



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Aino-Kaisa Aho

Arvonlisäveron vähennysoikeus

Yleiskulujen jakaminen vähennysoikeuden piirissä

Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö
Talousoikeuden pro gradu -tutkielma
Kauppatieteiden maisteriohjelma

Vaasa 2022

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö**

Tekijä:	Aino-Kaisa Aho		
Tutkielman nimi:	Arvonlisäveron vähennysoikeus : Yleiskulujen jakaminen vähennysoikeuden piirissä		
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri		
Oppiaine:	Talousoikeus		
Työn ohjaaja:	Sari Hakapää		
Valmistumisvuosi:	2022	Sivumäärä:	104

TIIVISTELMÄ:

Arvonlisävero on valtion suurin yksittäinen tulonlähde. Sen tuottama verotuotto määräytyy suurimmaksi osaksi markkinoilla tapahtuvan yksityisen kulutuksen perusteella. Arvonlisävero on yleinen kulutusvero, ja pääsäännön mukaisesti se kohdistuu kaikkeen tavaroiden ja palvelujen kulutukseen. Luonteeltaan se on välillinen vero ja lopullinen verorasitus vyörytetään kuluttajien maksettavaksi hinnoittelun avulla.

Arvonlisäveron ominaispiirteinäkin pidettävien veron neutraalisuuden periaatteen ja veron kerääntymisen estämisen periaatteen toteuttamiseksi käytössä on kattava vähennysoikeusjärjestelmä, joka pääsäännön mukaisesti koskee arvonlisäverovelvollisia. Lähtökohtaisesti vähennysoikeusjärjestelmä on kattava taaten näiden arvonlisäverotuksen periaatteiden toteutumisen. Arvonlisäveron vähennysoikeusjärjestelmän avulla liiketoiminta tapahtuu verottomin tuotantopanoksien ilman, että piilevää veroa syntyy hyödykkeiden hintoihin.

Yleiskulut ovat sellaisia kuluja, joita ei voida osoittaa suoraan ja välittömästi jonkin tietyn liiketoimen aiheuttamiksi kuluiksi. Yleiskulut siis palvelevat yleisemmällä tasolla koko liiketoimintaa tai pääosaa liiketoiminnasta. Harjoitettaessa sekä arvonlisäverollista että arvonlisäverotonta liiketoimintaa, on tärkeää suorittaa yleiskulujen jakaminen siten, että jakoperuste tuottaa täsmällisimmän lopputuloksen. Täsmällisimmän lopputuloksen vaade aiheuttaa yritykselle veroriskin. Sen minimoiminen on olennaisessa asemassa yrityksen liiketoiminnan kestävyuden ylläpitämisen ja kehittämisen kannalta. Yleiskulujen vähennysoikeuden määrittelyssä käytettävälle laskelmalle ei Suomen lainsäädäntö pidä sisällään tarkkaa määritelmää tai laskentamallia. Arvonlisäverovelvollisen kannalta tarkasti määritellyn sovellettavan laskentamallin puuttuminen mahdollistaa vapauden luoda omaan liiketoimintaan parhaiten sopiva laskentamalli täsmällisyyden vaade huomioiden.

Tässä tutkielmassa muodostetaan käsitys siitä, miten arvonlisäveron vähennysoikeus tulisi yleiskulujen osalta jakaa täsmällisimmän lopputuloksen saavuttamiseksi yrityksen harjoitettaessa sekä arvonlisäverollista että arvonlisäverotonta liiketoimintaa. Tutkimusongelmaa on lähestytty EU-vero-oikeuden, kansallisen lainsäädännön, lain esitöiden sekä laajan ja merkityksellisen oikeuskäytännön kautta. Tutkielmassa on käytetty näiden lisäksi myös Verohallinnon syventäviä vero-ohjeita ja oikeuskirjallisuutta.

Arvonlisäveron vähennysoikeuden voidaan nähdä olevan hyvin laaja-alainen kokonaisuus. Täsmällisimmän lopputuloksen vaate täyttämiseksi tutkielmassa tarkasteltiin Pro rata -laskentamallia, liikevaihtoperusteista laskentamallia, neliöperusteista laskentamallia, työaikaperusteista laskentamallia, henkilöperusteista laskentamallia ja liiketoimiperusteista laskentamallia.

AVAINSANAT: arvonlisävero, välillinen vero, kulutusvero, vero-oikeus, vähennysoikeus, yleiskulu

Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Tutkielman taustasta	6
1.2	Tutkimustehtävä	8
1.3	Tutkimusmetodi ja lähdeaineisto	10
1.4	Tutkielman rajaus	13
1.5	Tutkielman rakenne	14
2	Arvonlisävero	17
2.1	Arvonlisäveron taustaa	17
2.2	Arvonlisävero ja EU-oikeus	19
2.2.1	Arvonlisäveron yhteys EU-oikeuteen	19
2.2.2	Arvonlisäverodirektiivit	21
2.2.3	Euroopan unionin tuomioistuimen merkitys	23
2.3	Arvonlisäveron ominaispiirteet	24
2.4	Verovelvollisuus	27
2.4.1	Verovelvollisuus arvonlisäveron kannalta	27
2.4.2	Liiketoiminnan kriteerit verovelvollisuuden kannalta	28
3	Arvonlisäveron vähennysoikeus	35
3.1	Arvonlisäveron vähennysoikeuden merkitys	35
3.2	Yleiset edellytykset	36
3.3	Rajoitukset	40
3.4	Suoraan kohdistettavat kulut	41
3.5	Yleiskulut	43
3.5.1	Yleiskulujen käsite	43
3.5.2	Yleiskulut soveltamisalaan kuulumattomassa liiketoiminnassa	46
3.6	Yleiskulujen jakaminen	49
4	Yleiskulujen laskentamallit	59
4.1	Yleistä yleiskulujen laskentamalleista	59
4.2	Pro rata -laskentamalli	61

4.3	Liikevaihtoperusteinen laskentamalli	63
4.4	Neliöperusteinen laskentamalli	65
4.5	Työaikaperusteinen laskentamalli	66
4.6	Henkilöperusteinen laskentamalli	67
4.7	Liiketoimiperusteinen laskentamalli	67
5	Yleiskulujen jakaminen esimerkkilaskelmilla havainnollistettuna	69
5.1	Esimerkkilaskelmien laadinnasta ja tulkinnasta	69
5.2	Esimerkkilaskelmat yksityisen terveydenhuollon yhtiölle	69
5.2.1	Yksityisen terveydenhuollon yhtiön taustasta	69
5.2.2	Liikevaihtoperusteinen laskentamalli	70
5.2.3	Neliöperusteinen laskentamalli	71
5.2.4	Työaikaperusteinen laskentamalli ja henkilöperusteinen laskentamalli	71
5.2.5	Liiketoimiperusteinen laskentamalli	73
5.2.6	Arviointia ja pohdintaa täsmällisimmästä lopputuloksesta	73
5.3	Esimerkkilaskelmat konsernin emoyhtiölle	76
5.3.1	Konsernin emoyhtiön taustasta	76
5.3.2	Liikevaihtoperusteinen laskentamalli	78
5.3.3	Neliöperusteinen laskentamalli	79
5.3.4	Työaikaperusteinen ja henkilöperusteinen laskentamalli	79
5.3.5	Liiketoimiperusteinen laskentamalli	80
5.3.6	Arviointia ja pohdintaa täsmällisimmästä lopputuloksesta	80
6	Johtopäätökset	85
	Lähteet	92
	Oikeustapaustuettelo	102

Lyhenteet

AVL	Arvonlisäverolaki (30.12.1993/1501)
ETY	Euroopan talousyhteisö
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta (24.6.1968/360)
HAO	Hallinto-oikeus
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KPL	Kirjanpitolaki (30.12.1997/1336)
OVML	Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (9.9.2016/768)
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
T	Taltio
TVL	Tuloverolaki (30.12.1992/1535)

1 Johdanto

1.1 Tutkielman taustasta

Arvonlisävero on verokertymän merkittävytydessä mitattuna tärkein välillisistä veroista. Luonteeltaan yleisenä kulutusverona pidettävän arvonlisäveron vähennysoikeudella on suuri merkitys arvonlisäveron kertaantumisen estämisessä. Arvonlisäveroa suoritetaan vaihdannan jokaisessa vaiheessa ja se on jaettu kattamaan hyödykkeen koko tuotanto- ja jakeluketjun¹. Vähennysoikeuden puuttuessa vaihdantaketjun jäseniltä arvonlisävero voisi sisältyä kuluttajahintoihin moninkertaisena, minkä johdosta arvonlisävero kertaantuisi². Näin ollen arvonlisäveron vähennysoikeuden on nähty olevan erottamaton osa arvonlisäverojärjestelmää, eikä vähennysoikeus pohjimmiltaan ole rajoitettavissa³. Vähennysoikeuden näkökulmasta on tärkeää tehdä jaottelu arvonlisäverollisen ja arvonlisäverottoman liiketoiminnan välille.

Keskeisenä arvonlisäverojärjestelmän osana nähdyn arvonlisäveron vähennysoikeuden tehtävänä on veron kertaantumisen estäminen⁴. Arvonlisäveron vähennysoikeusjärjestelmän soveltaminen mahdollistaa sen, että liiketoiminta tapahtuu verottomin tuotantopanosin. Tällöin myöskään hyödykkeisiin ei synny piilevää veroa.⁵ Huolimatta veron kertaantumisen estämisen periaatteesta ja sen vahvasta liitoksesta osaksi arvonlisäverotuksen ydintä ei tosiasiallisesti vähennysoikeus ole kaiken kattava. Poikkeuksia arvonlisäveron vähennysoikeuteen on muun muassa tehty poliittisista syistä⁶.

Tutkielmassa keskeisessä asemassa oleva yleiskulun käsite voidaan nähdä hieman ongelmallisena käsitteenä sen tietynlaisen yleisluonteisuuden johdosta. Kuitenkin yleiskuluille

¹ Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 11; Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 402; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 15.

² Kallio, Lindholm, Ojala, Sääsilahti & Takalo 2021, s. 722.

³ Haapaniemi 2018, s. 178. Ks. Nieminen 2015, s. 208.

⁴ Nieminen 2015, s. 208; Haapaniemi 2018, s. 178.

⁵ Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 12–13; Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 402; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 12.

⁶ Myrsky 2013, s. 80–82; Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 12–13.

tunnusomaisena voidaan pitää sitä, ettei kausaalisuhdetta niiden ja niitä aiheuttaneiden liiketoimien välillä voida yksiselitteisesti osoittaa. Yleiskulut ovat siis yhtiön toiminnasta syntyneitä kuluja, joita ei ole mahdollista suoraan kohdistaa tietystä toiminnosta johtuviksi. Yleiskulut palvelevatkin yleisemmällä tasolla liiketoimintaa tai ainakin pääosaa liiketoiminnasta.⁷ Yleiskulujen käsitettä ja sen eroa suoraan kohdistettavien kulujen käsitteeseen nähden tarkastellaan vielä tarkemmin tutkielman alaluvuissa 3.4 Suoraan kohdistettavat kulut ja 3.5 Yleiskulut.

Ensimmäisenä arvonlisäveron vähennysoikeuteen liittyvänä mainittavana virheenä voidaan pitää arvonlisäveron vähennysoikeuden dokumentointiin liittyvää virhettä. Dokumentointi voidaan esimerkiksi toteuttaa puutteellisesti. Toisena mainittavana virheenä voidaan nähdä olevan suoran ja välittömän yhteyden olemassaolon sivuuttaminen tiettyihin myöhemmässä vaihdannan vaiheissa toteutettuihin liiketoimiin nähden. Tällöin suoraa ja välitöntä yhteyttä ei selvitetä, vaan kulut niputetaan kokonaisuudessaan yleiskuluiksi ja vähennysoikeuden osuus määritellään yleiskuluprosentin mukaisesti. Tyypillisesti tämä kustannusten kohdentamiseen liittyvä virhe voi johtaa siihen, että osittain vähennyskelpoisia kustannuksia saatetaan vähentää kokonaisuudessaan ja toisaalta kokonaan vähennyskelpoisia kustannuksia vain osittain. Kolmantena arvonlisäveron vähennysoikeuteen liittyvänä virheenä voidaan nähdä olevan se, että vain harvoin kyetään määrittämään yleiskulujen jakoperuste sellaisella tavalla, jota voidaan pitää hyväksyttävänä. On nähty, että varsin usein yleiskulujen jakaminen toteutetaan Pro rata -laskentamallia mukailevalla liikevaihtoperusteisella laskentamallilla, vaikkei sitä käyttämällä saavutettaisikaan täsmällisintä mahdollista lopputulosta. Lisäksi liikevaihtoon sisällytetään varsin usein sellaisia eriä, jotka eivät kuulu arvonlisäverolliseen tai arvonlisäverottomaan liikevaihtoon⁸ tai joihin ei ollenkaan liity arvonlisäverollisten hyödykkeiden käyttöä tai niiden käyttö on hyvin rajoitettua. Neljäntenä mainittavana arvonlisäveron vähennysoikeuteen liittyvänä virheenä voidaan pitää yleisesti esiintyvää tilannetta, jossa kulu liittyy

⁷ Haapaniemi 2018, s. 178–179; Kuusala & Sainio 2018, s. 156; Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 416; Verohallinto 2020, kappaleet 3.1 ja 4; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 15.

⁸ Ks. 9.3.2017/1030 KHO 2017:38.

arvonlisäverojärjestelmän ulkopuoliseen toimintaan tai kokonaan arvonlisäverottomaan toimintaan.⁹

Yrityksen harjoittaessa niin arvonlisäverollista kuin arvonlisäverotonta liiketoimintaa, ei yleiskuluihin liittyvää vähennysoikeuden määrittelyä voida pitää yksiselitteisenä prosessina. Edellytyksenä arvonlisäveron vähennysoikeuden toteamiselle ja oikealle kohdistamiselle voidaan pitää arvonlisäverovelvollisen koko liiketoiminnan ja konsernitapauksessa koko konsernin toiminnan syvällistä tuntemusta yksittäisten liiketoimien tuntemuksen ohella¹⁰. Suomen lainsäädännössä ei ole annettu tarkkaa määritelmää tai ohjeistusta laskelmalle, minkä perusteella yleiskulujen vähennysoikeuden osuus tällaisessa tilanteessa tulisi jakaa. Muutenkin arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevien säännöksiä on nähty olevan jokseenkin väljät, jonka johdosta oikeuskäytännöstä on muodostunut laaja ja merkittävä¹¹. Täsmällisimmän jakoperusteen määrittäminen on kuitenkin korostunut veroriskin minimoiseksi.

1.2 Tutkimustehtävä

Tässä tutkielmassa muodostetaan käsitys siitä, miten arvonlisäveron vähennysoikeus tulisi yleiskulujen osalta jakaa täsmällisimmän lopputuloksen saavuttamiseksi yrityksen harjoittaessa sekä arvonlisäverollista että arvonlisäverotonta liiketoimintaa. Tähän tutkimusongelmaan haetaan vastausta arvonlisäveron vähennysoikeuden taloudellisen merkittävyyden asettaman paineen johdosta.

Arvonlisäverolaki (1993/1501) määrittelee vähennysoikeuden jakamista hyvin yleisellä tasolla 117 pykälällään seuraavasti:

Tavarasta tai palvelusta, jonka verovelvollinen on hankkinut tai ottanut vain osittain vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, saadaan vähennys tehdä vain siltä osin kuin tavaraa tai palvelua käytetään tähän tarkoitukseen.

⁹ Haapaniemi 2018, s. 189; Kallio, Lindholm, Ojala, Sääskilähti & Takalo 2021, s. 848.

¹⁰ Haapaniemi 2018, s. 189.

¹¹ Nieminen 2015, s. 208.

Koska Suomen lainsäädäntö ei sisällä vähennysoikeuden laskemiselle tarkkaa ja yksiselitteistä laskentamallia tai määritelmää, on arvonlisäveron vähennysoikeuden määrittelylle haettava ohjeistusta muista oikeuslähteistä. Esimerkiksi Verohallinnon syventävässä vero-ohjeessa on käsitelty yleiskulujen vähennysoikeuden määrittelylaskentamalleja.

Tutkielmassa syvennytään tutkimusongelmaan seuraavien tutkimuskysymysten avulla:

- Onko yleiskulujen käsite eksakti ja tarkkarajainen?
- Onko mahdollista yksiselitteisesti jakaa yleiskulut arvonlisäverollisen ja arvonlisäverottoman liiketoiminnan välillä?
- Onko olemassa sellaista laskentamallia, joka tuottaa täsmällisimmän lopputuloksen kaikissa laskentatilanteissa?

Yrityksen harjoittaessa sekä arvonlisäverollista että arvonlisäverotonta liiketoimintaa, on yleiskulujen tunnistaminen tärkeää, jotta ensinnäkin vähennysoikeuden puitteissa vähennetään kaikki vähennettävissä olevat arvonlisäverot vähennyksen piiriin kuuluvien yleiskulujen osalta. Toiseksi yleiskulujen tunnistaminen on tärkeää, jottei verotuksessa vähennetä sellaisia yleiskuluja, jotka aiheutuvat arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamattomasta liiketoiminnasta. Jotta yleiskulut voidaan tunnistaa yrityksen kuluvirrasta, tulee tarkasteluun ensinnäkin ottaa yleiskulujen käsite. Tämän johdosta tässä tutkielmassa tarkastellaankin sitä, onko yleiskulujen käsitettä pidettävä eksaktina ja tarkkarajaisena.

Edellä toisena esitetty tutkimuskysymys on merkitykseltään tiiviisti yhteydessä ensimmäisenä esitetyn tutkimuskysymyksen. Jotta on ylipäättään mahdollista saavuttaa yleiskulujen jakamisprosessin kokonaisvaltainen täsmällisyys, tulee niin yleiskulujen tunnistaminen kuin myös jakaminen suorittaa täsmällisimmällä mahdollisella tavalla. Tämän saavuttamiseksi on perusteltua tutkia sitä, voidaanko yleiskulut jakaa yksiselitteisesti arvonlisäverollisen ja arvonlisäverottoman liiketoiminnan välillä.

Kolmantena tutkimuskysymyksenä käsitellään sitä, onko olemassa sellaista laskentamallia, joka tuottaa täsmällisimmän lopputuloksen kaikissa laskentatilanteissa. Verohallinnon antamassa syventävässä vero-ohjeessa yleiskulujen laskentamalleiksi on esitetty liikevaihtojen perusteella tehty laskelma, arvonlisäverollisessa ja arvonlisäverottomassa käytössä olevien tilojen pinta-alaan perustuva laskelma ja työntekijöiden käyttämään työaikaan perustuva laskelma. Samaisessa syventävässä vero-ohjeessa Arvonlisäveron vähennysoikeudesta todetaan, että lähtökohtana yleiskulujen vähennysoikeuden jakoperusteen määrittelylle on menetelmä, joka johtaa täsmällisimpään lopputulokseen.¹² Näin ollen myös muut kuin edellä mainitut laskentamallit ovat mahdollisia, mikäli niiden voidaan osoittaa tuottavan täsmällisimmän lopputuloksen. Kolmatta tutkimuskysymystä käsitellään esimerkkilaskelmien kautta. Esimerkkilaskelmien avulla havainnollistetaan erilaisten laskentamallien käyttöä todenmukaisissa laskentatilanteissa. Kolmannen tutkimuskysymyksen käsittelyyn liitetään olennaisesti myös täsmällisimmän lopputuloksen tavoitteen käsittely.

1.3 Tutkimusmetodi ja lähdeaineisto

Tutkielmassa käytetään tutkimusmetodinä oikeusdogmatiikkaa eli lainoppia, jonka tutkimuskohteena on voimassa oleva oikeus ja sen sisältö¹³. Oikeusdogmatiikka on perinteisesti katsottu muodostuvan kahdesta osa-alueesta, jotka muodostavat sen ytimen. Ensimmäisenä osa-alueena on oikeudellisten käsitteiden konstruointi ja oikeussäännösten systematisointi, mikä suoritetaan näiden käsitteiden avulla. Toisena osa-alueena on oikeussäännösten sisällön selvittäminen ja niiden ajateltu soveltaminen. Nämä voidaan kiteyttää oikeussäännösten systematisoinniksi ja tulkinnaksi.¹⁴ Oikeusdogmatiikka pyrkii lainsäätäjän tuottaman oikeusnormimateriaalin pohjalta systematisoinnin kautta tulkitsemaan ja jäsentämään käsitteitä, oikeusperiaatteita ja teoreettisia rakennelmia.

¹² Verohallinto 2020, kappaleet 4.1–4.3.

¹³ Hirvonen 2011, s. 21–22.

¹⁴ Aarnio 1978, s. 52.

Nykyisin oikeusdogmatiikan katsotaan pitävän sisällään myös oikeusperiaatteiden punninnan sekä yhteensovittamisen oikeussäätöjen kanssa. Metodien näkökulmasta oikeusdogmatiikka lähestyy tutkimuskohdetta erityisesti tulkinnan menetelmien avulla.¹⁵ Oikeusdogmatiikka on siten normatiivista, sillä se pyrkii ottamaan kantaa siihen, miten oikeusnormeja tulisi tulkita¹⁶. Tulkintatilanteissa etsitään vastausta kysymykseen siitä, miten lakitekstiä on tulkittava eli miten ongelma x tulee ratkaista¹⁷. Yleisesti ottaen tulkintaa voidaan pitää kielen semantiikan selvittämisenä. Itse oikeusnormi ei siis ole tulkinnan kohteena, vaan tulkinnan kohteena ovat termit ja sellaiset kielelliset ilmaisut, joista kyseisen oikeusnormin olemassaolosta annetaan tietoa. Tulkintaproblematiikan tärkeimmän osan voidaan nähdä liittyvän kysymykseen siitä, miten yksittäisen säännöksen merkityssisältö on määrättävissä. Kuitenkin tosiasiallisessa ratkaisutoiminnassa on kiinnitettävä huomiota lukuisiin näkökohtiin. Kulloisenkin tapauksen moniulotteisuudesta riippuen, tulkintaprosessi muodostuu vastaamaan sen monitahoisia tarpeita.¹⁸ Huolimatta oikeustieteen kohtaamista teoreettisista muutoksista nykyaikaisen oikeustieteen ytimen voidaan nähdä olevan oikeusdogmatiikassa, jossa painopisteenä on systematisointi, oikeudellinen luokittelu ja käsitelmääritys¹⁹.

Tässä tutkielmassa edellä 1.2 luvussa esitettyä tutkimusongelmaa ja tutkimuskysymyksiä lähestytään sekä tulkitseamalla että systematisoimalla aiheeseen liittyviä normeja. Suomen liittyminen vuonna 1995 osaksi Euroopan unionia ja näin EU:n sisämarkkina-aluetta ja arvonlisäverojärjestelmää vaikutti arvonlisäverotuksen yhteydessä tulkittaviin oikeuslähteisiin. Arvonlisäverolain voimaantulon myötä 1.6.1994 Suomessa siirryttiin varsinaiseen laajapohjaiseen arvonlisäverotukseen. Arvonlisäverolain sisältämiä säännöksiä tulkittaessa hyödynnetäänkin tästä johtuen EU:n asettamia direktiivejä.²⁰

¹⁵ Hirvonen 2011, s. 21–22, 24–25, 36; Husa, Mutanen ja Pohjolainen 2008, s. 20–21.

¹⁶ Nieminen ja Lähteenmäki 2021, s. 11.

¹⁷ Aarnio 1971, s. 47.

¹⁸ Makkonen 1981, s. 121–122.

¹⁹ Letto-Vanamo 2008, s. 1127.

²⁰ Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 14–15.

Oikeuslähdeopissa tarkastellaan lähteitä, jotka antavat lainsoveltajien ratkaisulle lainmuokaisen perustan. Tämän johdosta oikeuslähdeopin voidaan katsoa kuuluvan kiinteästi oikeustieteen ydinalueeseen. Oikeuslähdeopissa tarkastelussa on lähinnä metodisia sääntöjä ja periaatteita, joiden kautta arvioidaan, verrataan ja tulkitaan erilaisista oikeudellisissa lähteissä havaittavissa olevia kannanottoja.²¹ Suomessa oikeuslähdeoppi on vielä varsin nuori, vaikka eurooppalaisittain oikeuslähdeopin alun voidaan nähdä olevan 1800-luvun alkupuolella. Suomessa oikeuslähdeoppi on saanut jalansijaa 1960-luvulta lähtien, kun oikeuslähteisiin ja niiden merkitykseen alettiin kiinnittää huomiota enemmän. Sittemmin oikeuslähteiden asema on muotoutunut keskeiseksi oikeuden muodostumisessa, ja niiden nykyinen muoto niin muissa Pohjoismaissa kuin Suomessakin on hyvin liberaali ja joustava.²² Oikeuslähteitä voidaan Suomessa vakiintuneen jaottelun perusteella jakaa kolmeen kategoriaan. Vahvasti velvoittavat oikeuslähteet käsittävät lain ja maantavan. Niiden sivuuttamisesta seuraa lainsoveltajalle sanktio ja niiden soveltaminen on näin ollen pakollista. Heikosti velvoittavat oikeuslähteet ilmaisevat lainsäätäjän tarkoitusta ja näiden ohella käsittävät tuomioistuinratkaisut.²³ Prejudikaattien voidaan nähdä ilmentävän oikeusnormien olemassaoloa²⁴. Heikosti velvoittavien oikeuslähteiden sivuuttamisesta ei lainsoveltajalle seuraa sanktiota. Kuitenkin on olemassa suuri todennäköisyys sille, että ylemmässä oikeusasteessa tuomarin antama päätös muuttuu. Teknisen normin mukaisesti on tämän johdosta myös heikosti velvoittavia oikeuslähteitä sovellettava, mikäli päätöksen haluaa säilyttää muuttumattomana. Puolestaan sallittujen oikeuslähteiden osalta ei tällainen tekninen normi sovellu, eikä niiden käytölle ole kirjoitettuja oikeusohjeita. Sallitut oikeuslähteet osaltaan vahvistavat argumentaatiota, mutta niiden sivuuttamisesta ei ole odotettavissa seuraamuksia. Sallitut oikeuslähteet käsittävät esimerkiksi oikeusvertailevat ja oikeushistorialliset argumentit, oikeustieteelliset kirjoitukset, arvot ja arvoasetelmat sekä teleologiset eli reaaliset argumentit.²⁵

²¹ Myrsky 2011, s. 18.

²² Aarnio 2011, s. 65.

²³ Aarnio 1989, s. 220–221.

²⁴ Myrsky 2011, s. 189.

²⁵ Aarnio 1989, s. 220–221.

Oikeuslähteiden jaottelu eri kategorioihin siis kuvaa niiden keskinäisiä suhteita ja velvoittavuuden asteita lainsoveltajan kannalta²⁶.

Vahvasti velvoittavien oikeuslähteiden osalta tässä tutkielmassa tutkimusongelmaa lähestytään ensinnäkin arvonlisäverolain näkökulmasta ja sen käsittelyyn sidotaan olennaisesti arvonlisäverodirektiivin (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY) käsittely. Lainsäädännön tulkinnan tueksi tutkielmassa on otettu käsittelyyn heikosti velvoittavat oikeuslähteet. Niiden osalta tarkastellaan pääasiassa erilaisia korkeimman hallinto-oikeuden ja Euroopan unionin tuomioistuimen antamia ratkaisuja sekä arvonlisäverolain esitöitä. Sallittujen oikeuslähteiden osalta tutkielmassa on käytetty muun muassa Verohallinnon antamia syventäviä vero-ohjeita sekä oikeuskirjallisuutta ja tieteellisiä artikkeleita.

1.4 Tutkielman rajaus

Kuten verotus yleisestikin, myös arvonlisäverotus on aiheena hyvin laaja kokonaisuus. Lisäksi tästä seuraten niin ikään arvonlisäveron vähennysoikeus on laaja-alainen kokonaisuus aina yleisestä vähennysoikeudesta ja sen rajoituksista vähennysoikeuden jakamiseen saakka. Arvonlisäverotuksen laajasta ulottuvuudesta johtuen ei olekaan nyt mielekästä tutkia sitä kattavasti yhtenä kokonaisuutena. Tämän johdosta tutkielma keskittyykin arvonlisäveron vähennysoikeuden jakamiseen yleiskulujen osalta. Tutkielmassa syvennytään erilaisiin yleiskulujen laskentamalleihin ja niiden soveltamiseen yleiskululaskelmaa tehdessä. Käsittelyyn on lisäksi sidottu mukaan myös laskentamallien keskinäinen vertailu erilaisissa käyttötilanteissa. Tämän keskinäisen vertailun ohella on myös laskentamalleista etsitty kulloinkin tilanteeseen sopivin ratkaisu täsmällisintä lopputulosta ajatellen. Tutkielmassa esitetyt laskelmat ovat todenmukaisissa tilanteissa sovellettavia, mutta niiden materiaali ei perustu olemassa olevien yhtiöiden tietoihin. Esimerkilaskelmat on laadittu numeerisesti yksinkertaistaen parantaakseen niiden ymmärrettävyyttä ja luettavuutta. Tutkielmassa esitettäviä laskelmia voidaan kuitenkin soveltaa

²⁶ Karhu 2003, s. 792.

käytännössä kuitenkin huomioiden mahdollisesti tarvittavat yrityskohtaiset sovellutukset.

Vaade täsmällisimmästä lopputuloksesta antaa yrityksille liikkumavaraa arvonlisäveron vähennysoikeutta määrittelevän laskentamallin valinnassa. Mutta koska olemassa on vaade täsmällisimmästä lopputuloksesta, aiheuttaa se myös yritykselle veroriskin. Tämän veroriskin minimoiminen on olennaista yrityksen liiketoiminnan kestävyuden ylläpitämisen ja kehittämisen kannalta. Veroriskin ja sen vaikutusten käsittely itsessään on kuitenkin tässä rajattu pois tutkielman ulkopuolelle.

1.5 Tutkielman rakenne

Tutkielma jakautuu kuuteen päälukuun, jotka vastaavat 1.2 luvussa esitettyyn tutkimustehtävään. Tutkimusongelmaa ja sen pohjalta asetettuja tutkimuskysymyksiä tarkastellaan jokaisessa luvussa aina aihetta syventäen. Ensimmäinen pääluke käsittää johdantoluvun pitäen sisällään tutkimuksen taustan, tutkimustehtävän, tutkimusmetodin ja lähteaineiston, tutkielman rajauksen sekä tutkielman rakenteen käsittelyn.

Toisessa, kolmannessa ja neljännessä pääluvussa käsitellään tutkielmaan keskeisesti liittyvää käsitteistöä ja teoriaa. Toinen pääluke käsittelee arvonlisäveroa ensin sen taustan ja historian näkökulmasta. Tämän jälkeen toisessa pääluvussa siirrytään arvonlisäveron ja EU-oikeuden väliseen suhteeseen. Tarkasteluun otetaan arvonlisäveron ja EU-oikeuden välinen yhteys, sitten arvonlisäverodirektiivit ja viimeisenä Euroopan unionin tuomioistuimen merkitys arvonlisäveron kannalta. Seuraavana toisessa pääluvussa käsitellään arvonlisäveron ominaispiirteitä. Viimeisenä toisessa pääluvussa käsitellään sekä verovelvollisuutta arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta samalla määrittäen arvonlisäverotuksessa sovellettavat liiketoiminnan kriteerit.

