



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.

Vähennysoikeus arvonnisäverotuksessa ALV 102 §:n nojalla

Author(s): Määttä, Kalle

Title: Vähennysoikeus arvonnisäverotuksessa ALV 102 §:n nojalla

Year: 2023

Version: Published version

Copyright ©2023 Edita Publishing.

Please cite the original version:

Määttä, Kalle (2023). Vähennysoikeus arvonnisäverotuksessa ALV 102 §:n nojalla. *Edilex* 14.12.2023. <https://www.edilex.fi/artikkelit/32209>

Kalle Määttä

oa. ma. professori, OTT, Vaasan yliopisto

VÄHENNYSOIKEUS ARVONLISÄVEROTUKSESSA – AVL 102:N NOJALLA



Asiantuntija-artikkeli
Julkaistu 14.12.2023

SISÄLLYS

TAUSTAKSI	1
VÄHENNYSOIKEUS LIIKETOIMINTAA ALOITETTAESSA JA LOPETETTAESSA	3
OSAKEANTI, LISTAUTUMINEN JA OSAKEPÄÄOMASIJOTUKSET	7
VEROLLISTA LIIKETOIMINTAA PALVELEVA HANKINTA VAI YKSITYISKULUTUSTA	8
PÄÄ- JA SIVULIIKKEEN VÄLISET TRANSAKTIOT	10
PROJEKTIEHJONNIN HALLINNOINTI JA VEROTTOMAT TUET	11
LAHJAKORTTEJA JA PUHELUKORTTEJA	12
YHDENMUKAISUUSPERIAATE VAI EI	13
PÄÄTELMÄT	13

TAUSTAKSI

AVL 102 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron taikka ostosta lain 8 a–8 d tai 9 §:n perusteella suoritettavan veron. Momentin 2 kohdan mukaan vähennysoikeus koskee verovelvollisen maahan tuomasta tavarasta suoritettavaa veroa; 3 kohdan mukaan verovelvollisen tekemästä yhteisöhankinnasta suoritettavaa veroa; sekä 5 kohdan mukaan verovelvollisen tekemästä 72 l §:ssä tarkoitettua tavaran siirrosta varastointimenettelystä suoritettavaa veroa¹. AVL 102 §:n 2 momentin mukaan verollisella liiketoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, joka arvonlisäverolain mukaan aiheuttaa tavaran tai palvelun myyjälle verovelvollisuuden. Pykälän 3 momentin mukaan hankintaan sisältyvällä verolla tarkoitetaan 1 momentissa tarkoitettua veroa.² Lisäksi on syytä korostaa, että piilevää tai muutoin laskennallista arvonlisäveroa ei voida arvonlisäverolain mukaan vähentää, vaan ainoastaan avoin arvonlisävero³.

Esimerkkinä vähennysoikeuden rajanvedosta mainittakoon vuosikirjapäätös KHO 2023:30, jossa osakeyhtiö oli arvonlisäverovelvollinen Suomessa tavaroiden yhteisöhankinnasta AVL 63 f §:n (935/2004) *turvaverkkosäännöksen* perusteella. Asiassa oli ratkaistavana, oliko turvaverkkosäännöksen perusteella yhtiölle maksettavaksi määrätty tavaroiden yhteisöhankinnan arvonlisävero sille vähennys- tai palautuskelpoinen. Yhtiön ostamia kysymyksessä olevia tavaroita ei ollut tuotu Suomeen, eikä niiden myynti edelleen ollut aiheuttanut yhtiölle täällä verovelvollisuutta. Yhteisöhankinnan kohteena olleita tavaroita ei ollut käytetty yhtiön verollisessa liiketoiminnassa, eivätkä yhteisöhankinnat siten olleet tulleet yhtiön verollista liiketoimintaa varten. Yhtiöllä ei ollut AVL 102 §:n 1 momentin 3 kohdan nojalla oikeutta vähentää kysymyksessä olevien yhteisöhankintojen arvonlisäveroa.

