

Opinnäytetyö (AMK)

Liiketalous

Taloushallinto

2013

Katriina Jussinmäki

ARVONLISÄVERON OSITTAINEN VÄHENTÄMINEN



TURUN AMMATTIKORKEAKOULU
TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Katriina Jussinmäki

ARVONLISÄVERON OSITTAINEN VÄHENTÄMINEN

Työni tavoitteena oli selvittää, miten arvonlisäverovähennykset tehdään, kun myynti on vain osittain arvonlisäverollista. Työssä perehdyttiin asiaa koskeviin säännöksiin, sekä osittaisen arvonlisäveron vähentämiseen käytännössä. Käytännön osiossa selvitettiin kolmen case-yrityksen osalta, miten arvonlisäverovähennykset on toteutettu ja tositettu kirjanpitoon. Samalla otettiin myös kantaa siihen, onko vähennykset tehty case-yrityksen kannalta parhaalla mahdollisella tavalla.

Työn teoriaosuuden lähdemateriaalina käytettiin alan kirjallisuutta, artikkeleita ja Internet-lähteitä. Case-yritykset ovat toimeksiantajani tilioimisto Administer Oy:n asiakkaita. Administer Oy:n Turun ja Tampereen toimipisteiden esimiehiä haastateltiin case-yritysten arvonlisäverovähennysten taustoista ja periaatteista. Lisäksi perehdyttiin case-yritysten kirjanpidon tositeaineistoihin sekä tilinpäätösinformaatioon.

Arvonlisäveron osittaisesta vähentämisestä ei ole olemassa kattavaa ohjetta. Suomen lainsäädäntö ei määrää, millä perusteilla osittain vähennettävä arvonlisävero tulisi laskea. Case-yrityksissä käytetään Askelmerkki Oy:n ja Turun Laskuvarjourheilijat ry:n tapauksissa jakoperusteena liikevaihtoa. Kiinteistöyhtiö X:ssä jakoperusteena on tilojen käyttötarkoitus. Osittaisten arvonlisäverovähennysten tosittaminen oli kaikkien case-yritysten osalta jonkin verran puutteellinen.

Kaikissa case-yrityksissä osittaiset arvonlisäverovähennykset on tehty käyttämällä luotettavaa jakoperustetta. Kiinteistöyhtiö X:lle ja Turun Laskuvarjourheilijat ry:lle osittaiset arvonlisäverovähennykset tuovat hyötyä. Laskuvarjourheilijoiden kohdalla hyöty aiheutuu myyntiin sovellettavasta alennetusta verokannasta ja Kiinteistöyhtiön saama hyöty perustuu suureen arvonlisäveroasteeseen. Askelmerkki Oy:n osalta osittaisesta arvonlisäverovelvollisuudesta on tähän mennessä ollut lähinnä haittaa.

ASIASANAT:

Arvonlisäverovähennys, myynnin osittainen arvonlisäverollisuus, arvonlisäveroaste

BACHELOR'S THESIS | ABSTRACT

TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Business | Financial Management

2013 | 40

Instructor: Hanna Kärkkäinen

Katriina Jussinmäki

PARTIAL DEDUCTION OF VALUE ADDED TAX

The goal of this thesis was to find out how the value-added tax deductions should be made when the sale is only partially subject to VAT. The thesis examined the relevant regulations, as well as a partial deduction of VAT in practice. The practical part of this thesis includes three case companies. It was examined, how the VAT reductions were implemented and justified in the companies' accounting. The thesis also took a stand on whether the deductions of the case companies have been made in the best possible way or not.

In the theoretical part the source material used was literature of the field, articles, and online resources. The three case companies are customers of the accounting firm Administer Ltd. General managers of Administer's subsidiaries in Turku and Tampere were interviewed about the background and principles of VAT deductions in case companies. In addition, the accounting documentation and financial statements of case companies were used in the study.

There are no strict regulations in Finnish legislation on how the partial deduction of the VAT should be calculated. Any calculation method that provides reliable and authentic information is approved. Two of the case companies, Askelmerkki Ltd and the registered association Skydive Turku, calculate the partial deduction on the basis of turnover. In the real estate company X, the partial deduction is based on the use of space.

In my opinion, the partial VAT deductions have been made in a reliable way, using the most appropriate calculation method in all case companies. The real estate company X and Skydive Turku have benefited of the partial VAT deductions. In the real estate company X, the benefit is based on high value-added tax rate. Skydive Turku has benefited mostly because their tax rate for sales is lower than the tax rate for purchases. For Askelmerkki Ltd, the partial VAT deductions have so far caused mainly disadvantage.

KEYWORDS:

Deduction of value-added tax, sale partially subject to VAT, value-added tax rate

SISÄLTÖ

1 JOHDANTO	6
2 ARVONLISÄVERON VÄHENNYSOIKEUS	8
2.1 Vähennysoikeuden tarkoitus ja periaatteet	8
2.2 Osittainen vähennysoikeus	9
2.3 Osittain vähennettävän veron laskeminen	10
2.4 Kirjanpidon tositaiteisto	11
3 KIINTEISTÖYHTIÖN ARVONLISÄVEROKÄYTÄNTÖ	12
3.1 Kiinteistöyhtiön arvonlisäverovelvollisuus	12
3.2 Kiinteistöyhtiön kustannukset	13
3.3 Verovelvolliseksi hakeutumisen kannattavuus	14
3.4 Vähennykseen oikeuttavan käytön tarkistus	14
3.5 Keskinäinen kiinteistöyhtiö X	15
4 YHDISTYKSEN ARVONLISÄVEROKÄYTÄNTÖ	20
4.1 Yhdistyksen arvonlisäverovelvollisuus	20
4.2 Verovelvolliseksi hakeutumisen kannattavuus	21
4.3 Osittaisen vähennyksen tekeminen	21
4.4 Turun Laskuvarjourheilijat ry	21
5 SOSIAALIHUOLLON JA KOULUTUKSEN VEROLLISUUS	29
5.1 Sosiaalihuollon määritelmä	29
5.2 Yksityinen sosiaalipalvelun tuottaja	29
5.3 Koulutuksen verollisuuden määräytyminen	30
5.4 Askelmerkki Oy	30
6 YHTEENVETO	35
LÄHTEET	38

KUVAT

Kuva 1. Vähennyskelvottoman arvonlisäveron oikaisu.	17
Kuva 2. Projektiraportti projektista 70001.	18
Kuva 3. Projektin 70001 aktivointi ja arvonlisäveron lisävähennys.	19
Kuva 4. Hallintokulujen kohdistaminen hyppy- ja oppilastoimintaan ja arvonlisäveron vähentäminen.	24
Kuva 5. Kiinteistökulujen kohdistaminen hyppy- ja oppilastoimintaan ja arvonlisäveron vähentäminen.	25
Kuva 6. 15 %:n arvonlisäverovähennys puhelinlaskusta.	32
Kuva 7. 30 %:n arvonlisäverovähennys kirjanpitolaskusta.	32

1 JOHDANTO

Työskentelen tällä hetkellä Administer Oy:ssä, joka on vuonna 1985 perustettu tilitoimisto. Administer Oy on erikoistunut sähköisiin taloushallinnon palveluihin. Yrityksellä on tällä hetkellä 150 työntekijää ja 1200 asiakasta. Toimipisteet sijaitsevat Helsingissä, Tampereella, Turussa, Jyväskylässä ja Oulussa. Olen työskennellyt Turun toimipisteessä toukokuusta 2012 alkaen. Turun toimiston asiakaskuntaan kuuluu muutama asiakas, joiden liikevaihto on osittain veroton. Osittaisen verottomuuden vuoksi arvonlisäverovähennyksiä ei voida tehdä täysimääräisinä.

Sain idean tutkia osittaisen arvonlisäveron vähentämistä Tilisanomien artikkelista ”Vähennykset arvonlisäverotuksessa” (Koponen 2012). Kiinnostuin aiheesta yhä enemmän, kun selvisi, että voisin hyödyntää Administer Oy:n asiakkaita työssäni. Työni teoriaosassa käsittelen arvonlisäveron vähennysoikeuden periaatteita ja tarkoitusta sekä vähennysoikeutta koskevia säännöksiä. En käsittele työssäni arvonlisäveroa yleisesti enkä eri arvonlisäveroprosentteja. Lukijan oletetaan tietävän perustiedot arvonlisäverosta.

Työni käytännön osuudessa käsittelen osittaista arvonlisäveron vähentämistä kolmen case-yrityksen avulla. Nämä ovat Kiinteistöyhtiö X, Turun Laskuvarjourheilijat ry sekä sosiaali- ja koulutuspalveluja tarjoava yritys Askelmerkki Oy. Kiinteistöyhtiö X on Administerin Tampereen toimiston asiakas, muut kaksi ovat Turun toimiston asiakkaita. Kaikki esimerkit edustavat eri toimialoja, ja ovat eri tyyppin yrityksiä. Nämä toimialat valikoituivat työhöni sen perusteella, millaisia case-yrityksiä oli tarjolla. Muitakin toimialoja toki on, joita myynnin osittainen verottomuus koskettaa, mutta tässä työssä perehdyn näihin kolmeen. Hyödynnän case-yrityksistä lähinnä tosineaineistoja sekä tilinpäätösinformaatioita.

Kustakin case-yrityksestä esitän ensin toimialaa koskevat arvonlisäverosäännökset ja siirryn sitten käsittelemään yritysten kirjanpitoa. Selvitän, miten osittaisia vähennyksiä on case-yrityksissä sovellettu. Otan kantaa siihen, onko osittaiset vähennykset tehty asiakkaan kannalta parhaalla mahdollisella tavalla ja op-

timaalisen suuruisina. Kiinnitän myös huomiota yritysten tositeaineistoihin, eli siihen, miten osittaisten vähennysten tekeminen on tositettu ja perusteltu kirjanpitoon.

Työssäni tulee esille kaksi eri kirjanpito-ohjelmaa: Visma Nova -ohjelma, joka on perinteinen kirjanpito-ohjelma, sekä Efina, joka on Administer Oy:n oma sähköisen taloushallinnon ohjelma. Tällä hetkellä Turun toimistossa käytetään vielä näitä molempia ohjelmia rinnakkain, mutta tulevaisuudessa kaikkien asiakkaiden kirjanpito tullaan siirtämään Efinaan. Visma Nova on selkeä ja helppokäyttöinen kirjanpito-ohjelma. Se sisältää paljon automatisoituja toimintoja, joiden ansiosta työskentely on tehokasta.

Efina on uudenaikainen taloushallinnon ohjelma, joka on suunniteltu tukemaan täysin paperitonta taloushallintoa. Kirjanpidon lisäksi Efinan kautta hoidetaan myös osto- ja myyntireskontrat, palkanlaskenta sekä pankkiyhteydet. Efinaa käyttävät sekä kirjanpitäjä että asiakas. Asiakas pystyy Efinan kautta seuraamaan yrityksensä taloudellista tilannetta reaaliaikaisesti.

