

Atte Hovi

Kahden verolain vertailu

AVL:n ja EVL:n vähennysoikeus

Metropolia Ammattikorkeakoulu

Tradenomi

Liiketalouden koulutusohjelma

Opinnäytetyö

Toukokuu 2014

Tekijä(t) Otsikko Sivumäärä Aika	Atte Hovi Kahden verolain vertailu AVL:n ja EVL:n vähennysoikeus 70 sivua Toukokuu 2014
Tutkinto	Tradenomi
Koulutusohjelma	Liiketalouden koulutusohjelma
Suuntautumisvaihtoehto	Taloushallinto ja rahoitus
Ohjaaja(t)	Lehtori Merja Lindholm
<p>Tämän työn tarkoituksena oli selvittää, mitä yhtäläisyyksiä arvonlisäverotusta säätelevän arvonlisäverolain ja elinkeinoverotusta säätelevän lain elinkeinotulon verottamisesta vähennysoikeuksilla on. Lisäksi työssä oli tarkoitus selvittää myös näiden kahden eri verolain vähennysoikeuksien eroavaisuuksia.</p> <p>Yleisellä tasolla arvonlisäverotus ja elinkeinoverotus kohdistuvat eri asioihin ja veronmaksajina toimivat eri tahot. Kuitenkin nämä molemmat verolait ovat elinkeinoharjoittajan verotusta sääteleviä lakeja.</p> <p>Työssä oli yhtäläisyyksien ja eroavaisuuksien selvittämisen lisäksi tarkoitus antaa kattava kuva Suomen arvonlisävero- sekä elinkeinoverojärjestelmästä. Työn teoriaosuudessa on käsitelty vähennysoikeuksien lisäksi arvonlisäverolain ja elinkeinoverolain verovelvollisuutta sekä lyhyesti myös verotusmenettelyä.</p> <p>Työ on tehty käyttäen laadullista tutkimusmenetelmää. Työn lähdeaineistona on käytetty pääasiassa aiheeseen liittyvää lainsäädäntöä, aiheesta kirjoitettua kirjallisuutta sekä Verohallinnon ohjeistuksia. Tutkimusaineistona on käytetty työn lähdeaineistoa sekä työn teoriaosuutta.</p> <p>Työn empiriaosuudessa on vertailtu arvonlisäverolain sekä lain elinkeinotulon verottamisesta vähennysoikeuksien yleisiä yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia sekä näiden kahden eri verolain vähennysoikeuksia yksittäisten, yleisesti hankaliksi koettujen menojen ja hankintojen osalta.</p> <p>Työn tulokseksi saatiin, että arvonlisäverolain ja lain elinkeinotulon verottamisesta vähennysoikeudet ovat melko hyvin linjassa, jos asiaa tarkastellaan yleiseltä tasolta. Yksittäisten, tähän työhön valittujen menojen ja hankintojen osalta on pientä poikkeamaa vähennysoikeuksien suhteen. Kuitenkin vähennysoikeudet olivat myös yksittäisten kulujen osalta hyvin samankaltaiset.</p>	
Avainsanat	arvonlisäverotus, elinkeinoverotus, vähennysoikeus, arvonlisäverojärjestelmä, elinkeinoverojärjestelmä

Author(s) Title Number of Pages Date	Atte Hovi A Comparison of Two Tax Acts - The deduction right according to VAT Act and Act on Income from Professional Activities 70 pages May 2014
Degree	Bachelor of Business Administration
Degree Programme	Economics and Business Administration
Specialisation option	Accounting and Finance
Instructor(s)	Merja Lindholm, Senior Lecturer
<p>The purpose of the present thesis was to exemplify the similarities and the differences of the deduction rights in two Finnish taxation laws. The two laws compared were Value Added Tax Act and Act on Income from Professional Activities. The Value Added Tax Act regulates the taxation of value added tax and Act on Income from Professional Activities regulates corporation taxation.</p> <p>The purpose of this thesis was also to give the reader a broad view of the Finnish taxation system in terms of value added taxation and corporation taxation.</p> <p>The theoretical part of this thesis examined the deduction right according the Finnish Value Added Tax Act and the Act on Income from Professional Activities. The theory part of this thesis also featured tax liability according to these two laws.</p> <p>The research method chosen for this research was a qualitative research.</p> <p>In the empirical part of this thesis, a general comparison of the deduction rights of these two acts was carried out. In addition, the two rights were compared in regards to the costs and procurements that are commonly seen as problematic from the deduction rights' point of view in both laws.</p> <p>The results of this study showed that the deduction rights in these two acts are generally very congruent. Additionally, the comparison that was made between costs and procurements that were selected in advance showed that that the deduction rights between the two laws are also mainly congruent, apart from few exceptions in some of these costs.</p>	
Keywords	value added tax, corporation tax, deduction right, the Finnish taxation system

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset	2
1.2	Lähdeaineisto ja tutkimusaineisto	2
1.3	Tutkimusmenetelmä	3
1.4	Rajaukset ja työssä käytettävät lyhenteet	3
2	Arvonlisäverojärjestelmä	4
2.1	Arvonlisäverotuksen neutraalisuus	4
2.2	Euroopan unionin lainsäädäntö	5
2.3	Verotusmenettely	6
2.4	Verovelvollisuus	7
2.5	Käännetty verovelvollisuus	8
2.6	Tavaran maahantuonti	10
2.7	Tavaran yhteisöhankinta ja kolmikantakauppa	11
3	Poikkeukset myynnin verollisuuteen ja palautusoikeus	12
3.1	Kiinteistöön liittyvien palveluiden oma käyttö	13
3.2	Kotimaan kaupan verottomuudet	14
3.3	Myyntimaasäännökset	14
3.4	Nollaverokannan alaiset myynnit	15
3.5	Palautusoikeus	16
4	Yleinen vähennysoikeus	18
4.1	Verollinen toiminta	19
4.2	Avoin Suomen valtion arvonlisävero	19
4.3	Käännetty verovelvollisuus	20
4.4	Maahantuonti	20
4.5	Yhteisöhankinta	21
4.6	Varaston siirto	21
4.7	Rakentamispalveluiden oman käytön vähennysoikeus	22
4.8	Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus ja takautuva vähennysoikeus	23
4.9	Osittainen vähennysoikeus	24
4.10	Eriyisvähennykset	24
4.11	Yleisen vähennysoikeuden rajoitukset	26
4.12	Laskumerkinnät	28

5	AVL:n vähennysoikeuden poikkeustilanteet	29
5.1	Edustusmenot ja lahjat	29
5.2	Työn ja kodin väliset matkakustannukset	31
5.3	Virkistysmenot	31
6	Elinkeinoverojärjestelmä	32
6.1	Elinkeinoverotuksen periaatteet	32
6.2	Verovelvollisuus ja verotusmenettely	34
6.3	Tulon veronalaisuus	35
7	Menon tai menetyksen vähennyskelpoisuus	37
7.1	Vähennykseen oikeutettavat menot ja menetykset	37
7.2	Menon vähennysoikeuden rajoitukset	40
7.3	Jaksotus ja vähennyskelpoiset varaukset	41
8	AVL:n ja EVL:n vähennysoikeuksien yhteneväisyydet ja eroavaisuudet	42
8.1	Yhteneväisyydet	43
8.2	Eroavaisuudet	45
9	Erityyppisten menoerien sekä valtion ja kunnan vähennysoikeus	47
9.1	Edustusmenot	47
9.2	Työmatkakustannukset	51
9.3	Muut matkamenot	54
9.4	Virkistysmenot	55
9.5	Palkat	56
9.6	Yksityinen kulutus	57
9.7	Lahjat, lahjukset ja lahjusten luontoiset edut	58
9.8	Valtion ja kunnan vähennysoikeus	60
10	Yhteenveto ja johtopäätökset	61
10.1	Oma pohdinta ja työn arviointi	64
	Lähteet	71

1 Johdanto

Arvonlisäverolaki (1993/1501) säättää Suomessa myytäviin tuotteisiin ja palveluihin sisältyvästä arvonlisäverosta. Laki elinkeinotulon verottamisesta (1968/360) säättää puolestaan verovelvollisen elinkeinotoiminnan verotuksesta. Molemmat lait ovat yritystoimintaa sääteleviä verolakeja (Verohallinto 2011; Verohallinto 2011).

Molemmissa laeissa säädetään myös verovelvollisen oikeudesta verovähennyksiin. Arvonlisäverotuksessa vähennysoikeuden tarkoituksena on siirtää veron maksuvelvollisuus tuotteen tai palvelun loppukäyttäjälle. Elinkeinoverotuksessa vähennysoikeudella annetaan verovelvolliselle mahdollisuus vähentää tulonhankkimistarkoituksessa syntyneitä elinkeinotoiminnan menoja ja menetyksiä varsinaisen verotuksen kohdistuessa elinkeinotoiminnasta saatuun tuloon.

Tässä työssä tutkitaan, onko arvonlisäverolain ja lain elinkeinotulon verottamisesta vähennysoikeuksissa jonkinlaisia yhtäläisyyksiä. Lisäksi työssä tutkitaan, miten nämä vähennysoikeudet eroavat toisistaan.

Työn ensimmäisissä luvuissa annetaan aiheelle viitekehys. Ensimmäiseksi esitetään arvonlisäverotuksen viitekehys ja sitten elinkeinoverotuksen viitekehys. Viitekehysten jälkeen siirrytään vertailemaan vähennysoikeuksien yleisiä yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia. Ennen työn yhteenvetoa ja johtopäätöksiä vertaillaan vielä vähennysoikeuksien yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia yksittäisten kulujen osalta.

Työn viitekehyksessä esitellään arvonlisäverolain sekä lain elinkeinotulon verottamisesta vähennysoikeuksien lisäksi muun muassa Suomen arvonlisäverojärjestelmää ja elinkeinoverotusjärjestelmää, verovelvollisuutta sekä lyhyesti verotusmenettelyä.

Työn viitekehyksessä pyritään antamaan kattava kuva niin arvonlisäverotuksesta kuin elinkeinoverotuksesta, sillä työn yhtenä tarkoituksena on tuottaa yleistä hyötyä taidoille, joita arvonlisäverotus ja elinkeinoverotus koskettavat. Työn laajan viitekehysten vuoksi työtä voivat hyödyntää niin opiskelijat kuin yrittäjätkin arvonlisäverotukseen ja elinkeinoverotukseen liittyvissä asioissa.

1.1 Tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset

Tässä työssä tutkittavana oleva tutkimusongelma on arvonlisäverolain ja lain elinkeinotulon verottamisesta vähennysoikeuksien yhteneväisyydet ja eroavaisuudet. Näiden yhtäläisyyksien selvittäminen antaa lisätietoa arvonlisäverotuksen ja tuloverotuksen yhteisistä piirteistä. Lisäksi tässä työssä tehtävä arvonlisäverotuksen ja elinkeinoverotuksen yhteneväisyyksien ja eroavaisuuksien tutkiminen toimii teoreettisella tasolla oivana apuvälineenä ammattikorkeakoulujen tradenomiopiskelijoiden verotuksen opinnoissa, kuten edellä on todettu.

Työn tutkimuskysymykset ovat seuraavat:

- Mitä yleisiä yhteneväisyyksiä ja eroavaisuuksia AVL:n ja EVL:n vähennysoikeuksilla on?
- Miten erilaiset menot ja hankinnat ovat vähennyskelpoisia arvonlisäverotuksessa ja elinkeinoverotuksessa?

1.2 Lähdeaineisto ja tutkimusaineisto

Työn pääasiallisena lähdeaineistona toimii kirjoitettu lähdeaineisto. Kirjoitetulla lähdeaineistolla tarkoitetaan tässä painettua kirjallisuutta, lakitekstiä, Verohallinnon ohjeistuksia, hallituksen esityksiä, muita aiheesta tehtyjä opinnäytetöitä ja erilaisten viranomaisten tekemiä ohjeistuksia sekä tiedotteita.

Työssä käytetty aineisto on ollut pääasiassa hyvin tuoretta, niin kirjallisten kuin sähköistenkin lähteiden osalta. Tämä takaa sen, että työssä esitetyt asiat ovat mahdollisimman ajankohtaisia.

Työn tutkimusaineisto koostuu työn viitekehystä sekä työn lähdeaineistosta. Tutkimusaineiston lähteinä ovat työn viitekehys sekä työn lähdeaineistona toiminut kirjallisuus, sähköisessä muodossa olevat lakitekstit ja Verohallinnon ohjeistukset.

Sekä lähde- että tutkimusaineistoa on pyritty keräämään runsaasti eri tekijöiltä, jotta työhön saataisiin enemmän näkökulmia ja siten myös syvyyttä. Lisäksi useampien lähteiden käyttäminen lisää työn luotettavuutta, sillä moni työssä esitetty asia on näin varmistettu useammasta eri lähteestä.

1.3 Tutkimusmenetelmä

Työssä käytetty tutkimusmenetelmä on laadullinen. Laadullisella tutkimusmenetelmällä tarkoitetaan menetelmää, joka ei perustu tilastollisten todennäköisyyksien löytämiseen eikä käytä tilastollisia metodeja: laadullisessa tutkimuksessa pyritään siis löytämään ja paljastamaan asioita eikä todentamaan olemassa olevia väitteitä tilastollisin menetelmin. Laadullisella tutkimuksella pyritään myös johtamaan yksittäistapauksista yhtenäinen, koko tukittavaa joukkoa koskeva selitys tai tulkinta tutkittavasta asiasta. (Alasuutari 1999, 38–48.)

Laadullinen tutkimusmenetelmä on valittu opinnäytetyön tutkimusasetelman vuoksi: koska pyritään ymmärtämään arvonlisäverotuksen ja elinkeinoverotuksen yhteneväisyyksiä ja eroavaisuuksia, ei tämänkaltaista työtä ole mielekästä tehdä tilastollisin mittauksin. Tilastolliset mittarit eivät tämänkaltaisessa työssä anna juurikaan lisäarvoa työlle: työn kannalta ei ole esimerkiksi mielekästä mitata, että kuinka suuri osa ajoneuvon kuluista on arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisia ja verrata tätä määrää sitten elinkeinoverotuksessa oleviin vähennyskelpoisiin ajoneuvon kuluihin. Työssä on nimenomaisesti tarkoitus muokata lähdeaineistoon ja tutkimusaineistoon nojautuen kokonaiskuva arvonlisäverotuksen ja elinkeinoverotuksen yhteneväisyyksistä ja eroavaisuuksista, jolloin kvantitatiivisille mittareille ei tässä työssä jää juurikaan sijaa.

1.4 Rajaukset ja työssä käytettävät lyhenteet

Työssä verrataan ainoastaan arvonlisäverotuksen liittyvän vähennysoikeuden ja elinkeinoverotukseen liittyvän vähennysoikeuden yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia. Työssä ei oteta kantaa siihen, onko verovelvollisen mahdollista hyödyntää näitä yhtäläisyyksiä tai eroavaisuuksia verosuunnittelussaan.

Työssä ei pyritä myöskään aktiivisesti etsimään syitä näiden kahden eri verolain vähennysoikeuksien yhteneväisyyksille ja eroavaisuuksille, vaan pyritään ainoastaan vertailemaan vähennysoikeuksia mahdollisimman objektiivisesti.

Työssä käytettävät lyhenteet ovat seuraavanlaisia:

AVL = arvonlisäverolaki

alv = arvonlisävero

alv-tunnus = arvonlisäverovelvollisen tunnus, joka arvonlisäverovelvolliselle annetaan tämän rekisteröityessä arvonlisäverovelvolliseksi

EVL= laki elinkeinotulon verottamisesta

EU = Euroopan unioni

EUT= Euroopan unionin tuomioistuin

HE = hallituksen esitys

KHO = korkein hallinto-oikeus

2 Arvonlisäverojärjestelmä

Kulutusverolla tarkoitetaan yleisesti tavaroiden ja palveluiden kuluttamiseen tarkoitettua veroa. Näitä veroja ovat esimerkiksi autovero, arvonlisävero, vakuutusmaksuvero sekä valmisteverot. Nämä verot voivat olla luonteeltaan fiskaalisia tai ei-fisikaalisia: Fisikaalisella verolla tarkoitetaan veroa, jolla kerätään varoja julkiselle sektorille. Ei-fisikaalinen vero taas viittaa verotusmuotoon, jolla pyritään verotulojen kerryttämisen lisäksi myös sääntelyyn. Esimerkkinä tästä verotusmuodosta on alkoholivero, jolla pyritään sääntelemään alkoholinkulutusta. (Juanto & Saukko 2012, 1–2.)

2.1 Arvonlisäverotuksen neutraalisuus

Verotuksen neutraalisuudella tarkoitetaan elinkeinonharjoittajien tasapuolisen verokohdelun lisäksi myös sitä, että tuotteen hintaan, jonka kuluttaja maksaa, sisältyy arvonlisäveroa saman verran riippumatta siitä, kuinka monta kertaa tuotetta vaihdetaan, en-

nen kuin tuote saavuttaa kuluttajan. Tällä tarkoitetaan lyhyesti siis sitä, että neutraalisuutta noudattavalla verokohtelulla pyritään osaltaan myös vähentämään veron kertaantumista lopullisen tuotteen hintaan. Lisäksi verotuksen neutraalisuudella pyritään siihen, että verotus vaikuttaisi mahdollisimman vähän elinkeinonharjoittajien sekä kuluttajien hankintapäätöksiin ja kulutuskäyttäytymiseen. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 26; Juanto & Saukko 2012, 12.)

Tasapuolisella verokohtelulla pyritään siis esimerkiksi siihen, että kahdella eri toimialalla toimivan elinkeinonharjoittajan lopputuotteisiin sisältyy veroa yhden kerran eikä niin, että toisen toimialan elinkeinonharjoittajan tuotteen loppuhintaan vero olisi päässyt kertaantumaan sen vuoksi, että elinkeinonharjoittajia olisi kohdeltu verotuksellisesti eri tavalla. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 26–27; Juanto & Saukko 2012, 12–13.)

Verotuksen neutraalisuutta on taattu myös EU:n jäsenvaltioiden kesken EU:n perussopimuksilla. EU:n perustamissopimuksen artikloissa 110–112 säädetään syrjintäkiellostä, joka rajoittaa jäsenvaltioiden itsemääräämisoikeutta arvonlisäverotuksessa. (Juanto & Saukko 2012, 8.)

Nämä EU:n perussopimukset ovat niin kutsuttua primaarioikeutta. Primaarioikeudella, tai primaarilainsäädännöllä, tarkoitetaan EU-lainsäädäntöä, joka menee kaikkien muiden säädösten edelle. Primaarioikeus sisältää muodollisia ja aineellisia säädöksiä. Primaarioikeus määrittelee muun muassa eri tahojen toimivaltuuksia sekä päätöksentekoprosesseja EU:ssa. (Euroopan unioni 2010; Juanto & Saukko 2012, 8.)

2.2 Euroopan unionin lainsäädäntö

Nykyiseen arvonlisäverojärjestelmään vaikuttaa Suomen lainsäädännön lisäksi myös edellä mainittu Euroopan unionin lainsäädäntö. EU:ssa EU-neuvosto antaa asetukset ja direktiivit koskien arvonlisäverotuksen lainsäädäntöä Suomessa. EU on vuosien saatossa harmonisoinut eli yhtenäistänyt sen jäsenvaltioiden arvonlisäverojärjestelmää EU:n sisämarkkinatavoitteiden toteutumiseksi. Harmonisointi toteutetaan juuri edellä mainittujen asetusten sekä direktiivien kautta. Tämä harmonisointi ei suinkaan ole tullut päätökseensä, vaan EU jatkaa edelleen sen jäsenvaltioiden arvonlisäverojärjestelmän harmonisointia edellä mainittujen asetusten ja direktiivien kautta. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 27–28.)

Direktiivit ovat niin kutsuttua sekundaarilainsäädäntöä, joista osa on jäsenvaltioita velvoittavia ja osan toteuttaminen on jäsenvaltion päätettävissä. Sekundaarilainsäädännöllä tarkoitetaan tässä jäsenvaltioille annettuja ohjeita siihen, mitä kansallisen lainsäädännön tulisi sisältää. Tämän vuoksi pakottavat EU-direktiivit eivät saa olla ristiriidassa Suomen kansallisen lainsäädännön kanssa. Toisaalta tähänkin on muutamia poikkeuksia, joista Suomen valtio on sopinut EU:n kanssa liittyessään EU:n jäseneksi vuonna 1995. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 27.)

Nykyinen EU:n uusi arvonlisäverodirektiivi (2006/ 112/ EY) pohjautuu pitkälti vuonna 1977 annettuun kuudenteen direktiiviin (77/ 388/ ETY). Sisällöllisesti direktiivit vastaavat pitkälti toisiaan, mutta uusi arvonlisäverodirektiivi annettiin sen vuoksi, että se selkeyttäisi kuudennen direktiivin säännöksiä ja rakennetta. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 27.)

Asetukset puolestaan ovat EU:n neuvoston antamaa lainsäädäntöä, joka on sellaisenaan voimassa jäsenvaltioissa. Asetuksia ei tarvitse erikseen implementoida: toisin sanoen asetuksia ei tarvitse erikseen sisällyttää kansalliseen lainsäädäntöön muokkaamalla sitä. Esimerkkinä arvonlisäverotukseen liittyvästä asetuksesta on EU-neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU 282/2011), joka sisältää tulkintaohjeita uuteen arvonlisäverodirektiiviin (2006/ 112/ EY). (Äärilä & Nyrhinen 2013, 28.)

2.3 Verotusmenettely

Suomen arvonlisäverojärjestelmässä verovelvollinen on pitkälti itse vastuussa veloitteidensa täyttämistä: verovelvollinen ilmoittautuu, laskee ja maksaa veron omatoimisesti ilman, että veroviranomainen sitä erikseen vaatii. Lisäksi verovelvollisen on itse ilmoitettava perustietojensa muutoksista sekä toiminnan päättymisestä. Perustietoja ovat muun muassa tilikausi, toimiala ja yrityksen osoite. (Verohallinto 2011, 1.)

Toimivaltaisena veroviranomaisena Suomessa on Verohallinto. Verohallinnon tehtävinä arvonlisäverotukseen liittyen ovat muun muassa verovelvollisten ohjaaminen sekä verotuksen valvominen. Ohjauksella tarkoitetaan Verohallinnon velvollisuutta antaa verovelvolliselle ohjausta sekä tarvittaessa ennakkoratkaisuja lain oikeasta soveltamisesta. Tämä edellä mainittu velvollisuus on myös kirjattu arvonlisäverolakiin, jonka luvussa 20 säädetään verovelvollisen oikeudesta ohjaukseen ja ennakkoratkaisuun sekä myös

Verohallinnon velvollisuudesta näiden antamiseen. (Kallio ym. 2013, 821; Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 20 luku; Verohallinto 2011, 52.)

2.4 Verovelvollisuus

Arvonlisäverovelvollisella tarkoitetaan elinkeinonharjoittajaa, joka on toiminnastaan arvonlisäverolain mukaan suorittamaan arvonlisäveroa (Äärilä & Nyrhinen 2013, 31, 192). Arvonlisäverovelvollinen määritellään hallituksen esityksen HE88/1993 mukaan sellaiseksi myyjäksi tai ostajaksi, joka on velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa valtiolle (Kallio ym. 2013, 535).

Verovelvollisuudesta säädetään AVL:n 2 luvun 2 §:ssä, jossa säädetään, että velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa arvonlisäverolain 1 §:ssä tarkoitetusta myynnistä on tavarain tai palvelun myyjä tai tietyissä, arvonlisäverolain 2 a, 8 a–8 c: issä tai 9 §:ssä säädettyissä tapauksissa ostaja. (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501, 2 §). Verovelvollisuuden siis aiheuttaa käytännössä liiketoiminnan muodossa suoritettava, Suomessa tapahtuva tavarain tai palvelun myynti (Äärilä & Nyrhinen 2013, 31).

Liiketoiminnan muodossa tapahtuva toiminta on yksi arvonlisäverovelvollisuuden määrittelyssä käytetyistä kriteereistä. Siksi se, milloin myynti tapahtuu liiketoiminnan muodossa, on verovelvollisuuden selvittämisen kannalta tärkeää. Liiketoiminnan muotoa ei ole laissa määritelty, mutta oikeuskäytännössä liiketoimintana on pidetty jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa, itsenäistä ja yrittäjäriskin sisältävää toimintaa. Kuitenkin arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuusperiaatteen mukaan liiketoiminnan käsite on väljä ja laajasti tulkittava. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 31–32; Juanto & Saukko 2012, 21.)

Verovelvollisen määritelmää on myös tarkennettu EU:n arvonlisäverodirektiivissä, jossa säädetään, että verovelvollisia ovat kaikki ne, jotka harjoittavat missä tahansa muodossa itsenäisesti liiketoimintaa. Liiketoiminnan muodolla tai tuloksella ei ole siis lähtökohteisesti vaikutusta verovelvollisuuteen. Saman direktiivin 9 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan liiketoimintana pidetään kaikkea kauppiaan, tuottajan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa. (Kallio ym. 2013, 535.)

Suomen arvonnäverolaissa on säädetty poikkeuksista verovelvollisuuteen muun muassa toiminnan vähäisyyden vuoksi. Vähäisenä myyntinä pidetään myyntiä, joka on tilikautena alle 8500 euroa. Toiminnan vähäisyyden vuoksi säädetty poikkeukset johtuvat pitkälti hallinnollisista syistä. Lisäksi myös esimerkiksi yleishyödylliset yhteisöt ja uskonnolliset yhteisöt eivät ole pääasiallisesti verovelvollisia. Myös yliopistojen, valtion ja kunnan verovelvollisuudessa on poikkeuksia. (Arvonnäverolaki 31.12.1993/1501 3–6 §; Juanto & Saukko 2012, 24.)