Kolmannessa pääluvussa käsitellään arvonlisäveron vähennysoikeutta. Ensinnäkin tutkitaan arvonlisäveron vähennysoikeuden merkitystä. Tämän lisäksi käsittelyyn otetaan

vähennysoikeutta koskevat yleiset edellytykset ja myös arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitukset. Vähennysoikeuden määrittelyä ja myöhemmin tutkielmassa käsiteltäviä yleiskulujen laskentamalleja pohjustaakseen tutkielmassa syvennytään seuraavaksi niin suoraan kohdistettavien kulujen kuin myös yleiskulujen käsitteisiin. Viimeisenä kolmannessa pääluvussa tutkitaan yleiskulujen jakamista arvonlisäverollisen ja arvonlisäverottoman liiketoiminnan välillä.

Tutkielman neljännessä pääluvussa syvennytään yleiskulujen laskentamalleihin arvonlisäveron vähennysoikeuden määrittelemiseksi. Ensimmäisenä käsitellään laskentamalleihin yleisesti liittyviä seikkoja ja esimerkiksi yleiskuluprosenttiin liittyvää pyöristysääntöä. Seuraavana neljännessä pääluvussa tarkasteluun otetaan eri laskentamallit. Ensimmäisenä arvonlisäveron vähennysoikeutta yleiskulujen osalta osoittavista laskentamalleista otetaan alaluvussa 4.2 käsittelyyn arvonlisäverodirektiivin mukainen Pro rata -laskentamalli. Seuraavana tutkielmassa käsitellään Pro rata -laskentamallin kaltaista liikevaihtoperusteista laskentamallia. Sen jälkeen käsittelyyn otetaan neliöperusteinen laskentamalli. Neljäntenä laskentamallina tutkielmassa esitellään työaikaperusteinen laskentamalli, jota voidaan pitää rinnasteisena laskentamallina tämän jälkeen esiteltävään henkilöperusteiseen laskentamalliin nähden. Viimeisenä laskentamallina tutkielman neljännessä pääluvussa syvennytään liiketoimiperusteiseen laskentamalliin.

Viidennessä pääluvussa käsitellään esimerkkilaskelmien avulla edellä esitettyjä neljännen pääluvun laskentamalleja. Tästä tarkastelusta on kuitenkin jätetty ulkopuolelle Pro rata -laskentamalli, jolla ei voida katsoa olevan suoraa oikeusvaikutusta Suomessa. Viidennen pääluvun tarkoituksena on siis luoda esimerkkilaskelmien avulla kuva erilaisten laskentamallien käytöstä todenmukaisissa arvonlisäveron vähennysoikeuden määrittelemisen laskentatilanteissa.

Tutkielman kuudennessa ja viimeisessä pääluvussa kootaan yhteen tutkielman sisältöä sekä esitetään tutkielman johtopäätökset. Tarkasteluun otetaan mukaan vielä edellä esitellyt laskentamallit. Kuudennen pääluvun alle on koottu tutkielman keskeiset seikat ja

niitä määritelleet tekijät. Lisäksi viimeisessä pääluvussa on esitetty tutkielmassa päädytyn lopputuloksen kannalta keskeiset perustelut.

2 Arvonlisävero

2.1 Arvonlisäveron taustaa

Vuoden 1941 liikevaihtoverolain myötä Suomessa otettiin käyttöön yleinen kulutusverotus. Väliaikaiseksi tarkoitettu veromuoto on kuitenkin jäänyt pysyväksi osaksi suomalaista verotuskenttää.²⁷ Vuoden 1941 liikevaihtoverolaki perustui yhdistettyyn tuotanto- ja vähittäismyyntijärjestelmään, ja sitä uudistettiin ensimmäisen kerran jo vuonna 1942. Seuraavat uudistukset liikevaihtoverolakiin tehtiin vuonna 1951. Uudistusten myötä otettiin käyttöön tuotantoverojärjestelmä, jolla saatiin verovelvollisten lukumäärää alennettua. Tämä kuitenkin johti epäneutraaliuuteen ja oli lisäksi hallinnollisesti raskas toteuttamistapa. Järjestyksessään neljännen, vuoden 1964, liikevaihtoverolain myötä siirryttiin kantamaan veroa vaihdannan jokaisessa vaiheessa. Veroa suoritettiin vaihdannan portaan tuottamasta arvonlisästä ja näin ollen vero kohdistui koko kuluttajahintaan. Vuoden 1964 liikevaihtoverolaki oli yksi maailman ensimmäisistä, jonka keskeisenä ajatuksena oli ajatus arvonlisäverosta. Vuonna 1991 voimaan tuli viides liikevaihtoverolaki, jossa siirryttiin edelleen lähemmäs arvonlisäverojärjestelmää. Lainmuutoksen myötä järjestelmää selkeytettiin ja päivitettiin lainsäädäntöteknisesti aikakaudelle. Tässä vaiheessa päivitettiin lisäksi lain kansainvälistä ulottuvuutta. Vähennysoikeuksia laajennettiin veron kertaantumisen estämisen periaatteiden mukaisesti.²⁸

Liikevaihtoverolaeille tyypillistä oli, että verosta oli vapautettu merkittävä osa hyödykkeistä. Esimerkiksi palvelut olivat suurimmaksi osaksi vapautettu liikevaihtoverosta ja näin ollen liikevaihtoverotus oli tavarakeskeistä. Toiseksi liikevaihtoverolle oli tyypillistä vähennysoikeuden rajoitukset. Vähennysoikeus koskikin pääasiassa vain raaka-aineiden ja jälleenmyytävien tavaroiden ostoja. Suppean veropohjan ja vähennysoikeuksien tiukojen rajoitusten johdosta vero kertaantui ja syntyi piilevää veroa itsessään verottomien hyödykkeiden hintoihin.²⁹

²⁷ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 25; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 3.

²⁸ Linnakangas 2017, s. 62–65; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 3.

²⁹ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 25–26; Myrsky 2013, s. 259–264.

Hallituksen esityksessä arvonlisäverotukseen siirtyminen nähtiin olevan viimeinen vaihe liikevaihtoverotuksen kokonaisuudistuksessa, joka sen taloudellisten ja hallinnollisten vaikutusten vuoksi toteutettiin vaiheittaisesti. Viimeisen vaiheen tavoitteena oli liikevaihtoverojärjestelmän uudistaminen vastaamaan kansainvälistä sovellettavaa käytäntöä yleisessä kulutusverotuksessa. Hallituksen esityksessä nähtiin arvonlisäverojärjestelmään siirtyminen tärkeänä seikkana poistamassa hyödykkeiden tuotantoon ja kulutukseen liittyviä vääristymiä.³⁰ Nykyinen arvonlisäverolaki (1993/1501) tuli voimaan 1.6.1994 alkaen.

Arvonlisäveron ensisijaisena tehtävänä on olla fiskaalinen vero. Fiskaalisen veron tarkoituksena on kerryttää valtiolle verotuloja.³¹ Taloudelliselta vaikutukseltaan arvonlisävero on merkittävä, sillä se muodostaa valtion suurimman yksittäisen tulonlähteen. Arvonlisäverotuksen valtiolle antama tuotto määräytyy pääasiallisesti markkinoilla tapahtuvan yksityisen kulutuksen mukaan.³² Yksityinen kulutus tuottaakin arvonlisäverokertymästä kokonaisuudessaan noin 66 prosentin osuuden. Yksityisen kulutuksen lisäksi arvonlisäveroa kertyy verovapailta sektoreilta ja toimialoilta, joiden arvonlisäveron vähennysoikeuden puuttuminen kasvattaa verotuottoa.³³

Arvonlisäverokertymän merkittävydestä Suomen valtion taloudelle kertoo sen suuret vuotuiset määrät. Vuonna 2020 valtion arvonlisäverokertymä oli 18 205 miljoonaa euroa³⁴. Puolestaan vuonna 2019 arvonlisäverokertymä oli 19 034 miljoonaa euroa³⁵. Vuonna 2018 vastaava verokertymä oli 18 082 miljoonaa euroa³⁶, kun taas esimerkiksi vuonna 2012 vastaava verokertymä oli 15 814 miljoonaa euroa³⁷. Valtion talousarvioesityksen mukaan vuodelle 2022 on arvioitu arvonlisäveroa kertyvän 21 462 miljoonaa

³⁰ HE 88/1993 vp., kohta 1 Johdanto.

³¹ Määttä 2017, s. 419; Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 2.

³² Valtiovarainministeriö 2021a, s. 20.

³³ Valtiovarainministeriö 2021b.

³⁴ Valtiovarainministeriö 2021d, s. 10. 18 204 660 362,30 euroa.

³⁵ Valtiovarainministeriö 2020, s. 11. 19 034 085 680,81 euroa.

³⁶ Valtioneuvoston kanslia 2019, s. 11. 18 082 248 957,84 euroa.

³⁷ Valtioneuvoston kanslia 2013, s. 15. 15 814 472 343,89 euroa.

euroa³⁸. Valtiokonttorin ehdotus valtion tilinpäätökseksi varainhoitovuodelta 2021 mukaan vuoden 2021 arvonlisäverokertymä oli 20 152 miljoonaa euroa³⁹. Arvonlisäverokertymän voidaan nähdä kehittyneen nousujohteisesti. Vuoden 2020 arvonlisäverokertymä 18 205 miljoonaa euroa⁴⁰ oli kuitenkin alempi alkuperäiseen talousarvioesitykseen nähden, jossa se vielä oli 19 354 miljoonaa euroa⁴¹. Koronaviruspandemiaan liittyvien toimenpiteiden myötä lisätalousarvioissa arvonlisäverokertymää alennettiin. Lopulta kuitenkin vuoden 2020 arvonlisäverokertymä osoittautui 408 miljoonaa euroa suuremmaksi kuin viimeisimmässä lisätalousarviossa oli ennakoitu.⁴²

2.2 Arvonlisävero ja EU-oikeus

2.2.1 Arvonlisäveron yhteys EU-oikeuteen

Arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan jokaisessa EU:n jäsenvaltiossa. Tämän johdosta yhtenä edellytyksenä Suomen liittymiselle 1.1.1995 osaksi EU:a oli arvonlisäverojärjestelmän omaksuminen. Tämä aiheutti tarpeen merkittävään määrään muutoksia kansallisen tradition pohjalta säädetyssä AVL:ssa.⁴³

EU:n oikeuslähteet voidaan jakaa primaarioikeuteen ja johdettuun oikeuteen. Primaarioikeus muodostaa EU:n ensisijaisen oikeuslähteen käsittäen perussopimukset. Perussopimuksien avulla on määrätty EU:n oikeusperustasta. Puolestaan johdettu oikeus käsittää niin sanotut yksipuoliset säädökset ja sopimukset. Näitä ovat asetukset, direktiivit, päätökset ja sopimukset sekä EU:n lainsäädännön yleiset periaatteet, EUT:n

³⁸ Valtiovarainministeriö 2021 b. 21 462 000 000 euroa.

³⁹ Valtiokonttori 2022, s. 7. 20 152 197 587,02 euroa. Ehdotus on allekirjoitettu 29.3.2022 ja toimitettu valtiovarainministeriöön. Hallituksen vuosikertomus, jonka osa tilinpäätös on, annetaan toukokuussa eduskunnalle.

⁴⁰ Valtiovarainministeriö 2021d, s. 10. 18 204 660 362,30 euroa.

⁴¹ Valtiovarainministeriö 2019. 19 354 000 euroa.

⁴² Valtiovarainministeriö 2021c, s. 87.

⁴³ Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 3; Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 27; Wikström, Ossa & Urpilainen 2015, s. 366–369; Hokkanen, Johansson, Joki-Korpela, Jokinen, Kallio, Laitinen, Pokkinen, Salomaa & Virtanen 2013, s. 10.

oikeuskäytäntö ja kansainvälinen oikeus.⁴⁴ Primaarioikeuden piiriin kuuluvassa Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 113 artiklassa⁴⁵ säädetään yhdenmukaistamisesta. Arvonlisäverodirektiivin avulla EU:ssa toteutetaan tähän 113 artiklaan perustuvaa harmonisointia. Johdettuun oikeuteen kuuluvien Euroopan talousyhteisön neuvoston antamien direktiivein toteutetaan arvonlisäverotuksen harmonisointi.⁴⁶ SEUT:n 113 artiklan mukaan neuvosto antaa säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita vällisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta siltä osin kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi sekä kilpailun vääristymien välttämiseksi.

Arvonlisäverodirektiiville on ominaista säännösten pohjautuminen kiinteästi EU:n yleisiin tavoitteisiin, jäsenvaltioiden näkemyksiin ja politiikkaan. SEUT:n 288 artiklan 3 kohdan mukaisesti arvonlisäverodirektiivin voidaan nähdä olevan lähentämismalli, jonka tehtävänä on sitoa yhteen jäsenvaltioiden päämäärät.⁴⁷ Esimerkiksi EUT:n ratkaisussa C-169/04, *Abbey National* on todettu, että säännöksiä tulee tulkita asiayhteydessä ja direktiivin tavoitteiden ja systematiikan valossa, ja tällöin huomioida säännöksessä säädetyn vapautuksen tarkoitus.⁴⁸

SEUT:n 288 artikla⁴⁹ määrittelee direktiivin velvoittavan saavutettavaan tulokseen nähdänsä jokaista jäsenvaltiota, jolle se on osoitettu, mutta jättää kansallisten viranomaisten valittavaksi muodon ja keinot. Euroopan unionin tuomioistuin on vakiintuneesti katsonut useamman vuosikymmenen ajan direktiivillä olevan kansalliset säännökset syrjäyttävä välitön oikeusvaikutus. Välitön oikeusvaikutus ei kuitenkaan koske kokonaista direktiiviä, vaan se liittyy sen yksittäiseen säännökseen. Tämän ohella direktiivin tulkintavaikutus ohjaa kansallisen oikeuden tulkintaa direktiivin sanamuodon ja tarkoituksen

⁴⁴ Euroopan komissio 2021.

⁴⁵ Aiemmin EY-sopimuksen 93 artikla.

⁴⁶ Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 9–10; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 3.

⁴⁷ Hokkanen, Johansson, Joki-Korpela, Jokinen, Kallio, Laitinen, Pokkinen, Salomaa & Virtanen 2013, s. 15. Ks. Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 3.

⁴⁸ Ks. C-169/04, *Abbey National* tuomion kohta 59.

⁴⁹ Aiemmin EY-sopimuksen 249 artikla.

mukaisesti.⁵⁰ Arvonlisäverolakiin liittyvissä tulkintakysymyksissä EU-vero-oikeus on saavuttanut merkityksellisen aseman, kun puolestaan välittömän verotuksen osalta tukea argumentaatioon ei niin usein haeta EU-vero-oikeudesta⁵¹.

2.2.2 Arvonlisäverodirektiivit

Euroopan talousyhteisön jäsenvaltiot aloittivat 11.4.1967 annetulla kahdella direktiivillä jäsenvaltioiden liikevaihtoverotuksen harmonisoinnin. Ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY annettiin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta ja toinen neuvoston direktiivi 67/228/ETY annettiin yhteisen liikevaihtoverojärjestelmän rakenteesta ja soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä. Ensimmäinen direktiivin keskeinen sisältö oli se, että arvonlisäverojärjestelmä oli pohjana ETY:n liikevaihtoverotuksen harmonisoinnissa. Tämän ohella ensimmäisessä direktiivissä kuvailtiin arvonlisäverojärjestelmän perusrakennetta.⁵² Toinen direktiivi kumottiin 17.5.1977, kun kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste astui voimaan. Tästä direktiivistä on käytetty myös nimitystä kuudes arvonlisäverodirektiivi.

Niin kuudennen kuin ensimmäisen direktiivin kumonnut Neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettiin 28.11.2006. Nykyisen arvonlisäverodirektiivin taustalla ollut vuoden 1977 kuudes arvonlisäverodirektiivi vaikutti nykyisen arvonlisäverodirektiivin muodostumisessa. Tämän johdosta arvonlisäverodirektiivi nykyisinkin vastaa hyvin pitkälle tuota kuudetta arvonlisäverodirektiiviä.⁵³ Tämä vuoden 2007 alusta voimaan tullut direktiivi sisältää arvonlisäverojärjestelmän aineelliset

⁵⁰ Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 3; Hokkanen, Johansson, Joki-Korpela, Jokinen, Kallio, Laitinen, Pokkinen, Salomaa & Virtanen 2013, s. 12.

⁵¹ Määttä 2014, s. 184.

⁵² Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 3.

⁵³ Määttä 2015, s. 47; Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 16; Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 27–28.

säännökset⁵⁴. Arvonlisäverodirektiivin on nähty sisältävän myös niin yksityiskohtaisia säännöksiä, että direktiivin sisältämän tavoitteen saavuttamiseksi jäsenvaltioiden on tul-
lut implementoida useat kyseisen direktiivin artiklat sellaisenaan osaksi kansallista lain-
säädäntöään. Tällöin kansallinen liikkumavara on koskenut lähinnä säädöksiä, jotka ovat
jäsenvaltion vapaaehtoisen implementoinnin alaisia.⁵⁵ Tämän lisäksi arvonlisäverodirek-
tiiviin on otettu mukaan myös yksityiskohtaisiakin menettelysäännöksiä, vaikka yleensä
menettelystä on säännelty jäsenvaltiokohtaisesti. Arvonlisäverodirektiivi sisältää sään-
nöksiä, jotka kaikki eivät ole velvoittavia. Arvonlisäverodirektiivi antaa myös joissakin
kohdissa oikeuden jäsenvaltiolle vaihtoehtoisten järjestelyjen valintaan ja direktiiviä yk-
sityiskohtaisempaan tai jopa siitä poikkeavaan säätelyyn.⁵⁶ Arvonlisäverotuksen kysy-
mysissä EU:n jäsenvaltioiden arvonlisäverojärjestelmän yhteinen veropohja ja verokan-
tarakenne on huomioitava pelkän arvonlisäverolain tulkinnan ohella. Niin veropohja kuin
verokantarakenne on myös vahvistettu arvonlisäverodirektiivissä.⁵⁷

Neuvoston direktiivi 2008/9/EY yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY
säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille,
mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille on annettu 12 päivänä hel-
mikuuta 2008. Se käsittää säännökset toisesta jäsenvaltiosta ostettujen hankintojen ar-
vonlisäveron palauttamisesta.

Kolmastoista neuvoston direktiivi 86/560/ETY jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädän-
nön yhdenmukaistamisesta - yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille
suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt on annettu
17 päivänä marraskuuta 1986 ja direktiivi on tullut voimaan 1.1.1988. Se sisältää edellä
olevaa direktiiviä vastaavat säädökset tilanteissa, joissa ulkomaalaispalautuksesta yhteis-
sön ulkopuolisille verovelvollisille.

⁵⁴ Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 3.

⁵⁵ Äärilä 2020, s. 578.

⁵⁶ Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 3; Määttä 2015, s. 47; Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 28.

⁵⁷ Määttä 2015, s. 47.

2.2.3 Euroopan unionin tuomioistuimen merkitys

EUT:n toimivallasta antaa ennakkoratkaisu säädetään SEUT:n 267 artiklassa⁵⁸. Artiklan 1 kohdan mukaan EUT:lla on toimivalta antaa ennakkoratkaisu a) perussopimusten tulkinnasta ja b) unionin toimielimen, elimen tai laitoksen säädöksen pätevyydestä ja tulkinnasta. Artiklan 2 kohdan mukaisesti, jos direktiivin tulkintaa koskeva kysymys tulee esille jäsenvaltion tuomioistuimessa, tämä tuomioistuin voi, jos se katsoo, että kysymys on ratkaistava, jotta se voi antaa päätöksen, pyytää Euroopan unionin tuomioistuinta ratkaistamaan sen. Artiklan 3 kohta velvoittaa ylintä muutoksenhakuastetta tekemään tulkinnallisesta kysymyksestä ennakkoratkaisupyynnön. Korkein oikeus on ennakkoratkaisussaan KKO 2019:70 todennut, että SEUT 267 artiklan 3 kohta on sellainen menettelysäännös, jonka noudattamatta jättäminen voi olla tuomiovirhekantelun perusteena⁵⁹. EUT:lle tehdyn ennakkoratkaisupyynnön tarkoituksena on varmistaa yhteinen tulkintalinja jäsenvaltioissa eurooppaoikeudellisissa kysymyksissä⁶⁰.

EUT ei kuitenkaan ole esimerkiksi korkeimpaan hallinto-oikeuteen nähden ylempiarvoisempi tuomioistuin. Näin ollen siltä ei siis voi hakea muutosta korkeimman hallinto-oikeuden päätökseen. EUT siis antaa ennakkoratkaisun tulkintakysymykseen, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin antaa asiassa päätöksen. EUT:n antamat ennakkoratkaisut ovat sitovia asioissa, joista tuomio annettu. Tästä huolimatta muissa asioissa kansalliset tuomioistuimet ovat noudattaneet EUT:n tuomioita tarkoin, vaikka niiden asema oikeuslähteenä on prejudikaattinen. Näin ollen tuomioihin liittyy tulkinnanvaraisuutta erityisesti tapauksissa, jotka eroavat tosiseikastoltaan tuomiosta.⁶¹

⁵⁸ Aiempi EY-sopimuksen 234 artikla.

⁵⁹ KKO 2019:70, tuomion kohta 20.

⁶⁰ Asia C-166/73, *Rheinmühlen-Düsseldorf*, EU:C:1974:3, kohta 2. Ks. myös Tuominen 2020.

⁶¹ Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 3; Hokkanen, Johansson, Joki-Korpela, Jokinen, Kallio, Laitinen, Pokkinen, Salomaa & Virtanen 2013, s. 16–17.

2.3 Arvonlisäveron ominaispiirteet

Arvonlisäveron ominaispiirteiden ymmärtäminen on tärkeää jäseneltäessä virallislähteiden tarkoitusta ja merkitystä. Suomen verojärjestelmä jakautuu välittömiin ja välillisiin veroihin. Välittömät verot kertyvät saaduista tuloista⁶² maksetuista veroista ja niiden tunnusmerkkinä voidaan pitää niiden perustumista tulonsaajan ominaisuuksiin, kuten verovelvollisen tulojen määrään. Välittömät verot jäävät verovelvollisen rasitukseksi ja ne myös määrätään maksettavaksi verovelvolliselle. Puolestaan välilliset verot kertyvät hyödykkeiden vaihdannasta, minkä johdosta ne määrätään epäsuorasti maksettavaksi verovelvolliselle. Pääsääntöisesti lopullisen verorasituksen siis kantaa kuluttaja. Näin ollen välillisten verojen muodollinen kohtaanto poikkeaa efektiivisestä kohtaannosta⁶³. Välillisen veron tunnusmerkkinä voidaankin pitää sitä, että ne määräytyvät tulonsaajan kuluttamien hyödykkeiden pohjalta.⁶⁴ Arvonlisävero on tärkein välillisistä veroista sen verokertymän merkittävyyden johdosta. Se on luonteeltaan yleinen kulutusvero ja näin ollen kohdistuu pääsäännön mukaisesti kaikkeen tavaroiden ja palvelujen kulutukseen. Arvonlisäveroa kannetaan vaihdannan kaikissa vaiheissa. Kuluttajien maksettavaksi arvonlisävero kuitenkin vyörytetään hinnoittelun avulla⁶⁵, mikä tekee arvonlisäverosta välillisen veron.⁶⁶ Arvonlisävero on transaktiokohtainen vero. Toisin sanoen liiketoimen arvonlisäverollisuus siis ratkaistaan aina liiketoimikohtaisesti, kuten myös arvonlisäveron vähennysoikeus tuotantopanoksen osalta⁶⁷. Arvonlisävero on luonteeltaan regressiivinen

⁶² Esimerkiksi ansiotulot, pääomatulot ja yrityksen tuloksesta maksettava yhteisövero.

⁶³ Ks. myös Myrsky 2013, s. 29.

⁶⁴ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 32; Myrsky 2013, s. 28–29.

⁶⁵ Nieminen käyttää artikkelissaan tästä arvonlisäveron vähennysoikeuden järjestelmästä nimitystä tuotantoporrassjärjestelmä. Nieminen 2015, s. 209. Puolestaan julkisasiamies Jacobs on käyttänyt ratkaisuehdotuksissaan nimitystä liiketoimen ketju. Esim. Jacobs 2001, 20. syyskuuta, ratkaisuehdotuksen kohta 4; Jacobs 2003, 23. lokakuuta, ratkaisuehdotuksen kohta 4.

⁶⁶ Myrsky & Ossa 2008, s. 239; Sainio 2011, s. 62; Wikström, Ossa & Urpilainen 2015, s. 370; Määttä 2017, s. 419; Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 32; Verohallinto 2020, kappale 1.

⁶⁷ Nieminen 2015, s. 209. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessaan Jacobs on todennut seuraavasti: ”Vaihtaa siis siltä, että lainsäätäjä on harkitusti valinnut sellaisen sanamuodon, jolla pyritään rajoittamaan vähennysoikeuden soveltamisala tilanteeseen, jossa tuotantopanoshankinnat käytetään yksilöitävissä oleviin verollisiin liiketoimiin.” Jacobs on siis nähnyt, että lainsäätäjä on nimenomaisesti tahtonut sitoa arvonlisäveron vähennysoikeuden yksittäisiin liiketoimiin. Ks. myös Jacobs 2000, 13. huhtikuuta, ratkaisuehdotuksen kohta 31.

vero. Erityisesti kaikista pienituloisimpien henkilöiden kohdalla arvonlisäverolla on häilyttävä vaikutus tuloveron progressioon⁶⁸.

Adam Smith on jo alun perin vuonna 1776 ilmestyneessä teoksessaan *Kansojen varallisuus* kuvannut neljä yleispätevää verotusta koskevaa periaatetta. Niiden yleispätevyyden johdosta ne ilmentyvät myös arvonlisäveron periaatteissa. Ensimmäisen periaatteen osalta Smith on kuvannut, että ”jokaisen valtion alamaisten pitäisi osallistua hallinnon ylläpitämiseen mahdollisimman tarkasti siinä suhteessa kuin kukin heistä siihen kykenee”. Ensimmäinen periaate käsittää siis verotuksen oikeudenmukaisen jakautumisen verovelvollisten kesken. Toista periaatetta Smith on kuvannut ennustettavuuden kautta ja sen voidaankin nähdä kiteytyvän oikeusvarmuudeksi ja verotuksen ennakoitavuudeksi. Kolmas periaate kokonaisuudessaan käsittää vaivattomuuden verovelvollisen näkökulmasta. ”Jokainen vero pitäisi kantaa sellaiseen aikaan tai sellaisella tavalla, että sen maksaminen on verotettavalle kaikkein vaivattomin.” Puolestaan neljännen periaatteen mukaisesti vero tulee kerätä taloudellisesti tehokkaalla tavalla.⁶⁹

Verotuksen peruseriaatteiden mukaan veron tulisi pyrkiä olemaan neutraali. Tällöin vero ei vaikuta kuluttajan päätöksentekoon eikä yritysten tuotantomenetelmiä tai jakeleiteitä koskeviin päätöksiin ohjailevasti. Kun verojärjestelmä ei vääristä kuluttajan päätöksentekoa, ei se myöskään johda kansantalouden resurssien epätarkoituksenmukaiseen kohdentumiseen ja tehottomuuteen. Verotuksen ollessa neutraalia se ei siis vääristä allokaatiota. Jotta verotus olisi neutraalia, kaikkien tulojen tulisi sisältyä veropohjaan oikeamittaisina ja verotuksen tulisi kohdistua reaaliseen tuloon sen syntyhetkellä. Teoreettisesta näkökulmasta tarkasteltuna arvonlisäveroa voidaan pitää perusrakenteeltaan neutraalina verona. Pääsäännön mukaisesti arvonlisäveron kohdistuessa kaikkeen kulutukseen, ei sillä ole vaikutusta tavaroiden ja palvelujen suhteellisiin hintoihin, kun vertailukohtana on tilanne, jossa arvonlisäverotusta ei olisi ollenkaan käytössä. Käytännössä tähän ominaisuuteen on kuitenkin jouduttu tekemään muutoksia muun muassa

⁶⁸ Riihelä 2010, s. 9–10; Myrsky 2013, s. 162–163; Parikka 2019, 8. tammikuuta.

⁶⁹ Smith 2015, s. 819–821.

poliittisista syistä. Markkinoiden näkökulmasta neutraaliutta on siitä huolimatta pidetty tärkeänä elementtinä.⁷⁰

Toisena arvonlisäveron ominaispiirteenä voidaan pitää veron kertaantumisen estämisen periaatetta. Mikäli vero kertaantuisi, voisi se johtaa neutraliteettihäiriöihin⁷¹. Tästä johtuen veron kertaantuminen estetään vähennysmenettelyjärjestelmän avulla. Vähennysjärjestelmän kautta verovelvollinen ostaja saa tehdä vähennyksen tuotantopanosten ostoihin sisältyneistä arvonlisäveroista. Veron kertaantumisen estämisen periaatteen taustalla on tavoite olla synnyttämättä piilevää veroa osaksi hyödykkeiden hintoja.⁷² Suomessa aiemmin käytössä olleille liikevaihtoverojärjestelmille oli ominaista nykyisestä järjestelmästä poiketen veron kertaantuminen. Tämä johtui suppeasta veropohjasta sekä rajoitetuista vähennysoikeuksista. Tuolloin verollista myyntiä oli pääsääntöisesti vain tavaroiden sekä eräiden palvelujen myynti, ja vähennysoikeuden piiriin kuuluivat pääsääntöisesti vain raaka-aineiden ja jälleenmyytävien tavaroiden ostot. Veropohjan ollessa suppea vain rajattu osa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen myynnistä on verollista.⁷³ Nykyisin käytössä olevasta vähennysjärjestelmästä johtuen arvonlisäveroa maksetaan kunkin vaihdantaketjun jäsenen tuottamasta arvonlisästä, joka lasketaan periaatteessa liiketoimikohtaisesti⁷⁴. Arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdassa todetaankin arvonlisäveron vähennysjärjestelmän perusperiaatteesta seuraavasti:

Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavarain tai palvelun hinnan perusteella tähän tavarain tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.

Arvonlisäveron vähennysoikeuden onkin katsottu olevan erottamaton osa arvonlisäverojärjestelmää⁷⁵. Veron kertaantumista pystytään estämään laajalla veropohjalla sekä

⁷⁰ Sainio 2011, s. 62; Myrsky 2013, s. 80–82; Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 12–13, 23; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 4.

⁷¹ Määttä 2017, s. 420.

⁷² Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 12–13; Kallio, Lindholm, Ojala, Sääskilähti & Takalo 2021, s. 722; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 15.

⁷³ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 25–26, 133.

⁷⁴ Myrsky & Ossa 2008, s. 239; Nieminen 2015, s. 209–210.

