



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

OSUVA Open
Science

This is a self-archived – parallel published version of this article in the publication archive of the University of Vaasa. It might differ from the original.

Oman käytön arvonlisäverokohtelu – katsaus tavaroiden ja palvelujen omaan käyttöön arvonlisäverotuksessa

Author(s): Määttä, Kalle

Title: Oman käytön arvonlisäverokohtelu – katsaus tavaroiden ja palvelujen omaan käyttöön arvonlisäverotuksessa

Year: 2022

Version: Publisher's PDF

Copyright ©2022 Edita Publishing.

Please cite the original version:

Määttä, Kalle (2022). Oman käytön arvonlisäverokohtelu – katsaus tavaroiden ja palvelujen omaan käyttöön arvonlisäverotuksessa. *Edilex*, 2022/30. <https://www.edilex.fi/artikkelit/27630>

Kalle Määttä

oa. ma. professori, OTT, Vaasan yliopisto

OMAN KÄYTÖN ARVONLISÄVEROKOHTELU – KATSAUS
TAVAROIDEN JA PALVELUJEN OMAAN KÄYTTÖÖN
ARVONLISÄVEROTUKSESSA



Edilex 2022/30

Artikkeli

Julkaistu 8.8.2022

www.edilex.fi/artikkelit/27630

SISÄLLYS

1	KYSYMYKSENASETTELUSTA JA RAJAUKSESTA.....	2
2	TAUSTAA OMAN KÄYTÖN ARVONLISÄVEROKOITTELUSTA	3
2.1	LAINSÄÄDÄNNÖLLISET LÄHTÖKOHDAT	3
2.2	OMAA KÄYTTÖÄ KOSKEVAN VEROSÄÄNTELYN TAVOITTEISTA	4
3	TAVARAN OMA KÄYTTÖ	5
4	PALVELUN OMA KÄYTTÖ.....	10
5	VÄHÄINEN OMA KÄYTTÖ	13
6	TAVARANÄYTE TAI TAVANOMAINEN MAINOSLAHJA	14
7	RAVINTOLA- TAI ATERIAPALVELUN OMA KÄYTTÖ.....	18

1 KYSYMYKSENASETELUSTA JA RAJAUKSESTA

Lähtökohta arvonlisäverolain (1501/1993, AVL) 1.1 §:n 1 kohdan mukaan on se, että arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle muun muassa liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan ja palvelun myynnistä. Sitä vastoin yleistä soveltamisalaa koskevassa AVL 1 §:ssä (tai 1 a §:ssä) ei puhuta lainkaan tavaroiden ja palvelujen omasta käytöstä. Oma käyttö on tästä huolimatta keskeisessä asemassa arvonlisäverotuksessa vero-objektina, mikä heijastuu muun muassa lukuisina säännöksinä, jotka koskevat oman käytön arvonlisäverokohtelua ja laajalla oikeuskäytännöllä asiasta. Kokonaisuus on kuitenkin hyvin monijakoinen, kuten seuraavat osakysymykset osoittavat:

- 1) Mitä tavarantoiminnan ja palvelun omalla käytöllä tarkoitetaan?
- 2) Millä edellytyksin tavarantoiminnan ja palvelun oma käyttö on arvonlisäverollista?
- 3) Millä edellytyksin tavarantoiminnan ja palvelun oma käyttö on toisaalta vapautettu arvonlisäverosta?
- 4) Mitä rakentamispalvelujen ja kiinteistöhallintapalvelujen oma käyttö sisältää?
- 5) Millä edellytyksin rakentamispalvelujen ja kiinteistöhallintapalvelujen oma käyttö on arvonlisäverollista ja toisaalta millä edellytyksin verosta vapaata?
- 6) Miten veron peruste määräytyy otettaessa tavara omaan käyttöön?
- 7) Miten veron peruste määräytyy otettaessa palvelu omaan käyttöön?
- 8) Miten veron peruste määräytyy otettaessa rakentamispalvelu omaan käyttöön?

Lisäksi kysymyskokonaisuus sisältää muitakin enemmän tai vähemmän laajoja tulkintaongelmien lähteitä, kuten henkilöstöruokailun arvonlisäverollisuuden sekä yleishyödyllisiä yhteisöjä ja valtiota koskevat erityiskysymykset oman käytön verokohteluun liittyen. Toisaalta jokaiseen esille nousevaan tulkintaongelmaan ei voida syventyä yksityiskohtaisesti, koska muuten käsillä olevasta esityksestä muodostuisi kirjan laajuinen kokonaisuus¹. Eensisijainen tavoite onkin tarjota lukijalle kokonaiskuvaus siitä, mitä oma käyttö arvonlisäverotuksessa tarkoittaa ja miten sen verokohtelu määräytyy. Tarkastelun ulkopuolelle jätetään rakentamispalvelujen ja kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäverokohtelu². Samoin tässä esityksessä ei erikseen syvennyttä tavarantoiminnan ja palvelun oman käytön veron perustetta koskeviin ongelmakohtiin (AVL 74 ja 75 §)³.

Omaan käyttöön liittyviä tulkintaongelmia ratkaistaessa oikeuslähteitä on ollut laajahko kirjo, vaikkakin hyvin erilaisella painoarvolla.⁴ Lähtökohtana on arvonlisäverolain sanamuoto, joka kuitenkin on muodostanut yleisluonteisen kehyksen oman käytön arvonlisäverokohtelulle. Näin ollen suoraan lain sanamuotoon on ollut usein vaikea ankkuroida tulkintakannanottoja⁵. Toki joskus perusteluna ratkai-

¹ Ks. myös Aittoniemi, Arja (2015). Kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäverotus. Tampere.

² Ks. tältä osin Aittoniemi (2015), HE 110/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain ja verotusmenettelystä annetun lain 15 c §:n muuttamisesta sekä Verohallinnon ohje. Rakentamispalvelujen myynti ja oma käyttö arvonlisäverotuksessa. 3.7.2019, Dnro VH/2151/00.01.00/2018.

³ AVL 74 §:n mukaan otettaessa tavara omaan käyttöön veron peruste on ostetun tavarantoiminnan ostohinta tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta; itse maahan tuodun tavarantoiminnan AVL 9 luvussa tarkoitettu veron peruste tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta; sekä itse valmistetun tavarantoiminnan valmistamisesta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset. AVL 75 §:n mukaan otettaessa palvelu omaan käyttöön veron peruste on ostetun palvelun ostohinta tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta, ja itse suoritetusta palvelusta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset.

⁴ Ks. verolakien tulkinnasta ja oikeuslähteistä laajemmin esimerkiksi Määttä, Kalle (2014). Verolakien tulkinta. Edita.

⁵ Tämä on siinä mielessä mielenkiintoinen havainto, että vero-oikeudessa korostetaan laillisuusperiaatetta, toisin sanoen sitä, että valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta, Suomen perustuslain (931/1999, PL) 81.1 §. Ks. laillisuusperiaatteesta lähemmin esimerkiksi HE 1/1998 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi ja Knuutinen, Reijo. Legaliiteettiperiaate vero-oikeudessa, Lakimies 6/2015, s. 811–833.

sulle on viitattu omaa käyttöä koskevien verosäännösten sanamuotoon⁶. Sitä vastoin oman käytön arvonlisäverokohtelua on viitoittanut konkreettisemmin direktiivin tulkintavaikutus ja erityisesti unionin tuomioistuimen ratkaisut vastaavanlaisissa tapauksissa. Toisaalta lainvalmistelutyöt, kuten hallituksen esitykset, eivät laajalti ole avanneet näkökulmaa siihen, miten omaa käyttöä koskevat tulkintaongelmat olisi ratkaistava. Sitä vastoin kansallisella oikeuskäytännöllä on ollut huomattavasti merkittävämpi asema oikeuslähteenä. Tällöin on erityisesti korostunut korkeimman hallinto-oikeuden julkaistujen ratkaisujen rooli, kun taas hallinto-oikeuden ratkaisut ovat jääneet vähäisempään asemaan. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuja oman käytön arvonlisäverokohtelusta on myös jonkin verran.⁷ Lisäksi on syytä mainita Verohallinnon ohjeet sekä oikeuskirjallisuus, molemmat sallittuihin oikeuslähteisiin kuuluvia lähteitä⁸. Sitä vastoin liikevaihtoverolakia koskevaa oikeuskäytäntöä ei ole tätä esitystä varten käyty systemaattisesti läpi, vaikka liikevaihtoverolain voimassa ollessa toki oman käytön verokohtelu nousi ajoittain tulkintaongelmaksi⁹.

2 TAUSTAA OMAN KÄYTÖN ARVONLISÄVEROKOHTELUSTA

2.1 LAINSÄÄDÄNNÖLLISET LÄHTÖKOHDAT

Arvonlisäverolaki sisältää useita säännöksiä, joissa säädetään omasta käytöstä. Tässä voidaan mainita muutamia esimerkkejä. AVL 4 §:n mukaan tuloverolaissa (1535/1992, TVL) tarkoitettu *yleishyödyllinen yhteisö* on verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään mainitun lain mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona. Yleishyödyllinen yhteisö on kuitenkin verovelvollinen ravintola- tai ateriapalvelun ottamisesta omaan käyttöön AVL 25 a §:ssä säädetyin edellytyksin ja kiinteistöhallintapalvelun ottamisesta omaan käyttöön AVL 32 §:ssä säädetyin edellytyksin.¹⁰ AVL 6.2 §:n mukaan *valtio ja kunta* ovat verovelvollisia AVL 33 §:ssä tarkoitettua rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön silloinkin, kun kiinteistön luovutus ei tapahdu liiketoiminnan muodossa. AVL 13 c §:n 1 momentin mukaan poronhoitolaissa (848/1990) tarkoitettua paliskuntaa ja siihen kuuluvia poronomistajia kohdellaan arvonlisäverotuksessa porotalouden osalta yhtenä elinkeinonharjoittajana (*paliskuntaryhmä*). Paliskuntaryhmään kuuluvan poronomistajan ottaessa tavaroita tai palveluja omaan käyttöön sovelletaan, mitä AVL 22 a §:ssä säädetään.

Veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohdasta säädetään AVL 15 §:ssä. Pykälän 1 momentin 4 kohdan mukaan velvollisuus suorittaa vero AVL 1 §:ssä tarkoitettua myynnistä syntyy, kun tavara tai palvelu on otettu omaan käyttöön. AVL 16.1 §:n mukaan velvollisuus suorittaa vero rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön syntyy sitä mukaa kuin itse suoritettu rakentamispalvelu valmistuu; kun ostettu rakentamispalvelu on vastaanotettu taikka kun vastike tai sen osa on maksettu ennen vastaanottoajankohtaa; kun AVL 33 §:ssä tarkoitettu kiinteistö, jonka aikaisempi luovuttaja oli ostanut tai itse suorittanut rakentamispalvelun, on luovutettu. AVL 16 a §:n 1 momentin mukaan velvollisuus suorittaa vero tavarankäytön yhteisöhankinnasta syntyy, kun hankinta on tehty. Tavarankäytön hankinta on tehty sinä ajankohtana, jona tavara on vastaanotettu tai jona se olisi otettu omaan käyttöön.

Nämä säännökset eivät ole kuitenkaan käsillä olevan artikkelin keskiössä, vaan erityisesti AVL 20–26 §:n säännökset, jotka nimenomaan koskevat tavarankäytön ja palvelun omaa käyttöä. AVL 20 §:n mukaan myyntinä pidetään (myös) tavarankäytön tai palvelun ottamista omaan käyttöön siten kuin asianomaisen lain 21–26 §:ssä säädetään. AVL 21.1 §:n mukaan tavarankäytön ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan

⁶ Ks. esimerkiksi KHO 2015:50.

⁷ Ks. laajemmin erityisesti Myrsky, Matti (2002). Prejudikaattien merkitys verotuksessa. Kauppakaari.

⁸ Ks. esimerkiksi Verohallinnon ohje. Oman käytön ja alivastikkeellisten suoritusten arvonlisäverotus. 17.3.2020, Dnro VH/4529/00.01.00/2019.

⁹ Ks. esimerkiksi KHO 19.12.1986 t. 5424.

