

**VAASAN YLIOPISTO
KAUPPATIETEELLINEN TIEDEKUNTA
TALOUSOIKEUDEN LAITOS**

Marko Muhonen

**TAVAROIDEN JA PALVELUJEN OMA KÄYTTÖ
ARVONLISÄVEROTUKSESSA**

Talusoikeuden
pro gradu-tutkielma

VAASA 2007

SISÄLLYSLUETTELO

TIIVISTELMÄ	7
LYHENNELUETTELO	9
1. JOHDANTO	11
1.1. Tutkimuskohteen kuvaus	11
1.2. Tutkimustehtävä ja aiheen rajaus	13
1.3. Tutkielman kulku	15
1.4. Lähteet ja niiden käyttö	15
2. KESKEISTEN KÄSITTEIDEN MÄÄRITTELEMINEN	
ARVONLISÄVEROTUKSESSA	16
2.1. Yleinen soveltamisala	16
2.1.1. Liiketoiminnan muoto	16
2.1.2. Myynti	17
2.2. Verovelvollisuus	19
2.3. Tavara ja palvelu	19
2.3.1. Kiinteistö	20
2.3.2. Rakentamispalvelu	22
2.4. Yleinen vähennysoikeus	23
2.4.1. Vähennysoikeuden perusteet	24
2.4.2. Vähennykseen oikeuttava tosite	25
2.4.3. Vähennysoikeuden rajoitukset	25
2.4.4. Osittainen vähennysoikeus	26
3. TAVAROIDEN OMA KÄYTTÖ ARVONLISÄVEROTUKSESSA	29
3.1. Oman käytön veron peruste, verokanta ja veron ajallinen kohdistaminen	31
3.1.1. Veron peruste	31
3.1.2. Verokanta	32
3.1.3. Ajallinen kohdistaminen	33
3.2. Yksityiskäyttö	33

3.2.1. Elinkeinonharjoittajan oma käyttö	33
3.2.2. Vähäinen oma käyttö	34
3.3. Vastikkeetta tai alihintaan tapahtuva luovutus	36
3.3.1. Vastikkeeton luovutus	37
3.3.1.1. Henkilökunnan yksityinen kulutus	38
3.3.1.2. Tavaränäyte ja tavanomainen mainoslahja	39
3.3.1.3. Edustuslahja	43
3.3.1.4. Kylkiäinen	46
3.3.1.5. Palkinto	47
3.3.2. Alihintainen luovutus	49
3.4. Siirto muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön	49
3.4.1. Siirto verotuksen ulkopuoliseen toimintaan	50
3.4.2. Siirto vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön	52
3.4.2.1. Vähennyskelvottomat kiinteistöt	53
3.4.2.2. Työmatkat	54
3.4.2.3. Edustuskulut	55
3.4.2.4. Ulkomaanliikenteen postimerkit	56
3.4.2.5. Henkilöautot	56
3.4.3. Vähennysoikeuden jakaminen ja osittainen oma käyttö	57
3.5. Tavarankäyttöoikeus	58
3.6. Loppuvarasto	59
3.7. Liikkeen tai sen osan luovutus	59
4. PALVELUIDEN OMA KÄYTTÖ ARVONLISÄVEROTUKSESSA	61
4.1. Oman käytön veron peruste ja verokanta	63
4.2. Yksityinen kulutus	65
4.3. Vastikkeetta tai alihintaan tapahtuva luovutus	66
4.3.1. Vastikkeeton luovutus	67
4.3.2. Alihintainen luovutus	70
4.4. Siirto vähennysrajoitteiseen tai muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön	73
4.4.1. Vähennysrajoitusten alainen käyttö	73

4.4.2. Muu vähennyskelvoton käyttö	73
4.5. Henkilöstötarjoilu	74
4.6. Rakentamispalvelun oma käyttö	76
4.6.1. Pääsäännön mukainen oma käyttö	77
4.6.2. Omaan lukuun rakentaminen	78
4.6.2.1. Rakennuksen rakentaminen hallinnassa olevalle maa-alueelle myyntiä varten	79
4.6.2.2. Perustajarakentaminen	81
4.6.3. Itselle rakentaminen muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön	83
4.6.4. Oman käytön veron peruste	84
4.6.4.1. Välittömät kustannukset	85
4.6.4.2. Välilliset kustannukset	86
4.6.5. Oman käytön veron ajallinen kohdistaminen	87
4.6.6. Ostajan erityinen vähennysoikeus	88
4.6.7. Kiinteistöinvestoinnista tehdyn vähennyksen palautus	89
4.6.7.1. Voimassa olevan lainsäädännön mukainen tilanne	89
4.6.7.2. KHO 26.9.2006 T 2461/tapaus Uudenkaupungin kaupunki	91
4.6.7.3. Siirtymäajan tilanne	93
5. JOHTOPÄÄTÖKSET	97
LÄHDELUETTELO	101

VAASAN YLIOPISTO**Kauppätieteellinen tiedekunta**

Tekijä:	Marko Muhonen	
Pro gradu –tutkielman nimi:	Tavaroiden ja palveluiden oma käyttö arvonlisäverotuksessa	
Ohjaaja:	Mika Kärkkäinen	
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri	
Laitos:	Talousoikeuden laitos	
Oppiaine:	Talousoikeus	
Aloitusvuosi:	1995	
Valmistumisvuosi:	2007	Sivumäärä: 106

TIIVISTELMÄ:

Arvonlisävero on kulutusvero, jossa lopullinen verorasitus jää hyödykkeiden loppukäyttäjien maksettavaksi veron sisältyessä heidän ostamiensa tavaroiden ja palveluiden hintoihin. Oman käytön säännösten tarkoituksena on varmistaa kulutuksen verollisuus niissä tilanteissa, joissa verovähennetty hyödyke siirretään myöhemmin yksityiseen kulutukseen tai muuten vähennyskelvottomaan käyttöön. Tällöin toteutuu verojärjestelmän yleinen ja keskeinen neutraalisuustavoite: kaikessa lopullisessa kulutuksessa on oltava samansuuruinen vero.

Tutkimuskohteena on ollut Arvonlisäverolain oman käytön käsite sekä milloin oman käytön verotuksen kohtia on jouduttu soveltamaan. Tutkimus on tehty käsittelemällä niitä Arvonlisäverolain kohtia, jotka koskettavat oman käytön verotusta. Näitä kohtia ovat AVL 20-25 §:t. Lisäksi rakentamispalvelun omaa käyttöä koskevat erityissäännökset AVL 31, 31a sekä 33 §.

Tutkielmasta käy ilmi, että oman käytön verotusta säätelevät säännökset ovat erittäin moninaisia ja osittain myös erittäin vaikeasti tulkittavia. Tulkinta-apua joudutaan tiettyissä tilanteissa hakemaan mm. elinkeinoverotuksen puolelta. Tutkielmassa on pyritty selventämään vaikeita tulkintaseikkoja ajankohtaisen oikeuskäytännön avulla.

Tutkielmaa tehdessä keskeiseen asemaan on noussut tavaroiden ja palveluiden käsitteiden erottaminen toisistaan. Erottaminen voi verosuunnittelun kannalta nousta merkittävään asemaan. Lisäksi keskeinen havainto tutkielmassa on ollut Suomen lainsäädännön ja direktiivien välinen ristiriitaisuus tietyissä oman käytön verotuksen tilanteissa. Tällöin joudutaan tulkitsemaan direktiiviä verovelvollisen eduksi.

AVAINSANAT: arvonlisäverotus, oma käyttö

LYHENNELUETTELO

AVL	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
DNRO	Diaarinumero
EU	Euroopan unioni
EVL	L elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
EY	Euroopan yhteisöt
EYTI	Euroopan yhteisöjen tuomioistuin
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KPL	Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336
TVL	Tuloverolaki 30.12.1992/1535

1. JOHDANTO

1.1. Tutkimuskohteen kuvaus

Arvonlisävero on yleinen kulutusvero, joka kohdistuu periaatteessa kaikkeen Suomessa tapahtuvaan tavaroiden ja palvelujen kulutukseen. Arvonlisäverotus verottaa liiketoiminnan muodossa harjoitettua toimintaa eli ulkopuolelle jäävät yksityishenkilöiden väliset yksittäiset kaupat. Verovelvollisia ovat hyödykkeiden myyjät kaikissa vaihdannan vaiheissa, mutta lopullisen verorasituksen kantavat hyödykkeiden kuluttajat veron sisältyessä heidän ostamiensa tavaroiden ja palvelujen hintoihin. Siksi arvonlisävero on myös välillinen vero. Arvonlisäverojärjestelmässä vero ei kertaannu. Kertaantuminen on poistettu tuotantopanoshankintoihin sisältyvän vähennysmenettelyn avulla. Tuotantopanokset ostetaan verollisina, mutta verovelvollinen ostaja saa vähentää tuotantopanosten ostohintoihin sisältyvän veron. Näin tuotantopanoksen myyntihinnasta poistetaan sen tuottamiseen tarvittujen hyödykkeiden hinnoissa maksettu vero. Arvonlisävero on myös ns. oma-aloitteinen vero. Oma-aloitteisuus tarkoittaa sitä, että verovelvolliset yritykset laskevat itse kuukausittain valtiolle suoritettavan veron määrän ja maksavat sen oma-aloitteisesti valtiolle ilman erillistä maksuunpanoa.

Arvonlisäverolaki astui voimaan 1.6.1994. Hallituksen esityksen 88/1993 mukaan uudistuksen ensisijainen päämäärä oli poistaa arvonlisäveroa edeltäneeseen liikevaihtoverojärjestelmään rakenteellisista syistä jääneet tuotantoa ja kulutusta vääristävät haittavaikutukset. Uudistus toteutettiin laajentamalla veropohjaa sekä myöntämällä vähennysoikeus lähtökohtaisesti kaikista verolliseen liiketoimintaan kuuluvista ostoista. Vähennysoikeus perustuu vähennettävän veron käsitteeseen, joka pääsääntöisesti merkitsee verovelvolliselle tavaran tai palvelun myyneelle elinkeinonharjoittajalle itse maksettavaksi lain mukaan tulevaa veroa. Kääntäen ajateltuna verottomaan toimintaan tulevien tavaroiden ja palveluiden hankintaan sisältyvä vero ei ole vähennettävissä. Tällöin toteutuu arvonlisäverolain yksi perusajatuksista: verottomaan toimintaan ostettujen hyödykkeiden verorasitus jää lopulliseksi kulutukseksi. Jotta tämän arvonlisäverokustannuksen välttäminen ei olisi mahdollista tai ainakaan kovin helppoa, Suomen arvon-

lisäverolaissa on päädytty ratkaisuun, jonka mukaan vähennysten tarkistamisvelvollisuus toteutetaan oman käytön verotuksen kautta. (Kallio, Laatikainen, Nielsen, Ojala, Pahlman, Säaskilahti 2001:20-21.)

Oman käytön verottamisen tavoitteet liittyvät verojärjestelmän yleiseen neutraalisuustavoitteeseen, jonka mukaan kaikessa lopullisessa kulutuksessa on oltava samansuuruinen arvonlisävero. Oman käytön verotuksen kautta pyritään varmistamaan, että kulutus on verollista myös niissä tilanteissa, joissa hyödykettä ei myydä, vaan se luovutetaan tai otetaan vastikkeetta liiketoiminnasta yksityiseen kulutukseen tai muuhun liiketoimintaan kuulumattomaan tai liiketoiminnassa vähennyskelvottomaan tarkoitukseen. Merkitystä ei pitäisi olla myöskään sillä, onko hyödyke valmistettu yrityksessä itse vai onko se ostettu ulkoapäin. Yrittäjä ei täten saa hyötyä yrittäjäasemastaan siten, että hän voisi esimerkiksi omassa yksityistaloudessaan käyttää hyväkseen arvonlisäverottomia eli ostovähennettyjä hyödykkeitä. (Ernst & Young 2002:110.)

Hallituksen esityksen (88/1993) mukaisesti oman käytön verotus kohdistuu pääsääntöisesti vain arvonlisäverollisen liiketoiminnan yhteydessä tapahtuvaan tavaroiden ja palvelujen omaan käyttöön. Pelkkä tavaroiden ja palvelujen tuottaminen omaan käyttöön ei aiheuta veron suorittamisvelvollisuutta, ellei varsinainen toiminta ole arvonlisäverollista. Tästä säännöstä on poikkeuksena AVL 32 §:n mukaisesti kiinteistöhallintapalvelujen omaan käyttöön ottaminen, joka aiheuttaa verovelvollisuuden silloinkin, kun palvelujen tuottaminen ei tapahdu liiketoiminnan muodossa eikä kiinteistönhaltijan muu toiminta ole verollista. (Nieminen, Anttila, Äärilä 2007.)

AVL 1.luvun yleisen soveltamisalan 1 §:n mukaisesti veroa suoritetaan Suomessa tapahtuvan tavarantoiminnan ja palvelun myynnistä. Tätä yleistä soveltamisalaa sekä AVL 18 §:ssä määriteltyä myynnin käsitettä on laajennettu AVL 20 §:ssä siten, että myyntinä pidetään myös tavarantoiminnan tai palvelun ottamista omaan käyttöön siten kuin 21-26 §:ssä säädetään. AVL 20 § määrittelee siis ne lain kohdat, joissa oman käytön verotusta säädellään. AVL 23 § laajentaa lisäksi oman käytön verotuksen koskemaan myös AVL 31-33 §:n mukaisia rakentamis- ja kiinteistöhallintapalveluja. Lisäksi AVL 20 §:n mukaisesti oman käytön vero on ilmoitettava ja suoritettava myynnin verona. KPMG:n mielestä (2006a:

113.) asiallisesti omassa käytössä on arvonlisäverojärjestelmän kannalta kysymys pikemminkin vähennysoikeutta ja sen rajoituksia täydentävästä sääntelystä kuin myyntikäsitteestä. KPMG perustelee kantaansa sillä, että vähennysoikeus ei saa jäädä lopullisesti voimaan sellaisilla hyödykkeillä, jotka menevät muuhun kuin verolliseen myyntitarkoitukseen.

1.2. Tutkimustehtävä ja aiheen rajaus

Tutkielmassa tarkastellaan tavaroiden ja palveluiden oman käytön arvonlisäverotusta. Tutkimuskohteena on arvonlisäverolain oman käytön käsite sekä milloin oman käytön verotuksen kohtia joudutaan soveltamaan. Tutkielmassa käydään läpi AVL 20 §:ssä määritellyt tavaroiden ja palveluiden oman käytön verotusta koskevat 21-25 §:n mukaiset tilanteet. Tutkielmassa käsitellään kuitenkin oman käytön arvonlisäverotusta vain yritysten näkökulmasta. Tästä syystä tutkielmassa ei käsitellä AVL 26 §:n valtiota koskevaa oman käytön verotusta. Samasta syystä tutkielmassa ei käsitellä kuntaa tai muuta julkisyhteisöä, yleishyödyllisiä yhdistyksiä eikä uskonnollisia yhdyskuntia. Tutkielmassa keskitytään Suomessa ja Suomen lainsäädännön mukaan tapahtuviin oman käytön tilanteisiin. Tutkielmassa ei tehdä oikeusvertailua. Palvelujen osalta tutkielmassa käsitellään erityisesti rakentamispalveluiden oman käytön arvonlisäverotuksen tilanteet. Koska rakentamispalveluiden arvonlisäverotus voi tapahtua normaalin myynnin tai usean eri vaihtoehdoisen (22, 31, 31a, 33§) oman käytön arvonlisäverotuksen sääntelyn perusteella, lukijan on erittäin tärkeää tietää milloin rakentamispalveluiden osalta sovelletaan oman käytön verotusta. Tulkinnalla saattaa olla rakentamispalveluiden luonteesta johtuen suurta taloudellista merkitystä. Tutkielmassa ei käsitellä AVL 32§:ssä mainittua kiinteistönhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotusta, koska tutkielmassa käsitellään vain liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa arvonlisäverotusta. AVL 1 §:n 2 momentti laajentaa oman käytön verotuksen koskemaan myös kiinteistönhallintapalveluja, silloinkin kun se ei tapahdu liiketoiminnan muodossa.

Hallituksen esityksen 88/1993 mukaisesti oman käytön verotus kohdistuu pääsääntöisesti verolliseen liiketoimintaan. Tästä syystä tutkielmassa selvitetään lukijalle, mikä on

arvonlisäverotuksen yleinen soveltamisala sekä verovelvollisuus. AVL 2 §:ssä säädetään, että verovelvollinen on tavaroiden ja palveluiden myyjä. Verovelvollisuus tuo mukanaan veron tilitysvelvollisuuden sekä oikeuden vähentää hankintoihin sisältyvän veron. Vähennysoikeus tuo mukanaan velvollisuuden palauttaa vähennetty vero, jos oman käytön verotuksen säännökset toteutuvat. Tämän vuoksi tutkielmassa selvitetään, mitä arvonlisäverolaissa tarkoitetaan yleisellä vähennysoikeudella. Rakentamispalveluiden hankinnan vähennysoikeudet määräytyvät normaalitapauksissa AVL:n yleisten säännösten mukaisesti. Jos rakentamispalveluiden myyjä suorittaa veroa oman käytön säännösten perusteella, ostajan vähennysoikeus määräytyy kuitenkin erityissäännösten mukaisesti. Tutkielmassa tarkastellaan rakentamispalveluiden osalta erityistä vähennysoikeutta.

Tutkielmassa käsitellään erityisesti KHO:n päätöstä 26.9.2006 T 65, jonka mukaan kiinteistöjen käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi hakeutuneella oli AVL:n säännösten estämättä oikeus vähentää ennen hakemuksen tekemistä hankkimiinsa uudisrakentamis- ja perusparantamisinvestointeihin sisältyneet arvonlisäverot kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan mukaisesti, vaikka verovelvolliseksi hakeutuminen ei ollut tapahtunut AVL:n 106 §:ssä tarkoitetulla tavalla kuuden kuukauden kuluessa kiinteistöjen käyttöönotosta. Päätös tulee osaltaan vaikuttamaan myös kiinteistöinvestoinneista tehtyjen vähennysten palauttamiseen AVL 33 §:n tapauksissa, joissa kiinteistö joko myydään tai siirretään osittain tai kokonaan vähennyskelvottomaan tai omaan käyttöön. Päätöksen tärkeyttä kuvaa se, että Äärilän (2006:162.) mielestä päätöksen mukanaan tuoma muutos arvonlisäverolakiin on suurin, mitä Suomen EU-jäsenyyden aikana on tehty. Muutoksen ajankohta ja laajuus ovat kirjoitushetkellä vielä vahvistamatta, mutta todennäköisesti muutos tulee tapahtumaan vuoden 2008 alusta lukien. Muutoksen vuoksi tutkielmassa käsitellään vain tärkeimmiltä osin kirjoitushetkellä voimassa olevat AVL:n tilanteet, jolloin tehdyistä kiinteistöinvestoinneista joudutaan palauttamaan vähennetyt arvonlisäverot. Tutkielmassa käsitellään myös Verohallinnon ohjetta 1799/40/2006, joka on tarkoitettu ohjeistukseksi siirtymäkauden ajaksi uuden AVL:n voimaantuloon saakka.

1.3. Tutkielman kulku

Johdannossa kerrotaan aluksi lyhyesti yleistä arvonlisäverotuksesta sekä oman käytön verotuksesta. Sen jälkeen johdannossa selvitetään tutkimustehtävä, aiheen rajaus, tutkielman kulku sekä käytetyt lähteet. Toisessa luvussa määritellään tutkielman kannalta keskeiset käsitteet arvonlisäverotuksessa: soveltamisala, verovelvollisuus, tavara, palvelu ja yleinen vähennysoikeus. Kiinteistö ja rakentamispalvelu määritellään lisäksi vielä erikseen.

Kolmannessa luvussa käsitellään tilanteita, jolloin sovelletaan tavaroiden omaan käyttöön ottoa arvonlisäverotuksessa.

Neljäs luku muodostuu vastaavasti palveluiden oman käytön tilanteista siltä osin kuin ne eroavat tavaroiden omasta käytöstä. Luvussa käsitellään myös rakentamispalveluita siihen kuuluvine ominaispiirteineen. Luvussa käsitellään myös yllä mainittua KHO:n päätöstä silloin, kun kiinteistö myydään tai siirretään muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Tutkielman perusteella tehdyt johtopäätökset ovat viidennessä luvussa.

1.4 Lähteet ja niiden käyttö

Tutkielman peruslähteenä käytetään arvonlisäverolakia. Hallituksen esityksiä käytetään tutkittaessa säädösten taustoja ja lainsäätäjän tahtoa. Oman käytön arvonlisäverotuksen tarkastelu tulee lisäksi perustumaan arvonlisäverolakia koskeviin kommentaariteoksiin, artikkeleihin ja verohallinnon ohjeisiin. Olemassa olevalla oikeuskäytännöllä pyritään selventämään käsiteltäviä asioita.

2. KESKEISTEN KÄSITTEIDEN MÄÄRITTELEMINEN ARVONLISÄVEROTUKSESSA

2.1. Yleinen soveltamisala

Arvonlisäverotuksen yleinen soveltamisala määritellään AVL 1 §:ssä. Sen mukaisesti arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavaran ja palvelun myynnistä, tavaran maahantuonnista sekä AVL 26 §:ssä tarkoitettusta tavaran yhteisöhankinnasta. Lisäksi arvonlisäveroa on suoritettava Suomessa tapahtuvasta tavaran siirrosta arvonlisäverolain mukaisesta varastointimenettelystä. Veroa suoritetaan myöskin 32 §:ssä tarkoitetun kiinteistöhallintapalvelun ottamisesta omaan käyttöön silloinkin, kun se ei tapahdu liiketoiminnan muodossa.

2.1.1. Liiketoiminnan muoto

Arvonlisäverolaissa ei määritellä liiketoiminnan käsitettä. Hallituksen esityksen perusteluissa (88/1993) on kuitenkin tarkennettu käsitettä. Sen mukaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvana pidetään ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski. Toiminnan tulee myös tapahtua ansiotarkoituksessa eli siihen tulee liittyä voiton tai muun taloudellisen hyödyn tavoittelu. Myös omakustannushintaista myyntiä voidaan pitää ansiotarkoituksessa tapahtuvana. Yksittäisen myyntitapahtuman ei katsota tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, vaan toiminnan tulee olla jollei jatkuvaa niin ainakin toistuvaa. Liiketoiminnan tulee olla myös itsenäisesti harjoitettua toimintaa. Myynti ei tapahdu liiketoiminnan muodossa, jos siitä saatu vastike on ennakoperinnän alaista palkkaa. (Ahljärvi, Joki-Korpela, Jokinen, Kontu, Vilppula 2002: 14-15.) Liiketoiminnan tulee olla myös Suomen lakien mukaista eli esimerkiksi laitton alkoholijuomien valmistus ja myynti jäävät arvonlisäverotuksen ulkopuolelle.

Vähäinen liiketoiminta on kuitenkin jätetty hallinnollisista syistä arvonlisäverotuksen ulkopuolelle, vaikka toiminta olisi muuten luonteeltaan verovelvollisuuden aiheuttavaa.

Vähäinen toiminta määritellään liikevaihdon perusteella. Liiketoiminta on AVL 3 §:n mukaan vähäistä, jos myyjän kalenterivuoden liikevaihto on enintään 8.500 euroa. Verovelvollisuuden liikevaihtorajaan on liitetty asteittain liukuva huojennus. Huojennus pienentyy asteittain liikevaihdon kasvaessa ja lopullinen tilitettävä vero nousee vähitellen täyteen määrään 22.500 euron liikevaihdon kohdalla. (Linnakangas, Juanto 2004: 27.) Vaikka liikevaihto jäisi alle 8.500 euron rajan, verovelvolliseksi voi vapaaehtoisesti hakeutua. Vapaaehtoinen verovelvollisuus tulee voimaan ja lakkaa aikaisintaan tätä koskevan hakemuksen saapumisesta verovirastoon.

2.1.2. Myynti

Arvonlisäverovelvollisuus Suomessa syntyy vain Suomessa tapahtuvasta tavaroiden ja palveluiden myynnistä. Jos myynnin katsotaan tapahtuvan Suomen ulkopuolella, siitä ei suoriteta veroa Suomeen. Tavara on myyty Suomessa, jos se luovutetaan Suomessa. Ostajalle kuljetettava tavara myydään luovutuspaikasta riippumatta Suomessa, jos tavara on Suomessa silloin, kun kuljetus ostajan luokse alkaa. (Verohallinto 2004c:19.) Pääsääntöisesti kaikki tavaroiden ja palveluiden myynti on verollista, jos myynti tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Myynti on kuitenkin tietyissä tilanteissa verotonta. Nämä verottomuustilanteet luetellaan tyhjentävästi laissa. Ns. nollaverokannan alaisen myynnin (esimerkiksi tilatut sanoma- ja aikakauslehdet) tuotantopanoksiin sisältyvät verot saadaan palautuksena valtiolta takaisin. Kokonaan verotuksen ulkopuolista myyntiä ovat esimerkiksi kiinteistöluovutukset sekä rahoitus-, vakuutus- ja terveydenhoitopalvelut. (Anttila, Rätty 1996: 94.)

Tavaran myynnillä tarkoitetaan AVL 18 §:n mukaan sen omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista. Omistusoikeuden luovuttamisella tarkoitetaan tavaran omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Muun oikeuden kuin omistusoikeuden luovutusta tavaraan ei pidetä tavaran myyntinä. Siksi esimerkiksi tavaran vuokraoikeuden luovutus ei ole tavaran vaan palvelun myyntiä. Sen sijaan tavaran luovutusta vuokrasopimuksella, joka sisältää sitovan lunastuslausekkeen omistusoikeuden siirtymisestä, pidetään tavaran omistusoikeuden luovutuksena. Palvelun myynnillä puolestaan tarkoitetaan palvelun suorittamista tai muuta luovuttamista vastiketta vastaan.

Arvonlisäverollisen tavaran tai palvelun myynnin tulee siis olla vastikkeellista. Vastikkeena pidetään ensinnäkin tavaran tai palvelun ostajalta saatua korvausta. Vastike voi olla muutakin kuin rahaa eikä merkitystä ole sillä, minkä nimisenä se peritään, kuhan sen arvo on ilmaistavissa rahana. Tällainen tilanne on esimerkiksi tavaroiden tai palveluiden vaihto, jossa kumpikin vaihdon osapuoli sekä myy että ostaa hyödykkeen. Vastikkeelliseksi luovutukseksi katsotaan myös tavaroiden sijoittaminen pääomapanoksena eli apporttina perustettavaan yhtiöön. Pääomapanoksen sijoittaja saa vastikkeeksi sijoituksen arvoa vastaavan määrän yhtiön osakkeita rahan sijasta. (Äärilä, Nyrhinen 2002: 62-63.) Seuraava KHO:n ratkaisu korostaa vastikkeellisuuden merkitystä:

KHO 5.2.2007 taltio 251

A:n kuolinpesän osakas B oli myynyt puita A:n kuolinpesän omistamilta tiloilta ilman muiden kuolinpesän osakkaiden lupaa. Asian enempi selvittäminen oli jäänyt kesken B:n kuoltua. A:n ja B:n kuolinpesien kesken oli vahvistettu puiden myyntiä koskeva riidaton saatava B:n kuolinpesältä A:n kuolinpesälle. A:n kuolinpesä ei ollut myynyt tai muutoin luovuttanut puiden omistusoikeutta B:lle tai puiden ostajalle arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa ja 18 §:n 1 momentissa tarkoitetulla tavalla. Koska B oli myynyt puut ilman A:n kuolinpesän muiden osakkaiden lupaa omista nimissään ja pitänyt myyntitulot itsellään, A:n kuolinpesä ei ollut saanut tästä myynnistä myöskään minkäänlaista taloudellista vastiketta. A:n kuolinpesän ei tämän vuoksi ollut suoritettava puiden myynnin johdosta arvonlisäveroa.

Salomaan ja Holkeri-Kauppilan (2007a: 11.) mielestä KHO:n ratkaisu vahvistaa sen periaatteen, että hyödykkeen omistajaa ei voida pitää myynnistä verovelvollisena, jos myynti on tapahtunut ilman hänen suostumustaan ja omistaja ei ole saanut myynnistä minkäänlaista vastiketta. A:n kuolinpesä ei ollut myynyt tai muutoin luovuttanut puiden omistusoikeutta eikä A:n kuolinpesän tästä syystä tullut suorittaa veroa puiden myynnistä.

Tavaroiden ja palveluiden ottamista omaan käyttöön pidetään AVL 20 §:n mukaisesti myös myyntinä. Oman käytön verotusta selvitetään tutkielmassa myöhemmin.

2.2. Verovelvollisuus

Verovelvollisuutta koskevan AVL 2 §:n yleissäännöksen mukaan velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa myynnistä on tavaran tai palvelun myyjä, ellei 2a, 8a tai 9 §:ssä toisin säädetä. AVL 9§:n mukaan verovelvollinen ulkomaalaisen myymistä tavaroista ja palveluista on pääsääntöisesti käännetyn verovelvollisuuden nojalla ostaja, jos myyjällä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Myös 2a §:n mukaisissa kolmikantamyyntitilanteissa verovelvollinen on ostaja, kuten myös 8a §:ssä tarkoitetussa kullanmyyntitilanteissa. Verovelvollisuus voi syntyä myös jo pelkästään oman käytön verotuksen aiheuttavasta toiminnasta (AVL 32 § kiinteistöhallintapalvelun oma käyttö ja AVL 25a § henkilöstötarjoilun oma käyttö).

Hallituksen esityksen perusteluiden (88/1993) mukaan verovelvollisia ovat tavaroiden ja palveluiden myyntiä liiketoiminnan muodossa harjoittavat yritykset. Liiketoiminnan muoto on määritelty edellä. Yritysmuodolla ei ole verovelvollisuuden suhteen merkitystä. Verovelvollisuus koskee periaatteessa kaikkia elinkeinonharjoittajia – toiminnalla yritystoimintaa harjoittavia luonnollisia henkilöitä, yhtymiä ja yhteenliittymiä sekä yksityis- ja julkisoikeudellisia yhteisöjä. Yleistä verovelvollisuutta on kuitenkin rajattu mm. yleishyödyllisten ja uskonnollisten yhteisöjen osalta AVL 4 ja 5 §:ssä.

Arvonlisäverovelvollisen tulee ilmoittautua verovelvolliseksi toiminnastaan ennen toiminnan aloittamista. Yritys merkitään arvonlisäverovelvollisten rekisteriin pääsääntöisesti siitä lukien, kun verollinen liiketoiminta alkaa. Verovelvollisten rekisteriin voidaan kuitenkin merkitä jo siitä lukien, kun yritys ryhtyy hankkimaan tulevaa verollista toimintaansa varten tavaroita tai palveluita, vaikka sillä ei olisi vielä myyntejä. (Ahlajärvi ym. 2002: 15.)

2.3. Tavara ja palvelu

Sekä tavaran että palvelujen myynti liiketoiminnan muodossa on edellä esitetysti pääsääntöisesti arvonlisäverollista. Käytännössä tavaran ja palvelun erottaminen toisistaan

voi olla joskus vaikeaa. Sovittu toimitus voi muodostua sekä palvelun että tavaran luovuttamisesta tai toisaalta toimitus voidaan nähdä yhdeksi jakamattomaksi kokonaisuudeksi, jota arvioidaan yksinomaan joko tavaran tai palvelun luovutuksena. (Saukko 2004: 42.)

AVL 17 § sisältää tavaran ja palvelun määritelmän. Lainkohdan mukaan tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua lämpöä, kylmyyttä ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä. Palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa. Palvelun määritelmästä seuraa, että jos vastiketta vastaan luovutettava hyödyke ei ole tavara, se on palvelu. Lain soveltamisalaan kuuluvat sekä kuluttajien käyttämät että elinkeinotoiminnassa käytettävät palvelut, kuten kauneudenhoitopalvelut, viihde- ja kulttuuripalvelut, henkilö- ja tavarakuljetukset, posti- ja telepalvelut, mainos- ja markkinointipalvelut, konsultointipalvelut, atk-palvelut, tavaran vuokraus, tavarahan kohdistuvat työsuoritukset ja rakentamispalvelut.