¹ AVL 102 §:n 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettua veron vähentämisen edellytyksenä on, että verovelvollisella on laskelma suoritettavan veron perusteesta. Verovelvollisella on myös oltava 102 a §:ssä tarkoitettua asiakirjaa veron perusteeseen 72 n §:n 1 tai 2 momentin nojalla luetuista myynneistä, maahantuonneista ja yhteisöhankinnoista. (AVL 102 c §)

² Ks. laajemmin esimerkiksi Verohallinnon ohje. Arvonlisäveron vähennysoikeudesta. 24.11.2020, Dnro VH/3056/00.01.00/2020.

³ Ks. lähemmin KHO 6.7.2001 t. 1606.

Vuosikirjapäätöksessä KHO 1999:71 taas korostettiin, että kun tavara tai palvelu ostetaan Suomessa täällä olevalta myyjältä, ostajan vähennysoikeuden edellytyksenä on AVL 102 §:n mukaan, että myyjä on verovelvollinen eli lain aineellisten säännösten mukaan velvollinen suorittamaan myynnistä veron. Ostajan vähennysoikeus ei sitä vastoin edellytä, että myyjä on ollut myynnin tapahtuessa merkittynä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin tai että myyjä on maksanut laskuun merkityn veron. Ostajalle ei myöskään ole asetettu yleistä selonottovelvollisuutta myyjän rekisteriin merkitsemisestä silloinkaan, kun laskussa ei ole myyjän verovelvollisuutta osoittavaa merkintää.⁴

AVL 102 §:n 1 momentin 1 ja 3 kohdassa tarkoitetun vähennysoikeuden edellytyksenä on, että verovelvollisella on ostamastaan tavarasta tai palvelusta myyjän antama lain 209 e ja 209 f §:n mukainen lasku tai muu laskuna toimiva tosite. Jos kyse on 209 a §:n 4 momentissa tarkoitetusta tilanteesta, laskun on oltava 209 e §:ää vastaavien myyjän sijoittautumisjäsenvaltion säännösten mukainen. Jos kyse on ostosta 2 a, 8 a–8 d tai 9 §:n nojalla suoritettavan veron taikka yhteisöhankesta suoritettavan veron vähentämisestä, vähennysoikeuden edellytyksenä on lisäksi, että verovelvollinen on täyttänyt oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (768/2016) 16 §:ssä säädetyn ilmoittamisvelvollisuutensa tai että vero on määrätty maksettavaksi.⁵ Maahan tuodusta tavarasta suoritettavan veron vähennysoikeuden edellytyksenä on, että maahantuojalla on tullauspäätös ja siihen liittyvät asiakirjat.

Tässä esityksessä ei puututa laajalti vähennysoikeuden rajoituksiin (AVL 114-116 §). Näin ollen esityksessä ei syvennyttä kattavasti esimerkiksi vähennysoikeuden rajanvetoon silloin, kun on kysymys verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asunnon ja työpaikan väliseen kuljetukseen liittyvistä tavaroista ja palveluista; edustustarkoitukseen käytettävistä tavaroista ja palveluista⁶; sekä henkilöautoista⁷. Myös AVL 117 §:n säännös vähennysoikeuden jakamisesta jää tarkastelun ulkopuolelle⁸. Myöskään rakentamispalvelujen vähennyksiin ei syvennyttä sen paremmin kuin muihin erityisvähennyksiin. Täysin eräisiin näistä säännöksistä ei kuitenkaan voida olla puuttumatta taikka niitä sivuamatta.

