

Eelis Luomala

EDUSTUSTILAISUUDET ARVONLISÄVEROTUKSESSA

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Kandidaatintutkielma
Joulukuu 2023

TIIVISTELMÄ

Eelis Luomala: Edustustilaisuudet arvonlisäverotuksessa
Kandidaatintutkielma
Tampereen yliopisto
Kauppatieteiden tutkinto-ohjelma
Joulukuu 2023

Arvonlisäverotuksessa keskeisenä periaatteena on arvonlisäverolain 102 §:n yleinen vähennysoikeus verovelvollisen arvonlisäverollista liiketoimintaa varten hankituista tavaroista ja palveluista. Poikkeuksena tälle laajalle yleiselle vähennysoikeudelle toimii arvonlisäverolain 114 §, jossa luetteluissa tilanteissa vähennysoikeutta ei ole lainkaan. Kyseisen pykälän 1 momentin 3 kohdan mukaan vähennysoikeutta ei ole edustustarkoitukseen käytettävistä tavaroista ja palveluista.

Tutkielmassa tarkastellaan edustuskulujen sekä edustustilaisuuden määritelmää ja pyritään selvittämään AVL 114 §:n 1 momentin 3 kohdassa mainittujen edustustarkoitukseen käytettävien palvelujen sisältö. Edustuskulun käsitettä ei ole määritelty lainsäädännössä, mikä aiheuttaa tyypillisesti tulkinnanvaraisia tilanteita. Edustuskuluja on merkittävää tutkia, sillä on iso ero, saako verovelvollinen vähentää aiheutuneet kulut täysimääräisenä vai ovatko ne täysin vähennyskelpottomia edustuskuluja. Edustustilaisuudet ovat hyvin samankaltaisia vähennyskelpoisiin markkinointitilaisuuksiin nähden, joten on tutkittava, millä seikoilla on merkitystä tehtäessä rajanvetoa näiden tilaisuuksien välillä. Lisäksi tutkielmassa tarkastellaan tilaisuuden tarjoilua ja sitä, milloin markkinointitilaisuuden tarjoilu katsotaan tavanomaiseksi.

Metodina tutkielmassa toimii lainoppi eli kyseessä on oikeusdogmaattinen tutkimus. Lainopillisessa tutkimuksessa on tarkoituksena systematisoida ja tulkita voimassa olevaa oikeutta. Lisäksi tutkielman alkupuolella käytetään apuna oikeushistoriallista tutkimusta, kun selvitetään arvonlisäverojärjestelmän eroavaisuutta Suomessa aiemmin voimassa olleeseen liikevaihtoverojärjestelmään. Lähdeaineisto koostuu Euroopan unionin arvonlisäverodirektiivistä, tuomioistuinten ennakkoratkaisuksista, lain esitöistä, oikeuskirjallisuudesta sekä Verohallinnon ohjeista. Varsinkin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuilla on keskeinen merkitys tehtäessä rajanvetoa markkinointi- ja edustustilaisuuden välillä.

Tutkielmassa havaittiin, että edustuskulut ovat yrityksen ulkopuolisiin henkilöihin kohdistuvia vieraanvaraisuudesta tai muusta huomaavaisuudesta johtuvia kuluja. Edustamisella pyritään edistämään liiketoimintaa sekä luomaan uusia liikesuhteita tai säilyttämään ja parantamaan olemassa olevia suhteita. Yrityksen järjestäessä edustustilaisuuksia kuluja syntyy esimerkiksi tarjoilusta, matkoista ja yöpymisestä.

Edustustilaisuus on usein hyvin samankaltainen vähennyskelpoiseen markkinointitilaisuuteen nähden, mikä aiheuttaa tulkinnanvaraisia tapauksia. Edustus- ja markkinointitilaisuuden välisessä rajanvedossa tulee tarkastella erityisesti tilaisuuden luonnetta ja tarkoitusta. Luonnetta ja tarkoitusta selvittäessä merkitystä tulee antaa tilaisuuden kohderyhmälle ja tarjoilulle. Markkinointitilaisuuden tarjoilun tulee olla tavanomaista, jotta se voidaan katsoa vähennyskelpoiseksi. Tavanomaisella tarjoilulla tarkoitetaan buffet-tyyppistä tai vastaavaa lounasta, välipalatarjoilua sekä kahvitarjoilua.

Avainsanat: arvonlisävero, vähennysoikeus, vähennysoikeuden rajoitukset, edustuskulu, edustustilaisuus

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin Originality Check -ohjelmalla.

SISÄLLYSLUETTELO

LÄHDELUETTELO	I
OIKEUSTAPAUSSLUETTELO	III
LYHENTEET	IV
1. JOHDANTO	1
1.1. Tutkimusaiheen tausta ja perustelut	1
1.2. Tutkielman aihe ja rajaukset	2
1.3. Tutkimusmetodi ja tutkielmassa käytettävä lähdeaineisto.....	4
1.4. Tutkielman rakenne	5
2. ARVONLISÄVEROTUKSEN YLEINEN VÄHENNYSOIKEUS JA EDUSTUSKULUT VÄHENNYSOIKEUDEN RAJOITUKSENA	7
2.1. Euroopan unionin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettu direktiivi kansallisen sääntelyn perustana.....	7
2.2. Arvonlisäverojärjestelmän yleinen vähennysoikeus.....	8
2.3. Arvonlisäverolain 114 § ja edustuskulut yleisen vähennysoikeuden rajoituksena.....	10
2.4. Edustus ja edustuskulut käsitteenä.....	12
3. EDUSTUSTILAISUUS VAI MARKKINOINTITILAISUUS	15
3.1. Edustus- ja markkinointitilaisuuksien kulujen vähennyskelpoisuus	15
3.2. Tilaisuuden luonne ja tarkoitus.....	17
3.3. Tilaisuuden osallistujat ja kohderyhmä	18
3.4. Tilaisuuden ajankohta ja kesto.....	22
3.5. Tilaisuuteen liittyvät matka- ja yöpymiskulut	24
4. TARJOILUSTA AIHEUTUVIEN KULUJEN VÄHENNYSKELPOISUUS	28
4.1. Tilaisuuden tarjoilu	28
4.2. Tavanomaisen tarjoilun käsite	30
4.3. Alkoholin tarjoilusta aiheutuvat kulut.....	31
5. JOHTOPÄÄTÖKSET	33

LÄHDELUETTELO

Barck & Nieminen 2014

Merja; Nieminen, Karri. Edustusmenot palaamassa verovähennyksiin. Tilisanomat 6/2014. Viitattu 02.12.2023.
<https://tilisanomat.fi/verotus/edustusmenot-palaamassa-verovahennyksiin>

Heiniö & Salminen 2014

Heiniö, Seppo; Salminen, Noora. Edustusmenot verotuksessa lakimuutoksen ja uuden oikeuskäytännön valossa. Verotus-lehti 2/2014. s. 159–168.

Hirvonen 2011

Hirvonen Ari. Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. Helsinki 2011, s. 12–35.

Lamppu & Ruohola 2023

Lamppu, Kaisa; Ruohola, Tiina. Arvonlisäverotus käytännössä. 2023, Alma Talent.

HE 88/1993 vp.

Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

HE 185/2013 vp.

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain sekä eräiden muiden verolakien muuttamisesta.

HE 122/2014 vp.

Hallituksen esitys eduskunnalle vuoden 2015 tuloveroasteikkolaiksi sekä laeiksi eräiden muiden lakien muuttamisesta.

Malmgren & Myrsky 2020

Malmgren, Marianne; Myrsky, Matti. Elinkeinotulon verotus. 2020, Alma Talent.

Määttä 2015

Määttä, Kalle. Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. 2015, KauppakamariTieto.

Määttä 2023

Määttä, Kalle. Vähennysoikeuden jakaminen arvonlisäverotuksessa. Verotus-lehti 2/2023. s. 192–201.

Surakka 2014

Surakka, Jani. Edustuskulut hämmentävät yrittäjiä. Edilex 19.3.2014.
Viitattu 12.12.2023. <https://www-edilex-fi.libproxy.tuni.fi/uutiset/39516>.

Verohallinto 1993

Syventävät vero-ohjeet – Edustusmenot verotuksessa, ote Verotiedotteesta 4/1993.

Verohallinto 2017

Syventävät vero-ohjeet – Markkinointi- ja edustustilaisuudet arvonlisäverotuksessa. Verohallinto. Antopäivä 19.12.2017. Voimassaolo 19.12.2017 – Toistaiseksi.

Verohallinto 2018

Syventävät vero-ohjeet – Edustusmenot tuloverotuksessa. Verohallinto. Antopäivä 29.11.2018. Voimassaolo 29.11.2018 – Toistaiseksi.

OIKEUSTAPAUSLUETTELO

Korkein hallinto-oikeus (KHO):

KHO 19.6.1996/T 2059

KHO:2000:73

KHO 16.6.2009/T 1556

KHO:2013:63

KHO:2013:64

KHO:2013:65

Keskusverolautakunta (KVL):

KVL 1994/60

KVL 1995/178

Euroopan unionin tuomioistuin (EUT):

EUT Flaminio Costa v. ENEL, C-6/64

EUT Ampafrance SA vs Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire ja Sanofi

Synthelabo vs Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne, C-177/99 ja C-181/99

EUT Danfoss and AstraZeneca, C-371/07

LYHENTEET

ALV	Arvonlisävero
AVL	Arvonlisäverolaki 1501/1993
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968
HO	Hallinto-oikeus
KHO	Korkein hallinto-oikeus
LVL	Liikevaihtoverolaki 559/1991
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta

1. JOHDANTO

1.1. Tutkimusaiheen tausta ja perustelut

Suomen arvonlisäverolain (1501/1993, jäljempänä AVL) 1 §:ssä on määritelty tilanteet, joissa arvonlisäverovelvollinen toimija on velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa valtiolle. AVL 1.1 §:n 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa suoritetaan muun muassa liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan ja palvelun myynnistä. Arvonlisävero suoritetaan jokaisessa tuotantoportaassa vaiheessa hyödykkeelle tuotetun lisäarvon perusteella. Veroa ei ole tarkoitettu verovelvollisten lopulliseksi kustannukseksi, vaan se vyörytetään lopulliselle kuluttajalle maksettavaksi.

Arvonlisäveron kertaantuminen on estetty laajalla yleisellä vähennysoikeudella. AVL 102 §:ssä on määritelty tilanteet, joissa verovelvollinen voi vähentää ostamastaan tavarasta tai palvelusta suorittamansa veron. AVL 102 §:n mukaan vähennysoikeuden ehtona on, että osto on tehty verollista liiketoimintaa varten. Pykälän 2 momentin mukaan Verollisella liiketoiminnalla tarkoitetaan ”toimintaa, joka tämän lain mukaan aiheuttaa tavarantoiminnan tai palvelun myyjälle verovelvollisuuden”. Poikkeuksena arvonlisäverolain laajalle vähennysoikeudelle ovat AVL 114 §:ssä luetellut tilanteet, joissa vähennysoikeutta ei ole. AVL 114 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan vähennystä ei saa tehdä hankinnan koskiessa edustustarkoitukseen käytettäviä tavaroita ja palveluita.

Suomen arvonlisäverojärjestelmän laaja yleinen vähennysoikeus sekä vähennysoikeuden rajoitukset pohjautuvat Euroopan unionin neuvoston antamaan arvonlisäverodirektiiviin. Arvonlisäverotuksen sääntely on siis hyvin harmonisoitu EU:n alueella, mikä mahdollistaa muun muassa sujuvan ulkomaankaupan Euroopan unionin arvonlisäveroalueen sisällä. Euroopan unionin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 176 artiklan 1 momentin mukaan sellaiset liiketoimintaan liittymättömät kustannukset, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, täytyy kaikissa tapauksissa rajata vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Verovelvollinen ei voi siis arvonlisäverotuksessaan vähentää AVL 114.1 §:n 3 kohdan mukaan lainkaan arvonlisäveroa, jos hankinnat koskevat edustustarkoitukseen käytettäviä tavaroita ja palveluita. Sen sijaan tuloverotuksen puolella edustusmenoista on laki elinkeinotulon verottamisesta (24.06.1968/360, jäljempänä EVL) 7 §:n ja 8 §:n perusteella 50 prosentin vähennysoikeus. Edustuskuluille on annettu yhtenevä tulkinta arvonlisäverotuksessa ja tuloverotuksessa. Tuloverotuksessa edustuskuluista käytetään termiä edustusmenot.¹

Edustuskulujen käsitettä ei ole määritelty lainsäädännössä, mikä aiheuttaa tyypillisesti tulkinnanvaraisia tilanteita. Tulkinnassa onkin käytettävä apuna voimassa olevaa oikeuskäytäntöä, joka on muodostunut korkeimman hallinto-oikeuden (jäljempänä KHO) ennakkoratkaisujen myötä. Tulkinnassa täytyy tehdä rajanvetoa esimerkiksi edustus- ja markkinointikulujen välillä, sillä markkinointikuluista on AVL 102 §:n mukainen yleinen vähennysoikeus siltä osin kuin nämä liittyvät arvonlisäverolliseen liiketoimintaan. Edustuskulujen käsitettä on tärkeä tutkia, sillä on iso ero, saako verovelvollinen vähentää aiheutuneet kulut täysimääräisenä vai ovatko ne arvonlisäverotuksen puolella täysin vähennyskelvottomia edustuskuluja.