¹⁰ Ks. erityisesti Myrsky, Matti (2004). Yleishyödyllisen yhteisön verotus. WSOY sekä Verohallinnon ohje. Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotus. 1.1.2021, Dnro VH/8254/00.01.00/2020.

ensinnäkin sitä, että elinkeinonharjoittaja ottaa tavaran yksityiseen kulutukseen. Toiseksi tavaran omalla käytöllä tarkoitetaan sitä, että elinkeinonharjoittaja luovuttaa tavaran vastikkeetta. Kolmanneksi omaksi käyttökseen katsotaan se, että elinkeinonharjoittaja siirtää tai muulla tavalla ottaa tavaran muuhun kuin AVL 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Elinkeinonharjoittajan omistaman tavaran käyttöoikeuden omaan käyttöön ottamiseen sovelletaan AVL 21 §:n säännöstä. Tavaranäytteenä tai tavanomaisena mainoslahjana tapahtuvaa luovuttamista ei pidetä tavaran ottamisena omaan käyttöön¹¹. AVL 22 §:ssä säädetään puolestaan erityisesti siitä, mitä palvelun ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan¹² sekä siitä, millä edellytyksin palvelun oman käytön verotusta sovelletaan. Sen paremmin tavaran kuin palvelun omaan käyttöön ottamisesta ei kuitenkaan suoriteta veroa, kun elinkeinonharjoittaja ottaa vähäisessä määrin tavaroita tai palveluja omaan tai perheensä yksityiseen kulutukseen¹³. Ravintola- tai ateriapalvelun oman käytön verotuksesta on yleissäännös AVL 25 a §:ssä ja valtiota koskeva säännös AVL 26 §:ssä.

Eräiden kiinteistöön liittyvien palvelujen ottamisesta omaan käyttöön säädetään puolestaan AVL 31, 31 a, 32 ja 33 §:ssä¹⁴. Rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön muun muassa silloin, kun elinkeinonharjoittaja rakentaa tai rakennuttaa hallinnassaan olevalle maa-alueelle rakennuksen tai pysyvän rakennelman myyntiä varten¹⁵. Kiinteistöhallintapalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun kiinteistön omistaja tai haltija suorittaa itse kiinteistöön kohdistuvan palvelun, jos kiinteistöä käytetään muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen¹⁶. Veron perusteesta säädetään AVL 4 luvussa, mukaan lukien omasta käytöstä. AVL 74 §:ssä säädetään veron perusteesta, kun tavara otetaan omaan käyttöön, AVL 75 §:ssä säädetään veron perusteesta otettaessa palvelu omaan käyttöön sekä AVL 76 §:ssä veron perusteesta, kun rakentamispalvelu otetaan omaan käyttöön AVL 33 §:ssä tarkoitetulla tavalla. Lisäksi on säädetty siitä, että AVL 74–76 §:ssä tarkoitettu veron peruste ei sisällä veron osuutta¹⁷. Kuten edellä jo mainittiin, nämä molemmat aihekokonaisuudet sivuutetaan tässä esityksessä.

Edellä mainitun ohella on otettava huomioon yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan a alakohta, jonka mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta. Esimerkiksi kyseisen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen rinnastetaan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Saman artiklan toisen kohdan mukaan tavaroiden ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten ei kuitenkaan rinnasteta vastikkeelliseen luovutukseen. Kaiken kaikkiaan eurooppavero-oikeudelliset näkökohdat muodostavat elimellisen osan oman käytön arvonlisäverokohtelua.¹⁸

2.2 OMAA KÄYTTÖÄ KOSKEVAN VEROSÄÄNTELYN TAVOITTEISTA

Arvonlisäverolain säätämiseen johtaneessa hallituksen esityksessä HE 88/1993 vp korostettiin, että tavaran myynnillä tarkoitetaan tavaran omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista, kun taas pal-

¹¹ AVL 25 §.

¹² Pykälän 1 momentti.

¹³ AVL 22 a §.

¹⁴ Ks. myös AVL 23 §.

¹⁵ AVL 31.1 §:n 1 kohta.

¹⁶ AVL 32 §.

¹⁷ AVL 77 §.

¹⁸ Ks. yleisemmin Rother, Eila (2003). Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. Vantaa.

velun myynnillä tarkoitetaan palvelun suorittamista tai muuta luovuttamista vastiketta vastaan¹⁹. Tavarain tai palvelun ottaminen omaan käyttöön rinnastetaan myyntiin. Oman käytön verottamisella pyritään *neutraalisuussyistä* varmistamaan kulutuksen verollisuus tilanteessa, jossa hyödykettä ei myydä, vaan se luovutetaan vastikkeetta yksityiseen kulutukseen. Lisäksi oman käytön verotus koskee tilanteita, joissa hyödyke siirretään liiketoiminnan piirissä vähennykseen oikeuttavasta käytöstä vähennyskeltottomaan käyttöön. Verotus kohdistuu pääsääntöisesti vain arvonlisäverollisen liiketoiminnan yhteydessä tapahtuvaan tavarain ja palvelun omaan käyttöön.

Samalla tähdennettiin, että verojärjestelmä ei saa vääristää taloudellista päätöksentekoa tavalla, joka johtaa kansantalouden resurssien epätarkoituksenmukaiseen kohdentumiseen ja tehokkuustappioihin. Neutraali verojärjestelmä ei vaikuta kuluttajien valintoihin eikä yritysten tuotantomenetelmiä tai jakelutietä koskeviin päätöksiin. Arvonlisäverouudistuksen päätavoitteena olikin juuri verojärjestelmän neutraalisuuden lisääminen.²⁰ Se, että oman käytön verottamisella pyritään varmistamaan kulutuksen verollisuus tilanteessa, jossa hyödykettä ei myydä, vaan se luovutetaan vastikkeetta yksityiseen kulutukseen (tai vähennyskeltottomaan käyttöön), on nähtävissä myös *keinona torjua epäasianmukaisia verontorjuntareaktioita*. Yleisemminkin verolakien tulkinnassa veron kiertämisen ehkäisy olisi nähtävä keskeisenä seuraamusargumenttina, eikä siis pelkästään varsinaisten veronkiertämismäärien kohdalla aktualisoitavana kysymyksenä.

Myös oikeuskäytännössä on korostettu edellä mainittuja tavoitteita, kuten vuosikirjaratkaisu KHO 2001:49 osoittaa. Ratkaisun perusteluissa mainitaan, että oman käytön verottamisella pyritään neutraalisuussyistä varmistamaan kulutuksen verollisuus tilanteissa, joissa hyödykettä ei myydä, vaan se luovutetaan vastikkeetta yksityiseen kulutukseen. Omaan käyttöönä pidetään muun muassa vastikkeettomia luovutuksia yrityksen henkilökunnan yksityiseen kulutukseen. Tämä koskee myös käypää arvoa huomattavasti alemmaa vastiketta vastaan tapahtuvia luovutuksia. Esimerkiksi henkilökunnalle nimellistä vastiketta vastaan luovutetut tavarain verotetaan omaan käyttöönä, joten oman käytön verotukselta ei voi välttyä perimällä luovutuksesta nimellinen vastike.²¹

3 TAVARAN OMA KÄYTTÖ

AVL 21.1 §:n mukaan tavarain ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan ensinnäkin sitä, että elinkeinonharjoittaja ottaa tavarain yksityiseen kulutukseen. Toiseksi omasta käytöstä on kysymys, jos elinkeinonharjoittaja luovuttaa tavarain vastikkeetta. Kolmanneksi tavarain ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että elinkeinonharjoittaja siirtää tai muulla tavalla ottaa tavarain muuhun kuin AVL 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Tavarain ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan siis muun muassa sitä, että elinkeinonharjoittaja luovuttaa tavarain vastikkeetta. Tässä voidaan esimerkkinä mainita vuosikirjaratkaisu KHO 2017:164 (ään.), jossa tukkukauppa harjoittavan osakeyhtiön myynninedistämiskampanjassa yritysasiakkaat saattoivat liittyä kanta-asiakaskerhoon, jonka jäsenet saivat ostostensa määrään perustuvia *kanta-asiakaspisteitä*. Kanta-asiakkaat saattoivat käyttää näitä pisteitä tilaamalla kanta-asiakaslajin yhtiön julkaisemasta palkintoluettelosta tai vaihtoehtoisesti saamalla pisteiden arvoa vastaavan tuotteen veloitusetta yhtiön myyntivalikoimasta. Kanta-asiakaspisteitä voitiin käyttää myös yhtiön myyntituotteiden osamaksuna. Korkein hallinto-oikeus katsoi unionin tuomioistuimen tuomioon asiassa C-48/97, *Kuwait Petroleum*, viitaten, että osakeyhtiön oli AVL 21.1 §:n 2 kohdan nojalla suoritettava oman käytön arvonlisäveroa kanta-asiakkaille kanta-asiakaspisteitä vastaan luovutettujen tavarain arvosta siltä osin kuin tavarain ei ollut pidettävä tavanomaisina mainoslajoina. Veroa oli suoritetta-

¹⁹ Palvelun myynti kattaa kaikki vastiketta vastaan tapahtuvat liiketoimet, joissa ei ole kysymys tavarain omistusoikeuden luovuttamisesta.

²⁰ HE 88/1993 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

²¹ Ks. myös Määttä, Kalle (2015). Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. Edita, s. 138 ja 243.

va sekä erillisestä palkintoluettelosta tilattavissa olevien tuotteiden luovutuksista että asiakkaan vapaan valinnan mukaan yhtiön myyntivalikoimaan kuuluvien tuotteiden luovutuksista.²² Sen sijaan asiakkaan käyttäessä kanta-asiakaspisteitä osamaksuna asiakkaan yhtiöltä suorittamien ostojen maksamiseen kysymyksessä katsottiin olleen asiakkaalle myönnetty alennus, josta yhtiön ei ollut suoritettava arvonlisäveroa.²³

Unionin tuomioistuimen asiassa C-48/97, *Kuwait Petroleum*, antaman tuomion mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohtaa (arvonlisäverodirektiivin 79 artiklan ensimmäisen alakohdan b alakohta) on tulkittava siten, että käsitteet "hinnan alennus" ja "hyvitys" eivät voi kattaa tavaroiden luovutuksen kokonaishinnan suuruista hinnanalennusta. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohtaa (arvonlisäverodirektiivin 16 artikla) on tulkittava siten, että siinä tarkoitettuna vastikkeelliseen luovutukseen rinnastettavana luovutuksena on pidettävä sitä, että öljy-yhtiö ottaa tavaroita, jotka luovutetaan polttoaineen ostajalle sellaisia ostoseteleitä vastaan, joita hän on kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevan myynninedistämiskampanjan kaltaisessa järjestelmässä saanut ostamansa polttoainemäärän perusteella maksettuaan siitä huoltoasemalla täyden vähittäishinnan, kun nämä tavarat eivät ole vähäarvoisia. Sillä seikalla, että luovutus on tapahtunut yrityksen tarpeisiin, ei ole ratkaisevaa merkitystä, koska muutoin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan toinen virke (arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan toinen alakohta), jonka mukaan ei ole mahdollista verottaa tavaroiden ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten, menettäisi merkityksensä²⁴.

Tuomion mukaan etenkin kaksi seikkaa puoltavat päätelmää, jonka mukaan kyseessä on vastikkeeton luovutus, jolloin tavaroiden ottaminen rinnastetaan vastikkeelliseen luovutukseen ja on siis verollista. Ensinnäkin ostoseteleitä vastaan annetut tavarat oli *Kuwait Petroleumin* myynninedistämiskampanjassa nimetty lahjoiksi. Toiseksi unionin tuomioistuin katsoi olevan selvää, että polttoaineen ostajan oli maksettava sama vähittäismyyntihinta riippumatta siitä, ottiko hän ostoseteleitä, ja että polttoaineen ostoa koskevassa laskussa, joka *Kuwait Petroleumin* oli toimitettava asiakkaille, jotka itsekin olivat verovelvollisia, ei mainittu tätä hintaa. Tässä tilanteessa *Kuwait Petroleum* ei voinut perustellusti väittää, että päinvastoin kuin mitä sen toimittamissa laskuissa todetaan, polttoaineen ostajien maksamaan hintaan sisältyi todellisuudessa ostoseteleiden tai niitä vastaan saatujen tavaroiden arvoa vastaava osuus.²⁵

Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan asian arvioinnissa merkitystä ei ollut sillä seikalla, ettei yhtiö antanut hyvityslaskua kanta-asiakaspisteitä vastaan luovutetuista tavaroista. Unionin tuomioistuimen asiassa C-48/97, *Kuwait Petroleum*, antamassa tuomiossa yhtenä perusteluna on todettu, että polttoaineen ostoa koskevassa laskussa, joka *Kuwait Petroleumin* oli toimitettava asiakkaille, jotka itsekin olivat verovelvollisia, ei ollut mainittu ostoseteleitä tai niitä vastaan annettuja tavaroita. Tämän oli katsottava tarkoittavan, ettei *Kuwait Petroleumin* näiden tavaroiden luovutuksia voitu tälläkään perusteella katsoa vastikkeellisiksi. Tämän ei sen sijaan voitu katsoa tarkoittavan sitä, että vastikkeetta annetut tavarat olisivat olleet alkuperäisiin verollisiin myynteihin kohdistuvia alennuksia. Mahdollinen jälkikäteisen hyvityslaskun antaminen asiakkaille ei siten muuttanut kanta-asiakaspisteitä vastaan annettujen tavaroiden luonnetta toiseksi, eikä hyvityslaskun antaminen vastannut asian todellista

²² Korkein hallinto-oikeus mainitsi myös, että hallituksen esityksen HE 88/1993 vp mukaan oman käytön verottamisen tarkoituksena on neutraalisuussyistä varmistaa, että yksityiseen kulutukseen siirtyviin hyödykkeisiin sisältyy vero myös silloin, kun niitä ei myydä tavanomaisella tavalla. Kyseisen hallituksen esityksen mukaan omana käytönä pidetään AVL 21.1 §:n 2 kohdan mukaan myös vastikkeetta tapahtuvaa tavaroiden luovuttamista, joka koskee muun muassa vastikkeettomia luovutuksia yrityksen henkilökunnan yksityiseen kulutukseen samoin kuin vastikkeettomia luovutuksia ulkopuolisille, kuten edustuslahjoja. Tavaränäytteenä tai tavanomaisena mainoslahjana tapahtuvat luovutukset ovat kuitenkin AVL 25 §:n perusteella verottomia.