Toisaalta on syytä tunnistaa, mitkä ostot on rajattu arvonlisäverolain vähennysoikeuden ulkopuolelle, mitkä taas ei. Tätä kuvastaa hyvin ennakkoratkaisu KVL 1995/150. *Kalanhoitovelvoitteet* olivat vesioikeuden lupapäätöksessä asetettuja velvoitteita, joiden täyttäminen oli edellytys yhtiön voimalaitostoiminnan harjoittamiselle ja vesistöön rakentamiselle. Kalanhoitovelvoitteet eivät olleet sellaisia tavaroita tai palveluja, joiden osalta vähennysoikeutta olisi rajoitettu. Tämän vuoksi kalat ja kalanhoitopalvelut, kuten kuljetus-, istutus- ja tarkkailupalvelut oli ostettu yhtiön verollista liiketoimintaa varten ja yhtiöllä oli oikeus vähentää niiden ostohintaan sisältynyt arvonlisävero.

⁴ Ks. myös KHO 1999:72.

⁵ Jos verovelvollinen ei saa myyjältä 1 momentissa tarkoitettua laskua, vähennysoikeuden edellytyksenä on verovelvollisen itse laatima tosite, josta ilmenevät soveltuvin osin 209 e §:n 1 momentissa tarkoitetut tiedot sekä ostosta tai yhteisöhankesta suoritettava vero ja verokanta.

⁶ Ks. esimerkiksi KHO 2000:73, jossa ostopäivillä kaupanteon, tuote-esittelyjen ja koulutuksen yhteydessä jälleenmyyjille ja omalle henkilökunnalle järjestetty kahvi- ja välipalatarjoilu sekä tavanomainen ruokatarjoilu päiväsaikaan sekä kenttämyyjien asiakaskäynneillä myyntineuvottelujen yhteydessä järjestetty kahvitarjoilu sekä tavanomainen ruokatarjoilu ravintolassa katsottiin yhtiölle vähennyskelpoisiksi AVL 102 §:ssä tarkoitetuiksi yhtiön verollista liiketoimintaa varten tapahtuneiksi hankinnoiksi.

⁷ Ks. vähennysoikeuden ja -kelttomuuden rajanvedosta esimerkiksi KHO 1996-B-573, KHO 23.10.1997, t. 2653, Uudenmaan LO 11.6.1996 377/7 ja Helsingin HAO 25.4.2006 06/0427/4 sekä Helsingin HAO 21.12.2016 16/1252/4.

⁸ ”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. esimerkiksi Helsingin HAO 21.12.2016 16/1252/4, jossa kristillisen opiston kannatusyhdistyksen tarkoituksena oli ylläpitää kristillistä opistoa. Opistossa harjoitettavan koulutustoiminnan lisäksi yhdistys oli myynyt ulkopuolisille majoituspalveluja. Yhdistyksen majoitustoiminta oli katsottu arvonlisäverolliseksi liiketoiminnaksi siltä osin kuin se oli kohdistunut muihin kuin opiskelijoihin, kurssilaisiin ja henkilökuntaan. Hallinto-oikeus katsoi, että laskettaessa verollisen majoitustoiminnan kuluja yhdistyksen koko majoitustoiminnan kuluista ei ollut otettava huomioon käyttämättöminä olleita majoituspaikkoja. Verollisen majoitustoiminnan osuus oli laskettava verollisessa toiminnassa käytettyjen majoituspaikkojen osuutena kaikista yleishyödyllisen ja verollisen majoitustoiminnan käytössä olleista majoituspaikoista. Ks. laajemmin Määttä, Kalle. Vähennysoikeuden jakaminen arvonlisäverotuksessa. Verotus 2/2023, 192–201.