1.2. Tutkielman aihe ja rajaukset

Tutkielmassa käsitellään edustuskuluja arvonlisäverotuksen yleisen vähennysoikeuden rajoituksena. Aiheen tutkiminen on tärkeää, koska on osattava tehdä rajanvetoa siitä, milloin on kysymyksessä vähennyskelvoton edustuskulu ja milloin täysin vähennyskelpoinen kulu. Edustuskuluista tutkielmassa keskitytään edustustilaisuuksiin. Tutkielmassa syvennytään edustustilaisuuden määritelmään ja siihen, milloin on kyseessä edustustilaisuus ja milloin markkinointitilaisuus- tai mainostilaisuus, jolloin tilaisuuteen liittyvistä kuluista on pääsääntöisesti AVL 102 §:n mukainen vähennysoikeus arvonlisäverotuksessa.

Tutkielmassa selvitetään, mikä vaikutus tilaisuuden luonteella, tarkoituksella, kohderyhmällä, ajankohdalla, tarjoilulla sekä tilaisuuteen liittyvillä matka- ja yöpymiskuluilla on arvioitaessa, onko tilaisuus käsiteltävä edustustilaisuutena vai

¹ Verohallinto 2017.

markkinointitilaisuutena. Näiden perusteella pyritään tuomaan esille edustustilaisuuden tavanomaisimmat tunnusmerkit ja pohtimaan, soveltuvatko nämä kaikkiin edustuksen muotoihin. Vaikka tilaisuus olisi tulkittava markkinointitilaisuudeksi, jolloin verovelvollisella on vähennysoikeus, voidaan kuitenkin osa kuluista käsitellä edustuskuluina, jolloin vähennysoikeus on AVL 117 §:n mukaisesti siltä osin kuin kulut kohdistuvat arvonlisäverolliseen liiketoimintaan. Tältä osin tulee tarkasteltavaksi esimerkiksi tilaisuuteen liittyvä tarjoilu. Tätä rajanvetoa on tehty muun muassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 2013:65 koskien useamman päivän kestävä tilaisuutta. Ratkaisussa osa kustannuksista katsottiin vähennyskelpoisiksi markkinointikustannuksiksi ja osa tulkittiin edustuskuluiksi, josta on tuloverotuksen puolella EVL 7 § ja 8 § 1 momentin 8 kohdan mukaan 50 prosentin vähennysoikeus.² Kyseinen ratkaisu on oleellinen myös arvonlisäverotuksen kannalta, koska edustuskulujen käsitettä tulee tulkita yhtenevästi arvonlisäverotuksessa sekä tuloverotuksessa³.

Kun tilaisuus tulkitaan markkinointitilaisuudeksi, nousee keskeiseksi teemaksi tavanomaisen tarjoilun käsite. Tutkielmassa selvitetään, missä tilanteissa tilaisuuksien yhteydessä järjestettävä tarjoilu verovelvollisen ulkopuolisille tahoille voidaan katsoa tavanomaiseksi. Mikäli markkinointi- ja mainostilaisuuksien yhteydessä järjestetty tarjoilu katsotaan tavanomaiseksi, on oikeuskäytännössä katsottu, että tarjoilun aiheuttamista kuluista on myös AVL 102 §:n mukainen vähennysoikeus verovelvollisen liiketoimintaan kohdistuvina kuluina⁴. Tutkielmassa selvitetään myös, mikä merkitys on tilaisuuden yhteydessä tarjotuilla alkoholijuomilla.

Tässä tutkielmassa keskitytään tutkimaan nimenomaan edustustilaisuuden määritelmää ja siihen liittyvien kulujen tulkintaa. Tutkielman ulkopuolelle rajataan edustuslahjat sekä kulut yrityksen oman henkilökunnan osalta pääosin tutkielman pituuden vuoksi. Näin voidaan keskittyä nimenomaan erilaisiin yrityksen ulkopuolisille tahoille kohdistettuihin tilaisuuksiin ja näiden yhteydessä syntyviin kuluihin.

Tutkimuskysymykset, joihin tässä tutkielmassa vastataan, ovat:

² KHO:2013:65.

³ Verohallinto 2017.

⁴ KHO:2013:65.

1. Mitä tarkoitetaan AVL 114.1 §:n 3 kohdassa mainituilla edustukseen tarkoitettavilla palveluilla?
2. Millä tosiseikoilla on merkitystä markkinointi- ja edustustilaisuuden rajanvetoa tehtäessä?
3. Milloin markkinointitilaisuuden tarjoilu katsotaan tavanomaiseksi?

Kysymyksistä ensimmäinen toimii tutkielman punaisena lankana. Tutkielmassa pyritään selvittämään, mitä edustukseen tarkoitettavilla palveluilla tarkoitetaan ja mitkä ovat näiden tyypillisiä tunnusmerkkejä. Kaksi muuta tutkimuskysymystä liitetään ensimmäiseen kysymykseen, kun on tehtävä rajanvetoa edustustilaisuuden ja markkinointitilaisuuden välillä. Tämä ratkaisee, onko tilaisuuksista aiheutuvista kuluista vähennysoikeus. Tavanomaisen tarjoilun käsitettä tutkitaan, kun on ensin tutkittu edustus- ja markkinointitilaisuuden eroa.

1.3. Tutkimusmetodi ja tutkielmassa käytettävä lähdeaineisto

Tutkielman metodina toimii lainoppi eli kyseessä on oikeusdogmaattinen tutkimus. Lainopillisessa tutkimuksessa on tarkoituksena systematisoida ja tulkita voimassa olevaa oikeutta oikeusnormien avulla.⁵ Tämän kautta voidaan tutkia, kuinka oikeusnormeja tulee tulkita käytännön elämän tilanteissa. Tässä tutkielmassa pyritään lainopillisen tutkimuksen avulla selvittämään AVL 114.1 §:n 3 kohdassa tarkoitettujen edustukseen liittyvien palvelujen sisältö käytännön elämässä. Apuna käytetään oikeushistoriallista tutkimusta tutkielman ensimmäisessä käsittelyluvussa. Oikeushistoriallisen tutkimuksen avulla selvitetään arvonlisäverojärjestelmän eroavaisuuksia aikaisemmin Suomessa voimassa olleeseen liikevaihtoverojärjestelmään. Lisäksi pyritään löytämään keskeiset syyt, joiden vuoksi arvonlisäverojärjestelmään siirryttiin. Arvonlisäverolaki tuli voimaan vuonna 1994.

Tutkielmassa käytetään lähdeaineistona Euroopan unionin neuvoston antamaa arvonlisäverodirektiiviä, kansallista lainsäädäntöä, korkeimman hallinto-oikeuden ja Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntöä sekä lain esitöitä. Lisäksi tarvitaan

⁵ Hirvonen 2011, s. 25.

oikeuskirjallisuutta, jonka avulla vertaillaan velvoittavien oikeuslähteiden perusteella tehtyjä tulkintoja oikeuskirjallisuudessa tehtyihin tulkintoihin. Aarnion oikeuslähdeopin mukaan oikeuslähteet voidaan jakaa vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin oikeuslähteisiin. Vahvasti velvoittavien oikeuslähteiden osalta painoarvoa annetaan Euroopan unionin yhteisestä arvonnisäverojärjestelmästä annetulle direktiiville, koska EU-oikeudelle on annettava etusija kansalliseen lainsäädäntöön nähden⁶. Kansallisen lainsäädännön osalta keskeisimpiä pykäläitä ovat Arvonlisäverolain 102 §:n yleinen vähennysoikeus ja 114 §:n vähennysoikeuden rajoituksista 1 momentin 3 kohta, jossa edustukseen liittyvät tavarat ja palvelut on rajattu vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Heikosti velvoittavien oikeuslähteiden osalta tutkielmassa tarkastellaan paljolti KHO:n ratkaisuja, joiden perusteella voidaan tulkita Suomessa vallitsevaa oikeuskäytäntöä koskien edustustilaisuuksia. Tuloverotusta koskeville edustusmenoihin liittyville KHO:n ratkaisuille tulee antaa yhtä lailla painoarvoa, koska edustuskuluja tulkitaan yhtenevällä tavalla arvonnisäverotuksessa ja tuloverotuksessa. Lain esitöiden avulla muodostetaan käsitys, mikä on ollut lainsäätäjän tarkoitus edustuskulujen vähennysoikeuden rajoittamiselle. Tämän lisäksi tarkastellaan Euroopan unionin tuomioistuimen (jäljempänä EUT) antamia ennakkoratkaisuja edustuskuluihin liittyen. Sallittujen oikeuslähteiden osalta keskiössä on Verohallinnon syventävä vero-ohje Edustus- ja markkinointitilaisuuksista arvonnisäverotuksessa. Lisäksi lähdeaineistoon kuuluu oikeuskirjallisuutta, joista keskiössä on Tiina Ruoholan ja Kaisa Lampun teos ”Arvonnisäverotus käytännössä” (2023).

1.4. Tutkielman rakenne

Tutkielma koostuu johdannosta, kolmesta varsinaisesta sisältöluvusta sekä johtopäätöksistä. Ensimmäisessä sisältöluvussa käsitellään Suomen siirtymistä liikevaihtoverojärjestelmästä arvonnisäverojärjestelmään. Tämän jälkeen avataan EU:n arvonnisäverodirektiivin sekä lain esitöiden avulla, millä perusteilla arvonnisäverolakiin on säädetty AVL 102 §:n mukainen yleinen vähennysoikeus ja miksi edustuskulut on rajattu AVL 114 §:ssä täysin tämän yleisen vähennysoikeuden ulkopuolelle. Tämän lisäksi luvussa annetaan merkitys edustuskulun ja edustustilaisuuden käsitteille.

⁶ EUT Flaminio Costa v. ENEL.

Toinen käsittelyluku on sisällöltään laajin. Siinä perehdytään KHO:n sekä EUT:n ratkaisujen kautta tarkemmin siihen, milloin tilaisuus tulee tulkita edustustilaisuudeksi ja milloin markkinointitilaisuudeksi. Oikeuskäytännön avulla pyritään edustustilaisuuden kulujen osalta luomaan mahdollisimman selkeä kuva tämän hetken oikeustilasta Suomessa. Tutkielmassa selvitetään, millä seikoilla on tässä rajanvedossa keskeinen merkitys ja mille seikoille ei tule antaa merkitystä. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen ohella tulkinta-apuna käytetään oikeuskirjallisuutta, lain esitöitä sekä Verohallinnon ohjeita.

Kolmannessa käsittelyluvussa syvennytään tarjoilun aiheuttamiin kuluihin. Luvussa selvitetään, onko tarjoilulla merkitystä rajanvedossa markkinointi- ja edustustilaisuuden välillä ja millaista tarjoilun tulee olla, jotta se on vähennyskelpoista. Lisäksi selvitetään, voivatko alkoholin tarjoilusta aiheutuvat kulut olla missään tilanteessa vähennyskelpoisia. Käsittelylukujen jälkeen johtopäätöksissä tiivistetään keskeisimmät havainnot ja annetaan vastaukset tutkielmassa esitettyihin tutkimuskysymyksiin.

