyskelpoisia, mukaan luetuna alkoholi- ja tupakkatuotteet. Sillä ei ole väliä missä paikassa tilaisuus on järjestetty.

### 3.5. Markkinointitilaisuudet

AVL 102 § ja 114 §

KHO 22.12.2000/3306

Markkinointitilaisuuksilla pyritään tekemään yritystä ja sen tuotteita laajasti tunnetuksi. Tilaisuudet ovat kaikille avoimia. Tuotteiden markkinointi on voitu tehdä myös kohderyhmämarkkinointina, jolloin tilaisuuteen on kutsuttu vain tietty asiakaskunta. Markkinointitilaisuuksia ovat esimerkiksi messut sekä lääke-esittelytilaisuudet. Lähtökohtaisesti markkinointitilaisuudet ovat vähennyskelpoisia.

Tilaisuuden järjestämisestä aiheutuneet kustannukset, kuten vähäinen tarjoilu on arvonnlisäverotuksessa vähennyskelpoista. Tässäkin tapauksessa vähäisenä tarjoiluna pidetään kahvi- ja välipalatarjoilua sekä tavanomaista ruokatarjoilua päiväsaikaan. Illallistarjoilua pidetään edustuksena, jos se on järjestetty markkinointitilaisuuden päätteeksi.

Markkinointitilaisuuden järjestävä yritys ei saa maksaa osallistuvien henkilöiden tai yritysten matka- ja majoituskustannuksia, koska he menettävät silloin vähennysoikeuden ko. tapahtuman osalta. Esittelytilaisuuksien tilavuokrat, materiaalikulut ja tavanomainen tarjoilu ovat vähennyskelpoisia.

### 3.6. Yritysvierailut

- vähennyskelpoisia tietyin edellytyksin

Yritykset voivat järjestää asiakastahon edustajille tai erilaisille ryhmille, kuten koululais-, opiskelija- ja eläkeläisryhmille tutustumiskäyntejä toimitiloihinsa tai tuotantolaitoksiinsa. Vierailut sisältävät usein virvoke-, kahvi- ja ruokatarjoilua. Lisäksi vierailulla käydään läpi yrityksen toimintaa. Yritysvierailusta aiheutuneet menot ovat vähennyskelpoisia menoja.

Jos yritys järjestää vierailuja yksittäisille asiakkaille, niitä voidaan pitää liikeneuvotteluina tai edustusmenoina riippuen yritysvierailun ohjelman sisällöstä. Jos sisältö on vapaamuotoinen ja tarkoitukseltaan virkistysellinen, menoja voidaan pitää edustuskuluina.

### 3.7. Automenot

- Autoa käytetään ainoastaan yrityksen liiketoiminnassa: vähennyskelpoinen
- Autoa käytetään myös yksityiskäytössä: vähennyskeltottomia (paitsi pysäköimiskustannukset)

AVL 102 § ja 114 §

KHO 16.12.2003/3265

Henkilöautojen kulut ovat vähennyskeltottomia, jos niitä käytetään myös yksityiskäytössä. Henkilöauton varaosat ja polttoainekulut ovat siis vähennyskeltottomia. Pysäköimiskustannukset ovat kuitenkin vähennyskelpoisia vähennysoikeuden yleisiä sääntöjä noudattaen.

Vähennyskiellon alla ei kuitenkaan ole autot, jotka on hankittu pelkästään vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Tällöin henkilöautoa käytetään ainoastaan yrityksen liiketoiminnassa.

### 3.8. Hotellimenot

- Majoitus on vähennyskelpoinen liiketoiminnan meno
- Aamiaisen osuus on vähennyskelvoton meno

AVL 102 §

KHO 30.6.2005/1672

Työntekijät voivat työmatkoillaan yöpyä hotelleissa, jolloin majoittuminen on vähennyskelpoinen liiketoiminnan meno. Yleensä aamiainen kuuluu hotellihuoneen hintaan, mutta aamiaisen osuus hotellilaskusta on vähennyskelvoton meno. Kyseessä on työntekijän yksityistä kulutusta.