2 ARVONLISÄVERON VÄHENNYSOIKEUS

Verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron. Verollisella liiketoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, joka aiheuttaa tavarain tai palvelun myyjälle verovelvollisuuden. (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501, 102 §.)

Yrityksen, joka harjoittaa verollista liiketoimintaa, tulee rekisteröityä verovelvolliseksi, jolloin se merkitään arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 204; Kallio ym. 2012, 535). Mikäli verollinen liiketoiminta kuitenkin on vähäistä, ei siitä ole pakko hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi. Hakeutuminen on vapaaehtoista. Liiketoiminta katsotaan vähäiseksi, kun tilikauden liikevaihto on alle 8500 euroa. (Verohallinto 2010.)

2.1 Vähennysoikeuden tarkoitus ja periaatteet

Arvonlisäveron vähennysoikeuden on tarkoitus estää veron kertaantuminen vaihdannan eri vaiheissa. Vähennysjärjestelmän ansiosta vero sisältyy tavarain tai palvelun kuluttajahintaan vain kerran, riippumatta siitä, kuinka monta vaihdannan vaihetta tavara tai palvelu käy läpi ennen loppukuluttajalle päätymistä. Vain verovelvollisella on arvonlisäveron vähennysoikeus, ja tämä oikeus koskee vain verollisia ostoja. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 202.)

Käytännössä vähennysoikeus toimii niin, että verovelvollinen yritys suorittaa myyntinsä perusteella arvonlisäveroa ja saa vähentää myynnin verosta hankintoihinsa sisältyneen veron. Näiden erotus maksetaan veroviranomaisille. Mikäli vähennettävää veroa on ollut enemmän kuin myynneistä suoritettavaa veroa, palautetaan erotus verovelvolliselle. Ostojen arvonlisävero on vähennysoikeuden ansiosta verovelvolliselle läpikulkuera, eikä jää kustannukseksi. (Kirjanpitolautakunta 2008; Äärilä & Nyrhinen 2013, 202.)

Vähennysoikeus koskee sekä ostoja, jotka voidaan kohdistaa tiettyihin verollisiin myyntitapahtumiin että ostoja, jotka hyödyttävät liiketoimintaa yleisellä tasolla. Tällaisia yleishyödyllisiä ostoja, joita ei voida suoraan kohdistaa myyntitapahtumiin, kutsutaan yrityksen yleiskustannuksiksi. Näitä ovat esimerkiksi kiinteistökulut ja yrityksen johtamiseen ja hallintoon liittyvät kustannukset. Mikäli yrityksen toiminta on kokonaan verollista, koskee vähennysoikeus yhtäläisesti sekä kohdistettavia kuluja että yleiskustannuksia. Yrityksen ei tässä tilanteessa tarvitse tietää, kummanlaisia kustannuksia sen ostot ovat, vaan se voi vähentää kaikkiin ostoihinsa sisältyvät arvonnisäverot. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 211.)

2.2 Osittainen vähennysoikeus

Verovelvollisen, joka harjoittaa sekä verollista että verotonta liiketoimintaa, tulee mahdollisuuksien mukaan kohdistaa kukin hankinta tietyille myyntitapahtumalle. Tämän tapahtuman verokohtelu ratkaisee myös hankinnan vähennysoikeuden. Hankinnan on pitänyt yleensä tapahtua ennen myynnin suorittamista ja hankinnan tulee muodostaa osa verollisen myyntitapahtuman hinnasta. Näiden edellytysten täytyessä hankinta voidaan kohdistaa suoraan tiettyyn myyntitapahtumaan. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 218; Kallio ym. 2012, 619.)

Yrityksillä, joiden toiminta on osittain vähennykseen oikeuttavaa ja osittain vähennykseen oikeuttamatonta, on kolmenlaisia ostoja:

- Ostoja, jotka ovat suoraan kohdistettavissa vähennykseen oikeuttavaan liiketoimintaan ja ovat kokonaan vähennyskelpoisia
- Ostoja, jotka voidaan suoraan kohdistaa vähennykseen oikeuttamattomaan liiketoimintaan ja ovat kokonaan vähennyskelvottomia
- Ostoja, jotka tulevat koko yrityksen käyttöön ja ovat yleiskuluja, joista voidaan tehdä osittainen vähennys.

(Äärilä & Nyrhinen 2013, 218.)

Yleiskulujen osalta verovelvollinen saa tehdä vähennyksen vain siitä arvonnisäveron osasta, joka vastaa verollisen liiketoiminnan suhteellista osuutta han-

kintojen käytöstä (Kirjanpitolautakunta 2008; Kallio ym. 2012, 620). Suhdelukuna voi käyttää esimerkiksi henkilökunnan lukumäärää, liikevaihtojen suhdetta tai neliöiden suhdetta. Suhdeluvun pitäisi olla sellainen, joka kuvaa parhaiten hankintojen käyttötarkoituksen suhdetta kyseessä olevalla toimialalla. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 219.) Mikäli osittaiseen vähennykseen oikeuttanut hyödyke myöhemmin myydään, tulee myynnistä suorittaa veroa samassa suhteessa kuin hankinnasta on tehty vähennys (Kirjanpitolautakunta 2008).

Verovelvollinen saa tehdä osittaisen arvonlisäverovähennyksen aina, kun verovelvollisen hankkimaa tavaraa tai palvelua käytetään osittain vähennyksen oikeuttavaan käyttöön. Verottaja ei voi evätä oikeutta tehdä osittainen vähennys, vaikka vähennykseen oikeuttava käyttö olisikin erittäin vähäistä tai satunnaista. Verottaja ei voi myöskään pakottaa verovelvollista osittaisen vähennyksen tekoon, jos vähennyksen laskemisesta aiheutuvat kustannukset ovat suuremmat kuin vähennyksestä saatava hyöty tulisi olemaan. Verovelvollisen etu on kummassakin tapauksessa ensisijalla. (Ruohola 2008.)

2.3 Osittain vähennettävän veron laskeminen

Euroopan Unionin arvonlisäverodirektiivi sisältää osittain vähennettävän veron laskemista koskevat periaatteet. Pääsääntönä on, että hankinnan vähennyskelpoinen osuus määritetään kaikkien liiketoimien perusteella lasketun suhdeluvun avulla. Suhdeluku perustuu siis eri liiketoimien liikevaihtoon. Jotta suhdeluku kuvaisi todenmukaisesti hankinnan jakautumista verollisen ja verottoman liiketoiminnan käyttöön, tulee liikevaihdosta suorittaa joitakin eliminoiteja. Esimerkiksi yrityksen tuotannossa mukana olleiden tavaroiden luovutuksista muodostuva tulo ei kuulu yrityksen varsinaiseen liikevaihtoon. Myös liitännäisten kiinteistö- ja rahoitusliiketoimien muodostama osuus liikevaihdosta tulee eliminoida. (Kallio ym. 2012, 622.)

Suomen arvonlisäverolaissa ei ole säännöksiä vähennysoikeuden jakamisesta ja osittain vähennettävän veron laskemisesta. Arvonlisäverolaki eroaa tässä suhteessa arvonlisäverodirektiivistä. Suomessa verovelvollisen ei tarvitse sovel-

taa EU:n arvonlisäverodirektiiviä. Mikä tahansa jakomenetelmä, joka mittaa luotettavasti hankinnan jakautumista verollisen ja verottoman toiminnan välillä, hyväksytään. Verovelvollinen voi myös käyttää useampaa eri jakoperustetta samanaikaisesti erilaisille menoerille. Esimerkiksi henkilöstöön kohdistuvat menot voidaan jakaa henkilöstön lukumäärän suhteessa, ja investoinnit sitä vastoin esimerkiksi käyttötuntien suhteessa. (Kallio ym. 2012, 624-625; Salomaa & Sorsa 2013.)

2.4 Kirjanpidon tositeaineisto

Kirjanpitovelvollisen verovelvollisen on järjestettävä kirjanpitonsa sellaiseksi, että siitä saadaan veron määräämistä varten tarvittavat tiedot (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1051, 209 §).

Kirjanpidosta on pystyttävä johtamaan arvonlisäveron laskemisessa tarvittavat tiedot, oli kyseessä sitten kokonaan tai osittain vähennyskelpoinen hankinta. Mikäli kyseessä on osittain vähennyskelpoinen hankinta, tulee verovelvollisen säilyttää laskelmat arvonlisäveron jakoperusteesta osana kirjanpitoaineistoaan. (Kirjanpitolautakunta 2008.)

Verovelvollinen joutuu usein selvittämään vähennettävän arvonlisäveron määrän erilaisten suhdelukujen avulla, ja näiden dokumentointiin tulisi kirjanpidossa kiinnittää huomiota. Sellaisia ratkaisuja, joita ei voitaisi esimerkiksi verotarkastuksessa arvostella, ei kuitenkaan ole olemassa. Kiinteistöyhtiöiden tapauksessa vaatimuksia kirjanpidolle aiheuttavat kiinteistön tilojen käyttötarkoituksen muutokset. Yhtiö saattaa hankkia uusia verollisia tiloja, tai jotkut tilat voivat siirtyä verottomaan käyttöön. Tällaiset käyttötarkoituksen muutokset vaikuttavat vähennysoikeuteen, joten verovelvollisen on ylläpidettävä selvitystä siitä, mitkä tilat ovat missäkin käytössä ja merkittävät muutokset muistiin. (Kallio ym. 2011, 219-220.)

3 KIINTEISTÖYHTIÖN ARVONLISÄVEROKÄYTÄNTÖ

3.1 Kiinteistöyhtiön arvonlisäverovelvollisuus

Lähtökohtaisesti kiinteistöjen ja niiden osien pitkäaikainen vuokraaminen tai muu hallinnan luovutus on arvonlisäverotonta. Asuntojen vuokrauksesta ei koskaan voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi. Sen sijaan liikekiinteistöjen ja -huoneistojen vuokrauksesta vuokranantajalla on mahdollisuus vapaaehtoisesti hakeutua verovelvolliseksi. Tämä kuitenkin edellyttää, että arvonlisäverolaissa säädetyt edellytykset täyttyvät. Vuokrattavaa kiinteistöä tai sen osaa tulee käyttää jatkuvasti vähennyksen oikeuttavaan liiketoimintaan. (Jukkola ym. 2008, 252-253.)

Jos kiinteistön omistaja on hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi, tulee hänen suorittaa arvonlisäveroä valtiolle verollisina perityistä vuokrista tai vastikkeista. Hänellä on myös oikeus vähentää verot, jotka sisältyvät verollista toimintaa varten hankittujen tavaroiden ja palvelujen hintaan. Kiinteistöön kohdistuvat hankinnat ovat vähennyskelpoisia niiden tilojen osalta, joiden vuokraamisesta kiinteistön omistaja on hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 362-363; Kallio ym. 2011a, 52.)