Palvelun luovuttaminen ei välttämättä edellytä myyjältä konkreettista työsuoritusta. Lain soveltamisalaan kuuluvat siten erilaisten oikeuksien, kuten tavaramerkkien tai muiden immateriaalioikeuksien, taikka niiden käyttöoikeuden luovutus, aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntäminen jatkuvassa tulonsaantitarkoituksessa ja velvollisuus sietää tiettyä tekoa tai tilaa taikka pidättäytyä tietystä teosta. (Nieminen ym. 2007.)

Äärilä ym. (2002: 61) mainitsee erityistapauksena tietokoneohjelman: tietovälineelle tallennettu tietokoneohjelma ns. standardiohjelma, jota myydään sellaisenaan asiakkaiden käytettäväksi, on tavara. ATK-erikoisohjelma, joka suunnitellaan yksilöllisesti asiakkaan tarpeita varten, ei ole tavara vaan palvelu.

2.3.1. Kiinteistö

Tavaran määritelmä kattaa irtainten esineiden lisäksi myös kiinteistöt. Kiinteistöjen verokohtelu on kuitenkin järjestetty AVL:ssa muista tavaroista poikkeavalla tavalla. Kiinteistön myynnistä ja muusta luovuttamisesta ei AVL 27 §:n pääsäännön mukaan

suoriteta arvonlisäveroa. Kiinteistöihin kohdistuvat palvelut ovat kuitenkin verollisia, mutta myös niiden verokohtelu on järjestetty osaksi eri tavoin kuin muiden palvelujen.

AVL 28 §:n mukaan kiinteistöllä tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa. Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät kuulu kiinteistöön. Kiinteistön myyntiin tai vuokraukseen tavanomaisesti liittyvään asuinirtaimistoon sovelletaan, mitä kiinteistöstä säädetään. AVL:ssa kiinteistönä pidettäviä maa-alueita ovat paitsi kiinteistörekisteriin merkittävässä olevat itsenäiset maanmittausyksiköt (tilat ja tontit), myös määräalat ja kiinteistön määräosat. Myös tilaan kuuluvia osuuksia yhteisistä alueista (esimerkiksi osuus yhteiseen rantaan) pidetään arvonlisäverotuksessa osana kiinteistöä. (Kallio, Korpelainen, Nielsen 2002: 18.)

Arvonlisäverotuksen kannalta merkittävin kiinteistökäsitteen alakäsite on rakennus. Vaikka rakennuksen verokohtelu määräytyy osaksi eri tavoin kuin muiden tavaroiden, AVL:ssa ei rakennusta ole tästä huolimatta erikseen määritelty, vaan hallituksen esityksen perusteluiden (88/1993) mukaan tarkoitus on tukeutua arvonlisäverolakia edeltäneeseen liikevaihtoverolakien aikana syntyneeseen oikeuskäytäntöön. Tällöin rakennuksella tarkoitetaan kiinteästi maapohjalle pystytettyä liike- tai asuin- tai muussa käytössä olevaa taloa. Rakennuksella tulee siten katon ja seinien lisäksi olla kiinteät perustukset. Jalasmökit ja siirto- tai pyöräalustaiset parakit eivät näin ollen täytä arvonlisäverolain kiinteistön tunnusmerkkejä. (Kallio ym. 2002: 18.) Liittymä-periaatteen mukaan rakennukseen katsotaan kuuluvan rakennuksen yleistä käyttöä palvelevat laitteet kuten esimerkiksi putket, johdot, lämmityslaitteet, hissit sekä puhelin- ja tietoverkot. (Rakennusteollisuuden keskusliitto 1996: 12.)

Kuten rakennusten niin pysyvien rakennelmienkin osalta on tarkoituksena soveltaa liikevaihtoverolakien aikaista oikeuskäytäntöä, koska pysyvää rakennelmaa ei ole määritelty arvonlisäverolaissa. Pysyvinä rakennelmina pidetään näin ollen rakennelmia, jotka eivät ole liikuteltavia eivätkä aivan tilapäisiksi tarkoitettuja. Ne on rakennettu kiinteille perustuksille tai muutoin maapohjaan pysyvästi kiinnitetty. Vanhan oikeuskäytännön mukaan tällaisia ovat esimerkiksi sillat, laiturit, betoniin valetut lasten kiipeilytelineet,

ulkona omilla kiinteillä perustuksillaan olevat savupiiput, säiliöt ja siilot. (Anttila ym. 1996: 95-96.)

2.3.2. Rakentamispalvelu

Kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen samoin kuin tällaiseen työhön liittyvä suunnittelu, valvonta ja muu niihin verrattava palvelu on AVL 31.3 §:ssä määritelty rakentamispalveluksi. Edellisen luvun kiinteistökasitteellä on siten tärkeä merkitys arvonlisäverotuksen rakentamispalvelujen määrittelyssä. Rakentamispalvelun erillinen määrittely on tarpeen sen vuoksi, että vaikka rakentamispalvelut ovat yleensä verollisia muiden palvelujen tapaan, niiden verokohtelu poikkeaa joissakin tapauksissa muiden palvelujen verotuksesta. Tämä koskee erityisesti tilanteita, joissa rakentamispalvelujen verotus toteutuu oman käytön verotuksena.

Talonrakennustyö jaotellaan yleensä maapohjaan kohdistuviin töihin ja rakennusteknisiin töihin. Maapohjaan kohdistuvia töitä ovat mm. maaperätutkimukset, mittaustyöt, kaivuutyöt, poraustyöt, louhintatyöt, ojitustyöt, täyttötöyt, pihatyöt, asfaltointityöt ja kulkuväyliin kohdistuvat työt. Rakennusteknisiä töitä ovat mm. purkamistyöt, pystytystyöt, asentamistyöt, maalaustyöt, heloitustyöt, pellitystyöt, päällystystyöt, laudoitustyöt, puhdistustyöt, valutyöt ja siivoustyöt. Rakennustöitä ovat myös LVIS-työt sekä koneisiin, laitteisiin ja kalusteisiin kohdistuvat työt. (Rakennusteollisuuden keskusliitto 2001: 14.)

Rakentamista käsitellään kokonaisuudessaan palveluna, vaikka työn yhteydessä asennettavien materiaalien osuus kokonaisuudesta voi olla merkittävä. Materiaaleja ei veroteta erikseen tavaran myyntinä, vaan niiden osuus on osa rakentamispalvelun hintaa. Tällaisia materiaaleja voivat olla myös kiinteistömääritelmän mukaan rakennuksen yleistä käyttöä palvelevat koneet ja laitteet, esimerkiksi vesi- ja viemärijohdot, lämmitysjärjestelmät, hissit ja portaat, valaistus sekä ilmastointi- ja hälytysjärjestelmät. Ilman asennusta tapahtuva materiaalityyppi on normaalia tavaran myyntiä. Esimerkiksi ra-

kennuselementtien myynti on tavaran myyntiä, vaikka sen toimittamisesta tehtäisiin urakkasopimus. (Rakennusteollisuuden keskusliitto 2001: 14.)

Rakentamispalvelua on myös rakennustyöhön liittyvä suunnittelu ja valvonta sekä näihin verrattavat palvelut. Suunnittelua ovat sekä arkkitehti- että rakennesuunnittelu. Hallituksen esityksen (88/1993) perusteluissa mainitaan rakentamispalveluksi myös erilaiset rakennuttajapalvelut, mutta perusteluissa ei tarkemmin yksilöidä, mitä nämä muut verrattavat palvelut voisivat olla. Pikkujämsä (1996: 143-144) pohtii tätä asiaa ja hänen mielestään vain rakennuksen valmistumiseen tähtäävät toimet ovat rakentamispalvelua.

2.4. Yleinen vähennysoikeus

Yleinen vähennysoikeus määritellään AVL 102 §:ssä: verovelvollinen saa vähentää *verollista liiketoimintaa* varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron taikka ostosta AVL 8a §:n tai 9 §:n perusteella suoritettavan veron. Verollinen liiketoiminta tarkennetaan lisäksi AVL 102.2 §:ssä: verollisella liiketoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, joka aiheuttaa verovelvollisuuden eli velvollisuuden tilittää myynnistä vero.

Ulkopuolisilta ostettujen tavaroiden ja palveluiden ostohintaan sisältyvä vero on siis vähennyskelpoinen, jos hyödykkeet on hankittu verollista liiketoimintaa varten eikä vähentämistä ole laissa erikseen kielletty. Tämän tutkielman kannalta vähennysoikeus on keskeinen elementti, sillä oman käytön verotusta tarvitaan tilanteissa, joissa hyödyke on alun perin hankittu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön ja ostohintaan sisältyvä vero on siten vähennetty, mutta hyödyke myöhemmin siirretäänkin vähennykseen oikeuttamattomaan käyttöön. Yksinkertaistettuna oman käytön verotus tarkoittaa tehdyn ostovähennyksen palauttamista tai oikaisemista. Siksi oman käytön verotuksen edellytyksenä on, että ostetusta hyödykkeestä on voitu tehdä vähennys, muuten vähennyksen oikaisemista ei tarvita. Ostetun hyödykkeen oman käytön verotus toteuttaa veroneutraalisuutta takaamalla vähennyskeltottoman käytön verollisuuden siitä riippumatta, mihin tarkoitukseen hyödyke on alun perin hankittu. (Äärilä ym. 2002: 207.)

AVL 20 §: perusteella oma käyttö rinnastetaan myyntiin. Jos yritys on velvollinen suorittamaan veroa itse valmistetun tavarahan tai itse suoritettun palvelun omaan käyttöön ottamisesta, myös tätä tarkoitusta varten tapahtuvat ulkopuoliset hankinnat oikeuttavat vähennykseen. (Nieminen ym. 2007.)

2.4.1. Vähennysoikeuden perusteet

Arvonlisäveron vähennysoikeuden tarkoitus on vapauttaa verovelvollinen kokonaisuudessaan hänen verollista toimintaa varten ostamiensa hyödykkeiden hintaan sisältyvän veron kustannusvaikutuksista. Tämän vuoksi vähennysoikeuden tarve kohdistuu vain verollisiin ostoihin. Vähennysoikeutta ei ole millään tavalla rajoitettu hyödykkeen laadun tai eri omaisuuslajien osalta. Hankinnan ei tarvitse myöskään kohdistua tiettyyn verolliseen myyntiin ollakseen vähennyskelpoinen vaan myös verollisen toiminnan yleiskulut ovat pelkästään vähennykseen oikeuttavaa toimintaa harjoittavalle yritykselle kokonaisuudessaan vähennyskelpoisia. (KPMG 2006: 452.)

Vero voi sisältyä vain verovelvolliselta myyjältä tehtyihin ostoihin. Siksi kotimaisissa ostoissa vähennysoikeuden edellytyksenä on, että osto on tapahtunut toiselta verovelvolliselta. Myyjän verovelvollisuusasema on tarkistettavissa esimerkiksi Verohallinnon ja Patentti- ja Rekisterihallituksen ylläpitämästä YTJ-tietopalvelusta, joka sijaitsee Internetissä osoitteessa www.ytj.fi. Myyjän verovelvollisuusasema tulee ilmetä laskusta. AVL 209b §:n 4 momentin toisen virkkeen mukaan laskussa ei saa mainita veron määrää, ellei myyjää ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Jos myyjä on maininnut veron laskussa, vaikka ei ole rekisteröitynyt, ostajalle ei ole vähennysoikeutta. Ostajan vilpittömällä mielellä ei ole merkitystä.

Hankintaan sisältyvällä vähennettävällä verolla tarkoitetaan AVL 102.3 §:n mukaan kaikkiin yllä mainitun pykälän 1 momentissa lueteltuihin hankintatapoihin sisältyvää veroa. Veron vähentämisoikeus koskee vain hankintaan sisältyvää avointa veroa, jonka myyjä on laskussa ilmoittanut. Piilevää tai muutoin laskennallista veroa ei voida vähentää. Vähennysoikeuden rajoittaminen vain avoimen veron vähentämiseen merkitsee

myös sitä, että ostot ei-verovelvollisilta vähäisen toiminnan harjoittajilta, yleishyödyllisiltä yhteisöiltä sekä AVL 4 luvussa tarkoitettun verotuksen ulkopuolelle jäävän toiminnan harjoittajilta eivät oikeuta vähennykseen. (Nieminen ym. 2007.)

2.4.2. Vähennykseen oikeuttava tosite

AVL 102a §:n 1 momentin mukaan ostaja voi tehdä vähennyksen hankkimastaan hyödykkeestä vain silloin, kun hänellä on ostamastaan tavarasta tai palvelusta myyjän antama AVL 209b §:n tai 209c §:n mukainen lasku tai muu laskuna toimiva tosite. Ellei laskun sisältö täytä vaatimusta, ei vähennysoikeuttakaan ole. Vähennyksen tekemisen kannalta olennaisia tietoja ovat laskun antamispäivä, myyjän ja ostajan nimi, myyjän arvonlisäverotunniste, myytyjen tavaroiden määrä ja luonne sekä palvelujen laajuus ja luonne, tavaroiden toimituspäivä tai –kuukausi taikka palvelujen suorituspäivä tai –kuukausi, veron peruste, verokanta, suoritettavan veron määrä sekä viittaus mahdolliseen aikaisempaan laskuun. Mikäli lasku ei sisällä kaikkia vaadittuja tietoja, sen tilalle on hankittava uusi, virheetön lasku. (Verohallinto 2003b, Verohallinto 2004a.) AVL 209 §:ssä säädetään, että vähennettävän veron määrään vaikuttavien kirjausten on perustuttava kirjanpitolaissa tarkoitettuihin tositteisiin. Kirjanpitolain 2 luvun 5 §:n 1 momentin mukaan tositteen tulee olla päivätty ja numeroitu, sisältää tiedot kaupankohdeesta, sen osapuolista, tapahtuman päivämääristä, kauppaehtoista ja rahamääristä.

2.4.3. Vähennysoikeuden rajoitukset

Yritys saa pääsääntöisesti vähentää verollista liiketoimintaa varten tekemiinsä hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron. Poikkeuksen yleiseen vähennysoikeuteen tekevät AVL 114-116 §:ssä säädetty vähennysoikeuden rajoitukset. Vähennystä ei saa AVL 114 §:n mukaan tehdä hankinnoista, jotka koskevat seuraavia tavaroita tai palveluita: verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asuntona, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana käyttämä kiinteistö sekä siihen tai sen käyttöön liittyvät tavarat ja palvelut; verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asunnon ja työpaikan väliseen kuljetukseen liittyvät tavarat ja palvelut; edustustarkoitukseen käytettävät tavarat ja palvelut sekä postimerkki tai muu siihen verrattava oikeus, jos kuljetuspalvelun myynnistä ei

ole suoritettava veroa sillä perusteella, että se tapahtuu ulkomailla. Myöskään henkilöautojen, moottoripyörien, matkailuperävaunujen, rakenteeltaan pääasiallisesti hivi- tai urheilukäyttöön tarkoitettujen vesialusten ja tietyn lähtömassan omaavien ilma-alusten osalta vähennystä ei saa tehdä, ellei ajoneuvoa tai alusta ole hankittu myytäväksi, vuokrattavaksi tai käytettäväksi ammattimaiseen henkilökuljetukseen tai ajo-opetukseen. Rajoitus ei myöskään koske henkilöautoa, joka on hankittu yksinomaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Seuraavassa KHO:n ratkaisussa käsiteltiin henkilöauton pysäköintimaksujen vähennyskelpoisuutta:

KHO 16.12.2003 T 3265

Henkilöauton vähennysoikeuden rajoittamista koskevat säännökset eivät tulleet sovellettaviksi auton pysäköintimaksuun, vaan siihen sovellettiin vähennysoikeutta koskevia yleisiä sääntöjä. Yhtiöllä oli tämän vuoksi oikeus vähentää liikematkaan liittyvästä henkilöauton lentokenttäpysäköinnistä johtuvaan pysäköintimaksuun sisältyvä arvonlisävero

KHO katsoi ratkaisussaan, että pysäköintimaksu ei ollut henkilöautoon liittyvä hankinta. Tällöin ei voitu soveltaa 114 §:n mukaisia henkilöautoa koskevia erityisiä vähennysoikeuden rajoituksia. Oikeutta vähentää pysäköintimaksu tulikin arvioida vähennysoikeutta koskevan pääsäännön nojalla. Hankinnan vähennyskelpoisuutta arvioitaessa ratkaisevaa oli siten sen matkan tarkoitus, johon liittyen auto pysäköitiin. Koska kyseessä oli liikematkaan liittyvä pysäköintimaksu, yhtiö sai vähentää pysäköintimaksuun sisältyvän arvonlisäveron. (Salomaa & Karjalainen 2004: 66-67.)

Yllä mainittuja vähennysoikeuksien rajoituksia tarkastellaan tutkielmassa myöhemmin oman käytön verotuksen tilanteiden yhteydessä.

2.4.4. Osittainen vähennysoikeus

Jos verovelvollinen yritys hankkii hyödykkeen vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön, vähennysoikeutta ei tältä osin ole. Jos tällaista hyödykettä käytetään kuitenkin myös

vähennyskelpoiseen käyttöön, hankintahintaan sisältyvä vero voidaan vähentää osittain. Jakosäännös on AVL 117 §:ssä: kun hyödykettä käytetään sekä vähennyskelpoiseen että –kelvottomaan käyttöön, vähennys tehdään siltä osin kuin tavaraa tai palvelua käytetään vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Siten jako tulee tehdä käyttötarkoitusten suhteessa. Esimerkiksi yrittäjän hankkima pakettiauto, jota yrittäjä käyttää liiketoimintakäytön lisäksi yksityisajoihin, oikeuttaa osittaiseen vähennykseen ja vähennys tehdään käyttötarkoitusten suhteessa. Koska tätä ei useinkaan varmuudella tiedetä hankintahetkellä, yksityiskäytön osuus tulee arvioida ja oikaista tilikauden lopussa todellisuutta vastaavaksi. Jos taas kyseessä olisi henkilöauto, vähennys ei tulisi kysymykseen, koska henkilöautojen osalta vähäinenkin yksityiskäyttö tekee autosta kokonaan vähennyskelvottoman.

Suoraan yksilöitäviin myynteihin kohdistuvat kulut ovat käyttötarkoituksen perusteella joko kokonaan vähennyskelpoisia tai vähennyskelvottomia. Yrityksen yleistä toimintaa yleisemmällä tasolla palvelevien yleiskulujen vähennysoikeus riippuu toiminnan verolisuudesta: jakoperusteena käytetään edellä mainitun AVL 117 §:n mukaista käyttötarkoitusten suhdetta. Ostositekohtainen käyttötarkoitusten arviointi on käytännössä mahdotonta, joten jako tulee tehdä kaavamaisista laskutapaa noudattaen. Jakoperusteena voidaan käyttää esimerkiksi liikevaihtojen suhdetta tai henkilökunnan lukumäärää. Suhdeluvun perusteena tulisi käyttää sellaista mittaria, joka asianomaisella toimialalla kuvaa parhaiten ostettujen hyödykkeiden käyttötarkoitusten suhdetta. (Äärilä ym. 2002: 186.)

KHO on antanut seuraavan ratkaisun liittyen vähennysoikeuden jakamiseen:

KHO 28.4.2003 T 1049

Yhtiö oli rakennuttanut kaksikerroksisen omakotitalon, josta toinen kerros oli kokonaan yksityiskäytössä. Ensimmäisen kerroksen tiloista työhuone ja yli puolet muista tiloista oli varattu myös yhtiön neuvottelu- ja edustus- käyttöön. Työhuoneen lisäksi ensimmäisessä kerroksessa oli olohuone ja siihen liittyvä ruokailutila, keittiö ja saunatilat. Rakennuksessa ei ollut muita näitä vastaavia tiloja. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhtiö oli hankkinut omakotitalon yhtiön omistajan yksityiskäyttöön, vaikka tiloja käytettiin osin myös liiketoiminnan käytössä. Näin ollen myös ensimmäi-

sen kerroksen tilat työhuonetta lukuun ottamatta, josta korkeimmassa hallinto-oikeudessa ei ollut kysymys, oli hankittu yksityiskäyttöön. Koska nämä tilat oli hankittu yksityiskäyttöön, hankinta jäi arvonlisäverolain soveltamisalan ja siten myös vähennysoikeuden ulkopuolelle. Yhtiöllä ei siten ollut oikeutta vähentää hankinnan rakennuskustannuksiin sisältyvää arvonlisäveroa.

KHO ei ratkaisussaan hyväksynyt talon rakentamiskustannuksiin sisältyneen arvonlisäveron jakamista osittain vähennyskelpoiseen ja osittain vähennyskelvottomaan osaan siltä osin kuin tietyt tilat (olohuone, ruokailutila, keittiö ja sauna) olivat sekä verollisen liiketoiminnan että toimitusjohtajan asumiskäytössä. KHO perusti tulkintansa siihen, että selvityksen mukaan yhtiö oli alun perin hankkinut omakotitalon omistajansa yksityiskäyttöön. Siksi AVL 114 §:n vähennysrajoitukset estivät arvonlisäverovähennyksen tekemisen rakentamiskustannuksista. (Salomaa & Huikuri 2003:57.)

3. TAVAROIDEN OMA KÄYTTÖ ARVONLISÄVEROTUKSESSA

Yksinkertaistettuna omalla käytöllä tarkoitetaan arvonlisäverotuksessa tavaroiden ja palveluiden ottamista tai luovuttamista verollisesta liiketoiminnasta yksityiseen kulutukseen, verotuksen soveltamisalaan kuulumattomaan tai muutoin verottoman elinkeino- tai muun toiminnan käyttöön taikka verollisessa toiminnassa vähennyskelvottomaan käyttöön. AVL 20 §:n perusteella tavaroiden ja palveluiden oma käyttö rinnastetaan myyntiin. Jos myytäväksi tarkoitettu hyödyke otetaan käytettäväksi muuhun arvonlisäverotuksessa vähennyskelvoiseen käyttöön, sitä ei kuitenkaan pidetä omaan käyttöön ottamisena. Oma käyttö ei rajoitu pelkästään yrityksen sisällä tapahtuvaan omaan käyttöön, vaan omana käyttönä pidetään tietyin edellytyksin myös hyödykkeiden luovuttamista yrityksen ulkopuolelle muutoin kuin myyntinä. Tämän vuoksi sisältää termille oma käyttö ei voida etsiä yleiskielestä vaan ainoastaan arvonlisäverolaissa olevista määritelmistä. (Äärilä ym. 2002: 206.)

Oman käytön verotuksella pyritään verotuksen neutraalisuuteen eli siihen, että hyödykkeen lopullisen verokohtelun kannalta ei saa olla merkitystä sillä, onko hyödyke ostettu tai tuotettu itse, eikä sillä, minkälaisen vaihdantaketjun kautta hyödyke siirtyy kulutukseen. Anttilan (2000: 569) mielestä tämä tavoite merkitsee myös sitä, että oman käytön arvonlisäverotus ei tule kyseeseen, mikäli verotuksen neutraalisuus ei sitä edellytä.

Tavaran pääsäännön mukaisen oman käytön verotuksen edellytyksenä on se, että tavarasta on voitu tehdä vähennys tai tavara on valmistettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä (AVL 21.1 §). Kun ostetuista tavaroista tai palveluista suoritetaan oman käytön vero, kysymys on periaatteessa vähennyksen oikaisusta. Vähennys on alun perin tehty virheellisesti, kun ei ole tiedetty hyödykkeen tulevaa käyttötarkoitusta. Koska kysymys on vähennyksen oikaisusta, oman käytön verotus tulee kysymykseen vain sellaisten hyödykkeiden kohdalla, joiden hankintahintaan sisältynyt vero on voitu vähentää (AVL 21.2 §). Jos esimerkiksi tavarasta ei ostettaessa ole voitu tehdä vähennystä siksi, että myyjänä on ollut ei-verovelvollinen, ei tavarantoimituksesta vähennykseen oikeuttavasta käytöstä yksityiseen kulutukseen suoriteta veroa. Vähennyksen oikaisu ei ole tarpeellista, koska alkuperäisestä ostosta ei ole voitu tehdä vähennystä. (Nieminen ym. 2007.)

Saukon mielestä (2004: 43.) säännöksen soveltamisen edellytyksenä ei ole, että vähennys olisi myös käytännössä osattu tai ymmärretty tehdä, vaan riittävää on, että tähän olisi ollut lain mukaan mahdollisuus. Vaatimus oston veron vähennyskelpoisuudesta perustuu arvonlisäverodirektiiviin ja riittävää on, että ostoon on sisältynyt edes jossain määrin arvonlisäveroa. (KPMG 2006a: 119.)

Itse valmistettujen tavaroiden oman käytön verotuksen osalta on edellytyksenä, että ne on aikaisemmin valmistettu verollisen vähennykseen tai palautukseen oikeuttavan liiketoiminnan yhteydessä ja myöhemmin siirretään vähennyskeltvottomaan käyttöön. Itse valmistettujen tavaroiden oman käytön verotus ei voi tulla kysymykseen, jos tavara valmistetaan verollisen liiketoiminnan käyttöön. Jos esimerkiksi valmistustoimintaa harjoittava yritys valmistuttaa omalla henkilökunnallaan valmistustoiminnassa käytettäviä vähennyskelpoisia työkaluja, oman käytön verotusta ei sovelleta, koska ostettaessa vastaavia työkaluja ulkopuoliselta ostohintaan sisältyvä vero olisi vähennyskelpoinen. Vastaavasti jos ulkopuoliselta ostettujen tavaroiden ostohintaan sisältyvä vero olisi vähennyskeltvoton, veroa on maksettava tavaroiden omasta valmistuksesta, jotta ulkopuoliselta ostetut ja itse valmistetut tavarat olisivat verotuksellisesti samassa asemassa. (Äärilä ym. 2002: 208.)

Arvonlisäverolain oman käytön käsite poikkeaa huomattavasti kirjanpitolainsäädännön vastaavasta käsitteestä ja on monessa suhteessa sitä huomattavasti laajempi. Kirjanpitolainsäädännössä omana käyttönä pidetään hyödykkeen ottamista liikkeestä tai ammatista kirjanpitovelvollisen omaan käyttöön (KPL 5:20 §). Oman käytön kirjauksen voi aiheuttaa myös tilanne, jossa alun perin vaihto-omaisuutena myytäväksi tarkoitettu hyödyke otetaan muuhun käyttöön. (Kirjanpitolautakunta 2000: 12.) Arvonlisäverolaissa oman käytön tilanteet on jaoteltu tavaroiden ja palveluiden omaan käyttöön. Koska tavarat ja palvelut ovat hyödykkeinä erilaisia ja myös usein eri tavoin liiketoimien kohteena, niin usein myös niiden oman käytön säännökset ovat toisistaan jonkin verran poikkeavia. (Saukko 2004: 42.)

Tavaroiden oman käytön pääsääntö on AVL 21 §:ssä. Sen perusteella tavarantoimittajan omalla tavalla omasta käytöstään tarkoitetaan sitä, että elinkeinonharjoittaja:

- ottaa tavaran yksityiseen kulutukseen
- luovuttaa tavaran vastikkeetta tai käypää arvoa huomattavasti alempaa vastiketta vastaan
- siirtää tai muulla tavalla ottaa tavaran muuhun kuin 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Tavaran käyttöoikeuden omaan käyttöön ottamisesta on lisäksi säädetty erikseen AVL 24 §:ssä sekä tavaranäytteiden ja mainoslahjojen kohtelusta AVL 25 §:ssä.

3.1. Oman käytön veron peruste, verokanta ja veron ajallinen kohdistaminen

3.1.1. Veron peruste

Tavaran omaan käyttöön otton veron peruste eli arvo, josta veron määrä lasketaan, on määritelty AVL 74 §:n 1 kohdassa: veron peruste on ostetun tavaran ostohinta tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Ostetun tavaran omaan käyttöön ottamisen tarkoituksena on nimenomaan poistaa oston perusteella tehty vähennys. Ostohinnalla tarkoitetaan siihen sisältyneellä verolla vähennettyä eli verotonta ostohintaa (AVL 77 §). AVL 78.1 §:n perusteella veron perusteesta saadaan lisäksi vähentää ostajalle annettu, verollista myyntiä koskeva vuosi- ja vaihtoalennus, osto- ja myyntihyvitys, jäljämähyvitys ja muu sellainen oikaisuerä. Alennuksen määrä vähennetään veron perusteesta ilman veroa. Näin saatu veron peruste vastaa ostajan todellisuudessa myyjälle maksamaa hintaa. Ostajalle annetuksi alennukseksi on rinnastettu myös jakeluportaassa seuraavalle ostajalle annettu alennus, joka voidaan siten vähentää veron perusteesta. (Ahlajärvi ym. 2002: 194.) Tavaran arvon mahdollinen nouseminen ostohetken ja omaan käyttöön ottamisen välillä ei vaikuta veron perusteeseen, vaan perusteena pidetään tavaran ostohintaa. (Nieminen ym. 2007.) Syynä tähän on se, että oman käytön verotuksen tarkoituksena on edellä mainitusti palauttaa jo aikaisemmin tehtyä ostovähennystä. (Ernst & Young 2002: 414.) Jos hyödykkeen arvo on omaan käyttöön ottohetkellä alhaisempi kuin ostohetkellä, veroa suoritetaan vain alentuneesta arvosta. Teh-

tyä vähennystä ei siis poisteta siltä osin, kuin hyödykkeen arvo on alentunut sen ollessa vähennyskelpoisessa käytössä. Merkitystä ei ole sillä, onko hyödyke ollut tosiasiaassa käytössä: myös varastoinnin aikana tapahtuneet arvonalennukset huomioidaan. Alentunutkaan ostohinta ei sisällä veron osuutta. (Anttila ym. 1996: 282.)

Itse maahan tuodun tavaran veron peruste tavaraa omaan käyttöön otettaessa on tälle maahantuonnin yhteydessä vahvistettu veron laskentaperuste. Se vastaa kotimaasta ostetun tavaran verotonta ostohintaa. Yhteisön ulkopuolelta tuotaessa veron peruste on pääsääntöisesti tullausarvo lisättyinä muilla maahantuontiveroilla ja –maksuilla kuin arvonlisäverolla. Myös todennäköisen luovutushinnan osalta vero lasketaan hinnasta, joka ei sisällä arvonlisäveroa.

Kun tavara otetaan osittain omaan käyttöön, veroa suoritetaan vain siitä osasta, joka vastaa oman käytön osuutta hyödykkeen koko käytöstä. Veron perusteeseen luetaan vastaava määrä tavaran ostohinnasta tai todennäköisestä luovutushinnasta taikka maahan tuodun tavaran veron perusteesta (AVL 82 §).

Verovelvollisen itse valmistaman tavaran veron peruste on tavaran valmistamisesta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset verottomina (AVL 74.3 § ja 77 §). Koska oman käytön verotus tulee yleisimmin kysymykseen rakentamistoiminnassa, välittömiä ja välillisiä kustannuksia selostetaan tarkemmin rakentamispalveluiden oman käytön verotuksen yhteydessä.

3.1.2. Verokanta

AVL 77.2 §:n perusteella oman käytön suoritettavan veron määrä saadaan kertomalla edellisessä luvussa määritelty veron peruste 22 prosentilla tai mahdollisesti sovellettavalla alemmalla verokannalla. Yleinen verokanta 22 prosenttia on pääsääntö ja sitä sovelletaan, ellei laissa toisin säädetty. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin perusteella jäsenvaltiot voivat soveltaa korkeintaan kahta alennettua verokantaa tiettyihin direktiivissä erikseen lueteltuihin tavaroiden suorituksiin. Suomessa alennetut verokannat ovat 17 ja 8 prosenttia. AVL 85 §:ssä on määritelty ne tavarat, joiden omaan käyttöön otta-

misesta joudutaan suorittamaan veroa 17 prosentin mukaisesti. Tällaisia tavaroita ovat: ruokatavara, juoma ja muu sellaisenaan ihmisen nautittavaksi tarkoitettu aine sekä niiden raaka-aine ja niitä valmistettaessa tai säilöittäessä käytettävä mauste, säilöntäaine, väri- ja muu lisäaine (elintarvike) sekä rehu ja rehuseos sekä niiden valmistuksessa käytettäväksi tarkoitettu raaka- ja lisäaine, eläinten ruokana käytettävät teollisuuden jäteaineet sekä rehukala (rehuaine). Alkoholi, tupakka ja vesijohtovesi eivät ole elintarvikkeita. 8 prosentin mukaan verotettavat tavarat on määritelty AVL 85a §:ssä: apteekissa myytävät lääkelaisissa tarkoitettut lääkkeet, sairausvakuutuslain perusteella korvattavat ravintovalmisteet ja perusvoiteet, tietyt taide-esineet sekä kirjat.