### 3.9. Työvaatteet

- suojavaatetus (myös työturvallisuuden osalta): vähennyskelpoinen
- muut: tulkinnanvaraisia

Henkilökunnan suojavaatteiden ja työvälineiden kuten esimerkiksi haalarien ja turvakenkien hankinta on vähennyskelpoista. Jos vaatteet eivät ole suojavaateita, niiden vähennyskelpoisuus on tulkinnanvaraista. Tällaisia vaatteita ovat esimerkiksi asiakaspalveluhenkilöstön yhteneväiset asusteet tai ravintolan työntekijöiden vaatetus. Joissakin tapauksissa on katsottu, että työvaatteiden hankinta on vähennyskelpoista, vaikka niiden arvo osittain tai kokonaan tulisi katsoa tuloverotuksessa henkilökunnan palkkaan rinnastettavaksi eduksi. Joissain tapauksissa vähennystä ei ole hyväksytty.

### 3.10. Liikeneuvottelut

- osittain vähennyskelpoisia

KHO 22.12.2000/3306, vuosikirja

Liikeneuvotteluista syntyneet menot voivat olla vähennyskelpoisia, jos esimerkiksi asiakasneuvotteluissa tarjotaan lounas yrityksen omassa ruokalassa. Lähtökohtaisesti edustusmenoiksi on katsottu asiakasneuvottelun yhteydessä osoitettu vieraanvaraisuus, jonka tarkoituksena on sopimus- tai muiden liikeneuvotteluiden edistäminen. Korkein hallinto-oikeus on antanut päätöksen 22.12.2000 koskien liikeneuvottelujen yhteydessä syntyneiden menojen

vähennyskelpoisuudesta. Tapauksessa on järjestetty kahvilatarjoilua, baari- ja tavanomaista ravintolaruokatarjoilua sekä kahvipullia henkilöstöravintolasta. Näiden kulujen on katsottu liittyvään verolliseen liiketoimintaan.

Edellä mainitun päätöksen mukaan, liikeneuvottelujen yhteydessä tapahtuva tavanomainen ravintolatarjoilu on vähennyskelpoista. Tavanomaista tarjoilua ovat päiväsaikaan tapahtuva ruokatarjoilu linjastoravintolassa, joka sisältää korkeintaan ruokajuomana käytettävän alkoholin. Ruokatarjoilun tulee tapahtua liikeneuvottelujen yhteydessä. Mikäli tarjoilu ei liity yrityksen liiketoiminnan harjoittamiseen tai sillä ei ole välitöntä liiketoiminnallista tarkoitusta, ruokatarjoilusta aiheutuvia kustannuksia ei saa vähentää arvonlisäverotuksessa.

Mikäli liikeneuvottelut ovat illalla tai ne jatkuvat myöhään iltaan ja tavanomainen ruokatarjoilu järjestetään neuvottelujen lomassa, ruokatarjoilun voidaan katsoa olevan vähennyskelpoinen menoerä. Illalla järjestettävät liikeneuvottelut ovat kuitenkin poikkeuksellisia. Tässä tapauksessa yrityksellä on näyttövelvollisuus ja hänen tulee puolustaa vähennysoikeuttaan sekä osoittaa sen perusteet. Jos ruokatarjoilu tapahtuu neuvottelujen päätteeksi, tarjoilu on edustusmenoja joten siitä ei ole vähennysoikeutta.

### **3.11. Kodin ja työpaikan väliset matkat**

- vähennyskeltvottomia

Asunnon ja työpaikan väliset kustannukset ovat vähennyskeltvottomia, koska ne kuuluvat yksityisen kulutuksen piiriin. Työaika ei vaikuta vähennysoikeuteen. Jos työntekijä lähtee työpaikalta tapaamaan asiakastaan työtehtäviä varten tai osallistuu toisella paikkakunnalla sijaitsevaan koulutustilaisuuteen, matkakulut ovat vähennyskelpoisia.