Mikäli verovelvolliseksi haetun kiinteistön omistaja vuokraa kiinteistönsä kaikkia tiloja, on koko kiinteistö verollisessa käytössä. Omistaja saa vähentää kaikki arvonlisäverot toimintaansa kohdistuvista verollisista tavara- ja palveluhankinnoista. Usein vähennysoikeuden soveltaminen on kuitenkin monimutkaisempaa. Kiinteistön omistajalla on usein useita kiinteistöjä hallinnassaan, ja näitä käytetään vain osittain vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa. (Kallio ym. 2011a, 57-58.)

Tämän lisäksi vuokraustoiminnasta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutunut yritys saattaa vuokraustoiminnan ohella harjoittaa muutakin toimintaa, joka voi olla osittain verotonta. Tällaisissa tilanteissa vähennyksiä ei luonnollisesti voida teh-

dä täysimääräisinä, vaan osittain. Osittaisen vähennyksen määrän selvittäminen voi olla hyvinkin hankala prosessi. (Kallio ym. 2011a, 57-58.)

3.2 Kiinteistöyhtiön kustannukset

Kustannukset tulee aina kohdistaa joko verolliseen tai verottomaan toimintaan, jolloin ostot ovat joko kokonaan vähennyskelpoisia tai kokonaan vähennyskelvottomia. Kiinteistöjen osalta kustannukset ovat helposti kohdistettavissa silloin, kun ne voidaan kohdistaa tiettyyn tilaan. Tilan käyttötarkoitus (verollinen vai veroton vuokraus) määrittää vähennyskelpoisuuden. Koko kiinteistöön kohdistuvissa suurissa korjauskustannuksissa, kuten perusparannuskustannuksissa, osittaista vähennysoikeutta ei yleensä sovelleta. Poikkeuksena tähän ovat tilanteet, joissa korjataan rakennuksen yhteisessä käytössä olevia tiloja, rakenteita tai laitteita (portaikot, julkisivu, LVIS-laitteet). (Kallio ym. 2011a, 58.)

Korkein hallinto-oikeus on antanut ratkaisun asunto-osakeyhtiön parvekere-monttikulujen vähennysoikeuteen liittyen. Asunto-osakeyhtiön huoneistojen yhteenlasketusta pinta-alasta noin 29 prosenttia oli verollisen liiketoiminnan käytössä. Yhtiö oli hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta liikehuoneistojen osalta. Yhtiöjärjestyksen mukaan remontin kustannukset kohdistuivat kaikkien osakkeenomistajien kannettaviksi, eikä vain verollisten tilojen osakkeenomistajien. Liikehuoneistoissa ei ollut parvekkeita. Koska parvekkeet olivat osa rakennuksen julkisivua ja kaikki osakkeenomistajat vastasivat remontin kustannuksista, asunto-osakeyhtiöllä oli oikeus vähentää kustannuksiin sisältyvät arvonlisäverot siltä osin kuin yhtiö oli hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi. (KHO 31.5.2012/1440.)

Suuri osa kiinteistön käyttöön liittyvistä päivittäisistä kustannuksista hyödyttää sekä verollista että verotonta kiinteistön käyttöä. Tällaisia yleiskustannuksia ovat esimerkiksi sähkökulut, lämmityskulut, siivouskulut ja piha-alueen asfaltointi. (Kallio ym. 2011a, 58-59.) Arvonlisäverolain 117 §:n mukaan tavarasta tai palvelusta, jonka verovelvollinen on hankkinut tai ottanut vain osittain vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, saadaan vähennys tehdä vain siltä osin kuin

tavaraa tai palvelua käytetään tähän tarkoitukseen (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501).

Laissa ei ole määriteltä, miten vähennysten jakaminen tulee tehdä. Sekä verollisessa että verottomassa käytössä olevaan kiinteistöön kohdistuvat kustannukset jaetaan usein esimerkiksi verollisessa ja verottomassa käytössä olevien tilojen pinta-alan suhteen. Näin määritetään niin sanottu kiinteistön verollisuusaste. (Kallio ym. 2011a, 58-59.)

3.3 Verovelvolliseksi hakeutumisen kannattavuus

Ennen verovelvolliseksi hakeutumista tutkitaan hakeutumisen tarkoituksenmukaisuus ja taloudellisuus aina tapauskohtaisesti. Kun mietitään verovelvollisuuden kannattavuutta pidemmällä aikavälillä, kannattaa asiaa tarkastella esimerkiksi investointien osalta. Suuriin investointeihin sisältyy paljon arvonlisäveroa, ja näiden arvonlisäverovähennysten kautta päästään pienentämään investointeihin sitoutuvan rahan määrää ja sitä kautta myös parantamaan kannattavuutta. (Kallio ym. 2011a, 61.)

Toinen asia, johon investointien ohella kiinnitetään huomiota, on vuokrattavan kiinteistön tai sen osan koko. Tilan koko vaikuttaa oleellisesti verovelvolliseksi hakeutumisen kannattavuuteen. Kannattavuutta voidaan arvioida laskemalla tilaan kohdistuva piilevä arvonlisävero, joka kertoo, paljonko tilan menot sisältäisivät arvonlisäveroa. Kiinteistön hoitokuluihin sisältyvä piilevä arvonlisävero tulee laskea tapauskohtaisesti, investointimenoissa on yleensä noin 19 % piilevää arvonlisäveroa. (Kallio ym. 2011a, 63.)

3.4 Vähennykseen oikeuttavan käytön tarkistus

Kiinteistöinvestointiin liittyvää arvonlisäverovähennystä on mahdollisuus tarkistaa tarkistuskauden aikana. Tarkistuskausi muodostuu yleensä 10 vuodesta. (Kirjanpitolautakunta 2008; Äärilä & Nyrhinen 2013, 373; Kallio ym. 2011a, 158-159.) Kun kiinteistöön tehty hankinta on tullut joko kokonaan tai osittain vähen-

nyskelpoiseen käyttöön, on hankinnasta voitu vähentää arvonlisäveroa. Mikäli vähennykseen oikeuttavan käytön osuus kuitenkin sattuu pienentymään tarkistuskauden aikana, tehtyä vähennystä tulee myös pienentää. (Kallio ym. 2011a, 168.)

Kiinteistön vähennykseen oikeuttava käyttö voi myös lisääntyä, mikäli tiloja käytetään entistä enemmän verollisessa toiminnassa. Elinkeinonharjoittajan arvonlisäverovelvollinen toiminta voi myös päättyä. Mikäli toiminta päättyy tarkistuskauden kuluessa, saattaa elinkeinonharjoittaja joutua palauttamaan investointeihinsa sisältyvää arvonlisäveroa. (Kallio ym. 2011a, 170-172.)

3.5 Keskinäinen kiinteistöyhtiö X

Kiinteistöyhtiö X omistaa noin 100 miljoonan euron arvoisen kiinteistömäärän. Kiinteistökohteita on yhteensä parikymmentä. Yhtiö on keskinäinen kiinteistöyhtiö, joten osakkaat hallitsevat kiinteistöyhtiön tiloja. Tämän takia Kiinteistöyhtiö X:n tuotot muodostuvat pääosin vastikkeista sekä vähäisessä määrin myös autopaikkojen ja muiden yhtiön hallinnassa olevien tilojen vuokratuotoista. (Juusela, L. 5.3.2013, sähköpostiviesti.)

Osakkeenomistajat ovat vuokranneet Kiinteistöyhtiö X:n tilat edelleen. Tilat ovat lähes kokonaan arvonlisäverollisessa käytössä, muutamia kiinteistöjä lukuun ottamatta. Nämä muutamit verottomassa käytössä olevat kiinteistöt aiheuttavat sen, että Kiinteistöyhtiö X:llä ei ole oikeutta tehdä arvonlisäverovähennyksiä täysimääräisinä. Kiinteistöyhtiö X:n arvonlisäveroaste lasketaan verollisessa ja verottomassa käytössä olevien tilojen pinta-alojen suhteessa. Tällä hetkellä arvonlisäveroaste on 96,08 %. Vähennyskelvoton arvonlisäveron osuus hankinnoissa on siis vain 3,92 %. (Juusela, L. 5.3.2013, sähköpostiviesti.)

Kiinteistöyhtiö X:ssä käsitellään osittaista arvonlisäverollisuutta kahdella eri tavalla. Käsitelytapa valitaan ostolaskun sisällön perusteella:

- Ostolaskut, jotka ovat kiinteistöjen huoltoon, ylläpitoon tai korjauksiin liittyviä, käsitellään yleiskuluina. Laskuihin sisältyvistä arvonlisäveroista

tehdään Kiinteistöyhtiö X:n arvonlisäveroasteen 96,08 % mukaiset vähennykset.

- Ostolaskut, jotka liittyvät kiinteistöjen peruskorjauksiin ja uudisrakentamiseen, käsitellään aina kiinteistökohtaisesti kunkin kiinteistön arvonlisäverollisuusasteen mukaan. Tämä hoidetaan sisäisen laskennan avulla. Kiinteistöille on annettu kustannuspaikkatunnukset ja peruskorjaus- ja uudisrakentamishankkeille on annettu projektitunnukset. Näiden tietojen avulla pystytään luomaan tarvittava ohjaus kirjanpitojärjestelmään ja käsittelemään ostolaskujen arvonlisäverovähennykset.

Suurin osa projekteista oikeuttaa 100 % arvonlisäverovähennykseen, koska tilat ovat tai tulevat olemaan verollisessa käytössä. Kiinteistöyhtiö X:llä on kuitenkin ollut myös kiinteistöjä, joiden loppukäyttö on verotonta, ja sellaisissa tapauksissa projektien investoinneista ei voida tehdä arvonlisäverovähennyksiä. (Juuse-la, L. 5.3.2013, sähköpostiviesti.)

Arvonlisäverovähennykset Kiinteistöyhtiö X:n kirjanpidossa

Kiinteistöyhtiö X:lle kertyy noin 200 ostolaskua kuukaudessa. Ostolaskuilla kirjataan kuukauden aikana täydet arvonlisäverovähennykset. Vasta kuukauden lopussa lasketaan vähennyskelvoton osuus arvonlisäverosta. Osuus on 3,92 % arvonlisäverosaamisten kuukauden yhteismäärästä. Tämä vähennyskelvottomuusprosentin mukainen määrä kirjataan yhtiön Muut hoitokulut –tilille. (Juuse-la, L. 5.3.2013, sähköpostiviesti.) Kuvasta 1 näkyy tämä joka kuukauden lopuksi tehtävä oikaisu. Kirjauksen viemiselleeseen merkitään arvonlisäverosaamisten yhteismäärä, josta 3,92 %:n osuus on laskettu.

TOSITENRO	PÄIVÄYS	VIENTISELITE	TAPAHTUMA	
60131	31.12.2012	Alv-väh.kelvoton osuus 3,92%/ 66.645,82e		
ERO	TILIN NIMI	VIENTISELITE	SUMMA	D/K
	1673 Arvonlisäverosaamiset	Alv-väh.kelvoton osuus 3,92%/ 66.645,82e	-2.612,52	K
	6800 Muut hoitokulut	Alv-väh.kelvoton osuus 3,92%/ 66.645,82e	2.612,52	D

Kuva 1. Vähennyskelvottoman arvonlisäveron oikaisu.