²³ Ks. esimerkiksi Nyhinen, Ritva – Hyttinen, Pekka – Lamppu, Kaisa (2019). Arvonlisäverotus käytännössä. 12. painos. Alma Talent, s. 345 ja 485.

²⁴ Tuomion 22 kohta.

²⁵ Tuomion 29–31 kohta.

luonnetta ja tarkoitusta. Näin ollen yhtiön oli suoritettava oman käytön veroa erilliseen palkintoluetteloon sisältyvistä kanta-asiakaspisteitä vastaan luovutettavista tavaroista. Asiaa ei ollut arvioitava toisin myöskään kanta-asiakaspisteitä vastaan veloituksetta luovutettavien yhtiön omiin myyntituotteisiin kuuluvien tavaroiden osalta. Näiden tavaroiden osalta kysymys ei ollut siitä, että kanta-asiakasjärjestelmään liittynyt asiakas olisi saanut kanta-asiakaspisteitä vastaan lisää samaa tuotetta, josta pisteet olivat kertyneet, vaan asiakkaan valittavissa oli ollut mikä tahansa yhtiön myyntivalikoimaan kuulunut tuote. Näin ollen kysymyksessä ei voitu katsoa olevan yhtiön myymään tuotteeseen kohdistuva paljousalennus. Sen sijaan tilanteessa, jossa asiakas oli käyttänyt kanta-asiakaspisteitä ostamiensa tavaroiden osamaksuna, kysymyksessä olevien tavaroiden AVL 73 §:ssä tarkoitettuna veron perusteena oli pidettävä asiakkaan tavarasta todellisuudessa maksamaa hintaa.²⁶

Kuwait Petroleum -tapaus nousi esille toisaalta jo ratkaisussa KHO 17.11.2008 t. 2879. A Oy harjoitti kodinkoneiden ja kodin elektroniikan vähittäismyyntitoimintaa. A Oy oli tehnyt X Oy:n kanssa sopimuksen, jonka perusteella A Oy markkinoi ja välitti X Oy:n puhelin- ja laajakaistaliittymiä asiakkaille. Liittymäsopimus tehtiin teleoperaattorin nimissä eikä A Oy veloittanut liittymäsopimuksen tehneeltä asiakkaalta avaus- tai muita vastaavia maksuja. X Oy maksoi A Oy:lle palkkion jokaisesta asiakkaan tekemästä liittymäsopimuksesta kolmessa erässä. Jos liittymäsopimuksen tehnyt asiakas kuitenkin irtisanoi liittymän ennen ensimmäiselle palkkioerälle määrättyä maksupäivää, ei X Oy maksanut A Oy:lle lainkaan palkkiota. Lisäksi X Oy maksoi A Oy:lle hoitopalkkion, tavoitepalkkion sekä markkinointitukea, joka muodostui markkinointi- ja mainostuesta sekä markkinointibonuksesta. A Oy luovutti liittymäsopimuksen tehneille asiakkaille erilaisia tavaroita kuten digiboksin tai -kameran, 21- tai 14-tuumaisen väritelevisiion, akkuporakoneen taikka fleece- tai toppatakin. Tavaroita ei luovutettu asiakkaalle vielä liittymäsopimusta tehtäessä, vaan edellytyksenä oli, että liittymä oli avoinna vielä 3–6 kuukauden päästä liittymän avauksesta.

Tavaroiden luovuttamisesta liittymäsopimuksen tehneille asiakkaille ei ollut sovittu A Oy:n ja X Oy:n välillä tehdyssä sopimuksessa. A Oy:n ja X Oy:n välillä tehdyssä sopimuksessa oli kysymys X Oy:n puhelin- ja laajakaistaliittymien välitystoiminnasta, jossa A Oy myi liittymiä X Oy:n nimissä ja lukuun. Tästä ja toimintaan liittyvästä markkinoinnista A Oy sai palkkioita X Oy:ltä. Samalla A Oy pystyi markkinoimaan ja myymään myös omia tuotteitaan. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan A Oy luovutti kysymyksessä olevat tavarat X Oy:n liittymäsopimuksen tehneille asiakkaille. Tavaroiden hankinta ja niiden luovuttaminen tapahtuivat A Oy:n tarpeisiin ja liittyivät näin ollen A Oy:n verolliseen liiketoimintaan AVL 102 §:ssä tarkoitettulla tavalla. A Oy:llä oli sen vuoksi oikeus vähentää ostamiensa tavaroiden hankintahintaan sisältyvät arvonlisäverot.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-48/97, *Kuwait Petroleum*, antamasta tuomiosta ilmeni, että Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) 5 artiklan 6 kohdan mukaan verovelvollisen tarpeisiin ja verolliseen liiketoimintaan liittyväkin tavarantoimituksen luovutus rinnastetaan veron suorittamisvelvollisuuden suhteen tavarantoimituksen vastikkeelliseen luovuttamiseen, ellei kysymys ole vähäarvoisista lahjoista tai näytekappaleista. Tavarantoimituksen omaa käyttöä koskeva AVL 21 §:n säännös on sanonnallisista eroista huolimatta asiallisesti samansisältöinen kuin direktiivin 5 artiklan 6 kohta ja sitä on sen vuoksi tulkittava yhdenmukaisesti direktiivin säännöksen kanssa. Näistä syistä ja kun kysymyksessä olevien tavarantoimitusten luovutukset eivät olleet vastiketta A Oy:n X Oy:lle myymästä välitys- ja siihen liittyvästä markkinointipalvelusta eikä tavarantoimitusten luovutuksia voitu pitää A Oy:n omien myyntituotteiden kylkiäisinä tai muina vastaavina lisäetuina, A Oy:n oli suoritettava arvonlisäveroa tavarantoimituksen vastikkeettomasta luovuttamisesta X Oy:n liittymäsopimuksen tehneille asiakkaille tavarantoimituksen omaa käyttöä koskevien säännösten mukaisesti.

Ratkaisussa KHO 27.12.2011 t. 3757 osakeyhtiö oli teleoperaattori, joka myi omissa nimissään matkapuhelinliittymiä. Yhtiö oli vuosina 2004 ja 2005 järjestänyt asiakashankintakampanjoita, joiden yhteydessä se oli luovuttanut liittymäsopimuksen tehneille asiakkaille erilaisia tavaroita, kuten ranne-

²⁶ Kanta-asiakaspisteillä maksetun osuuden oli katsottava olevan arvonlisäverodirektiivin 79 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdassa tarkoitettu ostajalle myönnettävä hinnanalennus, joka toteutui sinä hetkenä, jona liiketoimi suoritetaan.

tietokoneen, ministereot tai mp3-soittimen (kampanjatuotteina), joiden arvo ei ollut vähäinen. Tavarointa ei luovutettu asiakkaalle vielä liittämäsopimusta tehtäessä, vaan edellytyksenä niiden saamiselle oli, että liittämälle oli kertynyt tietynä aikana laskutusta ennalta sovittu määrä ja että liittämäsopimus oli voimassa vielä, kun asiakas sai kampanjatuotteen eikä asiakkaalla ollut erääntyneitä matkapuhelinlaskuja maksamatta. Korkein hallinto-oikeus kiinnitti huomiota siihen, että kampanjatuotteita ei luovutettu asiakkaalle vielä liittämäsopimusta tehtäessä ja siihen, että asiakkaan liittämän käytöstä suorittama vastike oli samansuuruinen riippumatta siitä, olivatko edellytykset kampanjatuotteen luovuttamiselle täyttyneet vai eivät. Tämän vuoksi kampanjatuotteiden luovutuksia ei pidetty vastikkeellisina ja yhtiön oli siten suoritettava arvonlisäveroa tavaroiden vastikkeettomasta luovuttamisesta liittämäsopimuksen tehneille asiakkaille tavarantoiminnan omaa käyttöä koskevien säännösten mukaisesti. Ratkaisussa viitattiin muun muassa unionin tuomioistuimen tuomioon asiassa C-48/97, *Kuwait Petroleum (GB) Ltd.*

Vuosikirjaratkaisussa KHO 2013:89 palattiin kampanjatuotteiden äärelle uudelleen. Tietoliikennealalla toimiva osakeyhtiö oli järjestämänsä kampanjan yhteydessä luovuttanut 12 kuukauden määräaikaisen laajakaistaliittämäsopimuksen tehneille asiakkaille liittämälahjana digiboksin tai langattoman tukiaseman. Tavarat oli luovutettu kaikille 12 kuukauden määräaikaisen laajakaistaliittämäsopimuksen kampanjan aikana tehneille asiakkaille heti liittämäsopimusta tehtäessä. Asiassa oli kysymys siitä, oliko yhtiön katsottava luovuttaneen liittämälahjat asiakkaille vastikkeetta oman käytön verotuksen aiheuttavalla tavalla vai vastikkeellisesti laajakaistaliittämän ja liittämälahjan sisältävään yhteishintaan. Korkein hallinto-oikeus otti huomioon liiketoimen tosiasiallisen luonteen ja arvonlisäverojärjestelmään sisältyvän veron kertaantumattomuuden periaatteen. Näin ollen liittämälahjan eli niin sanotun kylkiäisen arvon oli katsottava sisältyneen asiakkaalle myydyin liittämän hintaan ja luovutusten olleen sen vuoksi vastikkeellisia. Tässä suhteessa merkitystä ei ollut sillä, että laajakaistaliittämän hinta oli ollut sama ennen kampanjaa ja sen aikana. Osakeyhtiön ei ollut suoritettava arvonlisäveroa liittämälahjojen luovuttamisesta liittämäsopimuksen tehneille asiakkaille tavarantoiminnan omaa käyttöä koskevien säännösten perusteella.²⁷

Korkein hallinto-oikeus viittasi muun ohella siihen, että oman käytön verotuksen soveltamisalaa eli vastikkeettoman luovutuksen rinnastamista vastikkeelliseen luovutukseen oli käsitelty unionin tuomioistuimen asiassa C-48/97, *Kuwait Petroleum*, antamassa tuomiossa. Mainitussa tuomiossa käsitellyt olosuhteet poikkesivat kuitenkin kysymyksessä olevan tapauksen olosuhteista. Tuomiossa esillä olleessa tapauksessa öljy-yhtiön asiakas ei saanut tavaroita verollisen hyödykkeen eli polttoaineen oston yhteydessä, vaan niiden saaminen edellytti tiettyä ostomäärää, jonka jälkeen asiakas sai veloituksetta omistukseensa kyseiset asiakaslahjat. Tapauksessa ei ollut ratkaistavana kysymystä siitä, oliko asiakaslahjojen luovutus katsottava vastikkeettomaksi silloin, kun asiakas sai nämä tavarat omistukseensa jo oston yhteydessä, eikä mainitulla tuomiolla siten ole ratkaistu nyt kyseessä olevien liittämälahjojen arvonlisäverokohtelua.

Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan tulkintavaihtoehtoina kysymyksessä olevassa asiassa olivat, että liittämän hankkineen asiakkaan katsottiin suorittaneen vastikkeen vain liittämstä ja saaneen tukiaseman tai digiboksin veloituksetta, tai että asiakkaan maksaman hinnan katsottiin kattaneen sekä oikeuden liittämän käyttöön että tukiaseman tai digiboksin omistusoikeuden. Tulkinta, jonka mukaan tuotteen oston yhteydessä annettavien lahjojen eli kylkiäisten arvon oli katsottava sisältyvän myydyin tuotteen hintaan, vastasi paremmin liiketoimen tosiasiallista luonnetta. Tätä tulkintaa tuki myös arvonlisäverojärjestelmään sisältyvä veron kertaantumattomuuden periaate, kun otettiin huomioon, että mahdollinen oman käytön vero jäisi myyjäyhtiön kustannukseksi. Yhtiön oli näin ollen katsottava luovuttaneen määräaikaisen laajakaistaliittämän sekä tukiaseman tai digiboksin asiakkaalle yhteishintaan. Tällöin AVL 73 §:ssä tarkoitettuna veron perusteena oli se korvauksen kokonaismäärä, jonka asiakas joutuu suorittamaan saadakseen nämä hyödykkeet haltuunsa, eikä yhtiön suorituksen voitu katsoa olevan miltään osin vastikkeeton. Tässä suhteessa merkitystä ei ollut sillä, että laajakais-

²⁷ Ks. myös Salo, Mirja (2014). Veron kertaantumattomuus sääntelyn tulkinnassa erityisesti kampanjalahjoja ajatellen. Verotus 5/2014, s. 509–516.

taliittymän hinta ennen kylkiäisen sisältävää markkinointikampanjaa oli ollut sama kuin markkinointikampanjan aikana.

Keskusverolautakunnan käytännöstä voidaan mainita ennakkoratkaisu KVL 2010/31, jossa jouduttiin vetämään rajaa sen suhteen, oliko kysymys AVL 21.1 §:ssä tarkoitettuun tavaran ottamisesta omaan käyttöön. Kaupunki oli itse ostanut käyttöomaisuuden verotonta koulutustoimintaa varten ja omaisuuden omistusoikeus jäi edelleen kaupungille. Käyttöomaisuuden käyttöoikeuden luovutuksessa ei ollut kysymys käyttöomaisuuden ottamisesta AVL 130.2 §:ssä tarkoitettuun yksityiseen kulutukseen²⁸, lain 114 tai 114 a §:ssä tarkoitettuun käyttöön²⁹ tai kiinteistön vuokraustoimintaan. Kun kaupunki luovutti käyttöoikeuden vastikkeetta kiinteistöjen vuokrauksesta erillisellä sopimuksella, käyttöomaisuus säilyi kaupungin palautukseen oikeuttavassa käytössä. Kaupungin ei näin ollen tullut suorittaa käyttöoikeuden luovutuksesta oman käytön veroa AVL 21.1 §:n 1 tai 3 kohtien perusteella. Myöskään mainitun momentin 2 kohta ei tullut sovellettavaksi.³⁰

AVL 21.2 §:n mukaan se, mitä edellä säädetään tavaran omasta käytöstä, sovelletaan vain, jos tavara on voitu tehdä vähennys, tai jos tavara on valmistettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä. Oman käytön verotuksella oikaistaan näin ollen hankinnasta tehtyä vähennystä. Jos tavara olisi puolestaan hankittu jo alun perin yksityiskulutukseen tai muuhun vähennyskelvottomaan käyttöön, siitä ei olisi saanut tehdä vähennystä.³¹ AVL 21.3 §:n mukaan verovelvollisuuden päättyessä suoritetaan verovelvollisen haltuun jääneistä tavaroista veroa niin kuin tavaran ottamisesta omaan käyttöön säädetään.

Verohallinnon mukaan tavaran yksityiseen kulutukseen ottamisesta eli siitä, että elinkeinonharjoittaja ottaa tavaran yrityksestä omaan tai perheensä kulutukseen tai yksityistä lahjoitustarkoitusta varten, on suoritettava arvonlisävero. Oman käytön verotus koskee myös tavaran vastikkeettomia luovutuksia sekä liiketoiminnan tarkoitukseen, kuten edustuslahjoja, että muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen. Tavaroiden ilmaisluovutuksistaakin liiketoiminnan tarkoituksiin on useissa tapauksissa suoritettava oman käytön veroa. Omana käyttönä pidetään lisäksi sitä, että tavara siirretään yrityksen sisällä muuhun kuin AVL 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön^{32, 33}. Sitä vastoin oman käytön verotus ei koske työvälineitä, työpukuja tai muita yrityksen toiminnalle tarpeellisia tavaroita, jotka luovutetaan henkilökunnalle tai alihankkijoille tietyn työn suorittamista varten. Kylkiäisten ja kampanjatuotteiden eli toisen hyödykkeen yhteydessä näennäisesti vastikkeetta annettujen tavaroiden luovutuksella pyritään myynnin edistämiseen, minkä vuoksi niidenkään luovutusta ei veroteta omana käyttönä. Lisäksi tavaranäytteen tai tavanomaisen mainoslahjan luovuttamista ei pidetä tavaran ottamisena omaan käyttöön, kuten AVL 25 §:stä ilmenee.³⁴

²⁸ Pykälän 1 momentin mukaan kunnalla on oikeus saada palautuksena hankintaan sisältyvä AVL 10 luvussa tarkoitettu vero, josta ei saa tehdä vähennystä tai josta ei saa AVL 131 §:ssä tarkoitettua palautusta. Palautus saadaan myös 79.1 §:ssä tarkoitettuun tuesta tai avustuksesta suoritettavasta verosta. Tätä täydentää pykälän 2 momentti, jonka mukaan edellä tarkoitettu palautus ei koske veroa, joka sisältyy yksityiseen kulutukseen, AVL 114 tai 114 a §:ssä tarkoitettuun käyttöön tapahtuvaan hankintaan tai kiinteistön vuokraustoimintaa varten tehtyyn hankintaan.

²⁹ AVL 114 §:n mukaan vähennystä ei saa tehdä esimerkiksi, kun hankinta koskee verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asuntona, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana käytettävää kiinteistöä sekä siihen tai sen käyttöön liittyviä tavaroita ja palveluita. AVL 114 a §:n mukaan matkanjärjestäjä ei saa tehdä vähennystä välittömästi matkustajan hyväksi hankkimistaan AVL 80.1 §:ssä tarkoitetuista palveluista ja tavaroista.

³⁰ Ks. myös Määttä, Kalle (2021). Koulutuspalvelujen arvonlisäverokohtelu. Verotus 2/2021, s. 175–185.

³¹ Verohallinnon ohje. Oman käytön ja alivastikkeellisten suoritusten arvonlisäverotus. 17.3.2020, Dnro VH/4529/00.01.00/2019, kohta 2.1.

³² Verovelvollisen on suoritettava oman käytön veroa silloinkin, kun hän muuttaa liikeomaisuuteensa kuuluvan vähennyskelpoisen ajoneuvon taikka vesi- tai ilma-aluksen rakenteeltaan sellaiseksi, ettei se enää oikeuta vähennykseen, ks. AVL 114 § 1 momentin 5 kohta.

³³ Verohallinnon ohje. Oman käytön ja alivastikkeellisten suoritusten arvonlisäverotus. 17.3.2020, Dnro VH/4529/00.01.00/2019, kohta 2.2.

³⁴ Verohallinnon ohje. Oman käytön ja alivastikkeellisten suoritusten arvonlisäverotus. 17.3.2020, Dnro VH/4529/00.01.00/2019, kohta 2.3.

4 PALVELUN OMA KÄYTTÖ

AVL 22.1 §:n mukaan palvelun ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan ensinnäkin sitä, että elinkeinonharjoittaja suorittaa, luovuttaa tai muulla tavalla ottaa palvelun vastikkeetta omaan tai henkilöstönsä yksityiseen kulutukseen taikka muutoin muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen. Toiseksi omalla käytöllä tarkoitetaan tässä yhteydessä sitä, että elinkeinonharjoittaja suorittaa tai muulla tavalla ottaa palvelun 114 §:ssä tarkoitettuun vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön. Lisäksi palvelun ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että elinkeinonharjoittaja ottaa ostetun palvelun muutoin muuhun kuin AVL 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Vuosikirjaratkaisussa KHO 2021:64 (ään.) oli ratkaistavana, oliko verovelvollisuusryhmän suoritettava AVL 22.1 §:n 1 kohdan nojalla palvelun oman käytön veroa, kun ryhmä luovutti asiakkailleen itse tuottamia arvonlisäverollisia palveluja *bonuksia* vastaan siten, että bonukset kattoivat koko palvelun hinnan³⁵. Bonusjärjestelmällä ja siihen liittyvillä palvelujen luovutuksilla bonuksia vastaan pyrittiin edistämään verovelvollisuusryhmän liiketoimintaa kokonaisuudessaan. Siltä osin kuin bonuksia käytettiin arvonlisäverolain mukaisiin verollisiin palveluihin, kyse oli pääosin alennuksesta, koska asiakaskohtainen bonuskertymä ei yleensä riittänyt kattamaan palvelun koko hintaa. Bonusjärjestelmä voi muutoinkin edistää verovelvollisuusryhmän verollista myyntiä, vaikka kertyneet bonukset riittivät kattamaan yksittäisen arvonlisäverolain mukaisen verollisen palvelun hinnan kokonaan. Korkein hallinto-oikeus otti huomioon bonusjärjestelmän ja bonusten käytön osittain verollista toimintaa edistävän tarkoituksen ja sen, että AVL 22.1 §:n 1 kohta tai Neuvoston direktiivin 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä eli arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan b alakohta koskee vain palvelujen luovutusta muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen tai muita kuin yrityksen varsinaisia tarkoituksia varten. Näin ollen verovelvollisuusryhmän ei ollut suoritettava kyseisistä palvelujen luovutuksista oman käytön veroa.

Korkein hallinto-oikeus kiinnitti huomiota siihen, että kysymyksessä olevat palvelut luovutettiin verovelvollisuusryhmään kuuluvien elinkeinonharjoittajien asiakkaille, joten kysymys ei ollut AVL 22.1 §:n 1 kohdassa tarkoitettua palvelun suorittamisesta tai luovuttamisesta vastikkeetta elinkeinonharjoittajan omaan tai tämän henkilöstön yksityiseen kulutukseen. Asiassa oli sen vuoksi arvioitava, luovutetaanko palvelut vastikkeetta muutoin muuhun kuin verovelvollisuusryhmän liiketoiminnan tarkoitukseen. AVL 22 §:ää muutettiin vuoden 2008 alussa voimaantulleella lainmuutoksella (1312/2007) siten, että palvelun vastikkeettomasta luovutuksesta liiketoiminnan tarkoitukseen ei suoriteta veroa omana käyttönä³⁶. Muutos vastaa Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ja korkeimman hallinto-oikeuden vakiintunutta oikeuskäytäntöä.

Unionin tuomioistuin on asiassa C-155/01, *Cookies World*, katsonut, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388/ETY 6 artiklan 2 kohdan toista alakohtaa³⁷ on periaatteessa tulkittava siten, että jäsenvaltiot saavat luopua rinnastamasta tiettyjä palveluja tai tietynlaista käyttämistä vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin. Sen sijaan säännöksessä ei tuomioistuimen mukaan anneta jäsenvaltioille valtuutta määrätä sellaisista verotettavista tapahtumista, joista ei ole säädetty 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa³⁸. Korkein hallinto-oikeus viittasi myös päätöksiin KHO 29.10.2003 t. 2656 ja KHO 24.5.2012 t. 1363, joissa tarkoitetuissa tilanteissa palveluja oli luovutettu kulutukseen ilman verollista vastiketta, eikä niistä tullut suoritettavaksi palvelun oman käytön veroa. Mainitut päätökset eivät olleet kuitenkaan suoraan verrattavissa ratkaistavana olleeseen asiaan, koska niissä vastikkeettomat luovutukset tehneet yhtiöt eivät harjoittaneet vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa.

Verovelvollisuusryhmä harjoitti pääosin verosta vapautettujen rahoitus- ja vakuutuspalvelujen myyntiä mutta myös arvonlisäverolaissa tarkoitettujen verollisten palvelujen myyntiä. Kumpikin toiminta

³⁵ Ks. myös Saukko, Petri (2005). Arvonlisäveroryhmät. Edita.

³⁶ HE 110/2007 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

³⁷ Nykyisin kysymyksessä on arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 2 kohta.