Yritysmuodolla ei ole lähtökohtaisesti vaikutusta verovelvollisuuteen (Kallio ym. 2013, 536). Lähtökohtaisesti niin ammatinharjoittaja kuin osakeyhtiökin tilittää veroa valtiolle samoin AVL:n 14 luvussa säädettyin perustein. Laissa on kuitenkin huojennuksia ja poikkeuksia tähän yleiseen periaatteeseen esimerkiksi edellä mainitun AVL 2 luvun 3 § vähäisen liiketoiminnan harjoittajien kohdalla sekä pienimuotoisen toiminnan harjoittajien kohdalla verovelvollisuuden alarajan huojennuksen muodossa. (Arvonnäverolaki 31.12.1993/1501 3 §, 14 luku, 147–149 a §.)

2.5 Käännetty verovelvollisuus

AVL 8 a–8 c §:ät ja 9 § säättävät käännetystä verovelvollisuudesta. Käännetty verovelvollisuus tarkoittaa käytännössä sitä, että myyjän sijasta ostaja on velvollinen suorittamaan veroa. Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan muun muassa sijoituskullan myymiseen ja välitykseen tietyissä tilanteissa, päästöoikeuden ostajiin sekä AVL 31, 31 a ja 33 §:ien mukaisten rakentamispalveluiden ostajiin. (Arvonnäverolaki 30.12.1993/1501 8 a§, 8 b §, 8 c §, 9 §; Äärilä & Nyrhinen 2013, 42–43, 137–139; Juanto & Saukko 2012, 39–40; Verohallinto 2013.)

AVL 8 c §:ssä säädetään tiettyihin rakentamispalveluiden sovellettavasta käännetystä verovelvollisuudesta. AVL 8 c §:n 1 momentin mukaan 31 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettuun rakentamispalveluiden myyntiin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan rakentamispalveluiden osalta silloin, kun ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka myy jatkuvasti rakentamispalveluita tai tekee 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tai 33 §:ssä tarkoitettuja kiinteistönluovutuksia. (Juanto & Saukko 2012, 40.)

On hyvä huomata, että käännetty verovelvollisuus kohdistuu nimenomaan AVL 8 c §:ssä tarkoitettujen rakentamispalveluiden myyntiin ja näin esimerkiksi rakennustarvikkeiden myynnistä, joissa myyjä ei suorita niihin liittyvä rakennustöitä, verovelvollinen on normaaliin tapaan myyjä (Äärilä & Nyrhinen 2013, 335).

Edellä esitettyjen rakentamispalveluiden sekä päästöoikeuksien ostajien osalta käännetty verovelvollisuus on pakollinen järjestely, josta ei voida poiketa. Tämä tarkoittaa esimerkiksi sitä, että päästöoikeuksien eikä rakentamispalveluiden ostaja voi vähentää myyjän aiheuttomasti laskuttamaa veroa. AVL 102 §:n mukaan vähennysoikeuden edellytyksenä on, että ostaja voi vähentää sellaisen myyjän laskuttaman veron, josta myyjä on lain mukaan verovelvollinen: päästöoikeuksien ja 8 c §:ssä tarkoitettujen rakentamispalveluiden myynnistä verovelvollinen on ostaja, jolloin AVL 102 §:n edellytys myyjän verovelvollisuudesta ei täyty. (Kallio ym. 2013, 578–579.)

Käännetty verovelvollisuus koskee myös ulkomaalaiselta elinkeinonharjoittajalta ostettuja tavaroita ja palveluita. Ulkomaalaisella tarkoitetaan käänneisen verovelvollisuuden tilanteessa elinkeinonharjoittajaa, jonka kotipaikka ei ole Suomessa ja jolla ei ole kiinteää toimipaikka Suomessa. (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 9–10 §.)

Vaikka ulkomaalaisella olisi Suomessa kiinteä toimipaikka, niin käänneinen verovelvollisuus tulee sovellettavaksi tilanteissa, joissa tämä kiinteä toimipaikka ei osallistu myyntiin. Edellytyksenä käännetylle verovelvollisuudelle ulkomaalaisen myyjän tilanteessa, kuin myös 8 a–8 c §:ien mukaisissa tilanteissa, on laskuun tehtävät arvonlisäverolain 102 a §:n mukaiset merkinnät. (Kallio ym. 2013, 87; Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 102 a §.)

Ulkomaalaiset elinkeinonharjoittajat ovat kuitenkin tietyissä tilanteissa velvollisia rekisteröitymään arvonlisäverovelvollisiksi Suomessa. Esimerkiksi Suomessa yhteisöhankeintoja tai -myyntejä tekevä ulkomaalainen on velvollinen rekisteröitymään verovelvolliseksi, vaikka hänellä ei olisi Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Tämä johtuu siitä, että AVL 2 b §:n mukaan yhteisöhankinnasta verovelvollinen on yhteisöhankkijan tekijä. Tämä yhteisöhankkijan sekä yhteisömyyjän arvonlisävelvolliseksi rekisteröitymisen velvoittaminen taas pohjautuu yhteisön (EU:n) alueen yhteisökaupan valvontajärjestelmän tarpeisiin. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 41.)

Kaiken kaikkiaan ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja joutuu rekisteröitymään Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi, jos 1) ulkomaalainen myy Suomessa yksityishenkilölle, 2) ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja myy toiselle ulkomaalaiselle elinkeinonharjoittajalle, 3) henkilökuljetuspalvelun myynnistä sekä 4) 69 d §:n mukaisesti kulttuuri-, viihde- sekä muista näitä vastaavien palveluiden myynnistä. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 41–42.)

2.6 Tavarahan maahantuonti

Tavarahan maahantuontiin (lyhyemmin maahantuontiin) eivät sovellu arvonlisäverolain yleiset säännökset verovelvollisuudesta. Jos maahantuonti tapahtuu Suomessa, verovelvollisuus eli veron suorittamisvelvollisuus on pääasiallisesti tavarahanhaltijalla. Tavarahanhaltijalla tarkoitetaan sitä, joka tekee tulli-ilmoituksen nimiinsä tai jonka nimiin tulli-ilmoitus tehdään. Pääsäännön mukaan tavarahanhaltijan tulee olla EU:hun eli yhteisöön sijoittunut. Jos tavaraa kuitenkin tuodaan satunnaisesti maahan, ei tällaisen tavarahanhaltijan kuitenkaan tarvitse olla yhteisöön sijoittautunut, jos tulliviranomaiset pitävät tällaista satunnaista tuontia perusteltuna. (Kallio ym. 2013, 515; Äärilä & Nyrhinen 2013, 254; Juanto & Saukko 2012, 147–148.)

Tietyissä tilanteissa voi veron suorittamisvelvollisuus maahantuonnista olla usealla taholla. Esimerkiksi päämiehen lukuun tehty asiamiehen nimissä oleva tulli-ilmoitus aiheuttaa verovelvollisuuden niin päämiehelle kuin ilmoituksen tehneelle asiamiehelle. (Kallio ym. 2013, 515.)

Maahantuonnissa tavara tuodaan EU:n veroalueelle (yhteisöön) niin kutsutuista kolmansista maista eli EU:n veroalueen ulkopuolisista maista. EU:n veroalue käsittää muutamia poikkeusalueita lukuun ottamatta, kuten Ahvenanmaata ja Gibraltaria, seuraavat EU-jäsenvaltiot: Alankomaat, Belgia, Bulgaria, Espanja, Irlanti, Italia, Itävalta, Kreikka, Kroatia, Kypros, Latvia, Liettua, Luxemburg, Malta, Portugali, Puola, Ranska, Romania, Ruotsi, Saksa, Slovakia, Slovenia, Suomi, Tanska, Tšekki, Unkari, Viro sekä Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta. (Tulli 2013.)

2.7 Tavarankäytön yhteisövero ja kolmikantakauppa

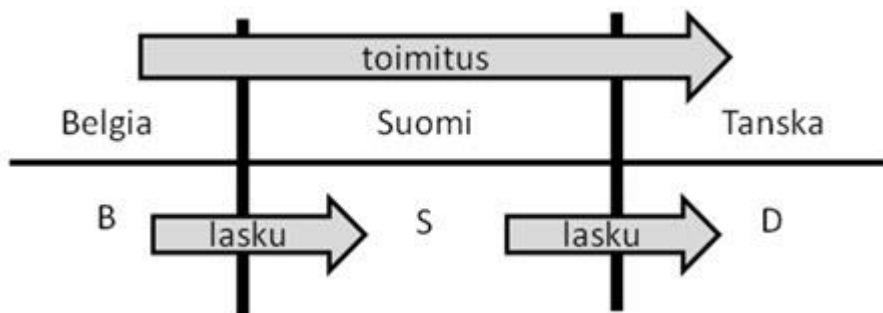
Tavarankäytön yhteisöveroa ei arvonlisäverolain mukaan ole tavarankäytön siirtäminen yhteisön sisällä jäsenvaltiosta toiseen. Tavarankäytön yhteisövero toisesta EU:n veroalueeseen kuuluvasta EU-jäsenvaltiosta yhteisön sisällä on arvonlisäverolain mukaan yhteisöveroa, jossa sovelletaan pääsäännöstä poikkeavaa verovelvollisuutta. (Juanto & Saukko 2012, 147; Äärilä & Nyrhinen 2013, 272; Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501 26 a §.)

Verovelvollisuus yhteisöverokäytöstä on yhteisöverokäyttäjällä eli tavarankäytön ostajalla. Jotta kyseessä olisi yhteisövero, tulee ostajan olla elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja. Toisin sanoen yksityishenkilön tekemät ostot eivät muodosta yhteisöveroa. Yhteisöverokäytön verovelvollisuus koskee pääsäännön mukaan siis ainoastaan elinkeinonharjoittajia sekä oikeushenkilöitä, jotka eivät ole elinkeinonharjoittajia. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 272–273.)

Kolmikantakaupalla tarkoitetaan tilannetta, jossa tavaramalla on kaksi ostajaa, mutta tavara kuljetetaan myyjältä suoraan toiselle ostajalle: esimerkiksi A myy tavarankäytön B:lle, mutta kuljettaa sen suoraan C:lle. B:n myynti ei ole tässä tilanteessa yhteisömyynti (tavara ei lähde B:n kotimaasta, vaan A:n kotimaasta, joka tekee B:lle yhteisömyynnin). Normaalitilanteessa, ilman kolmikantakauppaa, B olisi verollinen rekisteröitymään C:n valtiossa yhteisöverokäytöstä verolliseksi. Tämän jälkeen B suorittaisi C:n valtiossa vielä paikallisen myynnin veron myydessään tavarankäytön C:lle. Kuitenkin tällaisessa kolmikantakaupan tilanteessa verollinen yhteisöverokäytöstä on C, jolloin B:n ei tarvitse rekisteröityä verolliseksi C:n kotimaassa. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 278–279.)

Kolmikantakauppa voi olla kyseessä vain jos kaupassa on osapuolia enintään kolme, kaupan osapuoliset ovat eri jäsenvaltioista, tavara kuljetetaan suoraan ensimmäiseltä myyjältä viimeiselle ostajalle sekä kuljetus tapahtuu ensimmäisen tai toisen myyjän toimesta tai toimeksiannosta kolmannelle osapuolelle eli viimeiselle ostajalle. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 279.)

Kuviossa on esitetty kolmikantakauppa kuvana. Tässä kuvassa on kyseessä kolmikantakauppa, koska tavara kuljetetaan suoraan toiseen yhteisömaahan toiselle ostajalle. B tekee tässä verottoman yhteisömyynnin ja S siirtää yhteisöhankinnan verovelvollisuuden D:lle kolmikantakaupan edellyttämin laskumerkinnöin.



Kuvio 1. Kolmikantakauppa (Verohallinto 2011).

3 Poikkeukset myynnin verollisuuteen ja palautusoikeus

Myyneistä, joista ei suoriteta arvonlisäveroa, säädetään arvonlisäverolain 4 ja 6 luvuissa (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 4 luku, 6 luku). Nämä AVL 4 ja 6 luvun poikkeukset myynnin verottomuuteen on vähennysoikeuden näkökulmasta hyvä tiedostaa siksi, että tämänkaltaisten myyntien arvonlisäveron vähennysoikeuteen liittyy rajoituksia (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 102 §).

AVL 6 luvun arvonlisäverotonta ulkomaankauppaa harjoittavalla yrityksellä on lähtökohdaisesti oikeus saada palautuksena arvonlisävero elinkeinotoimintaa varten hankittujen tavaroiden ja palveluiden osalta, kun yleisen vähennysoikeuden edellytykset täyttyvät. AVL 4 luvun arvonlisäverotonta toimintaa Suomessa harjoittavan elinkeinonharjoittajalla ei puolestaan ole oikeutta saada palautuksena tuotannonpanoshankintoihin sisältyvää arvonlisäveroa, vaikka AVL:n yleisen vähennysoikeuden edellytykset täyttyisivät. (Kallio ym. 2013, 361.) Arvonlisäverolain mukaiseen palautusoikeuteen palataan myöhemmin tässä luvussa. Seuraavaksi esitellään lyhyesti muutamia arvonlisäverovelvollisuuden kannalta poikkeuksellisia tilanteita.

3.1 Kiinteistöön liittyvien palveluiden oma käyttö

Kuten edellä on todettu, AVL:n 4 luvussa säädetään luvun nimen mukaisesti poikkeuksista myynnin verollisuuteen ja näin rajoituksista yleiseen vähennysoikeuteen. AVL 4 luku sisältää säädökset muun muassa rakentamispalveluiden käytöstä omaan lukuun rakentamisessa, gryndauksessa eli perustajaurakoinnissa, itselle rakentamisessa, kiinteistönhallintapalvelun omaan käyttöön ottamisessa sekä kiinteistön luovutuksessa ennen sen käyttöönottoa. Näissä tilanteissa sovelletaan AVL 4 lukuun säädettyjä erityissäännöksiä koskien kiinteistön liittyvien palveluiden omaa käyttöä. (Kallio ym. 2013, 218, 222, 223, 231; Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 31–33 §.)

Rakentamispalvelun oman käytön eli omaan lukuun rakentamisen erityissäännöksiä sovelletaan AVL 31 §:n, 31 a §:n ja 33 §:n mukaisissa tilanteissa. AVL 32 § säätelee kiinteistönhallintapalveluiden omasta käytöstä. (Kallio ym. 2013, 219; Äärilä & Nyrhinen 2013, 332–345).

Esimerkkinä rakentamispalveluista, joihin sovelletaan oman käytön verotusta, voidaan mainita vaikkapa AVL 31 §:n 1 momentin ensimmäisen kohdan mukainen tilanne, jossa elinkeinonharjoittaja on rakentanut tai rakennuttanut hallinnassaan olevalleen maa-alueelle uudisrakennuksen tai uudisrakennelman myyntiä varten. Tämänkaltaisessa tilanteessa rakentamispalvelun suorittaja joutuu suorittamaan oman käytön veroa AVL:ssa säädetyllä tavalla. (Kallio ym. 2013, 219, 589.)

Kiinteistönhallintapalveluiden verotuksen kohteina eli kiinteistönhallintapalveluina käsitetään olevan kiinteistöön kohdistuvat korjaus- tai rakennustyöt, edellä mainittuihin töihin liittyvät valvonta- ja suunnittelutyö, kiinteistön puhtaanapitotyöt ja muu kiinteistöhoito sekä kiinteistön talous tai hallintapalvelut kuten isännöinti ja kirjanpito palvelut. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 374; Verohallinto 2010.)

Kiinteistönhallintapalveluiden omasta käytöstä verovelvollisena on kiinteistön omistaja tai haltija, paitsi jos kiinteistön omistaja tai haltija käyttää kiinteistöä asuntonaan. Jos kiinteistö on omistajan tai haltijan oma asunto, niin tällöin kiinteistöhoitopalvelut ovat pääasiallisesti verottomia. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 372; Verohallinto 2010.) Kiinteistönhaltijalla tarkoitetaan kiinteistön omistajaa, vuokralaista tai jotain muuta sellaista tahoa, jolla on kiinteistöön käyttöoikeus (Verohallinto 2010).

Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotusta sovelletaan ainoastaan arvonlisäverottomassa käytössä oleviin kiinteistöihin: silloin, kun kiinteistöä käytetään arvonlisäverollisessa toiminnassa ja kiinteistön omistaja tai haltija ostaa palvelut ulkopuoliselta elinkeinonharjoittajalta, eikä palveluiden tuottaminen omalla työvoimalla ole verotuksellisesti edullisempaa, on kiinteistön omistajalla tai haltijalla yleisen vähennysoikeuden perusteella oikeus vähentää näihin kiinteistönhallintapalveluiden tuotannonpanoshankintoihin sisältyvä arvonlisävero. (Verohallinto 2010.)

3.2 Kotimaan kaupan verottomuudet

AVL 4 luvun mukaan muun muassa seuraavanlaisista toiminnoista Suomessa ei tarvitse lähtökohtaisesti suorittaa arvonlisäveroa: 1) kiinteistön luovutuksesta, paitsi 29 §:n ja 30 §:n mainituissa tilanteissa, 2) terveyden ja sairaanhoidon palvelusta sekä edellä mainittuihin palveluihin tavanomaisesti liittyvistä tavaroista ja palveluista, 3) sosiaalihuoltoon liittyvistä tavaroista ja palveluista 4) koulutuspalveluista, 5) hengellisestä avusta, 6) sijoituskullan myymisestä ja välityksestä, 7) vakuutuspalveluista. (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 4 luku.)

AVL luvussa 4 mainittujen verottomien toimintojen harjoittajat eivät saa lähtökohtaisesti vähentää hankintoihinsa sisältyvää arvonlisäveroa, sillä yleisen arvonlisäverovelvollisuuden yhtenä edellytyksenä on, että tuotannonpanoshankinnat on tehty verollista eli verovelvollisuuden aiheuttamaa toimintaa varten (Äärilä & Nyrrinen 2013, 192). Yleistä vähennysoikeutta käsitellään tarkemmin tämän työn luvussa 4.

3.3 Myyntimaasäännökset

Myös kansainväliseen kauppaan liittyy verottomuuksia. AVL:n 5 luvussa säädetään, milloin myynti tapahtuu Suomessa ja milloin myynnistä on näin suoritettava veroa Suomeen: puolestaan myynti, joka ei AVL:n 5 luvun tapahdu Suomessa, ei ole Suomen arvonlisäverojärjestelmän piirissä, jolloin siitä ei suoriteta arvonlisäveroa Suomeen. Silloin, kun myynnin katsotaan AVL:n säännösten mukaan tapahtuvan Suomessa, siitä täytyy suorittaa Suomeen arvonlisäveroa, ellei myyntiä ole erikseen säädetty verottomaksi. AVL 6 luku säättää näistä erikseen verottomaksi säädettyistä kansainvälisistä kaupoista. (Kallio ym. 2013, 361.)

Tavaroiden myynnin pääsäännön mukaan (AVL 63 §) tavara on myyty Suomessa silloin, kun tavara on täällä myynnin hetkellä: AVL 63 §:n mukaan tavara on myyty siinä maassa, jossa tavara on ostajalle kuljetuksen alkaessa. Tavarakaupassa siis tavaran fyysinen sijainti määrittää yleisesti myyntimaan ja näin myös sovellettavan arvonlisäverolainsäädännön sekä -verovelvollisuuden. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 244; Kallio ym. 2013, 304–305.)

Palvelujen kaupassa myyntimaa määräytyy useimmiten ostajan kotipaikan tai kiinteän toimipaikan mukaan. Lisäksi palveluiden kaupassa myyntimaan määrittämiseen vaikuttaa myös se, onko ostaja elinkeinonharjoittaja vai yksityishenkilön asemassa oleva, toisin sanoen ”kuluttaja”. Tiettyjen, laissa erikseen määriteltyjen ja kuvattujen palveluiden osalta myyntimaan määrittämiseen vaikuttaa myös palvelun luonne ja suorituspaikka. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 289; Kallio ym. 2013, 304–305.)

3.4 Nollaverokannan alaiset myynnit

Nollaverokannan alaisella myynnillä tarkoitetaan verotonta myyntiä, josta verovelvollinen on oikeutettu palautukseen. Nollaverokannan alaiset myynnit määritellään AVL 130 §:ssä. Seuraavissa kappaleissa esitellään joitain kansainväliseen kauppaan liittyviä nollaverokannan alaisia toimintoja.

AVL 70 §:ssä määritellään ne tilanteet tyhjentävästi, joissa myynti on Suomessa arvonlisäverotonta, kun tavaraa myydään yhteisön eli EU:n ulkopuolelle (Äärilä & Nyrhinen 2013, 244). Yhteisöllä tarkoitetaan tässä yhteisön veroaluetta, joka puolestaan tarkoittaa EU:n jäsenvaltioiden aluetta, jossa sovelletaan harmonisoitua eli yhtenäistettyä arvonlisä- sekä valmisteverotuksen yhteisöainsäädäntöä (Tulli 2013). Veroalueeseen kuuluvat valtiot ovat tämän työn sivulla 10.

Myynti yhteisön ulkopuolelle, eli vienti, on Suomessa arvonlisäverotonta, jolloin se on Suomen arvonlisäverojärjestelmän yleisen vähennysoikeuden ulkopuolella. Vientimyyjä on kuitenkin oikeutettu palautukseen liiketoimintaansa varten tehtyihin ostojen sisältävän arvonlisäveron osalta. Palautusoikeuden laajuus on arvonlisäverolain yleisen vähennysoikeuden mukainen. (Kallio ym. 2013, 689; Verohallinto 2011; Verohallinto 2013.)

Yhteisömyynnillä (AVL 72 a §) tarkoitetaan puolestaan tavaran myyntiä toiseen jäsenvaltioon yhteisön eli EU:n veroalueelle. Tällöin myynti on verotonta, sillä EU-sisäkaupan järjestelmässä tavaran ostaja on velvollinen suorittamaan veroa tavaran hankinnasta siinä jäsenvaltiossa, jonne kuljetus päättyy. Ostaja tekee siis yhteisömyynnin tapauksessa yhteisöhankinnan, josta ostaja on velvollinen suorittamaan käännetyn verovelvollisuuden perusteella veroa. (Kallio ym. 2013, 390.) Yhteisömyyjällä ei arvonlisäverolain mukaan vähennysoikeutta ole, mutta hän voi saada palautukse-
na yhteisömyyntiin liittyviin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, jos AVL 131 §:n edellytysten täyttävät. (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 102 §, 131 §.)

3.5 Palautusoikeus

Arvonlisäverolakiin on säädetty palautusoikeus lähtökohtaisesti sellaisille elinkeinonharjoittajille, jotka harjoittavat toimintaa, joka ei oikeuta arvonlisäveron vähennykseen liiketoimintaa varten tehdyistä hankinnoista (toisin sanoen siis niin kutsutun nollaverokannan alaisen toiminnan harjoittajat). Veron palautusoikeudesta säädetään AVL 12, 15 sekä 15 a luvuissa. AVL 12 luku säätää, ketkä ovat oikeutettuja palautukseen, kun taas 15 ja 15 a luku säätävät palautusoikeuteen liittyvistä menettelyistä, kuten siitä, kuinka palautushakemus on teknisesti tehtävä. (Kallio ym. 2013, 668; Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 12 luku, 15 luku, 15 a luku.)

Elinkeinonharjoittajalla, joka on Suomessa arvonlisäverovelvollinen, on oikeus palautukseen liikaa maksetusta arvonlisäverosta (Verohallinto 2012; Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 149 §). Tässä luvussa käsiteltävällä palautusoikeudella kuitenkin viitataan nimenomaisesti AVL 12, 15 sekä 15 a luvuissa tarkoitettuun palautusoikeuteen.

AVL 12 luvussa säädetty palautusoikeus koskee karkeasti kolmea ryhmää: ulkomaalaisia elinkeinonharjoittajia, kuntia sekä Suomessa ulkomaankauppaa ja muuta verotonta toimintaa harjoittavia elinkeinonharjoittajia. Ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja, joka ei ole Suomessa toiminnastaan arvonlisäverovelvollinen ja jolla ei ole Suomessa kiinteää osallistuvaa toimipaikkaa, josta tavaroiden ja palveluiden myyntiä harjoitetaan liiketoiminnan muodossa, on lähtökohtaisesti oikeutettu arvonlisäveron palautukseen hankinnoista, jotka on tehty liiketoimintaa varten. Lisäksi palautuksen saadakseen ulkomalaisen elinkeinonharjoittajan tulee harjoittaa kotimaassaan toimintaa, joka Suomessa

olisi aiheuttanut verovelvollisuuden tai oikeuttanut AVL 131 §:ssä tarkoitettuun palautukseen. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 650.)

Ulkomaalaiselle elinkeinonharjoittajalle annettua arvonlisäveron palautusoikeutta laissa säädetyissä tilanteissa kutsutaan myös ulkomaalaispalautukseksi. Ulkomaalaispalautusmenettely mahdollistaa sen, että ulkomainen elinkeinonharjoittaja voi sen avulla välttää hankintoihin sisältyvän piilevän arvonlisäveron. Myös suomalainen arvonlisäverovelvollinen elinkeinonharjoittaja on oikeutettu hakemaan toisesta jäsenvaltiosta ulkomaalaispalautusta kyseisessä jäsenvaltiossa syntyneistä arvonlisäveroista. On kuitenkin hyvä huomata, että tässä tilanteessa palautusmenettely koskee vain toisessa EU-jäsenvaltiossa syntyneitä arvonlisäveroja. Puolestaan ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan, joka hakee Suomessa syntyneistä arvonlisäveroista palautusta, kotipaikka voi olla joko EU:n jäsenvaltiossa tai EU:n jäsenvaltioiden ulkopuolella. (Kallio ym. 2013, 670; Äärilä & Nyrhinen 2013, 658; Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 122 §.)

Ulkomaalaispalautukseen liittyy myös laissa erikseen säädetyt rajoitukset: esimerkiksi AVL 132 §:ssä säädetään ulkomaalaispalautukseen liittyvästä rajoituksesta Suomessa harjoitetusta nollaverokannan alaisesta myynnistä, jos ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja on oikeutettu AVL 122 tai 122 a §:n mukaiseen ulkomaalaispalautukseen: ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja ei voi siis saada palautusta jo palautetusta arvonlisäverosta. Lisäksi AVL 122 § 3 momentissa rajataan palautusoikeutta AVL 8 c §:n osalta (rakentamispalveluiden ostajien osalta). (Kallio ym. 2013, 695; Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 122 §.)