Projektien kustannukset kirjataan tilikauden aikana Korjaukset-tilille. Nämä ostolaskut ovat mukana edellä kuvatussa arvonlisäverovähennyksen oikaisussa. Tilikauden päättyessä Kiinteistöyhtiö X:ssä määritellään taseeseen aktivoitavat peruskorjaushankkeet ja uudisrakennushankkeet. Kunkin projektin ostolaskut ja kirjaukset raportoidaan projektiraportilla, josta käyvät ilmi projektiin kohdistuneet arvonlisäverovähennykset. Tästä projektikohtaisesta arvonlisäverosaamisten yhteismäärästä lasketaan aiemmin tehdyn vähennyskelvottomuusprosentin (3,92 %) mukainen lisävähennys, jonka myötä projektin arvonlisäveroaste nousee takaisin 100 %:iin. Näin siis menetellään, mikäli projekti oikeuttaa 100 %:n arvonlisäverovähennykseen. (Juusela, L. 5.3.2013, sähköpostiviesti.)

Kuvan 2 projektiraportissa kuvattu projekti 70001 oikeuttaa täyteen arvonlisäverovähennykseen. Projektiraportista näkyvät projektiin 70001 kohdistuneet arvonlisäverosaamiset, ja laskettu lisävähennys (18527,90 €), jonka myötä projektin arvonlisäveroaste nousee 100 %:iin.

Malli Yhtiö		31.12.2012
Tk:lla kirjattu verollisuusasteella 96,07/96,08%	3,92 %	EUR
Alv-vähennyskelpoisuus 100 %	18 527,90	2 055 481,97
Projekti: 70001		
EUR		
01.01.2012 - 31.12.2012		
TASE VASTAAVAA		
VAIHTUVAT VASTAAVAT		
Saamiset		
Pitkäaikainen		
Muut saamiset		
1673 Arvonlisäverosaamiset	472.650,50	
* Yhteensä	472.650,50	
Yhteensä	472.650,50	
Yhteensä	472.650,50	
TULOSLASKELMA		
Muut kulut		
Kiinteistön muut hoitokulut		
Korjaukset		
6430 Korjaukset	-2.055.481,97	
* Yhteensä	-2.055.481,97	
Muut kulut yhteensä	-2.055.481,97	

Kuva 2. Projektiraportti projektista 70001.

Kun projekti aktivoidaan, tehdään samalla edellä projektiraportissa laskettu arvonlisäverovähennys. Kuvassa 3 näkyy projektin 70001 aktivointi. Projektista on tehty lisää arvonlisäverovähennystä ja oikaistu arvonlisäveroa vastaava määrä pois Muut hoitokulut –tililtä.

Tositelaji	Tositenro	Päiväys	Vientiselite	Tapahtuma	Kust.pai k. / Projekti	
MU	60108	31.12.2012	Siirto kesk.er. pr.70001-			
Tilinumero	Tilin nimi	Vientiselite	Summa	D/K	Kust	Proj
1380	Ennakkom:	Siirto kesk.er. pr.70001-Kl	2.055.481,97	D	7	70001
6700	Aktivoinnit	Siirto kesk.er. pr.70001-Kl	-2.055.481,97	K	7	70001
1673	Arvonlisäve	Siirto kesk.er.pr.70001-Kl	18.527,90	D	99	
6800	Muut hoitc	Siirto kesk.er.pr.70001-Kl	-18.527,90	K	99	

Kuva 3. Projektin 70001 aktivointi ja arvonlisäveron lisävähennys.

Kiinteistöyhtiön arvonlisäveroaste tarkistetaan aina, kun kiinteistöjen käyttötarkoitukset muuttuvat. Tähän mennessä tämä on tapahtunut enintään kerran vuodessa. Yhtiön toimitusjohtaja vastaa tarkistuksesta. Hän laatii muuttuneesta tilanteesta luettelon, josta käyvät ilmi kaikki tilat neliöineen sekä neliöt jaettuna verolliseen ja verottomaan käyttöön. Verollisen ja verottoman käytön suhteesta saadaan kulloinkin käytettävä arvonlisäveroaste. (Juusela, L. 7.4.2013, sähköpostiviesti.)

Kiinteistöyhtiö X:ssä arvonlisäveroasteen tarkistus suoritetaan ja siitä laaditaan asianmukainen dokumentaatio. Tästä dokumentaatiosta selviää arvonlisäveron osittaisen vähentämisen perusteet, mutta tarkemmat ohjeet kirjanpitäjälle puuttuvat. Ohjeet olisi hyvä saada asiakasyrityksen omaan tiedostokansioon tai tsekkilistaan. Tsekkilista on Administerin oma lista, johon merkitään asiakaskohteisesti kirjanpidon edistyminen. Asiakkaiden tsekkilistoja pääsevät katsomaan kaikki työntekijät.

4 YHDISTYKSEN ARVONLISÄVEROKÄYTÄNTÖ

4.1 Yhdistyksen arvonlisäverovelvollisuus

Yhdistys ei ole toiminnastaan arvonlisäverovelvollinen silloin, kun tavaran tai palvelun luovuttaminen tukee yhdistyksen yleishyödyllistä tarkoitusta. Yhdistys on yleishyödyllinen silloin, kun se toimii ainoastaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi. Yleishyödyllisen yhdistyksen toiminta ei voi kohdistua rajattuun henkilöpiiriin. Lisäksi yhteisö ei voi tuottaa sen toimintaan osallistuville henkilöille taloudellista etua. (Verohallinto 2011b.)

Kun tulot kerätään yhdistyksen varsinaisen tarkoituksen toteuttamiseksi, katsotaan myös laajempi toiminta (kuten erilaiset tapahtumat) verottomiksi. Verottomuutta tulee kuitenkin arvioida aina tapauskohtaisesti. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 52-53; Maaseutupolitiikan yhteistyöryhmä 2009, 76-77.) Yhdistykset rahoittavat toimintaansa muun muassa myyjäisten, arpajaisten, erilaisten tapahtumien ja sponsoreiden avulla. Yleensä jäsenmaksut ovat kuitenkin pääsääntöinen tulonlähde. (Optinet Oy 2013.)

Tuloverolaissa tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö on toiminnastaan arvonlisäverovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään tuloverolain mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501, 4 §).

Jotta yhteisön toiminta katsottaisiin elinkeinotoiminnaksi, tulee sen olla suunnitelmallista, jatkuvaa, itsenäistä, ansiotarkoituksessa tapahtuvaa ja rajoittamatonta. Asiakaskunnan tulee olla laaja, ja tavanomainen yrittäjäriski liittyy asiaan. Näitä asioita pidetään elinkeinotoiminnan tunnusmerkkeinä. (Verohallinto 2007; Valtiovarainministeriö 2009; Maaseutupolitiikan yhteistyöryhmä 2009, 76.)

4.2 Verovelvolliseksi hakeutumisen kannattavuus

Yleishyödyllinen yhteisö voi vapaaehtoisesti hakeutua toiminnastaan arvonlisäverovelvolliseksi. Hakeutuminen kuitenkin edellyttää, että yhteisön toiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutunut yhteisö on velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa kaikesta toiminnastaan. Yhteisön on usein kannattavaa hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi silloin, kun se myy tavaroita tai palveluja toisille arvonlisäverovelvollisille. Yhteisöllä on silloin oikeus vähentää omiin ostoihinsa sisältyvä vero, ja yhteisön asiakas voi omalta osaltaan vähentää myyntiin sisältyneen veron. (Verohallinto 2007; KHT-yhdistys 2010, 235-236.)

Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen on hyvä ajatus myös silloin, kun yhteisön myymään tavaraan tai palveluun sovelletaan alennettua verokantaa (0 tai 10 %). Hakeutumisen kannattavuus näkyy parhaiten juuri tällaisessa tilanteessa, jossa yhteisön toimintaan liittyvät ostot sisältävät enemmän veroa, kuin yhteisö joutuu suorittamaan myynnistään. Silloin yhteisö saa arvonlisäveropalautusta. (KHT-yhdistys 2010, 235-236.)

4.3 Osittaisen vähennyksen tekeminen

Jos yhteisön toimintaa varten hankittuja hyödykkeitä käytetään sekä verollisessa että verottomassa toiminnassa, arvonlisäverovähennys tehdään hyödykkeen hankintahinnasta siltä osin kuin hyödyke tulee verolliseen käyttöön. Yhteisön ostot tulisi pystyä jakamaan vähennyskelvottomiin ja vähennyskelpoisiin. Jako voidaan tehdä esimerkiksi liikevaihdon perusteella, mikäli se kuvaa vähennyskelpoisen käytön osuutta totuudenmukaisesti. (KHT-yhdistys 2010, 252.)

4.4 Turun Laskuvarjourheilijat ry

Turussa laskuvarjohyppääminen on alkanut vuonna 1968 Turun lentokerhon alaisuudessa. Vuonna 1973 hyppääjät perustivat oman yhdistyksen, jonka ni-

meksi tuli Turun Laskuvarjourheilijat ry, lyhemmin TLU. Nykyään TLU on yksi suurimmista Suomessa toimivista laskuvarjokerhoista. Yhdistyksen tarkoituksena on edistää laskuvarjourheilua kaikilla sen soveltamisaloilla, kohottaa jäsentensä terveyttä ja fyysistä kuntoa sekä levittää laskuvarjourheilua harrastukseksi. (Turun Laskuvarjourheilijat ry 2013a.) Yhdistyksellä on käytössään yksi lentokone, jota lentää ammattilentäjistä koostuva tiimi (Turun Laskuvarjourheilijat ry 2013b).

Laskuvarjourheilijoiden hyppytoiminta ja oppilastoiminta on ollut arvonlisäverollista toimintaa vuodesta 2007 asti. Nämä palvelut tulkitaan liikuntapalveluiksi ja niihin sovelletaan 10 % verokantaa. Toiminta on jatkuvaa, suunnitelmallista ja itsenäistä ja se on suunnattu laajalle asiakaskunnalle, ei vain TLU:n jäsenille. Yhdistys ei kuitenkaan harjoita toimintaa elinkeinotoiminnan muodossa, vaan on arvonlisäverovelvollinen ennakkoratkaisun mukaan. Hyppytoiminnan lisäksi Laskuvarjourheilijat pitävät kioskia, joka palvelee pääasiassa yhdistyksen jäseniä. (Kaakkurivaara, I. 6.3.2013.)