Artikkelin alaan kuuluu joka tapauksessa hyvin monenlaisia kysymyksiä ja kysymyskokonaisuuksia. Esimerkkeinä mainittakoon seuraavat, vaikkei niistä läheskään kaikkia käsitellä tässä työssä:

- Mitä pidetään konsernin emoyhtiön arvonlisäverolaissa tarkoitettuna liiketoimintana ja mitä arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolisena toimintana?
- Mikä on arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan vaikutus arvonlisäveron vähennysoikeuteen?
- Onko kysymys vähennyskeltottomista matkakustannuksista asunnon ja työpaikan välillä vai vähennyskelpoisista hankinnoista eli onko kyse vähennysrajoituksen alaan kuuluvista ostoista vai AVL 102 §:n nojalla vähennyskelpoisista hankinnoista?
- Ovatko liiketoiminnan valmistelukulut vähennyskelpoisia, vaikkei suunniteltu arvonlisäverollinen toiminta koskaan käynnistyisikään?
- Onko yhtiöllä oikeus vähentää koneiden maahantuonnin yhteydessä suorittamansa arvonlisäverot, vaikka yhtiö ei käytä sen nimissä maahantuotuja ja tullattuja koneita omassa liiketoiminnassaan, vaan koneita käytetään sen emoyhtiön arvonlisäverolaissa tarkoitettussa toiminnassa?⁹
- Onko verovelvollisuusryhmällä oikeus vähentää ryhmään kuuluvan yhtiön omistamien kiinteistöjen ja kiinteistöyhteisöjen osakkeiden myynnistä aiheutuneisiin kustannuksiin sisällyneet arvonlisäverot siltä osin kuin myytävät kiinteistöt tai kiinteistöyhteisöjen osakkeet ovat verovelvollisuusryhmän arvonlisäverollisen kiinteistöliiketoiminnan käytössä?¹⁰
- Onko yhtiöllä oikeus vähentää kiinteistön maaperän tutkimista, vaurioituneen rakennuksen purkua ja pilaantuneen maaperän puhdistamista varten hankittuihin palveluihin sisältyvät arvonlisäverot yhtiön verolliseen toimintaan kohdistuvina hankintoina?¹¹

Tavoitteena ei ole luoda kaiken kattavaa lainopillista analyysiä vähennysoikeuden piiriin kuuluvien ja vähennyskeltottomien hankintojen rajanvedosta eli AVL 102 §:n tulkintaan liittyvistä kysymyksistä. Syy on yksinkertainen: Teema ansaitsisi väitöskirjan laajuisen tutkimuksen, ja voi olla jopa, ettei yksi väitöskirja teeman käsittelyyn riittäisi. Sitä vastoin esityksessä on tarkoitus luoda katsaus tyyppitapauksista, joissa yhtäältä arvonlisäveron vähennysoikeus on aktualisoitunut, tai joissa ainakin tulkin- taongelmat vähennysoikeuden alasta ovat nousseet esille.

VÄHENNYSOIKEUS LIIKETOIMINTAA ALOITETTAESSA JA LOPETETTAESSA

Liiketoiminnan valmistelukulut. Ennakkoratkaisussa KVL 2023/39 A Oy:n tarkoituksena oli hankkia B Oyj:n osakkeet. A Oy:n oli perustanut tätä tarkoitusta varten usean eri toimijan muodostama konsortio. Osakekaupan toteutumisen jälkeen A Oy:n oli tarkoitus toimia B-konsernin emoyhtiönä ja myydä B Oyj:lle ja muille konsernin yhtiöille arvonlisäverollisia hallinto- ja johtamispalveluja. B Oyj:n osakkeiden hankinta ei kuitenkaan toteutunut, joten A Oy ei voinut aloittaa suunniteltua liiketoimintaa. A Oy oli hankkinut erilaisia palveluja ennen suunnitellun liiketoiminnan aloittamista. Asiassa oli kyse siitä, oliko A Oy:llä oikeus vähentää näihin palveluhankintoihin sisällynyt arvonlisävero. Hankitut palvelut olivat käsittäneet muun ohella erilaisia B Oyj:n toimintaan liittyviä *due diligence* -selvityksiä, kuten laki- ja talusasioihin, operatiiviseen liiketoimintaan sekä IT-järjestelmiin kohdistuvia selvityksiä.¹²

⁹ KHO 8.6.2001 t. 1383. Vähennysoikeutta ei ollut. Kyseessä on julkaisematon ratkaisu.