Myös diplomaattisilla virastoilla, Euroopan unionilla ja laissa erikseen määritellyillä kansainvälisillä järjestöillä on oikeus arvonlisäveron palautukseen laissa määritellyissä tilanteissa laissa määritellyin edellytyksin. Säädökset edellä mainittujen tahojen palautusoikeuteen löytyvät AVL 12 luvun 127, 128, 129, 129 a ja 129 b §:istä. (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 127 §, 128 §, 129 §, 129 a §, 129 b §.)

Myös kunnilla on tietyissä tilanteissa oikeus palautukseen arvonlisäverosta. Tämä johtuu siitä, että kunnan toiminta on pääosin arvonlisäverotonta, jolloin AVL:n yleistä vähennysoikeutta koskevien säännösten mukaan vähennysoikeutta arvonlisäverosta ei ole. Tällöin olisi vaarana se, että kunnat tuottaisivat verotuksellisista syistä palvelut itse omalla henkilökunnallaan, mikä puolestaan voisi johtaa vääristymään kilpailussa kun-

nan tuottaminen palveluiden sekä ulkopuolelta ostettujen palvelun välillä. (Kallio ym. 2013, 681.)

Kuten ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan palautusoikeuteen, niin myös kunnan palautusoikeuteen liittyy rajoituksia. Rajoitukset koskevat esimerkiksi yksityiseen kulutukseen hankittuja tavaroita ja palveluita. Myös kiinteistön vuokraustoimintaan liittyy rajoituksia kuten myös AVL 114 ja 114 a §:issä tarkoitettujen vähennysrajoitusten alaisiin hankintoihin. (Kallio ym. 2013, 682–683.)

Yllä mainitun lisäksi muut palautukseen oikeutetut tahot ja palautukseen oikeuttavat tilanteet on säädetty AVL 131 ja 131 a §:issä: näissä pykälissä on siis säädetty Suomessa ulkomaankauppaa ja muuta verotonta toimintaa harjoittavia elinkeinonharjoittajia koskevasta palautusoikeudesta. (Kallio ym. 2013, 688–693.)

4 Yleinen vähennysoikeus

Arvonlisäveron vähennyksiä koskevista periaatteista säädetään arvonlisäverolain luvussa 10. AVL 10 luvun 102 §:ssä määritetään yleinen vähennysoikeus. Tämän yleisen vähennysoikeuden perusteella verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaansa varten 1) toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron taikka 8 a–8 c §:ien tai 9 §:n perusteella suoritettavan veron, 2) maahantuomastaan tavarasta suoritettavan veron, 3) tekemästään yhteisöhankinnasta suoritettavan veron, 4) tekemästään 72 l §:ssä tarkoitettua tavaran siirrosta varastointimenettelystä suoritettavan veron. (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 102 §.)

Yksinkertaistettuna vähennysjärjestelmän pääsääntö on, että arvonlisäverovelvollinen saa vähentää toiselta arvonlisäverovelvolliselta ostamaan tavaraan tai palveluun sisältyvän arvonlisäveron, ellei sitä ole arvonlisäverolaissa erikseen kielletty (Äärilä & Nyrhinen 2013, 191). Työn tässä luvussa esitellään tarkemmin arvonlisäveron vähennysoikeutta, vähennysjärjestelmää sekä niihin liittyviä edellytyksiä ja oikeuksia.

4.1 Verollinen toiminta

Arvonlisäverovelvollinen saa vähentää ainoastaan verollista liiketoimintaansa varten tehtyihin tuotannonpanoshankintoihin sisältyvän arvonlisäveron. Verollista liiketoimintaa on toiminta, joka aiheuttaa AVL:n mukaan tavarán tai palvelun myyjälle verovelvollisuuden. Näin ollen vähennys saadaan tehdä kaikesta toiminnasta, joka aiheuttaa lain mukaan tavarán tai palvelun myyjälle verovelvollisuuden: esimerkiksi tavarán tai palvelun laadulla tai eri omaisuuslajeilla ei ole vähennysoikeuden kannalta merkitystä. (Kallio ym. 2013, 551.)

Hankinnan ei tarvitse kohdistua tiettyyn myyntiin, jotta vähennysoikeus lain mukaan saataisiin: jos esimerkiksi yritys harjoittaa kokonaan vähennykseen oikeuttavaa toimintaa, niin tällöin myös toiminnan yleiskulut ovat kokonaan vähennyskelpoisia. (Kallio ym. 2013, 551; Äärilä & Nyrhinen 2013, 199.)

Verollista liiketoimintaa varten hankittuja tavaroita ja palveluita eivät esimerkiksi ole yrityksen omistajien tai henkilökunnan yksityiseen käyttöön hankitut tavarat ja palvelut. Kuten aikaisemmin on esitetty, verottomasta toiminnasta tai myynnistä ei voida tehdä vähennystä yleisen vähennysoikeuden perusteella. Puolestaan niin sanotun nollaverokannan alaisesta toiminnasta on myönnetty AVL 131 § mukaan nollaverokannan alaista toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille palautusoikeus, joka on saman laajuinen kuin verollista liiketoimintaa harjoittavien elinkeinonharjoittajien vähennysoikeus. (Kallio ym. 2013, 552; Äärilä & Nyrhinen 2013, 131, 192.) Palautusoikeutta on käsitelty luvussa 3.5.

AVL:n 10 luvun 114–116 §:ssä säädetään vähennysoikeuden rajoituksista tietyissä tavaroissa ja palveluissa, vaikka nämä tavarat ja palvelut liittyisivätkin elinkeinonharjoittajan liiketoimintaan. Näitä vähennysoikeuden rajoituksia käsitellään tarkemmin luvussa 4.11.

4.2 Avoin Suomen valtion arvonlisävero

Arvonlisäveron yleisen vähennysoikeuden yhtenä edellytyksenä on, että tavarán ostohintaan sisältyy avoin vero. Näin ollen vero ei voi olla piilevä tai millään muulla tavalla laskennallinen. (Kallio ym. 2013, 575). Piilevällä arvonlisäverolla tarkoitetaan veroa,

jota elinkeinonharjoittaja ei voi vähentää hankinnoistaan sen vuoksi, että elinkeinoharjoittajan harjoittama toiminta on säädetty AVL:lla verottomaksi. Tällaista toimintaa harjoittavat esimerkiksi yksityiset terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden tuottajat. (Kallio ym. 2013, 681, 686; Juanto & Saukko 2012, 12; luku 3.2.)

Yleisen vähennysoikeuden edellytyksenä on myös se, että vähennettävä vero on Suomen arvonlisäveroa, sillä muun valtion arvonlisäveroa ei voi vähentää Suomen arvonlisäverotuksessa (Juanto & Saukko 2012, 115–116). Arvonlisäverolain myyntimaasäännökset ratkaisevat sen, missä maassa vero suoritetaan. Jos myyntimaasäännösten mukaan vero suoritetaan ulkomaille, voi tämän veron vähentää rekisteröitymällä kyseisen valtion arvonlisäverovelvollisten järjestelmään tai turvautua ulkomaalaispalautukseen kyseisen valtion viranomaisilta jos kyseessä on EU-jäsenvaltio. (Verohallinto 2011; Verohallinto 2013; Juanto & Saukko 2012, 115–116; Kallio ym. 2013, 576; luku 3.3.)

4.3 Käännetty verovelvollisuus

Käännetyn verovelvollisuuden perusteella suoritettulla arvonlisäverolla on lähtökohtaisesti normaali yleinen vähennysoikeus (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501 102 § 1 momentti 1 kohta). Käännetyn verovelvollisuuden vähennysoikeudessa ei ole oikeastaan muuta eroa normaalin vähennysoikeuteen kuin se, että ostaja on velvollinen laskemaan, ilmoittamaan ja tilittämään veron. (Kallio ym. 2013, 578–581.)

Ostaja saa tehdä normaalin vähennyksen verollisista, liiketoimintaa varten tehdyistä hankinnoistaan samana ajankohtana kuin itse veron suorittamisvelvollisuus syntyy: toisin sanoen vähennykseen oikeutettu elinkeinonharjoittaja voi tehdä vähennyksen samassa kuussa kuin se suorittaa veron. (Kallio ym. 2013, 578–581.) Käännettyä verovelvollisuutta on käsitelty tarkemmin luvussa 2.5.

4.4 Maahantuonti

Maahantuonnin arvonlisäverotuksessa verovelvollinen ei itse laske ja ilmoita veroa, vaan maahantuonnin arvonlisäveron määrää ja kantaa Tulli tullikoodeksin säännösten

mukaan. Käytännössä Tulli antaa tullilaskun tulli-ilmoituksen tekijälle ja tullauspäätökseen merkitään tavaranhaltija. (Kallio ym. 2013, 580.)

Maahantuonnissa arvonlisäveron vähennysoikeus on ainoastaan tavaranhaltijalla ja arvonlisäveron vähennys tehdään nimenomaisesti tullauspäätöksen perusteella, eikä esimerkiksi tullilaskun perusteella. Jotta maahantuonnin alv-vähennys voitaisiin tehdä, on tärkeää että tavaranhaltija ja se elinkeinonharjoittaja, jonka käyttöön tavarat tulevat, ovat samat. (Kallio ym. 2013, 580.)

4.5 Yhteisöhankinta

Myös arvonlisäverovelvollisella yhteisöhankinnan tekijällä on AVL:n 102 § mukainen yleinen vähennysoikeus liiketoiminnan käyttöön tulevasta yhteisöhankinnastaan (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 102 §). Yhteisöhankinnalla tarkoitetaan, kuten luvussa 2.7 on määritelty, irtaimen esineen eli tavarantoimittajan vastikkeellista hankintaa eli ostamista toisesta EU-jäsenvaltiosta (Verohallinto 2011; luku 2.7).

Oikeus vähennykseen yhteisöhankinnasta syntyy kolmen edellytyksen täytyessä: hankinnan tulee olla tehty arvonlisäverollisen verollista liiketoimintaa varten, yhteisöhankinnasta tulee olla tehtynä asianmukainen ja lain vaatimukset täyttävä lasku (joko myyjän tai ostajan laatimana) sekä myyjän arvonlisäverotunnisteen on oltava tiedossa. (Kallio ym. 2013, 581, 585.)

4.6 Varaston siirto

Varaston siirrosta suoritettavalla verolla tarkoitetaan tavarantoimittajan siirtoa pois tullivarastointimenettelystä, väliaikaisesta varastointimenettelystä, vapaa-alueelta, vapaavarastosta tai verovarastointimenettelystä. Kun tavaraa siirretään edellä mainituista paikoista, yhteisnimikkeellä varastosta, pois tulee siirtäjän yleensä suorittaa valtiolle siirrosta arvonlisävero. (Kallio ym. 2013, 582.)

Jos siirtäjä käyttää tai aikoo käyttää siirrettyä tavaraa arvonlisäverovelvollisessa toiminnassaan, on siirtäjällä oikeus vähentää siirrosta suoritettava arvonlisävero. Tällöin siirtäjä lähtökohtaisesti laskee itse tilitettävän veron ja vähentää sen samoin tavoin kuin

käännettyyn verovelvollisuuden tilanteessa. Kuitenkin jos tavaran siirto tulkitaan maahantuonniksi, niin tällöin Tulli kantaa maahantuonnin tavoin arvonlisäveron ja veron vähentäminen suoritetaan samalla tavalla kuin maahantuonnin tilanteessa. (Kallio ym. 2013, 582.)

4.7 Rakentamispalveluiden oman käytön vähennysoikeus

AVL:n 103 §:n mukainen vähennysoikeus koskee kiinteistön ja rakentamispalveluiden hankinnan erityistilanteita, joissa luovuttaja on velvollinen suorittamaan veroa kiinteistöillä suoritetusta rakentamispalvelusta 31, 31 a tai 33 §:n mukaan. Tällaisia 31, 31 a tai 33 §:n mukaisia palveluita ovat muun muassa rakentamispalvelut sekä peruseräntämiseen ja uudisrakentamiseen liittyvät palvelut (luku 3.1).

AVL:n 31 §:ssä määritellään ne palvelut, joita pidetään rakentamispalveluina. Kun kiinteistöllä on suoritettu rakentamispalveluita AVL 31 §, 31 a § tai 33 §:n mukaisesti, kiinteistöjen myyntihintoihin ei sisälly arvonlisäveroa, kun ne myydään (myynti on arvonlisäverotonta AVL 4 luvun mukaan). Näin ollen AVL:n yleisen vähennysoikeuden periaatteiden vuoksi arvonlisäverovelvollinen ostaja ei saa vähentää hankinnastaan arvonlisäveroa. Tämän vuoksi AVL:iin on säädetty erityisvähennysoikeus tällaisten kiinteistön vuokraamisesta tai muusta luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuneelle arvonlisäverovelvolliselle, joka ostaa rakentamispalvelun, johon on sovellettu AVL:n 31 §, 31 a § tai 33 §:n oman käytön verotusta. (Verohallinto 2006.)

Vähennysoikeus näissä tilanteissa on kirjattu AVL 103 §:ään ja AVL 103 §:n mukaisesti kiinteistön vuokraamisesta tai muusta luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutunut arvonlisäverovelvollinen saa vähentää rakentamispalvelun suorittajan suorittaman AVL:n 31 §, 31 a § tai 33 §:n mukaisen oman käytön veron ostaessaan AVL:n 31 §, 31 a § tai 33 §:n mukaisesti rakennetun kiinteistön AVL:n 31 §, 31 a § tai 33 §:n mukaiselta rakentamispalvelun suorittajalta. (Verohallinto 2006; Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 103 §.)

AVL 103 §:n mukainen vähennysoikeus edellyttää edellä mainitun lisäksi, että luovuttaja ei ole ottanut kiinteistöä käyttöön ennen luovutusta. Lisäksi luovuttajan tulee antaa luovutuksensaajalle kirjallinen selvitys siitä veron määrästä, joka luovuttajan on täytynyt

AVL:n säännösten mukaan suorittaa. (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 103 §; Kallio ym. 2013, 588–589.)

4.8 Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus ja takautuva vähennysoikeus

Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus on lähtökohtaisesti AVL 27 §:n mukaisesti veroton, joten siitä ei ole myöskään AVL:n 102 §:n mukaista vähennysoikeutta. Elinkeinonharjoittajalla on kuitenkin mahdollisuus hakeutua kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta vapaaehtoisesti verovelvolliseksi AVL 30 §:n mukaisesti, jolloin myös syntyy oikeus vähentää verolliseen liiketoimintaan liittyvien hankintojen sisältämä arvonlisävero. (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 27 §, 30 §.)

Kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta ei voi lähtökohtaisesti hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi takautuvasti, vaan verovelvollisuus alkaa rekisteröinti-ilmoituksen jättämisajankohdasta. Tähän pääsääntöön on kuitenkin säädetty poikkeus; AVL:n 106 §:n mukaan kiinteistön käyttöoikeuden haltija voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi ajalta, jolloin vähennysoikeutta ei AVL:n tavanomaisten vähennysoikeutta koskevien säännösten mukaan olisi. AVL:n 106 §:n 2 momentin mukaan takautuva vähennysoikeus koskee kuitenkin vain kiinteistön uudisrakentamisesta ja perusparantamisesta syntyneitä kustannuksia. (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 106 §; Kallio ym. 2013, 591.)

Takautuvan vähennysoikeuden edellytyksenä on, että elinkeinonharjoittaja hakeutuu arvonlisäverovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluttua kiinteistön aktiivisesta käyttöön-otosta. Toisin sanoen kuuden kuukauden laskeminen ei ala siitä hetkestä, jolloin kiinteistö valmistuu, jos kiinteistö on valmistumishetkellä vielä tyhjiään. (Kallio ym. 2013, 592–593.)

Konkreettisesti vähennysten tekeminen voidaan aloittaa, kun tulevasta arvonlisäverovelvollisesta kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta on riittävä näyttö. Kun AVL:n alaisesta toiminnasta on riittävä näyttö, voidaan suunnitteilla tai rakenteilla oleva, tai jo valmistunut kiinteistö, asettaa verovelvollisuuden piiriin. Tällöin esimerkiksi valmiina olevan kiinteistön kohdalla vähennyksiä voidaan tehdä siitä hetkestä lähtien, kun verovelvollisuus on todellisesti alkanut: kuvitteellisessa esimerkkitapauksessa tämä ajankohta voisi olla se ajankohta, jolloin ensimmäiset tuotantopanoshankinnat kiinteistöinvestointiin on tehty. (Kallio ym. 2013, 592–593.)

4.9 Osittainen vähennysoikeus

Osittaisella vähennysoikeudella tarkoitetaan sitä, että verovelvollinen elinkeinonharjoittaja saa vähentää ostetun tavaran tai palvelun hintaan sisältyneen arvonlisäveron ai-noastaan siltä osin, kuin ostettua tavaraa tai palvelua käytetään vähennykseen oikeut-tavassa käytössä. Osittaista vähennysoikeutta sovelletaan siinä tapauksessa, kun kus-tannusten kohdentaminen suoraan liiketoimiin on mahdotonta tai kohtuuttoman vaike-aa. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 206–207; Kallio ym. 2013, 623–629.) Osittaisesta käytös-tä säädetään AVL 117 §:ssä (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 117 §).

Tavaran tai palvelun jakaminen vähennykseen oikeuttavaan ja vähennykseen oikeut-tamattomaan käyttöön tehdään todellisen käytön perusteella, mikäli se on mahdollista. Osittain vähennettävän määrän selvittämiseksi voidaan käyttää myös käyttötarkoitus-ten suhdetta jos todellista käyttöä on mahdotonta mitata. Käyttötarkoitusten suhdetta voi mitata esimerkiksi niin, että mitataan, miten vähennykseen oikeuttava liikevaihto suhteutuu vähennykseen oikeuttamattomaan liikevaihtoon. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 206–207; Kallio ym. 2013, 623–629.)

4.10 Erityisvähennykset

Erityisvähennyksillä tarkoitetaan vähennyksiä, jotka säätävät laajennuksista yleiseen vähennysoikeuteen tietyissä, laissa erikseen säädetyissä tilanteissa esimerkiksi veron kertaantumisen estämiseksi. Erityisvähennysten säädökset löytyvät arvonlisäverolain 10 luvun 111, 112 ja 113 §:istä. Nämä pykälät koskevat energiavähennystä, hyödyk-keen käyttötarkoituksen muutoksen vähennystä sekä vuokrauspalvelun maahantuon-nin vähennystä. (Kallio ym. 2013, 594; Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 111 §, 112§, 113 §.)

AVL 111 §:ssä säädetään tilanteista, joissa vuokralainen maksaa verotonta vuokraa ja tähän verottomaan vuokraan sisältyy energiahyödykemaksuja. Tämä säännös on lisät-ty lakiin, koska arvonlisäveron yleistä vähennysoikeutta koskevien säädösten mukaan arvonlisäverovelvollisella, joka on vuokralla tiloissa, joiden vuokraan ei sisälly arvon-lisäveroa, ei ole oikeutta vähentää vuokranantajan veloittamiin energiahyödykemaksui-

hin sisältyvää veroa. Vuokranantajalla viitataan tässä kiinteistön omistajaan tai haltijaan. (Kallio ym. 2013, 594.)

Vähennysoikeus koskee ainoastaan energiahyödykkeitä, joita ovat esimerkiksi sähkö, kaasu, lämpö ja muut näihin verrattavat tuotteet. Vähennysoikeuden kannalta ei ole lähtökohtaisesti merkitystä, miten vuokranantaja perii näitä hyödykkeitä: näitä energiahyödykkeitä voidaan periä vuokralaiselta niin erillisellä laskulla kuin vuokran yhteydessäkin. Energiavähennys saadaan tehdä ainoastaan siitä veron määrästä, joka vuokranantaja on maksanut energiahyödykettä ostaessaan. Esimerkiksi siis vaikkapa vuokranantajan energiahyödykelaskuun sisältyvää katetta ei voi ottaa huomioon vähennystä laskettaessa. (Kallio ym. 2013, 595–596.)

AVL 112 §:n tarkoituksena on antaa verovelvolliselle mahdollisuus eliminoida tavaroihin tai palveluihin sisältyvää piilevää arvonlisäveroa tilanteissa, joissa tavara tai palvelu muuttuu vähennyskelvottomasta vähennyskelpoiseksi. Käytännössä AVL 112 §:n mukainen menettely toteutetaan niin, että arvonlisäverovelvollinen, joka on hankkinut tavarain tai palvelun alun perin verotonta tai AVL 114 §:n mukaiseen toimintaan, saa vähentää hyödykkeen käypää hintaa vastaavan arvonlisäveron hyödykkeen muuttuneen käyttötarkoituksen mukaan joko kokonaan tai osittain. (Kallio ym. 2013, 596–598.)

Hyödykkeen käyttötarkoituksen muutoksen alv-vähennys voidaan tehdä hankitun tavarain tai palvelun hankintahintaan sisältyvästä verosta, maahantuontiin sisältyvästä verosta, yhteisöhankintaan sisältyvästä verosta sekä käännetyn verovelvollisuuden perusteella suoritettavasta verosta. AVL 112 §:n mukaan kuitenkin kiinteistöstä tai rakentamispalvelusta ei voi tehdä käyttötarkoituksen muutoksen arvonlisäverovähennystä. Kiinteistöinvestointien arvonlisäverovähennyksistä säädetään puolestaan AVL 11 luvussa, jossa on kiinteistöinvestointien vähennysten tarkistusjärjestelmän säädökset. (Kallio ym. 2013, 596–598.)

AVL 112 § 2 momentissa säädetään niin sanotusta alkuvaraston vähennyksestä (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 112 §; Kallio ym. 2013, 598). Alkuvaraston vähennyksellä tarkoitetaan vähennystä, jonka verovelvollinen saa tehdä tavarasta tai palvelusta, joka on ostettu tai valmistettu ennen verovelvollisuuden alkamista vähennykseen oikeuttavaan käyttöön (Äärilä & Nyhinen 2013, 224). Alkuvaraston vähennys koskee myös maahantuotuja tavaroita (Kallio ym. 2013, 598). Alkuvaraston vähennyksen määrä on

enintään tavarán tai palvelun luovutushinta. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 225.) Tavarán tai palvelun arvonalennusta vastaavaa veroa ei saa kuitenkaan vähentää, vaan vähennys on tehtävä nykyhetkessä olevasta luovutushinnasta (Kallio ym. 2013, 598). Alkuvaraston vähennystä ei voi tehdä rakentamis- tai kiinteistöpalveluista (Äärilä & Nyrhinen 2013, 225).

AVL 113 § puolestaan säätää vuokrauspalvelun ostajan vähennysoikeudesta tilanteessa, jossa arvonlisäverolain säädösten mukaan vähennysoikeutta ei olisi. Kun tavara vuokrataan ulkomailta vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, niin noudatetaan normeja AVL:n käänteisen verovelvollisuuden vähennysoikeuden säädöksiä. AVL 113 § säätää siis tilanteista, joissa tavaraa vuokrataan ulkomailta ja tavara ei tule vuokralleottajan arvonlisäverollisen toiminnan käyttöön. (Kallio ym. 2013, 600.)

AVL 113 §:n mukaisesti vuokrauspalvelun ostaja (vuokralleottaja) saa vähentää maahantuotuun tavarahan sisältyvän arvonlisäveron. Tämän vähennysoikeuden edellytyksenä on, että vuokralleottaja on velvollinen suorittamaan AVL 9 §:n mukaan arvonlisäveroa. AVL 9 §:n mukaan ostajalla on velvollisuus laskea ja suorittaa arvonlisäveroa käännetyn verovelvollisuuden perusteella, jos ulkomaisella elinkeinoharjoittajalla ei ole Suomessa myyntiin osallistuvaa kiinteää toimipaikkaa eikä hän ole hakeutunut Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi. (Kallio ym. 2013, 600.)

4.11 Yleisen vähennysoikeuden rajoitukset

Yleisen vähennysoikeuden rajoitukset löytyvät AVL 114, 114 a, 115, 116 & 117 §:istä. AVL 114 §:ssä on lista tavaroista ja palveluista, joiden hankinnasta ei saa tehdä arvonlisäveron vähennystä. AVL 114 §:n mukaan seuraaviin tavaroihin tai palveluihin sisältyvää arvonlisäveroa ei saa vähentää 1) verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asuntona, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana käytettävä kiinteistö sekä siihen tai sen käyttöön liittyvät tavarat ja palvelut, 2) verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asunnon ja työpaikan väliseen kuljetukseen liittyvät tavarat ja palvelut, 3) edustustarkoitukseen käytettävät tavarat ja palvelut, 4) henkilöautot, moottoripyörät, matkailuperävaunut, rakenteeltaan pääasiallisesti hui- tai urheilukäyttöön tarkoitetut vesialukset ja sellaiset ilma-alukset, joiden suurin sallittu lähtömassa on enintään 1 550 kg, sekä niihin tai niiden käyttöön liittyvät tavarat ja palvelut. (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 114 §.)

Kohdassa 4) tarkoitettu rajoitus ei kuitenkaan koske tilanteita, joissa kohdassa 4) mainitut kuljetusvälineet on hankittu myytäväksi tai vuokrattavaksi. Rajoitus ei myöskään koske kohdassa 4) mainittuja kuljetusvälineitä, jotka on hankittu käytettäväksi ammatilliseen henkilökuljetukseen tai ajo-opetukseen. Lisäksi edellä kohdassa 4) tarkoitettu vähennysoikeuden rajoitus ei koske henkilöautoa, joka on hankittu ainoastaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 114 §.)

Vähennysoikeuden rajoituksella on pyritty toteuttamaan yleisen vähennysoikeuden periaatteiden lisäksi myös periaatetta, jonka mukaan arvonlisäveron varsinainen verotus tapahtuu yksityisen kulutuksen piirissä: toisin sanoen vähennysoikeuden rajoituksilla pyritään noudattamaan linjaa, että tuotteen tai palvelun loppukäyttäjän tai kuluttajan tulee maksaa arvonlisävero. Vähennysoikeuden rajoitusten vaikeutena on useasti rajanveto yksityisen kulutuksen sekä liiketoiminnan välillä ja tämä on monesti varsin tulokinnanvaraista. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 207–208; Kallio ym. 2013, 601.)