3.1.3. Ajallinen kohdistaminen

AVL 15.1 §:n 4 kohdan ja 135 §:n perusteella tavarán omasta käytöstä suoritettava vero kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana tavara on otettu omaan käyttöön. Vero tilitetään siis siltä kuukaudelta, jonka aikana tavara siirretään vähennykseen oikeuttavasta käytöstä vähennyskelvottomaan käyttöön tai vähennykseen oikeuttamattomaan käyttöön itselle valmistettu tavara valmistuu. Esimerkiksi yksityiskäyttöön siirtäystä tavarasta maksetaan vero siltä kuukaudelta, jonka aikana tavara on otettu yksityiseen käyttöön.

3.2. Yksityiskäyttö

3.2.1. Elinkeinonharjoittajan oma käyttö

AVL 21 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisesti oman käytön veroa tulee suorittaa, kun elinkeinonharjoittaja ottaa tavarán elinkeinotoiminnastansa yksityiseen kulutukseensa. Hallituksen esityksen perusteluiden (1993) mukaan verovelvollisen katsotaan ottavan tavarán yksityiseen kulutukseen, kun hän ottaa tavarán yrityksestä omaan tai perheensä kulutukseen tai yksityistä lahjoitustarkoitusta varten. Tällöin oman käytön verotuksella toteutetaan periaatetta, jonka mukaan yksityisen kulutuksen tulee olla verollista. Elinkeinonharjoittajalla tarkoitetaan tässä yhteydessä lähinnä yksityistä toiminimeä eli yk-

sityishenkilöä, joka harjoittaa liiketoimintaa omissa nimissään. Elinkeinonharjoittajalla on oikeus vähentää liiketoimintaa varten suorittamiinsa ostoisiin sisältyvä vero, mutta ei yksityiskäyttöön tulevien hyödykkeiden ostohintaan sisältyvää veroa. Oman käytön verotus soveltuu tilanteisiin, joissa hyödyke on alun perin hankittu liiketoimintaa varten, mutta sitä käytetäänkin yksityiskäyttöön. (Äärilä ym. 2002: 209-210.) Esimerkiksi oman käytön verotuksen säännöksiä sovelletaan silloin, kun vähittäiskauppias ottaa perheensä tarvitsemat elintarvikkeet liikkeestään. Yksityiskäyttöön ottamista on myös se, että elinkeinonharjoittaja ottaa tavaran yrityksestään ja antaa sen lahjaksi tuttavalleen.

Yhtiön tai muun juridisen henkilön muodossa toimivalla verovelvollisella ei ole omaa yksityistä kulutusta. Tavaroiden luovuttaminen liikkeestä esimerkiksi yhtiön omistajan tai henkilökunnan yksityiseen kulutukseen tapahtuu tällöin joko normaalina myyntinä (vero myynnistä) taikka vastikkeettomana tai käypää arvoa huomattavasti alempaa hintaa vastaan, joka verotetaan omana käyttönä AVL 21 §:n 1 momentin 2 kohdan nojalla.

3.2.2. Vähäinen oma käyttö

Edellä käsiteltyä elinkeinonharjoittajan oman käytön verotusta rajoittaa AVL 22a §:n säännös, jonka mukaan tavaran tai palvelun omaan käyttöön ottamisesta ei suoriteta veroa, kun elinkeinonharjoittaja ottaa vähäisessä määrin tavaroita tai palveluja oman tai perheensä yksityiseen kulutukseen. Vähäisenä määränä pidetään hallituksen esityksen perusteluiden (222/1994) mukaan yhteensä noin 5 000 markan eli noin 841 euron arvoisia hyödykkeitä vuoden aikana. Tällöin säännöksen avulla voidaan välttyä noin 185 euron veron maksusta. Eduskunnan lain käsittelyn aikana valtiovarainvaliokunta antoi mietinnön 63/1994, jonka mukaan jos elinkeinonharjoittaja ottaa tavaroita omaan tai perheensä yksityiseen kulutukseen enemmän kuin 5 000 markan arvosta vuodessa, valiokunnan käsityksen mukaan noin 5 000 markan arvoinen oma käyttö on tällöinkin verotonta ja vain sen yli menevästä määrästä on suoritettava arvonlisäveroa. Verohallinnon ohjeen (2004c: 23.) mukaan vähäisen oman käytön rajana pidetään noin 850 euroa (ilman arvonlisäveron osuutta) vuodessa ja arvonlisäveroa tulee suorittaa vain 850 euron yli menevästä osasta. Vähäisen oman käytön verovapaus koskee vain luonnollisia henkilöitä, jakamatonta kuolinpesää ja luonnollisten henkilöiden muodostamaa yhty-

mää, mutta ei yhtiömuotoisia yrityksiä. Se soveltuu esimerkiksi maatalouden harjoittajiin, jotka voivat ottaa tilaltaan yksityiskäyttöön tuotteita verotta 850 euron arvosta vuodessa.

Vähäisen oman käytön säännöstä voidaan soveltaa vain sellaisten tavaroiden osalta, jotka on alun perin hankittu vähennyskelpoiseen käyttöön ja otetaan vasta jälkikäteen yksityiskäyttöön. Asiaan liittyen KHO on antanut seuraavan ratkaisun:

KHO 11.1.2001 T 29

Henkilö A harjoitti taksiliikennettä ammattiautoilijana omalla liikenneluvalla ja hän oli tästä toiminnastaan arvonlisäverovelvollinen. A oli ostanut harjoittamaansa taksiliikennettä varten uuden auton vuonna 1995. Koska A ajoi autolla satunnaisesti myös yksityisajojaan, A oli jättänyt uuden auton ostohintaan sisältyvästä arvonlisäverosta vähentämättä arvioituja yksityisajoja, noin viittä prosenttia, vastaavan määrän. Auton käyttökuluihin sisältyvästä arvonlisäverosta A oli tämän jälkeen jättänyt vähentämättä arvioitua viiden prosentin yksityiskäyttöä vastaavan määrän. Toteutunut yksityiskäytön osuus oli kuitenkin ollut vain kaksi prosenttia kaikista ajoista. Lääninverovirasto oli A:n hakemuksesta palauttanut arvioidun ja toteutuneen yksityiskäytön erotusta vastaavan arvonlisäveron auton käyttökuluista. Palautushakemus auton käyttökuluista oli hylätty siltä osin kuin palautusta oli haettu arvonlisäverolain 22 a §:n nojalla myös toteutunutta kahden prosentin yksityiskäyttöä vastaavan arvonlisäveron osalta.

Koska A käytti autoa taksiliikenteen ohella myös yksityisajoihinsa, autoa käytettiin vain osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Auton käyttökuluihin sisältyvä arvonlisävero tuli näin ollen jakaa arvonlisäverolain 117 §:ssä tarkoitettulla tavalla vähennyskelpoiseen liiketoiminnan käytön osuuteen ja vähennyskeltottomaan yksityiskäytön osuuteen. A oli itse suorittanut tämän jaon jo hyödykkeiden hankintahetkellä arvion mukaan ja sitä oli käyttökulujen osalta palautuspäätöksellä oikaistu toteutunutta yksityiskäyttöä vastaavaksi. Koska A ei ollut voinut tehdä yksityiskäytön osalta arvonlisäverolain 102 §:ssä tarkoitettua vähennystä ja oman käytön verotusta sovelletaan vain, jos ostetusta tavarasta tai palvelusta on voitu tehdä vähennys, auton yksityiskäyttöön ei voitu soveltaa arvonlisäverolain tavarain ja palvelun omaa käyttöä koskevia säännöksiä. Tämän vuoksi myöskään arvonlisäverolain 22 a §:n vähäisen oman käytön verottomuussäännöstä ei voitu soveltaa auton yksityiskäyttöön. Palautushakemus joulukuulta 1995.

Jos hankintaa tehtäessä tiedetään, että hankittavaa tavaraa tai palvelua tullaan käyttämään verollisen toiminnan ohella myös yksityisessä käytössä, ei hankintahintaan sisältyvää veroa saa vähentää siltä osuudelta, jonka tiedetään tai arvioidaan tulevan yksityiseen käyttöön. Tällöin myöskään oman käytön säännökset (AVL 21 § ja 22a §) eivät voi tulla sovellettaviksi, koska säännöksiä sovelletaan vain, kun hankinta on oikeuttanut vähennykseen. (KPMG 2006a: 127.) Koska autoilija ei edellä mainitussa tapauksessa saanut vähentää yksityiskäytön kustannuksia, oman käytön ja vähäisen oman käytön säännökset eivät koskeneet häntä, vaikka auton vuotuinen yksityiskäytön osuus jäi selvästi alle 850 euron.

3.3. Vastikkeetta tai alihintaan tapahtuva luovutus

AVL 21 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädetään oman käytön verotus koskemaan tilanteita, joissa tavara luovutetaan vastikkeetta tai huomattavasti käypää arvoa alempaan hintaan. Hallituksen esityksen perusteluissa (1993) mainitaan erikseen, että tämä säännös koskee muun muassa vastikkeettomia luovutuksia yrityksen henkilökunnan yksityiseen kulutukseen. Lisäksi henkilökunnalle nimellistä vastiketta vastaan luovutetut tavarat verotetaan omana käyttönä. Oman käytön verotukselta ei siten voida välttyä perimällä luovutuksesta nimellinen vastike. Säännös ei koske normaaliin kaupankäyntiin liittyviä hinnanalennuksia eikä tavanomaisia henkilökunta-alennuksia. Oman käytön verotusta koskevat säännökset eivät koske myöskään henkilökunnalle vastikkeetta luovutettavia työvälineitä, työpukuja yms. työn tekemisessä tarpeellisia tavaroita. Oman käytön verotuksen tarkoituksena on kulutuksen eli yksityiskäytön verotus. Liiketoimintaan kuuluvaa käyttöä ei ole tarkoitus verottaa. Samasta syystä on verotonta luovuttaa esimerkiksi alihankkijan käyttöön muotteja, erikoistyökaluja tms. Tällaisia tavaroita ei luovuteta saajansa yksityiseen kulutukseen, vaan tavarat säilyvät luovuttavan yrityksen liiketoiminnan käytössä. Veroituksetta tapahtuva luovutus ei näin ollen aiheuta oman käytön verotusta, jos luovutus tapahtuu verovelvollisen liiketoimintaan kuuluviin tarkoituksiin. AVL 21.1 § 2 kohdan yleisessä muodossa oleva sanamuoto on tässä mielessä hieman harhaanjohtava. (Nieminen ym. 2007.)

3.3.1. Vastikkeeton luovutus

Verollista omaa käyttöä on siis lahjoitustarkoituksessa tapahtuva tavaroiden luovuttaminen vastikkeetta. Vastikkeeton luovutus ei yleensä kuulu yrityksen liiketoimintaan, joten usein sellainenkin tavaroiden luovutus, josta ei peritä maksua, liittyy yrityksen tuloja tavoittelevaan toimintaan eikä ole aidosti vastikkeeton. Esimerkiksi erilaiset tavarain muodossa annetut alennukset ja kylkiäiset eivät ole vastikkeettomia, vaan ostaja on maksanut niistä alennetun tai päätuotetta koskevan hinnan ja vero suoritetaan vain tästä asiakkaan todella maksamasta hinnasta. AVL 25 §:ssä on erikseen säädetty, että tavarainäytteenä tai tavanomaisena mainoslahjana tapahtuvaa luovuttamista ei pidetä tavarain ottamisena omaan käyttöön. Käytännössä tavarainäytteen, mainoslahjan ja kylkiäisen erottaminen normaalista tavarain ilmaisluovutuksesta on osoittautunut erittäin hankalaksi ja tulkinnanvaraiseksi. Selvyyttä asiaan tuovat useat oikeustapaukset, joissa em. käsitteitä on määritelty arvonlisäverotuksen näkökulmasta.

Tavarain ottaminen käytettäväksi edustuslahjana on myös verollista omaa käyttöä. Vaikka kyseessä on tilanne, jossa tavarasta on hankintahetkellä tehty arvonlisäverovähennys ja tavara myöhemmin siirretään vähennykseen oikeuttavasta käytöstä vähennyskelvottomaan käyttöön, edustuslahjojen oman käytön verotusta käsitellään kuitenkin tässä yhteydessä. Niemisen ym. (2007) mielestä on makuasia, pidetäänkö edustuslahjojen antamista ilmaisluovutuksena vai tavarain siirtona vähennykseen oikeuttavasta käytöstä vähennyskelvottomaan käyttöön. Edustuslahjojen erottaminen tavanomaisista mainoslahjoista on verotuksellisesti erittäin tärkeää, koska usein on tulkinnanvaraista ja epäselvää, annetaanko lahja edustus- vai mainosmielessä. Muiden edustuskulujen siirtämistä verollisesta käytöstä vähennyskelvottomaan käyttöön käsitellään kappaleessa 3.4.

Yrityksistä voidaan luovuttaa tavaroita perimättä saajalta rahavastiketta, mutta edellyttäen muunlaista luovuttajan liiketoimintaa palvelevaa vastiketta. Yritys voi esimerkiksi luovuttaa myyntivalikoimaansa kuuluvia merkkitavaroita urheiluseuralle kytkien luovutukseen ehdon, että seuran urheilijat sitoutuvat käyttämään vain kyseisiä tuotteita kilpailutilaisuuksissa tai muissa julkisissa yhteyksissä. Kyse ei itse asiassa silloin ole

tavaroiden vastikkeettomasta luovutuksesta. Tällaisia luovutuksia ei tulisikaan katsoa oman käytön veron piiriin kuuluviksi. (Salonen, Äärilä, Nyrhinen & Lohi 1994: 56.)

3.3.1.1. Henkilökunnan yksityinen kulutus

Oman käytön vero on suoritettava, kun tavaroita tai palveluja luovutetaan vastikkeetta henkilökunnan yksityiskäyttöön. Tilanne on sama kuin edellä mainittu elinkeinonharjoittajan oma käyttö. Vastikkeetonta luovutusta koskeva säännös koskee vastaavia tapauksia silloin, kun yrittäjä ei ota hyödykkeitä omaan kulutukseensa vaan kun yritys antaa hyödykkeitä veloituksetta henkilökunnalleen. Merkitystä ei ole sillä, ovatko lahjoitetut tavarat omaa tuotantoa olevia tavanomaisia lahjoja. Esimerkiksi henkilökunnalle merkkipäivälahjoina luovutettavat tavarat ovat verollisia. (Anttila ym. 1996:172.) Verollisia luovutuksia ovat myös joululahjat sekä muistamiset tietyn määrän työvuosia tultua täyteen. Myös asiakkaille annettaviksi tavanomaisiksi mainoslahjoiksi hankittujen tavaroiden luovutus henkilökunnalle on verollista. Jos henkilökunnalla on oikeus käyttää työnantajan hankkimaa matkapuhelinta myös yksityiskäytössä, kyseessä on myös tavarannu luovuttaminen vastikkeetta henkilökunnan yksityiskäyttöön ja luovutus on siten verollinen. Verotuskäytännössä on veron perusteeksi hyväksytty verohallituksen matkapuhelinedun ennakonpidätystä varten vahvistama raha-arvo, joka vuonna 2007 on 20 euroa kuukaudessa. (Äärilä ym. 2002: 212.) Verohallituksen (2001: 13.) mukaan luontoisedun arvo ei sisällä arvonlisäveroa, joten oman käytön veron määrä on 22% luontoisedun arvosta.

Tavaroiden vastikkeeton luovutus henkilökunnalle työpaikalla työaikana tapahtuvaa kulutusta varten ei ole verotettavaa omaa käyttöä. Hallituksen esityksen perusteluissa (1993) todetaan nimenomaisesti, että henkilökunnalle vastikkeetta luovutettavat työvälineet, työpuvut ja muut työn tekemisessä käytettävät tarvikkeet eivät ole omaan käyttöön otettuja. Sama koskee myös sellaista työpaikalla tapahtuvaa kulutusta, joka ei välittömästi liity työn tekemiseen. Siten omaa henkilökuntaa varten hankitut sosiaalitulojen tarvikkeet, kokous- ja iltapäiväkahvit ja niiden tarvikkeet ja muut vastaavat hankinnat eivät ole omaan käyttöön otettuja tavaroita, vaan niiden hankinnasta aiheutuneet kustannukset ovat arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisia liikekuluja. (Pipatti & Vahtera

1998:39.) Alihankkijoille tapahtuvat luovutukset voidaan katsoa verolliseksi vaihdoksi, josta suoritettavan veron alihankkija saa vähentää. (Anttila ym. 1996:172.)

Siitä, mikä on henkilökunnan yksityistä kulutusta ja mikä on yhtiön liiketoimintaan kuuluvaa arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoista virkistysmenoa, KHO on antanut seuraavan ratkaisun:

KHO 20.6.1998 T 1229

Yhtiö oli järjestänyt henkilökunnalleen virkistystilaisuuksia, kuten pikkujoulu- ja kesäjuhlia. Tilaisuuksiin oli voinut osallistua yhtiön koko henkilökunta taikka tietyn osaston tai muun yksikön henkilökunta. Tilaisuudet oli järjestetty yhtiön päättämänä ajankohtana työaikana taikka kokonaan tai osaksi työajan ulkopuolella. Koska virkistystilaisuudet olivat yhtiön määräämään aikaan järjestämiä koko henkilökunnalle tarkoitettuja yhteistilaisuuksia, niiden katsottiin liittyvän läheisemmin yhtiön liiketoimintaan kuin henkilökunnan vapaa-aikaan. Tilaisuuksissa tapahtuva tavaroiden ja palvelujen kulutus ei näin ollen ollut henkilökunnan yksityistä kulutusta vaan yhtiön liiketoiminnassa tapahtuvaa kulutusta ja tilaisuuksia varten tapahtuviin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero oli vähennyskelpoinen.

Äärilän ym. mielestä (2002: 189.) ratkaisevaa päätöksessä on ollut se, että kutsu tilaisuuteen on ollut yleinen eikä rajoittunut vain tiettyihin henkilöihin, koko henkilökunnalla on ollut mahdollisuus osallistua tilaisuuteen. Tämä mahdollistaa sen, että tilaisuuksien kulut ovat olleet vähennyskelpoisia arvonlisäverotuksessa, eikä niistä ole tarvinnut tilittää oman käytön veroa henkilökunnan yksityisenä kulutuksena.

Tapauksia, joissa aikaisemmin yrityksen vähennyskelpoisessa käytössä olleita hyödykkeitä siirretään vähennyskelvottomaan henkilökunnan yksityiskulutukseen, käsitellään tarkemmin kappaleessa 3.4.

3.3.1.2. Tavaränäyte ja tavanomainen mainoslahja

Tavaränäytteen tai tavanomaisen mainoslahjan luovuttamista ei pidetä tavarana ottamisena omaan käyttöön AVL 25 §:n mukaisesti. Tällaiset luovutukset eivät ole rinnastetta-

vissa oman käytön verotuksen kohteena oleviin vastikkeettomiin luovutuksiin. Luovutuksen pääasiallisena tarkoituksena ei ole antaa tavaroita saajan yksityiseen kulutukseen vaan edistää luovuttajan myyntituotteiden myyntiä. Kysymys ei siis ole lahjasta vaan myynninedistämistoimenpiteestä. Edellytyksenä on kuitenkin, että tällaisten tavaroiden ostaminen ja valmistaminen liittyy verovelvollisen verolliseen liiketoimintaan. Tällöin verovelvollisella on oikeus vähentää tavaränäytteenä tai tavanomaisena mainoslahjana annettavan tavaran ostohintaan sisältyvä tai valmistamiseen liittyvä vero. Verovelvollinen joutuu huomioimaan ja kattamaan hinnoittelussaan näytteiden ja mainoslahjojen kustannukset, minkä seurauksena myös näiden kulutukseen luovutettujen tavaroiden osalta lopulta kertyy veroa osana muiden tavaroiden myynnin veroa. Jos hankintahetkellä tiedetään, että tavara tulee luovutettavaksi verottomana edustuslahjana, vähennys-oikeutta ei ole eikä oman käytön verotuksen säännöksiä tarvitse noudattaa.

Tavaränäytteellä tarkoitetaan asiakkaalle tai potentiaaliselle asiakkaalle annettavaa ilmaisnäytettä yhtiön myyntituotteista. Ilmaisnäytteitä ovat esimerkiksi lehden kustantajan muille kuin tilaajille lähettämä lehden numero tai hotellyhtiön potentiaaliselle asiakkaalle veloituksetta tarjoama majoituksen ja aamiaisen sisältämä tutustumispaketti. Asiakkaille annettavista maistiaisnäytteistä KHO on antanut seuraavan ratkaisun:

KHO 1982/5042

Elintarvikkeiden valmistusta harjoittavan yhtiön edustajat ja myyntikon-sulentit luovuttivat asiakaskäyntien yhteydessä myytävistä ruokapakas-teista makunäytteitä tai valmistivat maistiaisia asiakkaille, joita olivat lähinnä suurtalouksien emännät. Näitä näytetuotteita oli myös niiden suhteellisen vähäinen määrä ja arvo huomioon ottaen pidettävä LVL 5 §:ssä tarkoitettuina tavanomaisina lahjoina.

Tavanomainen mainoslahja on määritelty AVL 25 §:ssä samalla tavalla kuin EVL 8 § 5 kohdassa. Määrittelyjen yhdenmukaisuuden vuoksi myös tulkintojen tulee sekä arvonn-lisä- että tuloverotuksessa olla yhdenmukaiset. Jos meno on EVL 8.1 §:n 5 kohdan va-kiintuneen tulkinnan mukaan mainoslahjana vähennyskelpoinen, se on mainoslahjana vähennyskelpoinen myös arvonn-lisäverotuksessa. (Nieminen ym. 2007., Anttila ym. 1996:173.) EVL 8.1 §:n 5 kohdassa säädetään vähennyskelpoisiksi ilmoittelusta, asia-

kaslehdistä ja –julkaisuista, *tavanomaisista mainoslahjoista*, mainostilaisuuksista yms. johtuneet menot. Tavanomaisia mainoslahjoja ovat yrityksen tuotteiden näytelähetykset, yleisinä juhlapäivinä tai yrityksen merkkipäivinä asiakkaille jaetut lahjat sekä asiakkaille jaetut kummi-, hää- yms. lahjat. Tuloverotuksessa mainoslahjaa, joka on arvoltaan liikkeen *toimialaan sekä toiminnan laatuun* nähden tavanomaista suurempi, ei voida pitää mainoslahjana. Erityisen tärkeää on se, kuinka kiinteä ja merkittävä mainoslahjan antajan ja saajan välinen liikesuhde on: tällöin arvokkaampikin lahja katsotaan tavanomaiseksi. Suurelle joukolle samanaikaisesti tai samojen edellytysten täyttyessä jaettuja lahjoja on jokseenkin poikkeuksetta pidettävä tavanomaisina, vaikka niiden yhteisarvo olisikin suuri. (Andersson, Ikkala 2005:198.) Arvonlisäverotuksessa mainoslahjat ovat yleensä vähäarvoisia massalahjoja, joita jaetaan paitsi liikekumppaneille, myös suurelle yleisölle erilaisten messujen ja muiden sellaisten tapahtumien yhteydessä. Tällöin lahjan antaja ei usein edes tunne lahjan saajia. Yleensä mainoslahjat hankintaan suurempina erinä yrityksen varastoon tulevaa jakelua varten. Myös yrityksen omia tuotteita voidaan antaa mainostarkoituksessa. Vähennyskelpoisen mainoslahjan tulee olla arvoltaan liikkeen toimialaan sekä toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden tavanomainen. Tällaisia tyypillisiä tavanomaisia mainoslahjoja ovat yrityksen nimellä ja/tai logolla varustetut kynät, pipot, T-paidat ym. Toisentyypisiä mainoslahjoja ovat kukat, suklaarasiat, vähäarvoiset koriste-esineet jne. Alkoholia ei voida antaa tavanomaisena mainoslahjana. (Anttila ym. 1996: 173.)

KPMG:n mielestä (2006a: 129) merkille pantavaa on veroviranomaisten taipumus tulkita tavaränäytteiden ja tavanomaisten mainoslahjojen käsitettä eräiltä osin suppeammaksi kuin niiden tavaroiden joukko, joita yritysmaailmassa käytännössä suhteellisen tavanomaisesti luovutetaan ja käytetään mainostarkoituksessa. Veroviranomaiset ovat verotarkastuksissa vaatineet mainoslahjalta ehdottomasti joko liittymistä yrityksen omaan toimintaan tai varustamista yrityksen nimellä tai tunnuksella: tällöin supistuu käsitteen tulkinta 25 §:n säännöksen sanamuodon yleiskielen mukaista merkitystä tiukemmaksi.

EY:n arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 2 kohdan mukaan vähäarvoisten lahjojen antamista yrityksen liiketoiminnan tarkoituksiin ei pidetä sellaisena luovutuksena, josta

suoritetaan veroa tavaran omana käyttönä. AVL 25 §:n säännös tavanomaisesta mainoslahjasta vastaa direktiivin säännöstä vähäarvoisesta lahjasta. Direktiivissä käytetyllä sanonnalla vähäarvoinen, joka liittyy paljolti tavaran hintaan, on kuitenkin olennainen merkitys myös sovellettaessa AVL 25 §:ää. Nimenomaista rahamääräistä rajaa vähäarvoisuudelle ei säännösten puuttuessa voida asettaa. (Nieminen ym. 2007.) Seuraava KHO:n päätös on kuitenkin erittäin merkittävä tulkittaessa, minkä arvoista mainoslahjaa voidaan pitää arvonlisäverotuksessa vähäarvoisena:

KHO 3.10.2006 T 2532

A Oy oli kansainväliseen konserniin kuuluva suomalainen tytäryhtiö, joka oli vuosina 2000 ja 2001 luovuttanut mainoslahjoina muun muassa erilaisia kyniä, T-paitoja, solmioita ja huiveja, karvalakkeja, kelloja, lompa-koita, golfsateenvarjoja ja fleecepuseroita. Näiden korkeimmassa hallinto-oikeudessa kysymyksessä olevien lahjojen hankintahinnat olivat 164–288 markkaa. Lahjat oli varustettu yhtiön logolla ja niitä oli jaettu yhtiön asiakkaille, tavarantoimittajille, kesätyöntekijöille ja muille sidosryhmille.

Konserniverokeskus ei ollut toimittamissaan jälkiverotuksissa hyväksynyt mitään lahjoja tavanomaisiksi mainoslahjoiksi, koska hankintojen oli katsottu tulleen edustustarkoitukseen. Hallinto-oikeus oli, hyläten A Oy:n valituksen enemmälti, kumonnut toimitetut jälkiverotukset siltä osin kuin jälkiverotukset koskivat lahjoja, joiden arvo oli enintään 25 euroa. Yhtiö vaati valituksessaan korkeimmassa hallinto-oikeudessa, että hallinto-oikeuden ja Konserniverokeskuksen päätökset kumotaan edustuslahjoina pidettyjen hankintojen osalta.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, toisin kuin hallinto-oikeus ja Konserniverokeskus, ettei kysymys ollut arvonlisäverolain 114 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitetuista edustustarkoitukseen hankituista ja käytetyistä tavaroista. Kun kuitenkin otettiin huomioon lahjojen laatu ja niiden hankintahinta sekä niiden arvo saajilleen, korkein hallinto-oikeus katsoi, etteivät kysymyksessä olevat lahjat olleet Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettulla tavalla vähäarvoisia eivätkä sen vuoksi myöskään arvonlisäverolain 25 §:ssä tarkoitettuja tavanomaisia mainoslahjoja. A Oy:n oli tämän vuoksi suoritettava arvonlisäveroa näiden lahjojen luovuttamisesta sidosryhmilleen tavaran omaa käyttöä koskevien säännösten mukaisesti. Yhtiön valitus hylättiin. Jälkiverotukset tilikausilta 1.1.–31.12.2000 ja 1.1.–31.12.2001.

KHO on katsonut ratkaisussaan, että kyse ei ole vähennyskelvottomaan edustustarkoitukseen hankituista ja käytetyistä tavaroista, joten yhtiöllä on ollut alempien oikeusas-

teiden ratkaisuihin poiketen arvonnäköveron vähennysoikeus mainoslahjat ostaessaan, koska niiden hankinta oli tapahtunut yhtiön tarpeisiin ja ne olivat liittyneet yhtiön verolliseen liiketoimintaan. KHO:n ratkaisu osoittaa, että tavanomaiselle mainoslahjalle ei ole asetettu mitään kiinteää euromääräistä arvoa, vaan arviointiin vaikuttaa myös lahjan laatu ja sen arvo saajalle. Arvonnäköverotuksen kannalta lahjan on kuitenkin oltava vähäarvoinen, jotta sen luovutus ei aiheuta veronmaksuvelvollisuutta omaan käyttöön ottamista koskevien säännösten perusteella. Ratkaisussa ei kuitenkaan ole lausuttu sitä, mitä voidaan pitää vähäarvoisen lahjan arvona. KHO ei muuttanut jälkiverotusta yli 25 euron hintaisten lahjojen osalta, mikä viitanee siihen, että tässä tapauksessa KHO katsoi, ettei yli 25 euron hintaisia lahjoja voitu pitää vähäarvoisina. Kalliimmatkin mainoslahjat ovat vähennyskelpoisia arvonnäköverotuksessa, mutta niiden luovutuksesta on maksettava vero tavarana omaan käyttöön. (PWC 2006a.)

Aurasen mielestä (2007: 8.) päätös on myös siinä mielessä merkittävä, että KHO ei tulkitse 25 euron ylittäviä mainoslahjoja myöskään alempien oikeusasteiden mukaisesti edustuslahjoiksi, vaan katsoo niiden olevan ”tavallisia” mainoslahjoja. Tämän perusteella mainoslahjat on jaettavissa neljään eri ryhmään: liiketoiminnan ulkopuolisiin yksityisiin lahjoihin katsottavat sekä liiketoimintaan kuuluvat edustus- sekä tavalliset ja tavanomaiset lahjat. Tavanomaisten lahjojen antamisesta ei aiheudu veroseuraamuksia, mutta tavallisten lahjojen antamisesta joudutaan suorittamaan oman käytön veroa. Rajanvetona voidaan käyttää KHO:n määrittelemää 25 euron rajaa, mutta siitä huolimatta lahjojen antamista joudutaan edelleenkin tulkitsemaan olosuhteista riippuen tapauskohtaisesti. 25 euron tulkintarajaa tulee noudattaa myös muissa seuraavaksi käsiteltävissä ilmaisluovutusten muodoissa kuin tavaralahjojen antamisessa.

3.3.1.3. Edustuslahja

Vähennysoikeuden rajoituksia koskevan säännöksen AVL 114 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaisesti edustustarkoitukseen käytettävät tavarat ja palvelut eivät ole vähennyskelpoisia arvonnäköverotuksessa. Vähennysoikeuden rajoitusta on perusteltu hallituksen esityksen perusteluissa (1993) kulutusneutraalisuudella ja hallinnollisilla syillä. Edustusmenon käsitettä ei ole tarkemmin määritelty laissa eikä myöskään sitä koskevissa

esitöissä. Siksi edustusmenon käsitteen määrittelyssä on turvaututtava oikeus- ja verokäytäntöön. Määrittelyssä voidaan käyttää myös tuloverotusta koskevaa oikeuskäytäntöä, koska lähtökohtaisesti edustusmenokäsitteen tulisi olla sama molemmissa verolajeissa. Arvonlisäverotuksen osalta veroviranomaiset eivät ole antaneet edustusmenoja koskevaa ohjeistusta, mutta EVL:n 8 §:n 8 kohtaa koskevan Verohallituksen julkaisun 623 III Edustusmenot verotuksessa mukaan edustusmenoina pidetään asiakkaisiin, liikekuttaviin tai muihin yrityksen elinkeinotoimintaan vaikuttaviin henkilöihin kohdistuvia tavanomaisesta vieraanvaraisuudesta tai muusta huomaavaisuudesta aiheutuneita menoja, joilla pyritään uusien liikesuhteiden luomiseen, entisten suhteiden säilyttämiseen tai parantamiseen tai muutoin liiketoiminnan edistämiseen. (Eskola & Lääkkö 2001: 110.) Edustaminen kohdistuu aina yrityksen ulkopuolisiin henkilöihin. Näin ollen esimerkiksi oman henkilökunnan sisäiset tilaisuudet eivät ole edustustilaisuuksia. (Ah-lajärvi ym. 2002: 159.)