⁷⁵ Haapaniemi 2018, s. 178.

tuotantopanosten hankintahintojen sisältämän koko arvonlisäveron vähennysoikeudella. Käytännössä kuitenkin kaikkien tuotantopanosten hankintahintojen sisältämä arvonlisävero ei ole vähennyskelpoista, sillä sen vähennysoikeutta on rajoitettu lainsäädännössä. Jotta veron kertaantumisen estämisen periaate toteutuisi, tulee myös veropohjan olla laaja. Tämä liittyy olennaisesti siihen, että vähennysoikeus koskee ainoastaan verovelvollisia.^{76 77}

2.4 Verovelvollisuus

2.4.1 Verovelvollisuus arvonlisäveron kannalta

Verovelvollisuudella on olennainen merkitys myöhemmässä vaiheessa käsiteltävän arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta. Verovelvollisuuden täyttymisen pohdinta on merkityksellistä arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta, sillä mikäli toiminnanharjoittajaa ei katsota arvonlisäverovelvolliseksi, ei sillä myöskään ole oikeutta AVL 102 §:n nojalla arvonlisäveron vähennysoikeuteen arvonlisäverollista liiketoimintaansa varten tehdyistä ostoista⁷⁸. Pääsäännön mukaisesti verovelvollisuudella tarkoitetaan velvollisuutta tilittää myynnin sisältämä arvonlisävero ja vastaavasti oikeutta vähentää arvonlisäverollista toimintaa varten tehtyihin ostoihin sisältynyt arvonlisävero⁷⁹. Verovelvollisuutta käsittelevä yleissäännös sisältyy AVL:n 2 §:ään. Sen pääsäännön mukaan myyjä on velvollinen 1 §:ssä tarkoitetusta myynnistä suorittamaan veroa.

Äärilä on nostanut esille AVL:n ja arvonlisäverodirektiivin välisen terminologisen eroavaisuuden määriteltäessä verovelvollisuutta. AVL:n mukaan verovelvolliseksi katsotaan se, joka on velvollinen maksamaan myynnistä veroa. Puolestaan arvonlisäverodirektiivin

⁷⁶ Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 12–13, 23.

⁷⁷ Toisaalta oikeuskirjallisuudessa on esitetty näkemys siitä, ettei veropohjan käsittelyn yhteydessä ole mielekästä käsitellä arvonlisäverotukseen liittyviä ostovähennyksiä tai vähennettäviä veroja. Tämä johtuu siitä, että vähennysoikeuden keskeisenä tehtävänä voidaan pitää veron kumuloitumisen estämistä. Tämän puolestaan katsotaan muodostavan erillisen problematiikkansa veropohjaan nähden. Ks. Wikström, Ossa & Urpilainen 2015, s. 386.

⁷⁸ Ks. myös 16.12.2011/3584 KHO 2011:106.

⁷⁹ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 35.

mukaan verovelvolliseksi katsotaan kaikki, jotka harjoittavat 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua toimintaa, vaikka se olisi erikseen vapautettu verosta direktiivissä.⁸⁰

AVL:n 1 luvun ohella 1 § käsittelee yleistä, alueellista ja aineellista soveltamisalaa. Sen mukaan arvonlisäveroa suoritetaan tavaran ja palvelun myynnistä, mikä tapahtuu liiketoiminnan muodossa Suomessa, Suomessa tapahtuvasta tavaran maahantuonnista, Suomessa tapahtuvasta 26 a §:ssä tarkoitettusta tavaran yhteisöhankinnasta sekä Suomessa tapahtuvasta 72 I §:ssä tarkoitettusta tavaran siirrosta varastointimenettelyssä. Pääsääntöisesti kaikkea tavaroiden ja palvelujen vaihdantaa verotetaan AVL:n aineellisen soveltamisalan laajuudesta johtuen⁸¹. Näin ollen mahdollisimman laaja soveltamisala ja arvonlisäveron vähennysoikeus ovat kiinteästi toisiinsa yhteydessä⁸². Soveltamisala siis mahdollistaa laajan veropohjan ja näin ollen se tukee arvonlisäverotuksen neutraalisuuden ja veron kertaantumisen estämisen periaatteita.

2.4.2 Liiketoiminnan kriteerit verovelvollisuuden kannalta

Liiketoiminnan muodossa tapahtuva toiminta on lähtökohtana arvonlisäverovelvollisuudella ja näin ollen myös siitä seuraavalle arvonlisäveron vähennysoikeudelle. Tämän lähtökohdan voidaan nähdä ilmentyvän niin AVL:n kuin myös arvonlisäverodirektiivin säännöksistä.⁸³ Arvonlisäveron keskeisinä taustaperiaatteina olevien neutraalisuusperiaatteen ja veron kertaantumisen estämisen periaatteen seurauksena liiketoiminnan kriteereitä on perusteltua tulkita laajasti⁸⁴. AVL:n 1 luvussa säädetään lain yleisestä soveltamisalasta. Yleiseen soveltamisalaan liittyen AVL 1.1 § 1 kohdan mukaisesti tavaran ja palvelun myynnin tulee tapahtua liiketoiminnan muodossa. Tästä huolimatta AVL ei kuitenkaan sisällä määritelmää siitä, mitä liiketoiminta on. Arvonlisäverotuksen mukainen liiketoiminnan käsite myös eroaa elinkeinoverotuksen mukaisesta liiketoiminnan

⁸⁰ Äärilä 2020, s. 580.

⁸¹ Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 4.

⁸² Kallio, Lindholm, Ojala, Sääsکیlahti & Takalo 2021, s. 722.

⁸³ Haapaniemi 2018, s. 177.

⁸⁴ Määttä 2017, s. 420.

käsitteestä⁸⁵. Elinkeinoverotuksessa liiketoiminnalle tyypillisenä on nähty voiton tavoittelu, sen itsenäisyys, suunnitelmallisuus, jatkuvuus, taloudellisen riskin olemassaolo sekä toiminnan ulospäin suuntautuneisuus rajoittamattomaan tai laajahkoon henkilökoukkuon⁸⁶. Myöskään tuloverotuksen puolelta ei voida hakea tulkintatukea arvonlisäverotuksessa käytössä olevaan liiketoiminnan käsitteeseen⁸⁷. Arvonlisäverotuksen mukaista liiketoiminnan muotoa tulkittaessa kyse onkin kokonaisarviointista, jossa huomioidaan liiketoiminnan tunnusmerkkien luoma kokonaisuus arvonlisäverolain taustaperiaatteiden ohella⁸⁸. Arviointi siitä harjoitetaanko toimintaa liiketoiminnan muodossa, tapahtuu tosiasiallisesti harjoitettavan toiminnan perusteella⁸⁹. Liiketoiminnan kriteerejä voidaankin lähteä jäsentämään arvonlisäverodirektiivin, hallituksen esityksen⁹⁰, oikeuskirjallisuuden ja oikeuskäytännön pohjalta.

Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan mukaan liiketoiminta määritellään kaikkena tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamana toimintana, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava⁹¹. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaisluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa⁹². Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklassa⁹³ käytetään puolestaan ilmaisua taloudellinen toiminta. Tämä vastaa kuitenkin sisällöllisesti nykyistä arvonlisäverolisäverodirektiiviä, eikä

⁸⁵ Haapaniemi 2018, s. 177; Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 24.

⁸⁶ Andersson & Penttilä 2014, s.19; Malmgrén & Myrsky 2020, s. 86; Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, s. 74.

⁸⁷ Haapaniemi 2018, s. 177.

⁸⁸ Määttä 2015, s. 108.

⁸⁹ Haapaniemi 2018, s. 177.

⁹⁰ HE 88/1993 vp.

⁹¹ Tarkasteltaessa arvonlisäveron vähennysoikeutta on hyvä huomioida, että esimerkiksi 168 artiklassa käytetään käsitettä liiketoimi käsitteen liiketoiminta sijaan. Tällä arvonlisäverodirektiivin ja AVL:n välisellä erolla ei kuitenkaan voitane katsoa olevan merkitystä soveltamiseen. Nieminen on todennut, että hallituksen esityksen perusteella on katsottava, että lailla on ollut tarkoitus saattaa voimaan arvonlisäverodirektiivin mukainen vähennysjärjestelmä. Näin ollen sanamuotojen ero on mahdollista poistaa lain direktiivin mukaisella tulkinnalla. Ks. myös Nieminen 2018, s. 210.

⁹² Omaisuuden hyödyntämiseen jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa on viitattu myös muun muassa seuraavien tuomioiden kohdalla: C-29/08, SKF, EU:C:2009:665 tuomion kohta 28, C-77/01, EDM, EU:C:2004:243 tuomion kohdat 57–59, C-435/05, Investrand, EU:C:2007:87 tuomion kohta 26 sekä C-465/03, Kretztechnik, EU:C:2005:320 tuomion kohta 18.

⁹³ Kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste.

terminologisella muutoksella ole tavoiteltu arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kohdistuvaa muutosta, vaikka aiempi ilmaisu taloudellisesta toiminnasta on korvattu liiketoiminnan käsitteellä⁹⁴. Korkeimman hallinto-oikeuden antaman vuosikirjaratkaisun KHO 2016:128 mukaan arvonlisäverodirektiivin liiketoimintakäsitettä on, ainakin siltä osin kuin arvonlisäverolaissa edellytetään toiminnan ansiotarkoitusta, pidettävä laajempänä arvonlisäverolain liiketoiminnan käsitteeseen nähden⁹⁵.

Vaikka AVL ei itsessään pidä sisällään määritelmää siitä, mitä liiketoiminta on, sitä kuitenkin on hallituksen esityksessä kuvattu ansiotarkoituksessa tapahtuvaksi, jatkuvaksi, ulospäin suuntautuvaksi ja itsenäisesti harjoitettavaksi toiminnaksi⁹⁶. Oikeuskirjallisuudessa tätä luetteloa on tarkennettu siten, että myös toiminnan luonteella on merkitystä arvioitaessa myyntiä ansiotarkoituksen näkökulmasta. Tällöin otetaan huomioon esimerkiksi kilpailuolosuhteet ja vallitseva tilanne markkinoilla. Tämän lisäksi toimintaan tulee sisältyä tavanomainen yrittäjäriski, jotta sen voidaan katsoa täyttävän liiketoiminnan reunaehdot.⁹⁷ Oikeuskäytännössä on mainittu myös liiketoiminnan suunnitelmallisuus edellä mainittujen kriteerien ohella⁹⁸. Arvonlisäverolle ominaisen neutraalisuuden periaatteen johdosta liiketoiminnan muotoa tulee tulkita lavasti. Tämän seurauksena sille annettava määritelmä AVL:ssa on kattavampi kuin esimerkiksi laissa elinkeinotulon verottamisesta (360/1968).⁹⁹ Sen sijaan, että tarkasteltaisiin yksinomaan yksittäisiä

⁹⁴ Ks. myös Haapaniemi 2018, s. 177. Haapaniemi on nähnyt vielä kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä käytössä olleen taloudellisen toiminnan -käsitteen olleen osuvampi tarkasteltaessa arvonlisäverotuksen soveltamisalaa. Tällöin nimittäin soveltamisalaan kuulumiseen oli voinut riittää toiminnan tapahtuminen taloudellisessa ympäristössä ja tarkoituksessa.

⁹⁵ 5.9.2016/3658 KHO:2016:128.

⁹⁶ HE 88/1993 vp., kohta 6 Keskeiset ehdotukset, alakohta Verovelvollisuus. Oikeuskirjallisuudessa toiminnan jatkuvuuden ohella on myös mainittu harjoitettavan toiminnan toistuvuus yhtenä kriteerinä. Ks. Määttä 2017, s. 427; Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 22–23; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 4.

⁹⁷ Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 22–24; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 4.

⁹⁸ Esimerkiksi tapauksessa KHO 26.9.1996/3013 yleishyödyllisen yhdistyksen toiminta katsottiin neuvonta- ja kurssitoiminnan osalta kohdistuneen ennalta rajoittamattomaan asiakaspiiriin ollen suunnitelmallista ja jatkuvaa. Ks. myös 8.4.1997/792 KHO 1997:27; 6.9.2013/2730 KHO 2013:140.

⁹⁹ Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 24. EVL:ssa elinkeinotoiminta jaetaan liiketoimintaan ja ammattitoimintaan. Karkeasti nämä voidaan erottaa toisistaan ammattitoiminnan pienimuotoisuuden kautta suhteessa liiketoimintaan. Ks. Malmgrén & Myrsky 2020, s. 81–87.

liiketoiminnan tunnusmerkkejä ja niiden toteutumista, tulee kuitenkin kiinnittää huomiota ja syventää tarkastelua siihen, mitä on tosiasiallisesti tarkoitettu tai olisi voitu tarkoittaa¹⁰⁰.

Vuoden 2021 Vero-opintopäivillä pitämässään esityksessä Äärilä nosti esille näkökannan siitä, että tulkintatukea liiketoiminnan muodon käsitteelle tulee kuitenkin yksinomaan hakea arvonlisäverodirektiivistä, eikä hallituksen esityksestä¹⁰¹, joka on annettu ennen Suomen liittymistä EU:iin. Arvonlisäverodirektiivin ohella tulkintatukea tulisi hakea myös EUT:n oikeuskäytännöstä. Tämä johtuu siitä, että arvonlisäverodirektiivi ja EUT:n oikeuskäytäntö ovat ensisijaisia suhteessa kansalliseen arvonlisäverolakiin ja kansalliseen oikeuskäytäntöön.¹⁰²

Korkein hallinto-oikeus on käsitellyt ratkaisussaan KHO 2008:84 liiketoiminnan muodon käsitettä. Harrastus- ja kilpaurheilua harjoittava yleishyödyllinen yhteisö oli tuottanut naulakkopalveluja tukeakseen toimintaansa. Naulakkopalvelut oli tuotettu talkootyönä ja korvaukseksi yleishyödyllinen yhteisö oli saanut 80 prosenttia naulakkotoiminnan tuottamista tuotoista. Tämä toiminta oli sopimuksella sovittu tuotettavaksi kaupunginteatterin tarpeiden mukaisesti. Yksittäisten talkooporukoiden työ oli epäsäännöllistä riippuen kaupunginteatterin kulloisistakin tarpeista sekä talkooporukoiden mahdollisuuksista osallistua talkootyöhön. Ratkaisussa otettiin huomioon tuottojen määrä, toiminnan jatkuvuus, ulospäinsuuntautuneisuus sekä ansiotarkoituksen ja kilpailuneutraalisuuden vaatimukset. Yleishyödyllisen yhdistyksen naulakkopalveluja tuottavan toiminnan katsottiin täyttäessään edellä mainitut seikat olevan kyseisessä tapauksessa AVL:n 1.1 §:ssä tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa harjoitettavaa toimintaa. Toiminta ei

¹⁰⁰ Määttä 2015, s. 73.

¹⁰¹ HE 88/1993 vp.

¹⁰² Äärilä 2021. Äärilän näkökanta nousi esille hänen esitelleessään tapausta KHO 2021:20, jossa oli kyse asunto-osakeyhtiön arvonlisäveron suorittamisvelvollisuudesta sen myydessä aurinkosähkölaitteistollaan tuottamaa ylijäämänsähköä. Äärilän näkökulmaa voidaan sinänsä pitää mielenkiintoisena, sillä KHO on esimerkiksi aiemmin viitannut ratkaisuihinsa mainittuun hallituksen esitykseen liiketoiminnan muotoa määriteltäessä. Esim. KHO 2014:38. Toisaalta EU-oikeudellisen periaatteen mukaisesti direktiivin tulkintavaikeus ohjaa kansallisen oikeuden tulkintaa direktiivin sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti EU-oikeuden kanssa yhtenevällä tavalla. Ks. myös Suomen Verotarkastajat SVT ry 2021, s.225–226.

kuitenkaan edistänyt yleishyödyllistä toimintaa välittömästi, minkä johdosta se katsottiin olevan AVL:ssa tarkoitettua arvonlisäverollista palvelua.¹⁰³

Tapauksessa KHO 2014:38 oli ratkaistava kysymys siitä, oliko liiton harjoittama jäsen- ja tarkastustoiminta arvonlisäverolaissa tarkoitettua liiketoimintaa. Korkein hallinto-oikeus katsoi ratkaisussaan, ettei liiton harjoittama jäsenoiminta ollut AVL:n 1.1 §:n 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa, eikä myöskään arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa. Liiton tarkoituksena oli sen sääntöjen mukaan ollut toimia jäsentensä yhdyssiteenä, kehittää laskentatoimeja terveiden liikeperiaatteiden ja hyvän kirjanpitoavan perusteella, edistää hyvää tilitoimistotapaa sekä liiton jäsenten ammattitaitoa ja -tietoa sekä huolehtia jäsentensä yhteisistä ammattieduista. Tarkoituksensa toteuttamiseksi kyseinen liitto harjoitti muun muassa tiedotus-, julkaisu-, neuvonta-, tutkimus- ja koulutustoimintaa ammatillisen tason kehittämiseksi sekä tuki jäsenoimistojensa auktorisointia. Kun jäsenien maksaman jäsenmaksun ja liiton tarjoamien jäsenpalvelujen välillä ei ollut suoraa tai välitöntä yhteyttä, ei jäsenmaksu ollut vastiketta jäseniltä liitolle kyseisistä jäsenpalveluista. Tämän johdosta kriteerit liiketoiminnan muodosta eivät täyttyneet, mutta KHO:n linjauksen mukaan liitto voi kuitenkin hakeutua harjoittamansa tarkastustoiminnan osalta arvonlisäverovelvolliseksi AVL:n 12.1 §:n perusteella.¹⁰⁴

Ensimmäisenä esitettyyn tapaukseen KHO 2008:84 liittyen Myrsky on nähnyt hyvin merkityksellisenä sen, ettei KHO katsonut naulakkopalvelujen tuottamisen kautta tehtävän varojenhankinnan välittömästi edistävän yhdistyksen yleishyödyllistä toimintaa. Hän on kuitenkin huomauttanut tilanteen saavan mahdollisesti erilaisen lopputuleman, jos kyseessä olisi ollut urheilutapahtuman yhteydessä tapahtuva toiminta. Myrsky on todennutkin, että mitä lähempänä yhdistyksen varsinaista toiminta-ajatusta varojenhankinta on, sitä todennäköisemmin se katsotaan verottomaksi.¹⁰⁵ Määttä on lähestynyt tätä KHO

¹⁰³ 21.11.2008/2913 KHO 2008:84.

¹⁰⁴ 3.3.2014/612 KHO 2014:38.

¹⁰⁵ Myrsky 2009, s. 161–162.

2008:84 tapausta tuloverolain (1535/1992) näkökulmasta. Määttän mukaan TVL määrittelee yleishyödyllisen yhteisön verovelvollisuutta viitaten AVL:n 4 §:ään, jonka mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain, jos toiminnasta saatua tuloa pidetään TVL:n mukaan yhteisön elinkeinotulona.¹⁰⁶ Myrskyn esittämä näkemys siitä, että varojenhankintaa pidettäisiin todennäköisemmin verottomana sen liittyessä läheisesti yhdistyksen toiminta-ajatukseen, voidaan nähdä perusteltuna. Yleishyödyllisen yhteisön määritelmän yhtenä kriteerinä TVL:n 22 §:n mukaan on sen toimiminen yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä. Kuten Myrsky on todennut KHO:n näkemyksen olleen tapauksessa merkittävä, voidaan nostaa esille kysymys välittömästi edistävän toiminnan määritelmästä. Jos kuitenkin yleishyödyllisen yhteisön tosiasiallisena tarkoituksena on edistää sen yleishyödyllisen luonteen toteutumista sitä varten varoja keräämällä, olisiko kuitenkin ollut tarkoituksenmukaisempaa tulla ratkaisuun, jossa toiminta olisi katsottu verottomaksi. Määttä tarkasteli tapausta viitaten TVL:iin. Yleishyödyllisen yhteisön verovelvollisuutta sääntelevän 23 §:n mukaan yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei kuitenkaan pidetä esimerkiksi yhteisön toiminnan rahoittamiseksi järjestettävistä tanssi- ja muista huvitilaisuuksista ja niihin verrattavasta toiminnasta saatuja tuloja mukaan lukien tällaisten yhteydessä harjoitettavien tarjoilutoiminnasta saatuja tuloja. Tämä tukee yllä esitettyä näkemystä siitä, olisiko kuitenkin ollut tarkoituksenmukaisempaa todeta tulot verottomiksi.

Ensimmäisenä esitetystä tapauksesta poiketen toisena käsiteltävässä tapauksessa KHO 2014:38 korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei toimintaa harjoitettu liiketoiminnan muodossa suoran ja välittömän yhteyden puuttuessa niiden väliltä. Tämän tapauksen ohella myös tapauksissa KHO 2011:75 ja KHO 2014:39 on Salon mukaan KHO luopunut aiemmin painottamastaan veron kertaantumisen estämisen periaatteesta ja näiltä osin vallitseva

¹⁰⁶ Määttä 2014, s. 110–112. Määttän mukaan, vaikka voisi ajatella olevan loogista, että verolakien yhtenevät käsitteet olisivat myös niiden tulkinnan osalta yhtenevät ei näin välttämättä kuitenkaan tosiasiallisesti ole. Näin ollen tulkittaessa verolakeja ei välttämättä myöskään ole kysymys vain kyseenomaisen verolain säännöksen tulkinnasta, vaan se kytkeytyy osaksi säädösympäristöään. Tämä kytkös voi ilmentyä suoraan lainsäädännöstä tai oikeuskirjallisuudessa esitetyn tulkintasuosituksen kautta. Tämä Määttän esille nostama kytkös AVL:n 4 §:n ja TVL:n osalta on verokohtelu integroinut tiiviisti näiden kahden verolain välille. Ks. myös Andersson, Linnakangas & Frände 2016, s. 56.

oikeustila on muuttunut¹⁰⁷. Vuosikirjapäätöksessä KHO 1996-B-557 oli myös kyse yhdistyksen harjoittaman toiminnan arvonlisäverollisuudesta¹⁰⁸. Kuten Salo on nostanut esille, päätöksessä on painotettu verotuksen neutraalisuuden ja veron kertaantumisen estämisen periaatteita. Näiden voitiin tuolloin katsoa puoltaneen yhdistyksen verovelvollisuutta ja sen toiminnan tapahtuneen AVL:n 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa.¹⁰⁹ KHO:n ratkaisukäytännössä tapahtuneen muutoksen osalta merkityksellistä on se, että niin verotuksen neutraalisuutta kuin veron kertaantumisen estämisen periaatetta kumpaakin voidaan pitää arvonlisäveroon liitettävänä ominaispiirteinä. Näihin ominaispiirteisiin tehtäviin rajauksiin liittyy merkittävä vaikutus, joka näkyy oikeustilan muuttumisena ja toisaalta myös periaatteiden merkityksen kevenytymisenä näiltä osin.

¹⁰⁷ Salo 2016, s. 58. Tapauksissa KHO 2011:75 (8.9.2011/2508) ja KHO 2014:39 (3.3.2014/613) oli tapauksen KHO 2014:38 tapaan kyse yhdistysten jäsenmaksujen arvonlisäverotuksesta. Ensimmäisessä tarkemmin siitä, voitiinko liiton katsoa harjoittavan AVL:ssa tarkoitettua liiketoimintaa jäsen- ja tarkastustoiminnassaan. Toisen tapauksen osalta ratkaistavana oli kysymys yhdistyksen jäseniltään perimien jäsenmaksujen käsittelystä kokonaan arvonlisäverollisina tai niiden käsittelemisestä arvonlisäverollisina niiltä osin kuin ne olivat katsottavissa kohdistuvan jäsenkohtaisiin palveluihin.

¹⁰⁸ 22.5.1996/1582 KHO 1996-B-557.

¹⁰⁹ Salo 2016, s. 58.

3 Arvonlisäveron vähennysoikeus

3.1 Arvonlisäveron vähennysoikeuden merkitys

Arvonlisäveron vähennysoikeuden nähdään olevan arvonlisäverojärjestelmän keskeinen osa¹¹⁰. Arvonlisäveron vähennysoikeus perustuu veron kertaantumisen estämisen periaatteeseen, joka on yksi arvonlisäveron ominaispiirteistä. Vähennysoikeusjärjestelmän johdosta liiketoiminta tapahtuu verottomin tuotantopanoksin eikä piilevää veroa synny.¹¹¹ EU:ssa käytössä oleva arvonlisäverojärjestelmä soveltaa epäsuoraa vähennysmenetelmää. Epäsuorassa vähennysmenetelmässä myynneistä kannetuista veroista vähennetään ostoihin sisältyneet verot.¹¹² Toisaalta on nähty, että täysin kertaantumaton arvonlisävero saattaa olla vain raja-arvo, jota käytännössä ei ole mahdollista saavuttaa. Tämä johtuu kolmesta tekijästä: kaikki hyödykkeet eivät ole arvonlisäverollisia, kaikki luovutukset eivät synnytä veronmaksuvelvollisuutta eikä hankinnoista maksettuja arvonlisäveroja saada vähentää rajoituksetta.¹¹³

Arvonlisäveroa suoritetaan vaihdannan jokaisessa vaiheessa. Tilittäessään arvonlisäveroa myynnistä, verovelvollinen yritys vähentää myynnin verosta ostohintoihin sisältyneen veron. Ostojen arvonlisäveron ylittäessä myyntien arvonlisäveron, Verohallinto palauttaa niin sanotusti liikaa tilitetyn veron määrän verovelvolliselle.¹¹⁴ Tästä säädetään AVL:n 147a §:n 1 momentissa. Arvonlisäveron verokaudella tarkoitetaan ajanjaksoa, jolta määräytyvä vero ilmoitetaan ja maksetaan Verohallinnolle. Palautusoikeus koskee kaikkia verovelvollisia riippumatta verokauden pituudesta.¹¹⁵ Lain oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (9.9.2016/768) luvussa 3 säädetään oma-aloitteisten verojen, joihin arvonlisäverokin lukeutuu, verokaudesta. OVML 11 §:n mukaisesti pääsääntönä on,

¹¹⁰ Nieminen 2015, s. 208; Haapaniemi 2018, s. 178.

¹¹¹ Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 12–13; Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 402; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 12.

¹¹² Saukko 2005, s. 37–38.

¹¹³ Wikström, Ossa & Urpilainen 2015, s. 395; Kallio, Lindholm, Ojala, Sääsilahti & Takalo 2021, s. 722.

¹¹⁴ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 402–403.

¹¹⁵ Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 282; Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 876, 925; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 18.

että verokautena on kalenterikuukausi. Verokausi voi pituudeltaan olla myös neljänneskalenterivuosi tai kalenterivuosi. Verokauden pituus määräytyy liikevaihtoperusteisesti.

Arvonlisäveron yhtenä ominaispiirteenäkin nähty neutraalisuuden periaate ja siten laaja veropohja johtavat niin ikään siihen, että vähennysoikeusjärjestelmä on kattava. AVL:n pääsäännön mukaan vähennysoikeus käsittääkin kaikki arvonlisäverolliseen liiketoimintaan verollisesti tehdyt ostot. On katsottu, että tätä pääsääntöä on tulkittava laajasti ja vastaavasti pääsäännöstä tehtyjä poikkeuksia on tulkittava suppeasti¹¹⁶. Laajan vähennysoikeuden avulla on mahdollistettu menettely, jolla arvonlisävero on mahdollista vyöryttää lopullisen kuluttajan rasitukseksi¹¹⁷.

3.2 Yleiset edellytykset

Yleisenä edellytyksenä vähennysoikeudelle on ensinnäkin AVL 102 §:ssä mainittu verollinen liiketoiminta. AVL 102 §:n 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 tavarantoimituksen siirrosta varastointimenettelystä suoritettavan veron.*

Verollisella liiketoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, joka tämän lain mukaan aiheuttaa tavarantoimituksen tai palvelun myyjälle verovelvollisuuden.

Hankintaan sisältyvällä verolla tarkoitetaan tässä laissa 1 momentissa tarkoitettua veroa.

AVL 102 §:ssä olevat kohdat voidaan kiteyttää kotimaan ostoihin, EU:n ulkopuolelta maahan tuotuihin tavaroihin, EU:n sisäisiin tavarantoimituksiin sekä esimerkiksi ulkomailta

¹¹⁶ Määttä 2015, s. 546; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 15.

¹¹⁷ Männistö 2012, s. 284; Haapaniemi 2018, s. 178.

tehtyihin palveluostoihin ja rakentamispalveluostoihin kotimaan talousalueella. Verollisesta liiketoiminnasta siis toiminnanharjoittaja tilittää myynnistään arvonlisäveron sen ollessa yleisen verokannan, alennetun verokannan tai nollaverokannan alainen¹¹⁸. Yleinen verokanta on Suomessa 24 prosenttia AVL 84 §:n mukaisesti. Se on pääsääntö, jota sovelletaan, ellei laissa ole erikseen säädetty toisin.

Arvonlisäveron vähennysoikeuteen liittyen on erotettava toisistaan nollaverokanta ja verottomuus. Nollaverokannalla tarkoitetaan 0 %:n arvonlisäverokantaa. Toisin kuin verottomuuden kohdalla, nollaverokannan alaisiin tuotteisiin ja palveluihin kuitenkin sisältyy arvonlisäveron vähennysoikeus. Nollaverokannan alaisia ovat esimerkiksi tavaran myynti EU-maihin arvonlisäverovelvollisille ostajille, vienti EU-alueen ulkopuolelle sekä jäsenlehtien ja mainosten veroton myynti yleishyödyllisille yhteisöille. Puolestaan arvonlisäverottomia ovat esimerkiksi yleissivistävä ja ammatillinen koulutus, korkeakouluopetus ja taiteen perusopetus, terveyden- ja sairaanhoito sekä rahoitus- ja vakuutuspalvelut. Kotimaisissa ostoissa arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytyksenä on lisäksi se, että yritys on merkitty Verohallinnon ylläpitämään arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Esimerkiksi yrityksen liikevaihdon ollessa vähäistä, on arvonlisäverovelvollisten rekisteriin haikutuminen vapaaehtoista¹¹⁹.

Yleisenä periaatteena niin yleiskulujen kuin myös suoraan kohdistettavien kulujen osalta voidaan pitää sitä, että lähtökohtaisesti on arvonlisäverovelvollisen tehtävä osoittaa kulujen vähennyskelpoisuus.¹²⁰ Haapaniemen mukaan näyttökynnys ylittyykin silloin, kun on luotettavasti todettavissa vähennettäväksi vaadittujen yleiskulujen olevan taloudelliseen toimintaan kuuluvien arvonlisäverollisten liiketoimen hinnan osatekijöitä¹²¹. On

¹¹⁸ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 404.

¹¹⁹ Verohallinto 2021. 1.1.2021 tai sen jälkeen alkaviin tilikausiin sovelletaan vähäisen liiketoiminnan rajana ollut 15 000 euroa aikaisemman 10 000 euron sijaan.

¹²⁰ Esim. C-104/12 Becker, EU:C:2013:99 tuomion kohta 26. KS. myös Haapaniemi 2018, s. 189.