2. ARVONLISÄVEROTUKSEN YLEINEN VÄHENNYSOIKEUS JA EDUSTUSKULUT VÄHENNYSOIKEUDEN RAJOITUKSENA

2.1. Euroopan unionin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettu direktiivi kansallisen sääntelyn perustana

Suomi liittyi osaksi Euroopan unionia (jäljempänä EU) vuonna 1995, mikä merkitsi sitä, että tästä lähtien Suomen tuli noudattaa EU:n oikeutta. Tämä oli hyvin merkittävä muutos, sillä EU:n oikeudelle on annettava etusija kansalliseen sääntelyyn nähden siltä osin kuin EU-tasoista sääntelyä on olemassa⁷. Ennen EU:hun liittymistä Suomessa oli käytössä liikevaihtoverotus, joka otettiin alun perin käyttöön vuonna 1941. Käyttöänoton taustalla oli halu paikata taloutta toisen maailmansodan aikana. Liikevaihtoverojärjestelmässä palvelut olivat pääasiassa rajattu verotuksen ulkopuolelle. Vähennysoikeus oli käytössä lähinnä jälleenmyytävien tavaroiden osalta, mikä aiheutti veron kertaantumista.⁸

EU:hun liittymisen myötä Suomen tuli siirtyä liikevaihtoverojärjestelmästä arvonlisäverojärjestelmään. Tämä oli yksi edellytyksistä, joita liittymisen osaksi EU:ta asetti. Suomen arvonlisäverojärjestelmä perustuu Euroopan unionin neuvoston vuonna 1977 antamaan kuudenteen neuvoston direktiiviin 77/388/ETY. Kyseistä direktiiviä on sittemmin uudistettu ja se korvattiin uudella arvonlisäverodirektiivillä 2006/112/EY, joka tuli voimaan vuoden 2007 alusta. Kyseisellä uudistuksella tarkennettiin direktiivin säännöksiä, mutta sisältö pysyi hyvin paljolti ennallaan⁹.

Direktiivit ovat EU:n sekundäärioikeutta. Asetuksista ne eroavat siten, että niitä ei sovelleta suoraan, vaan jäsenvaltioiden on sopimus Euroopan unionin toiminnasta (jäljempänä SEUT) 288 artiklan perusteella implementoitava ne osaksi kansallista lainsäädäntöä tietyn ajan sisällä. EU:n arvonlisäverodirektiivin pohjalta annettiin

⁷ EUT Flaminio Costa v. ENEL.

⁸ Lamppu & Ruohola 2023, s. 1–2.

⁹ Lamppu & Ruohola 2023, s. 4.

Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi (HE 88/1993 vp.) vuonna 1993¹⁰. Nykyinen arvonlisäverolaki (1501/1993) tuli voimaan 01.06.1994.

Arvonlisäverodirektiivin myötä arvonlisäverotus on hyvin harmonisoitua kaikissa EU-maissa. Tämä mahdollistaa esimerkiksi sujuvan ulkomaankaupan EU:n arvonlisäveroalueella ja tiedonvaihdon eri maiden veroviranomaisten välillä. Direktiivin perusteella on esimerkiksi säädetty siitä, millä maalla on oikeus verottaa kaupankäynnin kohteena olevia hyödykkeitä ja millä perusteella verovelvollisen vähennysoikeus määräytyy ulkomaankaupan tilanteissa.

2.2. Arvonlisäverojärjestelmän yleinen vähennysoikeus

Arvonlisäverolain 102 §:n laaja yleinen vähennysoikeus on yksi arvonlisäverojärjestelmän keskeisimmistä periaatteista. AVL 102 §:n 1 momentin mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten:

- 1) toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron taikka ostosta 8 a – 8 d tai 9 §:n perusteella suoritettavan veron;
- 2) maahan tuomastaan tavarasta suoritettavan veron;
- 3) tekemästään yhteisöhankinnasta suoritettavan veron;
- 5) tekemästään 72 l §:ssä tarkoitettusta tavaran siirrosta varastointimenettelystä suoritettavan veron.

Edellä mainittu 102 §:n arvonlisäverojärjestelmän yleinen vähennysoikeus pohjautuu EU:n arvonlisäverodirektiiviin. Direktiivissä verovelvollisen vähennysoikeuteen liittyen on mainittu direktiivin 2006/112/EY X-osaston 1. luvussa. Kyseisessä luvussa kerrotaan, milloin ja missä tilanteissa verovelvollisen vähennysoikeus syntyy. Direktiivin 168 artiklassa mainitaan, että vähennyksen voi tehdä siltä osin, kun tavaroita ja palveluita käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin. Myös AVL 102 §:ssä mainitaan samainen verollisen liiketoiminnan käsite. Liiketoiminnan käsitettä ei ole määritelty laissa, mutta verotuskäytännössä sen tunnusmerkkejä ovat olleet esimerkiksi vastikkeellisuus, ansiotarkoitus, itsenäisyys, jatkuvuus, julkisuus sekä yrittäjyyteen

¹⁰ HE 88/1993 vp.

liittyvät riskit. Verottomaan liiketoimintaan liittyvistä kustannuksista ei sen sijaan ole vähennysoikeutta. Verollisen ja verottoman liiketoiminnan välistä rajanvetoa on käsitelty oikeuskäytännössä.¹¹

Kuten aiemmin mainittu, liikevaihtoverolain aikaan vähennysoikeus koski lähinnä jälleenmyytäviä tavaroita sekä raaka-aineita¹². Tähän verraten arvonlisäverolain 102 §:n yleinen vähennysoikeus oli merkittävä muutos ja toi helpotusta niin verovelvollisille toimijoille kuin loppukuluttajillekin. Arvonlisäveron tarkoitus on jäädä loppukuluttajan maksettavaksi.

Hyödykkeen myyntiketjuun kuuluvat arvonlisäverovelvolliset henkilöt ja yritykset saavat vähentää 102 §:n 1 momentin perusteella ostoihinsa sisältyvän arvonlisäveron, minkä vuoksi arvonlisävero ei näissä tilanteissa jää heidän kuluksi. Kun myyntiketjussa verovelvolliset voivat vähentää aikaisemmassa myyntiportaassa maksetun arvonlisäveron, lopullisiin kuluttajahintoihin kohdistuu vain yhdenkertainen vero. Mikäli jollain myyntiketjun tahoista ei ole vähennysoikeutta, jää hyödykkeen hintaan piilevää veroa ja hinta muodostuu korkeammaksi. Yleisen vähennysoikeuden voi myös perustella parantavan arvonlisäverotuksen neutraalisuutta, koska se ei vääristä kilpailua ja se kohdistuu tasapuolisesti lähes kaikkiin hyödykkeisiin¹³.

Hallituksen esityksessä arvonlisäverolaiksi (HE 88/1993) arvonlisäverolain laajaa vähennysoikeutta on perusteltu juuri sillä, että se parantaa verotuksen neutraalisuutta verrattuna aiempaan liikevaihtoverojärjestelmään. Lisäksi esityksessä painotetaan veron kertaantumisen estämistä. Esityksen mukaan vähennysoikeuksia laajennettaisiin siten, että pääsääntöisesti kaikki arvonlisäverollista liiketoimintaa varten verollisina hankitut tuotantopanokset olisivat vähennyskelpoisia.¹⁴

Arvonlisäverovelvolliset yritykset maksavat Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (jäljempänä OVML) mukaisesti arvonlisäveroa Verohallinnolle pääsääntöisesti kerran kuukaudessa. Veroa maksetaan kuukauden aikana

¹¹ Ks. esim. KHO 2009/T 1556.

¹² Ruohola & Lamppu 2023, s. 2.

¹³ Ruohola & Lamppu 2023, s. 3.

¹⁴ HE 88/1993 Yleisperustelut luvut 4–5.

myytyjen tavaroiden sekä palveluiden hintaan sisältyvän veron ja ostoista vähennettävän veron erotuksen verran.

2.3. Arvonlisäverolain 114 § ja edustuskulut yleisen vähennysoikeuden rajoituksena

Merkittävänä poikkeuksena arvonlisäverotuksen laajalle yleiselle vähennysoikeudelle toimii AVL 114 §, jossa on lueteltu tilanteet, jolloin verovelvollisella ei ole oikeutta vähentää tavarain tai palvelun oston sisältynyttä arvonlisäveroa. Pykälä sulkee siis vähennysoikeuden täysin pois, eikä verovelvollisella ole mahdollisuutta tehdä vähennystä edes AVL 117 §:n mukaisesti siltä osin, kuin tavaraa tai palvelua käytetään vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. On hyvin suuri ero, saako verovelvollinen tehdä vähennyksen kokonaan vai ei lainkaan.

AVL 114 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan vähennystä ei saa tehdä, kun hankinta koskee edustustarkoitukseen käytettäviä tavaroita tai palveluja. Tähän tarkoitukseen käytettävät tavarat ja palvelut ovat olleet siitä asti rajattuna yleisen vähennysoikeuden ulkopuolelle, kun arvonlisäverolaki säädettiin. Tuloverotuksessa edustuskuluista puhutaan edustusmenoina. Arvonlisäverotuksesta poiketen edustusmenot ovat tuloverotuksessa EVL 8.1 §:n 8 kohdan mukaisesti 50 prosenttisesti vähennyskelpoisia. Edustuskulujen käsitettä on tulkittu yhtenevästi arvonlisäverotuksessa ja tuloverotuksessa¹⁵. Yhtenevän tulkinnan voi nähdä olevan myös verovelvollisille hyvä asia, koska sen avulla kulut voidaan määritellä ja käsitellä yhtenäisesti yrityksen verotuksessa sekä kirjanpidossa.¹⁶

Pohdittaessa edellä mainittua eroavaisuutta arvonlisäverotuksen ja tuloverotuksen välillä sekä sitä, miksi arvonlisäverotuksessa edustuskulut on haluttu rajata täysin vähennysoikeuden ulkopuolelle, on katse käännettävä jälleen arvonlisäverodirektiivin ja hallituksen esityksen (HE 88/1993 vp.) suuntaan. Arvonlisäverodirektiivissä edustuskuluista mainitaan 3 luvun 176 artiklassa. Artiklan mukaan ”sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvitai edustuskustannukset jäävät kaikissa tapauksissa vähennysoikeuden ulkopuolelle”.

¹⁵ Verohallinto 2017.

¹⁶ Barck & Nieminen 2014.

Tämä on hyvin linjassa sen kanssa, että arvonlisäverotuksen vähennysoikeus perustuu arvonlisäverolliseen liiketoimintaan liittyviin kuluihin.

Artiklaa tulkittaessa on kiinnitettävä huomiota erityisesti ilmaukseen ”kaikissa tapauksissa”. Tämän perusteella kansalliselle lainsäädännölle ei jää arvonlisäverotuksessa juurikaan sovellettavaa näiden kulujen osalta. Tuloverotus ei perustu EU-tason direktiiviin, minkä vuoksi kansalliselle sääntelylle ei ole samanlaisia rajoituksia kuin arvonlisäverotuksen puolella.

On siis selvää, että Suomen kansallisessa lainsäädännössä edustuskulut on tullut rajata direktiivin perusteella arvonlisäverotuksen yleisen vähennysoikeuden ulkopuolelle. Hallituksen esityksessä arvonlisäverolaiksi (HE 88/1993 vp.) löytyy niin ikään perusteluja siihen, millä perusteella edustukseen liittyvät tavarat ja palvelut rajataan AVL 114 §:ssä yleisen vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Esityksen yleisperustelujen 5.2. kohdan 2 momentissa todetaan, että arvonlisäverojärjestelmässä vero ei kertaannu ja että veron kertaantuminen on poistettu vähennysmenettelyn avulla. Samaisessa momentissa todetaan myös, että vero kertaantuu, jos vähennysoikeutta on joltain osin rajattu. Esityksen yksityisperustelujen 10 luvun 2 momentissa todetaan, että vähennysoikeuden rajoitukset tulisivat koskemaan lähinnä henkilökunnan yksityiskulutukseen ja edustustarkoitukseen käytettäviä hyödykkeitä. Luvussa ehdotetaan, että vähennyskielto koskisi kaikkia edustusmenoja kulutusneutraalisuuden ja hallinnollisten syiden vuoksi. Tällöin laki vastaisi arvonlisäverodirektiiviä, jonka mukaan edustuskulut rajoitettaisiin vähennysoikeuden ulkopuolelle kaikissa tapauksissa.¹⁷

Edustuskulut sekä muut AVL 114 §:ssä mainitut kulut eivät siis noudata arvonlisäverojärjestelmän pääperiaatetta, jonka mukaan vähennysoikeuden tulisi olla mahdollisimman laaja eikä veron tulisi kertaantua. Ne on kuitenkin haluttu erottaa yleisen vähennysoikeuden piiristä. EU:n arvonlisäverodirektiivin sekä hallituksen esityksen HE 88/1993 vp. perusteella voidaan tulkita, että edustuskulujen ei koeta liittyvän tarpeeksi läheisesti yrityksen liiketoimintaan vaan ne rinnastetaan samaan ryhmään

¹⁷ HE 88/1993 vp.

arvonlisäverodirektiivin 176 artiklassa mainittuihin huvi- ja ylellisyyskustannuksiin. Edustuksesta syntyneet kulut voidaan nähdä ennemmin epävirallisemmasta ja vapaamuotoisesta toiminnasta aiheutuvina kuluina. Lain esitöissä on lisäksi katsottu, että edustusmenoihin sisältyy etua, joka voidaan katsoa elantokustannukseksi¹⁸. Elinkeinoverotuksen puolella keskeinen peruste edustusmenojen vähennysoikeuden rajoittamiselle on ollut juuri se, että edustusmenoihin sisältyy usein niiden luonteen vuoksi elantokustannukseksi katsottavaa osuutta¹⁹.