AVL 114 a §:ssä säädetään matkanjärjestäjän rajoituksista yleiseen vähennysoikeuteen AVL 80 §:n 1 momentin mukaisiin tavarihin ja palveluihin sisältyvästä arvonlisäverosta silloin, kun nämä edellä mainitut tavarat ja palvelut on tehty välittömästi matkustajan hyväksi ja matkanjärjestäjä on ostanut nämä palvelut toisilta elinkeinonharjoittajilta kuitenkin myyden näitä palveluita omissa nimissään. Matkanjärjestäjän AVL 80 § myytävien palveluiden osalta sovelletaan matkanjärjestäjän marginaaliverotusta (veron peruste on myyntihinnan ja ostohinnan erotus eli voittomarginaali), jolloin matkanjärjestäjä ei voi tehdä arvonlisäveron vähennystä yleisen vähennysoikeuden perusteella palvelun verollisesta ostohinnasta, koska tämä verollinen ostohinta vähennetään veron perusteesta veron perustetta laskettaessa. (Kallio ym. 2013, 619–620.)

AVL 115 §:ssä säädetään käytettyjen tavaroiden sekä taide-, antiikki ja keräilyesineiden verotuksessa käytettävän marginaaliverotusmenettelyn yleisen vähennysoikeuden rajoituksesta. Näiden edellä mainittujen esineiden marginaaliverotusmenettelyssä sovelletaan samaa periaatetta kuin matkatoimistopalveluiden marginaaliverotusmenettelyssä eli veron peruste on voittomarginaali. Tämän vuoksi edellä mainitun menettelyn käyttäjä ei voi vähentää ostohintaan sisältyvää veroa, koska tämä verollinen ostohinta vähennetään veron perusteesta veron perustetta laskettaessa. (Kallio ym. 2013, 620–621; Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 79 a § 79 j § 1 momentti.)

Yleisen vähennysoikeuden rajoitusten mukaan (AVL 116 §) valtio ei saa tehdä vähennystä hankinnoistaan, vaikka valtio onkin arvonlisäverovelvollinen (AVL 6 § 1 momentti) liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta palveluiden tai tavaroiden myynnistä. Tämä rajoitus johtuu siitä, että vero tilitetään valtiolle, jolloin valtio saa vähentämättä jääneen veron tätä kautta takaisin. (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 6 § 1 momentti, 116 §; Kallio ym. 2013, 621.)

4.12 Laskumerkinnät

Laskumerkinnöistä säädetään AVL 22 luvussa. Laskut ovat yleisesti liiketoiminnan tärkeimpiä asiakirjoja, sillä niistä voidaan todentaa kaikki liiketoimintaan liittyvät liiketapahtumat. Laskuista voidaan todentaa arvonlisämenettelyyn liittyviä tietoja esimerkiksi tavaran tai palvelun arvonlisäverokannan ja -veron perusteen. Lisäksi laskujen avulla viranomaiset voivat suorittaa valvontaa ja arvonlisäverovelvolliset osoittaa oikeutensa vähennyksiin. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 586.)

Arvonlisäverolaissa onkin säädetty, että laskujen tulee täyttää laissa asetetut edellytykset, jotta verovelvollinen on oikeutettu tekemään vähennyksen arvonlisäverollisista, liiketoimintaansa varten tehdyistä hankinnoista. Muun muassa AVL 102 a ja 102 b §:issä säädetään, että AVL 22 luvun mukaiset laskut ovat yleisen vähennysoikeuden edellytyksenä. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 586.) Lasku on annettava aina, kun ostajana on elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja. Lisäksi myös yksityishenkilölle tulee laatia lasku, kun on kyse AVL 63 a §:n tai AVL 72 b §:n 4 momentin mukaisesta myynnistä (kaukomyynti tai uusien kuljetusvälineiden yhteisömyynti). (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 209 b §.)

Lähtökohtaisesti annetun laskun tulee olla sen jäsenvaltion tai valtion laskusäännösten mukainen, jossa tavaran tai palvelun luovutus tapahtuu: lisäksi pääsääntöisesti laskun laskunantovelvollisuus on myyjällä. Siihen, minkä maan laskutussäännöksiä sovelletaan, sisältyy kuitenkin poikkeuksia. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 587.)

AVL 209 b §:n mukaan myös ostaja voi laatia laskun, mikäli myyjä ja ostaja ovat tästä sopineet, ja jos on olemassa järjestely, jolla myyjä laskun hyväksyy. Kuitenkin myös tällöin myyjä vastaa laskun oikeellisuudesta ja mahdollisten laskuvirheiden korjaamisesta. (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 209 b §; Verohallinto 2012.)

Laskun tulee sisältää tiettyjä merkintöjä, jotta se täyttää AVL:n laskuvaatimukset sekä näin myös esimerkiksi yleisen vähennysoikeuden edellytykset. Laskumerkinnöistä säädetään AVL 209 e §:ssä. Esimerkkeinä voidaan mainita, että laskuihin tulee sisältyä, oli kyse sitten kotimaisesta kaupasta tai kansainvälisestä kaupasta, ainakin seuraavat merkinnät: laskun antamispäivä, laskun tunniste, myytyjen tavaroiden määrä ja laji sekä palveluiden laajuus ja laji, veron peruste, verokanta, yksikköhinta sekä myyjän antamat hyvitykset ja alennukset, jos niitä ei ole otettu huomioon yksikköhinnassa. Lisäksi kansainvälisen kaupan laskuun tulee sisältyä edellä mainitun lisäksi esimerkiksi myyjän ja ostajan alv-tunnukset. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 592–593.) Kuten edellä on mainittu, niin täydellinen lista laskun sisältövaatimuksista löytyy AVL 209 e §:stä.

Edellä mainittuihin laskun sisältövaatimukseen on olemassa poikkeuksia ja muun muassa seuraavissa tilanteissa sovelletaan Suomen arvonlisäverojärjestelmässä kevennettyjä laskumerkintävaatimuksia: 1) laskun loppusumma on enintään 400 euroa, 2) vähittäiskaupassa tapahtuva tai tähän rinnastettavissa oleva myynti lähes yksinomaan yksityishenkilölle. Kevennetyillä laskumerkinnöillä tarkoitetaan sitä, että laskussa ei tarvitse olla kaikkia AVL 209 e §:n edellyttämiä tietoja. Laskuissa tulee kuitenkin olla aina esimerkiksi laskun antopäivä, myyjän nimi ja alv-tunnus sekä myytyjen tavaroiden määrä ja laji sekä palvelun laji. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 595–596.) Kevennetyjen laskujen täydelliset sisältövaatimukset löytyvät AVL 209 f §:stä.

5 AVL:n vähennysoikeuden poikkeustilanteet

Seuraavassa käsitellään lyhyesti muutamia arvonlisäverotuksen poikkeustilanteita ja yleisesti vaikeaksi koettujen hankintojen arvonlisäveron vähennysoikeutta. Tässä käsiteltäviä menoja ovat edustusmenot, kodin ja työpaikan väliset matkat, yrityksen henkilökunnalleen antamat lahjat sekä virkistysmenot.

5.1 Edustusmenot ja lahjat

Edustusmenon käsitettä ei ole määritelty arvonlisäverolaissa. Arvonlisäverotuksessa sovellettava edustusmenojen määritelmä löytyy Verohallinnon tuloverotusta koskevassa ohjeessa, joka on Verotiedote 4/1993 julkaisu 623 (Äärilä & Nyrhinen 2013, 215).

Tässä ohjeessa edustusmenoiksi määritellään menot, jotka aiheutuvat huomaavaisuudesta tai vieraanvaraisuudesta sen vuoksi, että yritys pyrkii luomaan uusia liikesuhteita, säilyttämään entisiä tai parantamaan niitä taikka muutoin edistämään liiketoimintaansa. Lisäksi edustusmenojen tulee kohdistua asiakkaisiin, liiketuttaviin tai muihin yrityksen liiketoimintaan vaikuttaviin henkilöihin. Edustukseen liittyvät henkilöt ovat aina yrityksen ulkopuolisia henkilöitä, jolloin yrityksen sisäiset tilaisuudet eivät ole edustustilaisuuksia. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 215; Verohallinto 2011.)

Edustusmenot eivät ole arvonnisäverotuksessa vähennyskelpoisia, mutta markkinointimenot puolestaan ovat. Tämän vuoksi edustusmenojen ja markkinointimenojen eroavaisuudet on hyvä tietää. Esimerkiksi markkinointilahjana voidaan pitää massalahjaa, joka lähetetään samanlaisena ja samanaikaisesti usealle taholle ja joka on arvoltaan suhteellisen vähäinen. Edustuslahjana voidaan puolestaan pitää arvokkaampaa lahjaa, joka on valittu vastaanottajaa yksilöllisesti ajatellen. Verotuskäytännössä markkinointilahjan ja edustuslahjan välisenä rajana on 35 euroa eli alle 35 euron massalahjoja voidaan pitää markkinointilahjoina. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 216.)

Myös edustustilaisuuden ja markkinointitilaisuuden eroavaisuudet on hyvä tiedostaa. Markkinointitilaisuutena voidaan pitää esimerkiksi yhtiön uuden tuotteen esittelytilaisuutta, jossa asiakaspiiriä ei ole rajattu ja johon voi osallistua rajoittamaton määrä asiakkaita. Edustustilaisuuteen voidaan puolestaan katsoa olevan esimerkiksi sellainen kutsuvierastilaisuus, jossa tilaisuuden pääasiallinen tarkoitus ei ole tuotemarkkinointi, vaan vaikkapa yhtiön vuosipäivän juhlistaminen. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 216–217.)

Tulkinnanvaraisuuksia liittyy myös neuvottelumenojen sekä edustustilaisuuksien välillä. Vähennyskelpoisia neuvottelumenoja ovat vähäiset, tavanomaisesta tarjoilusta johtuneet menot esimerkiksi yhtiön hallintoelinten kokouksista. Tavanomainen tarjoilu voi esimerkiksi olla kahvitarjoilu tai lounas yrityksen omassa ruokalassa. Puolestaan asiakkaiden vierailuista johtuneet matka- ja yöpymiskustannukset ovat edustusmenoja. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 217.) Edustusmenojen vähennyskelpoisuutta tulkittaessa on kuitenkin hyvä muistaa, että edustusmenojen vähennysoikeus on tulkinnanvaraista, ja niiden vähennysoikeus ratkaistaan yleensä tapauskohtaisesti.

Yrityksen henkilökunnalleen antamat lahjat on tarkoitettu henkilökunnan yksityiseen kulutukseen eivätkä näin ole vähennyskelpoisia. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 212–213.)

Muille kuin henkilökunnalle luovutettavia lahjoja, kuten markkinointilahjoja, ja niiden vähennyskelpoisuutta on käsitelty yllä olevissa kappaleissa.

5.2 Työn ja kodin väliset matkakustannukset

Työntekijän matkat kodin ja työpaikan välillä ovat työntekijän yksityistä kulutusta, jolloin ne eivät kuulu yleisen vähennysoikeuden piiriin. Tällöin myös työnantajan järjestämät kuljetukset työntekijän kodin ja työpaikan välillä ovat vähennyskelvottomia. Työmatkojen, joita eivät siis ole kodin ja työpaikan väliset matkat, voidaan katsoa olevan vähennyskelpoisia arvonlisäverotuksessa. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 213–214.)

Lähtökohtana voidaan pitää kuitenkin sitä, että vähennyskelvottomia kustannuksia ovat työntekijän asunnon ja työpaikan väliset matkakustannukset. Vähennyskelpoisia ovat työmatkakustannukset, joita voivat olla esimerkiksi kustannukset työpaikalta työn suorittamiskohteeseen. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 213–214.) Työn ja kodin välisiin matkakustannuksiin palataan vielä AVL:n ja EVL:n erityyppisten menoerien vertailussa luvussa 9.2.

5.3 Virkistysmenot

Henkilökunnan virkistysmenojen vähennyskelpoisuutta määritettäessä tulee erotella henkilökunnan yksityiseen kulutukseen liittyvät menot sekä liiketoimintaan liittyvät menot. Yleisenä esimerkkinä voidaan antaa esimerkiksi kaksi tapausta, joissa toisessa henkilökunnan virkistysmenot ovat lähtökohtaisesti vähennyskelpoisia ja toisessa taas eivät; ensimmäisessä tapauksessa on kysymys yrityksen järjestämästä illallisesta ravintolassa, johon voi osallistua koko yrityksen henkilökunta. Tällöin kyseessä ei ole henkilökunnan yksityinen kulutus, jolloin tilaisuuteen liittyvät menot ovat kaikki lähtökohtaisesti vähennyskelpoisia, mukaan lukien alkoholitarjoilu. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 211.)

Jos taas henkilökunnalle annetaan kulttuuriseteleitä, joiden käytöstä henkilökunnan yksittäinen jäsen voi päättää vapaasti, on kyseessä henkilökunnan yksityinen kulutus, jolloin arvonlisäveroa ei voida vähentää. Toisaalta kulttuurisetelin hankintaan ei sisälly arvonlisäveroa lainkaan, jolloin vähennysoikeus voitaisiin jo rajata tällä pois, mutta vähennyskelpoisten virkistysmenojen sekä vähennyskelvottomien virkistysmenojen ero-

jen havainnollistamisen vuoksi kulttuuriseteli oli valittu toiseksi esimerkkitapaukseksi. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 211.) Virkistysmenon arvonlisäveron vähennyskelpoisuuden arvioinnissa on siis ratkaisevaa, miten henkilökunta voi päättää virkistysmenon käytöstä ja kelle meno on suunnattu (koko yritykselle/osastolle vai yksittäisille henkilöille).

6 Elinkeinoverojärjestelmä

Elinkeinoerotuksesta säädetään laissa elinkeinotulon verottamisesta (1968/360). Elinkeinoitulolla tarkoitetaan elinkeinotoiminnasta saatua rahanarvoista tuloa eli rahallista vastiketta. Näin elinkeinotoiminnan tappiota ei verota elinkeinoerotuksessa. Elinkeinoerotuksen piiriin kuuluvat elinkeinotoiminnasta saatavat tulot ja siitä aiheutuvat menot. (Niskakangas 2009, 75–80; Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360 1–2 §.) Seuraavaksi käsitellään lyhyesti elinkeinoerotusta sääteleviä yleisiä periaatteita.

6.1 Elinkeinoerotuksen periaatteet

Elinkeinoerotukseen liittyy seuraavanlaisia yleisiä periaatteita ja raameja: realisointiperiaate, nominalismi, kohdistamisongelma, laajuusongelma, jaksottamisongelma sekä arvotusongelma. Realisointiperiaatteella tarkoitetaan sitä, että vain realisoituneet tulot otetaan huomioon verovuoden erotuksessa: esimerkiksi realisoitumaton arvonnousu, lukuun ottamatta muutamia laissa säädettyjä poikkeuksia, ei ole elinkeinoerotuksessa tuloa. Koska yrityksen tulos on elinkeinoerotuksessa erotuksen kohteena, niin tällöin realisointiperiaate takaa sen, että veronalaisia tuloja syntyy vasta silloin, kun hyödyke tai palvelu myydään. Tämä taas takaa luonnollisesti sen, että yritystä erotetaan sitä tahtia, kun tulo todellisesti eli reaalisesti syntyy. (Niskakangas 2009, 75.)

Nominalismilla tarkoitetaan taas sitä, että elinkeinoerotuksessa ei oteta huomioon rahan arvon muutoksia kuten inflaatiota. Kohdistamisongelmalla puolestaan viitataan ongelmaan, kun ratkaistaan, kuka on tulojen ja menojen perusteella verovelvollinen ja mihin tulolähteeseen tietty tulo- tai menoerä kuuluu. Esimerkiksi osakas on saattanut

merkitä osakeyhtiön kirjanpitoon menoksi henkilökohtaisen menonsa, jolloin oikea verovelvollinen on osakas itse eikä osakeyhtiö. Tällöin myös tulolähteittäin tarkasteltuna osakkaan henkilökohtainen meno verotetaan henkilökohtaisena tulon lähteenä eikä elinkeinotulon lähteenä. Tuloverotus suoritetaan tulolähteittäin ja esimerkiksi vain saman tulolähteen tuloista saa vähentää saman tulolähteen tappioita, jolloin on tärkeää selvittää oikeat tulolähteet verotusta laskettaessa. (Niskakangas 2009, 75–76.) Tulolähteisiin palataan tarkemmin myöhemmin tässä luvussa.

Laajuusongelmalla viitataan eroavaisuuksiin kirjanpidon ja elinkeinoverotuksen välillä: esimerkiksi kirjanpidossa vähennyskelpoiseksi kirjattu meno ei välttämättä ole vähennyskelpoinen meno elinkeinoverotuksessa. Myöskään kaikki kirjanpidon tulot eivät ole verotuksellisesti tuloja. Jaksottamisongelma tarkoittaa puolestaan sitä, että EVL:n mukaan tulot ja menot tulee jaksottaa oikeille verovuosille. Jaksottamisen peruslähtökohta on se, että menot kohdistetaan oikeille verovuosille niiden vaikutuksen mukaisesti. Tällöin kuluiksi kirjattavat menot pienentävät tulosta verovuonna, kun aktiivat eli taseeseen vietävät menot tulevat rasittamaan yritystä tulevina verovuosina. (Niskakangas 2009, 76–77.)

Arvostusongelma puolestaan viittaa siihen, miten tuotannontekijät arvostetaan verotuksessa: arvostustapoina ovat kirjanpitoarvo, alkuperäinen hankintameno sekä käypä arvo. Eri arvostustapojen käyttäminen saattaa vaikuttaa verotukseen merkittävästikin: esimerkiksi käyvän arvon käyttäminen johtaa siihen, että arvonnousu verotetaan, koska tällöin meno-tuloteorian pohjalta laskettu tulos on suurempi jos käypä arvo on noussut. Arvonnousu tulee tällöin siis verotettua käyvän arvon nousun kautta. (Niskakangas 2009, 77.) Lyhyesti selitettynä meno-tuloteoria tarkoittaa sitä (tai meno-tuloteorian mukaan), että menot kohdistetaan niitä vastaavien tulojen kohdalle (Kukkonen & Walden 2010, 52).

Aikaisemmin mainitut tulolähteet verotuksessa ovat seuraavanlaisia: elinkeinotoiminnan tulolähde, maatalouden tulolähde sekä henkilökohtainen tulolähde. Eri tulolähteitä verotetaan eri perustein: elinkeinotoiminnan tulon lähteen verotuksesta säätää laki elinkeinotulon verottamisesta, maatalouden tulolähteen verotuksesta säätää maatilatalouden tuloverolaki sekä henkilökohtaisen tulolähteen verotuksen määrä

tuloverolaki. (Tomperi 2013, 71; Niskakangas 2009, 77.) Tulolähde kertoo, mistä tulo on peräisin (Verohallinto 2011).

Edellä esitetyillä elinkeinoverotuksen periaatteilla pyritään siis siihen, että verorasitus kohdistuu niin, että yritystä verotetaan silloin, kun tulot ja menot tosiasiallisesti syntyvät. Esimerkiksi jos yritystä verotettaisiin tulosta, jonka yritys saa vasta tulevaisuudessa, vaadittaisiin yrityksiltä hyvää maksuvalmiutta, eikä sekään välttämättä riittäisi, vaan yritys voisi pahimmassa tapauksessa myymään omaisuuttaan, jotta se voisi maksaa elinkeinotoimintansa verot. (Niskakangas 2009, 75; Kukkonen & Walden 2010, 19.)

6.2 Verovelvollisuus ja verotusmenettely

Elinkeinoverolain mukaan verovelvollisia ovat lähtökohtaisesti kaikki ne, jotka saavat elinkeinotuloa. Elinkeinotuloa voi olla esimerkiksi kuolinpesillä, luonnollisilla henkilöillä tai vaikkapa henkilöyhtiöllä kuten kommandiittiyhtiöllä. (Andersson ym. 2009, 15–16; Niskakangas 2009, 77.) Käytännössä elinkeinotuloa on kuitenkin enimmäkseen yrityksillä, sillä EVL 2 §:n mukaan verovelvollisen harjoittama liike- ja ammattitoiminta muodostaa elinkeinotoiminnan tulolähteen.

Elinkeinoverotuksen käytännön toteuttaminen vaihtelee yritysmuodoittain, joten eri yhtiömuodoilla voi olla elinkeinoverotuksessa erilainen verokohtelu. Yrityksen tuloverotusta säätelee myös aikaisemmin esitetty tulolähde, jolloin yritystä voidaan verottaa niin tuloverolain, elinkeinoverolain tai maatilatalouden tuloverolain mukaan. (Kukkonen & Walden 2010, 27.)

Asunto- ja kiinteistöyhtiöt eivät Suomen oikeuskäytännön mukaan harjoita elinkeinotoimintaa (Tomperi 2013, 71). Tämä perustuu siihen, että oikeuskäytännössä on katsottu, että asunto- ja kiinteistöosakeyhtiön harjoittama ”elinkeinotoiminta” poikkeaa niin suuresti perinteisestä liiketoiminnan käsitteestä (voiton tavoittelu, itsenäisyys, suunnitelmallisuus, jatkuvuus, taloudellinen riski, suuntautuminen ulospäin rajoittamattomaan tai laajaan asiakaskuntaan), että näitä yhtiöitä ei voi verotuksellisesti kohdella elinkeinotoiminnan harjoittajina. Asunto- ja kiinteistöosakeyhtiöitä verotetaan

pääasiassa tuloverolain eli TVL:n mukaan. (Andersson ym. 2009, 32–33; Niskakangas 2009, 78.)

Myöskään yksityishenkilön harjoittamaan arvopaperikauppaan, sijoitusyhtiöihin tai yleishyödyllisiin yhtiöihin ei sovelleta lähtökohtaisesti EVL:n säännöksiä, jos niiden ei katsota harjoittavan elinkeinotoimintaa. Kuitenkin jos näiden edellä mainittujen tahojen katsotaan harjoittavan liiketoimintaa, voidaan niitäkin verottaa EVL:n perusteella. Esimerkiksi arvopaperikauppiiaan verotusta arvioitaessa tulee arvioida, täyttääkö toiminta liiketoiminnan tunnusmerkit: arvopaperikauppiiaan tapauksessa tulisi arvioida toiminnan jatkuvuutta, intensiivisyyttä sekä toiminnan tosiasiallista luonnetta (harjoittaako verovelvollinen tosiasiallisesti toimintaa, joka voidaan katsoa elinkeinoverotuksessa verotettavaksi arvopaperikaupaksi). (Andersson ym. 2009, 24, 25, 27, 29–32.)

6.3 Tulon veronalaisuus

Elinkeinoerotuksen piiriin kuuluvat tulot määritellään EVL 4 §:ssä. Tämän määritelmään mukaan veronalaisia elinkeinotuloja ovat rahana tai rahanarvoisena etuutena saadut tulot. Lisäksi EVL 5 ja 5 a §:issä määritellään yksityiskohtaisemmin joukko erilaisia elinkeinotoiminnan tuloina pidettäviä tuloja. (Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360 4 §, 5 §, 5 a §.)

EVL:n veronalaisen tulon tulokäsitemääritelmä on melkoisen laaja. Elinkeinoerotuksen määritelmää tarkentamaan voidaan käyttää erilaisia määritteitä tai niin sanottuja tulon tunnusmerkkejä. Esimerkiksi Andersson, Ilkkala ja Penttilä esittävät, että tulon voidaan katsoa olevan yrityksen suoritteista kertyvä vastike, jonka hankkimiseksi yritykselle on kertynyt menoja. Kun yritys on saanut tulon, niin se ei joudu yleensä suorittamaan siitä korvauksia tai vastikkeita jollekin toiselle taholle: tulo on siis jotain, jonka yritys saa lopullisesti itselleen. Tämänkaltaiseen määritelmään nojautuen elinkeinotulon määritelmän ulkopuolelle jää esimerkiksi vieraana pääomana saadut erät, joihin liittyy takaisinmaksuvelvollisuus. Myös oma pääoma jää tulokäsitemääritelmän ulkopuolelle, koska vaikka omaan pääomaan ei liity takaisinmaksuvelvollisuutta, niin yrityksen omistajilla on

kuitenkin oikeus saada omistamastaan pääomasta korvausta. (Andersson 2009 ym. 75–78.)

Elinkeinoverotuksessa tulon perusosaksi voidaan katsoa liiketoiminnasta, esimerkiksi tavaran myynnistä, saadut luovutushinnat sekä mahdolliset muut vastikkeet sekä elinkeinotoimintana suoritetuista palveluista saadut tuotot. Tätä perusosaa täydentävät AVL 5 ja 5 a §:ien mukaiset tuloerät sekä tulon yleissäännöksen alaisiksi katsottavat tulot. (Andersson 2009 ym. 77.) EVL 5 §:n mukaan tuloiksi katsotaan muun muassa rahoitusomaisuudesta saadut voitot, puutavaran sekä runkopuun hakkuuoikeuden luovutuksesta saadut tulot, elinkeinotoimintaan liittyvästä vuokrauksesta saadut korvaukset sekä laissa määriteltyjen vakuutuslaitosten kirjanpidossaan tekemät arvonkorotukset. (Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360 5 §.)

Niskakangas lähestyy veronalaisen tulon määritelmää ja veronalaisuutta hieman eri näkökulmasta: Niskakankaan mukaan yrityksen eri omaisuuslajeista saatu tuotto on pääosin veronalaista. Yrityksen eri omaisuuslajeja ovat vaihto-, käyttö-, rahoitus- ja sijoitusomaisuus. Niskakankaan mukaan elinkeinoverotuksen tulokäsitteen ollessa laaja, on helpompi tarkastella tuloja, joita ei veroteta: tällöin tulon veronalaisuus selviää siis niin, että kaikki ne tulot, jotka eivät ole elinkeinotoiminnassa verovapaita, ovat elinkeinotoiminnassa veronalaisia. (Niskakangas 2009, 78–79.) EVL 6, 6 a ja 6 b §:ät määrittelevät tulot, jotka eivät ole elinkeinoverotuksessa veronalaisia. EVL 6 §:n mukaan verotonta tuloa ovat muun muassa pääomansijoituksena saadut erät, osinkojen ja käyttöomaisuusosinkojen luovutusvoitot sekä valtion tai Suomen elokuvasäätiön myöntämä tuotantotuki kotimaiselle elokuvantuottajalle. (Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360 6 §.)