¹²¹ Niin sanotusta hinnan osatekijyyden -kriteeristä on mainittu esimerkiksi tuomion C-29/08, SKF, EU:C:2009:665 tuomion kohdassa 60 seuraavasti: ”Suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo edellyttää, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen palvelujen kustannukset sisältyvät joko tiettyjen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hintaan tai verovelvollisen taloudellisen toimintansa yhteydessä tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hintaan.” Vastaavasti myös tuomion C-118/11, Eon Aset Menidjunt, EU:C:2012:97 tuomion kohdassa 48.

kuitenkin huomattava, ettei vaatimus taloudelliseen toimintaan kuuluvien arvonlisäverollisten liiketoimen hinnan osatekijöistä ole sinällään ehdoton, sillä vähennysoikeus voi myös koskea liiketoiminnan lopettamiseen liittyviä kuluja tai epäonnistuneen liiketoiminnan aloituskuluja.¹²²

KHO on käsitellyt vähennysoikeuteen liittyvät tapaukset KHO 1999:71 ja KHO 1999:72, joista ensimmäisessä myyjät eivät olleet merkinneet laskuun arvonlisäveroasetuksen 4 §:n edellyttämää merkintää ”ALV rek.”¹²³. Tässä tapauksessa myyjät olivat merkinnän puuttumisesta huolimatta kuuluneet arvonlisäverovelvollisten rekisteriin ja näin ollen ostaja oli oikeutettu vähennykseen. Samaan ratkaisuun kuitenkin liittyi vielä kolmas myyjä, joka oli veroa koskevien merkintöjen lisäksi sisällyttänyt laskuun merkinnän arvonlisäverovelvollisten rekisteriin kuulumisesta. Koska kyseinen myyjä ei tosiasiallisesti kuulunut arvonlisäverovelvollisten rekisteriin ja ostaja oli tästä myyjän vilpillisestä menettelystä tietoinen, ei ostajalla ollut oikeutta vähennykseen.¹²⁴ Toisessa tapauksessa KHO 1999:72 veroa koskevien merkintöjen lisäksi oli myyjä merkinnyt myös laskuun verovelvollisuutta osoittavan merkinnän ”ALV rek.”. Myyjä ei ollut kuulunut ostojen tapahtuessa arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, eikä myöskään takautuvasti rekisteröitynyt tuolle ajalle. Koska ostaja ei ollut ollut tietoinen myyjän vilpillisestä toiminnasta, vilpittömän mielen suojan perusteella ostajalla oli vähennysoikeus kyseisen oston arvonlisäverosta.¹²⁵ Näiden kahden Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun mukaan ostajalle ei siis ole asetettu yleistä selonottovelvollisuutta myyjän kuulumisesta arvonlisäverovelvollisten rekisteriin¹²⁶.

¹²² Haapaniemi 2018, s. 182. Ks. myös C-29/08, SKF, EU:C:2009:665 tuomion kohta 71.

¹²³ Vaatimus ALV rek. -merkinnästä ei ole enää nykyisin käytössä. Oikeustila on muuttunut tämän osalta 25.4.2003 annetussa laissa arvonlisäverolain muuttamisesta (25.4.2003/325). Laki on tullut voimaan 1.1.2004 alkaen.

¹²⁴ 31.12.1999/4351 KHO 1999:71.

¹²⁵ 31.12.1999/4352 KHO 1999:72.

¹²⁶ Ks. KHO 20.6.2002/1550. Tapauksessa kyse oli vuokralaisen vähennysoikeudesta tilanteessa, jossa vuokranantaja ei kuulunut arvonlisäverollisten rekisteriin. Vuokrat oli kuitenkin peritty sisältäen arvonlisäveron. Vuokralainen ei ollut selvittänyt vuokranantajan arvonlisäverovelvollisuutta ja näin ollen vuokralainen ei katsottu saavan vilpittömän mielen suojaa. Vuokralaisella ei tästä johtuen ollut vähennysoikeutta vuokriin sisältyneiden arvonlisäverojen osalta. Ainakin oikeuskäytännön mukaan 'kiinteistöjen käyttöoikeuden luovutuksen osalta ostajalle tai vuokralaiselle on siis asetettu pääsäännöstä poiketen selonottovelvollisuus myyjän kuulumisesta arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

Vuonna 2012 EUT antoi tuomionsa yhdistetyissä asioissa C-80/11 ja C-142/11, Mahagében Kft ja Péter Dávid. Asioissa oli kyse verovelvollisen velvollisuudesta esittää näyttö siitä, että laskusta ilmenevä liiketoimi on todella suoritettu, ja että laskun laatinut yhtiö on toiminut sääntöjen mukaisesti. Perustuen arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 167 artiklaan, 168 artiklan a alakohtaan, 178 artiklan a alakohtaan, 220 artiklan 1 kohtaan ja 226 artiklaan katsottiin, ettei veroviranomainen voinut evätä ostajan oikeutta vähentää arvonlisäveroa myyjän syyllistyessä vilpilliseen toimintaan ilman, että veroviranomainen kykenee esittämään objektiivisiin seikkoihin perustuvaa näyttöä ostajan vilpillisestä mielestä. Perustuen arvonlisäverodirektiivin 2006/12 167 artiklaan, 168 artiklan a alakohtaan, 178 artiklan a alakohtaan ja 273 artiklaan katsottiin, ettei veroviranomainen voinut evätä ostajan oikeutta vähentää arvonlisäveroa, kun ostaja ei ole varmistunut laskun laatijan verovelvollisuudesta. Veroviranomainen ei voinut evätä ostajan oikeutta vähentää arvonlisäveroa myöskään, jos ostajalla ei laskun lisäksi ole muita asiakirjoja, joilla se kykenisi osoittamaan vallitsevan tilanteen direktiivissä vähennysoikeuden käyttämiseksi asetettujen aineellisten ja muodollisten edellytysten täytyessä ja ostajan ollessa vilpittömin mielin.¹²⁷ Viitaten EUT:n yhdistettyihin asioihin C-80/11 ja C-142/11, Mahagében Kft ja Péter Dávid, KHO on katsonut vuosikirjaratkaisussaan KHO 2016:24 ostajan saaneen vilpittömän mielen suojan, kun Verohallinnon ei katsottu esittäneen objektiivista näyttöä siitä, että ostaja olisi tiennyt tai ostajan olisi pitänyt tietää myyjän vilpillisestä toiminnasta liiketoimien kuitenkin ollessa todellisia. Näin ollen ostajalle ei voitu maksuunpanna sen vähentämiä arvonlisäveroja.¹²⁸

Vuonna 2018 antamassaan tuomiossa koskien yhdistettyjä asioita C-459/17 ja C-460/17, SGI ja Valériane SNC, on EUT toisaalta katsonut, että arvonlisäveron vähennysoikeutta ei voi syntyä, jos tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus ei ole tosiasiallisesti

¹²⁷ C-80/11 ja C-142/11, Mahagében ja Dávid, EU:C:2012:373.

¹²⁸ 8.3.2016/714 KHO 2016:24.

tapahtunut. EUT on lisäksi katsonut, ettei Verohallinnon tarvitse tässä tilanteessa osoittaa yhtiön toimineen vilpillisessä mielessä.¹²⁹

Syventävässä vero-ohjeessaan Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa on Verohallinto ottanut kantaa edellä esitettyjen tapauksien kaltaisiin tilanteisiin. Sen mukaan laskussa ei saa olla mainintaa veron määrästä tai verokannasta, mikäli myyjää ei ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Myyjän rekisteröinnin ollessa vireillä, tulee merkintänä laskussa käyttää ”alv-rekisteröinti vireillä”, mikäli myyjä merkitsee laskuun veron ja verokannan. Tällöin ostajan tehdessä vähennyksen, tulee ostajan varmistaa myyjän rekisteröityminen arvonlisäverovelvolliseksi. Puolestaan myyjän tulee antaa tarvittaessa oikaisulasku, jos häntä ei merkitä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Verohallinnon kannan mukaan tosiasiallisia olosuhteita vastaamattomasti myyjän tekemät merkinnät eivät lähtökohtaisesti tuo arvonlisäveron vähennysoikeutta ostajalle. Kuitenkin Verohallinnon todetessa ostajalle myyjän vilpilliseen toimintaan liittyen vilpittömän mielen suojan, on ostaja oikeutettu arvonlisäveron vähennykseen.¹³⁰

3.3 Rajoitukset

Yksi arvonlisäveron ominaispiirteistä on veron kertaantumisen estämisen periaate, jonka toteutumiseen pyritään vaikuttamaan vähennysmenettelyjärjestelmän avulla¹³¹. Käytännössä tätä periaatetta on kuitenkin jouduttu kaventamaan arvonlisäveron vähennysoikeuksia rajoittamalla.

¹²⁹ C-459/17 ja C-460/17, SGI ja Valérian SNC, EU:C:2018:501 kohdat 35–47. Tuomion kohdassa 39 EUT vielä erikseen muistuttaa siitä, että sen, joka vaatii arvonlisäveroa vähennettäväksi, on osoitettava, että hän täyttää vähennyksen tekemisen edellytykset (tuomio 26.9.1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, 24 kohta).

¹³⁰ Verohallinto 2019a, kappale 6.1.10 & kappale 9.2.

¹³¹ Ruohola 2008, 22. tammikuuta; Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 12–13; Nyrrinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 402; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 12.

Arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta merkityksellinen on AVL 61 §, jonka mukaan veroa ei suoriteta muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä olevan tavaran ja palvelun myynnistä. Arvonlisäveron vähennysoikeuden pääsääntöön säädetään poikkeukset AVL:n 114 §:ssä:

Vähennystä ei saa tehdä, kun hankinta koskee seuraavia tavaroita ja palveluja:

- 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 kohta on kumottu L:lla 29.4.2011/417.*
- 5) henkilöautot, moottoripyörät, matkailuperävaunut, rakenteeltaan pääasiallisesti huvi- tai urheilukäyttöön tarkoitettut vesialukset ja sellaiset ilma-alukset, joiden suurin sallittu lähtömassa on enintään 1 550 kg, sekä niihin tai niiden käyttöön liittyvät tavarat ja palvelut. (29.12.1994/1486)*

Tässä AVL 114 §:ssä olevan luettelon kohtien osalta vähennysoikeutta ei ole, vaikka osto olisikin verollinen ja se liittyisi yhtiön liiketoimintaan.¹³² AVL 114.1 §:ssa oleva luettelo on näin ollen tyhjentävä¹³³. Muita vähennysoikeutta rajaavia ehtoja on sisällytetty AVL 114 a–116 §:iin. Näistä voidaan mainita esimerkiksi 115 §:n mukainen rajoitus siitä, ettei tavarasta saa tehdä vähennystä, mikäli se on käytettynä hankittu edelleen myyntiä varten.

3.4 Suoraan kohdistettavat kulut

Arvonlisäveron vähennysoikeus koskee verollisia ja vähennykseen oikeuttavia liiketoiminnan kuluja. EUT on vuonna 1995 antamassaan tuomiossa C-4/94, BLP Group määrittellyt ensimmäisen kerran oikeuskäytännössään suoran ja välittömän yhteyden¹³⁴

¹³² Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 437; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 15. Ks. myös Ruohola 2008, 22. tammikuuta.

¹³³ Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 226; Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 437; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 15.

¹³⁴ ”Direct and immediate link” englanninkielisen tuomion kohdassa 19. C-4/94, BLP Group v. Commissioners of Customs & Excise, EU:C:1995:107.

edellytyksen kulujen ja verotettavan liiketoiminnan välille. Omaisuudenhoitoyhtiö BLP toimitti palveluitaan kaupallisille yhtiöille, jotka tuottivat tavaroita huonekalu- ja kotitalousteollisuuden käyttöön. Se oli aiemmin ostanut erään yhtiön koko osakepääoman ja myöhemmin sen huonon taloustilanteen vuoksi myynyt osakkeista 95 prosenttia. Osakkeiden myynnistä saatu summa oli käytetty BLP:n velkojen kattamiseen. BLP oli vaatinut arvonlisäveroilmoituksessaan arvonlisäveron vähennysoikeutta pankin, asianajajien ja veroneuvojien palveluita koskevista laskuista liittyen osakkeiden myyntiin. Vähennysvaatimus oli kuitenkin evätty veroviranomaisen toimesta vedoten osakkeiden myynnin arvonlisäverotuksen kannalta verovapaaseen luovutukseen. EUT katsoi tuomiossaan kohdassa 19, että vähennysoikeuden syntymiseksi kyseessä olevilla tavaroilla ja palveluilla on oltava suora ja välitön yhteys verotettavaan liiketoimintaan. Näin ollen verovelvollisen toiminnan lopullisella päämäärällä ei ole merkitystä. EUT totesi tuomion kohdassa 24, että kyseessä olevan toimenpiteen objektiivisen sisällön huomioiminen olisi vastoin arvonlisäverojärjestelmän oikeusvarmuuden ja veron soveltamiseen liittyvien toimenpiteiden helpottamisen päämääriä.¹³⁵ Suoran ja välittömän yhteyden luonteeseen liittyen EUT on lisäksi todennut, ettei määritelmästä ole realistista yrittää kehittää täsmällisempää muotoilua. Sovellettaessa arviointiperustetta suorasta ja välittömästä yhteydestä on huomioitava kaikki olosuhteet, joissa kyseiset liiketoimet on toteutettu ja huomioitava vain toiseikat eli liiketoimet, jotka liittyvät objektiivisesti verovelvollisen veronalaiseen toimintaan.¹³⁶

Laitinen, Lamppu ja Pokkinen ovat katsoneet tämän BLP:n tuomion tulkinnan olevan joustavampi kuin myöhemmin käsiteltävän C-29/08, SKF:n tuomion kohdalla¹³⁷. Heidän mukaansa BLP:n tuomio kavensi useassa jäsenvaltiossa osakkeiden myyntiin liittyvien kulujen arvonlisäveron vähennysoikeutta.¹³⁸ BLP:n tuomioon liittyen Vuodelta 1998

¹³⁵ C-4/94, BLP Group v. Commissioners of Customs & Excise, EU:C:1995:107.

¹³⁶ C-104/12 Becker, EU:C:2013:99 tuomion kohdat 21–22; C-98/98 Midland Bank, EU:C:2000:300 tuomion kohta 25.

¹³⁷ Ks. tuomion C-29/08, SKF, EU:C:2009:665 kohta 47.

¹³⁸ Laitinen, Lamppu & Pokkinen 2012, s. 195.

olevaan Verohallituksen muistioon viitaten Nieminen on nähnyt, että osakkeiden myyntikulujen vähennyskeltomuutta pidettiin Suomessa selvänä¹³⁹.

3.5 Yleiskulut

3.5.1 Yleiskulujen käsite

Edellisessä aluvuossa käsitelty BLP:n tuomio synnytti yleiskulujen vähennysoikeudelle vaateen suoran ja välittömän yhteyden olemassaolosta verotettavaan liiketoimintaan nähden. Yleiskuluille tunnusomaisena pidetään sitä, ettei niiden osalta voida suoraan osoittaa niitä aiheuttanutta liiketoimea. Ne siis syntyvät yhtiön toiminnasta ja eivät ole suoraan kohdistettavissa tietyistä toiminnasta johtuviksi, mutta palvelevat yleisemmällä tasolla liiketoimintaa tai ainakin pääosaa liiketoiminnasta. Tällaisia yleiskuluja voivat olla esimerkiksi yhtiön johtamista ja hallintoa, kiinteistöä, muita yrityksen yleisiä toimintaedellytyksiä ylläpitävät, konsernin toiminnan uudelleenjärjestelyihin liittyvät sekä tietyn varallisuuskokonaisuuden siirron toteuttamisesta aiheutuvat kulut.¹⁴⁰ Myös markkinointiin liittyviä kuluja, ostettuja konsultointipalveluja, juridisia palveluja sekä muita asiantuntijapalveluja voidaan pitää tyypillisinä yleiskuluina¹⁴¹. Verohallinnon syventävässä vero-ohjeessa on yleiskulut määritelty hyvin lavealla tavalla kuluiksi, jotka palvelevat verovelvollisen liiketoimintaa kokonaisuudessaan. Esimerkkinä tyypillisistä yleiskuluista on annettu vain erilaiset hallinnolliset kulut kuten esimerkiksi kirjanpitokulut sekä emoyhtiönä toimimisesta aiheutuneet kulut.¹⁴² Yleiskulujen käsitettä voidaankin pitää hieman

¹³⁹ Nieminen 2016, s. 495–496. Verohallituksen muistiossa todettiin ”Jos osakkeiden tai muiden arvopapereiden hankinta perustuu niistä saataviin osinko- tai myyntituottoihin taikka hankinnan ei voida muutoinkaan selvittää liittyvän suoraan yhtiön arvonlisäverollisen toiminnan harjoittamiseen, osakkeet on hankittu muuhun kuin arvonlisäverolliseen toimintaan. Niihin kohdistuviin kustannuksiin sisältyviä veroja ei voi siten vähentää. Osakkeista ja muista arvopapereista saatavista myyntituotoista ei suoriteta arvonlisäveroa. Verottomiin tuottoihin suoraan kohdistuviin kustannuksiin mahdollisesti sisältyvä vero ei ole arvonlisäverotuksen yleisten säännösten perusteella vähennyskelpoinen. Tämä koskee myös niitä osakkeita, joiden hankintaan ja hallinnointiin liittyviin kustannuksiin sisältyvät verot ovat olleet vähennyskelpoisia.” Verohallitus 1998, s. 5.

¹⁴⁰ Haapaniemi 2018, s. 178–179; Kuusala & Sainio 2018, s. 156; Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 416; Verohallinto 2020, kappaleet 3.1 ja 4; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 15.

¹⁴¹ Salomaa 2013, 12. maaliskuuta.

¹⁴² Verohallinto 2020, kappale 3.1.

epätarkkarajaisena¹⁴³. Tarkasteltaessa yleiskulujen luonnetta tulkinta-apuna voidaan kuitenkin käyttää pohdintaa kausaalisuhteista. On myös nähty, ettei arvonlisäveron vähennysoikeuden olemassaoloa yleiskulujen luonteesta johtuen voida määritellä yksiselitteisesti niiden myöhemmässä vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien perusteella, joihin kohdistuvat aikaisempien vaihdannan vaiheiden toteutetut liiketoimet¹⁴⁴.

EUT:n 22.2.2001 antaman tuomion perusteella asiasta C-408/98, Abbey National yleiskulut voivat myös palvella vain rajattua osaa yhtiön taloudellisesta toiminnasta. Abbey National plc:n tytäryhtiö Scottish Mutual Assurance plc¹⁴⁵ harjoitti verosta vapautettua vakuutustoimintaa sekä verollista liiketilojen vuokrausta ammatti- ja liikekäyttöön. Myydessään joulukuussa 1992 vuokraoikeutensa alivuokraoikeuksineen konsernin ulkopuolelle kuuluvalla yhtiöllä, Scottish Mutual joutui hankkimaan erilaisia arvonlisäverollisia palveluita. Scottish Mutual:n veroasioista vastaava emoyhtiö Abbey National katsoi koko arvonlisäveron olevan vähennyskelpoinen. Puolestaan veroviranomainen katsoi ainoastaan osan näihin kustannuksiin sisältyvästä arvonlisäverosta olevan vähennyskelpoista. Viitaten muun muassa aiemmassa alaluvussa käsiteltyyn BLP:n tuomioon EUT katsoi, että Scottish Mutual:n hankkimilla palveluilla ei ollut suoraa ja välitöntä yhtyettä tiettyyn myyntitoimeen ja näin vähennysoikeutta ei sen perusteella syntynyt¹⁴⁶. Kuluilla oli kuitenkin suora ja välitön yhteys kyseisen verovelvollisen kaikkeen taloudelliseen toimintaan. Näin ollen kulut voitiin katsoa yleiskuluiksi. Kuluilla ollessa suora ja välitön yhteys taloudellisen toiminnan selvästi rajattuun osaan siten, että ne voidaan katsoa yleiskuluiksi ja jos kaikki yrityksen tämän osan liiketoimet ovat arvonlisäverollisia, on verovelvollisella oikeus vähentää näiden palvelujen hankkimisesta aiheutuneisiin kuluihin

¹⁴³ Niin ikään Keskuskauppakamari on vuonna 2020 antamassaan lausunnossa luonnoksesta Verohallinnon ohjeeksi arvonlisäveron vähennysoikeudesta nostanut esille puutteen siitä, mitä voidaan tarkemmin ottaa nyt käyttöön yleiskuluina. On hyvä huomioda, että kyseistä ohjeen versiota, josta lausuntoa on pyydetty ei ole nyt ollut saatavilla. Ainakin jonkinasteinen ero on luultavimmin olemassa julkaistun ohjeen ja lausuntoversion viittaaman kohdan välillä, sillä lausunnossa on viitattu kappaleeseen, jota itse julkaistussa ohjeessa ei kuitenkaan ole.

¹⁴⁴ Haapaniemi 2018, s. 179.

¹⁴⁵ Jäljempänä Abbey National ja Scottish Mutual. Abbey National edustaa kokonaan omistamaansa tytäryhtiötä, henkivakuutusyhtiö Scottish Mutual, arvonlisäveroasioissa.

¹⁴⁶ C-408/98, Abbey National, EU:C:2001:110 tuomion kohta 25.

sisältynyt arvonlisävero kokonaisuudessaan¹⁴⁷. Tuomiossa todettiin, että yleiskulut ovat osa arvonlisäverovelvollisen yrityksen tuotteiden hintojen kustannustekijöitä. Tuomion 35 kohdan mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklan mikä tahansa muunlainen tulkinta olisi ristiriidassa sen periaatteen kanssa, että arvonlisäverojärjestelmän edellytetään olevan täysin neutraali yrityksen kaikkeen taloudelliseen toimintaan kohdistuvan verorasituksen suhteen, kuitenkin edellyttäen, että kyseessä olevat taloudelliset toimet ovat itsessään arvonlisäverollisia. Mikäli verorasitus ei olisi täysin neutraali, taloudellisen toiminnan harjoittaja joutuisi kantamaan arvonlisäveron rasituksen ilman, että kyseisellä toimijalla olisi kuitenkaan mahdollisuutta vähentää sitä arvonlisäveroa.¹⁴⁸ Yhtiöllä ollessa arvonlisäverotonta liiketoimintaa tai soveltamisalan ulkopuolista toimintaa, voitiin arvonlisäverollisen liiketoiminnan myyntiin liittyvät kulut vähentää kokonaisuudessaan.¹⁴⁹

EUT:n lokakuussa 2009 antamassa tuomiossa koskien asiaa C-29/08, SKF pohdittiin hyödykkeiden yhteyttä arvonlisäverolliseen toimintaan. Arvonlisäverovelvollisen hankkimilla hyödykkeillä on lähtökohtaisesti vähennysoikeus liittyen kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettujen liiketoimien yhteydessä. Tämän vähennysoikeuden tarkoituksena on vapauttaa elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Näin ollen vähennysoikeusjärjestelmä takaa verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta. Tässä kuitenkin edellytetään, että toiminta itsessään kuuluu arvonlisäverollisuuden piiriin.¹⁵⁰ Tämän seurauksena tilanteessa, jossa elinkeinonharjoittaja hankkii hyödykkeitä arvonlisäverottomaan toimintaan, arvonlisäveroa ei suoriteta ja näin ollen myöskään ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ei voida vähentää. Tämän seurauksena vaihdantaketjun aiemmillä vaiheilla on merkitystä arvonlisäveron vähennysoikeuden syntymisessä. Vähennysoikeuden olemassaolo siis määritetään niiden liiketoimien perusteella, jotka suoritetaan

¹⁴⁷ C-408/98, Abbey National, EU:C:2001:110 tuomion kohta 42.

¹⁴⁸ C-408/98, Abbey National, EU:C:2001:110 tuomion kohdat 34 ja 35.

¹⁴⁹ Laitinen, Lamppu & Pokkinen 2012, s. 196.

¹⁵⁰ C-29/08, SKF, EU:C:2009:665 tuomion kohdat 55 ja 56.

vaihdantaketjun myöhemmissä vaiheissa, joihin aikaisemmassa vaihdantaketjun vaiheessa toteutetut liiketoimet kohdistuvat. Näin ollen suoran ja välittömän yhteyden valitessa vaihdantaketjun aikaisemman ja myöhemmän vaiheen tai vaiheiden välillä vähennysoikeuteen oikeuttavassa liiketoimessa, syntyy oikeus arvonlisäveron vähennykseen. Mikäli näin ei kuitenkaan ole, on EUT:n tuomion perusteella tutkittava se ovatko aikaisemmassa vaihdantaketjun vaiheessa hankittujen hyödykkeiden hankintakulut osa arvonlisäverovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan kohdistuvia yleiskuluja. Niin suoraan kohdistettavien kulujen kuin yleiskulujenkin osalta edellytetään suoraa ja välitöntä yhteyttä arvonlisäverolliseen taloudelliseen toimintaan, kuten edellytettiin myös edellä olevassa Abbey Nationalin asiassa.¹⁵¹

3.5.2 Yleiskulut soveltamisalaan kuulumattomassa liiketoiminnassa

AVL:n soveltamisalaan kuuluvaan toimintaan liittyvien yleiskulujen vähennysoikeus on osittainen tilanteissa, joissa yhtiö harjoittaa AVL:n soveltamisalaan kuuluvan toiminnan lisäksi soveltamisalaan kuulumatonta toimintaa. Tähän rajanvetoon liittyen on oikeuskäytäntöä löydettävissä niin EUT:n kuin KHO:n toimesta.

Asiassa C-437/06, *Securita* yhtiö harjoitti ensinnäkin arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan kuuluvaa verotonta toimintaa, toiseksi arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan kuuluvaa verollista toimintaa ja kolmanneksi arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan kuulumatonta toimintaa. Asiassa oli kyse ensinnäkin siitä, kuinka oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero on määritettävä tilanteessa, jossa verovelvollinen harjoittaa sekä taloudellista toimintaa että muuta kuin taloudellista toimintaa. EUT katsoi, että verovelvollisen harjoittaessa sekä arvonlisäverollista tai arvonlisäverosta vapautettua taloudellista toimintaa, että muuta kuin taloudellista toimintaa eli toimintaa, joka ei kuulu kuudennen direktiivin soveltamisalaan, arvonlisävero voidaan vähentää

¹⁵¹ C-29/08, *SKF*, EU:C:2009:665 tuomion kohdat 59 ja 60.

vain siltä osin kuin kyseiset kulut voidaan kohdistaa kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun verovelvollisen taloudelliseen toimintaan.¹⁵²

Asiassa C-465/03, Kretztechnik EUT:n antaman tuomion perusteella voidaan katsoa verovelvollisella olevan arvonlisäveron soveltamisalaan kuulumattoman liiketoimen osalta arvonlisäveron vähennysoikeus. EUT on tuomion kohdassa 34 tuonut esille jo aiemminkin läpikäydyssä C-29/08, SKF:n tuomiossa¹⁵³ esille nousseen arvonlisäveron vähennysjärjestelmän pyrkimyksen vapauttaa elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Arvonlisäveron soveltamisalaan kuulumattoman liiketoimen osalta vähennysoikeus on olemassa kuitenkin edellä kuvatusta pyrkimyksestä poiketen vain silloin, kun soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan voidaan katsoa tapahtuvan verovelvollisen suorittaman arvonlisäveronalaisen taloudellisen toiminnan yhteydessä. Tällöin kyseisillä palveluilla on tuomion kohdan 36 mukaisesti suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan.¹⁵⁴

Saukko on käsitellyt näitä kahta edellä esitettyä EUT:n ratkaisua ja tullut näkemykseen, että asiat C-437/06, Securenta ja C-465/03, Kretztechnik eivät ole toisiaan poissulkevia ratkaisuja. Tämän johdosta ratkaisujen määrittelemä rajanveto soveltamisalaan kuuluvan ja soveltamisalaan kuulumattoman toiminnan merkityksestä vähennysoikeuteen voidaan hänen mukaansa nähdä johtavan käytännössä tulkinnallisuuksiin. Tilanteiden voidaan nähdä olevan hyvin tapauskohtaisia, ja esille nousee kysymys siitä, milloin eitaloudellinen soveltamisalan ulkopuolinen toiminta saavuttaa ”toiminnallisen statuksen”. Johtopäätöksenä Saukko tekee, että arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta ei ole ainakaan viime kädessä olennaisinta toiminnan arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluminen. Olennaisimmaksi kysymykseksi vähennysoikeuden kannalta Saukko näkee sen, kohdistuuko soveltamisalaan kuuluvaan tai kuulumattomaan toimintaan välittömästi liittyvä hankinta vähennykseen oikeuttavaan toimintaan siinä määrin, että hankinnasta on

¹⁵² C-437/06, Securenta, EU:C:2008:166 tuomion kohdat 23 ja 31.

¹⁵³ C-29/08, SKF, EU:C:2009:665 tuomion kohta 56.

¹⁵⁴ C-465/03, Kretztechnik, EU:C:2005:320.

arvonlisäveron vähennysoikeus. Kun pohditaan kysymystä soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan itsenäisyydestä, voidaan apuna tulkintaongelman ratkaisemiseksi käyttää toiminnan liitynnän ja toiminnan itsenäisyyden arviointia.¹⁵⁵

KHO on käsitellyt ratkaisussaan KHO 2015:183 tytäryhtiöomistuksen ja osakkuusyhtiöomistuksen vaikutusta omistavan yhtiön arvonlisäveron vähennysoikeuteen. Asiassa oli kyse arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuudesta yleiskuluina pidettävien hankintojen osalta tilanteessa, jossa yhtiö on toiminut emoyhtiönä useille tytäryhtiöilleen ja osakkuusyhtiölle. Emoyhtiönä toiminut yhtiö oli vähentänyt yleiskuluihinsa sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan.

Hallinto-oikeuden mukaan arvonlisäveron laajuutta arvioitaessa seikkana, joka tulee ottaa kyseisessä tapauksessa huomioon, on se, että kyseinen yhtiö harjoittaa AVL:n mukaista liiketoimintaa kyseessä olleiden palvelujen myynnin sekä arvonlisäverollisen tilojen vuokraamisen osalta. Muilta osin yhtiön harjoittamaa toimintaa ei voida katsoa olevan AVL:n mukaista liiketoimintaa ja näin ollen se on AVL:n soveltamisalan ulkopuolella. AVL 102 §:ssä säädetty vähennysoikeus ei kata arvonlisäveron ulkopuolisen toiminnan ostoja. HAO on todennut EUT:n oikeuskäytännön ilmentävän vähennysoikeuden laajuuden arviointia, vaikkei se olekaan koskenut kyseessä olevan asian kaltaista tilannetta. EUT on kuitenkin oikeuskäytännössään tuonut esille laajan vähennysoikeuden ja arvonlisäveron kertaantumisen estämisen periaatteen. Näiden voidaan nähdä tukevan tulkin-
taa siitä, että yhtiöllä olisi vähennysoikeus sen kaikkien tekemien ostojen osalta. Arvonlisäveron vähennysoikeutta tulee kuitenkin HAO:n mukaan arvioida ensisijaisesti kunkin verovelvollisen oman toiminnan perusteella. HAO on lisäksi viitannut EUT:n tapaukseen C-465/03, Kretztechnik jonka mukaan vähennysoikeuden voidaan katsoa ulottuvan arvonlisäveron soveltamisalaan kuulumattomaan liiketoimintaan sen tapahtuessa verovelvollisen yleisen taloudellisen toiminnan lisäksi. Yhtiön toiminta soveltamisalan ulkopuolella oli jatkuvaa ja huomattava osa sen kokonaistoimintaa, eikä sillä näin ollen voida katsoa olevan arvonlisäveron vähennysoikeutta sen osalta.

¹⁵⁵ Saukko 2009, s. 416.