Jos alun perin vähennyskelpoiseen tarkoitukseen hankittu tavara luovutetaankin vähennyskeltottomana edustuslahjana, vähennykset joudutaan palauttamaan tilitettävänä oman käytön verona AVL 21 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaisesti. Itse verollisen liiketoiminnan yhteydessä valmistetun tavaran osalta verovelvollinen on aikanaan voinut vähentää valmistuksessa hankintaan liittyneet verot, minkä vuoksi tavaran siirtäminen edustustarkoitukseen johtaa näiden tehtyjen vähennysten oman käytön verotukseen. Oman käytön verotus merkitsee siis tehdyn vähennyksen poistamista siirrettäessä tavara vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön. (Äärilä ym. 2002: 217.)

Edellä käsiteltyjä kokonaan vähennyskelpoisia tavanomaisia mainoslahjoja ovat esimerkiksi yrityksen tuotteiden näytelähetykset, yrityksen merkkipäivinä asiakkaille jaettut lahjat ja asiakkaille annetut kummi- ja häälahjat. Mainoslahja on arvoltaan vähäinen massalahja, joka annetaan samanaikaisesti ja samanlaisena useille vastaanottajille. Mainoslahjoihin on usein painettu yrityksen nimi tai liiketunnus. Myös yrityksen omia tuotteita voidaan antaa mainostarkoituksessa. Edustuslahja on valittu yksilöllisemmin vastaanottajaa silmällä pitäen. Edustuslahja annetaan yritykseen liikesuhteessa olevalle henkilölle esimerkiksi hänen merkkipäivänään. Siten edustuslahja yleensä hankintaan yksilöllisesti tiettyä vastaanottajaa varten. Lähtökohtaisesti edustuslahja on myös ar-

vokkaampi kuin vähennyskelpoinen massalahja. Mainonnassa ja markkinoinnissa se hyöty, jonka yksittäinen kohde saa, on yleensä taloudellisessa mielessä melko alhainen. Edustuksessa puolestaan on jo tarkoituksena antaa erityisen positiivinen kuva yrityksestä juuri tälle edustuksen kohteelle, minkä vuoksi taloudellinen satsauskin on yleensä per kohdetaho suurempi kuin mainonnassa. (Auranen 2007: 9-10.) Jos lahja on arvoltaan vähäinen ja sellainen, jota yritys muutoin jakaa mainostarkoituksessa, ei lahjan antaminen merkkipäivälahjana muuta sen hankintamenoa edustusmenoksi. (Andersson ym. 2005: 210-211, Kallio ym. 2001: 182.) Laivan vesillelaskun tai suuren rakennustyön valmistumisen yhteydessä annettu lahja on luonteeltaan edustuslahja. (Tikka, Nykänen & Juusela 2007.) Kohderyhmän laajuus ja laatu omalta osaltaan vaikuttavat myös yrityksen taloudelliseen panostukseen tilanteessa. Alkoholilahjat on verotuskäytännössä katsottu edustuslahjoiksi. Alkoholilahjat voivat olla myös yrityksen omia tuotteita. KPMG:n mielestä (2006: 500.) olisi perusteltua, että tässä tapauksessa alkoholilahja katsottaisiin vähennyskelpoiseksi mainoslahjaksi, jos mainoslahjan muut tunnusmerkit täyttyvät. Tästä ei kuitenkaan ole vakiintunutta oikeuskäytäntöä.

Mainos- ja edustuslahjojen väliseen rajanvetoon liittyen KHO on antanut seuraavan ratkaisun:

KHO 28.10.2002 T 2690

Lääkeyhtiön lääkäreille, terveydenhoito- ja apteekkihenkilökunnalle antamia esinelahjoja, kuten urheiluasuusteita ja -välineitä, laukkuja, kelloja, kameroita ja kotielektroniikkaa, ei niiden laatu ja suhteellisen korkea hankintahinta sekä käyttöarvo saajilleen huomioon ottaen voitu pitää sellaisina tavanomaisina mainoslahjoina, jotka olisivat elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 8 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaan yhtiön elinkeinotulosta vähennyskelpoisia. Laki elinkeinotulon verottamisesta 8 § 1 mom. 5 kohta

Ratkaisun mukaan tavanomaisen mainoslahjan tuloveromääritysmäärän kuuluu myös se, että lahja annetaan tilanteissa, joissa on tavanmukaista muistaa liiketuttavia kuten yrityksen tai asiakkaan merkkipäivänä esimerkiksi hääpäivänä. Arvonlisäverotuksessa on perinteisesti lähdetty siitä, että tavanomaisen mainoslahjan tulee olla myös arvoltaan suhteellisen vähäinen. Ratkaisun kaltaisia massalahjoja ei tyypillisesti anneta asiakkaille

sen enempää yrityksen kuin etenkin asiakkaan merkkipäivinä. Näitä esinelahjoja ei niiden laatu ja suhteellisen korkea hankintahinta (34-68 euroa/kappale) sekä saajien käyttöarvo huomioon ottaen pidetty tavanomaisina mainoslahjoina, jotka olisivat EVL 8.1 §:n 5 kohdan mukaan vähennyskelpoisia. Korkein hallinto-oikeus ei ottanut kantaa lahjoista johtuvien menojen käsittelyyn puoliksi vähennyskelpoisina edustusmenoina, vaan palautti asian tältä osin uudelleen käsiteltäväksi.

Edellä käsitellyn KHO:n ratkaisun 3.10.2006 T 2532 tapauksessahan KHO ei ollut suoraan lausunut sitä, minkä arvoista mainoslahjaa voidaan pitää vähäarvoisena. KHO ei kuitenkaan muuttanut jälkiverotusta yli 25 euron hintaisten lahjojen osalta. Yllä olevassa tapauksessa taas KHO piti 34-68 euron hankintahintaa liian korkeana vähäarvoiselle mainoslahjalle. Näistä tapauksista on pääteltävissä, että jatkossa verotuksessa hyväksyttävän vähäarvoisen mainoslahjan arvo asettuu noin 25 euron tuntumaan. Joka kerta täytyy kuitenkin noudattaa tapauskohtaista harkintaa. Lahjan arvo on kuitenkin eräs keskeinen seikka, kun tulkitaan joudutaanko suorittamaan oman käytön veroa vähennyskeltvottomien edustuslahjojen luovuttamisesta tai Aurasen edellisessä kappalessa määrittelemän tavallisen mainoslahjan luovuttamisesta. KHO ei ole kummassakaan tapauksessa asettanut yrityksen toiminnan laatua ja laajuutta niin keskeiseen asemaan.

3.3.1.4. Kylkiäinen

Yritykset voivat pyrkiä edistämään myyntiään myös tarjoamalla tuotteidensa ostajille ilmaisina oheistuotteina kylkiäisiä eli kampanjalahjoja. Kylkiäistavarat luovutetaan ostajalle varsinaisen myyntituotteen ohessa eikä niitä siten luovutusvaiheessa oteta käytettäväksi liiketoimintaan kuulumattomaan käyttöön, vaan niiden verokohtelu säilyy koko ajan samana kuin varsinaisten myyntihyödykkeiden. Kylkiäistavarat ovat siis myös ostettaessa vähennyskelpoisia, vaikka ne luovutetaankin veloitusetta. Kylkiäinen on esimerkiksi myynninedistämiskampanja, jossa lehden vuosikerran tilaaja saa ilman veloitusta cd-levyn tai sanomalehden vuosikertatilaaja saa lehden verkkoversion.

Oman käytön verotuksen säännökset tulevat kyseeseen kylkiäisen ilmaisluovutuksessa siinä tapauksessa, jos kylkiäisen luovutus tulee katsoa päätuotteesta erillisen ja itsenäisen taloudellisen arvon omaavan hyödykkeen luovutukseksi. Tällöin sekä päätuotteen että kylkiäisen luovutuksen verokäsittely määräytyy itsenäisesti. (KMPG 2006: 455.)

3.3.1.5. Palkinto

Jos kilpailuun osallistuminen on kaikille avoin eikä se perustu mihinkään varsinaiseen voittajan kilpailun järjestäjän hyväksi tekemään suoritukseen, palkinto ei ole vastiketta kilpailun järjestäjälle luovutetusta tavarasta, vaan palvelee pelkästään järjestäjän markkinointitarkoituksia. Tällaiset tavarapalkinnot ovat vähennyskelpoisia eivätkä aiheuta oman käytön verotusta, jos palkintona on luovutettu tavaraa, jota voidaan pitää tavannomaisena mainoslahjana tai tavaränäytteenä. (KPMG 2006:456.)

Yritykset voivat antaa vähäarvoisia palkintoja esimerkiksi asiakkaille, jotka ovat suorittaneet tietyn määrän ostoja tai jälleenmyyjän henkilökuntaan kuuluvalla myyntitavoitteen ylittäneelle henkilölle. Tällaiset luovutukset palvelevat antajan myyminenedistämistä ja ovat vähennyskelpoisia. Sen sijaan hyödykkeen antaminen veloituksetta palkintona silloin, kun kysymys ei ole vähäarvoisesta lahjasta, aiheuttaa oman käytön verotuksen. Seuraava KHO:n ratkaisu kuvastaa tätä:

KHO 7.2.2002 T 244

Kulutuselektroniikkakauppaa harjoittava A Oy järjesti myyntikilpailuja valtuutettujen jälleenmyyjänsä myyntihenkilöstölle. Myyntihenkilöstö sai jokaisesta myymästään A Oy:n tuotteesta myyntipisteitä ja palkinto määräytyi kerättyjen pisteiden perusteella. Palkintoina luovutettavat tavarat olivat joko A Oy:n omia myyntituotteita tai tätä tarkoitusta varten ulkopuolelta hankittuja tavaroita.

Tavaroiden vastikkeeton luovutus myyntikilpailujen yhteydessä itsenäisten jälleenmyyjien myyntihenkilöstölle liittyi A Oy:n verolliseen liiketoimintaan, sillä myyntikilpailujen tarkoituksena oli sekä A Oy:n että itsenäisten jälleenmyyjien osalta lisätä A Oy:n tuotteiden myyntiä. Tämän vuoksi A Oy:llä oli arvonlisäverolain 102 §:n 1 momentin 1 kohdan nojalla oikeus vähentää myyntikilpailuja varten tekemiinsä hankintoihin sisältyvät arvonlisäverot. Arvonlisäverolain 21 §:n säännöstä oli tällaisessa

tapauksessa kuitenkin tulkittava siten, että tavaroiden vastikkeettomasta luovutuksesta oli suoritettava veroa tavarana omaa käyttöä. A Oy:n oli näin ollen, kun kysymys ei ollut arvonlisäverolain 25 §:ssä tarkoitettua tavaränäytteenä tai tavanomaisesta mainoslahjasta, suoritettava arvonlisävero tavaroiden vastikkeettomasta luovutuksesta myyntikilpailujen yhteydessä jälleenmyyjien myyntihenkilöstölle tavarana omaa käyttöä sääntöjen mukaan. Tämän suhteen merkitystä ei ollut sillä, olivatko tavarat A Oy:n omia myyntituotteita vai tätä tarkoitusta varten ulkopuolelta hankittuja tavaroita. Ennakkoratkaisu ajaksi 1.1.1999–31.12.2000.

Tämä ratkaisu perustuu EY:n tuomioistuimen ratkaisuun asiassa C48/97 (Kuwait Petroleum (GB) Ltd.) Kyseessä oli huoltoasemaketju, joka antoi tietyn määrän polttoainetta ostaville asiakkaille ostosetelin, joita keräämällä asiakas voi valita yhtiön julkaisemassa lahjaluettelossa esiteltyjä tuotteita veloitusetta siten, että mitä enemmän ostoseteleitä oli kertynyt, sitä kalliimman tuotteen asiakas voi valita. Koska tuotteiden ostajan oli aina maksettava sama vähittäishinta yrityksen tuotteista riippumatta siitä, ottiko hän vastaan ostoseteleitä, ja tuotteiden myyntiä koskevassa tositteessa ei ollut millään tavoin mainittu tai otettu huomioon ostoseteleiden arvoa, ostoseteleiden tai kampanjalahjojen arvon ei katsottu miltään osin sisältyneen tuotteiden hintaan. Kun vielä myyjäyrittäjä oli kampanjassaan kutsunut ostoseteleitä vastaan luovutettavia tavaroita lahjoiksi, kampanjalahjojen luovutus katsottiin vastikkeettomaksi ja oman käyttöä verotusta tuli siksi soveltaa.

Vaikka KHO:n päätös koski jälleenmyyjän henkilökunnalle annettuja palkintoja, Ääri-län ym mielestä (2002: 215.) on katsottava, että myös suoraan asiakkaalle annettavat erilaiset asiakasuskollisuus- yms. palkinnot aiheuttavat oman käyttöä verotuksen, mikäli kyseessä eivät ole tavanomaiset mainoslahjat.

Palkintojen oman käyttöä verotuksella ei ole kuitenkaan merkitystä asiakkaalle annettaville paljous- yms. alennuksille. Alennukset eivät aiheuta oman käyttöä verotusta riippumatta siitä, myönnetäänkö niitä kaikille asiakkaille tai vain esimerkiksi kanta-asiakkaille. Jos yritys tarjoaa asiakkaalleen esimerkiksi kolme tuotetta kahden hinnalla, voidaan Ernst & Youngin mukaan (2002: 111) lähteä siitä, että yritys tosiasiallisesti myy asiakkaalle kolme tuotetta, eikä mitään niistä luovuteta vastikkeettomasti.

3.3.2. Alihintainen luovutus

AVL 21.1 §:n 2 kohdan mukaisesti omana käyttönä pidetään myös käypää arvoa huomattavasti alemmaa vastiketta vastaan tapahtuvia luovutuksia. Hallituksen esityksen perusteluissa (1993) mainitaan esimerkkinä, että henkilökunnalle nimellistä vastiketta vastaan luovutetut tavarat verotetaan omana käyttönä. Oman käytön verotukselta ei siten voida välttyä perimällä luovutuksesta nimellinen vastike. Säännös ei koske normaaliin kaupankäyntiin liittyviä hinnanalennuksia eikä tavanomaisia henkilökunta-alennuksia. Henkilökuntamyymälöiden yms. myynnit verotetaan yrityksen normaaleina myyntitapahtumina. (Salonen ym. 1994: 55.)

Alihintaan tapahtuvan luovutuksen oman käytön verotus on kuitenkin menettänyt merkityksensä. Oman käytön verotusta koskevien säännösten soveltaminen käypää arvoa alemmaa vastiketta vastaan tapahtuviin tavara- ja palveluluovutuksiin on Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen (EYTI) 20.1.2005 antaman tuomion C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck Ab) perustelujen mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin vastaista, jos luovutukset kuitenkin ovat vastikkeellisia. AVL:n säännöstä tulee tulkita sanamuodosta poiketen direktiivin valossa. Täysin vastikkeettomiin luovutuksiin EYTI:n tuomiolla ei sen sijaan ole vaikutusta. (KPMG 2006a: 123.) Tätä asiaa tarkastellaan tarkemmin palveluiden oman käytön verotuksen yhteydessä.

3.4. Siirto muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön

Tavaran omaan käyttöön ottamisella tarkoitetaan myös sitä, kun elinkeinonharjoittaja siirtää tai muulla tavalla ottaa tavaran muuhun kuin 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön (AVL 21.1 § 3 kohta). Tällöin oman käytön verotus konkretisoituu tavaran ostohinnasta tehdyn arvonlisäverovähennyksen palautumisena tilanteissa, kun elinkeinonharjoittaja siirtää tavaran liiketoiminnan sisällä verolliselta toimialalta verotuksen ulkopuoliselle toimialalle. Arvonlisäverollista omaa käyttöä on ainoastaan siirto tai muu muutos sellaiseen käyttöön, joka ei oikeuta vähennykseen tai palautukseen. Muut käyttötarkoituksen muutokset tai siirrot eri omaisuuslajien välillä

(esimerkiksi vaihto-omaisuudesta käyttöomaisuuteen) eivät aiheuta velvollisuutta oman käytön verotukseen, mikäli uusikin käyttötarkoitus oikeuttaa AVL 10 luvun yleisten vähennysoikeuksien säännökset huomioon ottaen vähennykseen. Oman käytön verotusta koskevat säännökset konkretisoituvat myös, kun elinkeinonharjoittaja siirtää tavarar yrityksen verollisella toimialalla vähennykseen oikeuttavasta käytöstä vähennysrajoitusten (AVL 114 §) alaiseen käyttöön. (Saukko 2004: 43.) Vastaavasti oman käytön verotuksen periaatteita ei sovelleta silloin, kun myynti on kuulunut verotuksen ulkopuoliselle toimialalle, koska vähennysoikeutta ei alun perin ole ollut.

3.4.1. Siirto verotuksen ulkopuoliseen toimintaan

Pääsääntöisesti kaikkien tavaroiden ja palveluiden myynti on verollista, jos myynti tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Myynti on kuitenkin tietyissä tilanteissa verotonta. Nämä verottomuustilanteet luetellaan tyhjentävästi laissa. Ellei myynnin verottomuuden tueksi löydy laista nimenomaista säännöstä, myynti on siis aina verollinen. Myynnin arvonlisäverollisuus on siten pääsääntö ja arvonlisäverottomuus on poikkeus.

Joissain tilanteissa myyjällä on oikeus saada verottomaan myyntiin liittyviin hankintoihin sisältyvät verot palautuksena takaisin. Tällaista ns. nollaverokannan alaista myyntiä on esimerkiksi sanoma- ja aikakauslehtien sekä vesialusten myynti. Koska ko tuotteiden myynti oikeuttaa veron palautukseen, siirto näihin toimintoihin ei aiheuta oman käytön verotusta.

Lain mukaan mm. seuraavat ovat verotuksen ulkopuolista toimintaa, eikä niihin tehdyt hankinnat oikeuta vähennykseen:

- terveyden- ja sairaanhoito (AVL 34-36 §). Terveyden- ja sairaanhoitopalvelulla tarkoitetaan ihmisen terveydentilan sekä toiminta- ja työkyvyn määrittämiseksi taikka terveyden sekä toiminta- ja työkyvyn palauttamiseksi tai ylläpitämiseksi tehtäviä toimenpiteitä, jos kysymyksessä on valtion tai kunnan ylläpitämässä terveydenhuollon toimintayksikössä annettava hoito taikka yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa (152/90) tarkoitettu hoito tai sellaisen terveyden-

huollon ammattihenkilön antama hoito, joka harjoittaa toimintaansa lakiin perustuvan oikeuden nojalla tai joka on lain nojalla rekisteröity. Verottomuus ei koske eläintenhoitoa.

- sosiaalihuoltona tapahtuva palvelujen ja tavaroiden myynti (AVL 37 §). Sosiaalihuollolla tarkoitetaan valtion tai kunnan harjoittamaa sekä sosiaaliviranomaisten valvomaa muun sosiaalihuollon palvelujen tuottajan harjoittamaa toimintaa, jonka tarkoituksena on huolehtia lasten ja nuorten huollosta, lasten päivähoidosta, vanhustenhuollosta, kehitysvammaisten huollosta, muista vammaisten palveluista ja tukitoimista, päihdehuollosta sekä muusta tällaisesta toiminnasta.
- koulutuspalvelu (AVL 39 §). Koulutuspalvelulla tarkoitetaan yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkeakouluopetusta sekä taiteen perusopetusta, jota lain nojalla järjestetään tai jota lain nojalla avustetaan valtion varoin.
- rahoituspalvelu (AVL 41 §). Rahoituspalveluna pidetään takaisinmaksettavien varojen hankintaa yleisöltä ja muuta varainhankintaa, luotonantoa ja muuta rahoituksen järjestämistä, luotonantajan harjoittamaa luoton hallintaa, maksuliikettä, valuutanvaihtoa, arvopaperikauppaa ja takaustoimintaa.
- vakuutuspalvelun myynti ja välitys (AVL 44 §). Vakuutuspalveluna pidetään myös vakuutushakemusten käsittelyä, vakuutuksen voimassaoloaikana välittömästi vakuutuksen hoitoon liittyviä palveluja, vakuutustaloudellisia palveluja, eläkkeitä ja vakuutuskorvauksia koskevia ratkaisu-, laskenta- ja päätöspalveluja, eläkkeiden ja vakuutuskorvausten suoritus- ja tilastointipalveluja, eläkevastuu- ja eläkemenoennustepalveluja sekä vakuutustoimintaan liittyviä vahingontarkastuspalveluja.
- kiinteistöjen myynti ja vuokraus (AVL 27 §). Kiinteistöjen myynnin arvonlisäverokäsittelyn erityistilanteisiin palataan rakentamispalveluiden oman käytön verotuksen yhteydessä.

Jos vähennyskelpoiseen käyttöön ostettu hyödyke siirretään yrityksen sisällä vähennyskelpoisesta käytöstä vähennykseen oikeuttamattoman toiminnan käyttöön, siirto aiheuttaa oman käytön verotuksen (AVL 21.1 § 3 kohta). Ulkopuoliselta ostettujen hyödykkeiden oman käytön verotus merkitsee aiheettomasti tehdyn ostovähennyksen poista-

mista. Edellytyksenä on lisäksi, että ostajalla on täytynyt olla verottoman toiminnan ohella myös verollista toimintaa, muuten vähennys ei olisi ollut alun perin mahdollista. (Äärilä ym. 2002: 218.) Siirrot verotuksen ulkopuolelle ovat suhteellisen harvinaisia sen vuoksi, että verotuksen ulkopuolelle jää vain vähän liiketoimintaa. (Nieminen ym. 2007.) Vero tulee suorittaa esimerkiksi, jos rahoitusyhtiö siirtää verollista leasingtoimintaansa varten hankkimiaan toimistotarvikkeita käytettäväksi verottomassa rahoitus-toiminnassa. (Anttila ym. 1996: 174.)

Itse valmistettujen tavaroiden oman käytön verotus edellyttää, että valmistus on tapahtunut verollisen liiketoiminnan yhteydessä.

Esimerkki

Lääketehdas, jolla on myös verottomia palveluja myyvä laboratorio, valmistaa lääketehdaassaan tuotteita, joita se käyttää myös laboratoriotoiminnassaan. Lääketehtaan on suoritettava oman käytön veroa ottaessaan tavarat verottoman liiketoiminnan käyttöön. Jos sen sijaan yhtiö harjoittaa yksinomaan verottomien laboratoriopalvelujen myyntiä ja valmistaa itse analyyseissä käytettäviä aineita, oman käytön verotusta ei sovelleta, mutta valmistukseen käytettävät ostot ovat vähennyskeltottomia. (Äärilä ym. 2002: 218.)

3.4.2. Siirto vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön

Verollista liiketoimintaa varten tehdyt verolliset ostot ovat vähennyskelpoisia, ellei laissa ole erikseen toisin säädetty. Vähennysoikeuden johdosta ostohintaan sisältyvä vero ei ole ostajalle kustannus eikä vero pääse kertaantumaa. AVL 114 §:ssä on kuitenkin luettelo ostoista, joita ei saa vähentää, vaikka osto on verollinen ja se liittyy yhtiön verolliseen liiketoimintaan. Pääsyyinä vähennyskeltottomuuteen on hallituksen esityksen perusteluiden (1993) mukaan hankintojen katsominen enemmän yksityistä kulutusta kuin yrityksen liiketoimintaa palveleviksi, sillä vähennysoikeuden yleissäännöksen mukaan vähennysoikeus koskee vain liiketoimintaa varten tehtyjä ostoja. Säännös toteuttaa periaatetta, jonka mukaan yksityisen kulutuksen tulee olla verollista.

Vähennysoikeuden rajoituksia koskeva AVL 114 §:n viisikohtainen luettelo on tyhjentävä. Vähennyskeltottomia ovat seuraavat hankinnat:

- verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asuntona, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana käytettävä kiinteistö sekä siihen tai sen käyttöön liittyvät tavarat ja palvelut
- verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asunnon ja työpaikan väliseen kuljetukseen liittyvät tavarat ja palvelut
- edustustarkoitukseen käytettävät tavarat ja palvelut
- postimerkki tai muu siihen verrattava oikeus, jos kuljetuspalvelun myynnistä ei ole suoritettava veroa sillä perusteella, että se tapahtuu ulkomailla
- 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.

Tavaran siirtäminen yrityksen verollisella toimialalla vähennykseen oikeuttavasta käytöstä yllä lueteltuun vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön on verollista omaa käyttöä. Kuten edellisessä kappaleessa siirto verotuksen ulkopuoliseen toimintaan niin siirto vähennysrajoitusten alaiseen käyttöönkin edellyttää, että hyödykkeen ostohintaan alun perin sisältynyt vero on vähennetty ja hyödyke on ostettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Oman käytön verotuksella poistetaan tehty vähennys siirrettäessä hyödyke vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön.

Samoin kuin edellä itse valmistettujen tavaroiden oman käytön verotus edellyttää, että valmistus on tapahtunut verollisen liiketoiminnan yhteydessä. Esimerkiksi toiminnan vähäisyyden vuoksi ei-verovelvollisena toimiva puuseppä ei ole velvollinen suorittamaan veroa edustuslahjaksi valmistamistaan puuesineistä, koska valmistaminen ei tapahdu verollisen liiketoiminnan yhteydessä. (Äärilä ym. 2002: 218.)

3.4.2.1. Vähennyskelvottomat kiinteistöt

AVL 114 §:n 1 momentin 1 kohdassa mainituilla asunnoilla tarkoitetaan lähinnä asuin-kiinteistöjä ja huoneistoja, jotka on hankittu yrityksen työntekijöiden työsuhteasun-

noiksi. Vähennysrajoitus ei koske sellaisia asuntoja, jotka yritys on hankkinut käytettäväksi työntekijöidensä työmatkoilla tapahtuvaan väliaikaiseen asumiseen. Tällaisia asuntoja ei käytetä henkilökunnan vakituisina asuintoina vaan niiden tarkoituksena on lähinnä korvata ulkopuolisten yritysten tarjoamat majoituspalvelut. Harrastetiloilla tarkoitetaan muun muassa verovelvollisen henkilökunnan käytössä olevia kuntosaleja, pelihalleja ja kerhotiloja. Harrastetiloina voidaan käyttää myös pääasiassa yrityksen verolliseen liiketoimintaan tarkoitettuja esimerkiksi neuvottelutiloja. Tällöin tähän tilaan kohdistuvat kustannukset joudutaan jakamaan vähennyskelpoiseen ja omaan käyttöön kuuluvaan osaan käytön suhteessa.

Jos kiinteistö siirretään edellä mainittuihin tarkoituksiin, vähennyskeltottomia eli oman käytön verotuksen piiriin tulevia kustannuksia ovat paitsi kiinteistön rakentamisesta aiheutuneet välittömät kustannukset myös siivous-, isännöinti-, talonmies-, huolto- ja vartiointipalvelut ja niihin liittyvät tavarat. Kiinteistöjen oman käytön verotukseen liittyy kuitenkin erityisongelmia, joihin palataan rakentamispalveluiden oman käytön yhteydessä. Vähennyskeltottomia ovat myös esimerkiksi huonekalut, kodinkoneet, urheiluvälineet sekä kuntoilulaitteet ja näiden käyttöön huoltoon liittyvät tavarat ja palvelut. Vähennysoikeuden rajoitus koskee myös sähkö-, lämpö-, vesi- ja jätehuoltokustannuksia. (Kallio ym. 2001: 170-171.)

Vähennysoikeuden rajoitus ja sitä kautta oman käytön verotus ei kuitenkaan koske yrityksen henkilöstöruokalana käytettäviä tiloja, koska ne ovat verovelvollisen liiketoiminnan kannalta välttämättömiä sosiaalituloja (KHO 19.12.1997 T 3238).

3.4.2.2. Työmatkat

AVL 114 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan vähennysrajoitus koskee verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asunnon ja työpaikan väliseen kuljetukseen liittyviä tavaroita ja palveluita. Rajoitus koskee sekä työnantajan itse järjestämää työpaikkakuljetusta että ulkopuolisen kuljetusyrityksen järjestämää kuljetusta. Jos aiemmin verollisessa liiketoiminnan käytössä ollut kuljetusväline siirretään edellä mainittuun käyttöön, vähenne-

tystä hankintakustannuksesta joudutaan tilittämään oman käytön vero. Vastaava koskee myös huolto-, varaosa-, polttoaine- ja muita käyttökustannuksia.

Vähennyskelvottomina työmatkoina pidetään TVL:n 93 §:n 1 momentissa tarkoitettuja matkoja, joista aiheutuvat kustannukset ovat työntekijälle hänen henkilökohtaisessa tuloverotuksessaan vähennyskelpoisia tulonhankkimismenoja, jos työntekijä itse maksaa nämä matkakustannukset. Tietyillä toimialoilla (esimerkiksi huolto- ja vartiointiala) työn lyhytaikaisuudesta johtuen työkohteet vaihtuvat usein. Työpaikkana pidetään tällöin paikkaa, josta yrityksen työntekijät hakevat työmääräyksensä, säilyttävät työssä käyttämiään asusteita, työvälineitä tai työaineita tai muuta työn tekemisen kannalta vastaavaa paikkaa. (KPMG 2006a: 494.)

3.4.2.3. Edustuskulut

Edustuskulujen edellytyksenä on, että edustaminen on yrityksestä ulospäin suuntautuvaa. Edustuskulujen käsitettä on käsitelty tarkemmin kappaleessa 3.3.1.3. Edustuslahjat. Edustuskuluja voivat olla myös ravintolamenot, edustusmatkoista aiheutuneet majoitus- ja matkakulut, pitopalvelusta aiheutuneet menot sekä edustamiseen käytetyn auton, kiinteistön tai muun sellaisen omaisuuden hankinta- ja käyttökustannukset. Oman käytön verotus voi koskea lähinnä vain viimeksi mainittua tapausta, koska muiden osalta tiedetään jo kustannusten tapahtumahetkellä niiden olevan vähennyskelvoton edustamista. Koska vähennysoikeutta ei ole, vähennyksen oikaisua ja sitä kautta oman käytön säännöksiä ei tarvita.

Jos kiinteistöä tai sen osaa tai muuta omaisuutta käytetään osittain vähennyskelpoiseen liiketoimintaan ja osittain vähennyskelvottomaan edustustoimintaan, omaisuuden hankinnasta ja käytöstä aiheutuvat kustannukset tulee jakaa käytön suhteessa. Jos alun perin hankinnasta on tehty vähennykset täysimääräisenä, vähennyskelvottomien edustuskulujen osuus verotetaan oman käytön verotuksena esimerkiksi käyttöpäivien tai kilometrien suhteessa.

3.4.2.4. Ulkomaanliikenteen postimerkit

EU:n ulkopuolelle ja Ahvenanmaan maakuntaan suuntautuviin postilähetyksiin käytettävät postimerkit eivät ole arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisia (AVL 114 § 1 momentti 4 kohta). Kaikkien postimerkkien myyntihintoihin sisältyy arvonlisävero, koska Suomen Posti Oyj ei voi tietää, mitä postimerkkiä aiotaan käyttää kansainvälisessä postilähetyksessä. Hankintahetkellä ei myöskään yrityksissä välttämättä tiedetä, mikä osuus postikustannuksista kohdistuu ulkomaille. Kun postimerkeistä on hankintahetkellä tehty vähennys täysimääräisenä, ulkomaille suuntautuvien vähennyskeltottomien postikustannusten osuus verotetaan oman käytön verotuksen kautta. Laissa mainittuun postimerkkiin verrattavana muuna oikeutena pidetään frankeerausleimaan tai Suomen Posti Oyj:n kanssa tehtyä sopimukseen perustuvaa lähetysoikeutta. (Kallio ym. 2001: 184.)