Koska edustukseen liittyvät tavarat ja palvelut ovat AVL 114.1 §:n 3 kohdan perusteella täysin vähennyskelvottomia, on tärkeää tunnistaa, milloin kyseessä on nimenomaan edustuskulu. Esimerkiksi vähennyskelvottomaksi säädettyjä edustuskuluja ja vähennyskelpoisia markkinointikuluja syntyy usein samankaltaisissa tapauksissa. Rajanveto näiden välillä on siis hyvin tärkeää, mutta siihen liittyy usein suuria haasteita²⁰. Verovelvollisen täytyy osoittaa Verohallinnolle, että tilaisuuden kulut liittyvät vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen²¹. Verohallinto on myös ohjeessaan todennut, että näyttövelvollisuus kulujen luonteesta on nimenomaan verovelvollisella²².

Mikäli Verohallinto katsoo, että verovelvollinen on tehnyt vähennyksen vähennyskelvottomista kuluista, on seurauksena OVML 40 §:n perusteella veron määrääminen verovelvollisen vahingoksi sekä veronkorotus OVML 37 § ja 38 § mukaisesti. Verovelvollisen on siis tärkeä osata tulkita syntyneitä kuluja erityisesti siltä kannalta, kuuluvatko ne arvonlisäverotuksessa yleisen vähennysoikeuden piiriin vai ovatko ne erikseen vähennyskelvottomiksi säädettyjä.

2.4. Edustus ja edustuskulut käsitteenä

Jotta voitaisiin selvittää arvonlisäverolain 114.1 §:n 3 kohdassa mainittujen edustukseen tarkoitettujen palvelujen sisältö, on pohdittava edustuskuluja sekä edustustilaisuutta käsitteenä. Tämä on kuitenkin haastavaa, sillä edustuskulun käsitettä ei ole määriteltä

¹⁸ HE 122/2014 vp.

¹⁹ Ks. Malmgren & Myrsky 2020, s. 222.

²⁰ Ruohola & Lamppu 2023, s. 457.

²¹ Ks. esim. KHO 2013:65, oikeudellinen arviointi.

²² Verohallinto 2017.

lainsäädännössä. Tämän vuoksi käsitteen määrittelyssä on turvaututtava paljolti oikeuskäytäntöön, lain esitöihin sekä Verohallinnon antamaan arvonlisäverotusta koskevaan ohjeeseen ”Markkinointi- ja edustustilaisuudet arvonlisäverotuksessa”²³. Oikeuskäytännön osalta KHO on julkaissut kolme ratkaisua, joiden avulla edustuskulun käsitettä on pyritty selvittämään. Ratkaisuista KHO 2013:63 ja KHO 2013:64 koskivat arvonlisäverotusta ja ratkaisu KHO 2013:65 tuloverotusta.

Vakiintuneen määritelmän mukaan edustusmenoina pidetään ”elinkeinotoimintaan liittyviä, yrityksen ulkopuolisiin henkilöihin, kuten asiakkaisiin tai liiketuttaviin, kohdistuvia vieraanvaraisuudesta tai muusta huomaavaisuudesta aiheutuneita menoja. Edustamisella pyritään liiketoiminnan edistämiseen ja esimerkiksi uusien liikesuhteiden luomiseen tai entisten suhteiden säilyttämiseen ja parantamiseen. Edustusmenoja ovat kaikki tässä tarkoituksessa syntyneet menoerät.”²⁴ Vaikka määritelmässä mainitaan edustusmenojen liittyvän elinkeinotoimintaan, ne ovat yleisen vähennysoikeuden ulkopuolelle rajattuja.

Edustusmenojen vakiintuneesta määritelmästä voidaan tunnistaa kolme keskeistä periaatetta. Nämä liittyvät siihen, mihin tahoon menot kohdistuvat, mistä menot johtuvat ja mihin edustamisella pyritään. Ensimmäisenä periaatteena voidaan pitää sitä, että edustusmenot kohdistuvat aina yrityksen ulkopuolisiin tahoihin.²⁵ Yrityksen omaan henkilökuntaan kohdistuvia menoja ei siis pidetä edustusmenoina, vaikka ne voivatkin olla myös vähennyskelvottomia menoja, jotka liittyvät henkilöstön yksityiskulutukseen²⁶. Toisena periaatteena voidaan nähdä, että edustusmenot johtuvat vieraanvaraisuudesta tai muusta huomaavaisuudesta. Tästä voidaan päätellä, että yritys ottaa vastaan vieraita ja heille osoitetaan huomaavaisuutta esimerkiksi tarjoilun keinoin.

Kolmantena periaatteena voidaan tarkastella sitä, mihin edustamisella pyritään. Edustuksen määritelmän mukaan sillä pyritään yrityksen oman liiketoiminnan edistämiseen, uusien liikesuhteiden luomiseen sekä vanhojen liikesuhteiden säilyttämiseen ja parantamiseen. Tässäkin huomaa sen, että edustusmenot liittyvät

²³ Verohallinto 2017.

²⁴ HE 185/2013 vp.

²⁵ Ks. esim. KHO 2013:63.

²⁶ Ks. esim. Verohallinto 2017.

nimenomaan yrityksen ulkopuolisiin tahoihin. Mainostaminen ja markkinointi ovat lähellä edustamisen tarkoitusta, mutta niissä on tarkoituksena yrityksen ja sen tuotteiden tekeminen laajalti tunnetuksi²⁷.

²⁷ Ks. esim. KHO 2013:63 oikeudellinen arviointi.

3. EDUSTUSTILAISUUS VAI MARKKINOINTITILAISUUS

3.1. Edustus- ja markkinointitilaisuuksien kulujen vähennyskelpoisuus

Kun yritys järjestää tilaisuuksia, joihin se kutsuu yrityksen ulkopuolisia tahoja, katsotaan tilaisuus usein edustustilaisuudeksi. Tällöin tilaisuuteen liittyvistä kuluista ei ole vähennysoikeutta. Mainos-, markkinointi-, pr- ja neuvottelutilaisuudet ovat kuitenkin usein hyvin samankaltaisia edustustilaisuuden kanssa, joten on hyvin keskeistä erottaa näihin tilaisuuksiin liittyvät kulut toisistaan²⁸.

Verotuksessa on usein tehtävä rajanvetoa varsinkin edustustilaisuuden ja markkinointitilaisuuden välillä. On hyvin merkittävä ero sillä, katsotaanko tilaisuus edustus- vai markkinointitilaisuudeksi, sillä markkinointitilaisuuden kulut kuuluvat arvonlisäverolliseen liiketoimintaan liittyvinä AVL 102 §:n yleisen vähennysoikeuden piiriin, ja edustustilaisuuden kulut on edustuskuluina rajattu täysin vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Edustuksen ja edustustilaisuuden käsitteitä ole lainsäädännössä määritelty, joten täytyy turvautua oikeuskäytäntöön pyrittäessä selvittämään, milloin kyseessä on markkinointitilaisuus ja milloin edustustilaisuus. Oikeuskäytännön avulla voidaan tutkia, millä seikoilla on tässä rajanvedossa merkitystä, ja mille seikoille ei tule antaa merkitystä. Edustus- ja markkinointitilaisuuksista on olemassa sekä kansallista KHO:n oikeuskäytäntöä että EUT:n oikeuskäytäntöä. Uusimmat kansalliset kyseiseen rajanvetoon liittyvät ratkaisut ovat vuodelta 2014, joten on tärkeä huomioida, että kovin uutta oikeuskäytäntöä ei ole syntynyt. Tämän perusteella oikeustilaa voi pitää melko vakiintuneena, kun uusia ennakkoratkaisuja ei ole annettu.

Kansallisissa KHO:n ratkaisuissa on käytetty perusteluina arvonlisäverodirektiivin lisäksi EUT:n kahta edustustilaisuuksiin liittyvää ratkaisua. Kyseiset ratkaisut ovat tuomiot C-371/07 Danfoss vs. AstraZeneca sekä C-177/99 Ampafrance ym.²⁹. Myös nämä ratkaisut

²⁸ Heiniö & Salminen 2014, s. 159.

²⁹ Ks. esim. KHO:2013:63, oikeudellinen arviointi.

ovat jo melko vanhoja, mutta koska uudempaa oikeuskäytäntöä ei ole olemassa, tulee ratkaisuille antaa keskeinen merkitys KHO:n ratkaisujen perusteluina.

EUT:n ratkaisussa C-371/07 yritykset Danfoss ja AstraZeneca olivat järjestäneet liikekumppaneilleen ja henkilökunnalleen kokouksia, joiden yhteydessä oli tarjottu liikekumppaneille vastikkeettomia aterioita yritysten tiloissa. AstraZeneca oli lääkkeitä valmistavana yrityksenä kutsunut lääkäreitä ja muita terveydenhuollon ammattilaisia tiloihinsa kokouksiin. Näissä kokouksissa annettiin tietoa eri sairauksista sekä yrityksen tuotteiden sijoittumisesta ja käytöstä. Danfoss sen sijaan oli osakeyhtiö, joka valmisti ja myi kylmä- ja lämpösäätelyssä käytettävää teollisuusautomaatiikkaa.

EUT:lla oli ratkaistavana, katsottiinko liikekumppaneille järjestetyistä tilaisuuksista ja niiden yhteydessä vastikkeetta tarjoillusta ruokailusta syntyneitä kuluja kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan mukaisesti vähennyskelvottomiksi yrityksen liiketoimintaan liittymättömiksi edustuskuluiksi. Ratkaisussa päädyttiin siihen, että järjestetyt kokoukset katsottiin markkinointitilaisuuksiksi, joiden yhteydessä vastikkeettomien aterioiden tarjoaminen oli tapahtunut pelkästään liiketoimintaan liittyvään käyttöön. Yritys sai vähentää tilaisuuden yhteydessä syntyneet menot arvonlisäverotuksessa AVL 102 §:n mukaisesti. EUT siis tulkitsi, että tilaisuuksissa oli pääosin kyse yrityksen tuotteiden tekeminen tunnetuksi, minkä vuoksi tilaisuudet tulkittiin markkinointitilaisuuksiksi. Esimerkiksi AstraZeneca teki lääketuotteitaan tunnetuksi terveydenhuollon ammattilaisille, mikä nähtiin kohdemarkkinointina liiketoiminnallisella perusteella. Ratkaisun perusteluissa todettiin myös, että on hyvin haastavaa valvoa tehokkaasti, liittyykö vastikkeettomien aterioiden tarjoaminen yrityksen liiketoimintaan vai ei.³⁰

Myös EUT:n asiassa C-177/99 ja C-181/99 oli kysymys edustuskuluista. Tapauksessa ranskalaiselle Ampafrancelle oli aiheutunut liiketoiminnan yhteydessä majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskuluja. Myös tässä asiassa EUT totesi, että esimerkiksi ravintolakulujen ja muiden sen kaltaisten kulujen osalta on vaikea eritellä kustannusten yksityisiä ja liiketoimintaan liittyviä osia toisistaan.³¹

³⁰ C-371/07, Danfoss and AstraZeneca, erityisesti kohdat 52–55.

³¹ yhdistetyt asiat C-177/99 ja C-181/99, Ampafrance ym.

