

Vähennysoikeuden rajoituksista arvonnisäverotuksessa

Arvonnisäverotuksessa on käytössä ns. yleinen vähennysoikeus, joka tarkoittaa, että verovelvollinen elinkeinonharjoittaja saa vähentää kaikkiin verollista liiketoimintaa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvän arvonnisäveron, ellei erikseen ole toisin säädetty. Rajoituksista on säädetty AVL 114-116 §:ssä.

Yleisestä vähennysoikeudesta on säädetty AVL 102 §:ssä, jonka mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron ja käännetyn veron sekä mm. mainittua liiketoimintaa varten maahan tuomastaan tavarasta suoritettavan veron ja yhteisöhankinnasta suoritettavan veron. Vähennyskelpoinen on se (oikein laskettu) veron määrä, jonka myyjä (tai käännetyn veron tapauksessa ostaja) on velvollinen kyseisestä myynnistä arvonnisäverolain mukaan suorittamaan. Tämä tarkoittaa, että väärin laskettua ja laskuun erehdyksessä liian suurena merkittä veroa ei saa vähentää liikamäärän osalta.

Lakiin sisältyy lisäksi useita mm. rakentamispalvelujen vähennyksiä koskevia erityisiä säännöksiä.

AVL 114 §:n mukaan vähennystä ei saa tehdä, kun hankinta koskee seuraavia tavaroita ja palveluja:

- Verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asuntona, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana käytettävä kiinteistö sekä siihen tai sen käyttöön liittyvät tavarat tai palvelut.

Edellä on kysymys luonteeltaan yksityiseen kulutukseen tehdyistä investoinneista. Muutkin yrittäjän ja henkilökunnan yksityiseen kulutukseen tai muuten verolliseen liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin hankitut hyödykkeet jäävät suoraan AVL 102 §:n perusteella vähennysoikeuden ulkopuolelle, vaikka niitä ei olisikaan mainittu AVL 114 §:ssä. Esimerkiksi henkilökunnan vapaa-ajan liikuntaa varten hankittujen tavaroiden ja palvelujen arvonnisävero on vähennyskelvoton.

Vähennysrajoituksen alaisessa käytössä oleva kiinteistö voi olla osaksi myös vähennykseen oikeuttavassa käytössä liiketoiminnassa, jolloin joudutaan arvioimaan kustannuksiin sisältyvän arvonnisäveron jakamista vähennyskelpoiseen ja vähennyskelvottomaan osuuteen.

- Verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asunnon ja työpaikan väliseen kuljetukseen liittyvät tavarat tai palvelut.

Näillä vähennyskelvottomilla kuljetuksilla tarkoitetaan tuloverolain 93 §:ssä tarkoitettuja matkoja asunnon ja vakituisen työskentelypaikan välillä.

- Edustustarkoitukseen käytettävät tavarat ja palvelut.

Edustusmenon käsitettä ei ole laissa määritelty. Edustaminen on yrityksen ulkopuolelle suuntautuvaa toimintaa ja sen kohteena ovat yrityksen ulkopuoliset tahot. Edustusmenoina pidetään asiakkaisiin, liikekumppaneihin ja muihin yrityksen liiketoimintaan vaikuttaviin tahoihin kohdistuvasta vieraanvaraisuudesta ja muusta huomaavaisuudesta aiheutuneita menoja, joilla pyritään uusien liikesuhteiden luomiseen, entisten säilyttämiseen ja parantamiseen sekä yleensäkin liiketoiminnan edistämiseen.

Käytännössä joudutaan jatkuvasti tekemään rajanvetoa edustusmenojen ja erilaisten markkinointi- ja neuvottelumenojen välillä. Arviointi tulee tehdä kulloinkin tapauskohtaisten olosuhteiden perusteella ja oikeuskäytäntöön tukeutuen. Verohallinto on vuonna 2014 antanut erilliset ohjeet edustusmenojen käsittelystä sekä tuloverotuksessa että arvonnisäverotuksessa.

- Henkilöautot (myös ns. kaksikäyttöautot), moottoripyörät, matkailuperävaunut, rakenteeltaan pääasiallisesti huvi- tai urheilukäyttöön tarkoitettut vesialukset ja sellaiset ilma-alukset, joiden suurin sallittu lähtömassa on enintään 1 550 kg, sekä edellä mainittuihin kulkuneuvoihin tai niiden käyttöön liittyvät tavarat tai palvelut (sellaiset, jotka liittyvät ajoneuvon varsinaiseen käyttötarkoitukseen eli liikkumiseen). Sitä vastoin esimerkiksi pysäköintimaksut eivät kuulu 114 §:n vähennysrajoituksen piiriin, vaan niiden vähennysoikeus ratkaistaan 102 § :n yleissäännöksen perusteella (ts. liittyvätkö verolliseen liiketoimintaan).

Vähennyskielto koskee sekä ostettuja että vuokraamalla käyttöön hankittuja edellä mainittuja kulkuvälineitä. Vähennyskelvottomia ovat myös niiden poltto- ja voiteluaineet sekä asennus-, korjaus- ja huoltotyöt, varaosat yms. Vähennyskielto ei kuitenkaan koske ajoneuvoa ja alusta, joka on hankittu myytäväksi, vuokrattavaksi taikka käytettäväksi ammattimaiseen henkilökuljetukseen tai ajo-opetukseen, eikä henkilöautoa, joka on hankittu yksinomaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Autoliikkeiden, autovuokraamojen, autokoulujen ja taksiryttäjien käytössä olevat ajoneuvot käyttökustannuksineen ovat siis arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisia, ei kuitenkaan siltä osin kuin niitä käytetään yrityksen omistajien tai henkilökunnan asunnon ja työpaikan väliseen tai muuhun yksityisajoon taikka yrityksen edustustarkoituksiin. Näissä tapauksissa voidaan vähennysoikeus jakaa AVL 117 §:n mukaisesti ja ostojen verot vähentää siinä suhteessa kuin kulkuneuvoa käytetään vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Myös muulla yrityksellä voi olla vähennyskelpoisia henkilöautoja, jos ne ovat yksinomaan, siis 100 % :sesti vähennykseen oikeuttavassa arvonlisäverollisen liiketoiminnan käytössä. Vähäinen ja kertaluonteinenkin käyttö yrittäjän tai henkilökunnan yksityisajoon taikka edustustarkoitukseen aiheuttaa ajoneuvon vähennyskelvottomuuden kaikilta osin sekä hankintamenoon että käyttökustannuksiin sisältyvien arvonlisäverojen osalta. Luotettavan ja ajantasaisen ajopäiväkirjan pitäminen on käytännössä välttämätöntä.

Pekka Virtamo
Veroasiantuntija
Helsingin seudun kauppakamari