¹⁰ KHO 2001:45.

¹¹ KHO 4.5.2018 2086/18.

¹² Vrt. KHO 7.6.2004 t. 1367. Ks. toisaalta KHO 2013:107, jonka mukaan *due diligence* -tarkastuksesta aiheutuneet kulut eivät olleet konsernin emoyhtiön omaan arvonlisäverolliseen liiketoimintaan liittyviä vähennyskelpoisia kuluja, vaan sellaisia emoyhtiön saksalaisen tytäryhtiön liiketoimintaan suoraan kohdistettavia kuluja, joista emoyhtiöllä ei ollut arvonlisäveron vähennysoikeutta.

Keskusverolautakunta katsoi, että A Oy oli toiminut jo arvonlisäverollisen liiketoiminnan aloittamista valmistellessaan arvonlisäverovelvollisen ominaisuudessa. Hakemuksessa kuvattuja kuluja oli pidettävä A Oy:n arvonlisäverollisen liiketoiminnan aloittamisen valmistelukuluina. Arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta ei ollut merkitystä sillä, toteutuiko suunniteltu liiketoiminta vai ei, kun tarkoituksena oli ollut aloittaa taloudellinen toiminta ja syntyneet kulut kohdistuivat yksinomaan tähän suunniteltuun toimintaan. A Oy:llä oli siten oikeus vähentää kulujen sisältämä arvonlisävero liiketoiminnan aloittamiseen liittyvinä kuluina, vaikka suunniteltu B Oyj:n osakkeiden hankinta ei toteutunut. Myös ratkaisussa KHO 25.1.2023 t. 170 katsottiin, että puheena olleita kuluja oli pidettävä hakijan arvonlisäverollisen liiketoiminnan aloittamisen valmistelukuluina, minkä ohella mainittiin, että hakija oli toiminut jo arvonlisäverollisen liiketoiminnan aloittamista valmistellessaan arvonlisäverovelvollisen ominaisuudessa. Samalla korostettiin, että arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta ei ollut myöskään merkitystä, toteutuiko suunniteltu liiketoiminta vai ei, kun tarkoituksena oli ollut aloittaa taloudellinen toiminta ja syntyneet kulut kohdistuivat yksinomaan tähän suunniteltuun toimintaan.

Keskusverolautakunta viittasi ratkaisussaan unionin tuomioistuimen tuomioon asiassa C-42/19, *Sonaecom SGPS SA*. Oikeuskysymyksenä oli muun muassa se, että oliko elinkeinonharjoittajalla oikeus vähentää neuvontapalveluista maksamansa arvonlisävero tilanteessa, jossa palvelu oli koskenut markkinatilanteen kartoittamista omistusosuuksien hankinnan valmistelemiseksi, mutta jossa hankinnat eivät olleet toteutuneet (kohta 27). Taloudellinen toiminta voi koostua useista perättäisistä toimenpiteistä, ja valmistelemaa toimintaa on jo pidettävä taloudelliseen toimintaan kuuluvana. Näin ollen jokaista, jolla objektiivisten seikkojen perusteella on aikomus aloittaa itsenäinen taloudellisen toiminnan harjoittaminen ja jolle aiheutuu tästä syystä ensimmäisiä investointikustannuksia, on pidettävä verovelvollisena (kohta 33). Yhtiötä, joka suorittaa toisen yhtiön osakkeiden ostohankkeeseen liittyviä valmistelevia toimia aikomuksenaan harjoittaa taloudellista toimintaa, joka muodostuu osallistumisesta viimeksi mainitun yhtiön hallinnointiin suorittamalla sille arvonlisäverollisia hallinnointipalveluja, on siten pidettävä arvonlisäverovelvollisena (kohta 34).