3.2. Tilaisuuden luonne ja tarkoitus

Kun tehdään rajanvetoa edustus- ja markkinointitilaisuuden välillä, voidaan tarkastella esimerkiksi sitä, millainen tilaisuus on luonteeltaan ja mikä sen tosiasiallinen tarkoitus on eli mihin tilaisuudella pyritään. KHO:n ratkaisussa 2013:63 A Oy järjesti tilaisuuksia, joissa se esitteli ja markkinoi opettajille yrityksen julkaisemia oppikirjoja. Tilaisuuteen lähetettiin kutsuja alueellisesti kouluihin ja kyseisen oppiaineen opettajille. Opettajat eivät suoraan voineet päättää oppikirjojen valinnoista oppilaitoksissa, vaikka heillä olikin mahdollisuus vaikuttaa opettamiensa aineiden oppikirjojen hankintapäätöksiin. Tilaisuuksien yhteydessä tarjoihtiin lisäksi ateria ja illalla varsinaisen ohjelman jälkeen järjestettiin illallis- ja cocktailtilaisuuksia.³²

Asiassa oli ratkaistava muun muassa se, oliko opettajille järjestetyissä tilaisuuksissa kyse edustustilaisuuksista, jolloin tilaisuuden kulut olisivat olleet AVL 114.1 §:n 3 kohdassa tarkoitettuja täysin vähennyskelvottomia edustuskuluja. Asian ratkaisussa KHO totesi, että yhtiön opettajille järjestämät tilaisuudet ovat markkinointi- ja koulutustilaisuuksia, joista on AVL 102 §:n mukainen vähennysoikeus. Ratkaisuun vaikutti se, että tilaisuuksissa oli tarkoitus esitellä, markkinoida ja kouluttaa opettajia käyttämään yhtiön kustantamia oppikirjoja. KHO:n perustelujen mukaan tilaisuuksia ei tullut pitää edustustilaisuuksina sillä perusteella, että kohdemarkkinointi oli kohdistettu liiketoiminnallisiin perusteisiin opettajiin.³³

Myös KHO:n ratkaisussa 2013:64 oli kyse siitä, tulkittiinko yhtiön järjestämät tilaisuudet edustus- vai markkinointitilaisuuksiksi. Kyseisessä tapauksessa yhtiö harjoitti lääkemääräyksellä toimitettavien reseptilääkkeiden valmistusta, maahantuontia ja markkinointia. Yhtiö järjesti tuotekoulutustilaisuuksia ja lääke-esittelyjä, joihin osallistui lääkäreiden lisäksi muuta terveydenhuoltohenkilökuntaa. Tilaisuuksien tarkoituksena oli yhtiön tuotteiden esittely ja markkinointi sekä kouluttaminen käyttämään yhtiön valmistamia lääkkeitä. Myös tässä ratkaisussa KHO tulkitsi, että lääke-esittelyistä ja tuotekoulutustilaisuuksista aiheutuneet kulut olivat vähennyskelpoisia markkinointitilaisuuteen liittyviä kuluja, eikä tilaisuuksia voitu pitää edustustilaisuuksina

³² KHO 2013:63.

³³ KHO 2013:63, oikeudellinen arviointi.

sillä perusteella, että yhtiö kohdisti kutsut liiketoiminnallisiin perustein lääkäreihin ja muihin terveydenhuollon ammattihenkilöihin.³⁴

Kahden edellä esitellyn KHO:n ratkaisun perusteella voidaan todeta, että tilaisuuden luonteella ja tarkoituksella on hyvin keskeinen merkitys siinä, tulkitaanko tilaisuus markkinointi- vai edustustilaisuudeksi. Kummassakin ratkaisussa on mainittu, että rajanveto edustus- ja markkinointitilaisuuden välillä tulee ratkaista ”tilaisuuden tarkoituksen ja luonteen perusteella ottaen huomioon tilaisuuden erityispiirteet”. Tilaisuuden tarkoitus ja luonne määräytyvät erityisesti tilaisuuden ohjelman ja sen tosiasiallisen sisällön perusteella. Kyseisissä ratkaisuissa KHO totesi, että yhtiöiden järjestämät tilaisuudet ovat kohdemarkkinointia, jolla yritys teki tuotteitaan tunnetuksi. Tämän vuoksi tilaisuuksia ei tullut pitää edustustilaisuuksina.³⁵

3.3. Tilaisuuden osallistajat ja kohderyhmä

Edellisessä alaluvussa todettiin, että tilaisuuden luonteella ja tarkoituksella on keskeinen merkitys siinä, tulkitaanko tilaisuus edustus- vai markkinointitilaisuudeksi. Käsitellyissä KHO:n ratkaisussa on kuitenkin todettu, että rajanvedon täytyy perustua kokonaisarviointiin, joten vain yksi tekijä ei voi olla ratkaiseva³⁶. Jotta tätä kokonaisarviointia voidaan tehdä paremmin, on tutkittava tarkemmin osallistujia sekä kohderyhmää. Tarkasteltavaksi tulee esimerkiksi se, onko kohderyhmää rajattu, vai onko tilaisuuteen avoin pääsy henkilöstä ja ammattikunnasta riippumatta.

Oikeuskäytännössä näyttää vakiintuneen tulkinta, että edustustilaisuudet ovat suljettuja tilaisuuksia, joihin kutsutaan rajattu joukko henkilöitä. Sen sijaan markkinointi- ja mainostilaisuuksia pidetään avoimina tilaisuuksina. Näihin tilaisuuksiin pääsevät kaikki halukkaat eikä osallistujia ole ennalta rajattu. Kyseinen rajanveto ei kuitenkaan ole ollut yksinkertaista, kuten KHO:n ratkaisujen KHO:2013:63 ja KHO:2013:64 perusteella voi päätellä.³⁷

³⁴ Ks. KHO 2013:64, oikeudellinen arviointi.

³⁵ Ks. esim. KHO:2013:63, oikeudellinen arviointi.

³⁶ Ks. esim. KHO:2013:63, käsittely korkeimmassa hallinto-oikeudessa.

³⁷ Ks. esim. KHO:2013:64, oikeudellinen arviointi.

Kummassakin edellä mainitussa tapauksessa yrityksen järjestämiin tilaisuuksiin oli kutsuttu rajattu joukko. Tapauksessa KHO:2013:63 yritys kutsui tilaisuuksiin tietyn oppiaineen opettajia, joille esiteltiin yrityksen kustantamia oppikirjoja. Tapauksessa KHO:2013:64 yrityksen järjestämiin tilaisuuksiin kutsuttiin sen sijaan lääkäreitä ja muuta terveydenhuollon henkilökuntaa. Heille järjestettiin tuotekoulutusta ja esiteltiin yrityksen valmistamia lääkkeitä. Kummassakin ratkaisussa tilaisuudet kuitenkin tulkittiin markkinoinniksi eikä edustukseksi, vaikka näihin oli kutsuttu tietty rajattu joukko alan ammattilaisia. Kuten aiemmin todettu, KHO ei pitänyt tilaisuuksia markkinointitilaisuuksia sillä perusteella, että kutsuja oli lähetetty liiketoiminnallisilla perusteilla tietylle ryhmälle. Yrityksen järjestämissä tilaisuuksissa tapahtunut tuotteiden esittely ja koulutus nähtiin kohdemarkkinointina, jolloin yrityksellä oli tilaisuuteen liittyvistä kuluista vähennysoikeus arvonlisäverotuksessa.³⁸

KHO:n ratkaisujen KHO:2013:63 ja KHO:2013:64 perusteella voidaan päätellä, että vaikka edustustilaisuus nähdään tyypillisesti suljettuna tilaisuutena rajatulle henkilöpiirille, ei se kuitenkaan yksinään ole peruste tulkita tilaisuus edustustilaisuudeksi. Myös kohdemarkkinointi kohdistuu tiettyyn rajattuun ryhmään, johon halutaan vaikuttaa markkinoinnilla ja saada kohderyhmä ostamaan yrityksen tuotteita³⁹. Voidaan todeta, että tilaisuuden kohderyhmällä on merkitystä rajanvetoa tehtäessä, mutta tärkeämpää on kuitenkin tarkastella tilaisuuden luonnetta ja tarkoitusta.

Kummassakin KHO:n ratkaisussa paikalle oli siis kutsuttu alan ammattilaisia, joille kohdemarkkinoinnin keinoin esiteltiin yrityksen tuotteita. Ratkaisuissa tilaisuuksia ei pidetty edustustilaisuuksina, vaikka kohderyhmää oli liiketoiminnallisin perustein rajattu koskemaan tiettyä ammattiryhmää. Tapauksessa KHO:2013:64 yritys oli korkeimmassa hallinto-oikeudessa vedonnut siihen, että reseptilääkkeitä oli laillista markkinoida ainoastaan kohderyhmämarkkinoinnilla suoraan lääkäreille. Vaikka KHO ei ratkaisun perusteluissa maininnut suoraan kyseistä seikkaa, oli tällä selvästi merkitystä, koska KHO:n mukaan tilaisuuksia pidettiin juuri vähennyskelpoisena kohderyhmämarkkinointina.⁴⁰

³⁸ KHO:2013:63 ja KHO:2013:64.

³⁹ Ruohola & Lamppu 2023, s. 460.

⁴⁰ KHO:2013:64, käsittely korkeimmassa hallinto-oikeudessa.

Tarkastelemalla vanhoja Verohallinnon ohjeita, voidaan huomata, että myös kohdemarkkinointia on pidetty aiemmin vähennyskelpottomana⁴¹. Tämän perusteella voidaan nähdä, että vuonna 2014 julkaistut KHO:n ratkaisut muuttivat nimenomaan kohderyhmämarkkinoinnin käsitettä. Sen sijaan edustuskulun ja edustustilaisuuden käsitettä kyseiset ratkaisut eivät muuttaneet.⁴²

Tulkinnanvaraisia tilanteita kohdemarkkinointiin liittyen voisi nähdä syntyvän, mikäli yritys tekee yhteistyötä sosiaalisen median vaikuttajien kanssa, jotka mainostavat sosiaalisessa mediassa yrityksen tuotteita ja tuovat yritykselle yleistä näkyvyyttä kanavillaan. Jos vaikuttajille järjestetään tilaisuuksia, joissa heille esitellään yrityksen tuotteita, pidettäisi näitä tilaisuuksia todennäköisesti edustustilaisuuksina, sillä KHO:n ennakkoratkaisuihin nähden samankaltaista liiketaloudellista perustetta kohdistaa tilaisuudet juuri sosiaalisen median vaikuttajien ammattikuntaan ei olisi.

Yrityksillä on myös tapana järjestää tilaisuuksia erilaisille koululais-, opiskelija- ja eläkeläisryhmille. Näihin tilaisuuksiin kutsutut henkilöt pääsevät tutustumaan esimerkiksi yrityksen tuotantolaitoksiin, ja tilaisuuden yhteydessä esiintyy usein pientä tarjoilua kahvin tai muiden virvokkeiden sekä aterioiden muodossa. Keskusverolautakunnan (jäljempänä KVL) tapauksessa 1995/178 oli kyse teurastamo- ja elintarviketeollisuutta harjoittavasta yrityksestä. Yritys järjesti muun muassa opiskelijaryhmille tilaisuuksia, joissa osallistujat pääsivät tutustumaan yrityksen tuotantolaitoksiin. Tilaisuuksien yhteydessä järjestettiin tarjoilua aterioiden muodossa. Ateriat olivat samantasoisia, kuin mitä yrityksen henkilökunnalle oli tavallisesti tarjottu. Ratkaisussa KVL katsoi, että tilaisuuksista syntyneet kulut tarjoiluineen olivat arvonnäköverotuksessa yritykselle vähennyskelpoisia kuluja.⁴³ Kyseisen KVL:n ratkaisun perusteella voidaan jälleen todeta, että vaikka tilaisuuksiin kutsutaan rajattu joukko, ei näitä pidetä vain sen perusteella edustustilaisuuksina. Oikeuskirjallisuudessa tapausta on käsitelty esimerkiksi Kalle Määttä teoksessaan ”Arvonnäköverolain tulkintaongelmat” (2015). Hän on tulkinnut, että tarjoilun sijoittuminen työaikaan kokousten ja

⁴¹ Verohallinto 1993, kohderyhmämarkkinointi.

⁴² Määttä 2015, s. 590.