Työntekijät voivat myös suorittaa työmatkoja työnantajan luovuttamalla ajoneuvolla kotoa. Korkein hallinto-oikeus on antanut päätöksen arvonlisäveron vähennysoikeudesta silloin, kun työmatka alkaa työntekijän kotoa.

### **3.12. Henkilökunnan muistaminen**

- vähennyskeltvottomia



Työnantajan hankkimien työntekijöilleen annettavien esimerkiksi joulu- ja merkkipäivälahjojen sisältämä arvonlisävero on vähennyskeltvotonta. Palvelusvuosimuistamiset ovat myös vähennyskeltvottomia menoja. Tällöin yritys on hankkinut hyödykkeitä tai palveluja, jotka eivät ole tarkoitettu liiketoiminnan käyttöön.

Lähtökohtaisesti mainoslahjatarkoituksiin tehdyt hankinnat ovat vähennyskelpoisia, mutta tavaralahjan luovutus aiheuttaa oman käytön verotuksen. Tavaralahjan luovutus ei aiheuta oman käytön verotusta, jos kysymyksessä on tavaranäyte tai tavanomainen mainoslahja. Tällaisten lahjojen antamista poikkeuksellisesti myös työntekijöille voidaan yleensä perustella yrityksen kannalta näkevyyden aikaansaamisella. Tämä asia on kuitenkin verotuskäytännössä tulkinnallinen.

### **3.13. Liikuntamenot**

- vähennyskeltvottomia
- virkistystilaisuuden yhteydessä: vähennyskelpoinen

AVL 102 ja 114 §

KHO 07.08.2001/1764

Työnantajan luovuttamat liikunta- ja kulttuuripalvelut ovat vähennyskeltvottomia menoja. Nämä edut ovat työntekijöiden yksityistä kulutusta, joten ne ovat vähennyskeltvottomia menoja. Työnantajan työhyvinvoinnin puitteissa järjestetyt erilaiset liikuntakurssit tai kylpylässä tapahtuvat ohjatut toiminnot ovat vähennyskeltvottomia kuluja.

Henkilökunnalle järjestettävän virkistystilaisuuden yhteydessä olevasta liikunnasta aiheutuvat kustannukset ovat vähennyskelpoisia. Kyseessä on silloin virkistystilaisuus, joten tilaisuuden tulee olla järjestetty koko henkilökunnalle tai tietyn yksikön henkilökunnalle tiettyä aikana tiettyssä paikassa, jonka työnantaja on määrännyt.

### 3.14. Edustusmenot

- arvonlisäverolaki 114 §
- vähennyskeltvottomia

Edustusmenoina pidetään asiakkaisiin, liiketuttaviin tai muihin yrityksen liiketoimintaan vaikuttaviin henkilöihin kohdistuvia joko vieraanvaraisuudesta tai muusta huomaavaisuudesta aiheutuneita menoja. Näillä menoilla yritys pyrkii luomaan uusia liikesuhteita, ylläpitää tai parantaa entisiä tai muutoin edistää liiketoimintaansa. Omaan henkilökuntaan kohdistuvat sisäiset tilaisuudet eivät ole edustusta, vaan edustus kohdistuu aina ulkopuolisiin henkilöihin.

#### 3.14.1. Edustus- ja juhlatilaisuudet

KHO 20.6.1998 T 1229

Edustustilaisuuksiin on yleensä kutsuttu tietyt ennalta rajatut henkilöt. Kyseessä ei siis ole yleinen tilaisuus. Tilaisuuksien tarjoilu on runsaampaa ja siihen liittyy usein myös alkoholitarjoilua. Tilaisuuksiin voi sisältyä myös uutuustuotteiden esittelyä sekä vapaamuotoista seurustelua. Edustuskuluiksi katsotaan tilaisuuden järjestävän yrityksen henkilökuntaan kuuluvien isäntien kustannukset, joten heidän osaltaan kulut eivät ole vähennyskelpoisia.