Osinkotulojen ja käyttöomaisuusosakkeiden myyntivoittoon verottomuuden sääntöön on muutamia poikkeuksia. Esimerkiksi sillä, onko osingon luovuttaja listattu vai listaamaton osakeyhtiö sekä sillä, onko osingonsaaja listattu vai listaamaton yhtiö, on merkitystä osinkotulojen verottomuuteen ja verollisuuteen. Osinkotulot ulkomailta voivat olla joko kokonaan tai osittain veronalaista tuloa: esimerkiksi vuoden 2014 alusta on tullut voimaan muutos, jonka mukaan osinko, joka on saatu muualta kuin Euroopan

talousalueen valtiosta, on kokonaan veronalaista. (Niskakangas 2009, 79; Verohallinto 2013.)

Osinkotuloja ei kuitenkaan veroteta puhtaasti elinkeinotulona, vaan niitä käsitellään verotuksessa osingoista saatavina osinkotuloina, joista säädetään muun muassa osakeyhtiölaissa (2006/624) ja tuloverolaissa (1992/1535) (Niskakangas 2009, 79; Verohallinto 2013; Osakeyhtiölaki 21.7.2006/ 624; Tuloverolaki 30.12.1992/1535). EVL 6 a §:n mukaan tietyissä tilanteissa osa osinkotuloista on myös elinkeinoverotuksessa veronalaista tuloa. (Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360 6 a §.)

Käyttöomaisuusosakkeiden myyntivoittojen verovapaus puolestaan koskee ainoastaan yhteisöjä eli esimerkiksi osakeyhtiötä, osuuskuntaa tai kuntayhtymää: näin ollen verovapaus ei koske esimerkiksi avoimia yhtiöitä tai yksityisiä elinkeinonharjoittajia. Verovapauden ulkopuolelle on rajattu myös pelkästään pääomansijoitustoimintaa harjoittavat yhteisöt. Lisäksi verovapaus koskee vain käyttöomaisuusosakkeita, joita esimerkiksi ovat tytäryhtiön osakkeet. (Niskakangas 2009, 79; Valtionvarainministeriö; Valtionvarainministeriö.)

7 Menon tai menetyksen vähennyskelpoisuus

EVL 7 §:n mukaan verovelvollinen saa vähentää tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset. Lähtökohtaisesti siis menot, jotka on hankittu tulon hankkimiseksi tai säilyttämiseksi, ovat vähennyskelpoisia. Seuraavassa esitellään tarkemmin menon ja menetyksen vähennyskelpoisuutta elinkeinoverotuksessa.

7.1 Vähennykseen oikeutettavat menot ja menetykset

Suppeasti menon voidaan määritellä olevan tuotannontekijästä maksettu vastike. EVL 7 §:n mukaan sekä edellisessä virkkeessä esitetyn suppean menokäsitteen mukaan vähennyskelpoisia menoja ovat lähtökohtaisesti siis kaikki tulonhankkimis- tai säilyttämistarkoituksessa syntyneet menot. Myös menot, joita ei ole hankittu

tulonhankkimis- tai säilyttämistarkoituksessa, mutta jotka ovat kerryttäneet tuloa, ovat tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuvia. Lisäksi lain esitöissä on tarkennettu, edellä esitettyjen edellytysten lisäksi, vähennyskelpoisen menon määritelmää siten, että vähennettäviksi menoiksi voidaan luokitella myös sellaiset tuotannon tekijöistä maksetut vastikkeet, jotka eivät ole tuottaneet tuloa, mutta jotka ovat vakaasti tässä tarkoituksessa hankittuja. (Andersson ym. 2009, 189–190.)

Koska verovelvollisella on vapaus tavoitella yritystoiminnasta tuottoja haluamallaan tavalla, menon vähennyskelpoisuutta voidaan arvioida esimerkiksi verovelvollisen oman tarkoituksen perusteella, elinkeinotoiminnan tulon sekä tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneen menon relaatiolla sekä menon luonteen perusteella. Verovelvollisen oma tarkoitus merkitsee tässä sitä, että verovelvollinen voi vapaasti valita tulon hankkimisen sekä säilyttämisen keinot. Verovelvollisen omalla tarkoituksella on näin ratkaiseva merkitys menon vähennyskelpoisuutta määritettäessä. Relaatiolla tarkoitetaan tässä aiheutuneen menon ja syntyneen tulon vastaavuutta. Menon luonteella viitataan siihen, että menon voidaan tosiasiasa katsoa olevan elinkeinotoimintaan liittyvää. (Kukkonen & Walden 2010, 88; Andersson ym. 2009, 191.) Vaikka verovelvollisen omalla tarkoituksella on ratkaiseva merkitys menon vähennyskelpoisuuden arvioinnissa, niin verovelvollisella ei kuitenkaan ole oikeutta määrätä, onko jokin meno vähennyskelpoinen vai ei (Kukkonen & Walden 2010, 88; Andersson ym. 2009, 191).

Elinkeinoverotuksen realisointiperiaatteen vuoksi vähennyskelpoisiksi menoiksi voidaan lähtökohtaisesti laskea vain menot, jotka ovat realisoituneet eli joista on maksettu rahanarvoista vastiketta tai joista on syntynyt maksuvelvollisuus rahana tai rahanarvoisena etuna toiselle osapuolelle. Myös realisoitumaton meno voi tulla vähennyskelpoiseksi EVL:n erityissäännösten perusteella tai silloin, jos verovelvollinen pystyy osoittamaan erilaisin todisteluin ja näytön menon realisoitumisen taloudellisessa tarkoituksessa tulevaisuudessa. (Kukkonen & Walden 2010, 88–89.)

Menon vähennyskelpoisuutta ei lähtökohtaisesti rajoita se, onko menolla suora vai epäsuora vaikutus verovelvollisen elinkeinotoiminnan tuloon. Suoria vähennyskelpoisia menoja ovat esimerkiksi henkilöstölle maksetut palkat tai tuotteiden valmistukseen

käytetyt raaka-aineet. Epäsuorasti elinkeinotoimintaan vaikuttavia menoja ovat esimerkiksi henkilökunnan virkistystoimintaan liittyvät menot tai kiinteistön kunnossapidosta johtuvat menot. (Andersson ym. 2009, 192.)

EVL 8 §:ssä säädetään erikseen myös 7 §:ssä tarkoitetuista vähennyskelpoisista menoista. Koska lain sanamuoto kuuluu ”edellä 7 §:ssä tarkoitettuja vähennyskelpoisia menoja ovat muun ohessa”, ei näiden menojen vähennyskelpoisuutta arvioitaessa voida siis puuttua siihen, onko 8 §:ssä tarkoitettu meno johtanut elinkeinotoiminnan tulon kertymiseen vai ei. (Andersson ym. 2009, 190.)

Vuoden 2014 alusta lukien EVL:iin on lisätty niin sanottu koulutusvähennys. Tämä koulutusvähennys koskee yritysmuodosta riippumatta elinkeinotoimintaa tai maataloustoimintaa harjoittavaa työnantajaa. Koulutusvähennyksellä voidaan vähentää henkilöstön koulutuksesta aiheutuvia menoja, jos laissa annetut edellytykset koulutukselle täyttävät. (Verohallinto 2013; Hallituksen esitys 95/2013.)

Vähennyskelpoisella menetyksellä ei viitata hankitusta omaisuudesta aiheutuneeseen menetykseen esimerkiksi vaihto-omaisuuden palamiseen. Esimerkkitapauksessa, vaihto-omaisuuden palamisessa, sovelletaan normaaleja EVL:n yleisiä menon vähennyskelpoisuuden periaatteita. Tällaisessa tilanteessa kuitenkin menon normaalista jaksottamisesta voidaan joutua poikkeamaan. EVL:ssa menetys tarkoittaa poikkeuksellista arvonalentumista, esimerkiksi poikkeuksellista luottotappiota tai rikoksesta johtuvaa menetystä. (Kukkonen & Walden 2010, 87.) Jaksottamiseen palataan tarkemmin luvussa 7.3.

Vähennyskelpoiset menetykset viittaavat siis esimerkiksi rahoihin, saamisiin tai muihin rahoitusvaroihin. EVL 17 §:ssä annetaan esimerkkejä vähennyskelpoisista menetyksistä: EVL 17 §:n mukaan vähennyskelpoisia menetyksiä ovat esimerkiksi nimenomaisesti rahoitusomaisuuteen kohdistuvat rikokset kuten kavallus. (Andersson ym. 2009, 198–199; Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360 17 §.)

7.2 Menon vähennysoikeuden rajoitukset

Menon vähennyskelpoisuuden rajoituksista säädetään EVL 16 §:ssä. Elinkeinoverotuksessa vähennyskelvottomia menoja ovat muun muassa elinkeinonharjoittajan yksityismenot, sillä ne eivät yleisesti johdu yrityksen tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä. Vähennyskelvottomien menojen piiriin kuuluvat myös lain vastaisesta toiminnasta tai teosta aiheutuneet menot, kuten sakot ja pysäköintivirhemaksut. Myös verovapaan tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot ovat vähennyskelvottomia siten, että ne menot, jotka koskevat tuloa, joka ylittää verovapaan tulon, ovat vähennyskelpoisia. Esimerkiksi jos tuotteen X meno on 120 euroa ja tuotteesta X voidaan verovapaasti saada tuloa 100 euroon asti, on tällöin verovapaan tulon ylittävä osa, 20 euroa, on vähennyskelpoista. Myös lahjukset ja lahjusten kaltaiset erät on rajattu vähennyskelpoisten menojen ulkopuolelle. (Niskakangas 2009, 80; Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360 16 §.)

Yritysmuodolla on myös vaikutusta menojen vähennyskelpoisuuteen: esimerkiksi yksityisliikkeessä yrittäjä ei saa vähentää verotuksessaan puolisolle tai verovuonna alle 14-vuotiaalle lapselle maksettua palkkaa. Käyttöomaisuusosakkaiden myyntivoittojen ollessa verottomia ainoastaan yhteisöjen osalta, yhteisöt eivät saa vähentää käyttöomaisuusosakkeiden luovutustappioita verotuksessaan. Sen sijaan esimerkiksi henkilöyhtiöt voivat tietyin rajoituksin vähentää käyttöomaisuusosakkeiden tappiot verotuksessaan. (Niskakangas 2009, 81.)

Edustusmenoista puolet oli vähennyskelpoista vuoden 2013 loppuun asti. Vuoden 2014 alusta lukien edustusmenot säädettiin kokonaan vähennyskelvottomiksi. Edustusmenojen määritelmä on pitkälti sama niin elinkeinoverotuksessa kuin arvonlisäverotuksessa: edustusmenoja ovat menot, jotka aiheutuvat huomaavaisuudesta tai vieraanvaraisuudesta sen vuoksi, että yritys pyrkii luomaan uusia liikesuhteita, säilyttämään entisiä tai parantamaan niitä taikka muutoin edistämään liiketoimintaansa. (Verohallinto 2011; Verohallinto 2013.) Myös elinkeinoverotuksessa sovellettava edustusmenon tarkempi määritelmä löytyy esimerkiksi työn luvusta 5.1.

7.3 Jaksotus ja vähennyskelpoiset varaukset

Veronalaiset tulot ja menot on jaksotettava verovuosittain. EVL:ssa jaksotusperusteena on suoriteperiaate: suoriteperiaatteen mukaan suoritteiden tuottamisen hetki sekä tuotannon tekijän vastaanottamisen hetki määräävät sen, milloin tulo tai meno syntyy. Jos kirjanpidossa käytetään maksuperustetta, niin tällöin maksuperusteinen kirjanpito tulee oikaista suoriteperusteiseksi siirtosaamisten ja siirtovelkojen avulla. Maksuperusteisessa kirjanpidossa tulo syntyy, kun suoritteesta saadaan maksu, ja meno syntyy, kun tuotannon tekijästä maksetaan vastike myyjälle. Maksuperusteisuutta voidaan kuitenkin soveltaa elinkeinoverotuksessa vähäisiin menoeriin, kuten posti- ja puhelinmaksuihin. (Niskakangas 2009, 82.)

On olemassa myös menoja, jotka tuottavat kuluja verovelvolliselle useampana vuotena. Tällöin, kuten luvussa 6.1 on esitetty, meno tulee kirjata useamman verovuoden kuluksi niin, että osa tästä menosta viedään verovelvollisen taseeseen. Taseeseen viedyt, aktivoidut, menot vähennetään taseesta vuotuisina poistoina. Poistot suoritetaan EVL:n säännösten mukaan. Puolestaan ne menot, jotka eivät tuota myöhemmin tuloa, kirjataan vuosikuluksi sille verovuodelle, kun ne ovat syntyneet. (Niskakangas 2009, 82.)

Aktivoinnilla pyritään lähtökohtaisesti toteuttamaan meno tulon kohdalle -periaatetta. Meno tulon kohdalle -periaate tarkoittaa juurikin menojen jaksotusta, jossa tilikaudella vaikuttavat menot kirjataan kuluiksi ja pidemmällä aikavälillä vaikuttavat menot taas aktivoidaan taseeseen. (Valtiokonttori.)

Menojen jaksotuksella pyritään meno tulon kohdalle -periaatteen lisäksi helpottamaan verovelvollisen elinkeinoverotaakkaa ja näin auttamaan verovelvollista liiketoimintansa kasvattamisessa. Tämä tapahtuu niin, että osan EVL:n jaksotussäännösten mukaan meno voidaan poistaa nopeammin kuin menon aiheuttaneen tavaran, koneen, kalusteen tai muun tuotannonpanostekijän taloudellinen käyttöikä edellyttäisi. Tällöin verovelvollinen saa vähentää menon verotuksessaan menon aiheuttaneen tavaran, koneen, kalusteen tai muun tuotannonpanostekijän taloudellista käyttöikää

nopeammin. Tällöin puhutaan niin sanotusta etupainotteisista kulukirjauksista. (Niskakangas 2009, 83.)

Vähennyskelpoisilla varauksilla tarkoitetaan menoja tai menetyksiä, jotka eivät ole vielä syntyneet, mutta voidaan lain erityissäännösten mukaan vähentää etukäteen. Vähennyskelpoiset varaukset koskevat ainoastaan varsinaisia varauksia. Varsinaisella varauksella tarkoitetaan tulevaisuudessa aiheutuvien menojen tai menetysten kattamiseen tehtyä etukäteen määriteltyä, tietyn suuruista varausta tietyn suuruisen menon kattamiseen. Epävarsinaisella varauksella tarkoitetaan varausta, jossa veron suorittamisvelvollisuus on syntynyt verovuonna, mutta menon tarkka määrä ei ole vielä verovuoden päättyessä tiedossa. Epävarsinaisissa varauksissa arvioitu meno korjataan seuraavana verovuonna verotusta korjaavalla tavalla. (Andersson ym. 2009, 535–536.)

Vähennyskelpoisten varausten vähennysoikeus ei ole laajempi kuin EVL:n yleisten menojen ja menestysten vähennysoikeutta koskevien säädösten perustella menoille ja menetyksille annetaan. Tämän vuoksi varsinaisista varauksista vähennettäviksi voi tulla ainoastaan se määrä, joka vastaa EVL:n yleistä menojen ja menetysten vähennyskelpoisuutta. (Andersson ym. 2009, 535–536.)

Varsinaiset varaukset on säädetty vähennyskelpoisiksi sellaisissa tilanteissa, joissa verovelvolliselle voi yleensä syntyä merkittäviä taloudellisia menoja tai menetyksiä. Varsinaiset, vähennykseen oikeuttavat, varaukset on lueteltu EVL 46–49 §:issä tyhjentävästi. Tämän vuoksi vähennyskelpoisten varausten säädöksiä ei voida tulkita kovinkaan laajasti. (Andersson ym. 2009, 536.)

8 AVL:n ja EVL:n vähennysoikeuksien yhteneväisyydet ja eroavaisuudet

Työn seuraavassa osiossa käsitellään AVL:n ja EVL:n vähennysoikeuksien yhteneväisyyttä ja eroavaisuutta. AVL ja EVL säättävät eri tulolajien verotuksesta ja veronmaksajina ovat lähtökohtaisesti eri tahot: arvonlisäveroa maksavat kuluttajat ja

elinkeinoveroa lähtökohtaisesti liikkeen- tai ammatinharjoittajat, avoimet yhtiöt ja yhteisöt. Elinkeinotuloa voi toisaalta olla myös luonnollisilla henkilöillä. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 29; Niskakangas 2009, 77.) Silti näiden kahden verolain vähennysoikeuksista voi löytää yhteneväisyyksiä.

8.1 Yhteneväisyydet

AVL:n sekä EVL:n mukaan vähennyskelpoisia ovat lähtökohtaisesti menoerät ja hankinnat, jotka rasittavat verovelvollisen liike- tai elinkeinotoimintaa. Veroa puolestaan suoritetaan asioista, jotka ovat tuottaneet verovelvolliselle jotain tai joista on syntynyt verovelvollisen toiminnan seurauksena arvonnousua. AVL:n yleisen vähennysoikeuden mukaan verovelvollinen saa vähentää toiselta verovelvolliselta liiketoimintaansa varten hankitun tavaran tai palvelun hankintahintaan sisältyvän arvonnousun. EVL:n mukaan puolestaan vähennyskelpoisia menoja ovat tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet menot ja menetykset. (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 102 §; Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360 7 §.)

Toinen selkeästi havaittava yhteneväisyys on vähennettävien menojen ja hankintojen laajuus. EVL 7 §:n säätämä menon ja menetyksen pääsäännön mukainen vähennysoikeus on hyvin laaja: se käsittää lähtökohtaisesti kaikki vakaassa tulonhankkimistarkoituksessa aiheutuneet menot ja menetykset, jotka liittyvät tähän tulonhankkimistarkoitukseen joko epäsuorasti tai suorasti. (Andersson ym. 191, 193–198; Kukkonen & Walden 2010, 88.)

Myös AVL:n yleinen vähennysoikeus on laaja: AVL 102 §:n mukaan verovelvollinen saa vähentää toiselta verovelvolliselta verollista liiketoimintaansa varten hankitun tavaraan tai palveluun sisältyvän arvonnousun. Lisäksi yleisen vähennysoikeuden piiriin kuuluvat verovelvollisen tekemään yhteisöhankintaan, maahantuontiin sekä käännetyn verovelvollisuuden perusteella suoritettuun tavaraan tai palveluun sisältyvä arvonnousu. AVL:n yleisen vähennysoikeuden käsite kattaa siis hyvin laajan joukon erilaisia hankintoja ja lähtökohtaisesti kaikki toiselta verovelvolliselta liiketoimintaa varten hankitut tavarat sekä palvelut ja niiden hankintahintaan sisältyvä arvonnousu.

kuuluvat yleisen vähennysoikeuden piiriin. (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 102 §; Juanto & Saukko 2012, 188.)

Molemmissa laeissa, niin AVL:ssa kuin EVL:ssa, on säädetty lähtökohtaisesti vähennyskelvottomaksi verovapaaseen myyntiin tai tuloon liittyvä menoerä tai hankinta. AVL:ssa yleisen vähennysoikeuden yhtenä edellytyksenä on se, että tavara tai palvelu on hankittu verolliseen liiketoimintaan. AVL:ssa on säädetty erikseen tietyt toiminnot verottomaksi. Muun muassa terveydenhuolto- ja koulutuspalvelun tarjonta ovat arvonlisäverolain mukaan arvonlisäverotuksen ulkopuolella. Lisäksi toimijat, jotka eivät täytä AVL:ssa säädetyn verovelvollisen edellytyksiä, eivät saa vähentää arvonlisäveroa hankinnoistaan. Jotta tavaran tai palveluun sisältyvä arvonlisävero voidaan vähentää, tulee tavaran tai palvelun siis olla hankittu toiselta verovelvolliselta verollista liiketoimintaa varten. (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 1 §, 2 §, 102 §; Äärilä & Nyrhinen 2013, 192.)

EVL:ssa puolestaan säädetään, että verovapaan tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot eivät ole elinkeinoverotuksessa vähennyskelpoisia. Kuitenkin jos verovapaan tulon hankkimisesta johtuvat menot ylittävät verovapaan tulon, niin verovapaan tulon ylittävä osa menoista on vähennyskelpoista. (Andersson ym. 2009, 335–336.) EVL:ssa verovapaaseen tuloon liittyvien menojen vähennysrajoitus ei näin ole yhtä ehdoton kuin AVL:ssa, jossa arvonlisäveroa ei saa vähentää lainkaan jos kyseessä on verottomaan toimintaan kuuluva hankinta. Toisaalta myös AVL:ssä on mahdollista tehdä osittainen vähennys tavaraan tai palvelun sisältyvästä arvonlisäverosta tavaran tai palvelun käytön perusteella, kuten tämän työn luvussa 4.9 on esitetty. (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 1 §, 2 §, 102 §; Äärilä & Nyrhinen 2013, 192; Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360 16 § 1 momentti 2 kohta.)

Molemmissa laeissa on myös rajattu tietyt menoerät vähennysoikeuden ulkopuolelle. EVL:ssa on 16 §:ssä säädetty vähennyskelvottomiksi osa menoista, joiden ei katsota olevan verovelvollisen tulon säilyttämiseen tai hankkimiseen liittyviä menoja. Arvonlisäverottoman toiminnan lisäksi AVL:ssa on 114 §:ssä säädetty erikseen tavaroista ja palveluista, jotka eivät ole yleisen vähennysoikeuden piiriin kuuluvia. Nämä rajoitukset liittyvät esimerkiksi siihen, että näiden menoerien ei voida katsoa

kuulua liike- tai elinkeinotoiminnan piiriin kuuluviksi. Lisäksi rajoitukset vähennyksiin voivat liittyä siihen, että nämä vähennyskeltottomat kulut on mahdollista vähentää muualla verotuksessa jonkin muun lain perusteella. (Andersson ym. 2009, 333; Kallio ym. 603.)

8.2 Eroavaisuudet

Yksi selkeä eroavaisuus AVL:n ja EVL:n vähennysoikeuksissa on se, että AVL:ssa yritysmuoto ei vaikuta verovelvollisuuteen eikä vähennysoikeuteen. EVL:ssa yritysmuoto ei vaikuta lähtökohtaisesti verovelvollisuuteen, mutta vähennysoikeuden kannalta katsottuna eri yritysmuodot ovat eriarvoisia elinkeinoverotuksen vähennysten osalta. (luku 7.2.)

Kuten työssä on aikaisemmin todettu, EVL:ssa yritysmuoto voi vaikuttaa menojen ja menetysten vähennyskelpoisuuteen. Esimerkiksi maksettujen palkkojen vähentäminen verotuksessa riippuu yritysmuodosta: yksityisliikkeen omistaja ei voi maksaa itselleen palkkaa eikä yrittäjän puolison tai alle 14-vuotiaalle lapselle maksettuja palkkoja katsota elinkeinoverotuksessa vähennyskelpoisiksi tulonhankkimismenoiksi. Lisäksi yhteisöt eivät saa vähentää käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoittoihin liittyviä menoja tai tappioita, kun puolestaan henkilöyhtiöillä ja avoimilla yhtiöillä tämä vähennysoikeus tietyin rajoituksin on. (Niskakangas 2009, 81.)

AVL:ssa verovelvollinen on elinkeinonharjoittaja, joka myy tavaroita tai palveluita liiketoiminnan muodossa. Yritysmuodolla ei ole vaikutusta verovelvollisuuteen. (Arvonlisäverolaki 31.12.1993/1501 1 §; Juanto & Saukko 2012, 21; luku 2.4.) AVL:n yleisen vähennysoikeuden edellytyksissä ei myöskään ole eroteltu eri yritysmuotojen verokohtelua vähennyskelpoisuuden ja -oikeuden osalta, vaan näissä edellytyksissä viitataan ainoastaan verovelvolliseen. Myöskään vähennysoikeuden rajoituksissa ei ole tehty eroa eri yritysmuotojen välillä. (luku 4.)

Toinen selkeä eroavaisuus on se, että AVL:ssa yksityishenkilö ei voi olla koskaan verovelvollinen eikä näin ollen yksityishenkilöllä ole oikeutta vähentää hankintoihinsa sisältyvää arvonlisäveroa. Tämä johtuu pitkälti arvonlisäverotuksen tarkoituksesta: arvonlisävero on kulutusvero, joka on tarkoitus jäädä kuluttajan maksettavaksi.

EVL:ssa ei kuitenkaan ole säädetty, että yksityishenkilöllä ei voisi olla elinkeinotuloa, jolloin yksityishenkilöllä on mahdollisuus vähentää elinkeinotulon hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet tulonhankkimismenot. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 28–29; Niskakangas 2009, 77.)

Kolmas selkeä eroavaisuus, kun tarkastellaan AVL:n ja EVL:n yleisiä vähennyskelpoisuuden eroavaisuuksia, on se, että AVL:ssa vähennykset kohdistetaan pääosin sen tilikauden kuukausille, jolloin hankinta on tehty. AVL:n säännösten mukaan kausiveroilmoitus, jolla ilmoitetaan suoritettavan ja vähennettävän arvonlisäveron määrä, annetaan valitun ilmoitusjakson ajalta: ilmoitusjakso voi olla joko kuukausi, neljännesvuosi tai kalenterivuosi. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 572–573.)