³⁸ Nykyisin asiasta määrätään arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdassa.

tapahtui liiketoiminnan muodossa eikä ollut arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jäävää toimintaa. Bonukset kertyivät asiakkaille verosta vapautettujen rahoitus- ja vakuutuspalvelujen ostoista. Kun arvioitiin, oliko bonuksia vastaan tapahtuvassa palvelun luovutuksessa kysymys AVL 22.1 §:n 1 kohdan tarkoittamasta palvelun luovuttamisesta muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen, huomiointiin oli kuitenkin otettava, missä tarkoituksessa kyseiset palvelut asiakkaille luovutettiin. Bonusjärjestelmä edisti pääosin verovelvollisryhmän harjoittamaa verosta vapautettua rahoitus- ja vakuutus-toimintaa, josta bonukset kertyivät. Myös pääosa bonuksista käytettiin asiakkaiden verosta vapautettuihin rahoitus- ja vakuutuspalveluihin. Bonusjärjestelmällä ja siihen liittyvillä palvelujen luovutuksilla bonuksia vastaan pyrittiin kuitenkin edistämään verovelvollisuusryhmän liiketoimintaa kokonaisuudessaan. Siltä osin kuin bonuksia käytettiin arvonlisäverolain mukaisiin verollisiin palveluihin, kyse oli pääosin alennuksesta, koska asiakaskohtainen bonuskertymä ei yleensä riittänyt kattamaan palvelun koko hintaa. Näin bonusjärjestelmä ja bonusten käyttö edistivät myös verovelvollisuusryhmän verollista myyntiä. Bonusjärjestelmän katsottiin voivan muutoinkin edistää verovelvollisuusryhmän verollista myyntiä, vaikka kertyneet bonukset riittivät kattamaan yksittäisen arvonlisäverolain mukaisen verollisen palvelun hinnan kokonaan. Kun otettiin huomioon bonusjärjestelmän ja bonusten käytön osittain verollista toimintaa edistävä tarkoitus ja se, että AVL 22.1 §:n 1 kohta tai arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan b alakohta koski vain palvelujen luovutusta muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen tai muita kuin yrityksen varsinaisia tarkoituksia varten, verovelvollisuusryhmän ei ollut suoritettava kyseisistä palvelujen luovutuksista oman käytön veroa. Palvelujen luovuttamista vastikkeetta ei tällaisessa tilanteessa tullut myöskään jakaa siten, että osa luovutuksesta katsottaisiin verolliseksi palvelun omaksi käytöksi. Edellä esitetyillä perusteilla verovelvollisuusryhmän ei ollut suoritettava AVL 22.1 §:n 1 kohdan nojalla palvelun oman käytön veroa, kun se luovutti asiakkailleen arvonlisäverollisia palveluja bonuksia vastaan siten, että bonukset kattoivat palvelun koko hinnan.

Vuosikirjaratkaisussa KHO 1995-B-552 problematisoitiin sitä, oliko kysymys *palvelun myynnistä vai palvelun ottamisesta omaan käyttöön*. Taustalla oli se, että kaupungin katsottiin harjoittavan jäteveden käsittelyä AVL 1.1 §:n 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Kaupunki suoritti eräälle teollisuusyritykselle jäteveden puhdistuspalvelua vastikkeetta. Koska kaupunki suoritti palvelun verollisen liiketoimintansa yhteydessä ja se myi vastaavia palveluja myös ulkopuolisille, kaupungin oli suoritettava arvonlisäveroa tästä palvelusta palvelun omana käyttönä. Eräältä toiselta teollisuusyritykseltä kaupunki peri jäteveden puhdistuspalvelusta korvauksen, joka perustui kaupungin ja yrityksen väliseen sopimukseen. Sopimuksessa oli jäteveden käyttömaksun osalta viitattu tuolloin voimassa olleen jätevesimaksusta annetun lain (610/1973) 5 §:n 2 momenttiin, jonka mukaan normaalisti perittävää käyttömaksua voitiin alentaa jäteveden poikkeuksellisen laadun tai määrän vuoksi³⁹. Kaupunginvaltuusto oli hyväksynyt kaupungin ja yrityksen välisen sopimuksen. Kaupungin ja yrityksen väliseen sopimukseen perustuva jäteveden käyttömaksu ei ollut sellainen käypää arvoa huomattavasti alempi vastike, jota AVL 22 §:ssä tarkoitetaan. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että kun lisäksi jäteveden puhdistuspalvelu käytettiin yrityksen verollisessa liiketoiminnassa ja siten vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa, ei kysymys ollut kaupungille puhdistuspalvelun omasta käytöstä vaan sen myynnistä. Kaupungin ei siten ollut suoritettava arvonlisäveroa kysymyksessä olevalle teollisuusyritykselle suorittamastaan jäteveden puhdistuspalvelusta palvelun omana käyttönä vaan palvelun verollisena myyntinä.⁴⁰

Edellä mainittu on hyvä suhteuttaa vuosikirjaratkaisuun KHO 1997:38, jossa 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

³⁹ Laki jätevesimaksusta kumottiin vesihuoltolailla (119/2001), joka tuli voimaan 1.3.2001.

⁴⁰ Tässä yhteydessä on paikallaan mainita myös se, että käypää arvoa huomattavasti alemmaa vastiketta vastaan tapahtuvaa myyntiä ei veroteta omana käyttönä vaan myyntinä. Jos myyjän ja ostajan välillä on etuyhteys, käypää markkina-arvoa huomattavasti alempaan hintaan tapahtuvan myynnin veron peruste korotetaan käypään markkina-arvoon. Verohallinnon ohje. Oman käytön ja alivastikkeellisten suoritusten arvonlisäverotus. 17.3.2020, Dnro VH/4529/00.01.00/2019, kohta 1.

sanomalehdestä, minkä vuoksi yhtiö luovutti lehdestään mainos- ja ilmoitustilaa yritykselle veloitetusta. Luovutettu tila käytettiin yrityksen myynti- ja markkinointitoiminnan tunnetuksi tekemiseen. Mainos- ja ilmoitustilan luovuttamisessa ei ollut kysymys palvelun ottamisesta tai luovuttamisesta yksityiseen kulutukseen tai liiketoiminnassa vähennyskelvottomaan käyttöön eikä muutoinkaan yhtiön liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin. Kun lisäksi mainos- ja ilmoitustilaa saanut yritys käytti palvelun liiketoiminnassaan vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, kysymys ei ollut AVL 22 §:ssä tarkoitettua palvelun ottamisesta omaan käyttöön. Korkein hallinto-oikeus tulkitsi arvonlisäverolain säännöstä palvelun oman käytön verotuksesta Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) samaa asiaa koskevan 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan sanamuodon ja tavoitteen mukaisesti.⁴¹

Ratkaisun KHO 18.9.2009 t. 2282 taustalla oli se, että osakeyhtiö harjoitti muun ohella hotelli- ja ravintolatoimintaa. Yhtiö luovutti itse tuottamia palveluja, kuten majoituspalveluja, muun muassa matkanjohtajille siten, että he saivat maksuttoman paikan johtamansa matkaryhmän mukana. Kysymys oli alennukseen rinnastettavasta suorituksesta ja luovutukset tapahtuivat yhtiön liiketoimintaan kuuluvaan tarkoitukseen. Kun arvonlisäverolain palvelun omaa käyttöä koskevia säännöksiä oli tulkittava Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännösten mukaisesti, yhtiön ei ollut suoritettava arvonlisäveroa palvelujen luovuttamisesta matkanjohtajille palvelun omaa käyttöä koskevien säännösten mukaisesti.⁴² Tässä on paikallaan mainita myös ratkaisu KHO 28.11.2001 t. 2974, jossa hotelli- ja ravintolatoimintaa harjoittava yhtiö luovutti vastikkeetta muun muassa majoituspalveluja yhtiön ravintoloissa esiintyville orkestereille ja muille esiintyjille. Majoituspalvelun luovuttamisessa ei katsottu olleen kysymys palvelun ottamisesta tai luovuttamisesta yksityiseen kulutukseen tai liiketoiminnassa vähennyskelvottomaan käyttöön eikä muutoinkaan yhtiön liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin. Yhtiön ei näin ollen ollut suoritettava arvonlisäveroa näistä ilmaisluovutuksista AVL 22 §:ssä tarkoitettulla tavalla palvelun ottamisena omaan käyttöön.⁴³

Ennakkoratkaisussa KVL 1994/183 oli puolestaan kyse siitä, että maanviljelijän tarkoituksena oli harjoittaa tilateurastamalla arvonlisäverollista rahtiteurastustoimintaa. Kun maanviljelijän itse kasvattamien sikojen teurastaminen katsottiin osaksi hänen alkutuotantoaan, hänen ei ollut suoritettava tältä osin arvonlisäveroa palvelun omaan käyttöön ottamista. Hänellä oli oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero vain siltä osin kuin tavarat ja palvelut tulivat vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Maatalouskoneilla suoritettavien rahtitöiden myynti muille maanviljelijöille oli laadultaan arvonlisäverollista palvelun myyntiä. Kokonaan toisesta toimialasta mutta samasta lopputuloksesta oli kysymys ennakkoratkaisussa KVL 1995/97. Vakuutusyhtiö luovutti verottoman vakuutuspalvelun myynnin yhteydessä erilaisia riskienhallintapalveluja, joiden laajuus ja laatu olivat sidoksissa vakuutuksen sisältöön, laatuun ja vakuutusmaksuun. Riskienhallintapalvelujen luovutuksesta ei peritty erillistä korvausta vakuutuksenottajalta, vaan palveluista aiheutuneet kustannukset kohdistuivat vakuutuksenottajiin yhdessä. Kun vakuutusyhtiö ryhtyi myymään arvonlisäverollisia riskienhallintapalveluja ulkopuolisille, vakuutusyhtiön ei ollut suoritettava arvonlisäveroa vakuutusuhteeseen liittyvien itse suoritettujen riskienhallintapalvelujen omaan käyttöön ottamisesta.

⁴¹ Ks. myös Uudenmaan LO 10.1.1995 27/7, jossa yhtiön lehdestään ilmaiseksi julkaisemat seurakunnalliset ja järjestöjen ilmoitukset katsottiin lehden toimitukselliseksi aineistoksi. Niiden julkaisemista ei pidetty ilmoituspalvelun omaan käyttöön ottamisena. Ks. laajemmin Verohallinnon ohje. Kirjojen ja lehtien arvonlisäverotuksesta. 24.6.2019, Dnro VH/1538/00.01.00/2019. Ks. lisäksi Työpaikkaruokailua koskeva vuosikirjaratkaisu KHO 1999:5, jossa oli kysymys muun muassa siitä, tuliko toimintaa verottaa palvelun myyntinä vai palvelun omaa käyttöä. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan yhtiön henkilökunnaltaan lounaasta perimä hinta, joka vastasi verohallituksen tuloverotusta varten vahvistamaa ravintoedun raha-arvoa, ei ollut käypää arvoa huomattavasti alempi vastike. Lounastarjoilusta suoritettiin arvonlisäveroa palvelun myyntiä eikä omaa käyttöä koskevien säännösten mukaisesti.

⁴² Ratkaisussa viitattiin muun muassa Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomioon asiassa C-155/01, *Cookies World*.

⁴³ Ks. laajemmin Verohallinnon ohje. Majoitustoiminnan arvonlisäverotus. 5.7.2018, Dnro A84/200/2018.

Verohallinnon ohjeistuksen mukaan, kun elinkeinonharjoittaja suorittaa, luovuttaa tai muulla tavalla ottaa palvelun vastikkeetta omaan tai henkilöstönsä yksityiseen kulutukseen tai muutoin muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen, kyse on palvelun omaan käyttöön ottamisesta, josta on suoritettava arvonlisävero. Sitä vastoin palvelun ilmaisuovutuksen tapahtuessa liiketoiminnan tarkoitukseen, kuten markkinointitarkoituksessa, oman käytön veroa ei ole suoritettava. Palvelun ottamisesta omaan käyttöön ei ole suoritettava veroa, jos kysymys on elinkeinonharjoittajan yksityishenkilönä itselleen suorittamasta palvelusta⁴⁴. Yrityksen käyttöomaisuutta voidaan käyttää vähäisessä määrin palvelun suorittamisessa ilman velvollisuutta suorittaa oman käytön veroa, kuten kampaamon omistajan leikatessa perheenjäsentensä hiukset. Elinkeinonharjoittaja suorittaessa tai muulla tavalla ottaessa palvelun vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön, kyse on palvelun omaan käyttöön ottamisesta, josta on suoritettava arvonlisävero⁴⁵. Lisäksi ostetun palvelun ottamisesta verottoman liiketoiminnan käyttöön on suoritettava oman käytön veroa, jos palvelusta on voitu tehdä vähennys.⁴⁶

5 VÄHÄINEN OMA KÄYTTÖ

AVL 22 a §:n mukaan tavarain tai palvelun omaan käyttöön ottamisesta ei suoriteta veroa, kun elinkeinonharjoittaja ottaa vähäisessä määrin tavaroita tai palveluja omaan tai perheensä yksityiseen kulutukseen. Pykälän säätämiseen johtaneen hallituksen esityksen HE 222/1994 vp mukaan vähäisen oman käytön määränä pidettäisiin noin 5 000 markkaa vuodessa, jolloin veron määrä olisi noin 1 000 markkaa.⁴⁷ Valtiovarainvaliokunta totesi puolestaan mietinnössään VaVM 63/1994 vp, että elinkeinonharjoittajan ottaessa tavaroita omaan tai perheensä yksityiseen kulutukseen enemmän kuin 5 000 markan arvosta vuodessa valiokunnan mukaan noin 5 000 markan arvoinen oma käyttö on tällöinkin verotonta ja vain sen yli menevästä määrästä on suoritettava arvonlisävero.⁴⁸

Lakiesityksen toteamus rahamäärästä ei vielä tarjoa kovinkaan tarkkaa oikeusohjetta tämän päivän lain soveltajalle, koska aikaa on kulut lakiesityksen antamisesta yli neljännesvuosisata ja lakiesityksessä puhutaan markoista, ei suinkaan euroista. Tilastokeskuksen rahanarvonmuuntimella laskettuna vuoden 5 000 markkaa vuonna 1994 on ollut arvoltaan hieman yli 1 200 euroa vuonna 2020⁴⁹. Tätä voisi alustavasti pitää suuntaa antavana ohjeena pykälää vallitsevissa oloissa tulkittaessa. Verohallinnon käsityksen mukaan oman käytön määrää voidaan kuitenkin pitää vähäisenä vain, kun se on ilman arvonlisäveroa enintään 850 euroa vuodessa⁵⁰. Huomionarvoinen näkökohta on myös se, että lakiesityksen perusteluissa puhutaan tältä osin absoluuttisesta – eikä suinkaan suhteellisesta – rahamäärästä. Näin ollen, vaikka prosentuaalinen osuus olisi hyvinkin pieni, sitä ei lueta vähäiseksi omaksi käytöksi, jos edellä mainittu rahamäärä ylittyy.