Edustustilaisuuksiin kutsutaan asiakastahon edustajia, esimerkiksi urheilu- ja konserttitapahtumiin. Yrityksen merkkipäiväjuhlat eivät ole kuitenkaan täysin edustustilaisuuksia, vaikka osallistujina olisi oman henkilökunnan lisäksi myös asiakastahon edustajia. Omaa henkilökuntaa voidaan pitää tilaisuuksissa vieraina, jolloin kyse on enemmän virkistystilaisuudesta. Kaikilla henkilökuntaan kuuluvilla tulee olla oikeus osallistua tilaisuuteen. Asiakastahon ja isäntien osalta juhlatilaisuuden järjestämisestä aiheutuneet kustannukset ovat vähennyskeltvottomia.

### 3.14.2. Edustusmatkat

KHO 26.2.1997/388

Virkistysluontoiset matkat, jotka ovat järjestetty tavarantoimittajille, asiakkaille tai muille liiketuttavilla, ovat edustusmatkoja. Myös matkaisännän osuus on edustamista. Usein edustusmatkat suuntautuvat hiihtokeskuksiin ja erilaisiin urheilu- ja kulttuuritapahtumiin. Matkoihin voi kuitenkin liittyä eri toimintoja, joiden voidaan katsoa liittyvän liiketoimintaan. Esimerkiksi koulutukset ja neuvottelut voivat liittyä liiketoimintaan, jolloin matkan järjestämisestä aiheutuvat kustannukset voidaan jakaa vähennyskelpoiseen ja vähennyskelvottomaan osaan. Jakoperustetta tulee kuitenkin harkita. Myös korkeimmassa hallinto-oikeudessa on käsitelty edustusmatkoja

### 3.14.3. Lahjat

Edustuslahjoja voidaan antaa yritykseen liikesuhteessa olevalle valitulle henkilölle hänen syntymäpäivänsä johdosta. Alkoholilahjat ovat edustuslahjoja. Mikäli alkoholilahja olisi yrityksen omaa tuotantoa, se voitaisiin katsoa vähennyskelpoiseksi mainoslahjaksi. Tästä ei ole kuitenkaan vakiintunutta oikeuskäytäntöä.

Mainoslahjoja ovat arvoltaan vähäisiä massalahjoja, joihin on yleensä painettu yrityksen nimi tai liiketunnus. Mainoslahjoja annetaan useille, ennestään tuntemattomille vastaanottajille samanlaisena ja samanaikaisesti. Tavanomaisia mainoslahjoja ovat esimerkiksi kynät.

## 4 KANSAINVÄLINEN KAUPPA

Kansainvälisessä kaupassa kulutusverokäsittelyn sisältö on se, että veroa maksetaan siihen maahan, missä tavara kulutetaan. Tavaroiden ja palveluiden kansainvälisen kaupan arvonlisäverosäännökset poikkeavat toisistaan. Tärkeää on siis tietää, onko kaupan kohteena arvonlisäverotuksessa tavara vai palvelu. Tavaroiden ja palveluiden myyntiin sovelletaan myyntimäänsäännöksiä eli milloin tavaran tai palvelun myynti tai hankinta katsotaan tapahtuneen Suomessa arvonlisäverotuksen kannalta. Tavara- ja palvelukaupassa myyntimää määrätty eri tavoin.