Toisaalta vähennysoikeus kuuluu kiinteästi arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä voida lähtökohtaisesti rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (kohta 37). Periaate, jonka mukaan arvonlisäverotuksessa on kohdeltava yrityksiä neutraalisti verorasituksen suhteen, edellyttää, että yrityksen tarpeita ja toiminnan aloittamista varten syntyneitä ensimmäisiä investointimenoja on pidettävä taloudellisena toimintana, ja olisi tämän periaatteen vastaista katsoa, että taloudellinen toiminta alkaisi vasta, kun syntyy verotettavia tuloja. Jokainen muunlainen tulkinta johtaisi siihen, että arvonlisävero rasittaisi taloudellista toimijaa sen taloudellisessa toiminnassa ilman, että sillä olisi mahdollisuutta vähentää arvonlisäveroa, ja siihen, että yrityksen tarpeita varten toteutetut investointimenot jaettaisiin sattumanvaraisesti ennen varsinaista yritystoiminnan aloittamista ja sen jälkeen suoritettuihin investointimenoihin. (kohta 39) Lisäksi tämä vähennysoikeus säilyy kerran synnyttyään, vaikka suunniteltu taloudellinen toiminta ei olisi myöhemmin toteutunutkaan eikä verollisia liiketoimia näin ollen olisi tehty tai vaikka verovelvollinen ei olisi tahdostaan riippumattomista syistä voinut käyttää verollisissa liiketoimissaan tavaroita tai palveluja, joiden osalta on tehty vähennys. Toisenlainen tulkinta johtaisi sellaisten yritysten, jotka jo tekevät verollisia liiketoimia, ja sellaisten yritysten, jotka aikovat aloittaa verollisiin liiketoimiin johtavan toiminnan investointeja tekemällä, verotukselliseen kohtelemiseen perusteettomasti eri tavoin samanlaisen investointitoiminnan osalta. Samalla tapaa sattumanvaraisia eroja syntyisi viimeksi mainittujen yritysten osalta siitä syystä, että vähennysten lopullinen hyväksyminen olisi riippuvainen siitä, johtavatko investoinnit verollisiin liiketoimiin vai eivät. (kohta 40) Tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on lähtökohtaisesti oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus. Aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista tavaroista tai palveluista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää, että näiden tavaroiden tai palveluiden hankintakulut kuuluvat niihin osiin, joista myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen verollisten ja vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hinta muodostuu. (kohta 41) Verovelvollisella on kuitenkin vähennysoikeus myös, vaikka tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myö-

hemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä, kun kyseessä olevien palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisinaan osia, joista verovelvollisen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kustannuksilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan. (kohta 42)

Liiketoiminnan valmistelukulujen vähennysoikeudella on kuitenkin nyanssinsa, kuten ennakkoratkaisu KVL 2023/6 osoittaa. A Oy:lle oli aiheutunut arvonlisäverollisia kuluja erilaisista B Ky:n yhtiöosuuksien hankintaa varten ostetuista asiantuntijapalveluista, kuten yhtiöosuuksien hankintaa varten tehdyistä selvityksistä, kaupan toteuttamiseen liittyvien asiakirjojen laatimisesta sekä kaupan suunnittelusta ja koordinoinnista sekä yhtiöosuuksien oston rahoituksen järjestämisestä. Lisäksi A Oy oli hankkinut oikeudellisia palveluja B Ky:n yhtiömuodon muutokseen sekä A Oy:n ja B Oy:n sulautumiseen liittyen. Asiassa oli kyse siitä, oliko A Oy:llä vähennysoikeus näistä kuluista.