Kioskitoiminta on verotonta. Verottajan antaman ohjauksen mukaan kioskitoimintaa voidaan pyörittää arvonlisäverollisen toiminnan ulkopuolisena, koska kioskin toiminnan voidaan katsoa ulottuvan rajalliseen henkilöpiiriin eikä se kilpaile muiden toimijoiden kanssa. Vaikka muillakin kuin yhdistyksen jäsenillä on mahdollisuus käydä kioskista jotain ostamassa, lähes 100 % kioskin liikevaihdosta muodostuu kuitenkin jäsenten omasta kulutuksesta. (Hallanoro, M. 3.5.2013, sähköpostiviesti.)

Myös Laskuvarjourheilijoiden jäsenmaksutuotot ovat verottomia. Korkein hallinto-oikeus on antanut ratkaisun yhdistyksen jäsenmaksujen verollisuudesta. Ennakkoratkaisua hakeneen yhdistyksen toiminnan luonne oli sellainen, että jäsenmaksua ei voitu kohdistaa tiettyyn yhdistyksen tuottamaan palveluun. Lisäksi yhdistyksen toiminnan ja yksittäiselle jäsenelle aiheutuvan hyödyn välillä ei ollut välitöntä yhteyttä. Jäsenmaksu ei siis ollut vastike yhdistyksen suorittamista palveluista. Näin ollen yhdistys ei harjoittanut toimintaansa kokonaisuudessaan liiketoiminnan muodossa, eikä voinut hakeutua toiminnastaan kokonaisuudessaan arvonlisäverovelvolliseksi. (KHO:2011:75.)

Arvonlisäverovähennykset Laskuvarjourheilijoiden kirjanpidossa

Kaikki Laskuvarjourheilijoiden hyppytoimintaan tehtävät hankinnat ovat verollisia. Tällaisia ovat esimerkiksi lentokonehallin vuokra, lentokoneen polttoainekulut sekä oppilaiden koulutukseen sisältyvät hankinnat. Tilikauden aikana tällaisista hankinnoista, jotka kohdistuvat suoraan hyppytoimintaan, tehdään täydet arvonlisäverovähennykset. (Kaakkurivaara, I. 6.3.2013.)

Suoraan kioskitoimintaan liittyvistä hankinnoista ei luonnollisesti vähennetä arvonlisäveroa lainkaan kioskitoiminnan verottomuuden vuoksi. Laskuvarjourheilijat merkitsevät itse kirjanpidon tositemaineistoon laskukohtaisesti, mihin toimintaan hankinnat kohdistuvat. Kirjanpitäjän ei siis tarvitse käyttää aikaa sen pohdintaan kirjanpitoa tehdessään. (Kaakkurivaara, I. 6.3.2013.)

Sekä hyppy- että kioskitoimintaa koskevat yleiskulut, jotka Laskuvarjourheilijoiden tapauksessa ovat kiinteistö- ja hallintokuluja, käsitellään tilikauden aikana ikään kuin ne olisivat verottomia. Niistä ei siis tilikauden aikana vähennetä arvonlisäveroa ollenkaan. Vasta tilikauden lopuksi muistiotositteilla vähennetään osa hallinto- ja kiinteistökuluihin sisältyvästä arvonlisäverosta. (Kaakkurivaara, I. 6.3.2013.) Kuvissa 4 ja 5 on esitetty muistiotositteet edellä kuvatusta arvonlisäveromenettelystä.

Päiväys	Selite Tunniste	EUR Debet	EUR Kredit
31.12.2012	Puhelin-, maksuliikenne- ja taloushallintokulut		
Tiliöinti			
3905	Kirjanpito ja tilintarkastus		1 295,21
3129	Osuus hallintokuluista (50/100) 23 %	752,15	
2971	Ostojen vähennettävä alv	434,15	
3318	Osuus hallintokuluista (20/100) 23 %	300,86	
3912	Puhelin- ja tietoliikennekulut		1 026,54
3129	Osuus hallintokuluista (50/100) 23 %	596,13	
3318	Osuus hallintokuluista (20/100) 23 %	238,46	
Yhteensä		2 321,75	2 321,75

Kuva 4. Hallintokulujen kohdistaminen hyppy- ja oppilastoimintaan ja arvonnisäveron vähentäminen.

Kiinteistö- ja hallintokuluista tehdään molemmista yhtä suuret arvonnisäverovähennykset: 50 % kohdistetaan hyppytoimintaan ja 20 % oppilastoimintaan. Yhteensä siis 70 % näihin kuluihin sisältyvästä arvonnisäverosta vähennetään ja 30 % jää vähentämättä. (Kaakkurivaara, I. 6.3.2013.) Yllä olevassa kuvassa 4 on tehty hallintokulujen kohdistaminen sekä arvonnisäveron vähentäminen. Hallintokuluihin katsottiin kuuluviksi puhelin- ja tietoliikennekulut sekä taloushallinnon kulut.

Kuvassa 5 on esitetty täysin vastaavanlainen muistiotosite kuin kuvassa 4. Kuvan 5 muistiotositeella kohdistetaan kiinteistökulut hyppy- ja oppilastoimintaan sekä kirjataan arvonnisäverovähennykset. Vähennykset ovat yhtä suuret kuin hallintokulujen osalta. Kiinteistökuiluiksi katsottiin kiinteistöjen vuokrat, energiatkulut, hoitokulut sekä kiinteistövero ja vakuutukset.

Päiväys	Selite Tunniste	EUR Debet	EUR Kredit
31.12.2012	Kiinteistökulut hyppy- ja oppilastoimintaan		
Tiliöinti			
3127	Osuus kiinteistökuluista (50/100) 23	508,13	
2971	Ostojen vähennettävä alv	759,76	
3320	Osuus kiinteistökuluista (20/100) 23	203,25	
3850	Kiinteistöjen vuokrat		875,00
3127	Osuus kiinteistökuluista (50/100) 23	1 118,70	
3320	Osuus kiinteistökuluista (20/100) 23	447,48	
3851	Kiinteistöjen energiakulut		1 926,40
3127	Osuus kiinteistökuluista (50/100) 23	349,31	
3320	Osuus kiinteistökuluista (20/100) 23	139,72	
3852	Kiinteistöjen hoitokulut		601,51
3126	Osuus kiinteistökuluista (50/100)	158,87	
3312	Osuus kiinteistökuluista (20/100)	63,55	
3853	Kiinteistövero		222,42
3126	Osuus kiinteistökuluista (50/100)	309,31	
3312	Osuus kiinteistökuluista (20/100)	123,72	
3918	Vakuutukset		433,03
3127	Osuus kiinteistökuluista (50/100) 23	383,34	
3320	Osuus kiinteistökuluista (20/100) 23	153,34	
3855	Kiinteistöjen muut kulut		660,12
Yhteensä		4 718,48	4 718,48

Kuva 5. Kiinteistökulujen kohdistaminen hyppy- ja oppilastoimintaan ja arvonnisäveron vähentäminen.

Vähennykset ovat sekä hallinto- että kiinteistökulujen osalta merkittävät. Hallintokuluista vähennettävää arvonnisäveroa kertyi viime tilikaudelta 434,15 euroa ja kiinteistökuluista jopa 759,76 euroa. Yhteensä siis vähennettävää arvonnisäveroa kertyi 1193,91 euroa.

Laskuvarjourheilijoiden kirjanpito tehtiin 31.12.2012 saakka Visma Nova – ohjelmalla. Novaan ei ole tehty tiliominaisuuksia niin, että arvonnisäverot tulisivat vähennettyä tietyllä prosentilla jo tilikauden aikana. Se olisi kuitenkin ollut yksi vaihtoehto. Laskuvarjourheilijoiden tapauksessa on katsottu, että osittaisen arvonnisäverovähennyksen kirjaaminen hallinto- ja kiinteistökuluista on niin nopea ja vaivaton toimenpide, että se on helppo tehdä tilikauden loppuksi.

Laskuvarjourheilijoiden tositemaineistoon ei ole yleiskuluja sisältäviin ostolaskuihin erikseen merkitty, mistä saa tehdä osittaisen arvonlisäverovähennyksen ja mistä ei. Tämä johtuu luultavasti juuri siitä, että tilikauden aikana näitä vähennyksiä yleiskuluista ei tehdä. Tositemaineiston tulisi kuitenkin sisältää tiedot osittain vähennetyn arvonlisäveron laskuperusteista, ihan jo kirjanpitäjääkin varten ja erityisesti verotarkastuksen varalta.

Vuoden 2013 alusta Laskuvarjourheilijoiden kirjanpito on siirtynyt Administerin omaan kirjanpito-ohjelmaan Efinaan. Efinassa ei ole mahdollista rakentaa tiliominaisuuksia niin kuin perinteisessä kirjanpito-ohjelmassa, koska Efina ei laske itse arvonlisäveroa. Ohjelmassa ei ole niin sanottua alv-automaatiikkaa, kuten monissa perinteisissä kirjanpito-ohjelmissa. Kirjanpitäjä katsoo arvonlisäveron laskusta (tai laskee tarvittaessa) ja kirjaa sen oikealle tilille. Efinassa tiliominaisuuksia voidaan ohjailla esimerkiksi kustannuspaikkojen avulla, mutta todennäköisesti kirjanpitoa jatketaan Efinassa samoilla periaatteilla kuin Novassa.

Toistaiseksi Laskuvarjourheilijoiden arvonlisäverokäytännöstä ei ole tilitoimistossa laadittu minkäänlaista ohjeistusta. Jonkinlainen ohjeistus tulisi olla esimerkiksi sähköisessä muodossa asiakkaan omassa tiedostokansiossa tai tsek-kilistassa. Myös paperisen ohjeistuksen voisi laittaa asiakkaan kansioon. Laskuvarjourheilijoiden kirjanpito oli vuoden 2012 loppuun asti paperisena. Tähän aineistoon tullaan todennäköisesti palaamaan seuraavan tilikauden päättyessä, kun tarvitaan ohjeet arvonlisäveron käsittelyyn tilinpäätöksessä. Myös perustellut tietyt osittaisen arvonlisäverovähennysprosentin käyttämiseen tarvitaan. Perusteena voisi olla esimerkiksi tilinpäätösinformaation perustuva laskelma, josta kävisivät ilmi verollisen ja verottoman toiminnan osuudet.

Hyöty arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisesta

Turun Laskuvarjourheilijoille arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisesta on ollut ehdottomasti hyötyä. Hyöty saadaan pääasiassa siitä, että myyntiin sovelletaan alempaa verokantaa (10 %), kun taas hankintojen verokanta on lähes poikkeuksetta aina 24 %. Tämä aiheuttaa sen, että vähennettävää arvonlisäveroa ker-

tyy helposti enemmän kuin suoritettavaa veroa. Laskuvarjourheilijat ovatkin saaneet arvonlisäveropalautusta vuonna 2012 peräti 11 kuukaudelta. Vain yhdeltä kuukaudelta on tullut maksettavaa arvonlisäveroa. Arvonlisäveropalautukset ovat auttaneet merkittävästi Laskuvarjourheilijoiden rahoitustilannetta.