⁴³ KVL:1995/178.

neuvottelujen yhteyteen oli todennäköisesti avainasemassa sille, että yrityksellä oli vähennysoikeus tilaisuuden tarjoiluista.⁴⁴

Verohallinto on ohjeessaan Edustusmenot tuloverotuksessa (2018) todennut, että kun yritykset järjestävät tilaisuuksia koululais-, opiskelija-, eläkeläis- yms. ryhmille tutustumistilaisuuksia esimerkiksi teollisuuslaitoksiinsa, katsotaan tilaisuuksista syntyneet menot PR-menoiksi, jolloin ne ovat täysin vähennysoikeuden piirissä. Tähän lukeutuu myös tilaisuuksien yhteydessä järjestetty tarjoilu esimerkiksi kahvin tai virvokkeiden muodossa. Verohallinnon mukaan tällaisissa tilanteissa pyritään luomaan lähinnä ”yleistä myönteistä suhtautumista yritykseen ja sen toimintaan”.⁴⁵

Voidaan siis tulkita, että esimerkiksi opiskelijaryhmille järjestettävissä tutustumistilaisuuksissa edustamisen tunnusmerkit eivät täyty riittävästi. Tulkinta-apuna voidaan käyttää aiemmin mainittua edustusmenojen vakiintunutta määritelmää. Määritelmässä mainitaan edustusmenojen kohdistuvan yrityksen ulkopuolisiin tahoihin ja esimerkkinä mainitaan asiakkaat ja liiketuttavat. Lisäksi määritelmän mukaan ”edustamisella pyritään liiketoiminnan edistämiseen ja esimerkiksi uusien liikesuhteiden luomiseen tai entisten suhteiden säilyttämiseen tai parantamiseen”.⁴⁶ Tutustumistilaisuuksissa on tarkoituksena juuri enemmänkin luoda yleistä positiivista mielikuvaa yrityksistä, kuin luoda liikesuhteita. Opiskelijoita ei siis voida rinnastaa asiakkaisiin tai liiketuttaviin. Verohallinnon mukaan tutustumistilaisuuksista poiketen vierailut, joita järjestetään yksityisille asiakkaille, ovat edustustilaisuuksia⁴⁷. Koululais-, opiskelija- ja eläkeläisryhmät erotetaan tämänkin perusteella yrityksen asiakkaista ja liiketuttavista.

Lain esitöiden, oikeuskäytännön ja Verohallinnon ohjeiden perusteella voidaan todeta, että tilaisuuden osallistujilla ja kohderyhmällä on merkitystä tehtäessä rajanvetoa edustustilaisuuden sekä markkinointi- ja PR-tilaisuuden kanssa. Kuitenkin kohderyhmää tarkasteltaessa on vielä tärkeämpää tulkita samalla tilaisuuden luonnetta ja tarkoitusta. Kun mietitään, miksi juuri opiskelijoille järjestettäviä tutustumistilaisuuksia pidetään PR-

⁴⁴ Määttä 2015, s. 589.

⁴⁵ Verohallinto 2018.

⁴⁶ HE 185/2013 vp.

⁴⁷ Verohallinto 2018.

tilaisuuksina, on tässäkin ratkaiseva tekijä juuri siinä, mihin näillä tilaisuuksilla pyritään eli mikä on tilaisuuksien tosiasiallinen tarkoitus. Voidaan siis sanoa, että tilaisuuden kohderyhmään kiinnitetään huomiota tehtäessä kokonaisarviointia tilaisuudesta.

3.4. Tilaisuuden ajankohta ja kesto

Yrityksen järjestämät tilaisuudet voivat erota ajankohdaltaan ja kestoltaan. Onkin tärkeä tutkia, onko näillä seikoilla merkitystä tehtäessä rajanvetoa edustus- ja markkinointitilaisuuden välillä. Tilaisuudet voivat kestää esimerkiksi useamman päivän ja ajankohta voi olla arkena tai viikonloppuna, päivällä tai iltasaikaan.

Tilaisuuden ajankohtaan liittyen on tehty tulkintaa varsinkin KHO:n ratkaisussa KHO:2013:63. Tässä aiemmin esitellyssä tapauksessa opettajille järjestetyt oppikirjojen esittelyyn tarkoitetut tilaisuudet järjestettiin arki-iltaisain ja viikonloppuisin sen vuoksi, että opettajat eivät voineet osallistua tilaisuuksiin virka-ajallaan. Mikäli tilaisuudet olisi järjestetty arkena päiväsaikaan, eivät opettajat olisi päässeet paikalle. Tapauksen käsittelyssä hallinto-oikeus oli katsonut, että kyseiset tilaisuudet tuli tulkita edustustilaisuuksina juuri sen perusteella, että ne oli järjestetty arki-iltaisain ja viikonloppuisin. Laista tai arvonnäködirektiivistä ei kuitenkaan löydy viitteitä siitä, että tilaisuudet voisivat olla vähennyskelpoisia vain silloin, kun ne ovat järjestetty perinteiseen toimisto-aikaan arkena. Myöskään oikeuskäytännöstä ei löytynyt perusteluja sille, että juuri iltaisin ja viikonloppuisin järjestetyt tilaisuudet tulisi tulkita vähennyskelpottomaksi edustamiseksi. Hallinto-oikeuden päätökselle ei siis löytynyt tukea oikeuslähteistä.⁴⁸

Tapauksen KHO:2013:63 perusteluissa KHO tukeutui aiempaan ratkaisuun KHO:2000:73, jossa päiväsaikaan järjestetyt tilaisuudet olivat vähennyskelpoisia. KHO:n mukaan päiväaika tarkoittaa ihmisen luontaista valveaikaa eikä esimerkiksi toimisto-aikaa tai virka-aikaa. Päätöksen 2000:73 perusteella katsottiin, että päiväaika voi tarkoittaa myös arki-iltoja ja viikonloppua.⁴⁹ Ratkaisun KHO:2013:63 perusteluissa KHO totesi, että on yhtä perusteltua järjestää markkinointitilaisuuksia niin arkena kuin viikonloppuna.

⁴⁸ KHO:2013:63, käsittely korkeimmassa hallinto-oikeudessa.

⁴⁹ KHO:2013:63 ja KHO:2000:73.

KHO:n mukaan yksinomaan viikonpäivällä ja kellonajalla ei ollut merkitystä tulkinnassa. Yrityksellä oli siis oikeus järjestää tilaisuudet haluamanaan aikana silloin, kun kutsutut opettajat pääsivät näihin osallistumaan. Samaisessa ratkaisussa KHO kuitenkin katsoi, että päiväsaikaan järjestettyjen tilaisuuksien jälkeen illalla varsinaisen ohjelman jälkeen järjestetyt illallis- ja cocktailtilaisuudet tuli tulkita vähennyskelvottomaksi edustukseksi. Tämä ei kuitenkaan johtunut tilaisuuksien ajankohdasta, vaan siitä, että nämä eivät liittyneet tarpeeksi läheisesti tilaisuuden varsinaiseen ohjelmaan. Tilaisuudet järjestettiin selkeästi asiaosuuden jälkeen erillisinä vapaamuotoisempina tilaisuuksina, vaikka osallistujat pysyivät samoina.⁵⁰

Oikeuskäytännön perusteella voidaan todeta, että tilaisuuden ajankohdalle ei tule antaa keskeistä merkitystä tehtäessä rajanvetoa edustuksen ja markkinoinnin välillä. Yritykset voivat järjestää tilaisuuksia ajankohtana, jonka he kokevat itse järkeväksi ja jolloin kutsutut henkilöt pääsevät parhaiten osallistumaan. Tilaisuuden ajankohta kuitenkin voidaan huomioida tehtäessä kokonaisarviointia tilaisuuden luonteesta ja tarkoituksesta⁵¹.

KHO:n ratkaisussa KHO:2013:65 yritys järjesti vuosittain kauppiaspäiviä, joihin kuului tilanne- ja markkinointikatsauksia sekä tuotannon, jälleenmyynnin ja yhteistyökumppaneiden puheenvuoroja. Kauppiaspäiville kutsuttiin itsenäisiä yrittäjiä, jotka toimivat yrityksen eri tuotemerkkien jälleenmyyjinä. Yritys sai vähentää kyseisiin tilaisuuksiin liittyvät kulut arvonnalisäverotuksessaan sisältäen niiden yhteydessä järjestetystä tarjoilusta aiheutuneet menot. Kauppiaspäivien varsinaisen ohjelman jälkeen järjestettiin lisäksi iltaohjelmatilaisuuksia ja seuraavana aamuna aamusaunoja. Myös näihin liittyi tarjoilua osallistujille. Kyseisten tilaisuuksien aiheuttamat kulut olivat yritykselle kauppiaspäivistä poiketen edustusmenoja. Tapauksessa tilaisuudet kestivät seuraavalle päivälle aamusaunan muodossa. Tästä ei kuitenkaan voida tehdä johtopäätöstä siitä, että useamman päivän kestävätilaisuudet tulkittaisiin aina edustustilaisuuksiksi.

Edellä mainitun KHO:n ratkaisusta voidaan nähdä, että toisen päivän aamusaunat tulkittiin ensimmäisen päivän iltaohjelman tavoin toissijaisiksi varsinaisen tilaisuuden

⁵⁰ KHO:2013:63, perustelut.

⁵¹ Heiniö & Salminen 2014, s. 163.

tarkoitukseen nähden, eivätkä ne palvelleet varsinaisen tilaisuuden tarkoitusta. Tämän vuoksi ne tuli erottaa edellisen päivän kauppiaspäivistä, joiden osalta yrityksellä oli vähennysoikeus. Aiemmin tutkielman luvussa 2.3. määriteltiin, että edustuksesta syntyneet kulut ovat epävirallisemmasta ja vapaamuotoisemmasta toiminnasta aiheutuvia kuluja. Iltaohjelmat ja aamusaunat tarjoiluineen voidaan nähdä juuri tällaisena, enemmän vapaamuotoisena ajanviettoa, joten on luonnollista, että ne on tulkittu edustusmenoiksi.⁵² KHO:n ratkaisujen perusteella voi nähdä, että tilaisuudesta voi olla vähennysoikeus, vaikka se kestäisi useamman päivän. Varsinaista asiaohjelmaa kuuluisi silloin kuitenkin olla myös toisena päivänä siten, että se palvelee varsinaisen tilaisuuden tarkoitusta. Myös oikeuskirjallisuudessa on todettu, että tilaisuus voi alkaa markkinointiosuudella, mutta jatkua tämän jälkeen edustustilaisuudessa. Tällöin kulut tulee jakaa AVL 117 §:n mukaisesti vähennyskelpoisiin ja vähennykseen oikeuttamattomiin kuluihin.⁵³

3.5. Tilaisuuteen liittyvät matka- ja yöpymiskulut

Kun yrityksen järjestämiin tilaisuuksiin kutsutut osallistujat saapuvat paikan päälle, syntyy tästä luonnollisesti matkakuluja. Lisäksi osallistujille voidaan järjestää majoituspaikkoja yöpymiselle, mikä tulee tarpeelliseksi varsinkin silloin, kun tilaisuus kestää useamman päivän tai jos tilaisuuteen kutsutut yrityksen ulkopuoliset tahot ovat ulkomaalaisia. Kun tilaisuuden järjestävä yritys maksaa kutsuttujen henkilöiden matka- ja yöpymiskuluja, nousee esiin kysymys siitä, tuleeko nämä kulut käsitellä vähennyskelpoisina liiketoimintaan liittyvinä kuluina vai vähennyskelvottomina edustuskuluina.

Lain esitöiden mukaan edustusmenoja ovat muun muassa edustusmatkoista aiheutuneet matka- ja majoituskulut⁵⁴. Verohallinto on lisäksi linjannut, että edustusmatkoina pidetään virkistysluonteisia matkoja, joita järjestetään yrityksen asiakkaille, tavarantoimittajille tai muille liikutettaville. Näistä matkoista syntyneet menot tulee käsitellä edustusmenoina, mikäli matkan pääasiallinen tarkoitus on edustaminen. Kyseiset edustusmatkat ovat kuitenkin enemmänkin juuri virkistysluonteisia matkoja,

⁵² KHO:2013:65.

⁵³ Määttä 2023, s. 201.

⁵⁴ HE 185/2013 vp.

kuten Verohallinto toteaa.⁵⁵ Kyseessä voisi olla esimerkiksi risteily, johon kutsutaan yrityksen asiakkaita ja liiketuttavia. Tässä tutkielmassa keskitytään tilaisuuksiin, joissa yritys kutsuu vieraita omiin tiloihinsa tai järjestää muutoin tilaisuuksia, joihin liittyy myös asiapitoista ohjelmaa.