3.4.2.5. Henkilöautot

AVL 114.1 §:n 5 kohdan mukaan vähennyskelpoisia eivät ole mm. henkilöautot, moottoripyörät ja matkailuperävaunut. Henkilöautoja koskeva vähennysoikeuden rajoitus ei kuitenkaan ole ehdoton, sillä AVL 114 §:n 2 momentin mukaan rajoitus ei koske henkilöautoa, joka on hankittu yksinomaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Yrityksellä on tällöin oikeus vähentää henkilöauton hankintahintaan ja leasingvuokriin sekä auton käyttökustannuksiin sisältyvä arvonlisävero. Täysin vähennykseen oikeuttava käyttö on parhaiten osoitettavissa ajopäiväkirjan avulla. Henkilöautolla ei tällöin saa ajaa verovelvollisen tai henkilökuntansa asunnon ja työpaikan välisiä matkoja tai muita yksityisajaja eikä edustusajaja. Jos yksinomaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön hankittua henkilöautoa käytetään edes vähäisessä määrin edellä mainittuun vähennykseen oikeuttamattomaan käyttöön, henkilöauto katsotaan kokonaisuudessaan otetun AVL 21 §:ssä tarkoitettuun omaan käyttöön. Tällöin yritys on velvollinen suorittamaan henkilöauton käyttötarkoituksen muutoksesta veroa omana käyttönä auton hankintamenosta tai alemmasta todennäköisestä luovutushinnasta. Käyttökustannuksista tai leasingvuokrasta oman käytön veroa ei kuitenkaan suoriteta takautuvasti, vaan ainoastaan siltä kuukaudesta, jolloin vähennykseen oikeuttamaton käyttö tapahtuu. (Kallio ym. 2001: 188.)

Vähennysrajoitus ei myöskään koske ajoneuvoa ja alusta, joka on hankittu myytäväksi, vuokrattavaksi taikka käytettäväksi ammattimaiseen henkilökuljetukseen tai ajo-opetukseen. Jos esimerkiksi taksia tai autokouluautoa käytetään elinkeinonharjoittajan yksityisajoihin, ei henkilöauton hankintahinnasta ja käyttökustannuksista saa yksityiskäytön osalta tehdä vähennystä. Jos hankintahinta on kuitenkin kokonaan vähennetty, yksityiskäytön suhteellisesta osuudesta joudutaan suorittamaan arvonlisäveroä elinkeinonharjoittajan omana käyttönä AVL 24 §:n mukaisesti. (KPMG 2006: 506-507.) Vastaavalla tavalla joudutaan suorittamaan oman käytön veroa, kun ajoneuvo siirretään vähennyskelvottomaan käyttöön.

3.4.3. Vähennysoikeuden jakaminen ja osittainen oma käyttö

Yleisen vähennyssäännön mukaisesti verollista liiketoimintaa varten suoritettuihin hankintoihin sisältyvä vero saadaan vähentää kokonaan. Vero voidaan kuitenkin vähentää vain osittain AVL 117 §:n mukaisesti, jos hyödyke hankitaan sekä vähennykseen oikeuttavaan että oikeuttamattomaan toimintaan. Tällöin on kyse vähennysoikeuden jakamisesta. Vähennysoikeuden jakamisen ja oman käytön verotuksen keskeinen ero on siinä, että vähennysoikeuden jakaminen tulee kysymykseen lähinnä vain hyödykkeen hankintahetkellä arvonlisäverovähennystä tehtäessä. Hankintahetken jälkeen hyödykkeen käyttötarkoituksessa tapahtuvat muutokset hoidetaan oman käytön verotuksena (vähennykseen oikeuttavan käytön suhteellinen osuus pienenee) tai käyttötarkoituksen muutoksena (vähennykseen oikeuttavan käytön suhteellinen osuus kasvaa). Usein hankintahetkellä ei kuitenkaan tiedetä tarkkaan, paljonko vähennyskelvottoman käytön osuus on. Tällöin vähennyskelvottomien kulujen suhde joudutaan arvioimaan ja oikaisemaan esimerkiksi tilikausittain. Suomen arvonlisävero-oikeudessa tällaista vähennysten oikaisemista ei ole pidetty oman käytön verotuksena vaan alkuperäisen vähennyksen tarkistamisena ja vähennysoikeuden jälkikäteisenä jakamisena toteutunutta käyttöä vastaavaksi. (Kallio ym. 2001: 159-160.) KHO on antanut käyttökulujen osalta ratkaisun 11.1.2001 T 29, jota on käsitelty kappaleessa 3.1.2.

Kun kokonaan vähennyskelpoiseen liiketoimintaan hankittu hyödyke siirretään myöhemmin vain osittain vähennyskeltottomaan käyttöön, oman käytön säännöksiä sovelletaan siinä suhteessa, joka vastaa oman käytön osuutta hyödykkeen koko käyttötarkoituksesta. (Äärilä ym. 2002: 219.) Anttilan ym. mielestä (1996: 292.) osittaisesta omasta käytöstä on kyse silloin, kun vähennyskelpoisessa käytössä ollut hyödyke otetaan kes-toltaan rajatuksi ajaksi pelkästään vähennyskeltottomaan käyttöön ja käyttö kestää alle kuukauden. Jos käyttö kestää yli kaksi kuukautta, veroa on suoritettava koko hankinta-hinnasta tai sitä alemmasta luovutushinnasta.

3.5. Tavarán käyttöoikeus

Tavarán vuokraaminen ja muu tavarán käyttöoikeuden vastikkeellinen luovuttaminen on palvelu. Kun yritys käyttää vuokralle ottamaansa tavaraa edustus- tai muussa vähennyskeltottomassa käytössä, tältä osin maksetaan normaalisti veroa palvelun omana käytönä. Elinkeinoharjoittajan omistaman tavarán käyttöoikeuden omaan käyttöön sovelletaan kuitenkin tavarán eikä palvelun omaan käyttöön ottoa koskevia säännöksiä AVL 24 §:n mukaisesti. Tavarán omaa käyttöä verotetaan, kun verovelvollinen itse käyttää tai antaa työntekijän käyttää yrityksen vaihto- tai käyttöomaisuuteen kuuluvaa vähennettyä tavaraa yksityiseen tai johonkin muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Tämä merkitsee sitä, että veroa on suoritettava, vaikkei yritys harjoittaisi vuokraustoimintaa tai muuta käyttöoikeuden luovuttamista. Veroa suoritetaan tavarán ostohinnasta tai sitä alemmasta todennäköisestä luovutushinnasta siltä osin kuin tavaraa käytetään vähennyskeltottomaan tarkoitukseen. Esimerkiksi jos yrityksen omistaja tai työntekijä käyttää liikeomaisuuteen kuuluvaa porakonetta kuukauden ajan yksityisiin tarkoituksiin, veroa tulee suorittaa omaan käyttöön ottohetkellä koko koneen todennäköisestä luovutushinnasta. Jos tavara on kuitenkin kuukauden aikana myös vähennyskelpoisessa käytössä, kyse on edellä mainitusta osittaisesta omasta käytöstä. (Anttila ym. 1996: 175.)

Rakennus on AVL:ssa käytettyjen käsitteiden mukaan tavara. Rakennuksen käyttöoikeuden luovuttamista ei kuitenkaan veroteta AVL 24 §:n mukaisesti tavarán omaa

käyttöä koskevien sääntöjen mukaan. Rakennuksia koskevaan arvonlisäverotukseen palataan rakentamispalvelujen oman käytön yhteydessä.

3.6. Loppuvarasto

AVL 21.3 §:n mukaisesti oman käytön veroa suoritetaan verovelvollisen haltuun jääneistä tavaroista, kun verovelvollisuus päättyy. Tavaroiden käyttötarkoitus muuttuu liiketoiminnan päättyessä, koska tämän jälkeen niitä ei enää käytetä verollisessa liiketoiminnassa. Loppuvaraston verottaminen edellyttää kuitenkin, että oman käytön verotuksen yleiset edellytykset ovat olemassa. Tavaraa on toisin sanoen käytetty verollisessa liiketoiminnassa ja ostetusta tavarasta on voitu tehdä vähennys tai tavara on valmistettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä. Säännös varmistaa sen, ettei verovelvollisuuden lakkaamisen kautta siirry yksityiseen kulutukseen tai muuhun verotuksen ulkopuoliseen toimintaan tavaroita, joiden hankinta tai itse valmistaminen on oikeuttanut vähennyksen tekemiseen. Vero on suoritettava verovelvollisuuden viimeiseltä kalenterikuukaudelta. (Verohallinto 2003a: 1-2.)

Oman käytön veroa suoritetaan loppuvarastosta vain tilanteessa, jossa luonnollisen henkilön, oikeushenkilön tai verovelvollisryhmän verovelvollisuus päättyy kokonaan. Jos yritys lopettaa vain tietyn liikkeensä ja jatkaa toista verollista liikettänsä, lopetetun liikkeen osalta ei tarvitse tilittää loppuvaraston osalta veroa. Anttilan ym. (1996: 181.) mukaan oman käytön veroa on suoritettava myös silloin, kun ei-verovelvollinen yritys lopettaa nollaverokannan alaisen toimintansa.

3.7. Liikkeen tai sen osan luovutus

1.7.2005 voimaan tulleen AVL 19a §:n 1 momentin mukaan myyntinä ei arvonlisäverotuksessa pidetä liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä tapahtuvaa tavaroiden ja palvelujen luovuttamista liiketoiminnan jatkajalle, joka ryhtyy käyttämään luovutettuja tavaroita ja palveluja vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Jatkajan tulee olla mer-

kittynä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin jo luovutushetkellä ja hänen tulee käyttää kaikkia vastaanottamiaan tavaroita ja palveluita arvonlisäverovähennykseen oikeutta-vaan tarkoitukseen. Jos näin ei ole, AVL 19a §:n erityissäännös ei sovellu kyseisten tavaroiden ja palvelujen luovutukseen. Liikkeen luovuttajan tulee tällöin käsitellä näiden hyödykkeiden luovutusta normaalien myynnin arvonlisäverotuksen säännösten pe-rusteella.

Jos liiketoiminnan jatkaja järjestelyn jälkeen ottaa vähennykseen oikeuttamattomaan käyttöön tavaroita ja palveluja, joita sille on siirtynyt yritysjärjestelyssä, liiketoiminnan jatkajan on maksettava arvonlisäveroä AVL:n oman käytön 20-22 §:n säännösten mukaan. Liiketoiminnan jatkajalla on oman käytön veron suoritusvelvollisuus, vaikka vähennyksen on alun perin tehnyt luovuttaja.

Yritysjärjestelysäännös koskee vain tavaroiden ja/tai palvelujen myyntiä tai muuta luovutusta siten, että luovutettu kokonaisuus muodostaa liiketoiminnan tai sen osan. Luovutuksen tulee siten koskea yritysvarallisuuskokonaisuutta. Yritysjärjestelyjä ovat mm. liiketoimintakaupat ja liiketoimintasiirrot.

Liiketoiminnan jatkajaa pidetään AVL 19a.4 §:n mukaan luovuttajan seuraajana. Luovutuksensaajalle siirtyvät siten kaikki luovuttajan arvonlisäverotukseen liittyvät oikeudet ja velvollisuudet, jotka koskevat siirrettyä omaisuutta. Jatkaja saa esimerkiksi huomioda omassa arvonlisäverotuksessaan siirtyneisiin saamisiin kohdistuvat luottotapa-piot. (Ernst & Young 2006: 210-211.)

Liikkeen luovutuksen yhteydessä tapahtuvaan kiinteistön luovutukseen kohdistuvat hal-lituksen esityksen perusteluiden (35/2005) mukaan samat säännökset kuin muihinkin tavaroiden luovutuksiin. Jos kiinteistö siirtyy edes osittainkin vähennyskelvottomaan käyttöön, liiketoiminnan luovuttaja ei voi käsitellä kiinteistön luovutusta tältä osin arvonlisäverotuksen ulkopuolisena liiketoimena, vaan luovutus rinnastetaan myyntiin. Luovutus voi tällöin aiheuttaa liiketoiminnan luovuttajalle AVL 33 §:n mukaisen oman käytön veron suoritusvelvollisuuden. AVL on kuitenkin tältä osin muutosvaiheessa. Tätä asiaa käsitellään tarkemmin kappaleessa 4.6.7.

4. PALVELUIDEN OMA KÄYTTÖ ARVONLISÄVEROTUKSESSA

Palvelun oman käytön määritelmä on suurelta osin yhdenmukainen tavarankäytön kanssa, mutta eroaa kuitenkin siitä eräissä tärkeissä yksityiskohdissa. Tämän vuoksi palveluiden omana käyttönä käsiteltävät tilanteet on määritelty omassa pykälässään. Tavarankäytön ja palvelun erolla voi taten olla olennainen merkitys verokohtelulle. Yhtenevyyksien vuoksi tässä luvussa käsitellään kuitenkin palveluiden omaa käyttöä vain siltä osin, kun ne eroavat tavaroiden omasta käytöstä, mainitsemattomilta osin säännökset ovat samanlaisia.

Palveluiden oma käyttö on määritelty AVL 22 §:ssä. Palvelun ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan perussäännön mukaan sitä, että elinkeinonharjoittaja

- suorittaa tai muulla tavalla ottaa palvelun yksityiseen kulutukseen
- luovuttaa palvelun vastikkeetta tai käypää arvoa huomattavasti alempaa vastiketta vastaan
- suorittaa tai muulla tavalla ottaa palvelun 114 §:ssä tarkoitettuun vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön
- ottaa ostetun palvelun muutoin muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

AVL:ia edeltäneen liikevaihtoverolain mukaan palvelujen omaan käyttöön ottamisesta ei suoritettu veroa. AVL on kuitenkin erityisesti palvelujen veropohjalta merkittävästi laajempi kuin liikevaihtoverolaki. Hallituksen esityksen perusteluissa (1993) todetaan, että laajapohjaisessa arvonlisäverojärjestelmässä palvelujen omasta käytöstä tulee neutraalisuussyistä suorittaa veroa. Tällä varmistetaan se, että kulutus on neutraalin verokohtelun alaista myös silloin, kun palvelua ei myydä, vaan se päättyy kulutukseen muulla tavoin. Saukon mielestä (2004: 44.) neutraalisuussyillä tarkoitetaan kilpailun vääristymisen välttämisen ohella myös muita arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta edistäviä tavoitteita esimerkiksi veron mahdollisimman aukottoman kohdistamisen kulutukseen.

Ulkopuolelta ostetun palvelun omasta käytöstä on maksettava veroa, jos sen ostohinta on alun perin sisältänyt veroa ja verovelvollinen on voinut käsitellä veron määrän vähennettävänä veronaan. Oman käytön verotuksen tarkoituksenaan on poistaa palvelua hankittaessa tehty virheellinen vähennys. Oman käytön verotukseen riittää, että vähennyksen tekemiseen on ollut mahdollisuus: laissa käytetään sanamuotoa ostetusta palvelusta *on voitu* tehdä vähennys. Useimmiten palvelun oman käytön vero koskee kuitenkin itse tehtyjä palveluita. Tällöin oman käytön veroa on maksettava vain, jos palvelu on tehty verollisen tai nollaverokannan alaisen palautukseen oikeuttavan liiketoiminnan yhteydessä ja yritys myy vastaavia palveluja myös ulkopuolisille (AVL 22.2§ 2 kohta). Itse suoritettujen palvelujen oman käytön verotuksen soveltamisala on tältä osin suppeampi kuin itse valmistettujen tavaroiden. Palvelujen tulee olla verovelvollisen myyntituotteita, mutta tavaroille ei ole asetettu tällaista edellytystä. (Nieminen ym. 2007.) Perusteluna tälle rajoitukselle on hallituksen esityksen perusteluissa (1993) mainittu hallinnolliset syyt. Perusteluissa mainitaan esimerkkinä vähittäiskauppa, joka ei myy korjauspalveluita ulospäin, ei ole velvollinen suorittamaan oman käytön veroa suorittaessaan korjauspalvelun johonkin vähennykseen oikeuttamattomaan kohteeseen esimerkiksi henkilökunnan vapaa-ajan tiloissa oleviin laitteisiin. Sen sijaan korjaamoalan yritys olisi velvollinen suorittamaan vastaavasta työstä oman käytön veron. Rajoitukset eivät kosketa rakentamispalveluita (käsitellään kappaleessa 4.6.), henkilöstöravintolaa (käsitellään kappaleessa 4.5.) eikä kiinteistönhallintapalveluita (rajattu esityksen ulkopuolelle).

Yrityksen ei ole suoritettava oman käytön veroa edellä mainittuja poikkeuksia lukuun ottamatta verottoman liiketoiminnan *yhteydessä* suoritetuista palveluista, koska omana käyttönä verotetaan siis vain verollisen liiketoiminnan yhteydessä suoritettuja palveluita. Hallituksen esityksen perusteluissa (1993) mainitun esimerkin mukaan verottoman rahoitus- tai vakuutustoiminnan yhteydessä tuotetut erilaiset sisäiset palvelut ovat verottomia. Jos arvonlisäverotonta toimintaa harjoittava yritys on verovelvollinen vastaavien palvelujen myynnistä ulkopuolisille, sen on kuitenkin pääsääntöisesti suoritettava veroa myös tällaisten palvelujen omasta käytöstä. Palvelu katsotaan tällöin tuotetun verollisen liiketoiminnan yhteydessä. Esimerkiksi pankin on suoritettava veroa itselleen tuottamistaan mainospalveluista, jos se myy vastaavia palveluja ulkopuolisille. Salosen

ym. (1994: 58) mielestä palvelun oman käytön verotus on tehty tältä osin tarpeettoman laaja-alaiseksi neutraalisyyhin vedoten. Neutraliteetti ei aina edes toteudu, vaan saattaa käydä päinvastoin. Perusteluiden esimerkki saattaa johtaa pankki- ja vakuutuslaitosryhmittymien osalta erittäin laaja-alaiseen omien sisäisten palveluiden verotukseen. Esimerkiksi pankkiryhmä voi keskittää ryhmän tarvitsemien palveluiden (esimerkiksi mainos- ja postituspalvelut) tuottamisen yhden ryhmään kuuluvan yhtiön hoidettavaksi, joka veloittaa syntyneet kustannukset muilta. Palvelut tuottava yhtiö voi tulla verovelvolliseksi ensinnäkin palvelujen myyntitoiminnasta muille ryhmän yhtiöille, koska ne ovat itsenäisiä oikeussubjekteja ja myös omakustannuspohjaista hinnoittelua pidetään yleensä arvonlisäveron tunnusmerkit täyttävänä. Palvelut tuottava yritys joutuu silloin maksamaan oman käytön veron myös itselleen tuottamista palveluista, joita vastaavien palvelujen myynnistä se on tullut verovelvolliseksi.

Oman käytön verotus ei koske lainkaan palvelun tuottamista verotonta liiketoimintaa varten. Merkitystä ei ole sillä, suorittaako yritys palvelut verollisen liiketoiminnan yhteydessä tai myykö se vastaavia palveluja ulkopuolisille. (Anttila ym. 1996: 178.) Esimerkiksi pankin, joka myy verollisia notariaattipalveluja ulkopuolisille, ei ole suoritettava veroa verottomaan pankkitoimintaan liittyvistä omista lainopillisista palveluista. Verotonta on myös verottomaan rahoitustoimintaan liittyvien kirjanpito- ja palveluiden tuottaminen, vaikka pankki myisi kirjanpito- ja palveluja ulkopuolisille.

4.1. Oman käytön veron peruste ja verokanta

Omaan käyttöön otetun palvelun veron peruste määräytyy samaan tapaan kuin tavaran omassa käytössä, mutta siitä on kuitenkin säädetty oma säädöksensä ALV 75 §:ssä. Sen mukaan ostetun palvelun osalta tilitetään veroa ostohinnasta tai tätä alemmasta todennäköisestä luovutushinnasta ja itse valmistetun palvelun osalta välittömistä ja välillisistä kustannuksista. Perusteeseen ei lueta voittolisää eikä toiminimissä ja henkilöyhtiöissä verovelvollisen oman työn arvoa. Näissäkin tilanteissa veron perusteena on aina arvo ilman itse arvonlisäveron osuutta. Rakentamis- ja tarjoilupalveluiden oman käytön veron perustetta käsitellään tarkemmin ko. kappaleissa.

Palvelujen oman käytön verotuksessa yleinen verokanta 22 prosenttia on pääsääntö ja sitä sovelletaan, ellei laissa toisin säädetty. 17 prosentin alennettua verokantaa ei käytetä palvelujen myynnissä, vaan se koskee ainoastaan elintarvikkeiden ja rehujen myyntiä. AVL 85a §:ssä on määritelty ne palvelut, joiden omaan käyttöön ottamisesta joudutaan suorittamaan veroa alennettuna verokannan 8 prosentin mukaisesti. Tällaisia palveluja ovat mm.: henkilökuljetus, majoitustilan luovuttaminen, liikunta-, parturi- ja kampaamo- sekä eräät pienet korjauspalvelut.

Henkilökuljetuspalveluna pidetään ainoastaan palveluja, joissa henkilöiden siirtäminen paikasta toiseen muodostaa olennaisen osan palvelusta. Kuljetusvälineellä ei ole luokittelun kannalta merkitystä. Henkilöksi luokitellaan myös vainaja. Matkustajan ohella kuljetettavien matkatavaroiden kuljetuksesta veloittavat korvaukset verotetaan 8 % verokannan mukaan. Sen sijaan tavaroiden kuljetukseen henkilökuljetukseen tarkoitettulla kulkuneuvolla sovelletaan muissa tilanteissa yleistä 22 % verokantaa.

Majoitustoimintana pidetään mm. hotelli- ja leirintäaluetoimintaa sekä niihin verrattavassa majoitustoiminnassa tapahtuvaa huoneiden, leirintäpaikkojen, mökkien ja muiden sellaisten tilojen käyttöoikeuden luovuttamista (AVL 29.1 § 3 kohta). Säännöstä sovelletaan hotellissa, motellissa, matkustajakodissa, moottorimajassa ja yömajassa tapahtuvaan majoitukseen, mutta myös leirintäaluetoiminnassa tapahtuvaan leirintäpaikkojen ja mökkien käyttöoikeuden luovuttamiseen sekä muuhun tähän verrattavaan majoitustilan luovuttamiseen, kuten esim. maatilamatkailuun liittyvään majoittumiseen. (Nieminen ym. 2007.) Jos majoituskohteita ei ole kuin yksi ja tätä kohdetta käyttää asiakkaiden ohella myös omistajataho tai se on majoitustoiminnan ohella vähennysrajoitusten alaisessa käytössä (edustus- tai henkilökunnan virkistyskäyttö), asiakkaille tapahtuvaa vuokraustoimintaa ei lähtökohtaisesti pidetä majoitustoimintana. (KPMG 2006a: 404.) Tällä ei ole merkitystä, jos vuokrattavia kohteita on useampia. Mikäli vuokrattavat kohteet on tarkoitettu selkeästi asumiskäyttöön ja vuokrauksesta laaditaan sopimus, kyseessä on veroton kiinteistön käyttöoikeuden luovutus.

Liikuntapalveluilla tarkoitetaan palveluja, joilla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Alennettua verokantaa sovelletaan mm. liikuntatilojen lyhytaikaiseen luovutukseen. Tällaisia tiloja ovat esimerkiksi uimahallit, keilahallit, tennishallit, squashhallit, jäähallit, kuntosalit, golfkentät, tenniskentät ja laskettelurinteet.

Parturi- ja kampaamopalveluihin sekä eräisiin pieniin korjauspalveluihin on sovellettu 1.1.2007 lähtien 8 %:n verokantaa. Muutos liittyy Euroopan Unionissa sovellettavaan kokeiluun, jossa jäsenvaltioiden sallitaan soveltaa tiettyihin työvoimavaltaisiin palvelualoihin alennettua verokantaa. Kokeilu on voimassa vuoden 2010 loppuun asti. Verohallituksen ohjeen (2006b) mukaan alennettua verokantaa sovelletaan kaikkiin hiusten ja parran käsittelyyn liittyviin palveluihin, kuten leikkaamiseen, pesuun, kuivaamiseen, muotoiluun, värjäykseen, permanenttiin ja hiustenpidennyksiin. Hiusten- ja parrankäsittelyn yhteydessä käytetyt käsittelyaineet, kuten shampoo, hoitoaineet, muotoilutuotteet sekä hiusvärit, sisältyvät mainittuihin palveluihin, joten niihin sovelletaan myös 8 %:n verokantaa. Kosmetologipalveluihin, joita ovat mm ripsien ja kulmakarvojen käsittely, sovelletaan 22 %:n verokantaa, vaikka näitä palveluja tarjoaisi parturi- ja kampaamoalan yritys. Alennettua verokantaa sovelletaan myös pieniin korjauspalveluihin, jotka kohdistuvat polkupyöriin, kenkiin ja nahkatavaroihin sekä vaatteisiin ja liinavaatteisiin, mukaan lukien vaatteiden ja liinavaatteiden muutostyöt. Pienten korjauspalvelujen tuottamisen yhteydessä käytetyt tarveaineet, kuten liimat, öljyt, naulat, langat ja paikat sekä sellainen vaihdettava osa, joka tavanomaisesti sisältyy palvelun hintaan, kuuluu myös alennetun verokannan soveltamisalaan.

4.2. Yksityinen kulutus

Palvelun yksityiseen kulutukseen ottaminen koskee käytännössä vain elinkeinonharjoittajina toimivia luonnollisia henkilöitä. AVL 22.1 §:n 1 kohdan mukaisesti palvelun omaa käyttöä on, kun elinkeinonharjoittaja suorittaa tai muulla tavalla ottaa palvelun yksityiseen kulutukseen. Pykälän 2 momentissa oma käyttö on rajattu lisäksi koskemaan vain ostettuja palveluja ja sellaisia itse suoritettuja palveluja, jotka on suoritettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä ja joita vastaavia palveluita elinkeinonharjoittaja myy

ulkopuolisille. Hallituksen esityksen perusteluissa (1993) todetaan, että oman käytön verotus ei kohdistu yrityksen omistajan yksityishenkilönä itselleen suorittamiin palveluihin. Koska kysymyksessä on verovelvollisen toimesta tapahtuva vai omistajan yksityishenkilönä itselleen suorittama palvelu, ratkaisevaa perusteluiden mukaan on se, käyttääkö elinkeinonharjoittaja palvelun suorittamisessa yrityksensä työvoimaa, käyttöomaisuutta ja muita resursseja. Verollista on esimerkiksi korjaamoyrittäjän oman auton korjauttaminen liikkeensä tiloissa tämän työntekijöillä. Sen sijaan elinkeinonharjoittajan itsensä suorittama oman auton korjaaminen vapaa-ajalla omassa autotallissa ja omille työkaluilla ei ole verollista. Vastaavaa periaatetta voidaan soveltaa arkkitehteihin, kamppajiin ja yleensä useimpiin yksityisenä elinkeinonharjoittajana toimiviin palvelualan yrityksiin. Yrityksen omaisuuden laajamittainen käyttö yksityiseen kulutukseen tulevien palvelujen suorittamisessa verotetaan yleensä tuon omaisuuden eli tavaran omana käyttönä. Palvelun yhteydessä kuluvat tarveaineet verotetaan niin ikään tavaran omana käyttönä. (Nieminen ym. 2007.)

Palveluiden yksityisen kulutuksen oman käytön veroa rajoittaa kappaleessa 3.2.2. käsitelty vähäinen oma käyttö.

4.3. Vastikkeetta tai alihintaan tapahtuva luovutus

AVL 22 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädetään oman käytön verotus koskemaan tilanteita, joissa palvelu luovutetaan vastikkeetta tai huomattavasti käypää arvoa alempaan hintaan. Arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohta mukaan palvelun vastikkeettomista luovutuksista omana käyttönä pidetään kuitenkin vain luovutuksia yrittäjän tai henkilökunnan yksityiseen käyttöön tai muutoin yritykselle *kuulumattomiin* tarkoituksiin. Direktiivissä ei siis ole mainintaa Suomen AVL:ssa olevasta huomattavasti alle käyvän arvon myynnistä. Direktiivin säännös asettaa myös oman käytön veron suoritusvelvollisuuden edellytykseksi sen, että palvelun suoritus tapahtuu yritykselle *kuulumattomiin* tarkoituksiin. AVL:n sanamuoto poikkeaa tältä osin verovelvollisen vahingoksi direktiivin selkeästä ja pakottavasta säännöksestä. Tämän vuoksi AVL:n säännöstä tulee tulkita sanamuodosta poiketen direktiivin valossa. Euroopan Yhteisöjen

tuomioistuimen asiassa C-155/01, *Cookies World*, ottaman kannan mukaan jäsenvaltiolla ei ole toimivaltaa säätää direktiiviä laajemmasta palvelujen oman käytön verotuksesta. Siten erityisesti palveluiden oman käytön kysymyksissä on välttämätöntä tarkastella rinnan kansallista AVL:a ja arvonlisäverodirektiiviä. (KPMG 2006a: 121, Salomaa & Karjalainen 2004: 64, Saukko 2004: 44-45.) Toisin kuin palveluiden vastikkeettomissa luovutuksissa direktiivi ei aseta tavaroiden vastikkeettomien luovutusten oman käytön verottamisen edellytykseksi sitä, että luovutus tapahtuisi nimenomaan yksityiseen käyttöön tai yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin. Näin ollen kaikki aidosti vastikkeettomat tavaroiden luovutukset katsotaan omaksi käytöksi.

4.3.1. Vastikkeeton luovutus

Kun kyseessä on aidosti vastikkeeton palvelun luovutus ja palvelulla ei ole järkevää yrityksen liiketoimintaan liittyvää syytä, sovelletaan normaalisti AVL 22.1 §:n 2 kohdan palvelun oman käytön verotusta. Tällöin AVL ei ole ristiriidassa direktiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan kanssa. Samoin kuin tavaroiden kohdalla palvelujen vastikkeettomalla luovutuksella tarkoitetaan yleensä osakeyhtiöiden ja henkilöyhtiöiden omistajien yksityiskäyttöä sekä luovuttamista henkilökunnan yksityiseen kulutukseen. Tällöin veroa tilitetään ostohinnasta tai tätä alemmasta todennäköisestä luovutushinnasta ja itse valmistetun palvelun osalta välittömistä ja välillisistä kustannuksista.

On tärkeää tunnistaa ne tilanteet, joissa palvelun luovutus ei olekaan todellisuudessa vastikkeeton, vaikka yritys ei saakaan palvelun vastaanottajalta vastasuoritusta rahan muodossa. Arvonlisäverotuksessa velvollisuus mihin tahansa muuhun yrityksen kanalta taloudellista arvoa omaavaan vastasuoritukseen katsotaan vastikkeeksi. Esimerkiksi yritys voi luvata luovuttaa palveluja ilmaiseksi sitä vastaan, että luovutuksen saaja vastaavasti edistää yrityksen myyntiä ja liiketoimintaa. Tällöin ei ole kyse vastikkeettomasta luovutuksesta eikä oman käytön verotukseen liittyvästä ongelmasta, vaan yrityksen normaalista verollisesta myynnistä, jossa vastike on vain sovittu vaihdonomaiseksi. (Saukko 2004: 45.)

Hintaan sisältyvä kylkiäinen voidaan antaa paitsi tavarana myös palveluna. Esimerkiksi huoltoasema voi antaa ilmaisen pesun tietyn polttoainemäärän ostaneelle asiakkaalle. Pesusta ei tällöin suoriteta oman käytön veroa, vaan polttoaineesta veloitetun hinnan katsotaan kattavan myös pesun. Palvelukylkiäisiä käsitellään samalla tavoin kuin tavarana annettuja kylkiäisiä. (Nieminen ym. 2007.)