Valtiovarainvaliokunta kiinnitti mietinnössään VaVM 63/1994 vp huomiota myös siihen, että säännös koskee ainoastaan elinkeinonharjoittajan omaan tai perheensä yksityiseen kulutukseen ottamia tava-

⁴⁴ Sen arvioinnissa, onko kysymys verovelvollisen ominaisuudessa vai yksityishenkilönä suoritetusta palvelusta, merkitystä on sillä, käytetäänkö palvelun suorittamisessa yrityksen resursseja kuten työntekijöitä tai käyttöomaisuutta. Yrityksen on suoritettava oman käytön veroa, jos se käyttää omaa työvoimaansa palvelun suorittamiseen.

⁴⁵ Ks. myös AVL 114 §.

⁴⁶ Verohallinnon ohje. Oman käytön ja alivastikkeellisten suoritusten arvonlisäverotus. 17.3.2020, Dnro VH/4529/00.01.00/2019, kohta 3.2.

⁴⁷ HE 222/1994 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

⁴⁸ VaVM 63/1994 vp - HE 222/1994 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta. Ks. myös Verohallinnon ohje. Oman käytön ja alivastikkeellisten suoritusten arvonlisäverotus. 17.3.2020, Dnro VH/4529/00.01.00/2019, kohta 4.

⁴⁹ <https://www.stat.fi/tup/laskurit/rahanarvonmuunnin.html>.

⁵⁰ Verohallinnon ohje. Oman käytön ja alivastikkeellisten suoritusten arvonlisäverotus. 17.3.2020, Dnro VH/4529/00.01.00/2019, kohta 4.

roita ja palveluja. Valiokunnan mukaan säännöksen sanamuodosta seuraa, että säännös koskee vain tapauksia, joissa arvonlisäverovelvollisena on luonnollinen henkilö tai puoliso. Sitä vastoin säännöstä ei voida soveltaa tapauksissa, joissa verovelvollisena on yhteisö, yhtymä tai muu arvonlisäverolaissa tarkoitettu oikeushenkilö.

Toisaalta AVL 22 a §:n soveltamisalaan on otettu kantaa muutoinkin. Ratkaisussa Helsingin HAO 7.3.2002 02/0186/4 todettiin, ettei AVL 21 §:ssä säädetä, että loppuvaraston osalta kysymys on omaan käyttöön ottamisesta, vaan että haltuun jääneistä tavaroista on suoritettava veroa saman perusteen mukaan kuin tavarantoimituksen ottamisesta omaan käyttöön on säädetty. Kun liikkeen lopettamistilanteessa on kysymys loppuvaraston arvon verottamisesta, AVL 22 a §:n säännöstä ei voida soveltaa verovelvollisen haltuun liiketoiminnan loppuessa jääneeseen tavarahan. Arvonlisävero oli tullut maksunpanna myös verovelvollisen yksityiseen kulutukseen otetuksi ilmoittaman loppuvaraston osan arvosta.⁵¹

Vuosikirjaratkaisun KHO 2001:1 taustalla oli puolestaan se, että henkilö harjoitti taksiliikennettä ammattiautoilijana ja hän oli tästä toiminnastaan arvonlisäverovelvollinen. Henkilö oli ostanut harjoittamaansa taksiliikennettä varten uuden auton ja koska hän ajoi autolla satunnaisesti myös yksityisajojaan, hän oli jättänyt uuden auton ostohintaan sisältyvästä arvonlisäverosta vähentämättä arvioituja yksityisajojaa (noin viittä prosenttia) vastaavan määrän. Koska henkilö käytti autoa taksiliikenteen ohella myös yksityisajoihinsa, autoa käytettiin vain osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Auton käyttökuluihin sisältyvä arvonlisävero tuli näin ollen jakaa AVL 117 §:ssä tarkoitettulla tavalla vähennyskelpoiseen liiketoiminnan käytön osuuteen ja vähennyskeltottomaan yksityiskäytön osuuteen⁵². Henkilö oli itse suorittanut tämän jaon jo hyödykkeiden hankintahetkellä arvion mukaan ja sitä oli käyttökulujen osalta palautuspäätöksellä oikaistu toteutunutta yksityiskäyttöä vastaavaksi. Koska henkilö ei ollut voinut tehdä yksityiskäytön osalta AVL 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 tavarantoimituksen ja palvelun omaa käyttöä koskevia säännöksiä. Tämän vuoksi myöskään AVL 22 a §:n vähäisen oman käytön verottomuussäännöstä ei voida soveltaa auton yksityiskäyttöön.⁵³

6 TAVARANÄYTE TAI TAVANOMAINEN MAINOSLAHJA

AVL 25 §:n mukaan tavaränäyteenä tai tavanomaisena mainoslahjana tapahtuvaa luovuttamista ei pidetä tavarantoimituksena omaan käyttöön. Tätä on perusteltu sillä, että edellä mainitut luovutukset eivät ole rinnastettavissa oman käytön verotuksen kohteena oleviin vastikkeettomiin luovutuksiin. Vastaava periaate ilmeni jo aikaisemmin liikevaihtoverolain 42 §:n 8 kohdasta.⁵⁴ Viimeksi mainittua taustaa vasten apua AVL 25 §:ssä on näin ollen saatavissa liikevaihtoverolain aikaisesta oikeuskäytännöstä.

⁵¹ Taustalla oli se, että elinkeinonharjoittajan vaihto-omaisuusvaraston arvoksi oli ilmoitettu 5 374 markkaa ja kaluston arvoksi 11 972,88 markkaa liiketoiminnan loppuessa. Verovelvollinen oli ilmoittanut ottaneensa myymättä jääneitä vaatteita 5 000 markan arvosta ja kaluston yksityiseen kulutukseen liiketoiminnan lopettamisen yhteydessä. Kaluston otto omaan käyttöön oli ilmoitettu verollisena myyntinä, mutta varastoa oli kirjattu verottomana omaan käyttöönottona 5 000 markan arvosta.

⁵² AVL 117 §:n mukaan tavarasta tai palvelusta, jonka verovelvollinen on hankkinut tai ottanut vain osittain vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, saadaan vähennys tehdä vain siltä osin kuin tavaraa tai palvelua käytetään tähän tarkoitukseen. Ks. laajemmin Verohallinnon ohje. Arvonlisäveron vähennysoikeudesta. 24.11.2020, Dnro VH/3056/00.01.00/2020.

⁵³ Verohallinnon ohje. Oman käytön ja alivastikkeellisten suoritusarvon arvonlisäverotus. 17.3.2020, Dnro VH/4529/00.01.00/2019, kohta 4, jossa korostetaan, että osittain vähennyskelpoisen tavarantoimituksen tai palvelun vähennyskeltottomaan osaan ei voida soveltaa oman käytön verotussäännöksiä eikä siten myöskään vähäisen oman käytön verottomuussäännöstä.

⁵⁴ HE 88/1993 vp.

Tavaränäytteen osalta julkaistua oikeuskäytäntöä ei liene arvonlisäverolain voimassaoloajalta. Sitä vastoin tässä voidaan liikevaihtoverolain voimassaoloajalta mainita ratkaisu KHO 9.1.1973 t. 38, jossa kenkätehtaan ostamat kenkämallit, joita se käytti valmistettavien jalkineiden malleja suunnitelllessaan, eivät olleet silloisen tullilain 90 §:n 10 kohdassa tarkoitettuja tullivapaita arvottomia tai vähäarvoisia tavaränäytteitä tai malleja. Niiden maahantuonnista oli tuolloin voimassa olleen liikevaihtoverolain 25 §:n mukaan suoritettava liikevaihtoveroa. Kenkätehdas ei ollut kuitenkaan, kun otettiin huomioon liikevaihtoverolain 25 §:n ja 28 §:n 2 momentin sekä tullilain 102 §:n säännökset, viimeksi mainittu säännös sellaisena kuin se oli 28.11.1958 annetussa laissa, velvollinen suorittamaan liikevaihtoveroa niiden kenkämallien maahantuonnista, jotka ulkomaisten toiminimien edustajat olivat itsenäisesti tuoneet maahan ja myyneet kenkätehtaalle Suomessa.⁵⁵

Verohallinto on ohjeessa Kirjojen ja lehtien arvonlisäverotuksesta, 24.6.2019, Dnro VH/1538/00.01.00/2019, kohdassa 2.4 kuitenkin maininnut, että tilattavien tai irtonumeroina myytävien sanoma- ja aikakauslehtien näytekappaleiden ilmaisjakelu tai tilauslehtien määräaikaiset tutustumistarjoukset eivät aiheuta oman käytön verotusta. Oman käytön verotusta eivät myöskään aiheuta esimerkiksi freelancer-toimittajille annetut niin sanotut työkappaleet. Oman käytön säännöksiä sovelletaan tilanteissa, joissa lehtiä tilataan vastikkeetta työntekijöille tai yrityksen ulkopuolisille sidosryhmille, eikä kyse ole aiemmin esitetystä vähennykseen oikeuttavasta käytöstä. Oman käytön säännöksiä sovelletaan myös luovutettaessa lehtitilauksia yksityiseen kulutukseen esimerkiksi markkinointi- ja myyntikampanjoiden yhteydessä silloin, kun kyse ei ole näytekappaleesta, kuten erilaisina kilpailupalkintoina. Henkilökunnan yksityiseen kulutukseen luovutettuihin lehtiin ja lehtitilauksiin sovelletaan oman käytön verotusta ilman euromääräistä alarajaa. Liikelahjoina tai markkinointi- ja myyntikampanjoiden yhteydessä tehtyinä ilmaislouvuksina oman käytön veroa on suoritettava, mikäli luovutuksen arvo saajalle on yli 50 euroa.⁵⁶

Sitä vastoin ilmaisjakelulehdet jaetaan lukijoille ilmaiseksi yleensä joko kotiin toimitettuina tai julkisilla paikoilla kuten esimerkiksi myymälöissä, kaduilla tai joukkoliikennevälineissä eikä niitä siten myydä lukijoille. Ilmaisjakelulehdet voidaan toimittaa lukijoille myös sähköisesti. Tällaisilla lehdillä ei voida katsoa olevan saajalleen taloudellista arvoa, eivätkä oman käytön verotusta koskevat säännökset tästä syystä sovellu ilmaisjakelulehtien ilmaislouvuksiin. Ilmaisjakelulehdistä saatava tulo kertyy yleensä mainos- ja ilmoitusmyynnistä, joka on yleisen verokannan alaista palvelujen myyntiä. Jos ilmaisjakelulehdestä peritään vastike, esimerkiksi tilattaessa muuten ilmaiseksi jaettava lehti kotiin toimitettuna, kyse ei ole tämän myynnin osalta ilmaisjakelulehdestä.⁵⁷

Tavanomaisten mainoslahjojen osalta voidaan mainita vuosikirjaratkaisu KHO 2006:70, jonka taustalla oli osakeyhtiö, joka oli kansainväliseen konserniin kuuluva suomalainen tytäryhtiö⁵⁸. Yhtiö oli luovuttanut mainoslahjoina muun muassa erilaisia kyniä, T-paitoja, solmioita ja huiveja, karvalakkeja, kelloja, lompakoita, golfsateenvarjoja ja fleecepuseroita. Kysymyksessä olevien lahjojen hankintahinnat olivat 164–288 markkaa. Lahjat oli varustettu yhtiön logolla ja niitä oli jaettu yhtiön asiakkaille, tavarantoimittajille, kesätyöntekijöille ja muille sidosryhmille. Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei kysymys ollut AVL 114.1 §:n 3 kohdassa tarkoitetuista edustustarkoitukseen hankituista ja käytetyistä tavaroista. Toisaalta kun 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 (77/388/ETY) 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettulla tavalla vähäarvoisia eivätkä sen vuoksi myöskään AVL 25 §:ssä tarkoitettuja tavanomaisia mainos-

⁵⁵ Tässä voidaan mainita myös ratkaisu KHO 9.7.1958 t. 3381, jossa 30 puolaa nylonlankaa käsittänyt ilmainen näytelähetys, joka painoi 8,6 kilogrammaa, jonka tullausarvo oli 31 688 markkaa ja jonka sisältämät puolat oli ilmaisinäytteinä jaettu eri kutomoille, katsottiin silloisen tullilain 90.1 §:n 10 kohdassa tarkoitettuna kauppa-arvoa vailla olevana tavaränäytteenä tullittomaksi.