Kun pohditaan matka- ja majoituskulujen vähennyskelpoisuutta, tulee keskeiseksi tarkastella järjestetyn tilaisuuden luonnetta ja kestoja. Ratkaisussa KHO:2013:65 vieraille järjestetystä majoituksesta aiheutuneet menot olivat vähennyskeltottomia edustusmenoja, vaikka itse tilaisuutta ei pidetty ensisijaisesti edustustilaisuutena. Tämä johtui siitä, että tilaisuuden asiaohjelma oli päättynyt jo edeltävänä iltana, ja seuraavana päivänä oli vuorossa vain aamusaunat. Yöpymisen ei siis voitu katsoa liittyvän tarpeeksi läheisesti järjestetyn tilaisuuden asiaohjelmaan ja palvelevan sen tarkoitusta. Ratkaisussa ei sen sijaan otettu kantaa matkakuluihin. Lienee todennäköistä, että tapauksessa tilaisuuden järjestämä yritys ei kustantanut vierailusta aiheutuneita matkakuluja, jolloin näiden vähennyskelpoisuutta ei tullut ratkaisussa selvittää.⁵⁶

Edellä käsitellyn KHO:n ratkaisusta voisi päätellä, että yöpymisestä aiheutuneet kulut olisivat olleet vähennyskelpoisia, mikäli tilaisuuden toisen päivän osuutta olisi myös pidetty vähennyskelpoisena tilaisuutena.⁵⁷ Lisäksi voi nähdä, että mikäli tilaisuuden järjestävä yritys olisi kustantanut vieraiden matkakuluja, olisi näihin sisältyvä arvonlisävero voitu vähentää. Tälle tulkinnalle tarvitaan kuitenkin vielä lisää tukea oikeuskäytännöstä ja Verohallinnon ohjeista. Verohallinto on ohjeessaan Markkinointi- ja edustustilaisuudet arvonlisäverotuksessa (2017) linjannut, että järjestäjä voi vähentää markkinointitilaisuuksiin osallistuvien vieraiden yöpymisestä ja matkoista aiheutuneiden kulujen arvonlisäverot. On siis hyvin keskeistä tehdä tulkintaa tilaisuuden luonteesta ennen kuin siihen liittyvien matka- ja yöpymiskulujen vähennyskelpoisuus voidaan selvittää. Verohallinnon antaman ohjeen perusteella voidaan tulkita, että mikäli tilaisuus katsotaan vähennyskelpoiseksi, ovat myös siihen liittyvät matka- ja yöpymiskulut poikkeuksetta vähennyskelpoisia. Tulkintaa tukee myös KVL:n tuloverotusta koskeva ratkaisu KVL 1994/160. Kyseisessä tapauksessa vaatetusteollisuutta harjoittava yritys järjesti ostotapahtumia, joihin se kutsui ulkomaisia ostajia. Tilaisuuksia pidettiin

⁵⁵ Verohallinto 2018.

⁵⁶ KHO:2013:65.

⁵⁷ KHO:2013:65.

vähennyskelpoisina mainos- ja myyminenestämistilaisuuksina, ja yritys sai vähentää tilaisuuteen liittyvät lento-, taksi- ja bussimenot sekä majoitusmenot tuloverotuksessa.⁵⁸

On kuitenkin huomionarvoista, että oikeuskäytännössä ulkomaisten osallistujien matka- ja yöpymiskuluja on tulkittu ainakin osittain eri tavalla arvonlisäverotuksen puolella. Ratkaisussa KHO:2000:73 yrityksen järjestämiä ostopäiviä pidettiin vähennyskelpoisena tilaisuutena, mutta näiden yhteydessä maksetut jälleenmyyjien edustajien sekä ulkomaisten päämiesten ja asiakkaiden puolesta maksetut matka- ja yöpymiskulut olivat AVL 114.1 §:n 3 kohdassa tarkoitettuja edustuskuluja ja täten vähennyskeltvottomia. Ratkaisussa mainitaan myös, että ”arvonlisäverotuksessa on perusteltua noudattaa vastaavanlaista edustusmenojen käsitteen tulkintaa kuin tuloverotuksessa”.⁵⁹ Kuitenkin aiemmasta KVL:n ratkaisusta poiketen tässä tapauksessa matka- ja yöpymiskuluja pidettiin edustuskuluina, vaikka kummassakin oli kyse ulkomaisiin vierailijoihin liittyvistä kuluista. Tämän perusteella voisi mahdollisesti tulkita Verohallinnon ohjeistuksen olevan vallitsevan oikeuskäytännön vastainen.

Edellä mainittua KHO:n ratkaisua tarkemmin katsomalla voi kuitenkin löytää syyn sille, miksi tässä tapauksessa ulkomaisten päämiesten ja asiakkaiden puolesta maksetut matka- ja yöpymiskulut tulkittiin vähennyskeltvottomiksi. Tapauksen käsittelyssä korkeimmassa hallinto-oikeudessa Verohallitus oli esittänyt, että ulkomaisille päämiehille ja asiakkaille järjestetty ohjelma oli pääosin ravintolaillallisia ja muuta vapaa-ajan ohjelmaa. Verohallitus näki, että kyseisiin vierailuihin ei liity liikeneuvotteluja eikä kaupantekoa. Sen vuoksi vierailut olisi tullut nähdä edustustilaisuuksina, joissa edistetään olemassa olevia liikesuhteita. Tapauksen ratkaisussa KHO tulkitsikin, että näiden ulkomaisten tahojen osalta vierailut olivat edustamista, eikä merkitystä ollut sillä, että vierailujen yhteydessä käytiin myös kauppaa. Vierailujen pääasialliseksi tarkoitukseksi nähtiin siis edustaminen ja tämän vuoksi majoitus- ja yöpymiskulut tulkittiin siltä osin vähennyskeltvottomiksi.⁶⁰ Ratkaisussa ei siis ollut merkitystä sillä, että matka- ja yöpymiskuluja oli maksettu nimenomaan ulkomaisten osallistujien osalta. Mikäli kyseessä olisi ollut kaikilta osin vähennyskelpoinen tilaisuus, olisivat myös matka- ja yöpymiskulut olleet vähennyskelpoisia. Tämän perusteella voidaan jälleen todeta, että on

⁵⁸ KVL:1994/160.

⁵⁹ KHO:2000:73, käsittely korkeimmassa hallinto-oikeudessa.

⁶⁰ KHO:2000:73, käsittely korkeimmassa hallinto-oikeudessa.

tärkeää tulkita itse tilaisuuden luonnetta ja tarkoitusta. Jos tilaisuus on edustustilaisuus, siihen liittyvät matka- ja yöpymiskulut ovat vähennyskelpoisia. Voidaan lopulta todeta, että Verohallinnon ohjeistus matka- ja yöpymiskulujen osalta on linjassa oikeuskäytännön kanssa.

4. TARJOILUSTA AIHEUTUVIEN KULUJEN VÄHENNYSKELPOISUUS

4.1. Tilaisuuden tarjoilu

Yritysten järjestämien tilaisuuksien yhteydessä on hyvin yleistä, että osallistujia kestitetään. Tarjoilu voi olla esimerkiksi buffet-tyyppinen lounas tai pienempää kahvitarjoilua. Lisäksi tarjoiluun voi sisältyä alkoholipitoisia juomia. Useammassa tutkielman aikana esitellyssä tapauksessa tilaisuuksiin sisältyikin muun ohjelman lisäksi osallistujille järjestettyä tarjoilua⁶¹. Tarjoilun osalta tulee tutkia, mikä merkitys sillä on tilaisuuden vähennyskelpoisuuden määrittelyssä. Lisäksi on määritettävä, millainen tarjoilu voi olla vähennyskelpoista.

Lain esitöissä on todettu edustusmenojen vakiintuneen määritelmän yhteydessä, että ”edustusmenoja ovat kaikki tässä tarkoituksessa⁶² syntyneet menoerät”⁶³. Tästä voidaan päätellä, että kun tilaisuutta pidetään edustustilaisuutena, on siihen liittyvä tarjoilu myös kaikilta osin vähennyskelvotonta. Oikeuskäytännössä on myös todettu, että vähennyskelpoisen markkinointitilaisuuden ohjelma on asiapainotteista⁶⁴. Jos siis tarjoilu on tilaisuuden pääasiallinen tarkoitus, ei kyseessä voi olla vähennyskelpoinen mainos- tai markkinointitilaisuus.

Tapauksessa KHO 1996/T 2059 oli kyse konsernin yhtiöiden välisistä kokous- ja neuvottelutilaisuuksista, joiden yhteydessä konserniyhtiöiden toimihenkilöille tarjottiin lounas yhtiön tiloissa. Lounaaseen sisältyi myös alkoholijuomia ja tupakkavalmisteita. KHO:n ratkaisun mukaan yhtiöllä oli oikeus vähentää tarjoilusta aiheutuneet kulut arvonnlisäverotuksessaan.⁶⁵ Myös useammassa muussa tapauksessa yrityksellä on ollut oikeus vähentää tarjoilusta aiheutuneita kustannuksia, kun itse tilaisuus on katsottu vähennyskelpoiseksi.⁶⁶ Kuten edellisessä kappaleessa todettiin, vähennyskelpoisen

⁶¹ Ks. esim. KHO:2013:65.

⁶² edustustarkoituksessa.

⁶³ HE 185/2013 vp.

⁶⁴ Ks. esim. KHO:2013:63, käsittely korkeimmassa hallinto-oikeudessa.

⁶⁵ KHO 1996/T 2059.

⁶⁶ Ks. esim. KHO:2000:73.

tilaisuuden pääasia ei voi olla tarjoilu. Tarjoilua sisältävä tilaisuus voi kuitenkin olla vähennyskelpoinen, eikä tarjoilua voida lähtökohtaisesti nähdä erillisenä kokonaisuutena, vaan se tulee liittää itse tilaisuuteen.

Tapauksessa KHO:2013:63 korkein hallinto-oikeus on todennut, että mikäli tilaisuuteen sisältyy tarjoilua, ”tilaisuuden ohjelman pituudella, tarjoilun ajankohdalla ja toiminnallisella liittymisellä tilaisuuden ohjelmaan sekä tarjoilun sisällöllä on merkitystä harkittaessa tilaisuuden tarkoitusta ja luonnetta”.⁶⁷ Tässä tulee taas esille se, että tilaisuuden vähennyskelpoisuuden osalta tärkeintä on tarkastella sen tarkoitusta ja luonnetta. Koska tarjoilulla on merkitystä harkittaessa tilaisuuden tarkoitusta ja luonnetta, on sillä merkitystä sen suhteen, tulkitaanko tilaisuus edustustilaisuudeksi.

Edellä selvitetiin, että mikäli tilaisuus katsotaan edustustilaisuudeksi, ovat kaikki siihen liittyvät kulut AVL 114.1 §:n 3 kohdassa tarkoitettuja edustukseen liittyviä kuluja. Tällöin luonnollisesti myös kaikki tilaisuuden yhteydessä suoritettu tarjoilu yrityksen ulkopuolisille tahoille on vähennyskeltvontona. Luvussa todettiin lisäksi, että tarjoilulla on merkitystä tilaisuuden luonnetta sekä tarkoitusta ja siten myös tilaisuuden vähennyskelpoisuutta määriteltäessä. Seuraavaksi on tarkasteltava, toimiiko periaate myös toiseen suuntaan. Täytyy siis tutkia, onko vähennyskelpoiseen markkinointi- tai mainostilaisuuteen liittyvä tarjoilu poikkeuksetta AVL 102 §:n yleisen vähennysoikeuden piirissä.

Oikeuskäytännössä näyttää vakiintuneen tulkinta, että tarjoilun tulee liittyä tarpeeksi läheisesti vähennyskelpoiseen tilaisuuteen, jotta myös tarjoilun aiheuttamista kuluista syntyy vähennysoikeus. Mikäli tilaisuuden aikana tarjotaan lounasta tai kahvia ja asiaohjelma jatkuu vielä tämän jälkeen, katsotaan tarjoilun kuuluvan luontevasti tilaisuuden ohjelmaan. Mikäli tarjoilua on myös tilaisuuden jälkeen illalla tai seuraavana päivänä, ei tarjoilun voida sen sijaan nähdä liittyvän tarpeeksi läheisesti itse ohjelmaan. Tältä osin tarjoilu on erotettava muutoin vähennyskelpoisesta tilaisuudesta. Kyseistä rajanvetoa on tehty esimerkiksi illalla varsinaisen ohjelman jälkeen järjestettyjen illallista ja cocktail-tilaisuuksien tarjoilun osalta.⁶⁸ Lisäksi ratkaisussa KHO:2013:65 yhtiön järjestämät aamusaunat niihin liittyvä tarjoilu mukaan lukien katsottiin

⁶⁷ KHO:2013:63, oikeudellinen arviointi.

⁶⁸ KHO:2013:63.

vähennyskelvottomiksi edustusmenoiksi, koska ne eivät liittyneet tarpeeksi läheisesti varsinaiseen asiaohjelmaan. Asiaohjelma toteutettiin aamusaunoja edeltävänä päivänä.⁶⁹ Myös oikeuskirjallisuudessa on todettu, että tarjoilun aiheuttamat kulut katsotaan edustuskuluiksi, mikäli tarjoilu ei sisälly ajallisesti ja toiminnallisesti muutoin vähennyskelpoisen tilaisuuden ohjelmaan⁷⁰. Voidaan siis todeta, että markkinointitilaisuuden tarjoilu ei ole aina vähennyskelpoista.