Yhtiö oli verotarkastuksen yhteydessä selvittänyt yleiskuluiksi muun muassa henkilöstöhallintokulut sekä puhelin-, matka-, toimitila-, koulutus-, atk-, kalusto-, taloushallinto- ja tilintarkastuskulut sekä erilaiset asiantuntijakulut. Yhtiö oli kuitenkin jättänyt selvittämättä yleiskulujensa todellista jakautumista osittain vähennykseen oikeuttavaan ja osittain vähennykseen oikeuttamattomaan toimintaan. Verohallinto on näin ollen verovelvollisen yleiskuluja koskevan jakautumisen selvityksen puuttumisen johdosta arvioinut sen käyttämällä arvonlisäverollisena käsiteltyjen tulojen suhdetta kaikista tuloista. Arvonlisäverollisen liikevaihdon suhdetta arvonlisäverottomaan liikevaihtoon ei ole käytetty johtuen yhtiön pääasiallisesta toiminnasta AVL:n soveltamisalan ulkopuolella. Myöskään työaikajakaumaa ei ole käytetty kiinteistöjen vuokraustoiminnan ulkoistamisen johdosta.

KHO on ratkaisussaan katsonut, ettei tapauksessa ollut esitetty riittävää selvitystä siitä, että Verohallinnon esittämä vähennyksen jakoperuste olisi AVL:n 117 §:n säännöksen mukainen. Myöskään yhtiön itsensä esittämää jakoperustetta ei pidetty riittävänä täyttämään lainkohdan vaatimukset.¹⁵⁶ KHO ei sen tarkemmin ottanut ratkaisussaan kantaa siihen, millaista jakoperustetta on pidettävä riittävänä lainkohdan vaatimuksien täyttämiseksi kyseisessä tapauksessa.

3.6 Yleiskulujen jakaminen

Yleiskulujen vähennysoikeuden jakautuminen arvonlisäverollisen ja arvonlisäverottoman liiketoiminnan välillä tapahtuu siinä suhteessa, jossa yleiskuluja aiheuttavia toimintoja voidaan katsoa käytettävän arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa ja vastaavasti arvonlisäverottomassa liiketoiminnassa¹⁵⁷. Yleiskulujen vähennysoikeuden määrittelemisen eroaa suoraan kohdistettavien kulujen osalta siinä, että yleiskulujen osalta on

¹⁵⁶ 22.12.2015/3796 KHO 2015:183.

¹⁵⁷ Haapaniemi 2018, s. 185; Verohallinto 2020, kappale 4.

yleensä tarvetta paljon laaja-alaisempaan toiminnan tarkasteluun verorasituksen neutraalisuuden tavoitteen toteuttamiseksi. Muuttuvan oikeuskäytännön on nähty muovavaan arvonlisäverotuksessa yleiskulujen vähennysoikeuden arviointiperusteita. Muuttuvan oikeuskäytännön ohella arviointi vähennysoikeudesta on muuttunut myös hyvin tapauskohtaiseksi. Arvonlisäverovelvollisen koko liiketoiminnan ja konsernitapauksessa koko konsernin toiminnan syvällinen tuntemus on yksittäisten liiketoimien tuntemuksen ohella edellytys arvonlisäveron vähennysoikeuden toteutamiselle ja oikealle kohdistamiselle.¹⁵⁸

Kulujen kohdistamisen periaatteena on pidettävä sitä, että ne kulut, jotka on mahdollista kohdistaa suoraan arvonlisäverollisiin tai arvonlisäverottomiin yksittäisiin liiketoimiin tai tiettyihin liiketoiminnan osa-alueisiin kohdistetaan niihin. Puolestaan ne kulut, joita ei näin voida kohdistaa, tulee käsitellä arvonlisäveron vähennysoikeuden jakamisen kautta.¹⁵⁹ Arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohta on implementoitu osaksi lainsäädäntöämme AVL 117 §:ään, jossa säädetään yleiskulujen vähennysoikeuden jakamisesta. Arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuus yleiskulujen osalta määräytyy näin ollen yleiskuluina pidettävien hankintojen käytön perusteella¹⁶⁰.

Arvonlisäveron vähennysoikeutta voidaan pitää taloudellisesti merkittävänä ominaisuutena arvonlisäverojärjestelmässä. Vähennysoikeus konkretisoituu arvonlisäveron yhtenä ominaispiirteenä pidettävän veron kertaantumisen estämisen periaatteen kautta¹⁶¹. Kuitenkin tilanteessa, jossa arvonlisäverovelvollinen harjoittaa niin arvonlisäverollista kuin arvonlisäverotontakin toimintaa ja lisäksi arvonlisäverollisen toiminnan ollessa vähäistä, saattaa arvonlisäverovelvollinen jättää arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämättä. Tämä arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämättä jättäminen saattaa johtua

¹⁵⁸ Haapaniemi 2018, s. 178, 189.

¹⁵⁹ Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 236–237; Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 431; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022: luku 15.

¹⁶⁰ Haapaniemi 2018, s. 185–186; Verohallinto 2020, kappale 4; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 15.

¹⁶¹ Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 12–13; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 15.

esimerkiksi siitä, ettei arvonlisäverovelvollisen ole taloudellisesti kannattavaa tehdä arvonlisäveron osittaista vähennystä sen tekemiseen vaadittavien hallinnollisten kulujen korkeammasta taloudellisesta arvosta johtuen. Vaikka arvonlisäveron vähennysoikeudesta säädetään laissa, tämän oikeuden käyttämättä jättäminen on arvonlisäverovelvollisen itsensä päätöksestä mahdollinen. Arvonlisäverovelvollisen päätäntävällä poiketen kuitenkin veroviranomainen ei voi vastaavasti olla hyväksymättä arvonlisäverovelvollisen osittaista arvonlisäveron vähennystä perustuen siihen, että arvonlisäveron vähennykseen oikeuttava käyttö olisi vähäistä tai satunnaista kyseisen hyödykkeen kohdalla.¹⁶²

AVL 117 §:n mukaan arvonlisäveron vähennys saadaan tehdä siltä osin kuin tavaraa tai palvelua käytetään vähennyksen oikeuttavaan toimintaan. Tarkempaa määritelmää tai laskentamallia arvonlisäveron vähennysoikeuden jakamisesta ei AVL:iin ole sisällytetty. Arvonlisäverodirektiivin 173 artikla määrittelee arvonlisäveron vähennyksen määrittämiseen liittyvää suhdelukua. Se antaa jokaiselle jäsenvaltiolle toimivallan valita määrittelyistä tavoista sen, jolla suhdeluku tulee laskea. Arvonlisäverodirektiivin 174–175 artikloissa säädetään vähennyksen suhdeluvun laskennasta, jonka perusteena on liikevaihto. Tämä niin kutsuttu Pro rata -laskentamalli määrittelee lisäksi sen, miten laskennassa käytettävä murtoluku muodostuu niin osoittajan kuin nimittäjän osalta. KHO on todennut ratkaisussaan KHO 10.12.2007/3160, ettei 174 artiklan mukaisella laskentamallilla ole Suomessa välitöntä oikeusvaikutusta. Tämä johtuu siitä, että Suomessa sovelletaan AVL 117 §:ssä määriteltyä laskentamallia.¹⁶³ Kuitenkin arvonlisäverodirektiivin mukaan pääsääntöinen jakoperuste yleiskulujen vähennysoikeuden määrittelemiseksi on 174–175 artiklojen mukainen liikevaihtojen suhde¹⁶⁴. Arvonlisäveron vähennyksen suhdeluvun määrittelyn yhteydessä on lisäksi myös hyvä huomioida arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan kappaleen 39 maininta asiaan liittyen. Sen mukaan vähennyksiä koskevia

¹⁶² Kallio, Lindholm, Ojala, Sääsilahti & Takalo 2021, s. 849.

¹⁶³ KHO 10.12.2007/3160. Ks. Verohallinto 2020, kappale 4.4; Kallio, Lindholm, Ojala, Sääsilahti & Takalo 2021, s. 851; Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 15.

¹⁶⁴ Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, luku 15. Ks. Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 427–428; Kallio, Lindholm, Ojala, Sääsilahti & Takalo 2021, s. 851.

sääntöjä olisi yhdenmukaistettava, siltä osin kuin niillä on vaikutusta kannon todelliseen kertymään, ja vähennyksen suhdeluku olisi laskettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa.

Päätöksessään KHO 2019:159 on KHO ottanut kantaa kysymykseen siitä, voitiinko AVL:n 13 a §:ssä tarkoitettuun verovelvollisuusryhmään kuuluvien verovelvollisten yleiskulujen vähennysoikeuden jakoperuste määrittää verovelvollisuusryhmän tasolla vai oliko se määritettävä kunkin ryhmään kuuluvan yhtiön osalta erikseen. Viitaten AVL 13 a ja 117 §:iin sekä arvonlisäverodirektiivin 11 artiklaan ja 173 artiklan 2 kohdan c alakohtaan KHO katsoi, että yleiskulujen vähennys oli voitava tehdä verovelvollisuusryhmän koko toiminnan perusteella. Tämä perustui siihen, että vähennysoikeuden määrittäminen yleiskulujen osalta voitiin tehdä ainoastaan ryhmän ulkopuolelle suuntautuvien myyntien avulla. Yleiskulujen arvonlisäveron vähennyskelpoisen osuuden jakoperusteen tulee kuvata kulujen kohdistumista arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavan ja siihen oikeuttamattoman toiminnan välillä. Kaikkien yleiskulujen osalta vähennykseen oikeuttavaa osuutta ei kuitenkaan ole välttämättä tarkoituksenmukaista määritellä saman suhdeluvun perusteella täsmällisimmän lopputuloksen¹⁶⁵ saavuttamiseksi. KHO ei ollut ratkaisussaan yksimielinen, vaan ratkaisuun päästiin lopulta äänestystuloksella 4–1. Oikeusneuvos Äärilä on eriävässä kanssaan katsonut, ettei ennakkoratkaisukysymykseen voida AVL 190.2 §:n perusteella antaa ennakkoratkaisua ennakkoratkaisukysymyksen yleisluonteisuudesta johtuen. Lisäksi oikeusneuvos Äärilä on todennut, että vaikka yleiskulujen osalta kohdistamista yksittäisiin liiketoimiin ei edellytetä, niiden vähennyskelpoisen osuuden jakoperusteen on kuitenkin kuvattava kulujen kohdistumista vähennykseen oikeuttavaan ja siihen oikeuttamattomaan toimintaan.¹⁶⁶ Kuten oikeusneuvos Äärilä on kannassaan katsonut, ennakkoratkaisuhakemuksessa esitetty kysymys on hyvin yleisluontoinen. Siinä ei

¹⁶⁵ Ks. myös Laitinen 2019, 19. joulukuuta. Arvioidessaan KHO 2019:159 tuomiota Laitinen on kirjoituksessaan nostanut esille, ettei tosiasiallisesti ole olemassa sellaista tapaa, jolla esimerkiksi sähkön käytön todellinen jakautuminen arvonlisäverollisen ja arvonlisäverottoman toiminnan välille olisi todennettavissa täsmällisesti. Laitisen esille nostama ”täsmällinen toteaminen” on tietenkin yleiskulujen vähennysoikeuden jakamisessa tavoiteltava raja-arvo. Tästä huolimatta, ja kuten esimerkiksi syventävässä vero-ohjeessa (Verohallinto 2020, luku 4.1) on todettu, lähtökohtana on jakoperusteen määrittäminen menetelmällä, joka johtaa täsmällisimpään lopputulokseen.

¹⁶⁶ 16.12.2019/5918 KHO 2019:159.

kuvata tarkemmin sitä, mitä verovelvollisuusryhmän koko toimintaan perustuva laskentamalli pitää sisällään. Esittelijänä tapauksessa olleen Eevan esitys asian ratkaisemiseksi oli sisällöltään oikeusneuvos Äärilän äänestyslausekkeen kaltainen. Voidaan katsoa, ettei AVL:n 190 §:ssä esitetty ”yksilöity kysymys” ole kovinkaan eksakti määritelmä ja näin jättää varaa tulkinnalle. Tämän johdosta voidaankin katsoa, että yleisluontoisesti esitetty kysymys ennakkoratkaisuhakemuksessa olisi vaatinut täsmennystä, ja siten esittelijänä toimineen Eevan ja oikeusneuvos Äärilän kanta ollut tässä tapauksessa tarkoituksenmukainen.

KHO 2019:159 ratkaisuun liittyen Männistö ja Hellsten ovat käsitelleet AVL 13 a §:n mukaista verovelvollisuusryhmän asemaa. Kun Verohallinto on hakemuksesta määrännyt kahta tai useampaa elinkeinoharjoittajaa kohdeltavan yhtenä kokonaisuutena eli yhtenä elinkeinoharjoittajana, on kyseessä verovelvollisuusryhmä. Tällöin ryhmän jäseneksi haakeutuneet elinkeinoharjoittajat menettävät asemansa itsenäisinä toimijoina, ja muodostuneesta verovelvollisuusryhmästä tulee verovelvollinen. Tämän seurauksena verovelvollisuusryhmän ulkopuolelle luovutettavien tavaroiden ja palvelujen arvonlisävero-kohtelu määräytyy arvonlisäverojärjestelmän yleisten periaatteiden mukaisesti. Puolestaan verovelvollisuusryhmän sisällä tapahtuvat luovutukset eivät kuulu arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan ja näin ollen ovat arvonlisäverottomia. Verovelvollisuusryhmän ulkopuolelle luovutettavien tavaroiden ja palvelujen arvonlisävero-kohtelun johdosta Männistö ja Hellsten ovat katsoneet, että verovelvollisuusryhmälle tulisi antaa oma arvonlisäverotunnisteensa.¹⁶⁷ Tämä Männistön ja Hellstenin kanta ratkaisun KHO 2019:159 osalta on nähtävissä perustelluksi, sillä ratkaisun mukaan yleiskulujen vähennysoikeuden jakoperuste oli määriteltävä verovelvollisuusryhmän koko toiminnan perusteella.

Puolestaan arvioidessaan ratkaisua KHO 2019:159 Laitinen on todennut, ettei kyseinen ratkaisu muuta vähennettävää arvonlisäveron määrää. Tästä huolimatta ratkaisulla on Laitisen mukaan merkitystä arvonlisäverovelvolliselle sen raskaan hallinnollisen

¹⁶⁷ Männistö & Hellsten 2021, s.189–190.

työmäärän vähentämisessä, joka on ollut tarpeen yleiskulujen vähennysoikeutta laskettaessa. Tällä raskaan hallinnollisen työmäärän vähentymisellä ei kuitenkaan ole vaikutusta lopputulokseen veronsaajan kannalta katsottaessa.¹⁶⁸

Myös Paljärvi on kommentoinut kyseistä korkeimman hallinto-oikeuden antamaa ratkaisua KHO 2019:159. Hänen kantansa vaikuttaa olevan hyvin yhtenevä aiemmin esitettyjen kanssa. Hän on lisäksi maininnut, että ratkaisua voidaan pitää merkittävänä oikeuslähteenä verovelvollisuusryhmän yleiskulujen arvonlisäveron vähennysoikeutta arvioitaessa.¹⁶⁹

EUT:n vuonna 2009 antamassa tuomiossa asiassa C-29/08, SKF oli kyse ensinnäkin siitä, onko osakkeiden luovutus taloudellista toimintaa, joka kuuluu arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan. Toisena kysymyksenä oli esitetty, että onko tapauksessa olevien osakkeiden luovutus vapautettu verosta. Kolmantena oli esitetty kysymys siitä, voiko osakkeiden luovutuksen yhteydessä hankittujen palvelujen arvonlisäveron vähennysoikeus syntyä sillä perusteella, että näiden palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja. SKF toimi osakeyhtiömuotoisena emoyhtiönä teollisuuskonsernissa, joka harjoitti toimintaansa useissa eri maissa. Uudistaakseen teollisuuskonsernin rakennetta SKF oli emoyhtiönä aikeissa luopua eräästä kokonaan omistamastaan tytäryhtiöstä. Emoyhtiönä SKF oli osallistunut aktiivisesti tytäryhtiöiden liikkeenjohtoon ja suorittanut niille palveluja korvausta vastaan, mitkä se laskutti tytäryhtiöiltään arvonlisäverollisina. Luovutusta toteuttaessaan SKF aikoi käyttää arvonlisäverollisia palveluja liittyen omaisuuden arvostamiseen, neuvotteluissa avustamiseen sekä lakimiespalveluja sopimusten laatimiseen. Taloudelliseksi toiminnaksi EUT katsoi sen, kun emoyhtiö luovutti kaikki kokonaan omistamansa tytäryhtiön osakkeet sekä jäljellä olevan osuutensa aiemmin kokonaan omistamastaan osakkuusyhtiöstä, kun emoyhtiö oli suorittanut näille arvonlisäverollisia palveluja. Luovutuksen voitiin EUT:n mukaan katsoa olevan liiketoimi, jolla pyritään saamaan jatkuvaluonteisia tuloja toiminnasta, joka menee pelkkää osakkeiden myyntiä

¹⁶⁸ Laitinen 2019, 19. joulukuuta.

¹⁶⁹ Paljärvi 2020. 9. huhtikuuta.

pidemmälle. EUT nosti SKF:n tuomiossaan esille vaatimuksen suoran yhteyden olemassaolosta¹⁷⁰ konsernin myöhemmässä vaiheessa tapahtuviin liiketoimiin, joita nyt oli pidettävä verovelvollisen arvonlisäverollisen liiketoiminnan välittömänä, pysyvänä ja välttämättömänä jatkeena. Tämän perusteella liiketoimea tulee pitää arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvana¹⁷¹. On kuitenkin huomioitava, että osakkeiden luovutuksen rinnastuessa varallisuuskokonaisuuden tai sen osan luovutukseen ja mikäli kyseinen jäsenvaltio on valinnut säädetyn mahdollisuuden tämä liiketoimi ei ole arvonlisäverollista taloudellista toimintaa¹⁷².¹⁷³

Kallio, Lindholm, Ojala, Sääsکیlahti ja Takalo ovat nimenneet SKF:n tuomiossa vahvistetun periaatteen ostoihin sisältyvien arvonlisäverojen vähennysoikeudesta kolmijako-opiksi. Tämä kolmijako-oppi käsittää sellaiset yritykset, joilla on osittain hankintoja muuta kuin taloudellista toimintaansa varten, osittain taloudellisen toiminnan arvonlisäverollisia toimia varten sekä vielä osittain taloudellisen toiminnan arvonlisäverottomia myyntejä varten. Arvonlisäveron vähennysoikeuden jakamista koskien Kallio, Lindholm, Ojala, Sääsکیlahti ja Takalo ovat kuitenkin nähneet käytännön sääntöjen jääneen EUT:n omassa ratkaisukäytännössä varsin yleiselle tasolle.¹⁷⁴

¹⁷⁰ Ks. Laitinen, Lamppu & Pokkinen 2012, s. 192. Artikkelissa nostetaan esille huomio siitä, että suomenkielisessä tuomiossa mainitaan nimenomainen edellytys suoralle ja välittömälle yhteydelle kustannuksen ja myöhemmässä vaiheessa tapahtuvan liiketoimen välille. Viitaten tuomion kohtaan 60, jossa mainitaan ”vähennysoikeus on olemassa tapauksessa, jossa aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetulla arvonlisäverollisella liiketoimella on suora ja välitön yhteys yhteen tai useampaan myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuun vähennykseen oikeuttavaan liiketoimeen” ei vastaavaa korostusta ole niin englanninkielisessä kuin ruotsinkielisessäkään tuomiossa. ”Accordingly, there is a right to deduct when the input transaction subject to VAT has a direct and immediate link with one or more output transactions giving rise to the right to deduct.” ”Nämnda rätt föreligger alltså när den ingående transaktion som ska vara föremål för mervärdesskatt har ett direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående transaktioner som ger rätt till avdrag.” Laitinen, Lamppu ja Pokkinen ovat tulkinneet englannin- ja ruotsinkielisen version edellyttävän yhteyttä liiketoimeen, mutta niissä ei ole samanlaista vaadetta kuin suomenkielisessä versiossa yhteyden syntymisestä nimenomaisesti ennen liiketoimea. Niin englanninkielinen kuin ruotsinkielinen versio siis antavat kummatkin suomenkielisestä poiketen mahdollisuuden kulujen syntyä joko ennen tai jälkeen liiketoimen.

¹⁷¹ Ks. C-29/08, SKF, EU:C:2009:665 tuomion kohta 31.

¹⁷² Ks. C-29/08, SKF, EU:C:2009:665 tuomion kohta 41.

¹⁷³ C-29/08, SKF, EU:C:2009:665.

¹⁷⁴ Kallio, Lindholm, Ojala, Sääsکیlahti & Takalo 2021, s. 854.

Laitinen, Lamppu ja Pokkinen ovat vuonna 2012 kirjoittamassaan artikkelissa nähneet SKF:n tuomion muuttaneen arvonlisäveron vähennysoikeuksia koskevien säännösten tulkintaa niin oikeus- kuin verotuskäytännön osalta. He ovat maininneet, että tuomion nostattaman poikkeuksellisen runsaan keskustelun¹⁷⁵ yhteisenä näkemyksenä on ollut se, että tuomion on tulkittu laajentavan arvonlisäveron vähennysoikeutta useissa valtioissa osakkeiden myyntiin liittyvissä kuluissa. Puolestaan poikkeuksena tähän linjaan KHO on ratkaisukäytännössään tulkinnut tämän SKF:n tuomion kaventavasti. Laitinen, Lamppu ja Pokkinen nostavat lisäksi esille näkökannan arvonlisäveron vähennysoikeuden arvioinnin muuttumisesta hyvin kasuistiseksi myös kansallisella tasolla. Suomessa liiketoiminnan luovutuksen verottomuus sisältyy AVL:n 19 c §:ään. Osakkeiden myynnin rinnastuessa liiketoiminnan luovutukseen sitä ei pidetä taloudellisena toimintana ja näin ollen se jää soveltamisalan ulkopuolelle. Tällöin liiketoimeen liittyvät kulut ovat yleiskuluja ja arvonlisäveron vähennysoikeuden alaisia, mikäli yhtiö harjoittaa ainoastaan arvonlisäverollista liiketoimintaa. Laitinen, Lamppu ja Pokkinen näkevät ratkaisun oikeaksi, kun sitä tarkastellaan arvonlisäveron neutraalisuuden kautta. EUT:n toteamus osakkeiden myynnin mahdollisesta rinnastumattomuudesta liiketoiminnan luovutukseen tuottaa tuleman, jolloin tulee määritellä kulujen suora ja välitön yhteys niin arvonlisäverolliseen kuin arvonlisäverottomaan liiketoimintaan. Vastaavasti tämä määrittely ei ole tarpeen, kun osakkeiden myynnin voidaan katsoa rinnastuvan liiketoiminnan luovutukseen. Suoran ja välittömän yhteyden vallitessa arvonlisäverosta vapautettujen osakkeiden kohdalla ei ole oikeutta arvonlisäveron vähennykseen. Tällaisen suoran ja välittömän yhteyden puuttuessa ja aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien kustannukset on sisällytetty tuotteiden hintaan, ja ne ovat olleet arvonlisäveron alaisia katsovat he, että arvonlisäveron vähennysoikeus tulisi hyväksyä. Laitinen, Lamppu ja Pokkinen katsovat perustellusti kulujen olevan osa SKF:n yleiskuluja ja SKF:n harjoittaessa

¹⁷⁵ Tässä esitetyn Laitisen, Lampun ja Pokkinen ohella vuosien varrella kotimaisissa kirjoituksissaan myös esimerkiksi Salomaa 2011, 7. joulukuuta, Hellsten 2013, Salomaa 2013, 12. maaliskuuta, Nieminen 2015, Nieminen 2016, Laitinen 2017, 17. elokuuta, Haapaniemi 2018 ja Äärilä 2019 ovat käsitelleet SKF:n tuomiota.

arvonlisäveronalaista liiketoimintaa, on sillä täysmääräinen vähennysoikeus palvelujen hankintaan sisältyneen arvonlisäveron osalta.¹⁷⁶

Nieminen on arvioinut Laitisen, Lampun ja Pokkisen tapaan SKF:n tuomion muuttaneen vallitsevaa käsitystä arvonlisäveron vähennysoikeudesta. Hänen mukaansa ainoastaan osakkeiden myyntikulujen osalta vaaditaan suoran ja välittömän yhteyden toteamiseksi näyttöä siitä, että ne todellisuudessa sisältyvät veron perusteeseen. Muiden kuin osakkeiden myyntiin liittyvien kulujen osalta Nieminen toteaa pelkän taloudellisen liittymisen tiettyyn myyntiin olevan riittävä näyttö. Hän nostaa esille, että luovutustappio ei näin ollen epää arvonlisäveron vähennysoikeutta, sillä kullalla katsotaan säilyvän taloudellisen liittymän kyseiseen myyntiin.¹⁷⁷

Myöhemmin vuonna 2017 Laitinen on hieman raflaavankin otsikon ”Perusoikeudet palaavat arvonlisäverotukseen” omaavassa tekstissään todennut, että päätöksen KHO 2017:129¹⁷⁸ myötä ”KHO palautti uskoa arvonlisäverojärjestelmään”. Vielä vuonna 2012 kirjoitetussa artikkelissaan Laitinen, Lamppu ja Pokkinen näkivät poikkeuksellisen runsaan keskustelun tukemana arvonlisäveron vähennysoikeuden laajentuneen SKF:n tuomion myötä. Kuitenkin päätöksen KHO 2011:52 virheellinen tulkinta on Laitisen mukaan tosiasiaa johtanut siihen, että ”arvonlisäverotuksen perustaa eli verovelvollisen vähennysoikeutta on järjestelmällisesti rapautettu”¹⁷⁹. Laitisen mukaan nyt päätöksen KHO 2017:129 myötä olisi toivottavaa, että myös Suomessa, kuten monessa muussa EU:n

¹⁷⁶ Laitinen, Lamppu & Pokkinen 2012, s. 188–193.

¹⁷⁷ Nieminen 2016, s. 498.

¹⁷⁸ KHO 14.8.2017/3846 KHO 2017:129 vuosikirjaratkaisu ei ollut oikeusneuvosten kesken kuitenkaan yksimielinen, vaan se lopulta ratkesi äänestystuloksella 4–1. Oikeusneuvos Pikkujämsä äänestyslausunsaan katsoi, että kyseisessä yhteydessä osakkeiden myyntejä oli arvioitava harjoitetusta muusta liiketoiminnasta erillisinä liiketapahtumina ja että osakkeiden myynteihin kohdistuvia kuluja ei siis voitu pitää harjoitetun liiketoiminnan yleiskuluina. Oikeusneuvos Pikkujämsän mukaan ei ollut myöskään osoitettu sellaista yhtiön liiketoimintaa, jonka yleiskuluina kysymyksessä olevia ostoja olisi voitu perustellusti pitää. Myöskään ostoilla ei voinut olla yhteyttä yhtiön tulevaankaan arvonlisäverolliseen liiketoimintaan johtuen siitä, että yhtiö oli lopettanut liiketoimintansa.

¹⁷⁹ Vrt. Salomaa 2011, 7. joulukuuta. Toisaalta tässä artikkelissaan Laitisen näkökulmasta poiketen Salomaa on nähnyt, ettei KHO 2011:52 tuomion perusteella voitaisi vetää suoraa johtopäätöksiä arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksia laajentavasta tulkinnasta. Artikkelissaan käsittelemät tuomiot KHO 2011:52 ja KHO 2011:76 Salomaa näkee kummankin olevan erityistapauksia.

jäsenvaltiossa, sovellettaisiin SKF:n tuomion mukaista arvonlisäveron vähennysoikeuden laajentavaa tulkintaa.¹⁸⁰

¹⁸⁰ Laitinen 2017, 17. elokuuta.

4 Yleiskulujen laskentamallit

4.1 Yleistä yleiskulujen laskentamalleista

Yleiskulujen vähennysoikeuden jakamisessa arvonlisäverollisen ja arvonlisäverottoman toiminnan välillä voi olla käytössä samanaikaisesti useampia malleja. Esimerkiksi jos vuokraustoiminnan harjoittajan on täsmällisimmän lopputuloksen saavuttamiseksi taroituksenmukaista laskea jokaiselle kiinteistölle oma yleiskululaskelmansa, tulee se niin tehdä. Tällöin tulee kuitenkin laatia lisäksi koko vuokraustoimintaa koskeva yleiskululaskelma.¹⁸¹

KHO on todennut tapauksessa KHO 2015:183, ettei AVL tai arvonlisäverodirektiivi edellytä vähennysoikeuden jakamista tietyllä tavalla, kuten liikevaihdon suhteessa. Täsmällisimmän lopputuloksen saavuttamiseksi kustannukset on mahdollista jakaa muuta laskentatapaa soveltamalla. Laskentatavan edellytetään osoittavan luotettavasti tavaroiden ja palvelujen todellisen käytön vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. KHO:n antamien esimerkkien mukaan jako voidaan suorittaa liikevaihtojen, neliöiden tai työtuntien mukaisesti. Arvioitaessa hankintojen todellisen käytön jakautumista arvonlisäveron vähennykseen oikeuttaviin ja oikeuttamattomiin toimintoihin tulee huomioida arvioinnin pohjana käytettävään jakoperusteeseen liittyvät useat tilanneriippuvaiset tekijät. Tällaisia tekijöitä KHO:n mukaan ovat esimerkiksi verovelvollisen toiminnan luonteeseen ja toiminnan laajuuteen liittyvät seikat.¹⁸²

Arvonlisäverotuksen ja kirjanpidon suhteesta sääteli aiemmin AVL 209 §, joka kuitenkin kumottiin lailla arvonlisäverolain muuttamisesta (9.9.2016/773). Vuoden 2017 alusta voimaan tulleen muutoksen myötä asiaa koskevat säännökset siirrettiin OVML 26 ja 27 §:iin. Tämän johdosta esimerkiksi yleiskululaskelmat tulee säilyttää osana verovelvollisen kirjanpitomateriaaleja veron määräämistä varten tarvittavien tietojen saamiseksi.

¹⁸¹ Verohallinto 2020, kappale 4.1; Kuusala & Sainio 2018, s. 156.

¹⁸² 22.12.2015/3796 KHO 2015:183.

Lain ohella työ- ja elinkeinoministeriön alaisuudessa toimiva Kirjanpitolautakunta on antanut 31.10.2017 Yleisohjeen arvonlisäveron kirjaamisesta. Yleisohjeen tarkoituksena on yhtenäistää tilinpäätösinformaatiota arvonlisäverosta sekä tilikauden aikaisia arvonlisäverojen kirjauskäytäntöjä. Tämän ohella tavoitteena on varmentaa, että veron määrittämiseen tarvittavat tiedot ovat saatavilla kirjanpidosta. Osittain vähennyskelpoisten ostojen osalta yleisohjeen mukaisesti on säilytettävä laskelmat jakoperusteesta osana kirjanpitoaineistoa.¹⁸³

Yleiskulujen prosenttiosuutta määriteltäessä tulee kiinnittää huomiota yleiskuluprosentin pyöristämiseen liittyvään esittämistarkkuuteen laskentamallista riippumatta. Verohallinnon ohjeen mukaan se tulee esittää kahden desimaalin tarkkuudella¹⁸⁴. Verohallinnon kanta on vahvistettu päätöksessä KHO 10.12.2007/3160 hylkäämällä verovelvollisen valitus hallinto-oikeuden päätöksestä.