### 4.1. Yhteisöhankinta

ALV 26 a §:n mukaan tavaran yhteisöhankinnalla tarkoitetaan tavaran vastikkeellista hankintaa, jossa tavara kuljetetaan EU:n jäsenvaltiosta toiseen. Kyseessä on yhteisöhankinta riippumatta siitä, kuka hoitaa tavaran kuljettamisen. Yhteisöhankinnan edellytyksenä on, että myyjä sekä ostaja ovat elinkeinonharjoittajia. Yhteisöhankinta tapahtuu Suomessa, kun tavaran kuljetus päättyy Suomessa. Tällöin tavaran ostaja maksaa arvonlisäveron Suomeen sovellettavan verokannan suuruusena, ellei tavaran yhteisöhankintaa ole säädetty erillisesti verottomaksi.

Kyseessä ei ole yhteisöhankinta, jos kaupan kohteena ovat verottomat vesialukset, ilma-alukset, jotka tulevat pääasiassa kansainväliseen lentoliikenteeseen, diplomaattikäyttöön hankitut tavarat, kansainvälisten järjestöjen tekemät hankinnat, sähkö ja maakaasuverkostossa myytävä kaasu, tavarat, jotka myyjä kokoaa tai asentaa paikoilleen, kansainvälisessä liikenteessä olevan vesi- tai ilma-aluksen varustamiseksi tai aluksella tapahtuvaa myyntiä varten ostetut tavarat sekä käytetyt tavarat, jos toisen jäsenvaltion myyjä on soveltanut myyntiin marginaaliverotusmenettelyä.

## 4.2. Palvelut

AVL 64-69 §

Pääsäännön mukaan palvelun myyntimaa on se maa, jossa olevaan ostajan kiinteään toimipaikkaan palvelu luovutetaan. Mikäli palvelua ei luovuteta ostajan kiinteään toimipaikkaan, myynti-

maa on se maa, jossa on ostajan kotipaikka. Yleissäännöksen alaisien palveluiden myyntiin sovelletaan pakollista käännettyä verovelvollisuutta aina, kun myyjä ei ole sijoittunut ostajan jäsenvaltioon. Esimerkiksi suomalainen myyjä myy palvelun toisesta EU-maasta olevalle ostajalle. Tällöin ostaja maksaa palvelun ostosta oman maansa veron myyjän puolesta.

Jos ulkomaalainen myyjä luovuttaa palvelun suomalaiselle elinkeinonharjoittajalle, ulkomalaisen myyjän mynnistä veron maksaa suomalainen ostaja käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Ostettaessa pääsäännön alaisia palveluja ulkomalaiselta myyjältä, palvelun myyntimaa on Suomi. Sillä ei ole väliä, onko myyjä yhteisön vai yhteisön ulkopuolelta. Suomalaiselle ostajalle syntyy ostosta käännetty verovelvollisuus kummassakin tapauksessa. Myyntimaiden yleissäännöstä sovelletaan kaikkiin palveluihin, joiden osalta ei ole säädetty poikkeusta.

Yleissääntöjä sovelletaan muun muassa seuraaviin palveluihin:

- konsultointi, markkinointi, oikeudelliset palvelut, patenttien ja tavaramerkkien tai näiden käyttöoikeuksien luovutukset
- irtaimen esineen vuokraus (ei kulkuvälineiden lyhytaikainen vuokraus)
- atk-palvelut
- tavarakuljetukset, varastointipalvelut, ahtaus- ja purkupalvelut, huolinta
- tavaroiden huolto, korjaus, asennus ja testaus
- välityspalvelut

### 4.3. Päästöoikeudet

Päästöoikeuksien ostaja on velvollinen suorittamaan veron niiden myynnistä. Kasvihuonekaasujen päästöoikeuksien pakollinen käännetty verovelvollisuus on otettu käyttöön 1.8.2010 alkaen. Mikäli päästöoikeuksien ostaja ei olisi arvonlisäverovelvollisten rekisterissä, myyjä olisi jatkossa normaalisti verovelvollinen päästöoikeuden myynnistä. Suomalaisten verovelvollisten välisessä päästöoikeuksien kaupassa noudatetaan myös käännettyä verovelvollisuutta.