EVL:ssa menojen jaksottamisella on puolestaan suuri merkitys. Tämä taas tarkoittaa sitä, että pitkään tuloa tuottavien hankintojen menot jaksotetaan useammille verovuosille, jolloin vähennys tapahtuu myös useamman verovuoden aikana. (Niskakangas 2009, 81–82.) Elinkeinoverotuksessa, kuten arvonlisäverotuksessaakin, verovuosi on pääsääntöisesti kalenterivuosi. Kirjanpitovelvollisen (koskee niin AVL:n kuin EVL:n kirjanpitovelvollisia), jonka tilikausi ei ole kalenterivuosi, verovuodeksi katsotaan kalenterivuoden aikana päättynyt tilikausi. Esimerkiksi jos verovelvollisen tilikausi on 1.3.2013–28.2.2014, niin tällöin verovuodeksi 2014 katsotaan vuoden 2014 aikana päättynyt tilikausi (1.3.2013–28.2.2014). (Verohallinto 2011; Verohallinto 2011.)

Myös menoerien vähennyskelpoisuuden yleisissä edellytyksissä on eroja AVL:n ja EVL:n välillä. AVL:ssa verovelvollinen osoittaa laskumerkinnöin oikeutensa arvonlisäveron vähennykseen liiketoimintansa hankinnoista ja asianmukainen lasku on yksi vähennysoikeuden edellytyksistä, jolloin verovelvollisen subjektiiviselle tulkinnalle vähennysoikeuden kannalta ei jää kovinkaan paljon sijaa (luku 4.12). EVL:n säädösten mukaan menon tarkoitusperä on yksi tärkeimmistä asioista menon vähennyskelpoisuutta arvioitaessa: verovelvollisella on lähtökohtaisesti oikeus tavoitella tuloa haluamallaan tavalla, jolloin se, että verovelvolliselle on syntynyt menoa vakaassa tulonhankkimistarkoituksessa, on merkittävä asia menon vähennyskelpoisuutta arvioitaessa. (Kukkonen & Walden 2010, 88.)

AVL:ssa vähennyskelpoisuus perustuu siis pitkälti faktuaaliseen aineistoon (laskuihin), joista selviää muun muassa ostettuun tavarahan tai palveluun sisältyvä arvonlisäveron määrä sekä se, mihin tarkoitukseen tavara tai palvelu on hankittu (Äärilä & Nyrhinen 2013, 592–593). Kuten edellisessä kappaleessa on todettu, EVL:ssa vähennyskelpoisuuden arvioinnissa kuitenkin myös verovelvollisen subjektiivisella tarkoituserällä on suuri merkitys vähennyskelpoisuutta arvioitaessa (Kukkonen & Walden 2010, 88).

9 Erityyppisten menoerien sekä valtion ja kunnan vähennysoikeus

Tässä luvussa käsitellään erilaisten yksittäisten menoerien vähennyskelpoisuuksien yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia niin AVL:n kuin EVL:kin säästösten mukaan. Näitä yksittäisiä, tähän vertailuun valittuja, menoeria ovat edustusmenot, työmatkakustannukset, virkistysmenot, yksityiseen kulutukseen liittyvät menot sekä lahjoihin liittyvät menot. Vertailtavat menot ja hankinnat on valittu sillä perusteella, että lähdeaineiston perusteella näiden menoerien ja hankintojen vähennysoikeuden kohdalla tuntui olevan eniten ongelmallisuutta. Osa menoista ja hankinnoista on valittu vertailuun myös sen vuoksi, että niissä AVL:n ja EVL:n vähennysoikeus saattaa lähdeaineiston perusteella vaihdella suurestikin. Myös valtion ja kunnan vähennysoikeuksien vertailun perusteena on niiden mahdollinen vaihtelu näiden kahden verolain välillä.

9.1 Edustusmenot

Tämänhetkisen lainsäädännön mukaisesti edustusmenot ovat vähennyskeltottomia niin arvonlisäverotuksessa kuin elinkeinoverotuksessa. Muutosta edustusmenojen täydestä vähennyskeltottomuudesta alettiin soveltaa vuoden 2014 alusta lukien. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501 114 §; Verohallinto 2013.) Aikaisemmin, eli vuoden 2013 loppuun asti, sai edustusmenoista vähentää elinkeinoverotuksessa 50 prosenttia. Tämä vähennys laskettiin puolittamalla verovelvolliselle syntyneet edustusmenot ilman kohtuullisuusvaatimusta. Edustusmenon tuli kuitenkin liittyä elinkeinotoimintaan, jotta siitä aiheutuvia kuluja voitiin vähentää elinkeinoverotuksessa. (Verohallinto 2011.)

Jotta edustusmenon vähennyskelpoisuutta voidaan arvioida, tulee määritellä edustusmenon käsite. Verohallinto on määritellyt edustusmenon tuloverotusta koskevassa ohjeessaan Verotiedote 4/1993 julkaisu 623, ja tätä määritelmää sovelletaan niin arvonlisäverotuksessa kuin elinkeinoverotuksessa. Tässä ohjeessa määritelty edustusmeno on tiivistetysti yrityksen ulkopuolisiin sidosryhmiin tai niiden edustajiin kohdistuva meno, joilla yritys pyrkii edistämään, säilyttämään tai luomaan uusia liikesuhteita tai tuttavuuksia. (Verohallinto 2011; Äärilä & Nyrhinen 2013, 215.) Kattavampi edustusmenon määritelmä löytyy muun muassa tämän työn arvonlisäverotuksen teoriaosuudesta luvusta 5.1.

Edustusmenojen vähennyskelpoisuus, varsinkin vuoden 2014 uudistuksen myötä, on hyvin linjassa AVL:n ja EVL:n välillä. KHO on todennut ratkaisuihinsa, että AVL:ssa ja EVL:ssa edustusmenoja ja niiden vähennyskelpoisuutta on tulkittava hyvin samankaltaisesti: tämä johtuu AVL:n ja EVL:n säädösten sanamuodoista sekä näiden sanamuotojen tarkoituksesta eli edustusmenon rajaamiseen vähennyskelpoisten menoerien ulkopuolelle, niin arvonlisäverotuksessa kuin elinkeinoverotuksessa. (Andersson ym. 2009, 239.)

Edustusmenoja käsitteellisesti lähellä olevia menoja ovat esimerkiksi liikeneuvotteluista johtuneet menot, markkinointitilaisuuksista johtuneet menot, yritysvierailut, edustustilaisuudet sekä yrityslahjat. Liikeneuvotteluista aiheutuneet menot voidaan, menoerän luonteesta riippuen, katsoa arvonlisäverotuksessa joko kokonaan vähennyskeltottomiksi, osittain vähennyskeltottomiksi tai kokonaan vähennyskelpoisiksi. Kokonaan arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisia neuvottelumenoja ovat esimerkiksi tavanomaisesta tarjoilusta johtuneet menot. Tavanomaisen tarjoilun on oikeuskäytännössä katsottu olevan päiväsaikaan tapahtuvaa ruokatarjoilua, johon voi sisältyä alkoholitarjontaa korkeintaan ruokajuomana käytetyn annoksen verran. Tavanomaisiin menoihin voidaan lukea myös muun muassa verovelvollisen omassa ruokalassa tarjottu lounas tai neuvottelujen yhteydessä tarjotut virvokkeet. (Kallio ym. 2013, 606–607.)

Kokonaan vähennyskeltottomia neuvottelumenoja arvonlisäverotuksessa ovat muun muassa menot, joiden tarkoituksena on edistää sopimus- tai muita liikeneuvotteluja.

Näissä menoissa on yleensä huomattava ero vähennyskelpoisiin neuvottelumenoihin, joita ovat esimerkiksi tavanomaisesta ruokatarjoilusta aiheutuneet menot, mutta joiden tarkoituksena ei ole edistää sopimus- tai muita liikeneuvotteluja. Vähennyskelpoisuuden edellytyksenä on myös se, että menojen on synnyttävä liikeneuvottelujen yhteydessä: esimerkiksi liikeneuvottelujen jälkeen järjestetty ravintolaillallistarjoilu ei ole vähennyskelpoinen neuvottelumenno, vaan tämänkaltainen tarjoilu katsotaan edustusmenoksi. (Kallio ym. 2013, 607.)

Elinkeinoverotuksessa noudatetaan pitkälti samaa linjaa neuvottelumenojen vähennyskelpoisuuden osalta kuin arvonlisäverotuksessa. Myös elinkeinoverotuksessa päiväsaikaan tapahtuva vähäiseen ja tavanomaiseen tarjoiluun liittyvät menot voidaan katsoa vähennyskelpoisiksi neuvottelumenoiksi. (Andersson ym. 2009, 244–245.) Myös EVL:n piirissä vähennyskelpoisen neuvottelumenojen on liityttävä välittömästi liikeneuvotteluihin eli verovelvollisen elinkeinotoimintaan. (Kukkonen & Walden 2010, 106). Näin ollen myös elinkeinoverotuksessa vähennyskelpottomaksi edustusmenoksi on tulkittava esimerkiksi ravintolatarjoilu, jolla ei ole selkeää välitöntä yhteyttä sopimus- tai muihin liikeneuvotteluihin.

Myös markkinointitilaisuuksien osalta arvonlisäverotuksessa sekä elinkeinoverotuksessa noudatetaan suurelta osin samaa linjaa, kun arvioidaan markkinointimenojen ja -hankintojen vähennyskelpoisuutta verotuksessa. Markkinointimenoiksi voidaan lukea niin AVL:n kuin EVL:kin piirissä PR-menot eli myyminen edistämisen- ja mainosmenot, joille tunnusomaista on se, että nämä menot kohdistuvat laajalle kohderyhmälle, niin että kohderyhmää ei ole rajattu. Tällöin sekä AVL:n että EVL:n oikeuskäytännössä on katsottu, että edellä mainitun kaltainen meno, tai näihin tilaisuuksiin hankittuihin tavaroihin ja palveluihin sisältyvä arvonlisävero, on vähennyskelpoista. (Kallio ym. 2013, 607–608; Kukkonen & Walden 2010, 104.)

Vähennyskelpoisiksi markkinointimenoiksi ei kuitenkaan kummassakaan verolaisissa ole katsottu markkinointitilaisuuksiin liittyviä matka- ja majoituskuluja. Lähes poikkeuksetta tämänkaltaiset menoerät on katsottu vähennyskelpottomiksi edustusmenoiksi. (Kallio ym. 2013, 608; Kukkonen & Walden 2010, 103–105.) Kuitenkin Kallio, Nielsen ynnä muut esittävät teoksessaan 'Arvonlisäverotus 2013', että vähennyskelpoisiksi

markkinointikuluiksi voitaisiin katsoa markkinointitilaisuuksiin liittyvät matka- ja majoituskustannukset, jotka ovat tarpeellisia kaupankäynnin kannalta katsoen. Tämän näkemyksen he perustelevat AVL 117 §:llä, jossa säädetään erikseen vähennysoikeuden jakamisesta vähennyskelpoisiin ja vähennyskelvottomiin menoihin, niin että hankittujen tavaroiden tai palveluiden lopullinen käyttötarkoitus ratkaisee vähennyskelpoisuuden. Tällöin siis nimenomaisesti markkinointitilaisuuden kaupankäynnin kannalta välttämättömät matka- ja majoituskustannukset olisi perustelua vähentää AVL 117 § nojalla. (Kallio ym. 2013, 608.)

Yritysvierailuja kohdellaan myös samankaltaisesti niin AVL:ssa kuin EVL:ssa. Yritysvierailut, esimerkiksi opiskelijaryhmille tai eläkeläisryhmille, katsotaan yleisesti vähennyskelpoiksi PR-menoiksi niin arvonlisäverotuksessa kuin elinkeinoverotuksessakin. (Kallio ym. 2013, 608; Andersson ym. 2009, 244.)

Edustustilaisuudeksi katsotaan niin AVL:n kuin EVL:n piirissä tilaisuudet, jotka on järjestetty rajoitetulle henkilöpiirille ja joissa on yleensä vapaamuotoista seurustelua. Myös edustustilaisuuksiin voi sisältyä ohjelmaa ja esimerkiksi tuote-esittelyjä. Edellä määritellyt edustustilaisuudet ovat vähennyskelvottomia niin AVL:n ja kuin EVL:kin piirissä. (Kallio ym. 2013, 609; Andersson ym. 2009, 241–242.)

Yrityslahjat määritellään myös samankaltaisesti niin arvonlisäverotuksessa kuin elinkeinoverotuksessakin, jonka vuoksi yrityslahjojen vähennyskelpoisuus on samankaltainen niin AVL:n kuin EVL:kin piirissä. Yrityslahjoja ovat mainoslahjat ja edustuslahjat. Mainoslahjan määritelmänä käytetään niin AVL:ssa kuin EVL:ssa lahjaa, joka on arvoltaan vähäinen ja annetaan samanlaisena suurelle rajoittamattomalle saajakunnalle. Tällöin puhutaan niin sanotusta massalahjasta (luku 5.1). Edustuslahja puolestaan on arvokkaampi ja vastaanottajaa silmälläpitäen valittu lahja, joka annetaan tietylle ennalta määrittelylle saajalle, joka on usein jo liikesuhteessa lahjan antajayritykseen. Näistä lahjoista mainoslahja on vähennyskelpoinen menoerä molemmissa verolaeissa, kun taas puolestaan edustuslahja on vähennyskelvotonta edustusmenoa niin arvonlisäverotuksessa kuin elinkeinoverotuksessakin. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 215; Kukkonen & Walden 2010, 105.)

9.2 Työmatkakustannukset

Työmatkakustannukset, tässä työntekijän asunnon ja varsinaisen työpaikan väliseen kuljetukseen liittyvät tavarat ja palvelut, ovat arvonlisäverotuksessa vähennyskeltottomia (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501 114 § 1 momentti 2 kohta). Verohallinnon määritelmän mukaan työmatkalla ei tarkoiteta verotuksessa työntekijän asunnon ja varsinaisen työpaikan välisiä matkoja, mutta työn tässä luvussa poiketaan tästä määritelmästä ja viitataan työmatkalla myös työntekijän asunnon ja varsinaisen työpaikan välisiin matkoihin. (Verohallinto 2014.)

Varsinaisella työpaikalla tarkoitetaan työpaikkaa, jossa verovelvollinen tai verovelvollisen työntekijä pääsääntöisesti suorittaa työtehtäviään. Jos työnsuorittamispaikka vaihtuu työn luonteesta johtuen usein, niin varsinaisena työpaikkana pidetään paikkaa, josta verovelvollisen työntekijät hakevat työmääräykset, säilyttävät työvaatteitaan tai työvälineitä. Työntekijän asunnolla puolestaan tarkoitetaan verovelvollisen tai verovelvollisen henkilökunnan vakituista asuinpaikkaa. Vakituiseen asuinpaikkaan rinnastetaan myös työntekijän vapaa-ajan asunto tai muu vastaava tilapäinen asunto, joka on työntekijän vapaa-ajan käytössä. (Kallio ym. 2013, 603–605.)

Arvonlisäverotuksessa työmatkakustannukset ovat vähennyskeltottomia myös silloin, kun verovelvollinen työnantaja on järjestänyt tai kustantanut kuljetuksen työntekijän asunnolta varsinaiselle työpaikalle. Verovelvollisen työnantajan järjestämä tai kustantama kuljetus työntekijän asunnon ja varsinaisen työpaikan välillä on vähennyskeltotonta myös silloin, vaikka julkista liikennettä ei olisi. EU-tuomioistuimen päätösten perusteella voidaan kuitenkin päätellä, että joissain tilanteissa työnantajan järjestämä tai kustantama kuljetus työntekijän asunnolta varsinaiselle työpaikalle voi olla vähennyskelpoista, jos julkista liikennettä ei ole (kts. C-258/95, Julius Fillibeck Söhne). (Äärilä & Nyrhinen 2013, 213.)

Työmatkakustannuksia ovat esimerkiksi omien tai vuokrattujen kuljetusvälineiden kuljetuskustannukset, polttoainekustannukset, huoltokustannukset sekä muut kuljetusvälineen käyttökustannukset. Myös työntekijän ostamat kausiliput julkisiin

kulkuvälineisiin ovat vähennyskelvottomia työmatkakustannuksia arvonlisäverotuksessa. (Kallio ym. 2013, 603; Äärilä & Nyrhinen 2013, 213.)

Työmatkakustannukset työntekijän asunnon ja varsinaisen työpaikan välillä on rajattu arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisuuden ulkopuolelle, koska näiden kustannusten katsotaan olevan ennen kaikkea työntekijän yksityistä kulutusta. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 213). Arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisuuden yhtenä edellytyksenä on se, että tavaroiden tai palveluiden tulee olla hankittuja liiketoimintaa varten. (luku 4). Lisäksi työntekijä saa vähentää asunnon ja varsinaisen työpaikan väliset kustannukset tuloverotuksessaan jos työntekijä maksaa itse nämä matkakulut. (Kallio ym. 2013, 603).

Vähennyskelpoisia työmatkakustannuksia arvonlisäverotuksessa puolestaan ovat kustannukset, jotka eivät aiheudu työntekijän asunnon ja varsinaisen työpaikan välisistä matkoista. Esimerkiksi työntekijän lähettäessä työntekijän asiakastapaamiseen toiselle paikkakunnalle tai jos työntekijä lähetetään liikematkalle, voidaan näiden matkojen tavarihin ja palveluihin sisältyvä arvonlisävero vähentää arvonlisäverotuksessa. Myös tuloverolain (1992/1535) 71 §:ssä tarkoitettuun toissijaisineen työpaikkaan tehdyt matkat ovat arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisia. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 214; Kallio ym. 2013, 604.)

Elinkeinoverotuksessa noudatetaan hyvin samankaltaista linjaa työmatkakustannusten vähennysoikeudessa, kun työmatkakulut koskevat verovelvollisen tai työntekijän asunnon ja työpaikan välisiä matkoja. Näitä kuluja ei saa vähentää elinkeinoverotuksessa, sillä nämä kulut luetaan tuloverotuksen piiriin tuloverolain (1992/1535) 93 §:n nojalla, jossa säädetään asunnon ja työpaikan välisistä matkakustannuksista. (Andersson ym. 2009, 712). Työpaikan ja kodin välisinä matkakuluina voidaan vähentää tuloverotuksessa niin julkisen liikenteen kuin oman auton käytöstä aiheutuvia kuluja (Verohallinto 2011).

Elinkeinoimintaan liittyvät matkamenot, kuten liikematkat tai työmatkat, ovat elinkeinoverotuksessa lähtökohtaisesti vähennyskelpoisia. Kuitenkin liikematoista aiheutuvien menojen vähennyksissä voi olla rajoituksia, mikäli matkan katsotaan

olevan edustusmatka ja näin matkamenojen kuuluvan edustusmenojen piiriin. (Andersson ym. 2009, 270; Koponen 2013, 56.)

EVL 55 §:ssä säädetään, että työmatkakulujen osalta elinkeinoverotuksessa yksityisellä elinkeinonharjoittajilla on oikeus vähentää työmatkasta johtuvat lisääntyneet elantomienot ja elinkeinotoimintaan liittyvät autokulut. Lisäksi yksityinen elinkeinonharjoittaja saa tehdä lisävähennyksen, jos todelliset elantokustannukset jäävät palkansaajalle maksettavan verovapaan päivärahan alle. Työmatkalla tarkoitetaan tässä elinkeinotoimintaan liittyvää matkaa yksityisen elinkeinonharjoittajan tavanomaisen toiminta-alueen ulkopuolelle, jonka elinkeinonharjoittaja tekee tilapäisesti: tavanomaisella toiminta-alueella viitataan elinkeinonharjoittajan varsinaiseen toimipaikkaan tai varsinaisiin toimipaikkoihin. (Kukkonen & Walden 2010, 30; Andersson ym. 2009, 707–713.) Elantomenoilla tarkoitetaan esimerkiksi ruokakuluja sekä muita elämiseen ja asumiseen liittyviä kustannuksia (Verohallinto 2010.)

Autokulut ovat puolestaan vähennyskelpoisia tämän erityissäännöksen mukaan ainoastaan elinkeinonharjoittajan yksityisvaroihin kuuluvasta autosta. Elinkeinotoimintaan kuuluvasta autosta aiheutuvista kuluista voidaan tehdä normaalisti vähennys EVL 7 §:n perusteella. Auto kuuluu elinkeinotoimintaan jos sitä käytetään pääasiallisesti elinkeinotoiminnassa. Näiden autokulujen vähennysoikeuden edellytyksenä ei ole matkan tilapäisyys. Kodin ja työpaikan välisistä matkoista ei saa EVL 55 §:n perusteella tehdä vähennystä, sillä kodin ja työpaikan välisistä matkoista saa tehdä henkilökohtaisessa tuloverotuksessa vähennyksen TVL 93 §:n perusteella, kuten edellä on kerrottu. (Andersson ym. 2009, 711–713.)

EVL 55 §:llä pyritään saattamaan elinkeinoverotuksessa yksityinen elinkeinonharjoittaja sekä palkansaaja verotuksellisesti samaan asemaan työmatkoista annettavien verohelpotusten osalta (Andersson ym. 2009, 709). Arvonlisäverotuksessa ei ole yhtiömuodolla ole samalla tavalla vaikutusta vähennyskelpoisuuteen, esimerkiksi työmatkakustannusten osalta, sillä kaikki yhtiömuodot ovat verotuksen neutraliteettiperiaatteen mukaisesti yhtäläillä vähennykseen oikeutettuja tai oikeuttamattomia. (luvut 2, 4). Toisaalta EVL 55 §:llä pyritään saavuttamaan

yhdenmukainen verokohtelu erilaisten verovelvollisten välillä (yksityisen elinkeinonharjoittajan ja muiden yhtiömuotojen välillä) (Andersson ym. 2009, 709).

9.3 Muut matkamenot

Muita elinkeinoverotuksessa vähennyskelpoisia matkoja ovat esimerkiksi työntekijälle vaikkapa merkkipäivän, tai asiakkaalle tavoitekilpailun, vuoksi järjestetty palkintomatka. Tällaista palkintomatkaa ei ole katsottu verotus- ja oikeuskäytännössä edustuskuluiksi, joten niistä aiheutuvat menot ovat elinkeinoverotuksessa kokonaan vähennyskelpoisia. (Koponen 2013, 56–57.) Arvonlisäverotuksessa työntekijöille luovutettavat lahjat, esimerkiksi merkkipäivälahjana järjestetty matka, sekä palkinnot ovat vähennyskelvottomia, sillä niiden ei katosta kuuluvan arvonlisäverovelvollisen liiketoimintaan. Puolestaan kuluttaja-asiakkaille järjestetyn kilpailun palkinto, esimerkiksi palkintomatka, voi olla arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoista jos palkintoa pidetään tavanomaisena mainoslahjana. (Kallio ym. 2013, 558, 575.)

Työnantajan järjestämät opintomatkat ovat yleensä elinkeinoverotuksessa vähennyskelpoisia elinkeinotoiminnan kuluja, mikäli matka on tehty tulonhankkimistarkoituksessa. Sama vähennysperiaate koskee myös omistajayrittäjän opintomatkoja, sillä osin kuin tulot eivät ole omistajayrittäjän yksityistä kulutusta. (Koponen 2013, 57.) Arvonlisäverotuksessa opintomatkat voivat olla vähennyskelpoisia hankintoja, mikäli matkan katsotaan liittyvän liiketoimintaan. Jos matkan katsotaan olevan osittain tai kokonaan virkistysluontoinen, niin tällöin vähennysoikeus on osittainen tai sitä ei ole ollenkaan. (Kallio ym. 2013, 611.)

Molemmissa verolaeissa vähennyskelvottomia matkoja ovat virkistysluontoiset matkat. Arvonlisäverotuksessa virkistysluontoiset matkat katsotaan joko verovelvollisen, tai verovelvollisen henkilökunnan, yksityiseksi kulutukseksi tai edustustilaisuuksiksi. Elinkeinoverotuksessa virkistysluontoisten matkojen ei katsota liittyvän verovelvollisen elinkeinotoimintaan tai sitten virkistysluontoisten matkojen saatetaan katsoa olevan edustustilaisuuksia. Jos virkistysmatkan menot käsitellään matkustajan palkkana, on elinkeinoverotuksessa tällöin mahdollisuus tehdä vähennys virkistysmatkan menoista

palkkakustannuksina. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 208–210; Kallio ym. 2013, 611; Koponen 2013, 57–58.)

9.4 Virkistysmenot

Arvonlisäverovelvollisen tai arvonlisäverovelvollisen henkilökunnan virkistysmenot ovat arvonlisäverotuksessa joko vähennyskelvottomia tai vähennyskelpoisia riippuen siitä, miten niiden tulkitaan liittyvän verovelvollisen elinkeinotoimintaan. Vähennyskelpoisiksi virkistysmenoiksi katsotaan yleensä sellaisista kulutuksesta aiheutuneet menot, joka on järjestetty työnantajan määräämässä paikassa ja työnantajan määräämänä aikana. Vähennyskelpoisten virkistysmenojen edellytyksenä on edellisen lisäksi myös se, että tällaiseen verovelvollisen henkilökunnan virkistäytymiseen liittyviin tilaisuuksiin tai tapahtumiin voi osallistua koko henkilökunta. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 210–211; luku 5.3.)

Elinkeinoverotuksessa virkistysmenot katsotaan useimmiten elinkeinotoimintaan liittyviksi vähennyskelpoisiksi menoiksi, sillä tällaisten menojen voidaan katsoa edistävän välillisesti verovelvollisen elinkeinotoimintaa muun muassa työntekijöitä motivoimalla ja sitouttamalla. Tässäkin on kuitenkin hyvä huomata, että näistä menoista voidaan tehdä vain tavanomainen ja kohtuullinen vähennys. (Andersson ym. 2009, 272; Kukkonen & Walden 2010, 93–96.)