Kun lasketaan vuoden 2011 verollisten ja verottomien tuottojen osuudet kaikista tuotoista, vastaavat nämä osuudet melko hyvin niitä prosentteja (70 % ja 30 %), joiden mukaan arvonlisäverovähennykset hallintoon ja kiinteistöön liittyvistä kuluista tehdään. Vuonna 2011 verottomien tuottojen osuus kaikista tuotoista oli noin 25 %, ja verollisten tuottojen osuus vastaavasti 75 %. Verottomiin tuottoihin on laskettu jäsenmaksutuotot, rahoitustuotot sekä kioskitoiminnan tuotot. Verollisiin tuottoihin taas on laskettu mukaan hyppy-, lento- ja oppilastoiminnasta saadut tuotot.

Vuoden 2012 aikana oppilastoiminnan tuotoissa ei ole tapahtunut kovin suurta muutosta, mutta jäsenmaksutuotot ovat pienentyneet puolella vuoteen 2011 verrattuna. Jäsenmaksutuottojen pienentyminen johtuu siitä, että tandemasiakkaita, jotka hyppäävät yleensä vain yhden hypyn, ei enää viime vuonna liitetty jäseniksi kuten aikaisemmin. Hyppytoiminnan tuotot sen sijaan ovat kasvaneet valtavasti suhteessa vuoteen 2011. Myös kioskitoiminnan tuotot ovat kasvaneet jonkin verran.

Vuonna 2012 toimintaa on kasvattanut merkittävästi uuden lentokoneen hankinta ja vanhan myynti. Nyt Laskuvarjourheilijat vuokraavat lentotoiminnan kokonaan ulkopuolelta ja heillä on käytössään huomattavasti entistä tehokkaampi kone, joka vetää myös enemmän hyppääjiä. (Viitanen, A. 2.5.2013, sähköpostiviesti.) Laskettaessa verottomien ja verollisten tuottojen osuutta kaikista tuotoista lentokoneen myynti jätetään kuitenkin pois laskuista, sillä se on hyvin satunnainen tuottoerä. Verottomat tuotot olivat vuonna 2012 vain noin 10 % kaikista tuotoista, ja verolliset tuotot vastaavasti jopa 90 %.

Mikäli arvonlisäverovähennyksiä tarkastellaan näiden liikevaihtoon liittyvien laskelemien valossa, voitaisiin vähennykset hallinto- ja kiinteistökuluista tulevaisuudessa tehdä korkeampinakin. Ensin pitää toki ottaa selvää, tuleeko verollinen

toiminta jatkossakin muodostamaan näin suuren osan tuotoista. Mikäli kehityksen oletetaan olevan samanlaista jatkossakin, voidaan arvonlisäveroastetta nostaa 70 %:sta ylöspäin.

Kioskitoiminta on kasvanut vuodesta 2011 hieman, mutta se on edelleen melko pientä. Mikäli kioskitoiminta olisi verollista, sovellettaisiin siihen alennettua verokantaa (14 %). Kioskin tapauksessa alennetusta verokannasta ei kuitenkaan olisi niin paljoa hyötyä, koska suurin osa kioskin hankinnoistakin olisi 14 %:n hankintoja. Toki kioskin liittäminen arvonlisäverolliseksi nostaisi samalla yleiskulujen vähennyskelpoista arvonlisäveron osuutta. Kioskitoiminnan tuotot ovat vuonna 2012 olleet noin 5 % kaikista tuotoista, joten tämän perusteella vähennyskelpoinen arvonlisäveron osuus yleiskulujen osalta nousisi noin 5 %.

5 SOSIAALIHUOLLON JA KOULUTUKSEN VEROLLISUUS

5.1 Sosiaalihuollon määritelmä

Sosiaalihuollolla tarkoitetaan valtion tai kunnan harjoittamaa sekä sosiaaliviranomaisten valvomaa muun sosiaalihuollon palvelujen tuottajan harjoittamaa toimintaa, jonka tarkoituksena on huolehtia lasten ja nuorten huollosta, lasten päivähoidosta, vanhustenhuollosta, kehitysvammaisten huollosta, muista vammaisten palveluista ja tukitoimista, päihdehuollosta sekä muusta tällaisesta toiminnasta. Veroa ei suoriteta sosiaalihuoltona tapahtuvasta palvelujen ja tavaroiden myynnistä. (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501, 37-38 §.)

Kuntien on huolehdittava sosiaalipalvelujen järjestämisestä. Kunnilla on kuitenkin oikeus päättää, millä tavalla ja missä laajuudessa palveluja tuotetaan. Kunta voi järjestää sosiaalipalvelut itse, yhteistyössä muiden kuntien kanssa tai hankkimalla palvelun ulkopuoliselta. Ulkopuolisia palveluntuottajia ovat esimerkiksi kuntayhtymä, valtio tai yksityinen palveluntuottaja. (Kallio ym. 2012, 243.)

5.2 Yksityinen sosiaalipalvelun tuottaja

Yksityisen sosiaalipalvelun tuottajan toiminta on verovapaata, mikäli se on sosiaaliviranomaisten valvomaa. Verottomuuden edellytyksenä on aina, että palvelujen tuottaja on merkitty sosiaalipalvelujen antajien rekisteriin, jota ylläpitävät Terveystieteiden tutkimuskeskus ja lääninhallitus yhdessä. Rekisteristä käy ilmi, mitä palveluja ja missä laajuudessa palvelujen tuottaja tarjoaa. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 91-93; Kallio ym. 2012, 244-245.)

Lisäksi muiden kuin ympärivuorokautisten palvelujen tuottamisesta tulee tehdä ilmoitus siihen kuntaan, jossa palveluntuottaja toimii. Palveluntuottajan tulee

myös tehdä palvelusuunnitelma ja palvelusopimus yhdessä asiakkaan kanssa. Palveluntuottajalla on oltava vastuuhenkilö vastaamaan palvelun laadusta sekä lisäksi omavalvontasuunnitelma. (Verohallinto 2012b.)

Sekä laitoshuollon että avohuollon yhteydessä huollonsaajalle annetut tavarat ja palvelut ovat verottomia, mikäli ne sisältyvät rekisteriin merkittyyn laajuuteen. Tällaisia ovat esimerkiksi huollon yhteydessä tarjotut ateriat, ruokaostospalvelut ja kuljetuspalvelut. Huollon antajan tulee kuitenkin itse luovuttaa tavarat ja palvelut, jotta ne ovat verollisia. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 91; Kallio ym. 2012, 242-243.)

5.3 Koulutuksen verollisuuden määräytyminen

Veroa ei suoriteta koulutuspalvelun myynnistä. Koulutuspalvelulla tarkoitetaan yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkeakouluopetusta sekä taiteen perusopetusta, jota lain nojalla järjestetään tai jota lain nojalla avustetaan valtion varoin. (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501, 39-40 §.)

Sekä koulutuksen luonteen, että koulutuksen antajan tulee olla edellä mainitun lakipykälän mukaisia, jotta kysymyksessä on veroton koulutus. Mikäli koulutusta järjestetään yleisin liiketaloudellisin perustein, eikä se ole lakisääteistä tai valtion varoilla tuettua, on se verollista. Verollista koulutusta ovat esimerkiksi erilaiset vapaa-ajan viettoon tai harrastustoimintaan liittyvät koulutukset. (Verohallinto 2011a; Äärilä & Nyrhinen 2013, 99-101; Kallio ym. 2012, 249.)

5.4 Askelmerkki Oy

Askelmerkki Oy on vuoden 2010 joulukuussa perustettu sosiaali- ja koulutusalan palveluja tarjoava raisiolainen yritys (Askelmerkki 2013a). Henkilöstöä yrityksellä on noin 25. Askelmerkki tarjoaa avoperhekuntoutusta, asiantuntijapalveluja, perhetyötä, työvoimapalveluja, ammatillista tukihenkilötyötä sekä koulunkäynnin tukea. (Askelmerkki 2013b.)

Askelmerkin kasvu on ollut hyvin voimakasta kahden ensimmäisen toimintavuoden aikana, liikevaihto oli vuonna 2012 jopa viisinkertainen verrattuna vuoteen 2011. Myös henkilöstön määrä on kasvanut jatkuvasti. Yrityksen toiminta on siis lähtenyt vauhdikkaasti käyntiin. Askelmerkin asiakaskanta koostuu pääosin lähialueen kunnista, joille yritys tuottaa sosiaalipalveluja. (Kaakkurivaara, I. 6.3.2013.)

Askelmerkin tuottamista palveluista kaikki muu on sosiaalipalvelua paitsi työvoimapalvelu, joka on koulutusta. Työvoimapalvelu on työhönvalmennusta, johon kuuluu esimerkiksi työuravaihtoehtojen kartoitusta, työnhaun asiakirjojen päivittämistä ja työhaastatteluvaimennusta (Askelmerkki 2013c). Työvoimapalvelulla siis pyritään tukemaan ja ohjaamaan asiakkaan työllistymistä. Askelmerkin tarjoama työvoimapalvelu on verollista, sillä se ei ole lain nojalla järjestettyä eikä valtion tukemaa koulutusta. (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501.)

Työvoimapalveluja on toistaiseksi tuotettu vain Varsinais-Suomen ELY-keskukselle. Askelmerkin tuottamat sosiaalipalvelut ovat kaikki verottomia, joten ainoa verollinen toiminta on juuri tämä ELY-keskukselle myyty työvoimapalvelu. Askelmerkki on ollut arvonlisäverovelvollisten rekisterissä vuoden 2012 toukokuusta alkaen. (Kaakkurivaara, I. 6.3.2013.)

Arvonlisäverovähennykset Askelmerkki Oy:n kirjanpidossa

Askelmerkki on ottanut tavoitteekseen, että verollisen liiketoiminnan osuus tulisi olemaan 15 %. Tämän perusteella vuonna 2012 yleiskuluista, kuten matkapuhelin-, internet-, toimistotarvike- ja siivouskuluista on tehty 15 % arvonlisäverovähennykset. Vähennyksiä on kuitenkin tehty vuonna 2012 vain niiltä kuukausilta, jolloin yrityksellä on ollut verollista myyntiä ELY-keskukselle. Marraskuusta lähtien ELY-keskukselle tuotettavat palvelut ovat säännöllistyneet ja nyt niitä tuotetaan lähes joka kuukausi. Koska verollista myyntiä on nyt enemmän, tehdään vähennykset joka kuukaudelta. (Kaakkurivaara, I. 6.3.2013.)

Kuvassa 6 on esimerkki yleiskulusta tehtävästä arvonlisäverovähennyksestä. Kuvassa on kyseessä Dna Oy:n puhelinlasku, josta on tehty 15 % arvonlisäve-

rovähennys. Vientiselitteeseen on merkitty Arvonlisäverosaamiset-tilin kohdalle vähennetty osuus.