KHO:n ratkaisussa kyseessä oli yhtiö, joka harjoitti niin arvonlisäverollista kuin arvonlisäverotontakin liiketoimintaa. Yhtiö vaati yleiskuluprosenttien pyöristämistä seuraavaan täyteen kokonaislukuun perustuen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 19 artiklaan vähennyksen suhdeluvun laskemisesta. Yleiskuluprosentti muodostui vähennyksen oikeuttavan liikevaihdon suhteesta kokonaisliikevaihtoon. Ratkaisussa katsottiin, että AVL 117 §:n sanamuoto ja tarkoitus vastaa Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan c alakohtaa, joka mahdollistaa vaihtoehtoisen vähennyksen suhteellista osuutta koskevan laskentatavan. Ratkaisussa katsottiin, ettei direktiivin tulkintavaikutus huomioiden Konserniverokeskuksen päätös, jonka mukaan suhdelukua ei ole direktiivin 19 artiklan mukaisesti pyöristetty, ole lainvastainen. Verotuksen neutraalisuuden ja myöskään hallinnollisten

¹⁸³ Kirjanpitolautakunta 2017, s. 1–15.

¹⁸⁴ Verohallinto 2020, kappale 4.4.

syiden valossa ei suhdeluvun pyöristäminen direktiivin 19 artiklassa tarkoitetulla tavalla ollut tarkoituksenmukaista.¹⁸⁵

4.2 Pro rata -laskentamalli

Arvonlisäveron vähennysoikeuden jakamisen suhdeluvun määrittelemiseksi arvonlisäverodirektiivissä on esitetty ainoastaan yksi laskentamalli. Tästä niin kutsutusta Pro rata -laskentamallista säädetään arvonlisäverodirektiivin 174 artiklassa. Pro rata -laskentamallin perusteella saatu suhdeluku on liikevaihtoperusteinen, ja sen avulla on mahdollista määrittää arvonlisäverollisen ja arvonlisäverottoman toiminnan kesken jakautuva vähennysoikeus. Artiklassa on määritelty erät, joita ei huomioida suhdelukua laskettaessa. Kuitenkaan Suomessa arvonlisäverodirektiivin 174 artiklan Pro rata -laskentamalli ei omaa välitöntä oikeusvaikutusta, sillä Suomessa on pantu täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukainen vähennysoikeuden jakaminen AVL 117 §:ssä.

EUT on käsitellyt tätä muun muassa tuomiossaan C-488/07, Royal Bank of Scotland. EUT:n antaman tuomion perusteella Pro rata -laskentamallia voidaan soveltaa, mikäli EU:iin kuuluva maa on ottanut käyttöön muun laskentatavan jaettaessa kuluja vähennysoikeuteen liittyen arvonlisäverollisen ja arvonlisäverottoman liiketoiminnan kesken.¹⁸⁶ Vastavasti tähän liittyen Suomen oikeuskäytännössä asiaa on käsitelty KHO 10.12.2007 taltio 3160. Tässä kyse oli Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) 19 artiklalla vähennyksen suhdeluvun laskemisesta. KHO katsoi ratkaisussaan, että AVL 117 §:n sanamuoto ja tarkoitus vastasi direktiivin 17 artiklan 5 kohdan 3 alakohdan c alakohtaa ja näin ollen 17 artiklan 5 kohdan 2 alakohdan säännös suhdelvusta, joka on laskettava 19 artiklan mukaisesti, ei ole ainoa tapa laskea suhteellista

¹⁸⁵ KHO 10.12.2007/3160.

¹⁸⁶ C-488/07, Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750 tuomion kohta 19. Tuomiossa on viitattu asiaa koskeeseen kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin ja sen 17 artiklaan, joka vastaa nykyisessä arvonlisäverodirektiivissä artiklaa 173.

osuutta. Koska jäsenvaltioille on annettu toimivalta säätää vaihtoehtoisesta laskentamallista, eikä myöskään verotuksen neutraalisuus ja hallinnolliset syyt tapauksessa puoltaneet 19 artiklan mukaiseen pyöristämiseen, katsottiin ettei vaihtoehtoinen 19 artiklassa esitetty laskentatapa ollut käytettävissä.¹⁸⁷

Samaa teemaa on käsitelty myös myöhemmin Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2017:36. Yhtiö harjoitti autokauppaa ja tarjosi välittäjän asemassa auton ostajille erilaisia rahoitus- ja vakuutus sopimuksia. Yhtiö oli tehnyt näiden alojen yhtiöiden kanssa sopimuksia liittyen rahoitus- ja vakuutus sopimusten välittämiseen. Yhtiö sai rahoitus- ja vakuutusyhtiöiltä välittämistään sopimuksista arvonlisäverottomia välityspalkkioita. Asiassa oli kyse siitä, pidettiinkö rahoitus- ja vakuutus sopimusten välitystä auton ostaville asiakkaille muuhun liiketoimintaan liitännäisenä toimintana, joka ei vaikuta yhtiön oikeuteen vähentää arvonlisäveroa AVL 102 §:n nojalla.

Ratkaisussaan Korkein hallinto-oikeus totesi, että AVL 117 §:llä on pantu täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohdan säännös. Sen mukaan jäsenvaltiot voivat oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella. Näin ollen 173 artiklan 1 kohdan pääsäännön mukaisesti vähennysoikeuden osoittama suhdeluku lasketaan liiketoimien suhteessa eikä tavaroiden tai palvelujen osittaisen käytön perusteella. KHO on muun muassa viitannut ratkaisussaan EUT:n oikeuskäytännön edellä esitettyyn tapaukseen C-488/07, Royal Bank of Scotland. Korkein hallinto-oikeus on johtopäätöksensä tästä tehnyt sen, että jäsenvaltion soveltaessa Pro rata -laskentamallia verovelvollisille pakollisena järjestelmänä liitännäisistä rahoitusliiketoimista saatu liikevaihto saattaa vääristää vähennyksen suhdelukua, minkä vuoksi näitä liitännäisiä liiketoimia ei oteta huomioon vähennyksen suhdelukua laskettaessa. Ratkaisun mukaan, kun AVL 117 §:ssä on pantu täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohdan säännöksessä tarkoitettu hankittujen tavaroiden tai palvelujen tosiasialliseen käyttöön perustuva vähennysoikeuden jakaminen, verovelvollisen valittavissa on sellainen vähennyksen jakoperuste, joka ei

¹⁸⁷ KHO 10.12.2007/3160.

vääristä vähennyksen suhdelukua. Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan todennut, että vähennysten jakoperusteena on käytettävä menetelmää, joka mahdollisimman tarkasti kuvastaa hankintojen käyttöä vähennykseen oikeuttaviin ja siihen oikeuttamattomiin tarkoituksiin.¹⁸⁸ Ratkaisun jälkeen Verohallinto julkaisi 27.3.2017 tiedotteen, jossa todettiin KHO:n ratkaisun koskeneen autoliikkeiden lisäksi kaikkia muita sellaisia toimijoita, joilla on sekä arvonlisäverollista että arvonlisäverotonta toimintaa¹⁸⁹.

Tämän KHO:n ratkaisun on nähty muuttaneen verotuskäytäntöä laajasti kaikilla toimialoilla liitännäisten verottomien tuottojen osalta. Pienissäkin määrin omaan arvonlisäverolliseen liiketoimintaan nähden liitännäisiä arvonlisäverottomia tuottoja saavat yritykset joutuvat nämä tuotot huomioimaan arvonlisäverovähennyksien laskennassa.¹⁹⁰

4.3 Liikevaihtoperusteinen laskentamalli

Yleiskulujen arvonlisäveron vähennysoikeus on mahdollista määritellä liikevaihtoperusteista laskentamallia apuna käyttäen. Laadittaessa yleiskululaskelma liikevaihtoperusteisesti, liikevaihdon sisältämä arvonlisävero tulee huomioida laskelmassa. Yleiskululaskelman kaava tällöin on:

$$\frac{\text{arvonlisäverollinen liikevaihto}}{\text{arvonlisäverollinen liikevaihto} + \text{arvonlisäveroton liikevaihto}} \times 100\% \quad (1)$$

Liikevaihtoperusteisessa laskentamallissa arvonlisäverollinen liikevaihto käsittää myös arvonlisäveron palautukseen oikeuttavan liikevaihdon. Laskentamallin arvonlisäveroton liikevaihto puolestaan käsittää AVL:ssa määritetyn arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamattomasta toiminnasta saadun liikevaihdon ja AVL:n soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan tuottaman liikevaihdon. On huomioitava, että kaikki liikevaihdon sisältämät erät

¹⁸⁸ 9.3.2017/1023 KHO 2017:36.

¹⁸⁹ Elinkeinoelämän keskusliitto 2017.

¹⁹⁰ Laitinen 2017, 10. maaliskuuta; Elinkeinoelämän keskusliitto 2017.

eivät välttämättä kuulu keskeisesti arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Liikevaihdosta tuleekin huomioida ainoastaan ne erät, joiden avulla yleiskulujen jakoperuste kuvaa täsmällisimmin yleiskuluina pidettävien hankintojen todellista käyttöä.¹⁹¹

EUT:n asiassa C-183/13, Banco Mais SA, oli kyse arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 alakohdan c alakohdan tulkinnasta. Tuomion mukaan liikevaihtoperusteisesti tehdyille yleiskululaskelmalle tulee ottaa mukaan ne erät, jotka tuottavat yleiskululaskelmalla ollessaan täsmällisimmän lopputuloksen.¹⁹²

Korkeimman hallinto-oikeuden antama ratkaisu KHO 2015:183 koski asiaa, jossa konsernin emoyhtiönä toimiva yhtiö oli myynyt osalle tytäryhtiölleen arvonlisäverollisia hallintopalveluja. Emoyhtiö harjoitti sekä arvonlisäverollista että arvonlisäverotonta kiinteistönvuokraustoimintaa, ja suurin osa sen tuloista muodostui tytär- ja osakkuusyhtiöiltä saaduista osinkotuloista. Näiden ohella emoyhtiöllä oli muun muassa korkotuloja ja sijoitustoiminnan tuottoja. Verotarkastuksessa yleiskulujen vähennyskelpoinen osuus laskettiin arvonlisäverollisen liikevaihdon ja arvonlisäverollisesta kiinteistönvuokraustominnaasta saatujen tulojen suhteessa emoyhtiön kaikkiin tuloihin nähden. Ennen verotarkastusta emoyhtiö oli vähentänyt yleiskuluihin sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan, mutta vaati verotarkastuksen jälkeen vähennyskelpoisen osuuden laskemista liikevaihtojen suhteessa lukuun ottamatta vähäiseksi katsottavaa verottomaan kiinteistöjen vuokraustoimintaan liittyviä kuluja. Emoyhtiön kannasta poiketen KHO katsoi, ettei arvonlisäverovelvollisella ole oikeutta käyttää yhtiön vaatimalla tavalla laskettua liikevaihtojen suhdetta yleiskulujen vähennyksen jakoperusteena, ellei se kuvasta ulkopuolelta suoritettujen arvonlisäverollisten hankintojen todellista jakautumista. Nyt tämän tapauksen osalta tätä ei voida kuitenkaan soveltaa, koska arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolisesta toiminnasta ei synny liikevaihtoa.¹⁹³

¹⁹¹ Verohallinto 2020, kappale 4.2.

¹⁹² C-183/13, Banco Mais SA, EU:C:2014:2056 tuomion kohdat 30 ja 31.

¹⁹³ 22.12.2015/3796 KHO 2015:183.

4.4 Neliöperusteinen laskentamalli

Arvonlisäveron vähennysoikeutta määriteltäessä toimitilojen pinta-alan käytön jakautumista arvonlisäverollisen ja arvonlisäverottoman toiminnan välille voidaan myös käyttää laskentamallina¹⁹⁴. Neliöperusteinen laskentamalli on potentiaalinen erityisesti sellaisissa tilanteissa, joissa käytetty lattiapinta-ala on helposti määriteltävissä jommankumman, arvonlisäverollisen tai arvonlisäverottoman toiminnan, alaiseksi. Lisäksi vähennysoikeuden pinta-alaperusteinen määrittäminen voi tulla kyseeseen arvonlisäverolliseen ja arvonlisäverottomaan vuokraustoimintaan liittyvien yleiskulujen tai kiinteistöön liittyvien yleiskulujen osalta¹⁹⁵. Laskentakaava neliöperusteisessa laskentamallissa on seuraavanlainen:

$$\frac{\text{arvonlisäverollisten toimintojen tuottamiseen käytetty pinta-ala}}{\text{tuotantotilojen kokonaispinta-ala}} \times 100\% \quad (2)$$

Yksinkertaistaen esimerkkinä neliöperusteinen laskentamalli on sovellettavissa seuraavasti. Yhtiö omistaa tuotantotiloja yhteensä 2000m², josta arvonlisäverottomien tavaroiden ja palvelujen tuottamiseen käytetään 1500m². Tuotantotiloista 500m² käytetään arvonlisäverollisten palvelujen tuottamiseen. Yhtiöllä on oikeus vähentää suoraan ja välittömästi yhtiön suorittamiin arvonlisäverollisiin palveluihin liittyvien hankintojen arvonlisävero. Oikeutta vähentää suoraan ja välittömästi yhtiön suorittamiin arvonlisäverottomiin palveluihin liittyvien hankintojen arvonlisäveroa puolestaan ei ole. Tällöin yhtiöllä on oikeus yleiskulujen arvonlisäveron vähennykseen 25 prosentin osalta.¹⁹⁶

¹⁹⁴ Verohallinto 2020, kappale 4.3; 22.12.2015/3796 KHO 2015:183.

¹⁹⁵ Verohallinto 2020, kappale 4.3.

¹⁹⁶ Ks. Verohallinto, 2020: kappale 4.3.

4.5 Työaikaperusteinen laskentamalli

Arvonlisäveron vähennysoikeutta yleiskulujen osalta on mahdollista määritellä myös työaikaperusteisen laskentamallin avulla. Työaikaperusteinen laskentamalli määrittelee arvonlisäveron vähennysoikeuden työntekijöiden suorittamien työtuntien perusteella¹⁹⁷. Tämä tapa voi olla tarkoituksenmukainen esimerkiksi tilanteissa, joissa emoyhtiö tarjoaa tytäryhtiölleen rahoituspalveluja ja osa emoyhtiön toiminnasta on arvonlisäverollista ja osa arvonlisäverotonta¹⁹⁸. Kuitenkin laskentamallin yhtenä haasteena on nähtävissä tilanne, jossa työntekijät eivät tee työtään vain esimerkiksi arvonlisäverollisen toiminnan hyväksi. Työaikakirjauksien täsmällisyys ja niiden todistaminen ovat tässä merkityksellisessä asemassa. Laskentakaava työaikaperusteisessa laskentamallissa on seuraavanlainen:

$$\frac{\text{arvonlisäverollisten toimintojen tuottamiseen käytetty työaika}}{\text{kaikkien työntekijöiden käyttämä työaika}} \times 100\% \quad (3)$$

Verohallinnon esimerkissä laskentakaavan käytöstä on tapaus, jossa emoyhtiöllä on 12 työntekijää, joista kolme osallistuu arvonlisäverottomaan luotonantoon ja luottojen hallintoihin liittyviin tehtäviin. Emoyhtiön työntekijöistä yhdeksän käyttää työaikansa arvonlisäverollisten palvelujen suorittamiseen. Koska emoyhtiöllä on oikeus vähentää suoraan ja välittömästi yhtiön suorittamiin arvonlisäverollisiin palveluihin liittyvien hankintojen arvonlisävero, mutta vastaavasti ei ole oikeutta vähentää suoraan ja välittömästi yhtiön suorittamiin arvonlisäverottomiin palveluihin liittyvien hankintojen arvonlisäveroa, on sillä edellä olevan kaavan mukaisesti oikeus yleiskulujen sisältämän arvonlisäveron vähennykseen 75 prosentin osalta.¹⁹⁹

¹⁹⁷ KHO on käsitellyt tätä esimerkiksi tapauksissa 22.12.2015/3796 KHO 2015:183 ja 22.12.2015/3797 KHO 2015:184.

¹⁹⁸ Verohallinto 2020, kappale 4.3.

¹⁹⁹ Verohallinto 2020, kappale 4.3.

4.6 Henkilöperusteinen laskentamalli

Henkilöperusteisen laskentamallin voidaan nähdä olevan rinnasteinen laskentamalli työaikaperusteiseen laskentamalliin nähden. Arvonlisäveron vähennysoikeuden osoittama yleiskululaskelman kaava henkilömääräperusteista laskentamallia käyttäen on:

$$\frac{\text{arvonlisäverollisten toimintojen tuottamiseen käytetty henkilömäärä}}{\text{työntekijöiden kokonaishenkilömäärä}} \times 100\% \quad (4)$$

Peruseriaatteiltaan henkilömääräperusteinen laskentamalli vastaa edellä esitettyä työaikaperusteista laskentamallia. Erona näiden välillä voidaan kuitenkin nähdä olevan siinä, että henkilömääräperusteisessa laskentamallissa on mahdollista yksilöidä työntekijät sen mukaan, kuuluuko heidän työpanoksensa arvonlisäverollisen vai arvonlisäverottoman liiketoiminnan alle. Toisin sanoen henkilömääräperusteista laskentamallia käytettäessä työntekijät eivät suorita sekä arvonlisäveron alaisuuteen kuuluvia että kuulumattomia työtehtäviä.

4.7 Liiketoimiperusteinen laskentamalli

Liiketoimiperusteista laskentamallia soveltaen yleiskulujen arvonlisäveron vähennysoikeus voidaan jakaa arvonlisäverollisen ja arvonlisäverottoman liiketoiminnan välille liiketoimien kappalemäärien osoittamassa suhteessa. Näin ollen liiketoimiperusteinen laskentamalli pohjautuu liiketoimien kappalemäärään. Arvonlisäveron vähennysoikeuden osoittama yleiskuluprosentti on siis laskettavissa myyntireskontrasta saatavien myyntitransaktioiden lukumäärästä. Laskentakaava liiketoimiperusteisessa laskentamallissa on seuraavanlainen:

$$\frac{\text{arvonlisäverollisten liiketoimien lukumäärä}}{\text{liiketoimien kokonaislukumäärä}} \times 100\% \quad (5)$$

Vuosikirjaratkaisussa KHO 2015:184 on käsitelty Helsingin hallinto-oikeuden 18.9.2013 antamaa päätöstä²⁰⁰. Hallinto-oikeus oli lähestynyt arvonlisäveron vähennysoikeuden jakamista viitaten EUT:n oikeuskäytäntöön. Tuomio asiasta C-496/11, Portugal Telecom, liittyi vähennysoikeuden jakamiseen. Sen mukaan vähennysoikeus arvonlisäverollisen ja arvonlisäverottoman liiketoiminnan välillä tulee jakaa vähennykseen oikeuttavien liiketoimien suhteellisen osuuden mukaisesti²⁰¹. Hallinto-oikeuden perusteluissa on viitattu kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädettyyn menetelmään ”vähennysoikeuden jako vähennykseen oikeuttavien liiketoimien suhteellisen osuuden perusteella”.²⁰² Tästä voidaan johtaa aiemmat seikat huomioiden, että liiketoimien kappalemäärien osoittamassa suhteessa arvonlisäveron vähennysoikeuden jakaminen voi tapauskohtaisesti johtaa täsmällisimpään lopputulokseen liiketoimien käytössä yleiskuluja aiheuttavia tuotannontekijöitä yhtäläisellä laajuudella.

Yksinkertaistaen esimerkkinä liiketoimiperusteista laskentamallia voidaan soveltaa seuraavasti. Yhtiöllä on neljä liiketoimea, joiden yleiskuluja aiheuttavien tuotannontekijöiden käyttö on yhtäläinen. Kokonaisuudessaan neljästä yhtiön liiketoimesta on arvonlisäverollista ja kolme arvonlisäverotonta. Näin ollen arvonlisäveron vähennysoikeus on vain tämän yhden liiketoimen osalta, ja liiketoimiperusteisen laskentamallin mukaisesti yleiskulujen vähennysoikeuden osoittava suhdeluku on 25 %.

²⁰⁰ Helsingin HAO 18.9.2013 13/1360/4.

²⁰¹ C-496/11, Portugal Telecom, EU:C: 2012:557 tuomion kohta 39. Tuomiossa on yhä edelleen viitattu asiaan C-16/00, Cibo Participation, EU:C:2001:495. Sen tuomion kohdassa 34 niin ikään mainitaan arvonlisäveron vähennysoikeuden jakaminen vastaten liiketoimien suhteellista osuutta. Ks. tähän liittyen myös C-465/03, Kretztechnik, EU:C:2005:320 tuomion kohta 37.

²⁰² 22.12.2015/3797 KHO 2015:184.

5 Yleiskulujen jakaminen esimerkkilaskelmilla havainnollistettuna

5.1 Esimerkkilaskelmien laadinnasta ja tulkinnasta

Seuraavat esimerkit yleiskulujen jakamisesta arvonlisäveron vähennysoikeuden selvittämiseksi on suunniteltu kuvastamaan todenmukaisissa tilanteissa sovellettavia yleiskululaskelmia. Parantaakseen esimerkkilaskelmien ymmärrettävyyttä ja luettavuutta on ne laadittu numeerisesti yksinkertaistaen. Seuraavia esimerkkilaskelmia voidaan kuitenkin soveltaa käytännössä mahdollisesti tarvittavin yhtiökohtaisin sovellutuksin.

5.2 Esimerkkilaskelmat yksityisen terveydenhuollon yhtiölle

5.2.1 Yksityisen terveydenhuollon yhtiön taustasta

Yhtiö tarjoaa terveyden- ja sairaanhoitopalveluja. Yhtiö on yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain (152/1990) 2 §:ssä tarkoitettu yksityisen terveydenhuollon yksikkö. AVL:n 34 § mukaan terveyden- ja sairaanhoitopalvelun myynnistä ei suoriteta arvonlisäveroa. Myös hoidon yhteydessä hoitoon tavanomaisesti liittyvät palvelut ja tavarat on vapautettu arvonlisäverosta. Verohallinnon kannan mukaisesti tällaisina tavanomaisina liittyvinä palveluina ja tavaroina voidaan pitää esimerkiksi lääkkeitä, hoitotarvikkeita, aterioita sekä majoitusta, joka on tilapäistä ja välttämätöntä hoidon kannalta²⁰³. Näin ollen niillä ei myöskään symmetriaperiaatteen²⁰⁴ mukaisesti ole arvonlisäveron vähennysoikeutta.

Yksityisestä terveyden huollosta annetun lain määrittelemien terveydenhuollon palvelujen ohella yhtiö tarjoaa muun muassa ammattihenkilöittensä tuottamia arvonlisäveron

²⁰³ Verohallinto 2019b, luku 4.1.

²⁰⁴ Symmetriaperiaatteella tarkoitetaan periaatetta, jonka mukaan arvonlisäverollista myyntiä vastaa arvonlisäveron vähennysoikeus. Wikström, Ossa & Urpilainen 2015, s. 172–173.

alaisia tuotteita ja palveluita, kuten apuvälineitä, erikoistukipohjallisia ja oheiskirjallisuutta²⁰⁵. Näistä yhtiön tarjoamista tuotteista ja palveluista tulee arvonlisäverolain sääntöjen mukaisesti suorittaa arvonlisäveroa. Apuvälineiden osalta myynti on keskittynyt pieniin apuvälineisiin, kuten tukiin, ortooseihin ja kompressiosukkiin sekä näkemisen apuvälineisiin. Oheiskirjallisuus käsittää muun muassa ravitsemusterapeuttien ja puhe-terapeuttien osaamisalastaan laatimaa kirjallisuutta, jotka on kohdistettu etenkin kuluttajalle.

5.2.2 Liikevaihtoperusteinen laskentamalli

Yhtiön liikevaihto muodostuu arvonlisäverottomasta ja arvonlisäverollisesta liikevaihdosta. Arvonlisäveroton liikevaihto on tilikaudella ollut 3 000 000 euroa. Puolestaan arvonlisäverollinen liikevaihto tilikaudella on ollut 150 000 euroa.

Liikevaihtoperusteisessa laskentamallissa arvonlisäverollinen liikevaihto jaetaan kokonaisliikevaihdolla, joka sisältää niin arvonlisäverollisen kuin arvonlisäverottoman liikevaihdon. Seuraavana yksityisen terveydenhuollon yhtiön yleiskuluprosentti liikevaihtoperusteisella laskentamallilla laskettuna:

$$\frac{150\,000\ \text{euroa}}{150\,000\ \text{euroa} + 3\,000\,000\ \text{euroa}} \times 100\% = 4,7619 \dots \% \approx 4,76 \%$$

Verohallinnon ohjeen mukaan yleiskuluprosentti tulee esittää kahden desimaalin tarkkuudella²⁰⁶. Näin ollen kaavan mukaisesti yleiskuluprosentiksi saadaan liikevaihtoperusteisella laskentamallilla 4,76 %.

²⁰⁵ Ks. KHO 29.11.2002/3146 ja 14.11.2016/4802.

²⁰⁶ Verohallinto 2020, kappale 4.4.

5.2.3 Neliöperusteinen laskentamalli

Yhtiöllä on käytössään 2 000 neliömetrin ”tuotantotilat” asiakkaiden palvelemista ja hoitamista varten. Yhtiössä toimivien jalkaterapeuttien ja fysioterapeuttien käytössä on 15 neliömetrin kokoinen huone, jonne on sijoitettu kaikki erikoistukipohjallisten valmistamiseen tarvittavat laitteet ja materiaalit. Niin apuvälineitä kuin oheiskirjallisuuttakin myydään vastaanottoaulan yhteydessä olevassa 20 neliömetrin kokoisessa myyntitilassa. Myyntitilassa myytävälle tuotteille on lisäksi varattu erillinen 10 neliömetrin kokoinen varastotila.

Neliöperusteisessa laskentamallissa arvonlisäverollisten toimintojen tuottamiseen käytetty pinta-ala jaetaan tuotantotilojen kokonaispinta-alalla arvonlisäveron vähennysoikeuden osoittaman yleiskuluprosentin määrittelemiseksi. Seuraavana yksityisen terveydenhuollon yhtiön yleiskuluprosentti neliöperusteisella laskentamallilla laskettuna:

$$\frac{15 \text{ m}^2 + 20 \text{ m}^2 + 10 \text{ m}^2}{2\,000 \text{ m}^2} \times 100\% = 2,25 \%$$

Kaavan mukaisesti yleiskuluprosentiksi saadaan tällä laskentamallilla 2,25 %.

5.2.4 Työaikaperusteinen laskentamalli ja henkilöperusteinen laskentamalli

Myyntitilassa ei ole omaa henkilöstöä, vaan niihin liittyvät kassatransaktiot tapahtuvat vastaanottotiskillä muun vastaanottotoiminnan ohella. Jalkaterapeutit ja fysioterapeutit kirjaavat vastaanotossa työskentelevien asiakaspalvelijoiden tavoin käyttämänsä työajanseurantajärjestelmään. Tilikaudella arvonlisäverollisten toimintojen tuottamiseen käytetty työaika on ollut 500 tuntia. Puolestaan kokonaistyöaika on ollut 55 000 tuntia. Yhtiöllä on palveluksessaan kokonaisuudessaan 35 työntekijää. Yksikään työntekijöistä ei ole nimetty suorittamaan pelkästään arvonlisäverollisia tai arvonlisäverottomia palveluja. Kuitenkin 12 työntekijää suorittaa näitä arvonlisäveron alaisia palveluita osana työtehtäviään.

Arvonlisäveron vähennysoikeuden osoittaman yleiskuluprosentin määrittelemiseksi työaikaperusteisessa laskentamallissa arvonlisäverollisten toimintojen tuottamiseen käytetty työaika jaetaan kaikkien työntekijöiden työajalla. Seuraavana yksityisen terveydenhuollon yhtiön yleiskuluprosentti työaikaperusteisella laskentamallilla laskettuna:

$$\frac{500 \text{ tuntia}}{55\,000 \text{ tuntia}} \times 100\% = 0,9090 \dots \% \approx 0,91 \%$$

Kaavan mukaisesti yleiskuluprosentiksi saadaan työaikaperusteisella laskentamallilla 0,91 %.

Henkilöperusteiseen laskentamalliin nähden rinnasteisessa henkilömääräperusteisessa laskentamallissa arvonlisäverollisten toimintojen tuottamiseen käytetty henkilömäärä jaetaan työntekijöiden kokonaishenkilömäärällä. Jos osoittajassa käytetään kokoaikaisesti arvonlisäverollisia palveluja suorittavien henkilöiden lukumäärää, ei yleiskuluprosenttia saada laskettua, sillä yhtiössä ei ole yhtään tällaista työntekijää. Tästä voidaankin todeta, ettei tätä laskutapaa noudattamalla olisi ollenkaan yleiskuluihin oikeuttavaa vähennystä tehtävissä. Puolestaan, jos osoittajassa on työntekijöiden henkilömäärä, jotka osana työtehtäviään suorittavat myös arvonlisäverollisia palveluja on yleiskuluprosentti henkilömääräperusteisella laskentamallilla seuraavanlainen:

$$\frac{12 \text{ työntekijää}}{35 \text{ työntekijää}} \times 100\% = 34,2857 \dots \% \approx 34,29 \%$$

Kaavan mukaisesti yleiskuluprosentiksi saadaan henkilöperusteisella laskentamallilla 34,29 %.

5.2.5 Liiketoimiperusteinen laskentamalli

Myyntireskontran mukaan yhtiöllä on tilikaudella ollut 60 000 myyntitransaktiota. Näistä 3 000 ovat olleet arvonlisäveronalaisia myyntejä.

Liiketoimiperusteisessa laskentamallissa arvonlisäverollisten liiketoimien lukumäärä jaetaan liiketoimien kokonaislukumäärällä. Seuraavana yksityisen terveydenhuollon yhtiön yleiskuluprosentti liiketoimiperusteisella laskentamallilla laskettuna:

$$\frac{3\,000 \text{ myyntitransaktiota}}{60\,000 \text{ myyntitransaktiota}} \times 100\% = 5,0000 \dots \% \approx 5,00 \%$$

Kaavan mukaisesti yleiskuluprosentiksi saadaan liiketoimiperusteisella laskentamallilla 5,00 %.

5.2.6 Arviointia ja pohdintaa täsmällisimmästä lopputuloksesta

Menetelmä, jota käytetään arvonlisäveron vähennysoikeutta määriteltäessä yleiskulujen osalta, tulisi olla sellainen mikä johtaa täsmällisimpään lopputulokseen. Tarvittaessa myös useita eri laskentamalleja voi olla yhtäaikaisesti käytössä, mikäli vaade täsmällisyydestä sitä tapauskohtaisesti edellyttää.²⁰⁷

Edellä esitettyjen esimerkkilaskelmien mukaiset yleiskuluprosentit vaihtelivat suuresti laskentamallista riippuen. Yhteenvetona vielä saadut yleiskuluprosentit: liikevaihtoperusteinen laskentamalli 4,76 %, neliöperusteinen laskentamalli 2,25 %, työaikaperusteinen laskentamalli 0,91 %, henkilöperusteinen laskentamalli 34,29 % ja liiketoimiperusteinen laskentamalli 5,00 %.

²⁰⁷ Verohallinto 2020, kappale 4.1.