⁵⁶ Verohallinnon ohjeessa viitataan ratkaisuun KHO 3.10.2006 t. 2532. Kysymyksessä on julkaisematon ratkaisu.

⁵⁷ Verohallinnon ohje. Kirjojen ja lehtien arvonlisäverotuksesta. 24.6.2019, Dnro VH/1538/00.01.00/2019, kohta 2.4.

⁵⁸ Ks. myös KHO 3.1.2002 t. 4 (julkaisematon).

lahjoja. Osakeyhtiön oli tämän vuoksi suoritettava arvonlisäveroa näiden lahjojen luovuttamisesta sidosryhmilleen tavarana omaa käyttöä koskevien säännösten mukaisesti.

Korkein hallinto-oikeus avasi ratkaisun perusteluja laajasti viitaten Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohtaan. Vastikkeelliseen luovutukseen ei kuitenkaan rinnasteta tavaroiden ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten. Samalla todettiin, että Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-48/97, *Kuwait Petroleum (GB) Ltd* antaman tuomion mukaan edellä mainitun direktiivin 5 artiklan 6 kohtaa on tulkitettava siten, että siinä tarkoitettuna vastikkeelliseen luovutukseen rinnastettavana luovutuksena on pidettävä sitä, että öljy-yhtiö ottaa tavaroita, jotka luovutetaan polttoaineen ostajalle sellaisia osto-seteleitä vastaan, joita hän on kysymyksessä olevan myynninedistämiskampanjan kaltaisessa järjestelmässä saanut ostamansa polttoainemäärän perusteella maksettuaan siitä huoltoasemalla täyden vähittäishinnan, kun nämä tavarat eivät ole vähäarvoisia. Tavaroiden luovuttaminen vastineena osto-seteleistä tapahtui tuomion perustelujen mukaan yrityksen tarpeisiin, sillä myynninedistämisen tarkoituksena oli sekä Kuwaitin että kampanjaan osallistuneiden itsenäisten jälleenmyyjien osalta lisätä polttoaineen myyntiä. Tämän vuoksi verovelvollinen, joka on samassa tilanteessa kuin yritys, voi asianomaisen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan vähentää näitä tavaroita ostaessaan tuotantopanoshankinnasta maksamansa arvonlisäveron⁵⁹.

Edellä mainitun direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ensimmäisen virkkeen sanamuodosta kuitenkin seuraa, että siinä rinnastetaan vastikkeelliseen luovutukseen eli arvonlisäverovelvollisuuden synnyttävään luovutukseen se, että verovelvollinen ottaa yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavarana, jonka hän luovuttaa vastikkeetta, kun tämän tavarana hinnasta on ollut oikeus vähentää tuotantopanoshankinnasta maksettava arvonlisävero, eikä tältä osin ole periaatteessa ratkaisevaa, onko luovutus tapahtunut yrityksen tarpeisiin. Tämän säännöksen toinen virke, jonka mukaan ei ole mahdollista verottaa tavaroiden ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten, olisi nimittäin vailla tarkoitusta, jos arvonlisäveroa ei ensimmäisen virkkeen perusteella kannettaisi sellaisten tavaroiden ottamisesta, jotka verovelvollinen luovuttaa vastikkeetta, vaikkakin yrityksen tarpeisiin⁶⁰.

Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan edellä selostetusta Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomiosta ilmenee, että puheena olevan direktiivin 5 artiklan 6 kohdan mukaan verovelvollisen tarpeisiin ja verolliseen liiketoimintaan liittyväkin tavarana vastikkeeton luovutus rinnastetaan veron suorittamisvelvollisuuden suhteen tavarana vastikkeelliseen luovuttamiseen, ellei kysymys ole vähäarvoisista lahjoista tai näytekappaleista. Tavarana omaa käyttöä koskeva AVL 21 §:n säännös on sanonnallisista eroista huolimatta asiallisesti samansisältöinen kuin direktiivin 5 artiklan 6 kohta ja sitä on sen vuoksi tulkittava yhdenmukaisesti direktiivin säännöksen kanssa. AVL 25 §:n tavarana näytteitä ja tavanomaisia mainoslahjoja koskeva sanonta vastaa puolestaan asiallisesti direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa käytettyä sanontaa vähäarvoinen lahja ja näytekappale.⁶¹ Näistä syistä yhtiön on suoritettava arvonlisäveroa mainoslahjojen vastikkeettomasta luovuttamisesta sidosryhmilleen tavarana omaa käyttöä koskevien säännösten mukaisesti, mikäli tavaroita ei voida pitää AVL 25 §:ssä tarkoitettuina tavanomaisina eli vähäarvoisina mainoslahjoina.

Tarkempien säännösten puuttuessa sekä arvonlisäverolaista että direktiivistä ei tavanomaiselle mainoslahjalle voida korkeimman hallinto-oikeuden mukaan vahvistaa rahamääräistä ylärajaa, vaan tavanomaisen mainoslahjan käsitettä arvioitaessa on otettava huomioon myös lahjan laatu ja sen arvo saajalleen. Lisäksi lahjan arvon suhteen on otettava huomioon puheena olevan direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa samasta asiasta käytetty sanonta vähäarvoinen lahja. Tuon säännöksen tulkintaa koskevassa Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen edellä selostetussa tuomiossa on erityisesti korostettu lahjan vähäarvoisuutta. Rahamääräistä vähäarvoisuuden rajaa tuomiosta ei kuitenkaan voida suoraan joh-

⁵⁹ Tuomion kohta 19.

⁶⁰ Tuomion kohta 22.

⁶¹ Edellä mainitusta ilmenee hyvin *direktiivin tulkintavaikutus*.

taa. Direktiivin tulkintavaikutus merkitsee kuitenkin, että arvonlisäverolaissa tarkoitetun tavanomaiseksi luokiteltavan mainoslahjan on oltava hinnaltaan vähäarvoinen. Kalliimmatkin mainoslahjat ovat vähennyskelpoisia, mutta niiden luovutuksesta on suoritettava vero tavarana omaa käyttönä.

Myös vuosikirjaratkaisu KHO 2002:13 on paikallaan mainita tässä yhteydessä. Kulutuselektronikka-kauppaa harjoittava osakeyhtiö järjesti myyntikilpailuja valtuutettujen jälleenmyyjänsä myyntihenkilöstölle. Myyntihenkilöstö sai jokaisesta myymästään yhtiön tuotteesta myyntipisteitä ja palkinto määräytyi kerättyjen pisteiden perusteella. Palkintoina luovutettavat tavarat olivat joko yhtiön omia myyntituotteita tai tätä tarkoitusta varten ulkopuolelta hankittuja tavaroita. Tavaroiden vastikkeeton luovutus myyntikilpailujen yhteydessä itsenäisten jälleenmyyjien myyntihenkilöstölle liittyi yhtiön verolliseen liiketoimintaan, sillä myyntikilpailujen tarkoituksena oli sekä yhtiön että itsenäisten jälleenmyyjien osalta lisätä yhtiön tuotteiden myyntiä. Tämän vuoksi yhtiöllä oli AVL 102.1 §:n 1 kohdan nojalla oikeus vähentää myyntikilpailuja varten tekemiinsä hankintoihin sisältyvät arvonlisäverot⁶².

AVL 21 §:n säännöstä oli tällaisessa tapauksessa kuitenkin tulkittava siten, että tavaroiden vastikkeettomasta luovutuksesta oli suoritettava veroa tavarana omaa käyttönä. Yhtiön oli näin ollen, kun kysymys ei ollut AVL 25 §:ssä tarkoitetusta tavaränäytteestä tai tavanomaisesta mainoslahjasta, suoritettava arvonlisäveroa tavaroiden vastikkeettomasta luovutuksesta myyntikilpailujen yhteydessä jälleenmyyjien myyntihenkilöstölle tavarana oman käytön säännösten mukaan. Tämän suhteen merkitystä ei ollut sillä, olivatko tavarat yhtiön omia myyntituotteita vai tätä tarkoitusta varten ulkopuolelta hankittuja tavaroita. Korkein hallinto-oikeus toi myös esille, että AVL 25 §:n tavaränäytteitä ja tavanomaisia mainoslahjoja koskeva sanonta vastaa puolestaan asiallisesti Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) 5 artiklan 6 kohdassa käytettyä sanontaa vähäarvoinen lahja ja näytekappale. Tämän vuoksi ja koska kilpailupalkinnot eivät ole tavaränäytteitä tai tavanomaisia mainoslahjoja, yhtiön oli suoritettava arvonlisäveroa kilpailupalkintojen vastikkeettomasta luovuttamisesta jälleenmyyjien myyntihenkilöstölle.

Myös vuosikirjaratkaisussa KHO 2002:14 todettiin, että ilmaisen puheajan luovutuksessa oli kysymys vaihdon luonteisesta suorituksesta, josta oli suoritettava arvonlisäveroa arvonlisäverolain palvelun myyntiä koskevien säännösten mukaan. Kysymys ei ollut esimerkiksi AVL 25 §:ssä tarkoitetusta tavaränäytteestä tai tavanomaisesta mainoslahjasta. Taustalla oli se, että matkaviestinpalveluja tarjoava osakeyhtiö oli suunnitellut aloittavansa uuden markkinointikampanjan, jonka tarkoituksena oli yhtiön liittymäsopimusten lisääminen. Kampanjan aikana yhtiön yksityisasiakkaat saivat 200 markalla ilmaista puheaikaa jokaisesta yhtiölle tuomastaan uudesta liittymäasiakkaasta. Palkkion luovutusta vanhalle asiakkaalle uuden asiakkaan hankinnasta ei siis pidetty palvelun ottamisena omaan käyttöön vaan myyntiin rinnastettavana tilanteena, jossa palkkio luovutettiin vanhalle asiakkaalle vastikkeena uuden asiakkaan hankkimisesta muodostuvasta palvelusuorituksesta.