Tavarakylkiäisiä on käsitelty kappaleessa 3.3.1.4. KHO on antanut palvelukylkiäisistä ratkaisun 1.2.2000 T 184 (vuosikirja). Tapauksessa yhtiö myi reaaliaikaisia uutis-, finanssi- ja yritystietopalveluita sekä julkaisi viitenä päivänä viikossa ilmestyvää talous-sanomalehteä, jonka olennaisena osana olivat tietoverkon välityksellä tarjottavat sähköiset taloustietopalvelut. Painettuun lehteen liittyi tietoverkon välityksellä sähköisessä muodossa julkaistu verkkolehti, joka sisältyi vuosikerran tilausmaksuun. Yhtiön tarkoituksena oli luovuttaa painetun lehden suurtilaajille suurtilaajaetuna ylimääräisiä verkkolehden käyttöoikeuksia sekä lisäksi sähköisiä finanssietopalveluja. Asiakas maksoi kaikissa tilausvaihtoehdoissa painetun lehden yhdestä vuosikerrasta korkeintaan sen listahinnan. Sähköisten tuotteiden luovuttamista ei voitu pitää sellaisena ilmaisluovutuksena, jonka verokohtelu tulisi arvioitavaksi arvonlisäverolain oman käytön säännösten perusteella tai tuotenäytteen luovuttamisena, vaan vuosikertojen oheistuotteina.

Palvelun oman käytön veroa ei siis jouduta suorittamaan silloin, kun palvelu luovutetaan veloituksetta mutta palvelu liittyy yrityksen liiketoimintaan kuuluvaan tarkoitukseen. Sillä ei ole merkitystä, luovutetaanko palvelu verolliseen liiketoimintaan vai onko luovutuksen saajana yksityishenkilö. Direktiivin tulkinta syrjäyttää tällöin AVL:n säännökset. KHO on antanut asiasta kaksi merkittävää linjausta:

KHO 20.5.1997 T 1235 (vuosikirja)

Yhtiö harjoitti sanomalehden julkaisutoimintaa ja se oli yhdessä 25 muun sanomalehdenkustantajan kanssa osakkaana yrityksessä, jonka toimialana oli osakkaidensa julkaisemien sanomalehtien mainos- ja ilmoitustilan myynti ja markkinointi. Yritys myi ja markkinoi mainos- ja ilmoitustilaa myös yhtiön julkaisemasta sanomalehdestä, minkä vuoksi yhtiö luovutti lehdestään mainos- ja ilmoitustilaa yritykselle veloituksetta. Luovutettu

tila käytettiin yrityksen myynti- ja markkinointitoiminnan tunnetuksi tekemiseen. Mainos- ja ilmoitustilan luovuttamisessa ei ollut kysymys palvelun ottamisesta tai luovuttamisesta yksityiseen kulutukseen tai liiketoiminnassa vähennyskeltvottomaan käyttöön eikä muutoinkaan yhtiön liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin. Kun lisäksi mainos- ja ilmoitustilaa saanut yritys käytti palvelun liiketoiminnassaan vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, kysymys ei ollut arvonlisäverolain 22 §:ssä tarkoitettua palvelun ottamisesta omaan käyttöön. Arvonlisäverolain säännöstä palvelun oman käytön verotuksesta tulkittiin Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) samaa asiaa koskevan 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan sanamuodon ja tavoitteen mukaisesti.

Niemisen ym. (2007) mielestä oman käytön verotuksen taustalla oleva neutraalisuustavoite ei edellytä verotusta tällaisessa tilanteessa. Tämä vastaa esimerkiksi tavaroiden veloituksetonta luovuttamista alihankkijan käyttöön.

KHO 29.10.2003 T 2656

Lentoyhtiö oli kehittänyt asiakkailleen järjestelmän, jossa järjestelmään kuuluva asiakas sai pisteitä lennoista ja järjestelmässä mukana olevien yhteistyökumppaneiden tietyistä palveluista. Kerättyään tietyn määrän pisteitä asiakkaalla oli oikeus erikseen määriteltyihin palkintoihin ja etuihin. Tarkoituksena oli saada asiakkaat keskittämään lentonsa yhtiön lennoille ja tätä kautta lisätä yhtiön myyntiä. Yhteistyökumppaneina oli muun muassa muita lentoyhtiöitä, hotelleja, matkatoimistoja ja autovuokraamoja. Yhtiö luovutti pisteitä vastaan ilmaislennoita ja yhteistyökumppanit luovuttivat sovittuja ilmaispalveluja. Yhteistyökumppanit lähettivät asiakkaan käyttämästä palvelusta arvonlisäverollisen laskun yhtiölle. Yhteistyökumppani maksoi yhtiölle myyntipalkkion. Kun yhtiö luovutti Plus-asiakkaalle kertyneitä pisteitä vastaan yhtiön lentoon kotimaassa oikeuttavan lipun veloituksetta, yhtiö otti palvelun arvonlisäverolain 22 §:ssä tarkoitettulla tavalla omaan käyttöön. Kun verovelvollinen luovutti palvelun vastikkeetta muutoin kuin omaan tai henkilökuntansa yksityiskäyttöön, kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdan mukaan oman käytön verotus tuli sovellettavaksi vain, jos luovutus tapahtui verovelvolliselle kuulumattomiin tarkoituksiin. Arvonlisäverolain 22 §:n säännös on direktiiviä yleisemmässä muodossa ja sen sanamuoto viittaa direktiiviä laajempaan oman käytön verotukseen. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-155/01, Cookies World ottaman kannan mukaan jäsenvaltiolla ei ole toimivaltaa säätää direktiiviä laajemmasta palvelujen oman käytön verotuksesta. Näin ollen ja ottaen huomioon, että arvonlisäverolakia tulkittaessa on valittava direktiivin Suomelle asettamien velvoitteiden mukainen tulkinta, korkein hallinto-oikeus tulkitsi arvonlisäverolain 22 §:ää siten, että yhtiön ei tullut suorittaa veroa palvelun vastikkeettomasta luovutuksesta, kun luovutus tapahtui

luovuttajan liiketoimintaan kuuluvaan tarkoitukseen. Yhtiön ei ollut suoritettava arvonlisäveroa myöskään yhteistyökumppaneilta ostamiensa palvelujen vastikkeettomasta luovuttamisesta asiakkaille. Yhtiöllä oli oikeus vähentää yhteistyökumppanien laskun sisältämä Suomen arvonlisävero.

Tapauksissa Suomen AVL sanamuodon soveltaminen sellaisenaan olisi voinut johtaa siihen, että oman käytön veroa olisi tullut suorittaa. KHO kuitenkin tulkitsi AVL 22 §:ää direktiivin mukaisesti siten, että yhtiöiden ei tullut suorittaa oman käytön veroa itse luovuttamistaan ilmaispalveluista, kun luovutus tapahtui yhtiön liiketoimintaan kuuluvaan tarkoitukseen. Jälkimmäisessä tapauksessa tilitysvelvollisuutta ei syntynyt, vaikka luovutuksensaajana oli yksityishenkilö, joka käytti palvelun yksityiskulutuksessaan. Saukon (2004: 45.) mielestä KHO:n ratkaisusta aiheutuu se, että yritysten on erittäin tärkeää arvioida esimerkiksi markkinointitoimien yhteydessä luovutetuista vastikkeettomista palveluista sitä, palvelevatko nämä todella yhtiön tarkoitusta.

Palveluiden oman käytön veroa on suoritettava siis silloin, kun palvelu luovutetaan vastikkeetta omaan tai henkilökunnan yksityiskäyttöön tai yrityksen toimintaan kuulumatomaan tarkoitukseen. Direktiivin mukaan tavaroiden vastikkeettomista luovutuksista on suoritettava oman käytön veroa myös silloin, kun luovutus kuuluu yrityksen toimintaan. (Kallio 2001: 160.) Tämän vuoksi tavaroiden ja palveluiden erottaminen toisistaan on verosuunnittelun kannalta erittäin tärkeää.

4.3.2. Alihintainen suoritus

Direktiivissä ei siis ole mainintaa alihintaisista suorituksista, vaan ainoastaan vastikkeettomista suorituksista. Tältä osin AVL:n säännöksiä joudutaan tulkitsemaan direktiivin mukaisesti. Euroopan Yhteisöjen tuomioistuin on antanut asiasta ennakkoratkaisun 20.1.2005 C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck, jonka mukaan oman käytön verotusta koskevia säännöksiä ei sovelleta, jos tavarain tai palvelun luovutuksesta on peritty vastike. Sillä, että peritty vastike alittaa luovutettujen tavarain tai palvelujen ostohinnan tai niiden omakustannushinnan, ei ole merkitystä. Tuomio on annettu Ruotsin arvonlisäverotusta koskevassa asiassa, mutta sen perusteella myöskään Suomen arvonlisäverolain oman käytön veroa koskevat säännökset eivät ole direktiivin mukaisia. Ratkaisussa oli kyse ruotsalaisen hotellin työntekijöilleen työpäivän aikana tarjoamista ateri-

oista. Työnantaja peri työntekijöiltä vastikkeen, joka alitti aterioiden valmistuksesta aiheutuvat kustannukset. Ruotsin arvonlisäverolain mukaan luovutettuihin aterioihin tuli soveltaa arvonlisäverolain oman käytön säännöksiä, mikäli peritty vastike alitti aterioiden ostohinnan tai käyttöönottohetken mukaisen omakustannushinnan. Ratkaisun mukaan veron perusteena pidetään tässä tapauksessa 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan yleissäännöksen mukaisesti verovelvollisen ostajalta tavarasta tai palvelusta vastaanottamaa todellista vastiketta eli hintaa, jonka työntekijä maksaa työnantajalle ateriasta. Koska hinta on pienempi kuin omakustannushinta, verotus on alhaisempi kuin oman käytön verotuksen tilanteessa. Tuomio koskee siis vain vastikkeellisia suorituksia, ei vastikkeettomia, joihin sovelletaan edelleenkin oman käytön verotuksen säännöksiä. (KPMG 2005, PWC 2005.)

KPMG:n (2005) mukaan asialla on merkitystä niille yrityksille, jotka luovuttavat työntekijöilleen henkilökuntaetuina tai muutoin tavaroita tai palveluita alihintaista korvausta vastaan. Jos yritys on jättänyt vähennyksen tekemättä näiden tavaroiden tai palveluiden ostoista tai suorittaman veroa oman käytön säännösten mukaisesti, yritys voi hakea palautusta kolmen vuoden ajan tilikauden päättymisestä lukien vähentämättä jääneestä tai liikaa suoritettua veron määrästä. Alihintaiset luovutukset voidaan kuitenkin arvonlisäverotuksen selkiintymisestä huolimatta tulkita työsuhhteessa oleville työntekijöille tuloverotuksessa palkaksi.

Elinkeinotoiminnassa on tavanomaista, että henkilökunta saa yrityksen myymistä tuotteista alennuksen. Henkilökunta-alennus voi olla huomattavan suurikin ilman, että maksettua vastiketta pidetään nimellisenä, jolloin luovutukseen sovellettaisiin oman käytön verotuksen sääntöjä. Seuraava KHO:n ratkaisu koski teleyrityksen henkilökunnalleen henkilökuntaetuna myöntämiä maksuvapautuksia puhelinliittymän perus-, asennus- ja siirtomaksuista:

KHO 27.11.2003 T 3038

Teleyritys A Oy:n koko henkilökunta oli saanut henkilökuntaetuna vapautuksen puhelinliittymän perusmaksusta sekä asennusmaksusta liittymää hankittaessa ja liittymän siirtomaksusta kerran vuodessa tehtynä. A

Oy oli veloittanut henkilökunnaltaan varsinaisista puheluista normaalin asiakashinnoittelun mukaisesti.

A Oy:n asiakkailtaan perimiä ja laskussa erittelemiä puhelinliittymän perus-, asennus- ja siirtomaksuja oli pidettävä osana asiakkaan telepalvelusta maksamaa kokonaishintaa. Asiakkailta telepalvelusta eri nimikkeillä perittävät maksut muodostivat taloudellisesti yhteenkuuluvan suoritekokoaisuuden, jonka verokohtelu määräytyi yhtenäisesti. Puhelinliittymän perus-, asennus- ja siirtomaksut olivat sellaisia varsinaisen telepalvelumaksun ohessa palvelun käyttäjiltä perittäviä maksuja, jossa asiallisesti oli kysymys telepalvelusuorituksen myynnistä. Koska puhelinliittymän perus-, asennus- ja siirtomaksuja vastaavia palveluja ei voitu erottaa kokonaisuutena myytävästä telepalvelusta, A Oy:n henkilökunnalleen antamia vapautuksia perus-, asennus- ja siirtomaksuista oli tarkasteltava henkilökunnalle annettuina, verollista telepalvelun myyntiä koskevana arvonlisäverolain 78 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuina alennuksina.

Asiakirjojen mukaan yhtiön henkilökunta oli saanut puhelinliittymän perusmaksun vapautuksen muodossa alennusta puhelinmaksuistaan keskimäärin noin 30 prosenttia. Vapautus asennus- ja siirtomaksuista oli kokonaislaskutukseen verrattuna merkitykseltään vähäinen. Kun otettiin huomioon esitetty selvitys eräille muille asiakkaille annetuista alennuksista, yhtiön henkilökunnaltaan puhelinmaksuista veloittamaa vastiketta ei voitu pitää käypää arvoa huomattavasti alempana saati nimellisenä vastikkeena. A Oy:n ei näin ollen ollut suoritettava arvonlisäveroa henkilökunnalleen antamista vapautuksista puhelinliittymän perus-, asennus- ja siirtomaksuista palvelun oman käytön säännösten mukaan. Jälkiverotus tilikaudelta 1.1.–31.12.1999.

KHO sovelsi päätöksessään ns. liittymisperiaatetta. Liittymisperiaatteen mukaan pääsuoritteiden verokäsittely määrää liitännäissuoritteiden verokäsittelyn. KHO:n mukaan puhelinliittymän perustaminen, asentaminen ja siirtäminen olivat osa yhtiön myymää telepalvelua, jolloin myös henkilökunnalle ilmaiseksi luovutetut palvelut olivat osa yhtenä kokonaisuutena pidettävää telepalvelua, eivät erillisiä palveluja. Henkilökunnalle annetut, eri puhelinmaksuista myönnettyt vapautukset olivat tämän vuoksi AVL 78 §:ssä tarkoitettuja alennuksia eikä AVL:ssä tarkoitettuja ilmaisluovutuksia. AVL 78 §:ssä säädetään oikaisueristä, jotka voidaan vähentää arvonlisäveron perusteesta. Lisäksi annettujen alennusten määrä kokonaislaskutukseen verrattuna oli vähäinen. Keskimäärin 30 %:n henkilökunta-alennuksista ei siten tullut suorittaa oman käytön veroa, koska palvelua ei kokonaisuus huomioiden luovutettu käypää arvoa huomattavasti alempana vastiketta vastaan. Salomaan ym. (2004: 66.) mukaan hyväksytty 30 %:n henkilökunta-alennus ei ole yleispätevä, vaan arvio on edelleen tehtävä tapauskohtaisesti. Aurasen (2007:

16.) ja KPMG:n (2006a: 124.) mielestä KHO:n ratkaisu on menettänyt merkitystä oman käytön verotuksen kannalta edellä käsitellyn Hotel Scandic Gåsabäck:n tapauksen vuoksi, koska EU-oikeuden mukaan oman käytön verotuksen säännöksiä ei voi soveltaa mihinkään vastikkeelliseen tavara- ja palveluluovutukseen.

4.4. Siirto vähennysrajoitteiseen tai muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön

4.4.1. Vähennysrajoitusten alainen käyttö

AVL 22.1 §:n 3 kohdassa säädetään, että palvelun oman käytön veroa on suoritettava silloin, kun palvelu suoritetaan tai muulla tavoin otetaan AVL 114 §:ssä tarkoitettuun vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön. Vähennysrajoitukset on käsitelty edellä kappaleessa 2.4.3. Säännös täydentää vähennysrajoitusta palauttamalla tehty vähennys tilanteissa, joissa palvelu on aluksi hankittu tai itse suoritettu vähennyskelpoiseen toimintaan, mutta sen käyttötarkoitus muuttuukin myöhemmin. Säännös koskee esimerkiksi tilannetta, jossa autokorjaamo huoltaa käyttöomaisuuteensa kuuluvaa vähennyskelpotonta henkilöautoa. Samoin arkkitehtitoimiston on suoritettava oman käytön veroa silloin, kun se suunnittelee itselleen uuden toimistorakennuksen, mutta rakennus otetaankin myöhemmin edustuskäyttöön. Suunnittelusta ei ole tarvinnut aiemmin suorittaa veroa, koska se on tapahtunut vähennyskelpoiseen tarkoitukseen.

4.4.2. Muu vähennyskelpoton käyttö

Palvelun oman käytön verotuksen aiheuttaa AVL 22.1 §:n 4 kohdan mukaisesti myös tilanteet, joissa liiketoimintaan kuuluva vähennyskelpoiseen toimintaan *ostettu* palvelu otetaan muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Tässä kohdassa tarkoitettu oman käytön verotus ei siis koske itse suoritettuja palveluja. Säännös tuli voimaan 1.1.1995, jolloin osittain verollista toimintaa harjoittavien yritysten sisäinen palvelutuotanto vapautettiin oman käytön verosta. Vapautusta perusteltiin sillä, että verollisten palveluiden siirtäminen verottoman toiminnan hyväksi oli usein käytännössä hyvin vai-

kea erottaa käsitteellisesti varsinaisen verottoman toiminnan osatoimintona pidettävistä suoritteista. (KPMG 2006a: 124.) Vapautus ei kuitenkaan koske kiinteistöhallintapalveluita, joiden verotusta on kiristetty muihin palveluihin verrattuna AVL 32 §:n säännöksellä. Itse tuotettujen palvelujen ottaminen vähennysoikeuden ulkopuoliseen käyttöön ei siten ole enää omaa käyttöä, ellei kysymys ole AVL 114§:n vähennysrajoitusten alaisesta käytöstä. Vähennysoikeuden ulkopuolisen käytön tilanteet on lueteltu kappaleessa 3.4.1. Tällaisia ovat mm. rahoitus- ja vakuutuspalvelut sekä terveyden- ja sairaanhoitopalvelut. Esimerkiksi rahoitusyhtiö, joka atk-osasto suorittaa palveluja sekä verollista leasingtoimintaa että verotonta rahoitustoimintaa varten, ei ole velvollinen tilittämään veroa atk-palvelujen suorittamisesta verottoman rahoitustoiminnan käyttöön. Toimintaa varten suoritettavat ostot ovat kuitenkin vähennyskeltottomia. (Äärilä ym .2002: 218-219.) Tässä suhteessa palveluiden oman käytön verotus eroaa tavaroiden omasta käytöstä. AVL 21 §:n 1 momentin mukaanhan myös itse valmistettujen tavaroiden siirto vähennysoikeuden ulkopuoliseen (muuhunkin kuin AVL 114 §:ssä tarkoitettuun) toimintaan on omaa käyttöä.

4.5. Henkilöstötarjoilu

Yritykset voivat halutessaan tukea työntekijöidensä lounasruokailua osallistumalla ruokailun kustannuksiin. Työnantaja on voinut järjestää työpaikkaruokailun jollakin seuraavista tavoista:

- työnantaja on itse perustanut tiloihinsa työpaikkaruokalan, jolloin työnantaja maksaa kaikki siitä aiheutuvat kustannukset. Työntekijä saa ruuan veloitusetta tai useasti alle omakustannushinnan
- sama kuin edellä mutta ruokala on ulkopuolisen hoidettavana
- ruoka tuodaan työpaikalle
- sopimusruokailu ulkopuolisen ravintolan kanssa
- työnantaja kustantaa työntekijöille lounaseteleitä

Henkilöstötarjoilun oman käytön verotus on laajempaa kuin muiden palvelujen. AVL 25a §:n mukaisesti henkilökunnalle luovutettu tarjoilupalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun tarjoilupalvelua ei luovuteta verollisen liiketoiminnan yhteydessä eikä vastaavia palveluja myydä ulkopuolisille. Normaali palvelujen oman käytön säännöshän edellyttää, että palvelu tehdään verollisen liiketoiminnan yhteydessä ja että vastaavia palveluita myydään myös ulospäin. Velvollisuus suorittaa oman käytön veroa koskee siis sellaisiakin elinkeinonharjoittajia, joiden varsinainen liiketoiminta jää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle, esimerkiksi pankkeja ja vakuutuslaitoksia. Oman käytön veroa on suoritettava myös silloin, vaikka tarjoilu ei kuuluisikaan myyntituotteisiin.

Henkilöstöruokailun oman käytön verollisuus tarkoittaa sitä, että verollista on pelkästään yritysten omalle henkilöstölle tapahtuva *vastikkeeton* tarjoilu. Aikaisemmin oma käyttö koski myös tilanteita, joissa työntekijä maksoi ruokailusta alhaisemman hinnan, kuin mitä Verohallituksen vahvistama ravintoedun raha-arvo oli. Euroopan Yhteisöjen tuomioistuimen 20.1.2005 antaman tuomion C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck (käsitelty edellä) myötä tämän merkitys on kuitenkin poistunut. Tuomiossaanhan EYTI katsoi, ettei oman käytön verotusta koskevia säännöksiä voida soveltaa aterialuovutuksiin tilanteissa, jossa työnantaja luovuttaa aterioita työntekijöilleen omakustannushinnan alittavaa vastiketta vastaan. 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaisesti palvelujen oman käytön verotus koskee vain vastikkeettomia palvelujen luovutuksia. Tästä syystä vastikkeellisia henkilöstöruokailun tilanteita ei käsitellä jatkossa, koska ne verotetaan normaalisti verollisena tarjoilupalvelun myyntinä. Kirjoitushetkellä Verohallinto ei ole vielä ohjeistanut, kuinka EYTI:n tuomiota sovelletaan kotimaiseen verotuskäytäntöön, mutta KPMG:n (2006a: 132.) mielestä ilman direktiivin 27 artiklan mukaista poikkeusluvan hakemista tuomion vaikutuksia ei voida jättää huomioimatta missään verohallinnon portaassa tai tuomioistuimessa.

Henkilöstöruokailun oman käytön verotus koskee siis tilanteita, joissa työntekijät saavat ateriat veloituksetta. Veron perusteena on tällöin palvelun tuottamisesta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset. Verohallinnon ohjeen (2002) mukaisesti verovelvollisella on oikeus oman käytön verotuksen laskelmassa käyttää välillisten kustannus-

ten osuutena määrää, joka on 22 % välittömien kustannusten määrästä. Veron määrä on 22 % tästä veron perusteesta.

Kun työnantaja tilittää oman käytön veroa veloituksettomista ruokailuista, työnantajalla on oikeus vähentää kaikki ruoan valmistamisesta, tarjoilusta sekä ruokalan ylläpidosta aiheutuviin kustannuksiin sisältyvät arvonlisäverot. Tämä sama koskee muuten verotonta toimintaa harjoittavia yrityksiä, esimerkiksi pankkeja ja vakuutuslaitoksia. (Äärilä ym. 2002: 426.)

Silloin kun aterioiden ilmainen luovutus liittyy yhtiön sisäiseen koulutus- tai neuvottelutilaisuuteen, oman käytön veroa ei makseta. Tällöin aterioiden luovutus ei tapahdu yksityiskäyttöön, vaan se liittyy yhtiön liiketoimintaan. Sama tilanne koskee myös yhtiön ulkopuolisten tahojen kanssa tapahtuvaa ruokailua silloin, kun kyseessä ei ole edustustilaisuus. Edustustilaisuushan on vähennysrajoitusten alainen, jolloin oman käytön veroa joudutaan maksamaan vähennetyistä kustannuksista, kun ne siirretään vähennyskelvottomaan käyttöön.

4.6. Rakentamispalvelun oma käyttö

Lähtökohtaisesti rakentamispalvelu on yksi arvonlisäverollinen palvelu muiden palvelujen joukossa. Rakentamispalvelujen verollisuutta koskeva nimenomainen säännös on kuitenkin sisällytetty Hallituksen esityksen perusteluiden (1993) mukaan selkeyden vuoksi AVL 29.1§:ään. Rakentamispalveluiden tuloksena syntyy usein kiinteistöinä arvonlisäverotuksessa pidettäviä rakennuksia tai palvelut kohdistuvat kiinteistöihin, jonka omistus- tai hallintaoikeus myydään asiakkaalle yhdessä palvelun kanssa. Kiinteistöjen myynti on kuitenkin säädetty AVL 27 §:ssä arvonlisäverottomaksi. Siksi rakentamisen verotuksessa on otettu käyttöön muusta arvonlisäverotuksesta poikkeavia ratkaisuja, jotta rakentamispalvelut tulisivat verotettua myös silloin, kun uudisrakentamistyö tosiasiaassa sisältyy verottomaan kiinteistökauppaan. (Auranen 2003: 92.) Rakentamispalveluiden arvonlisäverotus hoidetaan tällöin oman käytön verotuksen kautta, jolloin verotus voi perustua neljään vaihtoehtoiseen pykälään (22, 31, 31a tai 32 §).

AVL 22 § on oman käytön verotuksen pääsäännös, AVL 31 § sisältää varsinaisen omaan lukuun rakentamisen, AVL 31a § koskee itselle muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen rakentamisen omaa käyttöä sekä AVL 32 § kiinteistöhallintapalvelujen omaa käyttöä. Lisäksi kyseeseen voi tulla AVL 33 §:n tilanteet, jolloin rakennettu tai perusparannettu kiinteistö myydään tai siirretään muuten vähennyskelvottomaan käyttöön. Tällöin kiinteistöstä tehdyt vähennykset joudutaan palauttamaan oman käytön verotuksen kautta.

Pikkujämsä löytää (2001: 437) kaksi syytä rakentamisen erityiselle verokohtelulle ja säännösten monimuotoisuudelle: ensiksi, koska kiinteistönluovutukset ovat pääsääntöisesti verottomia, jäisi suuri osa tosiasiallisista rakentamispalveluiden myynneistä ilman erityissäännöksiä veron ulkopuolelle, koska rakentamispalvelu luovutetaan usein rakennuksena eli AVL:n tarkoittamassa mielessä tavarana. Nyt lainsäätäjä on varmistanut, että ainakin rakentamiskustannuksia vastaavan suuruinen verotulo kertyy valtiolle. Toiseksi, kilpailuneutraliteettitekijöiden merkitys on nähty rakentamisolalla niin merkittäväksi, että itse tuotettujen rakentamispalveluiden laaja verottaminen on perusteltua.

4.6.1. Pääsäännön mukainen oma käyttö

Edellä kappaleessa 4. käsitelty AVL 22 §:n yleissäännös on myös rakentamispalveluiden oman käytön pääsäännös, jota muut säännökset täydentävät tilanteissa, joissa se ei sovellu. Yleissäännöksen perusteellahan oman käytön veroa joudutaan suorittamaan, jos elinkeinonharjoittaja ottaa palvelun suoraan yksityiseen kulutukseen, luovuttaa palvelun vastikkeetta tai huomattavasti alle käyvän arvon, siirtää palvelun AVL 114 §:n mukaan vähennyskelvottomaan käyttöön tai ottaa ostetun palvelun muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Lisäksi edellytyksenä on se, että ostetusta palvelusta on voitu tehdä vähennys tai itse suoritettu palvelu on suoritettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä ja että elinkeinonharjoittaja myy vastaavia palveluja ulkopuolisille.

Itse suoritettujen palvelujen osalta oman käytön verotus on Hallituksen esityksen perusteluiden mukaan (1993) rakentamispalvelujen kohdalla muita palveluja laajempisiten, että kaikkien rakentamispalvelujen katsotaan vastaavan toisiaan. Esimerkiksi

maalausyritys on verovelvollinen työsuhdeasuntojen korjauksen yhteydessä itse suorittamistaan varsinaisista rakennustöistä. Vastaavasti rakennusurakoita myyvän yrityksen on suoritettava veroa itse suorittamistaan työsuhdeasunnon suunnittelutöistä, vaikka se ei myisi suunnittelutöitä ulkopuolisille.

Kiinteistö on suoraan mainittu AVL 114.1 §:n kohdassa, joka koskee verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asuntona, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana käytettävää kiinteistöä. Näihin kohdistuvat rakentamispalvelut aiheuttavat siis pääsäännön mukaisen oman käytön verotuksen. Lisäksi kiinteistöön voi tulla sovellettavaksi 3 kohdan mukainen käyttö edustustarkoitukseen. Suoraan AVL 22 §:n nojalla voidaan omasta käytöstä verottaa siis esimerkiksi rakennusliikettä, joka rakentaa itselleen edustustilat. (Pikkujämsä 2001: 438.)

4.6.2. Omaan lukuun rakentaminen

Rakentamispalveluiden oman käytön verotusta on laajennettu palveluiden normaalin oman käytön verotuksen tilanteiden (AVL 22§) ulkopuolelle valtion verotulojen turvaamiseksi sellaisissa tilanteissa, jossa rakentamispalvelun luovutus liittyy yhteen verottoman kiinteistöluovutuksen kanssa tai jossa rakentamispalvelu myydään määräysvaltaiselle ostajalle. Nämä kaksi eri tapausta on määritelty 31.1 §:ssä. (KPMG 2006: 174.) Sen mukaisesti rakentamispalvelun omalla käytöllä tarkoitetaan tilanteita, joissa elinkeinonharjoittaja rakentaa tai rakennuttaa hallinnassaan olevalle maa-alueelle rakennuksen myyntiä varten tai elinkeinonharjoittaja myy uudisrakentamiseen liittyvän rakentamispalvelun sellaiselle asunto- tai kiinteistöyhtiölle, jossa sillä on määräysvalta urakkasopimusta tehtäessä. Lakiteknisesti kysymyksessä on rakentamispalvelun oman käytön verotus, vaikka rakennustyötä ei itse asiassa oteta rakennusliikkeen omaan käyttöön. Näitä tapauksia kutsutaan omaan lukuun rakentamiseksi. Verotus ei kummasakaan tapauksessa perustu rakennustyöstä veloittettavaan hintaan, vaan rakennustyöstä rakennusliikkeelle aiheutuviin kustannuksiin. Siksi rakennusliikkeen rakennustyöstä saama kate jää verottomaksi. (Äärilä ym. 2002: 297.)

Neutraalisuusvaatimuksesta johtuva muita palveluja laajempi rakentamispalveluiden oman käytön verotus on toteutettu siten, että rakentamispalveluja tavalla tai toisella tuottavan verovelvollisen on suoritettava AVL 31.2 §:n mukaisesti veroa omasta käytöstä, vaikka ei myisikään vastaavia palveluja ulkopuolisille. Yleissäännön mukaisesti palvelun oman käytön veroa joudutaan suorittamaan vain silloin, kun elinkeinonharjoittaja myy vastaavia palveluja ulkopuolisille. Iivosen mukaan (2000: 25.) tällä oman käytön laajennuksella ja viittauksella omaan lukuun rakentajiin tarkoitetaan sellaista rakennusalan yritystä, joka ei yleensä myy vastaavia rakentamispalveluja ulkopuolisille, vaan joka harjoittaa ainoastaan omaan lukuun rakentamista. Lainkohta laajentaa sanamuotonsa mukaan rakentamispalvelun oman käytön verotuksen niihin harvalukuisiin rakentamialalla toimiviin yrityksiin, jotka eivät myy rakentamispalveluja lainkaan ulkopuolisille ja jotka ilman AVL 31.1 §:ää eivät olisi lainkaan arvonlisäverovelvollisia.

4.6.2.1. Rakennuksen rakentaminen hallinnassa olevalle maa-alueelle myyntiä varten

AVL 31.1 §:n 1 kohdan mukaan rakentamispalvelu on otettu omaan käyttöön silloin, kun elinkeinonharjoittaja rakentaa tai rakennuttaa hallinnassaan olevalle maa-alueelle rakennuksen tai pysyvän rakennelman myyntiä varten. Tässä ns. varsinaisessa omaan lukuun rakentamisessa on rakennusliike tai muu rakennuksen rakentaja tai rakennuttaja siis hallitsee maa-aluetta joko vuokra- tai omistusoikeuden perusteella ja rakentaa, itse tai rakennuttaa ulkopuolisia rakennusliikkeitä hyväksi käyttäen, rakennuksen tai rakennelman myyntiä varten. (Kallio ym. 2002: 119.) Oman käytön verotus johtuu tässä tapauksessa lähinnä teknisistä syistä. Kun esimerkiksi rakennusliike hankkii maa-alueen, rakentaa sille rakennuksen ja myy rakennuksen maapohjineen, kauppahinta jouduttaisiin jakamaan verottoman maapohjan ja verollisen rakennustyön osuuteen. Tällaisen jaon tekeminen olisi vaikeaa sekä verovelvolliselle että viranomaiselle ja aiheuttaisi vaikeasti ratkaistavia tulkintariitoja. Koska rakennus pitää tällaisissakin tilanteissa saada verotuksen kohteeksi, tarkoituksenmukaisimpana ratkaisuna on pidetty, että tilanteeseen sovelletaan rakentamispalvelujen oman käytön verotusta. (Nieminen ym. 2007.)