Liikevaihtoperusteinen laskentamalli pohjautuu nimensä mukaisesti liikevaihtoon. Liikevaihdolla tarkoitetaan kirjanpitolain (1336/1997) 4:1 mukaisesti tuotteiden ja palvelujen myynnistä saatuja tuottoja vähennettynä myönnettyillä alennuksilla sekä arvonlisäverolla ja muilla välittömästi myynnin määrään perustuvilla veroilla. Liikevaihtoperusteinen yleiskuluprosentti sijoittuu esimerkkilaskelmista saatujen yleiskuluprosenttien välimaastoon. Kun yleiskuluina pidettäviä hankintoja käytetään nyt toiminnassa, josta syntyy liikevaihtoa, voidaan liikevaihtoperusteista laskentamallia sen puitteissa pitää sopivana²⁰⁸.

Neliöperusteinen laskentamalli perustuu toimintojen käyttämään pinta-alaan ja tuottaa suhdeluvun arvonlisäverollisten palvelujen käyttämästä pinta-alasta suhteessa kokonaispinta-alaan. Tässä tapauksessa, kun on tarkasti määriteltävissä arvonlisäverollisten palvelujen tuottamiseen käytetty pinta-ala, voidaan tulosta siinä määrin pitää luotettavana. Toisaalta taas käytetty lattiapinta-alaan ei välttämättä voida luotettavasti katsoa kuvastavan yleiskulujen jakautumista hallinnollisten kulujen, kuten esimerkiksi kirjanpitokulujen osalta. Tämä korostuu erityisesti sellaisissa tilanteissa, joissa esimerkiksi palautustransaktioita syntyy lukumäärällisesti enemmän suhteessa myyntitransaktioihin. Asiakkaiden tekemien reklamaatioiden ja palautusten lukumäärä suhteessa tapahtuneeseen myyntiin voidaankin nähdä olevan suurempi juuri apuvälineiden ja oheiskirjallisuuden kohdalla kuin arvonlisäverottomien palvelujen kohdalla. Tämä perustuu oletukseen siitä, että reklamaatioita saaduista terveydenhuollon palveluista tehdään yleisesti vähemmän kuin esimerkissä olleista tuotteista, sillä kuluttajalle terveydenhuollon palvelujen laadun arviointi voi olla haasteellisempää.

Työaikaperusteinen laskentamalli pohjautuu työntekijöiden käyttämään työaikaan. Esimerkkilaskelman tapauksessa se tuotti alhaisimman yleiskuluprosentin. Yhtiöllä on käytössään työaikaseuranta varten työajanseurantajärjestelmä, johon työaikojen

²⁰⁸ Ks. KHO 2015:183. Tapauksessa konsernin emoyhtiön tuloista suurin osa muodostui tytär- ja osakkuusyhtiöiltä saaduista AVL:n soveltamisalan ulkopuolisista osinkotuloista. Koska osinkotulot eivät lukeudu osaksi liikevaihtoa, ei liikevaihtoperusteinen laskentamalli johtanut täsmällisimpään lopputulokseen. Näin ollen liikevaihtojen suhdetta ei voitu käyttää jakoperusteena arvonlisäveron vähennysoikeutta määriteltävissä yleiskulujen osalta.

leimausajat siirtyvät leimauspisteiltä sähköisesti. Työntekijät kirjaavat työaikojen kohdistukset tekemilleen työsuoritteille, jonka jälkeen niiden seurannasta ja tarkistamisesta vastaa kunkin työntekijän esihenkilö. Työaikaseurannan prosessia voidaan pitää suhteellisen luotettavana ja ajallisesti tarkkana. Kuitenkin mahdollista epätasaisuutta voi esiintyä työntekijöiden tekemien aikaan liittyvien vähäisten kirjausvirheiden johdosta. Toisaalta vastaanottotiskillä työskentelevien työajan käyttämistä arvonlisäverollisten ja arvonlisäverottomien toimintojen välille on vaikea kohdistaa ja seurata. Itse myyntitilan ylläpitoon käytetty työaika on tietenkin fysioterapeuttien ja jalkaterapeuttien käyttämän ajan tapaan vaivattomammin määriteltävissä. Puolestaan vastaanottotiskillä tapahtuva asiakkaiden palvelu on kuitenkin haasteellisempaa määritellä joko arvonlisäverollisen tai arvonlisäverottoman myynnin yhteyteen. Tämän johdosta vastaanottotiskin toiminnan voidaan nähdä olevan enemmän hallinnollisiin kuluihin lukeutuvaa ja tällöin yleiskuluprosentissa huomioitavaa. Tästä johtuen työaikaperusteisen laskentamallin ei voi katsoa tuottavan täsmällisintä lopputulosta.

Puolestaan henkilöperusteinen laskentamalli tuotti esimerkissä suurimman yleiskuluprosentin, joka poikkesi merkittävästi muiden laskentamallien tuottamista yleiskuluprosenteista. Nyt kun yksikään henkilöistä ei työssään vastannut ainoastaan arvonlisäveronalaisista toiminnoista ja laskennassa huomioitiin kaikkien työntekijöiden lukumäärä arvonlisäverolliseen toimintaan liittyvästä työpanoksesta riippumatta, ei henkilöperusteista laskentamallia voida nyt pitää luotettavana ja täsmällisimmän lopputuloksen tuottavana. Tilanne voisi olla eri, jos esimerkiksi kolmesta työntekijästä yksi keskittyisi arvonlisäverollisten toimintojen tuottamiseen ja puolestaan toiset kaksi arvonlisäverottomiin toimintoihin.

Liiketoimiperusteinen laskentamalli tuotti yleiskuluprosentiksi samansuuntaisen arvonlisäveron vähennysoikeuden suhdeluvun kuin liikevaihtoperusteinen laskentamalli. Kun myytävien palvelujen keskihinnat ovat suhteellisen lähellä toisiaan, on myös näiden kahden laskentamallin välinen ero vähäinen. Kuten liikevaihtoperusteisen laskentamallin

niin myös liiketoimiperusteisen laskentamallin voidaan nähdä nyt tuottavan täsmällisen lopputuloksen.

Arvioitaessa nyt esitettyjä esimerkkilaskelmia, on hyvä huomioida, ettei esitetyt luvut perustu olemassa olevaan yhtiön toimintaan. Esimerkkilaskelmista on kuitenkin havaittavissa laskentamallien erot. Tässä tapauksessa luotettavimmat yleiskuluprosentit täsmällisyyden näkökulmasta arvioitaessa muodostivat liikevaihtoperusteinen laskentamalli ja liiketoimiperusteinen laskentamalli. Pohdittaessa näiden kahden laskentamallin välisiä täsmällisyys eroja on syytä kiinnittää huomiota niin arvonlisäverollisten kuin arvonlisäverottomien myyntien keskimääräisiin hintoihin. Mikäli oletetaan kummankin, arvonlisäverollisten ja arvonlisäverottomien, myyntien olevan aina keskenään samanarvoisia, olisi liiketoimiperusteinen laskentamalli täsmällisimmän lopputuloksen tuottava laskentamalli. Toisaalta, jos arvonlisäverollisten ja arvonlisäverottomien myynnit eroavat toisistaan vielä merkittävästi, liikevaihtoperusteista laskentamallia hyödyntäen päästäisiin täsmällisimpään lopputulokseen.

5.3 Esimerkkilaskelmat konsernin emoyhtiölle

5.3.1 Konsernin emoyhtiön taustasta

AVL 102 §:n mukaisesti arvonlisäveron vähennysoikeus koskee ainoastaan arvonlisäverovelvollisen omaa liiketoimintaa varten tehtyjä hankintoja. Ratkaisussa KHO 2013:107 oli kyse siitä, oliko konsernin emoyhtiöllä oikeus vähentää ulkomaisen tytäryhtiönsä omistukseen tulleen yhtiön osakekannan hankkimisesta aiheutuneiden kulujen arvonlisävero-osuus. Ratkaisussaan korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei emoyhtiöllä ollut vähennysoikeutta sen tytäryhtiön liiketoimintaan suoraan kohdistettavien edelleenlaskuttamattomien kulujen arvonlisäverosta.²⁰⁹ Tämän ratkaisun myötä korkein hallinto-oikeus siis vahvisti sen, että myös konsernissa jokaisella yhtiöllä on oikeus vähentää ainoastaan

²⁰⁹ 14.6.2013/1970 KHO 2013:107.

yhtiön omaan liiketoimintaan kohdistuvien hankintojen arvonlisävero. Emoyhtiöllä siis on vähennysoikeus, mikäli se arvonlisäverollisena edelleenlaskuttaa tytäryhtiölleen ostamansa sen liiketoimintaan kohdistuvan arvonlisäverollisen palvelun tai tavarän. Niin ikään emoyhtiöllä on arvonlisäveron vähennysoikeus, kun arvonlisäveroa ei suoriteta palvelun tai tavarän edelleenlaskutuksesta kansainvälistä kauppaa koskevien säännösten nojalla ja lisäksi emoyhtiö on edelleenlaskuttanut sen tytäryhtiöltään.²¹⁰

Edellä esitettyssä ratkaisussaan KHO 2013:107 korkein hallinto-oikeus viittasi aikaisempaan oikeuskäytäntöön ja tapaukseen KHO 2007:56. Vuoden 1999 marraskuussa tapahtuneessa liiketoimintakaupassa myyjinä olivat olleet emoyhtiö ja sen hollantilainen tytäryhtiö, joiden omistukseen oli keskitetty koko konsernin kemian liiketoiminta. Saatu kauppahinta oli jakautunut emoyhtiön ja tytäryhtiön kesken. Ulkopuolisten asiantuntijoiden palkkiot liiketoiminnan myyntiin liittyvistä palveluista ja muut sellaiset myyntiin liittyneet menot oli kirjattu kokonaisuudessaan emoyhtiön menoksi. Emoyhtiö oli tehnyt arvonlisäveron vähennykset niiden osalta. Lisäksi kyseisiin menoihin liittyvät laskut oli osoitettu emoyhtiölle sekä emoyhtiö oli maksanut ne ja myös kokonaisuudessaan kirjannut ne kirjanpitoonsa kuluiksi. Tytäryhtiö oli toiminut konsernissa lähinnä holdingyhtiön tyyppisenä yhtiönä eikä sillä ollut ollut omaa henkilökuntaa. Kemian liiketoiminta oli ollut osa emoyhtiön kemian alakonsernin emoyhtiönä harjoittamaa arvonlisäverollista liiketoimintaa. Kemian liiketoiminnasta luopuminen oli liittynyt koko kemian alakonsernin liiketoiminnan uudelleenjärjestelyyn. Emoyhtiö oli kokonaisuudessaan vastannut suunnittelusta ja toteutuksesta liittyen liiketoiminnan uudelleenjärjestelyn ja myyntiin. Tästä johtuen korkein hallinto-oikeus katsoi, että kysymyksessä oleviin arvonlisäverotuksessa yleiskulun luonteisiin hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus voitiin kokonaisuudessaan kohdistaa konsernin emoyhtiölle.²¹¹ Tämän vuosikirjaratkaisun myötä korkein hallinto-oikeus vahvisti sen, että luonteeltaan yleiskuluina pidettävien konsernin arvonlisäverollista liiketoimintaa kokonaisuutena palvelevien hankintojen arvonlisäveron vähennysoikeus voidaan kohdentaa konsernissa kokonaisvaltaisemmin siihen

²¹⁰ Verohallinto 2020, kappale 2; Haapaniemi 2018, s. 184.

²¹¹ 24.8.2007/2108 KHO 2007:56.

nähdessä, mitä tuloverotuksessa sovellettavat säännöt menojen kohdentamisesta eri konserniyhtiöille oikeuttavat²¹².

Konsernin emoyhtiö on ostanut tytäryhtiölleen arvonnäköverollisena edelleen laskutettavia hallinnollisia palveluita, jotka kohdistuvat tytäryhtiön arvonnäköverolliseen liiketoimintaan. Emoyhtiö toimii konsernissa yksinomaan hallinnollisten palvelujen tuottajana, joista se myös osan ostaa ulkopuolisilta palveluntarjoajilta. Konsernirakenteeltaan emoyhtiöllä on alaisuudessaan kolme tytäryhtiötä. Tässä esimerkkelilaskelmassa tarkastellaan erityisesti emoyhtiön ja yhden tytäryhtiön välistä suhdetta.

5.3.2 Liikevaihtoperusteinen laskentamalli

Konsernin emoyhtiö tuottaa tytäryhtiölleen hallinnollisia palveluja. Emoyhtiön liikevaihto muodostuu arvonnäköverollisesta ja arvonnäköverottomasta liikevaihdosta. Arvonnäköverollinen liikevaihto on tilikaudella ollut 6 000 000 euroa. Puolestaan arvonnäköveroton liikevaihto tilikaudella on ollut 600 000 euroa.

Liikevaihtoperusteisessa laskentamallissa arvonnäköverollinen liikevaihto jaetaan kokonaisliikevaihdolla, joka sisältää niin arvonnäköverollisen kuin arvonnäköverottoman liikevaihdon. Seuraavana konsernin emoyhtiön yleiskuluprosentti liikevaihtoperusteisella laskentamallilla laskettuna:

$$\frac{6\,000\,000 \text{ euroa}}{600\,000 \text{ euroa} + 6\,000\,000 \text{ euroa}} \times 100\% = 90,9090 \dots \% \approx 90,91 \%$$

Liikevaihtoperusteisella laskentamallilla kaavan mukaisesti yleiskuluprosentiksi saadaan 90,91 %.

²¹² Haapaniemi 2018, s. 18–185.

5.3.3 Neliöperusteinen laskentamalli

Konsernin emoyhtiöllä on käytössään 300 neliömetrin toimistotilat, joissa se tuottaa tytäryhtiölleen niin arvonlisäverollisia kuin arvonlisäverottomia palveluja. Koska toimistotilat ovat yhteiset kaikille emoyhtiön työntekijöille heidän työnsä arvonlisäverollisuudesta tai arvonlisäverottomuudesta riippumatta, ei ole mielekästä käyttää neliöperusteista laskentamallia arvonlisäveron vähennysoikeuden osoittaman yleiskuluprosentin määrittämiseksi. Tämä johtuu siitä, ettei ole täsmällisesti määriteltävissä kunkin työntekijän käyttämää neliömäärää kaikille yhteisissä toimistotiloissa.

5.3.4 Työaikaperusteinen ja henkilöperusteinen laskentamalli

Konsernin emoyhtiö tuottaa tytäryhtiölleen hallinnollisia palveluja. Emoyhtiöllä on palveluksessaan 10 työntekijää, joista seitsemän käyttää työaikaansa ainoastaan arvonlisäverollisten palvelujen tuottamiseen. Loppujen kolmen työntekijän työpanos kohdistuu ainoastaan arvonlisäverottomien palvelujen tuottamiseen. Tilikaudella arvonlisäverollisten palvelujen tuottamiseen käytetty työaika on ollut 12 000 työtuntia. Puolestaan kokonaistyöaika on ollut 17 000 tuntia.

Arvonlisäveron vähennysoikeuden osoittaman yleiskuluprosentin määrittämiseksi työaikaperusteisessa laskentamallissa arvonlisäverollisten toimintojen tuottamiseen käytetty työaika jaetaan kaikkien työntekijöiden työajalla. Seuraavana konsernin emoyhtiön yleiskuluprosentti työaikaperusteisella laskentamallilla laskettuna:

$$\frac{12\,000\ \text{tuntia}}{17\,000\ \text{tuntia}} \times 100\% = 70,5882 \dots \% \approx 70,59 \%$$

Kaavan mukaisesti yleiskuluprosentiksi saadaan työaikaperusteisella laskentamallilla 70,59 %.

Henkilöperusteiseen laskentamalliin nähden rinnasteisessa henkilömääräperusteisessa laskentamallissa arvonlisäverollisten toimintojen tuottamiseen käytetty henkilömäärä jaetaan työntekijöiden kokonaishenkilömäärällä. Seuraavana konsernin emoyhtiön yleiskuluprosentti henkilömääräperusteisella laskentamallilla laskettuna:

$$\frac{7 \text{ työntekijää}}{10 \text{ työntekijää}} \times 100\% = 70,0000 \dots \% \approx 70,00 \%$$

Kaavan mukaisesti yleiskuluprosentiksi saadaan henkilöperusteisella laskentamallilla 70,00 %.

5.3.5 Liiketoimiperusteinen laskentamalli

Konsernin emoyhtiöllä on myyntireskontran mukaan ollut tilikaudella 72 myyntitransaktiota. Näistä myyntitransaktioista 36 on ollut arvonlisäverollista myyntiä, kun taas toiset 36 myyntitransaktiota ovat olleet arvonlisäverottomia.

Liiketoimiperusteisessa laskentamallissa arvonlisäverollisten liiketoimien lukumäärä jaetaan liiketoimien kokonaislukumäärällä. Seuraavana konsernin emoyhtiön yleiskuluprosentti liiketoimiperusteisella laskentamallilla laskettuna:

$$\frac{36 \text{ myyntitransaktiota}}{72 \text{ myyntitransaktiota}} \times 100\% = 50,0000 \dots \% \approx 50,00 \%$$

Kaavan mukaisesti yleiskuluprosentiksi saadaan liiketoimiperusteisella laskentamallilla 50,00 %.

5.3.6 Arviointia ja pohdintaa täsmällisimmästä lopputuloksesta

Arvonlisäveron vähennysoikeutta yleiskulujen osalta määriteltäessä tulisi käyttää sellaista menetelmää, joka johtaa täsmällisimpään lopputulokseen. Tarvittaessa voi olla

yhtäaikaisesti käytössä myös useita eri laskentamalleja, mikäli vaade täsmällisyydestä sitä tapauskohtaisesti edellyttää.²¹³

Edellä esitettyjen esimerkkilaskelmien mukaiset yleiskuluprosentit vaihtelivat suuresti laskentamallista riippuen. Yhteenvetona vielä saadut yleiskuluprosentit: liikevaihtoperusteinen laskentamalli 90,91 %, työaikaperusteinen laskentamalli 70,59 %, henkilöperusteinen laskentamalli 70,00 % ja liiketoimiperusteinen laskentamalli 50,00 %. Neliöperusteinen laskentamalli ei tässä yhteydessä voida katsoa olevan tarkoituksenmukainen laskentamalli arvonlisäveron vähennysoikeutta osoittavaa yleiskuluprosenttia laskettaessa sen epätäsmällisyyden johdosta.

Nimensä mukaisesti liikevaihtoon perustuva liikevaihtoperusteinen laskentamalli tuotti vertailussa olleista laskentamalleista suurimman yleiskuluprosentin. Poikkeama muihin oli merkittävä, sillä eroa seuraavaan yleiskuluprosenttiin oli noin 20 prosenttiyksikköä. Arvonlisäverottomien palveluiden liikevaihto oli esimerkissä 9,09 % kokonaisliikevaihdosta. Liikevaihtoperusteiseen laskentamalliin liittyy siinä suhteessa riski, että liikevaihtoon on voitu sisällyttää sellaisia eriä, jotka eivät kuulu arvonlisäverolliseen tai arvonlisäverottomaan liikevaihtoon²¹⁴ tai joihin ei ollenkaan liity arvonlisäverollisten hyödykkeiden käyttöä tai käyttö on hyvin rajoitettua²¹⁵. Emoyhtiön tytäryhtiöilleen suorittamat rahoituspalvelut tulee myös huomioida arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuutta määritettäessä yleiskulujen osalta, kun yleiskuluina pidettäviä hankintoja käytetään myös rahoituspalvelujen tuottamiseen²¹⁶. Arvonlisäverollisella liikevaihdolla tarkoitetaan liikevaihtoperusteisessa laskentamallissa lisäksi myös arvonlisäveron palautukseen oikeuttavaa liikevaihtoa. Puolestaan arvonlisäverottomalla liikevaihdolla tarkoitetaan sekä arvonlisäverolaisissa arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamattomasta toiminnasta saatua liikevaihtoa että arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolisesta toiminnasta saatua liikevaihtoa. On kuitenkin hyvä huomioida, ettei kuitenkaan soveltamisalan ulkopuolisesta

²¹³ Verohallinto 2020, kappale 4.1.

²¹⁴ Ks. 9.3.2017/1030 KHO 2017:38

²¹⁵ Haapaniemi 2018, s. 189.

²¹⁶ Verohallinto 2020, kappale 3.2.2.

toiminnasta yleensä synny liikevaihtoa. Näin ollen esimerkiksi osinkotulot ja konserniavustus eivät kuulu liikevaihtoon.²¹⁷ Mikäli liikevaihtoperusteiselle laskelmalle huomioidaisiin emoyhtiön tytäryhtiöille myöntämistä lainoista kertyvät korkotulot, jotka syntyisivät ilman niiden hankkimiseen tarvittavaa työpanosta, vääristäisi se liikevaihtoperusteisella laskentamallilla laskettua yleiskuluprosenttia²¹⁸. Tästä johtuen tuleekin tilannekohtaisesti kiinnittää erityistä huomiota siihen, mitkä erät otetaan kulloinkin huomioon liikevaihtoperusteista laskentamallia sovellettaessa.

Työaikaperusteinen laskentamalli pohjautuu nimensä mukaisesti työntekijöiden käyttämään työaikaan. Puolestaan henkilöperusteinen laskentamalli pohjautuu arvonlisäverolisten toimintojen tuottamiseen käytetyn henkilömäärän suhteesta koko henkilömäärään. Niin työaikaperusteinen laskentamalli kuin henkilöperusteinen laskentamalli kummatkin sijoittuvat yleiskuluprosenttivertailussa välimaastoon. Niin suurimpaan kuin pienimpäänkin yleiskuluprosenttiin oli kummallakin noin 20 prosenttiyksikön ero. Ymmärrettävästi ne myös keskenään olivat lähellä toisiaan. Tämän voidaan nähdä kertovan työaikaseurannan täsmällisyydestä. Kuitenkin mikäli työntekijöiden ei voitaisi katsoa käyttävän työpanostaan tytäryhtiöille tapahtuvaan luotonantoon ja se kuitenkin huomioitaisiin työaikaperusteisella laskentamallilla, vääristäisi se siitä saatavaa yleiskuluprosenttia. Koska rahoituspalvelut on vapautettu arvonlisäverosta AVL 41 §:n mukaisesti, voisi työaikaperusteinen laskentamalli tai henkilöperusteinen laskentamalli olla käyttökelpoinen esimerkiksi tilanteessa, jossa emoyhtiö tarjoaa tytäryhtiöilleen rahoituspalveluja²¹⁹.

Viimeisenä esimerkkilaskelmassa esitetty liiketoimiperusteinen laskentamalli tuotti pienimmän arvonlisäveron vähennysoikeuden suhdeluvun. Ero muiden laskentamallien tuottamiin yleiskuluprosentteihin oli merkittävä, sillä suurimman yleiskuluprosentin tuottaneeseen liikevaihtoperusteiseen laskentamalliin nähden ero oli noin 40 prosenttiyksikköä. Puolestaan työaikaperusteiseen laskentamalliin ja henkilöperusteiseen

²¹⁷ Verohallinto 2020, kappale 4.2.

²¹⁸ Ks. myös 30.12.2015/3898 KHO 2015:188.

²¹⁹ Verohallinto 2020, kappale 4.3.

laskentamalliin nähden ero oli noin 20 prosenttiyksikköä. Liiketoimiperusteisessa laskentamallissa suhdeluku määriteltiin myyntitransaktioiden perusteella, joita tilikaudella oli yhteensä 72. Puolet, 36 myyntitransaktiota, olivat arvonlisäverollisia ja toiset 36 myyntitransaktiota puolestaan arvonlisäverottomia. Tämän laskentamallin ytimessä voidaan nähdä olevan myyntitransaktion määritelmä. Esimerkkilaskelmassa emoyhtiöllä oli jokaiselle kolmelle tytäryhtiölle kuukaudessa kaksi myyntitransaktiota. Toinen myyntitransaktioista oli arvonlisäverollinen ja toinen arvonlisäveroton. Siten kuukaudessa emoyhtiöllä oli yhteensä kolme arvonlisäverollista ja kolme arvonlisäverotonta myyntitransaktiota. Koska myyntitransaktioiden euromääräisissä arvoissa saattaa esiintyä vaihtelua, ei voida liiketoimiperusteisen laskentamallin nähdä olevan täsmällisimmän lopputuloksen tuottava laskentamalli ainakaan tässä kyseisessä esimerkkilaskelmassa. Liiketoimiperusteista laskentamallia sovellettaessa onkin hyvä kiinnittää huomiota myyntitransaktioiden keskinäiseen homogeenisyyteen arvonlisäverollisten ja arvonlisäverottomien liiketoimien kategorioissa.

Arvioitaessa näitä esimerkkeinä olleita laskentamalleja on hyvä huomioida, ettei niissä esitetyt luvut perustu olemassa olevaan konserniyhtiöön. Kuten myös aiemmassa yksityisen terveydenhuollon yhtiön esimerkkitapauksessa, myös näissä esimerkkilaskelmissa on havaittavissa laskentamallien erot. Konsernin emoyhtiön arvonlisäveron vähennysoikeuden osoittavan luotettavimman yleiskuluprosentin voidaan katsoa nyt olevan liikevaihtoperusteisen laskentamallin tuottama yleiskuluprosentti. Vaikka ero muihin laskentamalleihin oli merkittävä, perustuu se nimensä mukaisesti liikevaihtoon. Liikevaihtoperusteista laskentamallia hyödynnettäessä on kuitenkin kiinnitettävä erityistä huomiota siihen, että kaikki kirjanpidolliset erät tulee huomioitua oikeasuhtaisina ja liikevaihtoon nähden oikeavaikutteisina.

Koska lähtökohtaisesti on arvonlisäverovelvollisen tehtävä osoittaa yhden tai useamman käytetyn laskentamallin täsmällisyys, on laskentamallista riippumatta erittäin tärkeää kiinnittää huomiota koko arvonlisäveron vähennysoikeuden määrittämisprosessin

huolelliseen dokumentaatioon. Tämä on myös osaltaan olennaista veroriskin minimoimiseksi sekä taloudellisesti kestävänn liiketoiminnan ylläpitämiseksi ja kehittämiseksi.

6 Johtopäätökset

Tässä tutkielmassa muodostettiin käsitys siitä, miten arvonlisäveron vähennysoikeus tulisi yleiskulujen osalta jakaa täsmällisimmän lopputuloksen saavuttamiseksi harjoitettaessa sekä arvonlisäverollista että arvonlisäverotonta liiketoimintaa.

Tutkimusongelmaa lähestyttiin seuraavien tutkimuskysymyksiä avulla:

- Onko yleiskulujen käsite eksakti ja tarkkarajainen?
- Onko mahdollista yksiselitteisesti jakaa yleiskulut arvonlisäverollisen ja arvonlisäverottoman liiketoiminnan välillä?
- Onko olemassa sellaista laskentamallia, joka tuottaa täsmällisimmän lopputuloksen kaikissa laskentatilanteissa?

Tutkielmassa käytettiin tutkimusmetodinä oikeusdogmatiikkaa eli lainoppia voimassa olevan oikeuden ja sen sisällön selvittämiseksi. Tutkimuskysymyksiä lähestyttiinkin niin tulkitsemalla kuin myös systematisoimalla aiheeseen liittyviä normeja. Suomen arvonlisäverojärjestelmä muuttui perusteellisesti vuonna 1995 seurauksena Suomen liittymisestä osaksi EU:a. Kun Suomesta näin ollen tuli osa EU:n sisämarkkina-alueen ja arvonlisäverojärjestelmää, oli sillä myös vaikutusta arvonlisäverotuksen yhteydessä tulkittaviin oikeuslähteisiin. Tämän johdosta tutkielmassa sidottiin AVL:n käsittelyn ohien olennaisesti myös arvonlisäverodirektiivin käsittely. Tärkeimpänä direktiivinä tutkielmassa oli direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY), johon tutkielmassa viitattiin nimityksellä arvonlisäverodirektiivi. Vaikka arvonlisäverodirektiivi korvasi voimaan tullessaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin, ovat ne silti hyvin pitkälle sisällöllisesti toisiaan vastaavia. Vaikka prejudikaattisen aseman omaava EUT:n oikeuskäytäntö ei ole ylempiäarvoisempi kansallisiin tuomioistuimiin nähden, on sen tehtävänä antaa ennakkoratkaisuja eurooppaoikeudellisiin tulkintakysymyksiin. Tämän johdosta EUT:n oikeuskäytäntö tuotiin osaksi tutkimusongelman ratkaisemista kansallinen oikeuskäytännön ohella vallitsevan oikeustilan selvittämiseksi.

Arvonlisäveron ominaispiirteiden olemassaolon tiedostamisen ja niiden ymmärtämisen voidaan katsoa olevan tärkeässä asemassa jäseneltäessä virallislähteiden tarkoitusta ja merkitystä. Tämän johdosta tutkielmassa tarkasteltiin hieman myös sitä, millainen vero arvonlisävero luonteeltaan on. Lisäksi tarkasteluun otettiin myös arvonlisäveron perusperiaatteiden osalta toisiinsa kytköksissä olevat neutraalisuusperiaate ja veron kertaantumisen estämisen periaate. Erityisesti veron kertaantumisen estämisen periaatteen voidaan nähdä olevan tiiviisti kytköksissä arvonlisäveron vähennysoikeuden olemassaoloon ja sen perusolemukseen.

Seuraavana tutkielmassa käsittelyyn otettiin verovelvollisuus arvonlisäveron kannalta ja sen olemassaoloon liittyen myös liiketoiminnan kriteerit. Verovelvollisuuteen itsessään liittyy tietenkin veronmaksuvelvollisuus, mutta myös vastapainona arvonlisäveron vähennysoikeus. Liiketoiminnan kriteerien olemassaolo on puolestaan tärkeässä osassa arvonlisäverovelvollisuuden syntymistä. Tämän johdosta liiketoiminnan kriteereillä on siis myös tiivis kytkös arvonlisäveron vähennysoikeuden olemassaoloon. Itse liiketoiminnan kriteerien määrittely puolestaan on merkityksellistä, sillä AVL ei itsessään sisällä määritelmää siitä mitä liiketoiminta on. Arvonlisäverotuksen mukainen liiketoiminnan käsite eroaa myös elinkeinoverotuksen mukaisesta liiketoiminnan käsitteestä, ja näin ollen siihen tarkempi tutustuminen on perusteltua.

Arvonlisäveron vähennysoikeuden yleisten edellytyksien täytyessä määritelmät suoraan kohdistettavista kuluista ja yleiskuluista tulee tuntea täsmällisen arvonlisäveron vähennysoikeuden määrittelemiseksi. Yleiskulujen arvonlisäveron vähennysoikeuden jakamisen onnistumiseksi tutkielmassa keskityttiinkin seuraavaksi näiden käsitteiden määrittelyyn. Yleiskulujen kohdalla todettiin, että niiden on havaittu olevan hieman tulkinnanvaraisia ja suoraan kohdistettavia kuluja vaikeammin määriteltäviä. Tästä johtopäätöksenä voitaneenkin tehdä, että suoraan kohdistettavat kulut ovat helpommin ensin tunnistettavissa ja yksilöitävissä ja niiden jälkeen jäljelle jäävät kulut voidaan lukea yleiskuluiksi, jos vielä tarkastelun jälkeen niiden osalta ei ole löydettävissä yhteyttä tiettyihin liiketoi-
miin. Näin ollen yleiskulujen käsitteen ei voida olevan eksakti ja tarkkarajainen.