TOSITELAJI	TOSITENRO	PÄIVÄYS	TAPAHTUMA	KUST.PAIK. / PROJEKTI	
OR	508	30.11.2012	Ostolasku 319		
TILINUMERO	TILIN NIMI	VIENTISELITE		SUMMA	D/K
2870	Ostovelat	DNA Oy OR000319		-50,13	K
8510	Matkapuhelinkulut	DNA Oy OR000319		48,72	D
1763	Arvonlisäverosaamiset	DNA Oy OR000319 vÄ€h. 15 % alv:sta		1,41	D

Kuva 6. 15 %:n arvonlisäverovähennys puhelinlaskusta.

Kaikkien muiden yleiskulujen osalta on sovittu tehtäväksi 15 %:n arvonlisäverovähennys, paitsi kirjanpitolaskujen. Administer Oy Turun kirjanpitolpalveluista on sovittu tehtäväksi 30 %:n vähennykset. Tämä perustuu siihen, että on ajateltu kirjanpito toimiston tekevän ikään kuin kaksinkertaisen työn arvonlisäveron laske-
miseksi. Vähennysprosentti on siis suoraan kaksinkertainen yleiseen prosenttiin verrattuna. (Kaakkurivaara, I. 6.3.2013.) Alla olevassa kuvassa on Administerin laskusta tehty kirjaus, jolla on vähennetty 30 % laskun sisältämästä arvonlisäverosta.

TOSITELAJI	TOSITENRO	PÄIVÄYS	TAPAHTUMA	KUST.PAIK. / PROJEKTI	
OR	516	13.12.2012	Ostolasku 323		
TILINUMERO	TILIN NIMI	VIENTISELITE		SUMMA	D/K
2870	Ostovelat	Administer Oy Turku OR000323		-971,09	K
1763	Arvonlisäverosaamiset	Administer Oy Turku OR000323 vÄ€h. 30 % alv:sta		54,48	D
8380	Taloushallintopalvelut	Administer Oy Turku OR000323 vÄ€h. 30 % alv:sta		916,61	D

Kuva 7. 30 %:n arvonlisäverovähennys kirjanpitolaskusta.

Askelmerkki Oy:n kirjanpito hoidetaan Efinan kautta. Kirjanpidon lisäksi Efinassa hoituvat myös yrityksen myynti- ja ostoreskontrat. Kuten Laskuvarjourheili-

joidenkin kohdalla, kirjanpitäjä laskee arvonlisäveron itse ja kirjaa sen oikealle tilille. Kuten edellä olevista kuvista näkyy, kirjauksen vientiselitteeseen merkitään tehty osittainen arvonlisäverovähennys. Tositeaineistoon Efinassa ei pysty tekemään merkintöjä, sillä ostolaskut ovat sähköisinä liitteinä ohjelmassa.

Ohjeistus arvonlisäveron vähentämisestä on kirjoitettu Askelmerkin tsekkilistään, mutta ohjeistus voisi olla tarkempi. Ohjeistukseen voisi esimerkiksi lisätä, minkä toimittajien laskuista veroa on tavattu vähentää. Samat toimittajat kun käytännössä laskuttavat palveluistaan joka kuukausi. Ohjeistus arvonlisäverokäytäntöön siis on, mutta tarkemmat perustelut osittain vähennettävän veron määrästä puuttuvat toistaiseksi. Jonkinlainen muistio arvonlisäverokäytännön taustoista ja osittaisen vähennyksen laskemisesta tulisi löytyä yrityksen kirjanpitoaineistosta.

Hyöty arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisesta

Askelmerkin kustannuksista suurin osa on palkkoja ja muita henkilöstökuluja. Arvonlisäveroa sisältäviä kuluja on melko vähän. Koska vähennyskelpoisia kuluja on niin vähän suhteessa verolliseen myyntiin, Askelmerkille on tullut vuonna 2012 pelkästään maksettavaa arvonlisäveroa. Rahoitusmielessä arvonlisäverollisuudesta on tässä vaiheessa ollut Askelmerkille vain haittaa. Asiakaspalvelun kannalta arvonlisäverollisuus sen sijaan on hyvä asia, sillä ELY- keskus saa vähentää ostolaskuihinsa sisältyvän arvonlisäveron.

Vuonna 2012 verollisen myynnin osuus koko liikevaihdosta on ollut vain 2 %. Tämä ei kuitenkaan anna vielä oikeaa kuvaa tilanteesta, koska verollinen myynti säännöllistyi vasta marraskuussa. Kun verollisen myynnin osuutta arvioidaan kuukausitasolla, osuus on suurempi. Marraskuussa 2012 verollisen myynnin osuus kuukauden koko liikevaihdosta on ollut 7 % ja joulukuussa 9 %. Helmikuussa 2013 osuus on myös ollut 9 %. Askelmerkin mukaan verollinen toiminta tulee lisääntymään 15 %:iin, mutta toistaiseksi se on ollut noin 10 %:n tasolla.

Jotta arvonlisäverollisuudesta olisi enemmän hyötyä, ja maksettava arvonlisävero pienenisi, tulisi vähennyskelpoisuutta pyrkiä mahdollisuuksien mukaan

laajentamaan. Askelmerkin toimitilavuokrat ovat verottomia, joten niistä ei vähennyksiä voida tehdä, mutta varastovuokrista vähennykset voitaisiin tulevaisuudessa myös tehdä. Tästä aiheutuva hyöty on kuitenkin todella pieni, vain noin 3€ kuukaudessa. Myös esimerkiksi työntekijöille hankittavista kannettavista tietokoneista voisi tehdä vähennyksen. Sama pätee muihin vastaaviin yhteiseen käyttöön tuleviin isompiin hankintoihin.

Työntekijöiden kululaskuista ei ole toistaiseksi tehty arvonlisäverovähennyksiä. Suurin osa Askelmerkin kululaskuista liittyy suoraan sosiaalipalveluihin, joten niistä ei edes voitaisi tehdä vähennyksiä. Muutamat kululaskut kuitenkin kuukausittain sisältävät yrityksen koko toimintaa hyödyttäviä hankintoja (esimerkiksi toimistotarvikkeita, pienkalustoa ja kokouskuluja), ja näistä kululaskuista vähennykset voitaisiin tehdä. Tämä olisi kuitenkin melko työlästä, sillä kululaskut tulisi käydä tarkasti läpi ja määrittää, mitkä ostot ovat koko toimintaa koskettavia ja mitkä eivät. Todennäköisesti kululaskujen sisältämät arvonlisäverot eivät olisi kovinkaan suuria, varsinkin kun niistä saisi vähentää vain 15 %.

Askelmerkillä on useita henkilöautoja. Osa niistä on työntekijöiden autoetuutoina, mutta muutama auto on yrityksen yleisessä käytössä. Mikäli vähennyskelpoisuutta saataisiin laajennettua näihin yleisessä käytössä oleviin autoihin, olisi siitä merkittävä hyöty vähennysten kannalta. Silloin voitaisiin vähentää esimerkiksi osa polttoainekustannusten sisältämästä arvonlisäverosta.

Verotuksessa yrityksen omistamia henkilöautoja kuitenkin kohdellaan erittäin tiukasti, sillä henkilöauton vähäinenkin yksityiskäyttö poistaa koko vähennysoikeuden (Verohallinto 2012a). Pakettiautojen kohdalla tilanne on erilainen, sillä pakettiautolla saa ajaa myös yksityisajoa. Askelmerkin tapauksessa autojen on kuitenkin käytännöllisempää olla henkilöautoja, koska niillä pitää pystyä kuljettamaan välillä montaa ihmistä ja liikkumaan kätevästi esimerkiksi kaupungissa.

6 YHTEENVETO

Tässä opinnäytetyössä perehdyttiin osittaisen arvonlisäverovähennyksen tekemistä koskeviin säännöksiin sekä selvitettiin osittaisen vähennyksen soveltamista kolmen case-yrityksen avulla. Työssä otettiin kantaa siihen, onko osittaiset vähennykset toteutettu case-yrityksissä parhaalla mahdollisella tavalla ja optimaalisen suuruisina. Työssä myös arvioitiin, onko osittaiset vähennykset tositettu ja perusteltu kirjanpitoon riittävän hyvin. Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena tutkimuksena.

Osittaisen arvonlisäverovähennyksen tekemiseen ei ole olemassa yksiselitteistä ohjetta. Suomen lainsäädäntö ei aseta määräyksiä osittain vähennettävän veron laskemisesta. Mikä tahansa luotettavalla tavalla hankinnan jakautumista verollisen ja verottoman toiminnan välillä mittaava jakomenetelmä hyväksytään. Laskuvarjourheilijoiden ja Askelmerkin tapauksessa jakomenetelmänä käytetään liikevaihtoa. Kiinteistöyhtiö X:ssä hankinnat jaetaan verollisen ja verottoman toiminnan välillä kiinteistön käyttötarkoituksen perusteella. Kaikkien kolmen case-yrityksen arvonlisäverovähennykset on mielestäni tehty luotettavaa jakomenetelmää käyttäen.

Kiinteistöyhtiö X:ssä arvonlisäveroaste on todella korkea, 96,08 %. Korkean arvonlisäveroasteen vuoksi osittaisesta arvonlisäverollisuudesta on ehdottomasti hyötyä. Arvonlisäveroaste tarkastetaan Kiinteistöyhtiössä aina kiinteistöjen käyttötarkoitusten muuttuessa. Tämän vuoksi voidaan olettaa, että arvonlisäveroaste pysyy ajantasaisena. Kiinteistöyhtiössä laaditaan aina muuttuneesta tilanteesta luettelo, joka sisältää kaikki tilat neliöineen sekä neliöt jaettuna verolliseen ja verottomaan käyttöön. Luettelo toimii näin perusteena arvonlisäveroasteelle.

Laskuvarjourheilijat ovat ehdottomasti hyötynneet arvonlisäverovelvolliseksi haakeutumisesta. Laskuvarjourheilijat saivat viimeksi päättyneen tilikauden aikana 11 kuukaudelta arvonlisäveropalautusta. Tämä johtuu pääasiassa siitä, että myyntiin sovelletaan alennettua verokantaa (10 %), kun taas hankintojen vero-

kantana on 24 %. Näin vähennettävää arvonlisäveroa kertyy suhteessa enemmän kuin suoritettavaa, mikä johtaa arvonlisäveropalautuksiin.

Laskuvarjourheilijoiden hallintoon ja kiinteistöön liittyvistä kuluista on vähennetty yhteensä 70 % arvonlisäverosta. Tämä vastaa vuoden 2011 tilannetta. Vuonna 2012 hyppytoiminnan tuotot kasvoivat valtavasti suhteessa vuoteen 2011. Jäsenmaksutuotot, jotka ovat verottomia, taas pienenivät puolella vuoteen 2011 verrattuna. Verollisten tuottojen osuus siis kasvoi ja verottomien osuus pieneni. Vuonna 2012 verolliset tuotot olivat jopa 90 % kaikista tuotoista. Vastaavasti verottomien tuottojen osuus oli vain 10 %. Mikäli kehityksen oletetaan olevan samanlaista jatkossakin, tulisi arvonlisäveroastetta nostaa 70 %:sta ylöspäin.