Samalla viitattiin Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomioon asiassa C-380/99, *Bertelsmann AG*, jonka perusasetelma oli vastaavanlainen kuin A Oy:n ennakkoratkaisuhakemuksessa: tapauksessa oli kysymys yrityksestä, joka vastasi useiden sen alaisuudessa toimivien kirjakerho- ja äänilevykerho toimintaa harjoittavien yritysten hallinnosta. Bertelsmann-yhtiöt antoivat vanhoille asiakkailleen vastikkeena uusien asiakkaiden hankkimisesta tavarapalkkioita, kuten kirjoja, äänilevyjä ja polkupyöriä. Nämä yhtiöt hankkivat konsernin ulkopuolisilta yhtiöiltä kyseiset tavarapalkkiot ja vastasivat niistä kustannuksista, jotka aiheutuivat tavarapalkkioiden lähettämisestä jäsenten hankkijoille. Tuomioistuimien katsoi, että tavarapalkkiot oli luovutettu vastikkeena uusien asiakkaiden hankkimisesta muodostuvasta palvelusuorituksesta. Tavarapalkkioiden luovutuksen ja uusien asiakkaiden hankkimisen välillä katsottiin olevan suora yhteys ja koska Bertelsmannille suoritetuista palveluista suoritettiin vastike luovuttamalla tavaroita, palvelujen suoritusten arvo voitiin ilmaista rahassa. Tuomioistuimen mukaan direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan uuden asiakkaan hankkimisesta

⁶² Voimassa olevan AVL 102.1 §:n 1 kohdan mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron taikka ostosta 8 a–8 d tai 9 §:n perusteella suoritettavan veron.

vastikkeena saatavan tavarapalkkion luovutuksen veron perusteeseen on sisällytettävä tavarapalkkion ostohinnan lisäksi myös lähetyskustannukset, mikäli palkkion luovuttaja vastaa niistä. Tavarapalkkioiden luovutuksessa ei siis ollut kysymys tavarantoimittajan ottamisesta omaan käyttöön vaan myyntiin rinnastettavasta tilanteesta, jossa Bertelsmann luovutti tavarapalkkiot vanhoille asiakkailleen vastikkeena uusien asiakkaiden hankkimisesta muodostuvasta palvelusuorituksesta.⁶³

Verohallinto on ohjeistanut ensinnäkin puheena olevia käsitteitä toteamalla, että tavarantoimittajien ovat yrityksen myyntituotteiden näytekappaleet ja myyntituotteiden näytteiksi valmistetut tavarat. Tavanomaiset mainoslahjat ovat yleensä vähäarvoisia massalahjoja, joiden arvonlisäverollinen ostohinta on Verohallinnon käsityksen mukaan enintään 50 euroa⁶⁴. Massalahjoja annetaan useille vastaanottajille samaan aikaan. Tavanomaisina mainoslahjoina voidaan pitää esimerkiksi yrityksen nimellä varustettujen kynien, paitojen, solmioiden, huivien ja muiden vastaavien tavaroiden lisäksi muita yrityksen toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden kohtuullisia lahjoja, kuten kotitaloustavaroita ja koriste-esineitä. Alkoholituotteet eivät ole tavanomaisia mainoslahjoja, mutta pienpanimoiden, viinitilojen ja muiden vastaavien toimijoiden itse valmistamia ja jakamia alkoholituotteita voidaan pitää tavanomaisina mainoslahjoina, kunhan yleiset mainoslahjaksi katsomisen edellytykset täyttyvät. Henkilöstölle luovutettavia tavaroita ei voida pitää tavanomaisina mainoslahjoina, joten jos edellä mainittuja tavaroita luovutetaan vastikkeetta yrityksen henkilöstön yksityiskulutukseen, luovutuksesta on suoritettava oman käytön vero.⁶⁵

7 RAVINTOLA- TAI ATERIAPALVELUN OMA KÄYTTÖ

AVL 25 a §:n mukaan henkilökunnalle luovutettu ravintola- tai ateriapalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun palvelua ei luovuteta verollisen liiketoiminnan yhteydessä ja vastaavia palveluja ei myydä ulkopuolisille. AVL 26 §:n mukaan pääsääntönä on, että valtion ei ole suoritettava veroa tavarantoimittajan tai palvelun ottamisesta omaan käyttöön. Valtion on kuitenkin suoritettava veroa ravintola- tai ateriapalvelun ottamisesta omaan käyttöön edellä AVL 25 a §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa.⁶⁶ Erikseen on syytä mainita, että AVL 4 §:n mukaan tuloverolaisissa tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään mainitun lain mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona. Yleishyödyllinen yhteisö on kuitenkin verovelvollinen ravintola- tai ateriapalvelun ottamisesta omaan käyttöön AVL 25 a §:ssä säädetyin edellytyksin.

Henkilöstörüokailu on toimintaa, jonka työnantaja järjestää henkilökunnalleen ja jota työnantaja tukee. Esimerkiksi työnantaja voi järjestää henkilöstörüokailun työntekijöilleen itse omissa tiloissaan, tekemällä sopimuksen työnantajan tiloissa toimivan ulkopuolisen ravintolanpitäjän kanssa tai tekemällä sopimuksen ulkopuolisen ravintolan kanssa. Useampi työnantaja voi myös esimerkiksi yhdessä järjestää henkilöstörüokailun työntekijöilleen käyttäen yhteistä ulkopuolista ravintolanpitäjää. Näillä henkilöstörüokailun järjestämismuodoilla on vaikutuksia työnantajan arvonlisävero-kohteluun.⁶⁷

Henkilöstörüokailu on ollut arvonlisäverollista vuoden 1995 alusta lukien. Henkilöstörüokailu verotetaan AVL 1 §:n perusteella tarjoilupalvelun myyntinä ja vastikkeettomat tai alihintaan tapahtuvat luovutukset AVL 22 tai 25 a §:n nojalla tarjoilupalvelun omaan käyttöön ottamisena. Tarjoilupalvelun

⁶³ Sama tulkinta ilmenee myös Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomiosta asiassa C-33/93, *Empire Stores Ltd.*

⁶⁴ Jos elinkeinonharjoittaja on itse valmistanut tavarantoimittajan, tavanomaisuutta määriteltäessä arvona pidetään tavarantoimittajan todennäköistä luovutushintaa.

⁶⁵ Verohallinnon ohje. Oman käytön ja alivastikkeellisten suoritusten arvonlisäverotus. 17.3.2020, Dnro VH/4529/00.01.00/2019, kohta 2.3.3.

⁶⁶ Ks. laajemmin Verohallinnon ohje. Henkilöstörüokailun arvonlisäverotuksesta. 1.2.2021, Dnro VH/501/00.01.00/2021.

⁶⁷ Verohallinnon ohje. Henkilöstörüokailun arvonlisäverotuksesta. 1.2.2021, Dnro VH/501/00.01.00/2021, kohta 1.

oman käytön verotus koskee myös kuntia sekä AVL 4 ja 26 §:n nojalla valtiota ja yleishyödyllisiä yhteisöjä.⁶⁸ Henkilöstöruokailun arvonlisäverokohtelu on siis järjestetty erältä osin muista palveluista poikkeavalla tavalla. AVL 25 a §:n mukaan henkilökunnalle luovutettu tarjoilupalvelu verotetaan omana käyttönä silloinkin, kun tarjoilu ei tapahdu verollisen liiketoiminnan yhteydessä eikä työnantaja myy tarjoilupalveluja ulkopuolisille. Henkilöstöruokailu on pyritty saattamaan verotuksen kohteeksi riippumatta siitä, miten se on järjestetty, joko myyntinä tai oman käytön verotuksena. Henkilöstöruokailutoiminnan verokohtelu määräytyy näin ollen joko myyntiä tai oman käytön verotusta koskevien sääntöjen mukaan.⁶⁹

Henkilöstöruokailun arvonlisäverokohtelua kuvastaa vuosikirjaratkaisu KHO 2001:49. Kun työnantaja ei veloittanut työntekijöiltään henkilöstöruokalassa tarjotuista aterioista korvausta, vaan ravintoedun raha-arvo luettiin työntekijöiden palkaksi veronalaisena luontoisetuna, työnantajan oli suoritettava henkilöstöruokalatoiminnasta arvonlisäveroa oman käytön verotusta eikä palvelun myyntiä koskevien säännösten mukaan. Verollista myyntiä koskevien AVL 3 luvun säännösten perusteella ratkaistaan, suoritetaanko tavaran tai palvelun luovutuksesta veroa myyntinä tai omana käyttönä.⁷⁰ Tällöin on otettava huomioon, että veron suorittaminen omana käyttönä luovutettaessa hyödyke vastikkeettomasti yksityiseen kulutukseen johtuu neutraliteettiperiaatteesta verrattuna tilanteeseen, jossa hyödyke myydään kulutukseen⁷¹. Käypää arvoa huomattavasti alemmaa vastiketta vastaan tapahtuva luovutus on rinnastettu vastikkeettomaan luovutukseen sen johdosta, että verotuksen neutraalisuutta palvelevaa oman käytön verotusta ei voida välttää suorittamalla myynnistä veroa vain nimellisestä vastikkeesta. Veron perustetta koskevilla AVL 75 §:n säännöksillä ei sellaisenaan ole merkitystä sen suhteen, suoritetaanko luovutuksesta veroa myyntiä vai omaa käyttöä koskevien säännösten mukaan⁷².

Asianomaisessa tapauksessa osakeyhtiö ei veloittanut työntekijöiltään aterialta korvausta, vaan ravintoedun raha-arvo oli luettu työntekijöiden palkkaan veronalaisena luontoisetuna. Korkein hallinto-oikeus totesi samalla, että työntekijän saama palkka on vastiketta hänen tekemästään työstä ja että palkka voidaan maksaa sopimuksen perusteella kokonaan tai osittain luontoisetuna. Luontoisetunakin maksettu palkka on kuitenkin vastiketta työntekijän tekemästä työstä. Palkan luonteesta johtuu, ettei arvonlisäverotuksessaan työnantajan voida tulkita myyvän ja työntekijän vastavasti ostavan luontoisetuna luovutettavia aterioita. Koska aterioiden luovutuksessa ei näin ollen ollut kysymys vaihdon luonteisesta suorituksesta, luovutukseen sovellettiin palvelun omaan käyttöön ottamista eikä siis myyntiä koskevia säännöksiä.⁷³

⁶⁸ Ks. esimerkiksi HE 111/1997 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

⁶⁹ Ks. esimerkiksi KHO 2001:49.

⁷⁰ Ks. toisaalta arvonlisäveron vähennysoikeudesta KHO 2001:19, jossa yhtiö harjoitti arvonlisäverolaissa tarkoitettua verollista liiketoimintaa. Yhtiöllä oli henkilökuntansa työssäoloaikana tapahtuvaa ruokailua varten henkilöstöruokala, jonka yhtiö oli antanut ulkopuolisen ruokalanpitäjän hoidettavaksi. Yhtiön henkilökunta maksoi ateriat suoraan ruokalanpitäjälle. Henkilökunnan aterialta maksama hinta vastasi ravintoedun raha-arvoa. Henkilökunnan aterialta maksaman hinnan lisäksi yhtiö maksoi ruokalanpitäjälle lisäkorvauksena 3–6 markkaa aterialta kohden. Yhtiön ruokalanpitäjälle aterialta maksama lisäkorvaus oli vastiketta yhtiön ruokalanpitäjän kanssa sopimasta henkilöstöruokailun järjestämisestä. Tällaisten kustannusten vähennysoikeutta ei ole nimenomaisesti rajoitettu AVL 114 §:ssä. Henkilöstöruokailun työntekijöiden työsuhteeseen välittömästi liittymisen vuoksi henkilöstöruokailusta työnantajalle aiheutuvat kustannukset eivät ole työntekijöiden yksityisestä kulutuksesta aiheutuvia kustannuksia vaan työnantajan verollisesta liiketoiminnasta aiheutuvia yleiskustannuksia. Tällaiset kustannukset ovat lain 102 §:n nojalla vähennyskelpoisia. Tämän vuoksi yhtiöllä oli oikeus vähentää ruokalanpitäjän veloituksiin sisältyvä arvonlisävero yhtiön verollista liiketoimintaa varten tapahtuvana hankintana. Ks. myös KHO 1997:141 ja KHO 2001:14.

⁷¹ Ks. myös HE 88/1993 vp.

⁷² Kun palvelu otetaan omaan käyttöön, veron peruste on ostetun palvelun ostohinta tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta taikka itse suoritetusta palvelusta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset.

⁷³ Vrt. KHO 1999:5, jossa todettiin, että yhtiön henkilökunnaltaan lounaasta perimä hinta, joka vastasi verohallituksen tuloverotusta varten vahvistamaa ravintoedun raha-arvoa, ei ollut käypää arvoa huomattavasti alempi

Kokonaisuutena arvioiden työnantajan tarjotessa omassa ruokalassaan valmistettuja tai ulkopuoliselta ravintolalta ostettuja aterioita työntekijöille ilman erillistä veloitusta tai palkasta tapahtuvaa korvauksen pidättämistä arvonlisäverotuksessa tulee sovellettavaksi oman käytön verotusta koskevat säännöt. Henkilökunnalle luovutettu ravintola- ja ateriapalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön siis myös silloin, kun ravintola- ja ateriapalvelua ei luovuteta verollisen liiketoiminnan yhteydessä tai vastaavia palveluja ei myydä ulkopuolisille. Henkilöstöruokailun oman käytön verotuksen edellytyksenä on, että työnantaja harjoittaa arvonlisäverotuksessa liiketoimintana pidettävää toimintaa. Verovelvollisuus edellyttää lisäksi, että työnantajan AVL 3 §:ssä tarkoitettu tilikauden liikevaihto on vähintään 15 000 euroa.⁷⁴

vastike. Lounastarjoilusta suoritettiin arvonlisäveroa palvelun myyntiä eikä omaa käyttöä koskevien säännösten mukaisesti. Ks. myös Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomio asiassa C-258/95 *Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG*.

⁷⁴ Ks. lähemmin Verohallinnon ohje. Henkilöstöruokailun arvonlisäverotuksesta. 1.2.2021, Dnro VH/501/00.01.00/2021, kohta 2.