4.2. Tavanomaisen tarjoilun käsite

Oikeuskäytännössä nousee toistuvasti esille ”tavanomaisen tarjoilun” käsite. Kyseinen termi mainitaan esimerkiksi jokaisessa vuoden 2014 edustus- ja markkinointitilaisuuden rajanvetoa koskevassa KHO:n ennakkoratkaisussa sekä aiemmassa ratkaisussa KHO:2000:73. Ratkaisujen mukaan markkinointitilaisuuden tarjoilun on oltava tavanomaista, jotta siitä on vähennysoikeus.⁷¹ Myös Verohallinto on todennut, että markkinointi- tai mainostilaisuuteen liittyvää vähäistä tarjoilua ei tule pitää edustuksena⁷². Tavanomaisen tarjoilun käsitteeseen liittyen tulee jälleen esille se, että mikäli tilaisuus tulkitaan markkinoinniksi, täytyy siihen liittyviä kuluja tarkastella vielä erikseen. Verovelvollisen tulee objektiivisesti selvittää, että tarjoilu on tapahtunut vähennykseen oikeuttavaan käyttöön⁷³.

Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan ”tavanomaisella tarjoilulla tarkoitetaan kahvitarjoilua sekä buffet-tyyppistä tai tasoltaan vastaavaa lounastarjoilua ruokajuomineen”. Sen sijaan edustuskuluja ovat hankinnat, jotka poikkeavat tasoltaan tavanomaisesta tarjoilusta. Vähennyskelpoiseksi onkin katsottu markkinointitilaisuuden aikana tarjotut lounaat, välipalat ja leipää sisältäneet kahvitarjoilut.⁷⁴ Sen sijaan vähennyskelvottomaksi on katsottu illalliset ja cocktail-tilaisuuden tarjoilu. Näihin on toki liittynyt vahvasti se, että tarjoilu on järjestetty varsinaisen asiaohjelman jälkeen.⁷⁵ Tarjoilulle ei ole kuitenkaan määritelty euromääräistä rajaa, mikä voisi aiheuttaa tulkinnanvaraisia tilanteita lounaan suhteen. Voidaan kuitenkin nähdä, että lounastarjoilu

⁶⁹ KHO:2013:65.

⁷⁰ Lamppu & Ruohola 2023, s. 460–461.

⁷¹ Ks. esim. KHO:2013:64.

⁷² Verohallinto 2017.

⁷³ KHO:2013:65, oikeudellinen arviointi.

⁷⁴ KHO:2000:73 ja KHO:2013:64.

⁷⁵ KHO:2013:63.

markkinointitilaisuuden yhteydessä on lähes poikkeuksetta vähennyskelpoista, mikäli se liittyy luontevasti tilaisuuden aikatauluun ja ohjelmaan eikä se toisaalta ole tilaisuuden pääasia. Nykyään tilaisuuksiin on myös mahdollista tilata ruokaa erilaisten ruuan kotiinkuljetuspalvelujen kautta. Tällainen ruokatarjoilu lounaana voitaneen nähdä myös tavanomaisena.

Korkein hallinto-oikeus on pitänyt vähennyskelpoisena nimenomaisesti lounatarjoilua, joten voitaneen tulkita, että päivällinen ja illallinen kuuluisivat kaikissa tapauksissa vähennysoikeuden ulkopuolelle. Vallitsevassa oikeuskäytännössä illallistarjoilu onkin ollut aina edustusta, mutta näissä tapauksissa illallinen ei ole liittynyt tarpeeksi läheisesti vähennyskelpoisen tilaisuuden asiaohjelmaan.⁷⁶ Lounasajan tarkka määrittely on haasteellista, joten olisi tärkeää saada ennakkoratkaisu tapauksesta, jossa iltapäivällä tai illalla järjestettävässä markkinointitilaisuudessa tarjotaan muutoin tavanomainen ateria. Kuten aiemmin todettu, yritys voi järjestää tilaisuudet haluamanaan ajankohtana, vaikka ajankohta voidaankin ottaa huomioon tehtäessä kokonaisarviointia tilaisuuden luonteesta⁷⁷.

4.3. Alkoholin tarjoilusta aiheutuvat kulut

Alkoholin tarjoilu edustustarkoituksiin oli säädetty liikevaihtoverolaissa (559/1991, jäljempänä LVL) erikseen vähennyskelvottomaksi. LVL 42 § 1. momentin 7 kohdan mukaan vähennystä ei saa tehdä, kun hankinta koskee edustustarkoitukseen käytettäviä alkoholijuomia tai tupakkavalmisteita. Arvonlisäverolaissa alkoholin tarjoilua ei ole kuitenkaan erikseen säädetty vähennyskelvottomaksi.

Vallitsevassa oikeuskäytännössä on todettu, että edustusaterian ja alkoholijuomia sisältävät tilaisuudet ovat edustustilaisuuksia⁷⁸. Tämän perusteella voidaan nähdä, että alkoholijuomien tarjoilua ei voida pitää tavanomaisena tarjoiluna eikä siten vähennyskelpoisena, mikä tuntuisi järkevältä. Kuitenkin aiemmassa KHO:n ratkaisussa yrityksellä oli vähennysoikeus myös alkoholi- ja tupakkavalmisteiden osalta⁷⁹. Alkoholi osana tarjoilua aiheuttaakin helposti yrityksille tulkintavaikeuksia.

⁷⁶ KHO:2013:63 ja KHO:2013:65.

⁷⁷ Ks. luku 3.4. Tilaisuuden ajankohta ja kesto.

⁷⁸ Ks. esim. KHO:2013:64.

⁷⁹ KHO 1996/T 2059.

Alkoholitarjoilua on käsitellyt Jani Surakka artikkelissaan ”Edustuskulut hämmentävät yrittäjiä” (2014). Vaikka alkoholin tarjoilu on lähtökohtaisesti vähennyskelvotonta, ei se kuitenkaan tarkoita yksiselitteisesti edustustilaisuutta. Myös tässä tulee tarkasteltavaksi tarjoilun tavanomaisuus. Jos tavanomaisen lounastarjoilun yhteydessä tarjotaan esimerkiksi lasi viiniä, voidaan edelleen pysyä markkinointikuluiksi luettavassa tarjoilussa.⁸⁰ Tuntuu kuitenkin kohtuuttomalta, että muutoin tavanomaisen lounaan ohessa tarjottu lasi alkoholijuomaa tekisi tarjoilusta vähennyskelvotonta, tai että kuluja pitäisi tältä osin lähteä erittelemään. Toki voisi myös olla selkeämpää, että alkoholin tarjoilu olisi poikkeuksetta vähennyskelvotonta. Ylipäätään voisi nähdä yksinkertaisempaa periaatteen, jossa vähennyskelvoiseen markkinointitilaisuuteen olennaisesti liittyvä tarjoilu olisi kaikilta osin vähennyskelvoinen, eikä tavanomaisen tarjoilun käsitettä tulisi tulkita erikseen.

⁸⁰ Surakka 2014.

5. JOHTOPÄÄTÖKSET

Arvonlisäverojärjestelmässä keskeisenä periaatteena on arvonlisäverolain 102 §:n yleinen vähennysoikeus verovelvollisen arvonlisäverolliseen liiketoimintaan hankituista tavaroista ja palveluista. Poikkeuksena tälle laajalle yleiselle vähennysoikeudelle toimii arvonlisäverolain 114 §, jossa luetelluissa tilanteissa vähennysoikeutta ei ole lainkaan. Kyseisen pykälän 1 momentin 3 kohdan mukaan vähennysoikeutta ei ole edustustarkoitukseen käytettävistä tavaroista ja palveluista.

Tutkielman ensimmäisenä tutkimustehtävänä oli selvittää AVL 114.1 §:n 3 kohdassa mainittujen edustustarkoitukseen käytettävien palvelujen sisältö. Tältä osin tuli selvittää, millä perusteella edustuskulut on säädetty arvonlisäverotuksessa vähennyskelvottomiksi, ja mitä tarkoitetaan edustuskulun ja edustustilaisuuden käsitteillä. Edustuskulujen vähennyskelvottomuus juontaa juurensa arvonlisäverodirektiivistä, jonka mukaan edustuskustannukset on kaikissa tapauksissa rajattava vähennysoikeuden ulkopuolelle. Edustuskulut voidaan nähdä vapaamuotoisesta ja epävirallisesta toiminnasta aiheutuvina kuluina, joten niiden ei nähdä liittyvän riittävän läheisesti yrityksen arvonlisäverolliseen liiketoimintaan. Lisäksi edustusmenoihin sisältyy etua, joka voidaan katsoa elantokustannukseksi.

Edustuskuluina voidaan vakiintuneen määritelmän mukaan pitää yrityksen ulkopuolisiin henkilöihin kohdistuvia vieraanvaraisuudesta tai muusta huomaavaisuudesta johtuvia kuluja. Edustamisella pyritään edistämään liiketoimintaa ja luomaan uusia liikesuhteita tai säilyttämään ja parantamaan jo olemassa olevia suhteita. Edustustilaisuudessa yritys kutsuu esimerkiksi omiin tiloihinsa yrityksen ulkopuolisia henkilöitä. Kuluja syntyy tällöin esimerkiksi kestityksestä, vieraiden matkoista ja yöpymisestä sekä mahdollisesti tilojen vuokraamisesta. Mikäli tilaisuus tulkitaan edustustilaisuudeksi, ovat siihen liittyvät kulut kaikilta osin edustuskuluja.

Tutkielmassa todettiin, että vähennyskelpoiset markkinointitilaisuudet ovat usein hyvin samankaltaisia edustustilaisuuksiin nähden, mikä aiheuttaa tulkinnanvaraisia tilanteita. Markkinointi- ja edustustilaisuuden välisessä rajanvedossa merkittävintä on tarkastella tilaisuuden luonnetta ja tarkoitusta, eli mihin tilaisuudella todellisuudessa pyritään.

Luonteen ja tarkoituksen selvittäessä merkitystä tulee antaa tilaisuuden kohderyhmälle sekä tarjoilulle. Edustustilaisuuteen kutsutaan tyypillisesti rajattu kohderyhmä, mutta KHO:n vuoden 2014 ratkaisujen perusteella rajatulle ryhmälle suunnattu tilaisuus voidaan nähdä tietyin ehdoin vähennyskelpoisena kohdemarkkinointina. Lisäksi opiskelijaryhmille järjestetyt tutustumiskäynnit tulee nähdä vähennyskelpoisina. Tarjoilun osalta selvitettiin, että vähennyskelpoisen tilaisuuden pääasiallinen tarkoitus ei voi olla tarjoilu.

Myös kolmanteen tutkimuskysymykseen saatiin tutkielman aikana vastaus. Mikäli tilaisuus tulkitaan vähennyskelpoiseksi, täytyy siihen liittyvää tarjoilua tarkastella vielä erikseen. Vähennyskelpoisen tarjoilun tulee liittyä ajallisesti ja toiminnallisesti itse tilaisuuteen ja sen tulee olla tavanomaista. Tavanomaisella tarjoilulla tarkoitetaan buffet-tyyppistä tai vastaavaa lounasta, välipalatarjoilua sekä kahvitarjoilua. Sen sijaan päivälliset ja illalliset voidaan nähdä vallitsevan oikeuskäytännön perusteella vähennyskelvottomina. Alkoholin tarjoilu on lähtökohtaisesti edustusta, mutta ruokailun yhteydessä tarjottu lasi alkoholijuomaa voi olla vähennyskelpoista.

Tutkielman aikana havaittiin, että varsinkin verovelvollisen kannalta voisi olla yksinkertaisempaa, mikäli vähennyskelpoisen tilaisuuden tarjoilu katsottaisiin myös kaikilta osin vähennyskelpoiseksi. Tällöin ei tarvitsisi tehdä tarjoilun osalta jakoa vähennyskelpoisiin ja vähennyskelvottomiin kuluihin. Tulkinnanvaraisia tilanteita voisi syntyä myös siitä, mihin kellonaikaan tarjottu ateria lasketaan vielä lounaaksi. Edustuskulujen osalta tutkielmassa jäi käsittelemättä kokonaisuudessaan edustuslahjat, joten näiden osalta riittää vielä tutkittavaa. Vaikka etätyö on laajalti yleistynyt, tulevat paikan päällä järjestettävät tilaisuudet varmasti säilyttämään oman paikkansa yrityskulttuurissa. Kuitenkin esimerkiksi kohdemarkkinointitilaisuuksia voisi nykyään järjestää helposti etätilaisuuksina verkon välityksellä.