Askelmerkille osittaisesta arvonlisäverollisuudesta on ollut suurimmaksi osaksi haittaa. Viimeksi päättyneellä tilikaudella Askelmerkille on tullut pelkästään maksettavaa arvonlisäveroa. Tämä johtuu siitä, että Askelmerkin kustannuksista suuren osan muodostavat palkat ja muut henkilöstökulut. Arvonlisäveroa sisältäviä kuluja on melko vähän.

Jotta arvonlisäverollisuudesta olisi Askelmerkille enemmän hyötyä, tulisi vähennyskelpoisuutta pyrkiä laajentamaan. Tällä hetkellä vähennyskelpoisuutta voitaisiin laajentaa varastovuokriin ja kululaskuihin, jotka sisältävät yrityksen koko toimintaa hyödyttäviä hankintoja (toimistotarvikkeita, pienkalustoa ja kokouskuluja). Olisi hyvä myös tutkia mahdollisuutta laajentaa vähennyskelpoisuutta yrityksen henkilöautoihin, sillä autojen kuluista saataisiin merkittäviä arvonlisäverovähennyksiä.

Askelmerkin yleiskuluista tehdään 15 %:n arvonlisäverovähennykset sillä perusteella, että yrityksen verollisen liiketoiminnan osuuden uskotaan kasvavan 15 %:iin. Toistaiseksi verollisen toiminnan osuus on kuitenkin ollut kuukausitasolla noin 10 %. Vuositasolla verollisen toiminnan osuutta koko toiminnasta ei voida vielä arvioida, koska verollinen myynti säännöllistyi vasta vuoden 2012 marraskuussa.

Osittaisen vähennyksen tosittaminen ei ole esimerkkitapausten kohdalla sellainen, kuin sen tulisi olla. Olisi todella tärkeää, että arvonlisäverokäytännöistä

olisi tilitoimistossa olemassa kattavat ohjeet. Ohjeiden avulla esimerkiksi kirjanpitäjän sijaiset tietäisivät, miten tulisi toimia, vaikka asiakasyritys olisikin vieras. Lisäksi ohjeet ja perustelut arvonlisäverokäytännöistä tarvitaan mahdollista verotarkastusta varten.

Ohjeiden ja perusteiden tulisi olla jossain muodossa tallennettuina, eikä pelkästään yrityksen kirjanpitäjän omassa tiedossa. Useimmiten asiakasyrityksen kirjanpitäjä on itse vastaamassa mahdollisiin tilintarkastajan tai verottajan kysymyksiin, mutta aina näin ei kuitenkaan ole. Siinä tilanteessa on erityisen tärkeää, että ohjeet ovat tallennettuina kirjallisessa muodossa ja ovat kaikkien saatavilla.

Laskuvarjourheilijoiden tapauksessa sekä ohjeistus kirjanpitäjää varten että laskuperusteet osittaisen arvonlisäveron vähentämiseen puuttuvat toistaiseksi kokonaan. Askelmerkin arvonlisäveromenettelyä varten on ohjeistus, mutta se voisi olla tarkempi. Laskuperusteet sen sijaan puuttuvat kokonaan. Kiinteistöyhtiö X:n tilanne on päinvastainen kuin Askelmerkin: dokumentaatio osittaisen arvonlisäverovähennyksen perusteista on olemassa, mutta tarkemmat ohjeet kirjanpitäjälle puuttuvat.

Sain tästä työstä arvokasta tietoa arvonlisäveron vähennysoikeudesta yleensä sekä erityisesti arvonlisäveron osittaisesta vähentämisestä. Pääsin myös näkemään, miten eri toimialojen yrityksissä käytännössä sovelletaan osittaisia vähennyksiä. Perehtymiseni tähän aiheeseen auttaa minua suoraan työssäni tilitoimistossa. Työstäni on apua myös muille taloushallintoalan ihmisille, jotka kaipaavat tietoa osittaisesta arvonlisäveron vähentämisestä ja soveltamisesta käytännössä.

Toimeksiantajalleni Administer Oy:lle on työstäni erityisesti asiakaspalveluun liittyvää hyötyä, koska olen perehtynyt kolmeen asiakasyritykseen ja pohtinut yritysten arvonlisäverotilanteita yksityiskohtaisesti. Työni avulla voidaan kehittää asiakasyritysten arvonlisämenettelyä mahdollisimman optimaaliseksi.

LÄHTEET

Askelmerkki Oy 2013a. Askelmerkki Oy. Viitattu 1.3.2013.
<http://www.askelmerkki.fi/askelmerkki.html>.

Askelmerkki Oy 2013b. Palvelut. Viitattu 1.3.2013. <http://www.askelmerkki.fi/palvelut.html>.

Askelmerkki Oy 2013c. Palvelut. Työvoimapalvelut. Viitattu 9.3.2013.
<http://www.askelmerkki.fi/tyovoimapalvelut.html>.

Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501.

Jukkola, J.; Järvenoja, M.; Kaari, P.; Romppainen, L.; Tannila, E. & Tikkanen, T. 2008. Kiinteistöverotuksen käsikirja. 5. uudistettu painos. Jyväskylä: Kiinteistöalan Kustannus Oy.

Kallio, M.; Korpelainen, T. & Nielsen, A. 2011. Kiinteistöjen arvonlisäverotus. 4. uudistettu painos. Helsinki: KHT-Media Oy.

Kallio, M.; Nielsen, A.; Ojala, M. & Säaskilahti, J. 2012. Arvonlisäverotus 2012. Helsinki: Edita.

KHT-yhdistys 2010. Yhdistyksen ja säätiön tilinpäätösmalli. 9. uudistettu painos. Helsinki: KHT-Media Oy.

Kirjanpitolautakunta 2008. Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta 6.5.2008. Viitattu 9.2.2013.
<http://www.edilex.fi/virallistieto/kilaohje/alvkirj3>.

KHO:2011:75. Korkeimman hallinto-oikeuden päätös 8.9.2011. Viitattu 3.5.2013.
<http://www.kho.fi/paatokset/55865.htm>.

KHO 31.5.2012/1440. Korkeimman hallinto-oikeuden päätös 31.5.2013. Viitattu 3.5.2013.
<http://www.kho.fi/paatokset/58625.htm>.

Koponen, S. 2012. Vähennykset arvonlisäverotuksessa. Tilisanomat 4/2012.

Maaseutupolitiikan yhteistyöryhmä 2009. Pykkänen, P. Yhtälö. Yhdistyksen talous ja verotus. Mitä pienessä yhdistyksessä pitäisi osata? Maaseutupolitiikan yhteistyöryhmän julkaisuja 1/2009. Viitattu 16.2.2013.

http://www.maaseutupolitiikka.fi/files/844/YHDISTYKSEN_TALOUS_JA_VEROTUS_YHTALO_netiversio_paivitetty_2012.pdf.

Optinet Oy 2013. Yhdistystieto.fi. Varainhankinta. Viitattu 15.2.2013.
<http://www.yhdistystieto.fi/taloudenhoito/varainhankinta>.

Ruohola, T. 2008. Vähennettävä vero. Arvonlisäverokoulu osa 5/9. Tilisanomat. Viitattu 16.2.2013. <http://www.tilisanomat.fi/node/777>.

Turun Laskuvarjourheilijat ry 2013a. Pähkinänkuoressa. Viitattu 1.3.2013.
<http://www.skydiveturku.fi/keita-olemme/pahkinankuoressa.html>.

Turun Laskuvarjourheilijat ry 2013b. Lentokone. Viitattu 1.3.2013.
<http://www.skydiveturku.fi/keita-olemme/lentokone.html>.

Salomaa, P. & Sorsa, M. 2013. Yleiskustannukset arvonlisäverotuksessa. Tilisanomat 2/2013.

Valtiovarainministeriö 2009. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta selvittäneen työryhmän muistio. Toimenpide-ehdotuksia yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyvien ongelmakohtien korjaamiseksi. Viitattu 22.3.2013. www.vm.fi -> Julkaisut ja asiakirjat -> Julkaisut -> Verotus -> vuosi 2009 -> Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus.

Verohallinto 2007. Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille. Viitattu 22.3.2013.

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

[Fl/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Kokonaan_ja_osittain_verovapaat_yhteisot/Verotus_ohje_yleishyodyllisille_yhdistyks\(10062\)](http://www.vero.fi/fi-Fl/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Kokonaan_ja_osittain_verovapaat_yhteisot/Verotus_ohje_yleishyodyllisille_yhdistyks(10062)).

Verohallinto 2010. Arvonlisäverottoman vähäisen toiminnan raja 8500 euroa. Viitattu 18.4.2013.

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

[Fl/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Aloittava_yritys/Arvonlisaverottoman_vahaisen_toiminnan_r\(14326\)](http://www.vero.fi/fi-Fl/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Aloittava_yritys/Arvonlisaverottoman_vahaisen_toiminnan_r(14326)).

Verohallinto 2011a. Arvonlisäverovelvollisen opas 2011. Verohallinnon julkaisu 189.11

1.4.2011. Viitattu 3.5.2013. <http://www.vero.fi/fi->

[Fl/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisaverovelvollisen_opas_2011\(16309\)](http://www.vero.fi/fi-Fl/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisaverovelvollisen_opas_2011(16309)).

Verohallinto 2011b. Milloin yhdistys tai säätiö on yleishyödyllinen? Viitattu 3.5.2013. [http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ ja_ yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ ja_ saatio/Tuloverotus/Milloin_ yhdistys_ tai_ saatio_ on_ yleishyod\(11733\).](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ ja_ yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ ja_ saatio/Tuloverotus/Milloin_ yhdistys_ tai_ saatio_ on_ yleishyod(11733).)

Verohallinto 2012a. Ajoneuvon hankinta, käyttö ja myynti arvonlisäverotuksessa. Viitattu 9.3.2013. [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ ja_ yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ ja_ osuuskunta/Arvonlisaverotus/Ajoneuvon_ hankinta_ kaytto_ ja_ myynti_ arvo\(20416\).](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ ja_ yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ ja_ osuuskunta/Arvonlisaverotus/Ajoneuvon_ hankinta_ kaytto_ ja_ myynti_ arvo(20416).)

Verohallinto 2012b. Yksityisten sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverotus. Viitattu 3.5.2013. [http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ ja_ yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ ja_ saatio/Arvonlisaverotus/Yksityisten_ sosiaalihuoltopalvelujen_ arv\(25131\).](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ ja_ yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ ja_ saatio/Arvonlisaverotus/Yksityisten_ sosiaalihuoltopalvelujen_ arv(25131).)

Verohallinto 2013. Arvonlisäverotus – yhdistys ja säätiö. Viitattu 3.5.2013. http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ ja_ yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ ja_ saatio/Arvonlisaverotus.

Äärilä, L. & Nyrrinen, R. 2013. Arvonlisäverotus käytännössä. 9., uudistettu painos. Helsinki: Sanoma Pro.