Hallituksen esityksen perusteluiden mukaan (1993) rakennuttajan käsite on otettu rajanvetovaikeuksien vuoksi mukaan lakitekstiin. Siksi säännös soveltuu kaikkiin elinkeinonharjoittajiin tämän päätoimialasta riippumatta, vaikka elinkeinonharjoittaja ei myisiäkään rakentamispalveluja ulkopuolisille. Se laajentaa oman käytön verotuksen siis tilanteisiin, joissa yritys harjoittaa vain sinänsä verotonta rakennusten myyntiä valmiina. (Pikkujämsä 2001: 438.) Laajennus johtuu neutraalisuussyistä. (Nieminen ym. 2007.) Ilman tätä erityissäännöstä rakentaja saattaisi suhteellisen helposti siirtää rakentamispalvelun tulosta verottomaksi myydessään samalla kertaa maan omistuksen tai vuokrasopimuksen. (KPMG 2006a: 174.) Kallion ym. mukaan (2002: 120) pykälän omaan lukuun rakentamisesta on myös kyse esimerkiksi silloin, kun elinkeinonharjoittaja rakennuttaa hallitsemalleen tontille rakennuksen tarkoituksenaan luovuttaa rakennus tontteineen apporttina perustettavaan kiinteistöyhtiöön, koska apporttiluovutus rinnastetaan myyntiin. Samoin säännöstä voidaan soveltaa mm kiinteistöleasingtapauksissa, kun myyjä rakentaa uudisrakennuksen hallitsemalleen maa-alueelle ja vuokramiehellä on velvollisuus lunastaa rakennus maapohjineen vuokrakauden päättyessä. (Nieminen ym. 2007.)

AVL 31.1 §:n 1 kohdan erityissäännöksen perusteella rakentamisen täytyy tapahtua myyntiä varten. Tällöin elinkeinonharjoittaja myy uudisrakentamisen jälkeen rakennuksen tai pysyvän rakennelman maapohjineen kokonaisuutena ostajalle ilman, että rakennusta on käyttöön otettu. Lakitekstissä ei kuitenkaan puhuta uudisrakentamisesta, vaan ainoastaan rakentamisesta myyntiä varten. Iivosen mielestä (2000: 35.) tämä tarkoittaa sitä, että rakennusta ei ole tarkoitettu otettavaksi rakentajan tai rakennuttajan omaan käyttöön. Koko AVL:in ei sisälly uudisrakennuksen tai uudisrakentamispalvelun määritelmää. Rakennuslain (130 §) mukaan uudisrakennuksena pidetään paitsi kokonaan uutta rakennusta, myös lisärakennusta. Rakennuslain uudisrakennusta koskevia säännöksiä sovelletaan myös uudestaan rakentamiseen sekä rakennuksen sisärakenteiden sellaiseen muuttamiseen tai muihin muutoksiin, jotka ovat uudestaan rakentamiseen verrattavia. Koska AVL:ssa käytetään rinnakkain uudisrakentamisen ja perusparantamisen käsitteitä, todennäköistä lienee, että AVL:ssa uudisrakennuksella tarkoitetaan vain täysin uutta rakennusta ja lisärakennusta. (Kallio ym. 2002: 123)

AVL 31.1 §:n 1 kohdan erityissäännös kohdistuu siis vain uudisrakentamiseen liittyvien rakentamispalvelujen luovutukseen. Säännöstä ei sovelleta silloin, kun ostetaan rakennus tontteineen ja rakennus saneerataan myytäväksi. Tällöin rakentamispalveluiden oman käytön verotus perustuu myöhemmin käsiteltävään AVL 31a §:n tai 32 §:n kiinteistöhallintapalveluiden säännöksiin. Verokohtelu on kuitenkin molemmissa tapauksissa sama.

4.6.2.2. Perustajarakentaminen

AVL 31.1 §:n 2 kohdan perusteella rakentamispalvelun omaksi käyttöksi katsotaan myös se, kun elinkeinonharjoittaja myy uudisrakentamiseen liittyvän rakentamispalvelun sellaiselle asunto- tai kiinteistöosakeyhtiölle, jossa sillä on määräysvalta urakkasopimusta tehtäessä. Tämä kohta tarkoittaa ns. perustajarakentamista eli gryndausta. Perustajarakentamisessa rakennusliike perustaa asunto- tai kiinteistöosakeyhtiön, merkitsee sen osakkeet ja mahdollisesti myy tai hankkii yhtiölle maa-alueen sekä myy sitten yhtiölle rakennuksen suunnittelun ja rakentamiskustannukset sen kanssa tekemiensä sopimusten perusteella. Varsinaisen tulonsa perustajarakentaja saa myydessään valmiin rakennuksen omistajaksi tulevan yhtiön osakkeita ulkopuolisille eli tavallisesti rakennuksen tuleville asukkaille tai kiinteistöihin sijoitettaville tai sijoitettaville yrityksille, yhdistyksille tai säätiöille. Maapohjan ja osakkeiden myynti on verotonta, kun taas rakentamispalvelun myynti on periaatteessa verollista. Rakentamispalvelun myyntihinnan käyttäminen veron laskentaperusteena voisi kuitenkin aiheuttaa ongelmia, koska perustajarakentaja voi jakaa kokonaishinnan haluamallaan tavalla rakennusurakan, osakkeiden ja mahdollisen maa-alueen kesken. Valvonta- ja laskentavaikeuksien välttämiseksi perustajarakentamista ei veroteta rakentamispalvelun myyntinä vaan rakentamispalvelun tuottamisena omaan käyttöön. (Anttila ym. 1996: 189-190, Pipatti 2001: 12.)

Jotta perustajarakentamiseen liittyvää AVL 31.1 §:n 2 kohtaa voitaisiin soveltaa rakentamispalvelun oman käytön verotuksena, kaikkien siinä lueteltujen edellytysten tulee täyttyä yhtä aikaa:

- myydyin hyödykkeen tulee olla rakentamispalvelu

- kyseessä on oltava uudisrakentamiseen liittyvät rakentamispalvelu
- rakentamispalvelun myynnin on tapahduttava asunto- tai kiinteistöosakeyhtiölle
- rakentamispalvelun myyjällä on oltava tilaajayhtiössä määräysvalta urakkasopimusta tehtäessä.

Rakentamispalvelu on määritelty kappaleessa 2.3.2. Vaikka itse rakennustyö suoritettaisiinkin aliurakoitsijoilla, rakennuttajapalvelut ovat AVL:n terminologian mukaan myös rakentamispalveluita ja siten niiden myynti on yhtäläillä rakennuspalvelun omaan käyttöön ottoa. (Kallio ym. 2002: 120.) Lain kohtaa ei voida soveltaa esimerkiksi silloin, kun vanha teollisuusrakennus saneerataan asunnoiksi perustettavalle yhtiölle, koska kyseessä ei ole uudisrakentaminen. (Pikkujämsä 2001: 446.) Koska säännöksen soveltaminen edellyttää ostajalta osakeyhtiömuotoa, perustajaurakointi esimerkiksi osuuskuntamuotoiselle kiinteistön omistajalle ei edes teoriassa voi olla rakentamispalvelun omaan käyttöön ottoa. (Kallio ym. 2002: 120.)

Edellytyksistä tärkein on rakentamispalvelun myyjän määräysvalta tilaajayhtiössä urakkasopimusta tehtäessä. Juuri tämä tekee rakentamisesta gryndausta. Lainkohdan soveltaminen ei siis edellytä, että rakennustyön suorittaja omistaa kaikki asunto- tai kiinteistöyhtiön osakkeet, vaan riittävää on, että rakennustyön suorittajalla on yhtiössä määräysvalta. Hallituksen esityksen perusteluiden (1993) mukaan määräysvalta on yleensä olemassa silloin, kun rakennusliikkeellä on osake-enemmistö. Anttilan ym. mielestä (1996: 190.) rakennusyriyksellä voitaneen katsoa olevan määräysvalta yhtiössä myös silloin, kun se omistaa osake-enemmistön omistamansa tytäryhtiön kautta. Äärilän ym. (2002: 298.) mukaan määräysvallalla tarkoitettaneen tässä yhteydessä samaa kuin KPL 1 luvun 5 §:ssä, joten myös yhtiöjärjestykseen tai osakassopimukseen perustuva valta nimittää enemmistö yhtiön hallituksen jäsenistä muodostaa AVL 31 §:ssä tarkoitetun määräysvallan. Määräysvaltaa koskevaa lainkohtaa ei oikeuskäytännössä ole tulkittu aivan kirjaimellisesti, vaan sen on katsottu soveltuvan myös tilanteisiin, jotka tosiasiallisesti täyttävät säännöksessä tarkoitetun perustajarakentamisen tunnusmerkit ja joihin liittyy perustajaurakoinnille ominainen mahdollisuus verotukseen edullisesti vaikuttavalla tavalla kohdentaa perustajarakentajan voitto eri oikeustoimien kesken. Perustajarakentajan oman käytön verotusta on sovellettu esimerkiksi KHO:n ratkaisussa

29.4.1998 T 727 rakennusliikkeeseen, joka rakensi asunto-osakeyhtiölle ennestään olevan asuinrakennuksen lisäksi toisen rakennuksen, jonka huoneistojen hallintaan oikeutuvat osakkeet rakennusliike omisti urakkasopimusta tehtäessä. Asiassa ei katsottu olevan merkitystä sillä, että rakennusliike ei tuossa vaiheessa omistanut osake-enemmistöä eikä sillä muutoinkaan ollut määräysvaltaa koko asunto-osakeyhtiössä. (Nieminen ym. 2007.)

Rakennusliikkeellä on oltava määräysvalta nimenomaan urakkasopimusta tehtäessä. Vaikka perustetun yhtiön osakkeet myytäisiin pois välittömästi urakkasopimuksen tekemisen jälkeen, sovelletaan urakkaan omaan lukuun rakentamista koskevia säännöksiä. Jos taas osakkeet on myyty pois jo ennen urakkasopimuksen tekemistä tai rakennusliike ostaa ne vasta urakkasopimuksen tekemisen jälkeen, urakkaan sovelletaan normaaleja urakointia koskevia säännöksiä. (Äärilä ym. 2002: 298.) Koska perustajaurakoinnissa tilitettävän veron määrä yleensä jää normaalia palvelun myyntiä alhaisemmaksi (veroa ei tilitetä katteen osalta), veroviranomaiset voivat puuttua tilanteeseen veronkiertosäännöksen perusteella, jos urakkasopimuksen syntymishetken omistustilanne ei ole aito tai esimerkiksi sopimuksen päiväys ei vastaa todellisia olosuhteita. (Kallio ym. 2002: 121.)

4.6.3. Itselle rakentaminen muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön

AVL 31a §:n perusteella rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun elinkeinonharjoittaja, joka myy rakentamispalveluja ulkopuolisille tai harjoittaa 31 §:ssä tarkoitettua toimintaa, suorittaa palvelun muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Tämä säännös täydentää rakentamispalveluiden oman käytön osalta palveluiden oman käytön pääsääntöä AVL 22.1 §:n 4 kohta, jota on selostettu kappaleessa 4.4.2. Pääsäännön mukaan verovelvollisen itse suorittaman palvelun ottaminen vähennykseen oikeuttamattomaan tarkoitukseen yritystoiminnan sisällä ei enää automaattisesti aiheuta oman käytön verotusta, elleivät 22 §:ssä säädetyt muut edellytykset täyty tai tapaukseen voida soveltaa 32 §:n mukaista kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotusta.

Rakennusalan yritysten kohdalla oman käytön verotus katsottiin kuitenkin verotuksen neutraalisuuden kannalta tarpeelliseksi säilyttää myös tilanteessa, jossa rakennusliike tai muu rakentamispalveluita myyvä elinkeinonharjoittaja kunnostaa ilmaiseksi vanhan rakennuksen myyntiä tai verotonta vuokrausta varten tai rakentaa uuden verottomaan vuokrauskäyttöön eli verotonta ja siksi vähennykseen oikeuttamatonta käyttöä varten. AVL 31a §:llä siis säilytettiin rakennusliikkeen oman käytön verollisuus myös silloin kuin käyttötarkoitus ei kuitenkaan ollut yksityiskäyttö tai erikseen vähennyskiellon alainen. (KPMG 2006a: 177.)

4.6.4. Oman käytön veron peruste

Rakentamispalvelun oman käytön veron peruste määräytyy yleisten sääntöjen mukaan. AVL 75 §:n perusteella otettaessa palvelu omaan käyttöön veron peruste on ostetun palvelun ostohinta tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta sekä itse suoritetusta palvelusta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset. Oman käytön tilanteessa veroa ei siis tilitetä katteen osalta, mutta toisaalta vero tilitetään hankkeen kustannusten perusteella, vaikka palvelusta ei saataisi edes omakustannushintaa. Suoritettujen veron määrää ei myöskään voida oikaista luottotappiolla tai myynnin oikaisuerillä. Oman käytön veron peruste ei myöskään sisällä veron osuutta.

Koska veroa joudutaan tilittämään arvosta, joka ylittää palvelun käyvän arvon (vrt. kappale 4.3.2. Alihintainen suoritus), säännöksen direktiivin mukaisuutta ei ole pidetty kiistattomana. KHO on kuitenkin ratkaisussaan 18.3.2004 T 638 ATK katsonut, että veron perusteena on pidettävä rakentamisen välittömiä ja välillisiä kustannuksia silloinkin, kun asunto-osakeyhtiön osakkeet myydään toteutuneita kustannuksia alemmalla hinnalla. Tapauksessa katsottiin, ettei myöskään urakkasopimuksen mukaista urakkahintaa, joka oli toteutuneiden kustannusten määrää alhaisempi, voitu pitää suoritettavan arvonlisäveron perusteena. KHO ei pitänyt ennakkoratkaisun pyytämistä EY:n tuomioistuimelta tarpeellisena. (KPMG 2006a: 362-363.)

Veron perusteeseen luetaan kaikki rakentamispalvelusta aiheutuneet kustannukset, olipa kysymys uudisrakennuksen rakentamisesta tai sitä vähäisemmästä rakentamistyöstä.

Tällaisia kustannuksia ovat esimerkiksi maaperätutkimukset, rakennuksen pohjatyöt, rakennustekniset työt, pihatyöt, suunnittelu ja valvonta sekä rahoituksesta ja vakuutusista aiheutuneet kustannukset. (Nieminen ym. 2007.) Veron perusteeseen ei lueta sellaisia kustannuksia, jotka syntyvät muusta kuin rakennustyöstä. Tällaisia veron perusteen ulkopuolelle jääviä kustannuksia ovat mm. tontin hankinnasta ja muodostamisesta syntyvät kustannukset, asunto- tai kiinteistöyhtiön perustamiseen ja sen hallintoon liittyvät kulut ja osakkeiden myyntiin liittyvät kulut. (Pipatti 2001: 15, Kallio ym. 2002:124.) Veron perusteeseen ei myöskään lueta asunto- tai kiinteistöyhtiön puolesta maksettavia eräiä, joita ovat mm. kiinteistön muodostuksesta aiheutuvat erät kuten lohkominen, tontin mittaus, tms. kuluista aiheutuvat erät. Myöskään rakennuslupakustannuksia eikä tilaajan nimiin otetun rakennusluoton kustannuksia lueta veron perusteeseen. (Rakennusteollisuuden Keskusliitto 2001: 23.) Hallituksen esityksen perusteluiden (1993) mukaan näitä kustannuksia ei lueta veron perusteeseen, koska ne olisivat verottomia myös hankittaessa rakentamispalvelu ulkopuoliselta.

Jälki- ja takuutöillä ei ole vaikutusta veron perusteeseen, koska niistä ei erikseen veloiteta tilaajaa, vaan ne sisältyvät urakan tai muun rakennussopimuksen hintaan. Kun vero suoritetaan oman käytön verotuksena, tällaisista töistä aiheutuvat välittömät ja välilliset kustannukset kuuluvat sen sijaan veron perusteeseen. (Nieminen ym. 2007.)

4.6.4.1. Välittömät kustannukset

Välittömillä kustannuksilla tarkoitetaan tiettyyn rakennusprojektiin suoraan kohdistuvia kustannuksia. Tällaisia ovat esimerkiksi rakennuksen maapohjaan kohdistuvat työt, rakennusmateriaalien ostohinnat tai valmistuskustannukset, työmaan työntekijöille ja työnjohdolle maksetut palkat sosiaalikustannuksineen, rakennustyön alihankinnat, korvaukset suunnittelusta ja valvonnasta, rahdit sekä ulkopuolisille maksetut rakennuskoneiden vuokrat. (Äärilä ym. 2002: 299-300.)

Ulkopuoliselta ostettujen rakennusmateriaalien ja alihankintojen suhteen rakennusliikkeellä on kaksi vaihtoehtoa. Se voi tehdä verollisista ostoista vähennyksen ja laskea ne mukaan omaan käytön veron perusteeseen. Toisaalta se voi jättää näistä ostoista vähen-

nyksen tekemättä, jolloin niitä ei tarvitse lukea mukaan oman käytön veron perusteeseen. Tästä aiheutuu kuitenkin haitallista veron kertaantumista tilanteessa, jossa ostajalla on oikeus vähentää rakentajan omana käyttönä suorittama vero (käsitellään tarkemmin kappaleessa 4.6.6.). Siksi sekä Kallio ym. (2002: 125.) että Nieminen ym. (2007) eivät suosittele vähennyksen tekemättä jättämistä ainakaan tällaisissa tapauksissa.

Rakentamisessa saatetaan käyttää aliurakoitsijana itsenäistä yrittäjää, joka esimerkiksi vähäisen liiketoiminnan harjoittajana ei ole arvonlisäverovelvollinen. Tällaisen ostetun palvelun arvo sellaisenaan kuuluu veron perusteeseen eli perustajarakentaja maksaa siitäkin arvonlisäveron. (Pipatti 2001: 14.) Sama koskee myös muita välittömiä hankintoja, jotka eivät sisällä arvonlisäveroa.

4.6.4.2. Välilliset kustannukset

Hallituksen esityksen perusteluiden (1993) mukaan välillisinä kustannuksina tarkoitetaan kaikkia muita rakentamispalveluun kohdistuvia, sekä muuttuvia että kiinteitä välillisiä kustannuksia. Tällaisia ovat mm. hallinto- ja varastohenkilöstölle maksetut palkat, rakennustutkimus- ja muut tutkimuskustannukset, kustannukset omista kuljetuksista, koneiden ja laitteiden poistot ja huoltokustannukset, työkalukustannukset ja vakuutus- kustannukset. Välilliset kustannukset voidaan kohdistaa projekteihin laskemalla ne kaavamaisena osuutena hankkeen välittömien kustannusten määrästä.

Normaalisti veron perusteeseen huomioitavia vakuutuskustannuksia ovat hallituksen esityksen perusteluiden (1993) mukaan koneiden ja laitteiden ym sekä rakennuskohteen työmaa- ja takuuajaisesta vakuuttamisesta aiheutuvat kustannukset. Tiettyyn rakennuskohteeseen otetut vakuutukset eivät kuitenkaan ole välillisiä kustannuksia. Rakennusalan yleisten sopimusehtojen mukaan urakoitsija on velvollinen ottamaan rakennuskohteelle vakuutuksen tilaajan nimiin. Tällaiset vakuutukset ovat läpikulkuerän luonteisia ja jäävät veron perusteen ulkopuolelle. (Pikkujämsä 2001: 458.) Perustajarakentaja joutuu lisäksi ottamaan rakennuskohteelle asuntokauppain edellyttämän vakuuden kattamiseksi otetun suorituskyvyttömyysvakuutuksen sekä virhevakuutuksen. Virheva-

kuutuksesta maksettavan ns. RS-takausprovision ja suorituskyvyttömyysvakuutuksen kustannukset kuuluvat KHO:n päätöksen 5.2.2004 T 208 vuosikirja perusteella AVL 75 §:n oman käytön veron perusteeseen. KHO katsoi, että tässä tapauksessa, jossa asunto-kauppalaissa tarkoitettu perustajaosakas toimi itse perustajarakennuttajana, mainitut erät liittyivät läheisemmin perustajaosakkaan suorittamaan rakentamispalveluun kuin asunto-osakkeiden myyntiin, ja olivat siten rakentamispalvelun veron perusteeseen luettavia eriä. RS-palkkiot, jotka liittyvät läheisemmin verottomaan osakkeiden myyntiin kuin rakentamiseen, eivät sitä vastoin ole veron perusteeseen luettavia kustannuksia (Keskusverolautakunnan ratkaisu 13.11.2002 N:85, tältä osin asiasta ei ole valitettu KHO:een).

Välillisten kustannusten osuus lasketaan käytännössä usein edellisen vuoden toteutuneiden tietojen perusteella (%-osuus välittömistä kustannuksista). Tämä saattaa kuitenkin aiheuttaa virheellisen tuloksen alalle tyypillisten volyymivaihteluiden vuoksi. Siksi on syytä tarkastella välillisten kustannusten osuutta pitemmällä tähtäimellä esimerkiksi 2-5 vuoden liukuvana keskiarvona. Välillisten kustannusten osuuden laskeminen on kuitenkin hyvin yrityskohtaista riippuen esimerkiksi yrityksen koosta, kulurakenteesta, toimialajaosta ja sovellettavasta kustannuslaskentamenetelmästä. Välillisten kulujen osuus on aina voitava osoittaa laskelmin. Karkeana arvioina välillisten kulujen osuus välittömistä kuluista vaihtelee noin 4-6 %:n välillä. (Rakennusteollisuuden Keskusliitto 2001: 24-25.) On kuitenkin huomattava, että laskettu prosenttiosuus ei saa sisältää katetta, koska katteen kuuluu jäädä verottomaksi. (Äärilä ym. 2002: 300.)

4.6.5. Oman käytön veron ajallinen kohdistaminen

Rakentamispalvelujen oman käytön veron ajallinen kohdistaminen määräytyy AVL 16 ja 135 §:in mukaan. Niiden perusteella rakentamispalveluiden oman käytön vero on suoritettava itse suoritetusta rakentamispalvelusta sitä mukaa kun palvelu valmistuu, eli kalenterikuukausittain rakennustyön edistyessä kunakin kuukautena käytettyjen tarvikkeiden ja maksettujen palkkojen perusteella. Ostetuista rakentamispalveluista tilitetään oman käytön vero siltä kuukaudelta, jonka aikana palvelu on vastaanotettu. Ennakkomaksuista kuitenkin vero tilitetään jo maksukuukaudelta. (KPMG 2006a: 87.) Prosent-

tiosuutena välittömistä kustannuksista laskettavat välilliset kustannukset kohdennetaan samalle kuukaudelle kuin niitä vastaavat välittömät kustannukset. (Nieminen ym. 2007.) Sillä seikalla, milloin rakennustyön ostaja maksaa rakennustyöstä tai milloin työ luovutetaan tilaajalle, ei ole merkitystä tilitysajankohtaan. Rakennuksen takuuajana veloitusta tehtävistä takuutöistä vero tilitetään siltä kuukaudelta, jonka aikana työt tehdään. (Äärilä ym. 2002: 301.) Oman käytön veroa aletaan suorittaa siltä kuukaudelta, jonka aikana varsinainen rakennustyö alkaa. Tälle kuukaudelle kohdistetaan myös ne kustannukset, jotka ovat syntyneet ennen rakentamistyön aloittamista, esimerkiksi suunnittelu- ja hallintokustannukset. (Nieminen ym. 2007.)

4.6.6. Ostajan erityinen vähennysoikeus

Lähtökohtaisesti kaikkiin verolliseen liiketoimintaan liittyviin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero voidaan vähentää. Yleisten vähennysoikeutta koskevien AVL 102.1 §:n 1 kohdan periaatteiden mukaisesti vähennyskelpoista on kuitenkin vain se vero, jonka tavaran tai palvelun myyjä suorittaa myynnistään. Rakennuksen tai rakentamispalvelun ostajan vähennysoikeus muodostuu siitä verosta, jonka myyjä on velvollinen suorittamaan. Jos myyjä on verovelvollinen normaalien säännösten mukaan, esimerkiksi korjaus- tai huoltopalvelun myynnistä, myyjä on velvollinen merkitsemään laskuun siihen sisältyvän arvonlisäveron määrän ja ostajan vähennysoikeus perustuu tähän avoimen veron määrään. (KPMG 2006a: 478.)

Ostettaessa rakennus yhdessä sen tontin kanssa kauppaan ei kuitenkaan sisälly avointa veroa, koska myyjä suorittaa arvonlisäveron oman käytön säännösten kautta (AVL 31.1 § 1 kohta). Samoin perustajaurakoitsija maksaa veroa suorittamiensa rakentamispalveluiden oman käytön perusteella (AVL 31.1 § 2 kohta). Veron perusteena ovat siten palvelun myyjän omat kustannukset, ei rakentamispalvelun ostajalta veloittava hinta. Tästä johtuen AVL 103 §:ssä on erikseen säädetty verovelvollisen ostajan vähennysoikeudesta: verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten ostamastaan kiinteistöstä tai rakentamispalvelusta sen veron, jonka myyjän on kiinteistöllä suoritettava rakentamispalvelusta 31 tai 31a §:n mukaan suoritettava, jos kiinteistöä ei ennen myyntiä ollut otettu myyjän käyttöön. (Kallio ym. 2001: 95.) Hallituksen esityksen pe-

rusteluissa (1993) mainitaan erikseen, että vähennysoikeus koskee ainoastaan vaihtomaisuuskiinteistöjä, ei myyjän käytössä olleita käyttöomaisuuskiinteistöjä. Vähennysoikeus koskee paitsi uusia rakennuksia myös esimerkiksi peruskorjattuja rakennuksia, kunhan myyjä ei ennen myyntiä ole käyttänyt rakennusta peruskorjattuna. Vähennysoikeus rajoittuu siihen veroon, jonka myyjä on suorittanut peruskorjaustyön omasta käytöstä. (Nieminen ym. 2007.)

Edellä mainittua ostajan vähennysoikeutta täydentää AVL 105 §:n säännös, jonka mukaan vähennysoikeuden edellytyksenä on myyjän ostajalle antama selvitys myyjän suoritettavan veron määrästä. AVL 209d.1 §:stä käy ilmi ne seikat, jotka myyjän antamassa selvityksessä tulee olla: selvityksen antamispäivä, myyjän ja ostajan nimet, osoitteet sekä yritys- ja yhteisötunnukset, luovutuksen luonne, rakentamispalvelun valmistumisvuosi ja myyjän suoritettavan veron määrä.

AVL 144.1 §:n mukaan vähennys rakentamispalvelun ostosta omaan lukuun rakentajalta kohdistetaan sille kuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on vastaanotettu ja rakentamispalvelu valmistunut ja vastaanotettu. KHO on kuitenkin ratkaisussaan 27.10.2000 T 2706 katsonut, että mainittu säännös on direktiivin vastainen sikäli, että verovelvollisella ostajalla tulee olla oikeus vähentää vero samana ajankohtana kuin tilitysvelvollisuus syntyy myyjälle. Näin ollen ostajalla on oikeus vähentää vero jo rakennusaikana sitä mukaa kuin omaan lukuun rakentaja sitä tilittää, eli kuukausittain rakennustyön edistymisen mukaan. Vähennyksen tulee tällöinkin perustua rakennusliikkeen antamaan selvitykseen tilitettävän veron määrästä.

4.6.7. Kiinteistöinvestoinnista tehdyn vähennyksen palautus

4.6.7.1. Voimassa olevan lainsäädännön mukainen tilanne

AVL 102 §:n mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää verollista liiketoimintaa varten suoritettuihin ostoihin sisältyvä vero. Tämä vähennysoikeus kattaa myös verollisen liiketoiminnan käyttöön tulevien rakennusten ja pysyvien rakennelmien rakentamis- ja perusparannuskustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron. Vähennyksiä tehtäessä nämä

kulut ja niistä tehtävä vähennys eivät mitenkään poikkea muista liiketoiminnan hankinnoista tehtävistä vähennyksistä.

AVL 27 §:n mukaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen on verotonta. Jos kiinteistöinvestoinnin teettäjä ei itse käytä kiinteistöä omassa toiminnassaan vaan luovuttaa kiinteistön käyttöoikeuden, em. vähennysoikeus edellyttää, että kiinteistön haltija hakeutuu erikseen verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta siten kuin AVL 30 §:ssä säädetään. Hakeutuminen on käytännössä mahdollista siitä lukien, kun hakeutujalla on näyttöä kiinteistön tulevasta verollisesta käytöstä. Näytöksi hyväksytään mm. verollista liiketoimintaa harjoittavan tahon kanssa tehty verollinen vuokrasopimus, esisopimus tilojen vuokraamisesta tai muu luotettava selvitys. AVL 106 §:n mukaan hakeutuminen tulee tehdä viimeistään *kuuden kuukauden* sisällä kiinteistön käyttöönotosta lukien, jotta hakeutujalla on oikeus vähentää ennen hakemuksen tekemistä verollista kiinteistönluovutusta varten ostamistaan uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvistä rakentamispalveluista suorittamansa arvonlisävero.

Mikäli kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta ei edellä mainitun kuuden kuukauden määräajan puitteissa ole hakeuduttu arvonlisäverovelvolliseksi tai mikäli kiinteistöinvestointi on muuten tehty vähennykseen oikeuttamattomaan käyttöön, investoinnin arvonlisäveroa ei voida vähentää. Jos kiinteistö sittemmin otetaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, vaikka piankin investoinnin käyttöönoton jälkeen, AVL ei sisällä järjestelmää, jonka mukaan tällainen käyttötarkoituksen muutos oikeuttaisi vähentämään investoinnin arvonlisäveroa edes osittain. Näin ollen, jos ensimmäinen käyttötarkoitus on vähennyskelvoton, vähennykset investoinnin osalta on lopullisesti menetetty.

Jos kiinteistö, jonka osalta investoinnin arvonlisävero on vähennetty, myydään tai otetaan kokonaan tai osittain vähennyskelvottomaan käyttöön, joudutaan tehdyt vähennykset AVL 33 §:n mukaan kokonaisuudessaan palauttamaan, mikäli myynti tai vähennyskelvottomaan käyttöön otto on tapahtunut viiden vuoden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä lukien, jonka aikana uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut. Vero palautetaan oman käytön säännösten mukaisesti. Mikäli käyttötarkoitus muutetaan vähennyskelvottomaksi mainitun viiden vuoden

määräajan jälkeen, muutoksella ei ole veroseuraamuksia, vaan vähennykset jäävät täysimääräisinä voimaan. Nykysäännökset eivät siten laisinkaan huomioi ajan kulumista, arvon alenemista tai verollisen käytön osuutta tarkistusjakson puitteissa uudisrakennuksen tai perusparannuksen käyttötarkoituksen muutoksen tai myynnin yhteydessä. (Salomaa & Lindell 2006: 31, Äärilä 2006: 151-152, Auranen 2007: 1.)

EY:n kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) 20 artikla sisältää säännökset investointitavaroiden vähennysten tarkistamisesta. Artiklan mukaan investointitavaroiden osalta tarkistus suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavaroiden hankinta- tai valmistumisvuosi. Kunakin vuonna tarkistus kohdistuu vain viidennekseen näiden tavaroiden arvosta. Käyttötarkoituksen muutostilanteessa, esimerkiksi otettaessa alun perin vähennyskelpoiseen käyttöön hankittu investointitavara myöhemmin vähennyskeltottomaan käyttöön, tehdystä vähennyksestä ansaitaan viidennes joka vuosi. Jos käyttötarkoituksen muutos tapahtuu esimerkiksi neljän vuoden kuluttua, tehdystä vähennyksestä palautetaan viidennes. Vastaavasti jos alun perin vähennyskeltottomaan käyttöön hankittu investointitavara otetaan tarkistusajan puitteissa vähennyskelpoiseen käyttöön, käyttötarkoituksen muutos oikeuttaa vähentämään hankinnan verosta tarkistusajasta jäljellä olevaa aikaa vastaavan osuuden. (Äärilä 2006: 152-153.)