Virkistysmenojen vähennyskelpoisuutta arvioitaessa ongelmalliseksi voi muodostua tietyissä tilanteissa virkistysmenojen ja edustusmenojen erottaminen toisistaan. Esimerkiksi arvonlisäverotuksessa juhlatilaisuus, joka on järjestetty koko henkilökunnalle, mutta johon osallistuu myös asiakkaita, on luultavimmin henkilökunnan osalta virkistysmenona arvonlisäverotuksessa vähennettävä, mutta asiakkaiden osalta aiheutuvat kulut ovat edustustilaisuuden kuluja ja näin vähennyskelvottomia. Tällöin aiheutuvat kulut tulee jakaa vähennyskelvottomiin ja vähennyskelpoisiin kuluihin. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 211–212.) Tilanne vähennyskelpoisuuden kannalta tämänkaltaisissa tilaisuuksissa olisi elinkeinoverotuksessa todennäköisesti samanlainen (jako vähennyskelvottomiin ja vähennyskelpoisiin kuluihin), sillä edustusmeno on määritelty elinkeinoverotuksessa

samalla tavalla kuin arvonlisäverotuksessa ja edusmenot ovat olleet vuoden 2014 alusta lukien täysin vähennyskelpottomia myös elinkeinoverotuksessa. (luku 7.2).

9.5 Palkat

Verovelvollisen työntekijöilleen maksamat korvaukset suoritetusta työstä sekä verovelvollisen antamat etuudet työntekijöilleen ovat elinkeinoverolaissa pääsääntöisesti vähennyskelpoisia menoja (Kukkonen & Walden 2010, 93; Andersson, ym. 2009, 214). Tästä on myös säädös EVL:n 8 § 1 momentin neljännessä kohdassa, jossa säädetään vähennyskelpoiksi elinkeinotoiminnassa työskennelleiden henkilöiden palkat sekä työsuhteeseen perustuvat avustukset. (Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360 8 § 1 momentti 4 kohta). Verovelvollinen voi maksaa korvauksia työntekijöilleen esimerkiksi rahana ja luontoisetuina. Verovelvollinen voi myös antaa työntekijöilleen työsuhteeseen perustuvia etuuksia, jotka voivat olla verovelvollisen työntekijöille verovapaata tuloa laissa sekä oikeus- ja verotuskäytännössä annettujen edellytysten täytyessä. (Kukkonen & Walden 2010, 93–94.)

EVL 8 § 1 momentin neljännessä kohdassa tarkoitettujen palkkojen vähennyskelpoisuus koskee niin yksityisoikeudellisen mukaisen määritelmän mukaisia palkkoja kuin muitakin korvauksia ja palkkoja, kuten tantieemi-, urakka- ja lomapalkkoja, jos palkka tai muu työstä maksettu korvaus on johtunut elinkeinotoiminnasta. Myös sairausajan tai äitiysloman palkat ovat vähennyskelpoisia: vaikka näitä palkkoja maksetaan ajalta, jolloin työntekijä ei suorita verovelvollisen elinkeinotoimintaan liittyviä tehtäviä, niin voidaan kuitenkin katsoa, että tällainen palkka on korvaus jo tehdystä tai tulevaisuudessa tehtävästä työstä. Tämän kaltaisten palkkojen voidaan katsoa olevan jossain määrin myös työntekijöille maksettavia avustuksia, jolloin ne tältäkin osin täyttävät lain säädetyn vähennyskelpoisuuden edellytyksen. Yksityisoikeudessa palkka määritellään työnantajan työntekijälle työstä suoritetuksi korvaukseksi. (Andersson ym. 2009, 214–216.)

Kuten työssä on aikaisemmin esitetty, poikkeuksen tähän elinkeinoverotuksessa säädettyyn palkkojen vähennysoikeuteen tekevät yksityisen elinkeinonharjoittajan

puolisolleen tai alle 14 -vuotiaalle lapselleen maksamat palkat. 14 vuotta täyttäneelle lapselle maksetut palkat puolestaan ovat normaalien vähennyskelpoisten menojen piirissä, kunhan maksettu palkka ei ole suurempi kuin se palkka, joka samasta työstä olisi maksettu ulkopuoliselle työntekijälle. (Andersson ym. 2009, 333–335.)

Arvonlisäverotuksessa työntekijöille maksettuja palkkoja ei voi vähentää, sillä näihin työntekijöille maksettaviin palkkoihin ei sisälly arvonlisäveroa. Kuten aikaisemmin tässä työssä on todettu, niin arvonlisävero on luonteeltaan erilainen kuin elinkeinovero: arvonlisävero on kulutusvero, joka kannetaan tuotteiden ja palveluiden hinnoissa, jonka maksaja on kuluttaja. Tässä suhteessa arvonlisäveroa ja elinkeinotulosta maksettavaa veroa, sekä näin myös vähennysoikeutta, on suhteellisen hankala vertailla.

9.6 Yksityinen kulutus

Molemmissa verolaeissa, niin arvonlisäverotuksessa kuin elinkeinoverotuksessa, on vähennyskelpoisten menoerien ulkopuolelle rajattu yksityiseen kulutukseen liittyvät menot ja hankinnat. Elinkeinoverotuksessa EVL 7 §:ssä säädetään vähennyskelpoisiksi elinkeinotoiminnassa tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset. (Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360 7 §). Tämä rajaa vähennyskelpoisten menojen ulkopuolelle yksityiseen kulutukseen liittyvät menot. Arvonlisäverotuksessa puolestaan vähennyskelpoisuuden yhtenä edellytyksenä on se, että hankinta, tavara tai palvelu, hankintaan liiketoimintaa varten. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501 102 §.)

Yksityiseen kulutukseen liittyvien menojen ja hankintojen vähennyskielto on melko yksiselitteinen niin AVL:ssa ja EVL:ssa. Ongelmallisuutta tehtävien verovähennysten kannalta aiheuttaa yleensä se, että mikä osa menoista on katsottava yksityiseksi kulutukseksi ja mikä vähennyskelpoiseksi menoksi tai hankinnaksi. Varsinkin yksityinen liikkeen- tai ammatinharjoittaja voi käyttää joitain hyödykkeitään niin yksityistaloudessaan kuin elinkeinotoiminnassaan. Vähennyskelpoisiksi menoiksi on EVL:ssa säädetty menot, jotka on suoritettu vakaassa tulonhankkimis- tai säilyttämistarkoituksessa. (Kukkonen & Walden 2010, 88; Koponen 2013, 40.)

Tällöin esimerkiksi yksityisen elinkeinonharjoittajan on kyettävä erottelemaan menot niin, että elinkeinoverotuksessa vähennetään vain menoja, jotka ovat johtuneet tulonhankkimis- tai säilyttämistarkoituksessa (Koponen 2013, 40). Tässä verovelvollinen, esimerkiksi yksityinen elinkeinonharjoittaja, voi käyttää subjektiivista arviointiaan, mutta lopullisen ratkaisun vähennyskelpoisuudesta tai vähennyskelvottomuudesta tekee valvova viranomainen tai riitatilanteissa myös korkein hallinto-oikeus. (Kukkonen & Walden 2010, 88; Andersson ym. 2009, 191.) Jos esimerkiksi autoa tai puhelinta käytetään osittain elinkeinotoiminnassa ja osittain yksityiskäytössä on menot jaettava yksityiseen kulutukseen ja elinkeinotoimintaan liittyviin menoihin (Kukkonen & Walden 2010, 233–234).

Myös arvonlisäverotuksessa yksityiseen kulutukseen liittyvät tavarat tai palvelut on rajattu vähennysoikeuden ulkopuolelle. Yksityiseen kulutukseen sisältyvää arvonlisäveroa ei ole arvonlisäverotuksessa rajattu kirjaamalla AVL:iin nimenomaisesti yksityistä kulutusta kieltävää lainkohtaa, vaan yksityinen kulutus tulee rajattua vähennysoikeuden ulkopuolelle jo yleisten vähennysoikeutta koskevien säädösten perusteella. (Kallio ym. 2013, 552.) Yksi vähennysoikeuden edellytyksistä on se, kuten aikaisemmin on todettu, että tavara tai palvelu on hankittu liiketoimintaa varten ja periaatteessa jo yksinään tämä rajaa yksityisen kulutukseen liittyviin tavaroihin ja palveluihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle (luku 4).

Myös arvonlisäverotuksessa on kyettävä erottelemaan, mikä osa tavarahan tai palveluun sisältyvästä arvonlisäverosta on vähennyskelpoista ja mikä ei. Se osa tavarasta tai palvelusta, joka tulee liiketoiminnan käyttöön, on normaalisti vähennyskelpoista. Vähennyskelvottomaan käyttöön (ei liiketoiminnan käyttöön) tulevat tavarat ja palvelut on rajattu vähennysoikeuden ulkopuolelle. (luvut 4.9, 4.11.)

9.7 Lahjat, lahjukset ja lahjusten luontoiset edut

Lahjojen vähennyskelpoisuus arvonlisäverotuksessa riippuu pitkälti siitä, minkä luonteisena lahjaa on pidettävä. Jos lahja on muuhun kuin liiketoiminnan käyttöön, esimerkiksi henkilökunnalle ilmaiseksi luovutettu merkkipäivälahja, joululahja tai muu vastaava, niin tällöin lahjaan sisältyvää arvonlisäveroa ei saa vähentää. Lahja ollessa

mainoslahja tai muu vastaava lahja, niin tällöin arvonlisäveron saa vähentää. Kun kyseessä on edustuslahja, ei vähennysoikeutta ole, sillä tällöin lahja on luettava edustusmenoksi. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 212–213.)

Elinkeinoverotuksessa noudatetaan lahjojen vähennysoikeudessa pääosin samoja periaatteita kuin arvonlisäverotuksessa. Esimerkiksi mainoslahja on vähennyskelpoinen meno, kun taas edustuslahja on vähennyskelvoton. Määritelmät näille lahjoille ovat samat niin elinkeinoverotuksessa kuin arvonlisäverotuksessa (luku 9.1). Poikkeavaa elinkeinoverotuksen lahjojen vähennysoikeudessa arvonlisäverotukseen nähden on se, että elinkeinoverotuksessa verovelvollisen työntekijöilleen antamat merkkipäivälahjat, joululahjat ja -rahat sekä muut palkkiolahjat ovat vähennyskelpoisia menoja. Nämä palkkiolahjat ovat korvauksia jo tehdystä tai vastaisuudessa tehdystä työstä, jolloin niiden vähennyskelpoisuus on elinkeinoverotuksessa perusteltua. (Andersson ym. 2009, 215–216.)

Lahjukset ja lahjusten luonteiset menot on rajattu elinkeinoverotuksessa vähennyskelpoisuuden ulkopuolelle. Tämä on säädetty EVL:iin erikseen EVL 16 § 1 momentin kohtaan 8. Lahjuksella tarkoitetaan rahallista suoritusta tai etuutta, jonka tarkoituksena on vaikuttaa lahjuksen vastaanottajaan niin, että tämä suosisi lahjuksen antajaa palvelussuhteessaan tai tehtävää suorittaessaan. Lahjukset tai niiden luontoiset edut eivät ole vähennyskelpoisia edes silloin, kun lahjuksen antaminen on lahjuksen antajan näkökulmasta välttämätöntä tulonhankintaa. (Koponen 2013, 55–56; Andersson ym. 2009, 349–350.)

Varsinkin virkamiehiin kohdistuvat edut ja rikosoikeudelliset tunnusmerkit täyttävät edut on yleisesti helppo tunnistaa verotarkastuksessa lahjuksiksi. Ongelmia saattaneen aiheuttaa lahjan ja lahjuksen välinen ero, mutta toisaalta lahjatkin ovat elinkeinoverotuksessa yllä mainittuja poikkeuksia lukuun ottamatta vähennyskelvottomia. (Andersson ym. 2009, 349–350.)

Arvonlisäverotuksessa ei erikseen ole säädetty lahjusten tai niiden luontoisten menojen vähennyskelvottomuudesta. Toisaalta arvonlisäverotuksessa saadaan vähentää verovelvollisen toiselta verovelvolliselta liiketoimintaansa varten hankittuun tavarahan tai

palveluun sisältyvä arvonlisävero, jolloin tämän yleisen vähennysoikeuden määritelmän perusteella lahjukset ja niiden luontoiset edut voitaneen rajata vähennyskelpoisuuden ulkopuolelle.

9.8 Valtion ja kunnan vähennysoikeus

Arvonlisäverotuksessa valtio ei ole oikeutettu arvonlisäveron vähennykseen hankkimistaan tavaroista ja palveluista. Valtio on arvonlisäverotuksessa veron saaja, joka kompensoi tätä vähennysoikeuden puuttumista (luku 4.11). Valtion liikelaitokset sekä tietyt erikseen laissa mainitut laitokset, muun muassa Kansaneläkelaitos, ovat normaalin arvonlisäverotuskohtelun piirissä eli näillä laitoksilla on oikeus vähentää verollisen liiketoimintansa hankintoihin sisältyvä vero. (Kallio ym. 2013, 621.)

Valtio on kuitenkin kilpailun tasapuolisuuden vuoksi verovelvollinen hankinnoistaan. Valtiolla on kuitenkin arvonlisäverotuksen piirissä tietyin oikeuksin myydä tavaroita tai palveluita verottomasti valtion virastojen ja laitosten välisissä kaupoissa. Tämä johtuu siitä, että valtioita käsitellään arvonlisäverotuksessa yhtenä verovelvollisena, jolloin valtiolle kuuluvien virastojen ja laitosten väliset myynnit ovat saman verovelvollisen keskinäisiä veloituksia. (Kallio ym. 2013 621; Äärilä & Nyrhinen 2013, 524.)

Elinkeinoverotuksessa valtio on verovelvollinen elinkeinotoiminnasta (liike- ja ammattitoiminnasta) saadusta tulostaan. Valtiolla on myös normaalisti vähennysoikeus vähennyskelpoisista tulonhankkimis- ja säilyttämismenoista. (Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360 1 §, 2 §, 4 §, 7 §.)

Myös kunnat ovat kilpailuneutraalisuuden vuoksi arvonlisäverovelvollisia verollisen liiketoimintansa hankinnoista. Samoin kuin valtioita, niin myös kuntaa kohdellaan arvonlisäverotuksessa yhtenä verovelvollisena, joten myös kunnan virastojen ja liikelaitosten sisäiset veloitukset ovat arvonlisäverottomia myyntejä. Kunnan perustamat säätiöt ja omistamat osakeyhtiöt sekä usean kunnan kuntayhtymät ovat erikseen verovelvollisia omasta toiminnastaan, sillä ne ovat itsenäisiä oikeushenkilöitä. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 535.)

Näitä kunnasta erillisiä, mutta kunnan omistamia tai perustamia oikeushenkilöitä koskevat AVL:n yleiset säännökset: esimerkiksi AVL:n säädösten mukaan säätiö ei ole verovelvollinen yleishyödyllisestä toiminnastaan, mutta jos säätiö harjoittaa arvonlisäverovelvollista liiketoimintaa, niin sen täytyy ilmoittautua verovelvolliseksi. (Verohallinto 2013.)

Kunnalla on yleinen vähennysoikeus verolliseen liiketoimintaan ostetun tavarain tai palvelun arvonlisäverosta. Puolestaan verottomasta toiminnasta kunnalla ei ole vähennysoikeutta. (Tanskanen 2012, 9.) Kunnalla on kuitenkin arvonlisäverotuksessa oikeus saada palautuksena AVL 130 § mukaisesti terveyden- ja sairaanhoidon sekä sosiaalihuoltoon liittyviin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero. Tällä palautusmenettelyllä pyritään lieventämään arvonlisäverotuksen neutraalisuusongelmaa näissä terveyden- ja sairaanhoidon sekä sosiaalihuoltoon liittyvissä palveluissa, joissa ilman tätä erityismenettelyä kunnalle olisi edullisempaa tuottaa palvelut itse. (Äärilä & Nyrhinen 2013, 542–543; Kallio ym. 2013, 686; luku 3.5.)

Kuntaa kohdellaan elinkeinoverotuksessa elinkeinotoiminnan tulostaan samalla tavalla kuin valtiota. Kunnalla on täten oikeus vähentää elinkeinotulon säilyttämisestä ja hankkimisesta aiheutuneet menot, mutta myös vastaavasti verovelvollisuus elinkeinotoimintansa tuloksesta. (Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360 1 §, 2 §, 4 § & 7 §.)

10 Yhteenveto ja johtopäätökset

Arvonlisäverotus ja elinkeinoverotus kohdistuvat eri asioihin. Arvonlisävero on tavaroihin ja palveluihin joka vaihdannan vaiheessa lisättävä vero. Arvonlisäverotus kohdistuu kulutukseen ja arvonlisäverovelvollisia ovat liiketoimintaa harjoittavat elinkeinonharjoittajat. Arvonlisäveron maksajina ovat kuitenkin tavaroiden ja palveluiden loppukäyttäjät, toisin sanoen yksityishenkilöt, jolla ei ole arvonlisäverolain mukaan vähennysoikeutta ostamiinsa tavaroihin ja palveluihin sisältyvästä arvonlisäverosta.

Veronmaksuvelvollisuus siirretään tavaroiden ja palveluiden loppukäyttäjille laajalla vähennysoikeudella: verovelvollinen elinkeinonharjoittaja saa tietyin rajoituksin vähentää liiketoimintaansa varten ostamiinsa tavaroihin ja palveluihin sisältyvän arvonlisäveron. Tietyissä tilanteissa veronmaksajana saattaa siis toimia myös verovelvollinen elinkeinonharjoittaja: nämä vähennysrajoitukset kohdistuvat useimmiten hankintoihin, joiden ei katsota kuuluvan elinkeinonharjoittajan liiketoimintaan.

Elinkeinoverotus puolestaan kohdistuu verovelvollisen elinkeinotoiminnasta saamaan tuloon. Elinkeinotoiminnan tulolähteeksi katsotaan verovelvollisen harjoittama liike- ja ammattitoiminta. Elinkeinotoiminnasta verovelvollinen voi olla periaatteessa kuka tahansa: elinkeinotoiminnan tuloa voi olla niin kuolinpesällä kuin osakeyhtiölläkin. Veronmaksajana toimii siis se, joka on saanut elinkeinotoiminnastaan tuloa: yleisimmin veronmaksajina toimivat siis yksityiset elinkeinonharjoittajat, henkilöyhtiöt sekä yhteisöt.

Vähennyskelpoista elinkeinoverotuksessa ovat vakaasta tulonhankkimis- ja säilyttämistarkoituksesta johtuneet menot ja menetykset. Menoa ei ole elinkeinoverotuksessa määritetty, joten meno voi olla periaatteessa mikä tahansa vakaassa tulonhankkimis- ja säilyttämistarkoituksessa hankittu tuotannontekijä. Lisäksi vähennyskelpoiseksi menoksi voidaan katsoa myös tuotannontekijä, jota ei ole hankittu tulonhankkimis- tai säilyttämistarkoituksessa, mutta joka on tuottanut elinkeinotoiminnan tuloa. Toisaalta vähennyskelpoinen meno voi olla myös sellainen tulonhankkimis- tai säilyttämistarkoituksessa hankittu meno, joka ei ole tuottanut tuloa.

Arvonlisäverotuksessa vähennysoikeuden näkökulmasta tarkasteltuna kaikki verovelvolliset ovat samanlaisessa asemassa: esimerkiksi yhtiömuoto ei vaikuta vähennysoikeuteen. Elinkeinoverotuksessa puolestaan esimerkiksi yhtiömuoto voi vaikuttaa siihen mitä saa vähentää sekä siihen miten verotus suoritetaan. Osakeyhtiön ja ammatin- ja liikkeenharjoittajan elinkeinoverotus poikkeaa toisistaan ja niin poikkeaa myös vähennysoikeus: esimerkiksi käyttöomaisuusosakkeiden vähennysoikeus sekä palkkojen vähennysoikeus tietyissä tilanteissa poikkeaa näiden kahden yhtiömuodon välillä.

Arvonlisäverotuksessa ja elinkeinoverotuksessa vähennyskelpoisia menoeriä ovat lähtökohtaisesti uhraukset, joita verovelvollinen on tehnyt tulonhankkimiseksi. Arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisia ovat liiketoimintaa varten hankittuihin tavaroihin ja palveluluihin sisältyvä arvonlisävero, kun puolestaan elinkeinoverotuksessa vähennyskelpoisia ovat tulon hankkimiseksi tai säilyttämiseksi hankitut menot. Tältä osin arvonlisäverotuksen ja elinkeinoverotuksen vähennysoikeudet ovat yhtenäiset.

Molemmissa verolajeissa on laaja vähennysoikeus, joka tarkoittaa sitä, että vähennyskelpoisiksi kuluiksi katsotaan laajasti tulkiten kaikki verolliseen liiketoimintaan liittyvät uhraukset. Arvonlisäverotuksessa vähennysoikeuden tulee olla laaja, jotta vero ei kertaannu vaihdannan vaiheissa ja jotta veronmaksajana olisi todellisesti tavaran tai palvelun lopullinen käyttäjä eli kuluttaja. Myös elinkeinoverotuksessa meno tai menetys tulkitaan laajasti vähennyskelpoiseksi ja elinkeinoverovelvollisen omalla tarkoituksella on merkitystä menon vähennyskelpoisuutta arvioitaessa. Laajalla vähennysoikeudella pyritään siihen, että verotettavan elinkeinotulon ja syntyneen menon välillä on yhteys. Elinkeinonharjoittaja ei voi aina tietää, tuottaako meno tuloa menon syntyessä ja tämän vuoksi vähennysoikeuden on oltava laaja, jotta menon tuottaessa mahdollisesti verotettavaa tuloa siihen on ollut mahdollista tehdä myös vähennys.

Voidaan siis todeta, että niin arvonlisäverotuksessa kuin elinkeinoverotuksessa laajalla vähennysoikeudella pyritään siihen, että verovelvollisen verorasitus kohdistuu vain siihen osaan verollista toimintaa kuin mihin se on tarkoitus kohdistua. Arvonlisäverotuksessa verotuksen on tarkoitus kohdistua kulutukseen ja veronmaksajana on tarkoitus olla tavaran tai palvelun lopullinen käyttäjä. Ilman laajaa vähennysoikeutta verovelvolliselle voisi jäädä piilevää veroa rasittamaan verollista liiketoimintaansa.

Elinkeinoverotuksessa verotuksen on tarkoitus kohdistua elinkeinotoiminnan tuloon ja ilman laajan vähennysoikeuden tuomaa relaatioita syntyneen menon ja tulon välillä verovelvolliselle saattaisi kohdistua verorasitusta myös muuhun osaan verollista elinkeinotoimintaansa kuin pelkästään syntyneeseen tuloon. Tältä osin siis AVL:n ja EVL:n vähennysoikeuksissa on myös yhteyttä.

Yksittäisen menojen osalta AVL:ssa ja EVL:ssa on niin eroavaisuuksia kuin yhtäläisyyksiäkin. Esimerkiksi yksityiseen kulutukseen liittyvät menot sekä tavarat ja palvelut ovat vähennyskeltottomia niin arvonlisäverotuksessa kuin elinkeinoverotuksessakin. Puolestaan lahjat, pois lukien mainoslahjat, ovat vähennyskeltottomia arvonlisäverotuksessa, mutta voivat olla vähennyskelpoisia elinkeinoverotuksessa. Esimerkiksi työntekijälle hyvästä työsuorituksesta luovutettava lahja voidaan tulkita elinkeinoverotuksessa vähennyskelpoiseksi menoksi, mutta arvonlisäverotuksessa tämäntyyppinen lahja olisi vähennyskeltoton. Kuitenkin suuria linjoja tarkasteltaessa näiden kahden verolajin välillä löytyi yksittäistenkin menojen väliltä enemmän yhteneväisyyksiä kuin eroavaisuuksia.

Kaiken kaikkiaan arvonlisäverotuksen ja elinkeinoverotuksen vähennysoikeuden välillä on enemmän yhteneväisyyttä kuin eroavaisuutta. Asiat, joista vähennyksiä saa tehdä, ovat samankaltaisia. Kuitenkin on muistettava, että arvonlisäverotus ja elinkeinoverotus kohdistuvat erilaisiin veroihin: arvonlisävero on vero, joka lasketaan yksittäisen tavarain tai palvelun hinnan päälle ja elinkeinovero on vero, jota maksetaan yrityksen tuloksesta. Vähennys kohdistuu arvonlisäverojärjestelmässä tähän yksittäiseen tavarain tai palvelun päälle lisättävään hintaan ja vähennys on samansuuruinen, kuin itse valtiolle suoritettava vero. Elinkeinoverotuksessa vähennys kohdistuu tuloksesta maksettavaan veroon kokonaisuudessaan ja vähennys ei voi olla samansuuruinen kuin itse elinkeinotoiminnan tuloksesta maksettava vero. Tämä johtuu siitä, että tulon saamiseksi yritys lisää hankittujen tavaroiden ostohinnan päälle oman katteensa, josta muodostuu yrityksen tulos. Tällöin veron peruste, se mistä vero maksetaan elinkeinoverotuksessa, on lähtökohtaisesti suurempi kuin vähennyksen perusteena oleva meno tai menetys. (luvut 4, 6-7; Veronmaksajain keskusliitto 2013.)

10.1 Oma pohdinta ja työn arviointi

Prosessi opinnäytteeni tekemiseksi alkoi syksyllä 2013. Aihevalintaani vaikutti vahvasti kiinnostukseni juridiikkaan. Sain keskustelussa suuntautumisvaihtoehdoni vastaavan opettajan kanssa idean työn aiheesta ja lopullinen aihe päätettiin ohjaavan opettajani kanssa. Sain mielestäni hyvät ohjeet siihen, miten lähteä työstämään aihetta.

Prosessi ei ole ollut mutkaton ja työn etenemiseen on vaikuttanut paljon työn työstämisen aikana yksityiselämässä tapahtuneet muutokset. Olen kuitenkin pysynyt tavoitteessani työn valmistumisen suhteen hyvin ja tähän on vaikuttanut paljon oma kurinalaisuuteni työn tekemisessä. Olen myös työskennellyt koko prosessin ajan kokopäivätyössä, joten tämä on myös tuottanut omat ajankäytölliset haasteensa työn tekemiselle.

Työtä on tehty prosessin aikana jaksoissa. Nämä jaksot ovat koostuneet päällisin puolin muutaman viikon pituisista jaksoista, jona aikana on valmistunut eri osioita työstä. Työtä ei ole tehty siis jatkuvasti esimerkiksi tiettyinä päivinä viikossa. Se, että työtä olisi tehty tiettyinä päivinä tiettyinä ajanjaksona, ei olisi välttämättä nopeuttanut työn valmistumista, pikemminkin päinvastoin. Kuitenkin opinnäytetyössä on myös omalla tavallaan kyse luovasta tekemisestä. Luovuutta ei taas mielestäni voi pakottaa, joten siksi loppujen lopuksi tämä työskentelymetodi, jonka olen tämän työn tekemiseksi valinnut, on ollut oikea.