Vaade suoran ja välittömän yhteyden olemassaolosta arvonlisäverollisiin liiketoimiin nähden on merkityksellinen tarkasteltaessa yleiskulujen arvonlisäveron vähennysoikeutta ja vähennysoikeuden jakamistilanteita. Tämä on myös keskeinen periaate kulujen kohdistamisen takana. Koska niin AVL kuin myös arvonlisäverodirektiivi Suomessa sovellettavissa osin määrittelevät arvonlisäveron vähennysoikeuden jakamisen hyvin yleisellä tasolla, jää arvonlisäverovelvollisen itsensä vastuulle osoittaa täsmällisyyden vaateen toteutumisen. Näin ollen ei myöskään ole mahdollista yksiselitteisesti jakaa yleiskuluja arvonlisäverollisen ja arvonlisäverottoman liiketoiminnan välillä.

Täsmällisyyden vaateen voidaan näin toisaalta myös nähdä luovan arvonlisäverovelvolliselle mahdollisuuden, sillä nimittäin vaade täsmällisyydestä pyrkii luontaisesti tuottamaan mahdollisimman neutraalin lopputuloksen. Kuten tutkielmassa todettiin, ei vain ja ainoastaan yksi tietty laskentamalli kykene tuottamaan jokaisessa mahdollisessa tapauksessa sellaista yleiskuluprosenttia, minkä voitaisiin nähdä olevan täsmällisin mahdollinen lopputulos. Tällä mahdollisuudella, jonka vaade täsmällisyydestä antaa on tietenkin myös toinen puolensa. Veroviranomaisen näkökulmasta tuottaa se enemmän valvonnallista työtä, kun on mahdollista soveltaa useampia erilaisia laskentamalleja myös yhtäaikaaisesti. Arvonlisäverovelvollisen näkökulmasta toisaalta veroriski on suurempi todistustaakan kautta tarkasteltuna. Tämän johdosta onkin erityisen tärkeää kiinnittää huomiota koko arvonlisäveron vähennysoikeuden jakamisen määrittämisprosessin huolelliseen ja kattavaan dokumentaatioon sekä myös laskennassa tehtyjen valintojen tarkkaan perusteluun.

Tutkielmassa keskityttiin arvonlisäveron vähennysoikeuden jakamiseen yleiskulujen osalta. Yleiskulujen arvonlisäveron vähennysoikeuden määrittämisen apuna yleisesti käytetään laskentamalleja, joita esimerkiksi Verohallinto on esitellyt syventävässä vero-ohjeessa Arvonlisäveron vähennysoikeudesta²²⁰. On hyvä kuitenkin huomioida, ettei nämä tässä Verohallinnon syventävässä vero-ohjeessa esitetyt laskentamallit ole ainoita

²²⁰ Verohallinto 2020.

mahdollisia laskentamalleja arvonlisäveron vähennysoikeutta jaettaessa, kunhan niiden osalta täsmällisimmän lopputuloksen vaateen voidaan nähdä täyttyvän. Niin ikään tässä tutkielmassa esitetyt laskentamallit eivät myöskään tyhjentävästi sulje pois vielä mahdollisten muiden laskentamallien olemassaoloa ja sovellettavuutta. Täsmällisimmän lopputuloksen vaateen huomioiden onkin laskentamallien suunnittelussa vain luovuus rajana.

Tutkielmassa esitettyjen yleiskulujen laskentamallien osalta ensin esiteltiin arvonlisäverodirektiivin mukainen Pro rata -laskentamalli. Tästä liikevaihtoperusteisesta niin kutsutusta Pro rata -laskentamallista säädetään arvonlisäverodirektiivin 174 artiklassa. Siitä huolimatta, ettei Pro rata -laskentamalli omaa välitöntä oikeusvaikutusta Suomessa, on sen periaatteiden ymmärtäminen tärkeää eurooppaoikeudellisesti johtuen sen ensisijaisuudesta arvonlisäverodirektiivin näkökulmasta tarkasteltuna.

Seuraavana käsitellyn liikevaihtoperusteisen laskentamallin on voitu katsoa saaneen vahvasti vaikutteita arvonlisäverodirektiivin mukaisesta Pro rata -laskentamallista. Liikevaihtoperusteista laskentamallia voidaan pitää Suomessa yleisesti käytettynä laskentamallina, onhan se muihin laskentamalleihin nähden saanutkin verrattain paljon huomiota esimerkiksi aiemmin tutkielmassa käsitellyssä Verohallinnon syventävässä vero-ohjeessa Arvonlisäveron vähennysoikeudesta²²¹. Liikevaihtoperusteisen laskentamallin osalta tulee kiinnittää erityisesti huomiota siihen, mitkä erät tulee kulloinkin huomioida mukaan yleiskululaskelmaan. Lopputuloksen vääristymisen estämiseksi yleiskululaskelmaan tulee huomioida mukaan ainoastaan sellaiset erät, jotka täsmällisimmin kuvaavat yleiskuluina pidettävien hankintojen todellista käyttöä arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavan ja arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamattoman toiminnan välillä. Tutkielmassa

²²¹ Verohallinto 2020. Kappale 4.2 on omistettu kokonaan liikevaihtojen perusteella tehtävälle liikevaihtoperusteiselle laskentamallille. Muita mahdollisia laskentamalleja on puolestaan käsitelty vain hyvin lyhyesti ja esimerkinomaisesti siitä huolimatta, että luvun 4.3 kohdalla on erikseen todettu seuraavasti: ”Useimmiten on niin, että täsmällisimpään lopputulokseen päästään nimenomaan jollain muulla menetelmällä kuin liikevaihtojen perusteella tehtävällä laskelmalla.” Tätä voitaneenkin pitää myös yhtenä esimerkkinä Pro rata -laskentamallin ja kansallisella tasolla tarkasteltuna myös liikevaihtoperusteisen laskentamallin merkityksellisyyden ilmentymänä.

tämän nähtiin olevan liikevaihtoperusteisen laskentamallin riski. Tästä johtuen tämän riskin tiedostaminen ja aktiivinen neutralisointi on laskentamalla sovellettaessa ensiarvoisen tärkeää.

Tutkielmassa neliöperusteisen laskentamallin todettiin olevan potentiaalisesti käyttökelpoinen erityisesti sellaisissa tilanteissa, joissa käytössä oleva lattiapinta-ala on helposti ja yksiselitteisesti määriteltävissä joko arvonlisäverollisen tai arvonlisäverottoman toiminnan hyödyntämäksi. Tällöin kuitenkin tulee arvonlisäverovelvollisen itse kyetä luotetavasti todistamaan lattiapinta-alan tosiasiallisen käytön jakautuminen, ja tiedossa tulee lisäksi olla liiketoiminnan hyödyntämien pinta-alojen tosiasiallinen koko. Lisäksi todettiin, että vähennysoikeuden pinta-alaperusteinen määrittäminen voi olla tarkoituksenmukainen vaihtoehto tilanteessa, jossa on määriteltävänä arvonlisäverolliseen ja arvonlisäverottomaan vuokraustoimintaan liittyvien yleiskulujen tai kiinteistöön liittyvien yleiskulujen jakaminen.

Neljäntenä laskentamallina yleiskulujen jakamiselle vähennysoikeutta määriteltäessä tutkielmassa esitettiin työaikaperusteinen laskentamalli. Arvonlisäveron vähennysoikeuden työntekijöiden suorittamien työtuntien perusteella määrittelevä laskentamalli on potentiaalinen vaihtoehto sovellettavaksi laskentamalliksi esimerkiksi sellaisessa tapauksessa, jossa emoyhtiö tarjoaa tytäryhtiölleen rahoituspalveluja ja lisäksi osa emoyhtiön toiminnasta on arvonlisäverollista ja osa arvonlisäverotonta. Tämän laskentamallin riskinä ja haasteena tutkielmassa kuitenkin nähtiin tilanne, jossa työntekijät eivät tee työtään vain esimerkiksi arvonlisäverollisen toiminnan hyväksi. Niin ikään työaikakirjausten täsmällisyys sekä niiden todistettavuus ja todenmukaisuus.

Viidentenä ja työaikaperusteiseen laskentamalliin rinnasteisena laskentamallina tutkielmassa esitettiin henkilöperusteinen laskentamalli. Peruseriaatteiltaan työaikaperusteista laskentamallia vastaava henkilöperusteinen laskentamalli voidaan kuitenkin nähdä olevan hieman yksinkertaisempi. Sitä sovellettaessa ei nimittäin ole ollenkaan työaikakirjauksiin liittyviä riskejä ja haasteita. Henkilömääräperusteisen laskentamallin

soveltaminen mahdollistaa työntekijöiden yksilöinnin heidän työpanoksensa suhteen. Reunaehtona laskentamallin soveltamiseen siis on, että työntekijöiden työpanoksen voidaan katsoa kuuluvan vain ja ainoastaan joko arvonlisäverollisen tai arvonlisäverottoman liiketoiminnan alle. Puolestaan tämän jaottelun perusteella kyetään työaikaperusteiseen laskentamalliin nähden hallinnollisesti kevyemmin suorittamaan määrittely yleiskulujen vähennysoikeuden jakautumisesta.

Viimeisenä laskentamallina arvonlisäveron vähennysoikeuden määrittelemiselle yleiskulujen osalta tutkielmassa esiteltiin liiketoimiperusteinen laskentamalli. Sovellettaessa liiketoimiperusteista laskentamallia jaetaan yleiskulujen osalta arvonlisäveron vähennysoikeus arvonlisäverollisen ja arvonlisäverottoman liiketoiminnan välille liiketoimien kappalemäärien osoittamassa suhteessa. Nimensä mukaisesti liiketoimien kappalemäärään perustuva laskentamalli kuitenkin edellyttää sitä, että liiketoimet ovat itsestään selvärajaisia ja selkeästi tunnistettavissa olevia kokonaisuuksia arvonlisäverolliseksi tai arvonlisäverottomaksi liiketoiminnaksi. Tämän lisäksi liiketoimiperusteisen laskentamallin soveltaminen edellyttää sitä, että myyntireskontrasta on dokumentoitavasti ja hallinnollisesti tarkasteltuna vaivattomasti saatavilla myyntitransaktioiden lukumäärä niin arvonlisäverollisten kuin arvonlisäverottomienkin myyntien osalta.

Tutkielman viidennessä pääluvussa edellä esitettyjä laskentamalleja esiteltiin esimerkkitapauksia apuna käyttäen todenmukaisissa tilanteissa. Lisäksi käsittelyyn sidottiin laskentamallien keskinäinen soveltuvuuden vertailu kyseisissä esimerkkitapauksissa. Tässä viidennessä pääluvussa esitettyjen esimerkkilaskelmien myötä on havaittavissa, ettei ole sellaista laskentamallia, joka tuottaisi täsmällisimmän lopputuloksen kaikissa laskentatilanteissa. Esitetyt laskelmaesimerkit luotiin kuvastamaan todenmukaisissa tilanteissa sovellettavia yleiskululaskelmia, vaikkei niissä käytetty materiaali itsessään kuitenkaan perustu olemassa olevien yhtiöiden tietoihin. Esitysteknisistä syistä johtuen esimerkkilaskelmat itsessään ovat numeerisesti yksinkertaistettuja niiden ymmärrettävyyden ja luotavuuden parantamiseksi. Tästä huolimatta esimerkkilaskelmien soveltaminen on kuitenkin potentiaalisesti mahdollista käytännössä, kun niitä sovellettaessa otetaan lisäksi

huomioon yhtiökohtaiset yksilölliset tarpeet ja vaikuttavat tekijät täsmällisimmän lopputuloksen tavoitetta täytettäessä.

Arvonlisäveron taloudellisesti tarkasteltuna merkittävän aseman ja sen asettaman taloudellisen paineen johdosta arvonlisäveron vähennysoikeuden määrittelemisen täsmällisimpään lopputulokseen johtavalla tavalla on olennaista veroriskin minimoimisen kannalta. Veroriskin minimoiminen on lisäksi myös merkityksellisessä asemassa liiketoiminnan kestävyuden ylläpitämisen ja kehittämisen takaamiseksi. Täsmällisyyden vaateen voidaankin arvonlisäverollisen kannalta nähdä olevan ennen kaikkea optimoinnin tuoma mahdollisuus. Kuitenkin vastapainona mahdollisuudelle täsmällisyyden vaateeseen liittyy myös riski sellaisissa tilanteissa, joissa arvonlisäveron vähennysoikeuden määrittelyyn ei ole kiinnitetty riittävästi huomiota. Näistä seikoista johtuen arvonlisäveron vähennysoikeuteen yleiskulujen osalta tulee yhtiöissä kiinnittää erityistä huomiota arvonlisäverotuksen oikeasuhtaisuuden saavuttamiseksi.

Lähteet

Aarnio, A. (1971.) *Oikeudellisen ajattelun perusteista*. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 93.

Aarnio, A. (1978.) *Mitä lainoppi on?* Tammi.

Aarnio, A. (1989.) *Laintulkinnan teoria*. WSOY.

Aarnio, A. (2011.) *Luentoja lainopillisen tutkimuksen teoriasta*. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta.

Andersson, E. & Penttilä, S. (2014.) *Elinkeinoverolain kommentaari* (14. uudistettu painos). Talentum.

Andersson, E., Linnakangas, E. & Frände, J. (2016.) *Tuloverotus* (8. uudistettu painos). Talentum Pro.

Elinkeinoelämän keskusliitto. (2017, 31. maaliskuuta). *Rajoituksia arvonlisäveron vähennysoikeuksiin*. Elinkeinoelämän keskusliitto. Noudettu 20.1.2022 osoitteesta <https://ek.fi/ajankohtaista/uutiset/rajoituksia-arvonlisaveronvahennysoikeuksiin/>

Ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta. 11.4.1967.

Euroopan komissio. (2021, 17. marraskuuta). *EU:n oikeuslähteet*. European e-Justice. Noudettu 24.11.2021 osoitteesta https://e-justice.europa.eu/content_eu_law-3--maximize-fi.do

Haapaniemi, M. (2018). Yleiskulujen vähentämisestä arvonlisäverotuksessa. *Verotus*, 2/2018, s. 178–179.

Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi. HE 88/1993 vp.

Hellsten, K. (2013). Osakkeiden myynnin arvonlisävero-kohtelu (referee-artikkeli). *Verotus*, 1/2013.

Hirvonen, A. (2011). *Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan*. Helsingin yliopisto, Oikeustieteellinen tiedekunta. Saatavana: <http://hdl.handle.net/10138/225264>

Hokkanen, M., Johansson, A., Joki-Korpela, T., Jokinen, M., Kallio, M., Laitinen, J., Pokkinen, M., Salomaa, P. & Virtanen, M. (2013). *Arvonlisäverotus: EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta*. KHT-Media.

Husa, J., Mutanen, A. & Pohjolainen, T. (2008). *Kirjoitetaan juridiikkaa* (2. uudistettu painos). Talentum.

Jacobs F.G. (2000, 13. huhtikuuta). Julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus – Asia C-408/98 Abbey National. EU:C:2000:207. Euroopan yhteisöjen tuomioistuin.

Jacobs F.G. (2001, 20. syyskuuta). Julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus – Asia C-427/08 Komissio v Saksa. EU:C:2001:457. Euroopan yhteisöjen tuomioistuin.

Jacobs F.G. (2003, 23. lokakuuta). Julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus – Asia C-137/02 Faxworld. EU:C:2003:589. Euroopan yhteisöjen tuomioistuin.

Juanto, L., Punavaara, A., & Saukko, P. (2018). *Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus* (9. painos). Alma Talent.

Kallio, M., Lindholm, M., Ojala, M., Säaskilahti, J. & Takalo, T. (2021). *Arvonlisäverotus 2021*. KPMG & Edita Publishing Oy.

Karhu, J. (2003). Perusoikeudet ja oikeuslähdeoppi. *Lakimies* 5/2003.

Keskuskaupakamari. (2020, 1. kesäkuuta). *Lausunto luonnoksesta Verohallinnon ohjeeksi arvonlisäveron vähennysoikeudesta*. Keskuskaupakamari. Noudettu 28.1.2022 osoitteesta <https://kaupakamari.fi/lausunto/lausunto-luonnoksesta-verohallinnon-ohjeeksi-arvonlisaveron-vahennysoikeudesta/>

Kirjanpitolautakunta. (2017). *Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta*. Annettu 31.10.2017.

Kolmastoista neuvoston direktiivi 86/560/ETY jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt. 17.11.1986.

Kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste. 17.5.1977.

Kuusala, J. & Sainio, N. (2018.) *Rakentamisen arvonlisäverotus*. Rakennustieto.

Laitinen, J. (2017, 10. maaliskuuta). *Verollisen liiketoiminnan liitännäinen veroton toiminta rajoittaa vähennysoikeuksia*. PwC Suomi. Noudettu 20.1.2022 osoitteesta <https://uutishuone.pwc.fi/verollisen-liiketoiminnan-liitannainenveroton-toiminta-rajoittaa-vahennysoikeuksia>

Laitinen, J. (2017, 17. elokuuta). *Perusoikeudet palaavat arvonlisäverotukseen*. PwC Suomi. Noudettu 12.2.2022 osoitteesta <https://uutishuone.pwc.fi/perusoikeudet-palaavat-arvonlisaverotukseen>

Laitinen, J. (2019, 19. joulukuuta). *KHO:lta kaksi vuosikirjapäätöstä arvonlisäverotuksesta*. PwC Suomi. Noudettu 3.3.2022 osoitteesta <https://uutishuone.pwc.fi/kholta-kaksi-vuosikirjapaatosta-arvonlisaverotuksesta>

Laitinen, J., Lamppu, K. & Pokkinen, M. (2012). Yhtiöjärjestelyihin ja erityisesti osakekauppaan kohdistuvan arvonlisäveron vähennysoikeuden kehitys oikeuskäytännön valossa. *Verotus*, 2/2012, s. 188–193.

Letto-Vanamo, P. (2008). Oikeuden käsitteet ja käsitteiden historia. *Lakimies* 7–8/2008.

Linnakangas, E. (2017.) *Suomen kulutusverotuksen historia ja veneveron haaksirikko*. Grano Oy.

Makkonen, K. (1981). Oikeudellisen ratkaisutoiminnan ongelmia: rakenneanalyttinen tutkimus. Lainopillinen ylioppilastiedekunta. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 191.

Malmgrén, M. & Myrsky, M. (2020). *Elinkeinotulon verotus* (5. uudistettu painos). Alma Talent.

Myrsky, M. (2009). Mikä on yleishyödyllisen yhteisön saamaa elinkeinotuloa? Ratkaisun KHO 2008:84 arviointia. *Lakimies* 1/2009.

Myrsky, M. *Ennakkopäätökset verotuksessa* (1. painos). Talentum.

Myrsky, M. (2013). *Suomen veropolitiikka* (1. painos). Talentum.

Myrsky, M. & Ossa, J. (2008). *Verotuksen perusteet* (1. painos). Talentum.

Männistö, E. (2012.) Laskuvaatimukset ja vähennysoikeus arvonlisäverotuksessa. *Verotus*, 3/2012, s. 284.

Männistö, E & Hellsten, K. (2021). Yhteenliittymä arvonlisäverotuksessa – osa 2. *Verotus*, 2/2021, s. 189–190.

Määttä, K. (2014). *Verolakien tulkinta* (1. painos). Edita Publishing Oy.

Määttä, K. (2015). *Arvonlisäverolain tulkintaongelmat*. Helsingin Kamari Oy.

Määttä, K. (2017). *Vero-oikeuden perusteet* (1. painos). Kauppakamari.

Neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, arvonlisäverodirektiivi. 28.11.2006

Neuvoston direktiivi 2008/9/EY yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyin arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille. 12.2.2008.

Nieminen, K. (2015). Suora ja välitön yhteys vähennysoikeuden edellytyksenä. *Verotus*, 2/2015.

Nieminen, K. (2016). Osakkeiden myyntikulujen vähennysoikeus. *Verotus*, 5/2016, s. 498.

Nieminen K. ja Lähteenmäki N. (2021). *Empiirinen oikeustutkimus*. Gaudeamus.

- Nieminen, A., Anttila, R., Äärilä, L., Jokinen, M. & Pikkujämsä, M. (2022). *Arvonlisäverotus*. Alma Talen
- Niskakangas, H., Viitala, T. & Hokkanen, M. (2020). *Johdatus Suomen verojärjestelmään* (4. uudistettu painos). Alma Talent.
- Nyrhinen, R., Hyttinen, P., & Lamppu, K. (2019). *Arvonlisäverotus käytännössä* (12. uudistettu painos). Alma Talent.
- Paljärvi, S. (2020, 9 huhtikuuta). *Uusia mahdollisuuksia yleiskulujen vähentämiseen verovelvollisuusryhmässä*. Alder & Sound. Noudettu 3.3.2022 osoitteesta <https://www.aldersound.fi/blogi-uusia-mahdollisuuksia-yleiskulujenvahentamiseen-verovelvollisuusryhmassa/>
- Parikka, T. (2019, 8. tammikuuta). *Arvonlisävero häivyttää progression vaikutuksen pienituloisimmilta*. Tilastokeskus. Noudettu 9.3.2022 osoitteesta <https://www.stat.fi/tietotrendit/artikkelit/2019/arvonlisavero-haivyttaprogresion-vaikutuksen-pienituloisimmilta/>
- Riihelä, M. (2010). *Arvonlisäveroreformien tulonjako*. Muistio Valtiovarainministeriön verotyöryhmälle 1.2.2010. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus VATT. Noudettu 9.3.2022 osoitteesta <https://docplayer.fi/14079952-Arvonlisavereformientulonjakovaikutukset-marja-riihela-vatt.html>
- Ruohola, T. (2008, 22. tammikuuta). *Vähennettävä vero*. Tilisanomat. Noudettu 2.3.2022 osoitteesta <https://tilisanomat.fi/koulut/arvonlisaverokoulukoulut/vahennettava-vero>
- Sainio, N. (2011). *Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa*. Lakimiesliiton kustannus.

Salo, M. (2016). Vastikkeellisuus arvonlisäverotuksen soveltamisalaa rajaavana vaatimuksena Suomessa ja Ranskassa. *Verotus*, 1/2016, s. 58.

Salomaa, P. (2011, 7. joulukuuta). *KHO:2011:76 ja KHO:2011:52*. Tilisanomat. Noudettu 14.2.2022 osoitteesta <https://tilisanomat.fi/nuijankopautukset/arvonlisaverotus/kho201176-ja-kho201152>

Salomaa, P. (2013, 12. maaliskuuta). *Yleiskustannukset arvonlisäverotuksessa*. Tilisanomat. Noudettu 12.2.2022 osoitteesta <https://tilisanomat.fi/verotus/yleiskustannukset-arvonlisaverotuksessa>

Saukko, P. (2005). *Arvonlisäveroryhmät*. Edita.

Saukko, P. (2009). Arvonlisäverotuksen soveltamisala vähennysoikeutta rajaavana tekijänä EYT:n käytännössä. *Verotus*, 4/2009, s. 416.

Second Council Directive 67/228/EEC on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes – Structure and procedures for application of the common system of value added tax. 11.4.1967

Smith, A. (2015). *Kansojen varallisuus: Tutkimus sen luonteesta ja syistä*. WSOY. Suomentanut Kankaanpää, J. Englanninkielinen alkuteos *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*.

Sopimus Euroopan unionin toiminnasta. (2016).

Suomen Verotarkastajat SVT ry. (2021). *Vero-opintopäivät 2021* (esitelmäjulkaisu). Suomen Verotarkastajat SVT ry.

Tuominen, T. (2020). KKO 2017:84 ja KKO 2019:70 – oppitunteja eurooppaoikeudesta. *Defensor Legis* 6/2020.

Valtiokonttori. (2022). *Valtiokonttorin ehdotus valtion tilinpäätökseksi varainhoitovuodelta 2021*. Noudettu 27.4.2022 osoitteesta <https://vkazprod.wordpressstacc01.blob.core.windows.net/wordpress/2022/03/Valtiokonttorin-ehdotus-valuation-tilinpaatokseksi-varainhoitovuodelta-2021.pdf>

Valtioneuvoston kanslia. (2013). *Hallituksen vuosikertomus 2012 – Osa 3/4: Tilinpäätöslaskelmat*. Hallituksen julkaisusarja 2013(3). <https://valtioneuvosto.fi/documents/10184/412330/vuosikertomus2012-osa3.pdf/95a276a6-744c-462e-b37e-ba18c0499797/vuosikertomus2012-osa3.pdf>

Valtioneuvoston kanslia. (2019). *Hallituksen vuosikertomus 2018 liite 2 Tilinpäätöslaskelmat*. Valtioneuvoston julkaisuja 2019(12). <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-287-715-4>

Valtiovarainministeriö. (2019). *Hallituksen esitys eduskunnalle valtion talousarvioksi vuodelle 2019*. Noudettu 28.4.2022 osoitteesta <https://budjetti.vm.fi/indox/sialto.jsp?year=2020&lang=fi&maindoc=/2020/tae/hallituksenEsitys/hallituksenEsitys.xml&opennode=0:1>:

Valtiovarainministeriö. (2020). *Hallituksen vuosikertomus 2019 liite 2 Tilinpäätöslaskelmat*. Valtioneuvoston julkaisuja 2020:4. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-287-881-6>

Valtiovarainministeriö. (2021a). *Budjettikatsaus 2022: Katsaus valtion talousarvioesitykseen, syyskuu 2021*. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-367-697-8>

- Valtiovarainministeriö. (2021b). *Hallituksen esitys eduskunnalle valtion talousarvioksi vuodelle 2022*. Noudettu 28.4.2022 osoitteesta https://budjetti.vm.fi/index/tae//2022/hallituksenEsitys_tae_2022.jsp
- Valtiovarainministeriö. (2021c). *Hallituksen vuosikertomus 2020*. Valtioneuvoston julkaisu 2021:31. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-383-757-7>
- Valtiovarainministeriö. (2021d). *Hallituksen vuosikertomus 2020 : Liite 2 Tilinpäätöslaskelmat*. Valtioneuvoston julkaisu 2021:33. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-383-828-4>
- Verohallinto. (2019a). *Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa*. Verohallinnon syventävä vero-ohje 27.9.2019. Diaarinumero VH/1780/00.01.00/2019.
- Verohallinto. (2019b). *Terveys- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus*. Verohallinnon syventävä vero-ohje 1.4.2019. Diaarinumero A97/200/2018.
- Verohallinto. (2020). *Arvonlisäveron vähennysoikeudesta*. Verohallinnon syventävä vero-ohje 24.11.2020. Diaarinumero VH/3056/00.01.00/2020.
- Verohallinto. (2021). *Arvonlisäverottoman vähäisen toiminnan raja 15 000 euroa*. Verohallinnon syventävä vero-ohje 1.1.2021. Diaarinumero VH/8130/00.01.00/2020.
- Verohallitus. (1998.) *Yritystoiminnan rahoituspalvelut ja arvonlisäverotus*. Verohallituksen muistio 30.3.1998.
- Wikström, K., Ossa, J. & Urpilainen, M. (2015). *Vero-oikeuden yleiset opit* (1. painos). Kauppakamari.
- Äärilä, L. (2019). Uutta oikeuskäytäntöä arvonlisäverotuksessa. *Verotus*, 5/2019.

Äärilä, L. (2020). Poimintoja arvonlisäverolain ja arvonlisäverodirektiivin eroavaisuuksista. *Verotus*, 5/2020.

Äärilä, L. (2021, 2. marraskuuta). *Korkeimman hallinto-oikeuden uusimpia arvonlisäverotulkintoja*. Vero-opintopäivät 2021.

Oikeustapausluettelo

Korkein hallinto-oikeus

Lyhyitä ratkaisuselosteita

26.9.1996 taltio 3013		s. 30
20.6.2002 taltio 1550		s. 38
29.11.2002 taltio 3146		s. 70
10.12.2007 taltio 3160		s. 51, 60–62
14.11.2016 taltio 4802		s. 69–70

Vuosikirjaratkaisuja

22.5.1996 taltio 1582	KHO 1996-B-557	s. 34
8.4.1997 taltio 792	KHO 1997:27	s. 30
31.12.1999 taltio 4351	KHO 1999:71	s. 38
31.12.1999 taltio 4352	KHO 1999:72	s. 38
24.8.2007 taltio 2108	KHO 2007:56	s. 77
21.11.2008 taltio 2913	KHO 2008:84	s. 31–33
30.5.2011 taltio 1423	KHO 2011:52	s. 57
8.9.2011 taltio 2508	KHO 2011:75	s. 33–34
13.9.2011 taltio 2549	KHO 2011:76	s. 57
16.12.2011 taltio 3584	KHO 2011:106	s. 27
14.6.2013 taltio 1970	KHO 2013:107	s. 76–77
6.9.2013 taltio 2730	KHO 2013:140	s. 30
3.3.2014 taltio 612	KHO 2014:38	s. 31–34
3.3.2014 taltio 613	KHO 2014:39	s. 33–34
22.12.2015 taltio 3796	KHO 2015:183	s. 48–49, 59, 64–66, 74
22.12.2015 taltio 3797	KHO 2015:184	s. 66, 68
30.12.2015 taltio 3898	KHO 2015:188	s. 82
8.3.2016 taltio 714	KHO 2016:24	s. 39
5.9.2016 taltio 3658	KHO 2016:128	s. 30
9.3.2017 taltio 1023	KHO 2017:36	s. 62–63

9.3.2017 taltio 1030	KHO 2017:38	s. 7, 81
14.8.2017 taltio 3846	KHO 2017:129	s. 57
16.12.2019 taltio 5918	KHO 2019:159	s. 52–54
18.2.2021 taltio 63	KHO 2021:20	s. 31

Hallinto-oikeus

Helsingin HAO 18.9.2013 13/1360/4		s. 68
-----------------------------------	--	-------

Korkein oikeus

Vuosikirjaratkaisuja

26.8.2019 taltio 1354	KKO 2019:70	s. 23
-----------------------	-------------	-------

Euroopan unionin tuomioistuin

16.1.1974 C-166/73	Rheinmühlen-Düsseldorf	s. 23
6.4.1995 C-4/94	BLP Group	s. 41–44
8.6.2000 C-98/98	Midland Bank	s. 42
22.2.2001 C-408/98	Abbey National	s. 20, 44–46
27.9.2001 C-16/00	Cibo Participation	s. 68
29.4.2004 C-77/01	EDM	s. 29
26.5.2005 C-465/03	Kretztechnik	s. 29, 47–48, 68
8.2.2007 C-435/05	Investrand	s. 29
13.3.2008 C-437/06	Securenta	s. 46–48
18.12.2008 C-488/07	Royal Bank of Scotland	s. 61–62
29.10.2009 C-29/08	SKF	s. 29, 37–38, 42, 45–47 54–58
16.2.2012 C-118/11	Eon Aset Menidjment	s. 37
21.6.2012 C-80/11 ja C-142/11	Mahagében ja Dávid	s. 39

6.9.2012 C-496/11	Portugal Telecom	s. 68
21.2.2013 C-104/12	Becker	s. 37, 42
10.7.2014 C-183/13	Banco Mais SA	s. 64
27.6.2018 C-459/17 ja C-460/17	SGI ja Valériane SNC	s. 39–40