4.6.7.2. KHO 26.9.2006 T 2461/tapaus Uudenkaupungin kaupunki

Direktiivin mukainen menettely poikkeaa siis olennaisesti AVL:n mukaisesta menettelystä. KHO pyysi 16.4.2004 tekemällään päätöksellä Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua Suomen AVL:n tulkinnasta. Esitetyt kysymykset koskivat mm. sitä, ovatko Suomen AVL:n kiinteistöjen käyttöoikeuden verollista luovuttamista koskevat säännökset erityisesti ostovähennyssääntöjen näkökulmasta direktiivin mukaisia.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin antoi asiassa tuomion 30.3.2006 (C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki). Kaupunki oli aluksi antanut peruskorjaamansa rakennuksen vuokralle verotta, vaikka AVL 30 §:n mukaiset hakeutumisen edellytykset olisivat olleet olemassa. Kaupunki hakeutui myöhemmin, AVL 106 §:ssä säädetyn kuuden kuu-

kauden määräajan jälkeen, verovelvolliseksi vuokraustoiminnasta ja vaati tuossa vaiheessa peruskorjauskustannuksista vähennystä vedoten direktiivin 20 artiklan vähennysten tarkistamissäännöksiin. Tuomioistuin katsoo tuomiossaan, että direktiivin 20 artiklan vähennysten tarkistamissäännökset eivät ole valinnaisia vaan jäsenmaita velvoittavia. Näin ollen Suomen tulee käyttötarkoituksen muutostilanteessa myöntää verovelvolliselle vähennysoikeus. Tuomion seurauksena AVL:n kiinteistöinvestointeja koskevat säännökset on muutettava direktiivin mukaisiksi.

Tuomion jälkeen KHO antoi seuraavan oman lopullisen päätöksensä:

KHO 26.9.2006 T 2461

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-184/04 antaman tuomion perusteella kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi hakeutuneella oli arvonlisäverolain säännösten estämättä oikeus vähentää ennen hakemuksen tekemistä hankkimiinsa uudisrakentamis- ja perusrannusinvestointeihin sisältyneet arvonlisäverot Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) 20 artiklan mukaisesti, vaikka verovelvolliseksi hakeutuminen ei ollut tapahtunut arvonlisäverolain 106 §:ssä tarkoitettulla tavalla kuuden kuukauden kuluessa kiinteistöjen käyttöönosta.

Aurasen mielestä (2007: 2.) Uudenkaupungin tapauksen suurimmat vaikutukset tulevaisuuteen nähden ovat siinä, että tuomio aiheuttaa koko kiinteistövähennysten palautussäännösten uudelleenkirjoituksen Suomen AVL:in. Kysymys on sekä käyttötarkoitusten muutoksista molempiin suuntiin eli verollisesta verottomaan ja päinvastoin että myynnin yhteydessä tapahtuvasta sopeuttamisesta. Kirjoitushetkellä Suomen AVL muuttunee vuoden 2008 alusta lukien.

Lainmuutostyön tarkoituksena on AVL:n muuttaminen yhteisölainsäädännön mukaiseksi ja toisaalta verotuksen neutraalisuuden parantaminen. Suomeen ollaan säätämässä direktiivin 20 artiklan mukaista investointikiinteistöjen vähennyksen tarkistusjärjestelmää. Vähennystä ilmeisesti tarkistettaisiin, jos investointikiinteistön vähennykseen oikeuttava käyttö kasvaisi tai vähenisi suhteessa alkuperäiseen vähennysoikeuteen tai kiinteistö luovutettaisiin tarkistusjakson aikana. Näyttää todennäköiseltä, että tarkistusjakso tulee Suomessa tulevien lainmuutosten myötä olemaan 10 vuotta kiinteistön en-

simmäisestä käyttöönotosta. Siirtymäsäännöksistä ei ole vielä selvyyttä. (Auranen 2007: 2.)

Aurasen mukaan (2007: 3.) jatkossakaan vähennystä ei todennäköisesti tarkisteta sellaisissa tilanteissa, joissa kiinteistö on alun perin hankittu tai rakennettu yksityisomaisuudeksi. On siis eri tilanne, että kiinteistö on hankittu esimerkiksi verottoman toiminnan käyttöön, kuin että se on hankittu yksityiseen käyttöön. Tällä eroavaisuudella tulee olemaan huomattava verosuunnittelumerkitys, joka yritysten tulee ottaa huomioon aina investointeja tehtäessä.

4.6.7.3. Siirtymäajan tilanne

EY-oikeuden periaatteiden mukaan suomalaisilla verovelvollisilla on oikeus vedota suoraan direktiivin jäsenmaita velvoittaviin säännöksiin, mutta toisaalta myös oikeus soveltaa Suomen voimassa olevaa lainsäädäntöä. Tilanne, jossa EY:n tuomioistuin on todennut AVL:n säännöksen direktiivin vastaisiksi mutta jossa ei uusia AVL:n säännöksiä ole vielä säädetty, synnyttää epäselvyyttä siitä, miten kiinteistöjen uudisrakentamis- tai perusparannustöiden sisältämää arvonlisäveroa tulee käsitellä kiinteistöjen käyttötarkoituksen muutostilanteessa tai kiinteistöjä myytäessä.

Verovelvollisella on siis oikeus tarkistaa kiinteistöinvestoinneista tehtyä arvonlisäverovähennystä myös omaksi edukseen. Verovelvollisella on mahdollisuus tehdä palautushakemus mm. tilanteessa, jossa kiinteistö on alun perin ollut vähennykseen oikeuttamattomassa käytössä ja myöhemmin tarkistusajan puitteissa siirretty vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, sekä tilanteessa, jossa kiinteistö on tarkistusajan puitteissa siirretty vähennyskelvottomaan käyttöön ja vähennyksiä on jouduttu palauttamaan vanhan AVL 33 §:n mukaisesti. Tuomiolla saattaa olla takautuvia oikeusvaikutuksia myös kiinteistön myyntitilanteisiin ainakin silloin, jos kiinteistön ostaja ei ole saanut hyväkseen myyjän palautusvelvollisuutta vastaavaa vähennystä. Näissä tilanteissa myyjä voi palautushakemuksella hakea verottajalta takaisin sitä vähennystä vastaavan osuuden, joka on ansaittu ennen myyntiä.

Koska Suomen AVL:n säännöksiä ei vielä ole muutettu vastaamaan KHO:n ja EY:n tuomioistuimen ratkaisuja ja laki tulee voimaan vasta vuoden 2008 alusta, verohallitus on siksi antanut kiinteistöistä tehtävistä vähennyksistä ja vähennysten oikaisemisesta ohjeen dnro 1799/40/2006, jota tulee noudattaa ennen lain muutosten voimaantuloa. EU:n arvonlisäverodirektiiviä ja verohallituksen ohjeita voidaan soveltaa kiinteistövähennysten oikaisemiseen silloin, kun kiinteistön verollinen käyttö joko kasvaa tai pienee sekä tilanteessa, jossa kiinteistö myydään. Verohallituksen ohjeen (2006a) mukaan verovelvollinen voi valita, soveltaako hän edellä kuvatuissa tilanteissa direktiivin oikaisusääntöjä vai AVL:n säännöksiä. Ohjeessa todetaan lisäksi, että verovelvollinen ei voi valinnan tehtyään vaihtaa soveltamaansa menettelyä. Salomaan & Holkeri-Kauppi-
lan mielestä (2007: 50.) ohjeen perusteella jää kuitenkin epäselväksi se, mitä verohallitus on tarkoittanut kyseisellä rajoituksella. Ohjeen tiukka soveltaminen voi käytännössä johtaa kohtuuttomaan lopputulokseen erityisesti kiinteistön myyntitilanteissa, mikäli kiinteistön omistaja on aiemmin soveltanut direktiivin säännöksiä tehdessään arvonlisäverovähennysten tarkistuksia verollisen käytön osuuden muuttuessa. PWC (2006b) kyseenalaistaa myös perustelut. Ohjeesta ei myöskään selviä, onko valinta kiinteistö-
vai omistajakohtainen.

Verohallituksen ohjeen mukaan verovelvollisen uudisrakentamis- tai perusparannustyön perusteella tekemää arvonlisäverovähennystä tarkistetaan vuosittain tarkistuskauden aikana, jos kiinteistön verollisessa käytössä tapahtuu muutoksia, kiinteistö luovutetaan tai verovelvollisen toiminta päättyy. Vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden kasvaessa tämä merkitsee lisävähennyksen tekemistä ja vähennykseen oikeuttamattoman käytön kasvaessa vastaavasti tehdyn vähennyksen palauttamista osittain takaisin valtiolle. Ohjeen mukaan tarkistuskausi alkaa kiinteistön uudisrakentamis- tai perusparannusinvestoinnin hankinnasta tai valmistumisesta. Tarkistuskausi päättyy hankinta- tai valmistusvuotta seuraavan neljännen kalenterivuoden lopussa. Ensimmäinen vähennysoikeuden tarkistus tehdään hankinta- tai valmistumisvuonna ja seuraavat seuraavina neljänä vuonna. Vuosittain tarkistettava määrä on ohjeen mukaan 1/5 siitä osasta hankintaan sisältyvää veroa, joka vastaa alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden toteutuneen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotusta. Tarkistukset tehdään investointikohtaisesti ja se kohdistetaan kyseisen tarkistusvuoden vii-

meiselle kalenterikuukaudelle. Jos kiinteistö myydään oikaisukauden kestäessä, tarkistaminen tapahtuu yhdellä kertaa koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta. Tällöin tarkistus kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jona kyseistä kiinteistöä koskeva verovelvollisuus on päättynyt.

Verohallituksen ohjeen mukaan verovelvollisilla on oikeus vedota suoraan direktiivin säännöksiin ja halutessaan käyttää direktiivin mukaista tarkistusmenettelyä takautuvasti jo päättäneiltä tilikausilta. Verovelvollisilla on oikeus tehdä palautushakemus esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen on hakeutunut verovelvolliseksi kiinteistön käyttöi-keuden luovutuksesta myöhemmin kuin kuuden kuukauden kuluttua kiinteistön käyttöön-otosta, kiinteistön käyttö verollisessa liiketoiminnassa on kasvanut tarkistuskauden aikana tai kiinteistö on luovutettu verottoman liiketoiminnan käyttöön tai kiinteistön verollisen käytön osuus on pienentynyt ja tehdyt vähennykset on palautettu huomioi-matta tarkistusajan kulumista. Hakemus voidaan tehdä kolmen vuoden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jota oikaistava päätös koskee.

Myös kiinteistön myyntitilanteessa myyjä voi soveltaa direktiivin oikaisusääntöä. Verohallituksen ohjeen mukaan ostajalla ei kuitenkaan tällöin ole vastaavaa vähennysoikeutta. Salomaan ym. (2007: 51.) mukaan on kuitenkin selvää, että ostajalle syntyy vähennysoikeus siinä tapauksessa, että myyjä soveltaa myynnin yhteydessä AVL 33 §:n tarkoittamaa palautussäännöstä. Edellytyksenä on tällöin myyjän AVL 209 §:n perusteella antama selvitys myyjän palauttaman veron määrästä. Aurasen mielestä (2007: 4.) toinen asia on kuitenkin se, maksaako ostaja tällöin liikaa varainsiirtoveroa. Jos myyjä soveltaa direktiivin sallimaa oikaisumenettelyä ja ostajalla ei ole oikeutta vähentää myyjän palauttamaa veroa, Salomaan ym. (2007: 51.) mielestä tämä voi aiheuttaa verojen kertaantumisen, mikä on arvonlisäverotuksen peruseriaatteiden vastaista. Kiinteistön myynnin ollessa kyseessä verovelvollisen tulee tämän vuoksi tapauskohtaisesti har-kita, soveltaako hän direktiivin oikaisumenettelyä vai AVL:n säännöksiä. Selvää on, että kiinteistön kauppatilanteessa osapuolten tulee yhdessä sopia, kumpaa menettelyä myyjä soveltaa. Jos kiinteistö tulee ostajan verollisen liiketoiminnan käyttöön, osapuol-lille lienee yleensä kannattavampaa soveltaa AVL 33 §:n säännöksiä. Kiinteistön käyt-

tötarkoituksen muutostilanteissa arvonlisäverodirektiivin oikaisumahdollisuuden käyttö on sen sijaan lähtökohtaisesti edullisempaa.

Aurasen mukaan (2007: 4.) sekä myyjän että ostajan on oltava myös tarkkoina sen suhteen, että kiinteistökaupoissa huomioidaan myös kappaleessa 3.7. käsitelty AVL 19a §:n vaikutus. Kysymyksenä on yritysjärjestelysäännöksestä, jonka mukaan liiketoiminnan tai sen osan luovutus on arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolista epämyyntiä. Pelkkä kiinteistökaupakin voi joissain tapauksissa olla arvonlisäveromielessä yritysjärjestelyluovutus. Useissa tapauksissa on sekä myyjän että ostajan edun mukaista pyrkiä saamaan kaupalle yritysjärjestelyluovutuksen luonne.

5. JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuskohteena on ollut AVL:n oman käytön käsite sekä milloin oman käytön verotuksen kohtia on jouduttu soveltamaan. Tutkimus on tehty käsittelemällä niitä AVL:n kohtia, jotka koskettavat oman käytön verotusta. Näitä kohtia ovat AVL 20-25 §:t. Lisäksi rakentamispalvelun omaa käyttöä koskevat erityissäännökset AVL 31, 31a sekä 33 §.

Arvonlisävero on tyypillinen kulutusvero, jossa lopullinen verorasitus jää hyödykkeiden loppukäyttäjien maksettavaksi veron sisältyessä heidän ostamiensa tavaroiden ja palvelujen hintoihin. Veron kertaantuminen on estetty tuotantopanoshankintoihin sisältyvän vähennysmenettelyn avulla. Verovelvollinen elinkeinonharjoittaja saa AVL 102 §:n yleisen vähennysoikeuden perusteella vähentää lähes kaikki verolliseen liiketoimintaan liittyvien tuotantopanosten ostohintoihin sisältyvän veron. Yleisen vähennysoikeuden rajoituksista on säädetty AVL 114 §:ssä. Siihen sisältyvissä tilanteissa vähennysoikeutta ei ole, vaikka hankinta liittyisikin verollisen liiketoimintaan.

Oman käytön säännösten tarkoituksena on varmistaa kulutuksen verollisuus niissä tilanteissa, joissa verovähennetty hyödyke siirretään myöhemmin yksityiseen kulutukseen tai yritystoimintaan kuulumattomaan tai muuten vähennyskelvottomaan käyttöön. Tällöin toteutuu verojärjestelmän yleinen ja keskeinen neutraalisuustavoite: kaikessa lopullisessa kulutuksessa on oltava samansuuruinen vero.

Vaikka oman käytön verotus rinnastetaankin AVL 20 §:n perusteella myyntiin, kyse on pikemminkin vähennysoikeutta ja sen rajoituksia täydentävästä sääntelystä kuin myyntikäsitteen laajentamisesta. (KPMG 2006a: 113.) Siksi tutkielmassa on lähestytty oman käytön verotusta vähennysoikeuden näkökulmasta: pääsääntöisesti jollei hyödykettä hankittaessa vähennysoikeutta ole ollut, oman käytön säännökset eivät toteudu. Tällöin hän vero jää loppukäyttäjän lopulliseksi kustannukseksi ja verotuksen neutraalisuustavoite toteutuu.

Tutkielmaa tehdessä on käynyt selväksi, että oman käytön verotusta säätelevät säännökset ovat erittäin moninaisia ja osittain myös erittäin vaikeasti tulkittavia. Esimerkiksi edustusmenon käsitettä ei ole määritetty AVL:ssa, tällöin joudutaan hakemaan tulkinta-apua elinkeinoverotuksen puolelta. Oman käytön verotus on kuitenkin niin keskeinen arvonlisäverotuksen osa-alue, että siihen liittyvä oikeuskäytäntö ja verottajan ohjeistus on erittäin runsasta. Tutkielmassa on pyritty selventämään vaikeita tulkintaseikkoja juuri ajankohtaisen oikeuskäytännön avulla. Oikeuskäytäntö luo omalta osaltaan lisääntyvää varmuutta tulkinnallisiin tilanteisiin.

Tutkielmasta käy ilmi, että tavaroiden ja palveluiden erottaminen toisistaan on joskus tulkinnallista. Erottaminen voi verokohtelun ja verosuunnittelun kannalta nousta kuitenkin merkittävään asemaan. Itse tehtyjen palvelujen osalta oman käytön verotus edellyttää, että vastaavia palveluita myydään ulkopuolisille, itse valmistettujen tavaroiden osalta vastaavaa rajoitusta ei ole. Rajoituksen poikkeustilanteista rakentamispalveluja ja henkilöstöravintoloita on käsitelty tutkielmassa.

AVL 21 §:n tavaroiden oman käytön säännösten perusteella kaikista tavaroiden ilmaisluovutuksista joudutaan tilittämään oman käytön veroa, oli tavara sitten ostettu verolliseen liiketoimintaan tai sitten valmistettu sen yhteydessä. *Kaikki aidosti vastikkeettomat tavaroiden luovutukset katsotaan omaksi käyttökseen*, myös yhtiön liiketoimintaan kuuluvat ilmaisluovutukset. Arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohta mukaan palvelun vastikkeettomista luovutuksista omana käyttönä pidetään kuitenkin vain luovutuksia yrittäjän tai henkilökunnan *yksityiseen käyttöön tai muutoin yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin*. AVL:n 22 §:n palvelujen oman käytön verotuksen sanamuoto poikkeaa tältä osin verovelvollisen vahingoksi direktiivin selkeästä ja pakottavasta säännöksestä. Tämän vuoksi AVL:n säännöstä tulee tulkita sanamuodosta poiketen direktiivin valossa. Direktiivin tulkinnan takia on erittäin tärkeää tunnistaa ne tilanteet, joissa palvelun luovutus ei olekaan todellisuudessa vastikkeeton, vaikka yritys ei saa-kaan palvelun vastaanottajalta vastasuoritusta rahan muodossa. Lisäksi täytyy tunnistaa ne tilanteet, jolloin palvelun ilmaisluovutus jollain tavoin liittyy yritykselle kuuluviin tarkoituksiin. Tällöinhän palvelun oman käytön verotuksen säännöksiä ei tarvitse noudattaa. Tutkielmassa on esitetty KHO:n tärkeitä linjanvetoja asiassa.

Direktiivissä ei myöskään ole mainintaa alihintaisista suorituksista, vaan ainoastaan vastikkeettomista suorituksista. Tämä koskee sekä tavaroiden että palveluiden luovutuksia. Tältäkin osin AVL:n säännöksiä joudutaan tulkitsemaan direktiivin mukaisesti. Asia koskee mm. henkilökuntaetuuksien luovutuksia, jolloin tilitetään alihintaisen luovutus-hinnan, ei isomman omakustannushinnan perusteella.

Tutkimushetkellä erittäin ajankohtainen aihe on AVL 33 §:n tilanne, jossa kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön silloin, kun elinkeinonharjoittaja myy kiinteistön tai ottaa sen muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Veroa ei suoriteta, jos muutoksesta on kulunut yli viisi vuotta. Vastaavasti AVL 106 §:ssä säädetään, että kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta tulee hakeutua verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta. EY:n tuomioistuin on päätöksessään C-184/4 (Uudenkaupungin kaupunki) katsonut, että Suomen AVL:n aikarajoitukset ovat kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan vastaisia ja että tältä osin Suomen lainsäädäntöä on muutettava. Tutkimushetkellä on siirtymävaihe meneillään, jolloin ei varmuudella tiedetä, koska ja missä muodossa laki tulee muuttumaan. Verohallinto on antanut ohjeen dnro 1799/40/2006 11.12.2006 jota tulee noudattaa siirtymävaiheen aikana. Ohjeessa annetaan verovelvollisella mahdollisuus noudattaa joko voimassa olevaa lainsäädäntöä tai direktiivin mukaista säädäntöä, mutta ei molempia. Tutkielmasta käy ilmi, että päätöksellä on siirtymävaiheen aikana erittäin suuri taloudellinen merkitys. Jos myyjä soveltaa direktiivin sallimaa oikaisumenettelyä, ostajalla ei ole tällöin vähennysoikeutta. Tämä voi aiheuttaa veron kertaantumista, mikä on neutraalisuusperiaatteen vastaista. Voimassa olevan lainsäädännön mukaisesti ostaja saa myyjän tekemän selvityksen perusteella vähentää sen määrän, minkä myyjä joutuu oman käytön verotuksen kautta palauttamaan. Kaupantekotilanteessa ostajan ja myyjän välisellä sopimuksella asiasta on siis suuri merkitys. Kyseeseen saattaa tulla jopa AVL 19a §:n säännös, jonka mukaan yritysjärjestelytilanteisiin liittyvästä kiinteistön myynnistä ei tule suorittaa veroa lainkaan. Tämä saattaa olla molempien osapuolien etujen mukaista. Joka tapauksessa suunnitelmallisuuden ja tarvittaessa ulkopuolisen neuvonta-avun merkitystä ei siirtymävaiheen aikana voi liikaa korostaa.

Tutkielmaa tehdessä on käynyt ilmi esimerkiksi yllä mainituissa tapauksissa, että Suomen AVL on useissa eri kohdin ristiriitainen direktiivin säännösten kanssa. Verovelvollisen eduksi tapahtuvissa tulkinnoissa joudutaan siis usein turvautumaan direktiiveihin. Onneksi oikeuskäytäntö on osaltaan selkeyttänyt tilannetta.

Lainsäädäntöön liittyvistä tulkintavaikeuksista ja erityisesti rakentamispalvelujen kohdalla suurista taloudellisista seikoista johtuen asiantuntevan avun saaminen ja käyttäminen on oman käytön verotuksen kohdalla erityisen tärkeää. Päätökset saattavat johtaa merkittäviin ja kauaskantoisiin seurauksiin.

Omaan käyttöön ottamisen verottaminen kuuluu keskeisesti yleiseen kulutusverotukseen. Kuten Saukko (2004: 45.) asian ilmaisee: on vaikea edes kuvitella tehokasta kulutuksen verottamista ilman oman käytön verotuksen säännöksiä.

LÄHDELUETTELO

- Ahlajärvi, Suvi, Titta Joki-Korpela, Miika Jokinen, Jonna Kontu & Taru Vilppula (2002). *Käytännön arvonlisäverotus*. Helsinki: KHT-Media Oy.
- Andersson, Edward & Jarmo Ikkala (2005). *Elinkeinoverolain kommentaari*. 11.uudistettu painos. Helsinki: Talentum Oyj.
- Anttila, Raimo (2000). *Oman käytön arvonlisäverokohtelusta*. Verotus 5/2000, 569-577.
- Anttila, Suvi & Päivi Rätty (1996). *Arvonlisäverokäsikirja*. 2.uudistettu painos. Helsinki: Kauppakaari Oy.
- Auranen, Kirsti (2003). *Arvonlisäverotuksen erityiskysymyksiä*. Tampereen yliopiston julkisoikeuden laitos.
- Auranen, Kirsti (2006). *Arvonlisäverolain muutokset kiinteistökyksymyksissä*. Verotusseminaari 2006, Seinäjoki 25.10.2006, 1-11.
- Auranen, Kirsti (2007). *Ajankohtaista arvonlisäverotuksesta*. Etelä-Pohjanmaan Kauppakamari 2007, Seinäjoki 20.2.2007, 1-25.
- Ernst & Young (2002). *Arvonlisävero-opas*. Helsinki: Kauppakaari.
- Ernst & Young (2006). *Yrityksen verosuunnittelu 2006*. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Eskola, Anne & Helena Lääkkö (2001). *Yrityksen arvonlisäverotus*. Helsinki: Edita Oyj.
- Euroopan yhteisöjen kuudes arvonlisäverodirektiivi. 77/388/ETY/17.4.1977.
- Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi. HE 88/1993 vp.

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta HE 222/1994 vp.

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta HE 35/2005 vp.

Kallio, Mika, Päivi Laatikainen, Ari Nielsen, Marko Ojala, Kari Pahlman & Juha Säskilähti (2001). *Vähennykset arvonlisäverotuksessa*. Helsinki: Tietosanoma Oy.

Kallio, Mika, Tuija Korpelainen & Ari Nielsen (2002). *Kiinteistöjen arvonlisäverotus*. 2.uudistettu painos. Helsinki: KHT-Media Oy.

Kirjanpitolautakunta (2000). *Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta 3.4.2000*. Saatavana internetistä: <url:
<http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/all/8851BFAB9041A94FC22568B600435B6E?openDocument>

KPMG (2005). *Vastikkeellinen myynti ei omaa käyttöä arvonlisäverotuksessa*. KPMG:n asiantuntijoiden kommentointia EYTI:n ratkaisusta C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck. Saatavana internetistä:
url:<http://www.kpmg.fi/page.aspx?section=1774&item=1867>.

KPMG (2006a). *Arvonlisäverotus*. Helsinki: Edita.

KPMG (2006b). *Uusi ohje kiinteistöjen arvonlisäverovähennyksistä*. KPMG:n asiantuntijoiden kommentointia Verohallituksen ohjeesta 1799740/2006. Saatavana internetistä: <url:<http://www.kpmg.fi/page.aspx?section=1534&item.=3323>>.

Linnakangas, Esko & Leila Juanto (2004). *Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus*. 4.uudistettu painos. Helsinki: Talentum.

Nieminen, Auvo, Raimo Anttila & Leena Äärilä. *Arvonlisäverotus*. Jatkuvatäydenteinen. Saatavana internetistä: <url:<http://www.wsoypro.fi>>. Päivitys 1/2007.

Pikkujämsä, Mikko (1996). *Kiinteistöjen ja rakentamisen arvonlisävero*. Tampere: Lakimiesliiton kustannus.

Pikkujämsä, Mikko (2001). *Oikeusperiaatteet ja arvonlisävero kiinteistöalalla*. Helsinki: Kauppakaari Oyj. Lakimiesliiton Kustannus.

Pipatti, Mirjami & Pauli Vahtera (1998). *Arvonlisävero 4.selviytymisopas*. Helsinki: Tilintarkastajien kustannus Oy.

Pipatti, Mirjami (2001). Rakentamis- ja kiinteistöhallintapalvelujen arvonlisävero. *Tilisanomat* 1/2001, 12-17.

PWC (2005). *Oman käytön arvonlisävero direktiivin vastainen*. PWC:n asiantuntijoiden kommentointia EYTI:n päätöksestä C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck. Saatavana internetistä:
<[url:http://www.pwc.com/fi/fin/about/svcs/verokons/pwc_oma_kaytto_alv28012005.pdf](http://www.pwc.com/fi/fin/about/svcs/verokons/pwc_oma_kaytto_alv28012005.pdf)>.

PWC (2006a). *KHO:n päätös lahjojen arvonlisäverokäsittelystä*. PWC:n asiantuntijoiden kommentointia KHO:n päätöksestä 3.10.2006 T 2532. Saatavana internetistä:
<[url:http://www.pwc.com/fi/fin/about/svcs/verokons/lahjat_231206.pdf](http://www.pwc.com/fi/fin/about/svcs/verokons/lahjat_231206.pdf)>.

PWC (2006b). *Verohallitukselta ohje kiinteistöjen vähennyksistä ja niiden oikaisusta*. PWC:n asiantuntijoiden kommentointia Verohallituksen ohjeesta 1799/40/2006. Saatavana internetistä:
<[url:http://www.pwc.com/fi/fin/about/svcs/verokons/kiint_vahennykset_ja_oikaisu_291206.pdf](http://www.pwc.com/fi/fin/about/svcs/verokons/kiint_vahennykset_ja_oikaisu_291206.pdf)>.

Rakennusteollisuuden keskusliitto (2001). *Rakennusliikkeen arvonlisävero-opas*. Helsinki: Rakennusteollisuuden keskusliitto.

- Salomaa, Petri & Harri Huikuri (2003). *Arvonlisäverotuksen ajankohtaiskatsaus*. Tilisanomat 4/2003, 56-59.
- Salomaa, Petri & Tuula Karjalainen (2004). *KHO:n viimeaikaista ratkaisukäytäntöä arvonlisäverotuksesta*. Tilisanomat 4/2004, 64-69.
- Salomaa, Petri & Marja-Liisa Lindell (2006). *Arvonlisäverotuksessa merkittäviä muutoksia*. Tilisanomat 6/2006, 29-32.
- Salomaa, Petri & Johanna Holkeri-Kauppara (2007a). *KHO:n arvonlisäveropäätökset*. Tilisanomat 2/2007, 11-12.
- Salomaa, Petri & Johanna Holkeri-Kauppara (2007b). *Kiinteistöjen arvonlisäverotusta koskevat uudet tulkinnat*. Tilisanomat 2/2007, 49-51.
- Salonen, Pekka, Leena Äärilä, Ritva Nyrhinen & Jarmo Lohi (1994). *Arvonlisävero mitä se yritykselle merkitsee ?* Helsinki: Weilin+Göös.
- Saukko, Petri (2004). *Oma käyttö arvonlisäverotuksessa*. Tilisanomat 5/2004, 41-45.
- Tikka, Kari S., Olli Nykänen & Janne Juusela. *Yritysverotus I-II*. Jatkuvatäydenteinen. Saatavana internetistä: <url:http://www.wsoypro.fi>. Päivitys 2/2007
- Valtiovarainvaliokunta (1994). Mietintö hallituksen esityksen johdosta laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta. VaVM 63/1994.
- Verohallinto (2001). Verohallituksen julkaisu 2/2001. Verotiedote. Saatavana internetistä: <url: http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=302;211706>.
- Verohallinto (2002). Verohallituksen ohje 603/40/2002 22.3.2002. Henkilöstöruokailun arvonlisäverotuksesta. Saatavana internetistä:

<url:http://www.vero.fi/default.asp?article=1186&domain=VERO_MAIN&path=5,40,87&language=FIN>.

Verohallinto (2003a). Verohallituksen julkaisu 177.03 17.3.2003. Arvonlisäverotus liiketoiminnan lopettamis-, yritysjärjestely- ja konkurssitilanteissa. Saatavana internetistä: <url: http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=222;181983 >.

Verohallinto (2003b). Verohallituksen ohje 1731/40/2003 30.6.2003. Laskua koskevat vaatimukset arvonlisäverotuksessa. Saatavana internetistä: <url:http://www.vero.fi/vero-ohjeet/arvonlisäverotus/muita ohjeita>.

Verohallinto (2004a). Verohallituksen ohje 357/40/2004 20.2.2004. Eräitä kysymyksiä arvonlisäverotuksen laskutussäännöksistä. Saatavana internetistä: <url:http://www.vero.fi/vero-ohjeet/arvonlisäverotus/muita ohjeita>.

Verohallinto (2004b). Verohallituksen julkaisu 183.04 1.6.2004. Arvonlisäverovelvollisuus kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksessa. Saatavana internetistä: <url:http://www.vero.fi/vero-ohjeet/arvonlisäverotus/muita ohjeita>.

Verohallinto (2004c). Verohallituksen julkaisu 189.04 6/2004. Arvonlisäverovelvollisen opas. Saatavana internetistä: <url:http://www.vero.fi/vero-ohjeet/arvonlisäverotus/muita ohjeita>.

Verohallinto (2006a). Verohallituksen ohje nro 1799/40/2006 11.12.2006. Kiinteistöistä tehtävistä vähennyksistä ja vähennysten oikaisemisesta. Saatavana internetistä: url:http://www.vero.fi/vero-ohjeet/arvonlisäverotus/muita ohjeita.

Verohallinto (2006b). Verohallituksen ohje nro 1839/40/2006 1.12.2006. Parturi- ja kampaamopalveluiden sekä eräiden pienien korjauspalveluiden arvonlisäverokanta. Saatavana internetistä: url:http://www.vero.fi/vero-ohjeet/arvonlisäverotus/muita ohjeita.

Äärilä, Leena & Ritva Nyrhinen (2002). *Arvonlisäverotus käytännössä*. 4.uudistettu painos. Porvoo: WSOY.

Äärilä, Leena (2006). *Kiinteistöjä koskevan vähennysten tarkistamismenettelyn käyttöönotto arvonlisäverotuksessa*. Vero-opintopäivät 2006. Helsinki 23.-24.10.2006, 151-162.