Prosessin kannalta olisi kuitenkin voinut olla hyvä, että olisin noudattanut tekemääni aikataulua hieman sääntillisemmin, koska tällöin viimeistelyvaiheeseen olisi jäänyt enemmän aikaa tai jopa koko työ olisi voinut valmistua aikaisemmin. Olisin voinut esimerkiksi varata aina tietyn päivän, tai päivät, viikosta työni tekemiseen, sillä esimerkiksi työssäni on säännöllinen työaika, jolloin tämänkaltaisten rutiinien noudattaminen ei välttämättä olisi ollut mahdotonta tai edes kovin hankalaa.

Olisin voinut aloittaa myös prosessini hieman eri tavalla: Aloittaessani opinnäytetyöprosessiani, keskityin aluksi tiedon keräämiseen enkä niinkään tekstintuottamiseen. Prosessin edetessä kuitenkin huomasin, että tekstintuottamisella tiedonkeruun yhteydessä oli positiivisia vaikutuksia niin asioiden sisäistämiseen kuin itse työn etenemiseen. Kun asioita kirjoitti omin sanoin paperille ylös samalla, kun luki asiasta esimerkiksi oppikirjasta, niin asiat muisti ja sisäisti paremmin. Tämä johtuu pitkälti siitä, että ennen kuin asian voi kirjoittaa omin sanoin paperille, täytyy asia ensin selittää itselleen. Tämä taas nopeuttaa ja helpottaa asian ymmärtämistä ja muistamista. Lisäksi myös itse työ valmistuu, kun aiheesta saa tekstiä paperille.

Kuitenkin loppujen lopuksi, kuten olen edellä todennut, olen ollut tyytyväinen valitsemaani työskentelytapaan.

Opinnäytetyöni on perustunut pitkälti kirjoitettuun faktaan eikä esimerkiksi haastatteluihin ja kyselyihin, jotka mielestäni yhdistelevät faktuaalista tietoa sekä haastateltavan subjektiivista mielipidettä. En ole myöskään käyttänyt artikkeleita tai mielipidekirjoituksia työni lähdeaineistona. Työn tässä vaiheessa arvioituna esimerkiksi artikkeleista olisi voinut saada erilaista näkökulmaa aiheeseeni. Toisaalta tämänkaltaisessa juridisessä työssä on tärkeä pysyä mahdollisimman objektiivisena, jotta tutkimuksen tuloksesta saadaan mahdollisen uskottava ja yleistettävä. Edellä mainitun vuoksi artikkelit eivät välttämättä olisi olleet parasta mahdollista lähdeaineistoa, sillä artikkeli tarkastelee artikkelissa käsiteltävää asiaa kirjoittajan näkökulmasta ja kirjoittaja on esimerkiksi saattanut jättää tarkoituksellisesti joitain asioista pois artikkelista.

Olisin kuitenkin voinut käyttää tutkimuksessani niin lähde- kuin tutkimusaineistona enemmän aiheesta aikaisemmin tehtyjä tutkimuksia ja opinnäytetöitä. Tämä olisi voinut antaa minulle erilaisia näkökulmia tutkimusaiheeseeni liittyen, sillä jos olisin käyttänyt näitä aikaisempia tutkimuksia ja töitä esimerkiksi tutkimusaineistonani, niin olisin tiennyt, että minkälaisia asioita on aikaisemmissa tutkimuksissa ja töissä aiheeseen liittyen käynyt ilmi. Tällöin olisin voinut mahdollisesti välttää toistamista jo todettuja asioita. Toisaalta jos tilanne olisi ollut se, että aiheesta on tehty jo useampia tutkimuksia, niin tällöin asioiden toistamisen välttäminen olisi voinut olla haasteellista.

Työssä käytetty tutkimusmenetelmä (laadullinen tutkimusmenetelmä) oli mielestäni oikea valinta, jo pelkästään työ tutkimusasetelman vuoksi, kuten työn johdannossa on todettu. Tämänkaltaista työtä ei ole mielekästä tehdä käyttäen tilastollisia mittareita, sillä tilastollisin mittarein tehty kahden verolain vähennysoikeuksien vertailu ei anna kokonaisvaltaista kuvaa kahden eri lain vähennysoikeuksista ja niiden yhteneväisyyksistä ja eroavaisuuksista yleisellä tai yksittäisten kulujen tasolla. Laadullisen tutkimusmenetelmän käyttöä olisi kuitenkin tukenut, kuten aikaisemmin on mainittu, esimerkiksi haastattuluiden käyttö työn lähde- ja tutkimusaineistona. Näillä olisi voitu saada eri näkökulmia aiheeseen sekä myös vahvistusta omille löydöksilleni.

Haastatteluilla sidosryhmien, kuten eri yritysten edustajien kanssa, olisi voitu myös mahdollisesti saada jonkinlainen käsitys siitä, mikä aiheessa mahdollisesti kiinnostaa sidosryhmiä.

Tilastollisille menetelmille ei jää mielestäni tämänkaltaisessa työssä sijaa edes laadullisen tutkimuksen tukivälineenä: työssä ei ole miltään osin tarkoitus saada selville kahden eri verolain vähennysoikeuksien yhteneväisyyksien ja eroavaisuuksien absoluuttisia totuuksia tai selittäviä tekijöitä. Työn tarkoituksena oli ainoastaan antaa objektiivinen kuva näiden kahden verolain vähennysoikeuksista, kun niitä verrataan toisiinsa. Tämän työn tutkimusasetelman näkökulmasta ei ole tarkoituksenmukaista tietää eri vähennettävien kulujen suhteita toisiinsa nähden tai tehdä vertailua eri kulujen vähennysoikeuksien kehitystä kahdessa verolaissa. Tämän vuoksi tilastollisilla mittareilla tai analyyseillä ei olisi saavutettu juurikaan lisäarvoa työn lopputuloksia ajatellen ja näin tilastolliset menetelmien käyttö on kokonaan pois suljettu tällaisessa työssä, kuten työssä on aikaisemmin todettu.

Myöskään erilaisten kaavioiden tai kuvioiden käyttö on edellistä syistä pääosin pois suljettu työskentelyvälineenä tämän tyyppisessä työssä. Toisaalta tiettyjen asioiden ymmärtämisen helpottamiseksi olisi voitu käyttää erilaisia kuvioita. Tässä työssä on käytetty yhtä kuvioita kolmikantakaupan ymmärtämisen helpottamista varten, mutta esimerkiksi rakentamispalveluiden tai miksei verojärjestelmien ymmärtämisen tueksi olisi voitu myös käyttää kolmikantakaupan kaltaisia kuvioita. Tämänkaltaiset kuviot eivät kuitenkaan työn tutkimusasetelman näkökulmasta ole välttämättömiä ja sen vuoksi kuvioita on käytetty työssä vähän.

Melkein alusta asti olen tiennyt, mitä haluan tältä prosessilta: miten haluan sen kehittävän minua, mitä haluan tutkia ja miten haluan sen etenevän. Tähän on varmasti vaikuttanut se, että aiheenvalintaan, aiheeseen tai prosessiin ei ole vaikuttanut kukaan muu kuin minä itse. Näin olen pystynyt itse rytmittämään prosessin etenemistä ja tutkimaan niitä asioita, joista olen itse kiinnostunut ja joiden olen ajatellut olevan relevantteja tämän aiheen kannalta. Toisaalta esimerkiksi toimeksiantona tehty työ saattaisi antaa enemmän kuvaa siitä, mistä tiedosta yritykset olisivat mahdollisesti valmiita maksamaan ja mitä yritys haluaisi esimerkiksi tämänkaltaisesta aiheesta

tietää: toisaalta taas omasta mielenkiinnosta tehty työ taas antaa vapaat kädet laajentaa omaa ymmärrystä ja osaamista asioista, joista on itse oikeasti kiinnostunut.

Haasteellista opinnäytetyöprosessissani oli työn aikatauluttaminen ja työn tekemisen sovittaminen arkeeni. Päivätyöni on kokopäivätyö ja työpäivän jälkeen oli ajoittain hyvin rankkaa orientoitua opinnäytetyön tekemiseen. Pääosin koostinkin työtäni viikonloppuisin, enkä suinkaan vähiten kokopäivätyöstäni johtuen. Lisäksi harrastan paljon, joten tämäkin toi omalta osaltaan aikataulun suhteen haasteita työn tekemiseen. Loppujen lopuksi kuitenkin onnistuin varaamaan tietyt päivät työn tekemiselle, jolloin työ edistyi aikataulun mukaisesti, kuten olen tässä työssä aikaisemminkin todennut.

Myös työn rajaaminen oli aluksi suhteellisen haasteellista. Kuitenkin työn edistyttyä myös työn rajaaminen oli helpompaa. Tämä johtui pääasiassa siitä, että työn edetessä aihe tuli yhä tutummaksi, niin tämä myös auttoi hahmottamaan keskeisimmät asiat aiheestani, jolloin myös tiedon ja asian rajaaminen helpottui. Työn aikana, ja varsinkin työn loppuvaiheilla, minusta tuntui, että tätä työtä työstäessäni olen todella kehittänyt ammatillista osaamistani verotukseen liittyen. Huomasin, että ymmärrykseni Suomen verojärjestelmästä sekä verotettavista asioista on lisääntynyt huomattavasti. Koin tämän erittäin positiiviseksi asiaksi, sillä minusta tuntui varsinkin työn edetessä, että tämä työ vastaa tällä tavoin koulutuksen tarkoitusta.

Työ oli kaiken kaikkiaan mielenkiintoinen työstettävä ja kehitti mielestäni ymmärrystäni etenkin yritystoimintaan liittyvän juridisen puolen osalta. Mielestäni taloushallinnon osaajana on myös ensiarvoiseen tärkeä tuntee yritystoimintaan liittyvää juridiikkaa: varsinkin ulkoinen laskentaa tehdessä tulee tietää paljon lainsäädännöstä ja etenkin vahvalla verotuksen tuntemuksella voidaan saada yritykselle kustannussäästöjä aikaan. Työtä tehdessäni opin myös lukemaan ja tulkitsemaan juridista tekstiä aivan uudella tavalla kuin aikaisemmin. Lisäksi koin, että työstä oli hyötyä myös tämän hetkessä päivätyössäni, johon kuuluu esimerkiksi ehtotekstien tulkitsemista sekä laajojen kokonaisuuksien hahmottamista.

Työ on omalta osaltaan ajankohtainen, sillä esimerkiksi lakiin elinkeinotoiminnan verottamisesta ja osingon verotukseen tehdyt muutokset ovat olleet esillä mediassa. Näiden muutosten perusteella vaikuttaisi, että esimerkiksi AVL:ia ja EVL:ia yhtenäistetään ja selkeytetään yhä enemmän tulevaisuudessa. Myös yhteisön verotusta on järjestelmällisesti kevennetty viime vuosien aikana. Tämänkaltaiset muutokset kielivät mielestäni siitä, että näillä halutaan pyrkiä siihen, että Suomi nähtäisiin kansainvälisillä markkinoilla potentiaalisena kohteena liiketoiminnalle. On myös oletettavaa, että AVL:n tavoin myös EVL:ia muutetaan yhä enemmän kansainvälisen elinkeinoverotuksen kanssa yhtenäisemmäksi. AVL:ssa tämänkaltainen muutos on jo näkynyt pidemmän aikaa Suomen EU-jäsenyyden vuoksi.

Työ on hyödyllinen sidosryhmille, esimerkiksi tradenomiopiskelijoille, sillä se antaa kattavan kuvan Suomen arvonlisävero- sekä elinkeinoverojärjestelmästä. Lisäksi työssä on esitetty melko yksityiskohtaisesti näiden kahden verojärjestelmän vähennysjärjestelmät sekä vähennysoikeudet. Varsinkin verovähennysten tunteminen on yritystoiminnassa tärkeää, sillä verotukseen liittyvien vähennysten tuntemisella yritys pystyy säästämään ja näin omalta osaltaan maksimoimaan tuloksensa.

Toisaalta jos lähestytään tämän työn hyödyllisyyttä tutkimusasetelman näkökulmasta (vähennysoikeuksien vertailun näkökulmasta), niin tällöin esiin nousee se, että kyseessä on kaksi täysi ero verolakia ja verojärjestelmää. Verovelvollinen ei siis välttämättä pysty suoraan hyötymään siitä, että jos jokin tuotannonpanoshankinta on vähennyskelpoton AVL:n piirissä, mutta vähennyskelpoinen EVL:n piirissä. Elinkeinoverotuksessa, kuten työssä on useasti todettu, on tarkoitus verottaa elinkeinotoiminnasta saatavaa tuloa ja vähentää elinkeinotoiminnasta aiheutuvia menoja ja menetyksiä. Tällöin jos jotain menoa ei saa elinkeinoverotuksessa vähentää ja arvonlisäverotuksessa saa puolestaan vähentää tähän menoon sisältyvän arvonlisäveron, niin tällöin verovelvollinen ei saa kuitenkaan elinkeinoverotuksessaan tästä arvonlisäveron vähennyksestä suoraan rahallista hyötyä.

Mahdollisia jatkotutkimuksia aiheeseen liittyen voisivat olla esimerkiksi EVL:n ja AVL:n vähennysoikeuksien yhtäläisyyksien ja eroavaisuuksien kehityksen tutkiminen 2000-luvulla tai EVL:n ja AVL:n vähennysoikeuksien yhtäläisyyksien ja eroavaisuuksien

tutkiminen eri yritysmuotojen verosuunnittelun kannalta. Aihetta voisi tutkia myös veronsaajan eli valtion näkökulmasta sekä Suomen kilpailukyvyn näkökulmasta kansainvälisillä markkinoilla: esimerkiksi kuinka Suomen yritysverojärjestelmä esimerkiksi AVL:n ja EVL:n vähennysoikeuksien yhtäläisyyksien ja eroavaisuuksien kannalta vaikuttaa kansainvälisten yritysten sijoittumisessa Suomeen. Aiheesta löytyy jo nyt paljon tietoa, ja aiheen tutkiminen eri näkökulmista antaisi mielestäni aiheesta tehdyille tutkimuksille enemmän syvyyttä.

Lähteet

Alasuutari, Pertti 1999. Laadullinen tutkimus. 3., uudistettu painos. Osuuskunta Vastapaino, Tampere.

Andersson, Edward; Ilkkala, Jarmo; Penttilä, Seppo 2009. Elinkeinoverolain kommentaari. 12., uudistettu painos. Talentum, Helsinki.

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.

Euroopan unioni 2010. Primaarilainsäädäntö. Päivitetty 12.08.2010.

http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/decisionmaking_process/14530_fi.htm. Luettu 9.1.2014.

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja maatilatalouden tuloverolain muuttamisesta HE 95/2013.

<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2013/20130095>. Luettu 15.2.2014.

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain muuttamisesta HE 203/1992.

http://www.vm.fi/vm/fi/03_tiedotteet_ja_puheet/01_tiedotteet/20100121Keskus/name.jsp. Luettu 10.12.2013.

Juanto, Leila & Saukko, Petri 2012. Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 7., uudistettu painos. Talentum, Helsinki.

Kallio, Mika; Nielsen, Ari; Ojala, Marko; Säaskilahti, Juha 2013. Arvonlisäverotus. Edita Publishing Oy, Helsinki.

Koponen, Juha 2013. Yrittäjän verokäsikirja. 5., uudistettu painos. Verotieto Oy, Helsinki.

Kukkonen, Matti & Walden, Risto 2010. Elinkeinoverolaki käytännössä. 2., uudistettu painos. WSOYpro Oy, Helsinki.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360.

Niskakangas, Heikki 2005. Johdatus Suomen verojärjestelmään. 2., uudistettu painos. WSOYpro, Helsinki.

Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624

Tanskanen, Taina 2012. Kunnan arvonlisäverotus käytännössä. Case: laskennallinen 5 %:n arvonlisäveron palautus sosiaali- ja terveystoimessa. Opinnäytetyö. Kajaanin ammattikorkeakoulu, 2012.

http://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/48920/tanskanen_taina.pdf?sequence=1.
Luettu 3.3.2014.

Tomperi, Soile 2013. Yritysverotus ja tilinpäätössuunnittelu. 25., uudistettu painos. Sanoma Pro, Helsinki.

Tulli 2013. EU:n tulli- ja veroalue. Päivitetty 30.10.2013.

http://www.tulli.fi/fi/suomen_tulli/tulli_tutuksi/termit_selviksi/tulli_ja_veroalue/. Luettu 22.12.2013.

Tuloverolaki 30.12.1992/1535

Valtiokonttori. Meno-tulon-kohdalle -periaate (TaA 65 f §).

<http://www.valtiokonttori.fi/kasikirja/Public/default.aspx?nodeid=23975>. Luettu 3.4.2014.

Valtionvarainministeriö. Yhteisön verotus.

http://www.vm.fi/vm/fi/10_verotus/03_elinkeinoverotus/05_yhteison_verotus/index.jsp.
Luettu 16.2.2014.

Valtionvarainministeriö. Yhteisövero.

https://www.vm.fi/vm/fi/10_verotus/03_elinkeinoverotus/01_yhteisovero/index.jsp. Luettu 21.2.2014.

Verohallinto 2012. Aloittavan yrittäjän kysymyksiä arvonlisäverosta. Päivitetty 18.4.2012. http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Aloittava_yritys/Aloittavan_yrittajan_kysymyksiä_arvonlis%2811977%29. Luettu 22.11.2013.

Verohallinto 2011. Arvonlisävero. Päivitetty 6.4.2011. [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Sanasto/Arvonlisavero\(13688\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Sanasto/Arvonlisavero(13688)). Luettu 24.3.2014.

Verohallinto 2011. Arvonlisäverojärjestelmä ja verotusmenettelystä. Arvonlisäverovelvollisen opas. Verohallinnon julkaisu 189.11 1.4.2011. https://www.vero.fi/download/Arvonlisaverovelvollisen_opas_2011/%7B80188B43-276C-4C60-AD12-A46B8507289E%7D/6765. Luettu 20.12.2013.

Verohallinto 2011. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. Päivitetty 26.4.2011. [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Arvonlisaverotus_EUtavarakaupassa\(14381\)#5 Tavaroiden yhteisohankintaX](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Arvonlisaverotus_EUtavarakaupassa(14381)#5_Tavaroiden_yhteisohankintaX). Luettu 30.11.2013.

Verohallinto 2012. Arvonlisäveron palautukset. Päivitetty 2.1.2012. [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisäveron_palautukset\(19476\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisäveron_palautukset(19476)). Luettu 5.1.2014.

Verohallinto 2013. Arvonlisäveron palauttaminen suomalaiselle elinkeinonharjoittajalle muista EU-maista. Päivitetty 30.12.2013. [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Ulkomaalaispalautus/Arvonlisäveron_palauttaminen_suomalaisel\(30741\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Ulkomaalaispalautus/Arvonlisäveron_palauttaminen_suomalaisel(30741)). Luettu 4.3.2014.

Verohallinto 2013. Arvonlisäveron palauttaminen toiseen EU-maahan sijoittautuneelle elinkeinonharjoittajalle. Päivitetty 31.12.2013. [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Ulkomaalaispalautus/Arvonlisäveron_palauttaminen_toiseen_EUm\(11981\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Ulkomaalaispalautus/Arvonlisäveron_palauttaminen_toiseen_EUm(11981)). Luettu 1.2.2014.

Verohallinto 2013. Arvonlisäverotus - yhdistys ja säätiö. Päivitetty 1.1.2013. https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ja_saatio/Arvonlisaverotus. Luettu 18.2.2014.

Verohallinto 2011. Edustusmenot verotuksessa. Päivitetty 18.5.2011.

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

[FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Tulon_veronalaisuus_ja_menon_vahennys_kelpoisuus/Edustusmenot_verotuksessa\(15043\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Tulon_veronalaisuus_ja_menon_vahennys_kelpoisuus/Edustusmenot_verotuksessa(15043)). Luettu 7.12.2013.

Verohallinto 2011. Elinkeinotoiminnan tulolähde. Päivitetty 6.4.2011.

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

[FI/Syventavat_veroohjeet/Sanasto/Elinkeinotoiminnan_tulolahde\(13700\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Sanasto/Elinkeinotoiminnan_tulolahde(13700)). Luettu 24.3.2014.

Verohallinto 2011. Esimerkkejä EU-myyntien ja -ostojen ilmoittamisesta arvonlisäveroilmoituksissa. Päivitetty 26.4.2011. <http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Kansainvalinen_kauppa/Esimerkkeja_EUmyyntien_ja_ostojen_ilmoit\(14401\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Kansainvalinen_kauppa/Esimerkkeja_EUmyyntien_ja_ostojen_ilmoit(14401)). Luettu 18.2.2014.

Verohallinto 2010. Henkilöasiakkaan vero-opas 2011. Päivitetty 17.12.2010.

<http://portal.vero.fi/public/default.aspx?nodeid=8360&culture=fi-FI&contentlan=1>. Luettu 15.2.2014.

Verohallinto 2010. Kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotus. Päivitetty 25.11.2010. <http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2010/Kiinteistohallintapalvelun_oman_kayton_a\(12349\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2010/Kiinteistohallintapalvelun_oman_kayton_a(12349)). Luettu 11.12.2013.

Verohallinto 2011. Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen. Päivitetty 8.7.2011. <https://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Kiinteistoala/Kiinteiston_kayttooikeuden_luovuttamises%2810028%29](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Kiinteistoala/Kiinteiston_kayttooikeuden_luovuttamises%2810028%29). Luettu 23.2.2014.

Verohallinto 2006. Kiinteistöstä tehtävistä vähennyksistä ja vähennysten oikaisemisesta. Päivitetty 12.12.2006 <http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Kiinteistoala/Kiinteistosta_tehtavista_vahennyksista_j\(10073\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Kiinteistoala/Kiinteistosta_tehtavista_vahennyksista_j(10073)). Luettu 5.3.2014.

Verohallinto 2011. Kirjanpito, tilikausi ja verovuosi. Päivitetty 25.3.2011.

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

[FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Liikkeen_ja_ammattinharjoittaja/Perustaminen/Kirjanpito_tilikausi_ja_verovuosi\(9362\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Liikkeen_ja_ammattinharjoittaja/Perustaminen/Kirjanpito_tilikausi_ja_verovuosi(9362)). Luettu 10.3.2014.

Verohallinto 2012. Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa. Päivitetty 18.10.2012.

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

[FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Aloittava_yritys/Aloittavan_yrittajan_kysymyksiä_arvonlisä%2811977%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Aloittava_yritys/Aloittavan_yrittajan_kysymyksiä_arvonlisä%2811977%29). Luettu 2.1.2014.

Verohallinto 2011. Matkakustannukset verotuksessa – ohje palkansaajalle. Päivitetty 22.12.2011. <http://www.vero.fi/fi->

[FI/Henkilöasiakkaat/Matkakulut/Matkakustannukset_verotuksessa__ohje_pal\(12418\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Henkilöasiakkaat/Matkakulut/Matkakustannukset_verotuksessa__ohje_pal(12418)).

Luettu 4.1.2014.

Verohallinto 2013. Muutoksia osinkojen verotukseen ja ennakonpidätykseen vuoden 2014 alusta. Verohallinnon tiedote, 27.12.2013. Päivitetty 27.12.2013.

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

[FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Muutoksia_osinkojen_verotukseen_ja_ennak\(30722\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Muutoksia_osinkojen_verotukseen_ja_ennak(30722)). Luettu 15.1.2014.

Verohallinto 2013. Muutoksia yritysverotukseen 1.1.2014. Verohallinnon tiedote, 19.11.2013. Päivitetty 19.11.2013. <http://www.vero.fi/fi->

[FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Muutoksia_yritysverotukseen_112014\(30153\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Muutoksia_yritysverotukseen_112014(30153)). Luettu 26.1.2014.

Verohallinto 2013. Sijoituskullan sekä kulta-aineksen ja kultapuolivalmisteen arvonlisäverotus. Päivitetty 6.6.2013. <http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Sijoituskullan_seka_kultaaineksen_ja_kul\(27500\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Sijoituskullan_seka_kultaaineksen_ja_kul(27500)). Luettu 11.1.2014.

Verohallinto 2011. Tulolähde. Päivitetty 6.4.2011. [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Sanasto/Tulolahde\(13782\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Sanasto/Tulolahde(13782)). Luettu 31.1.2014.

Verohallinto 2014. Työmatkakustannusten korvaukset verotuksessa. Päivitetty 10.2.2014. [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verovapaat_suoritukset/Tyomatkakustannusten_korvaukset_verotuks\(31683\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verovapaat_suoritukset/Tyomatkakustannusten_korvaukset_verotuks(31683)). Luettu 27.2.2014.

Verohallinto 2011. Ulkomaankaupan arvonlisäverotus. Päivitetty 21.1.2011. http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Liikkeen_ja_ammattinharjoittaja/Arvonlisaverotus/Ulkomaankaupan_arvonlisaverotus. Luettu 25.11.2013.

Verohallinto 2011. Verovuosi. Päivitetty 6.4.2011. http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Sanasto/Verovuosi%2813569%29. Luettu 11.1.2014.

Verohallinto 2011. Vientikaupan arvonlisäverotus. Päivitetty 18.4.2011. [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Vientikaupan_arvonlisaverotus\(14309\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kansainvalinen_kauppa/Vientikaupan_arvonlisaverotus(14309)). Luettu 7.12.2013.

Veronmaksajain keskusliitto 2013. Myyntivoitto eli luovutusvoitto. Päivitetty 30.12.2013. <http://www.veronmaksajat.fi/Sijoittaminen/Myyntivoitto-eli-luovutusvoitto/>. Luettu 18.1.2014.

Äärilä, Leena & Nyrhinen, Ritva 2013. Arvonlisäverotus käytännössä. 9., uudistettu painos. Sanoma Pro Oy, Helsinki.