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen on arvonlisäverotonta, ellei toiminnasta hakeuduta verovelvolliseksi. A Oy ei ollut toiminut veroverovelvollisen ominaisuudessa ennen kuin se oli merkitty verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, joten oikeus vähentää arvonlisävero vuokraustoimintaa varten tehdyistä hankinnoista syntyi lähtökohtaisesti vasta, kun A Oy merkittiin verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. AVL 106 §:ssä tarkoitettu poikkeus ei soveltunut hakemuksessa kuvattuihin asiantuntijapalveluihin. Toisaalta yhtiöosuuksien hankkimiseen ja yritysjärjestelyyn liittyvät asiantuntijapalvelut olivat olleet tarpeen, jotta A Oy oli voinut ryhtyä harjoittamaan itse B Ky:n vuokraustoimintaa. Palvelut oli hankittu yksinomaan tätä tarkoitusta varten. Keskusverolautakunta katsoikin, että kuvatuissa olosuhteissa A Oy:llä oli oikeus tehdä AVL 112 §:n 2 ja 4 momenttien mukainen *alkuvarastovähennys* hankituista asiantuntijapalveluista, kun se merkittiin verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Hankituilla palveluilla oli suora ja välitön yhteys A Oy:n koko vuokraustoimintaan, joka oli muutamaa yksittäistä vuokrasopimusta lukuun ottamatta arvonlisäverollista. A Oy:llä oli oikeus vähentää AVL 117 §:n mukaisesti kulujen arvonlisävero siltä osin kuin hankitut palvelut oli otettu vähennykseen oikeuttavan arvonlisäverollisen vuokraustoiminnan käyttöön.

Konkurssipesän selvityksestä ja yleisestä hallinnosta syntyneet kulut. Vuosikirjapäätöksessä KHO 2009:43 katsottiin, että konkurssipesällä ei ollut AVL 102 §:n nojalla oikeutta vähentää konkurssipesän selvityksestä ja yleisestä hallinnosta aiheutuneisiin kuluihin sisältyviä arvonlisäveroja. Tässä yhteydessä on paikallaan huomauttaa, että AVL 14 §:n mukaan konkurssipesä on erikseen verovelvollinen elinkeinonharjoittajan konkurssiin asettamisen jälkeen itsenäisesti harjoittamastaan liiketoiminnasta. Toisaalta AVL 174 §:n 1 momentin mukaan Verohallinto poistaa verovelvollisen rekisteristä siitä lukien, kun verollinen liiketoiminta on päättynyt. Verollisen liiketoiminnan voidaan katsoa jatkuvan niin kauan kuin elinkeinonharjoittaja tai konkurssihallinto myy elinkeinonharjoittajan hankkimaa liikeomaisuutta. Jos konkurssihallinto kuitenkin itsenäisesti jatkaa elinkeinonharjoittajan liiketoimintaa, elinkeinonharjoittajan verovelvollisuus katsotaan aina päättyneeksi viimeistään konkurssiin asettamishetkellä. Säännöksen tarkoituksena on estää piilevän arvonlisäveron muodostuminen niiden tavaroiden ja palveluiden myyntihintaan, jotka myydään elinkeinonharjoittajan konkurssiin asettamisen jälkeen.

Konkurssipesän ei katsota itsenäisesti jatkavan elinkeinonharjoittajan liiketoimintaa, jos se vain myy elinkeinonharjoittajan liikeomaisuutta taikka saattaa loppuun keskeneräiset työt tai valmistuttaa olemassa olevan tilauskannan, jos toimintaa varten ei hankita vähäistä enempää uutta vaihtomaisuutta. Jos konkurssipesä ei itsenäisesti harjoita liiketoimintaa, se ei ole liikeomaisuuden myynnistä ja muusta vastaavasta toiminnasta erikseen verovelvollinen. Konkurssihallinto voi tällöin AVL 174 §:n mukaan valita, katsotaanko elinkeinonharjoittajan verovelvollisuus päättyneeksi jo konkurssiin asettamishetkellä vai jatkuuko verovelvollisuus realisoinnin ajan. Viimeksi mainitussa tilanteessa verovelvollisen nimi muuttuu konkurssiin asettamishetkellä konkurssipesäksi, mutta muutos ei aiheuta lopettamis- ja aloittamis seuraamuksia. AVL 174 §:n 1 momentin mukaan elinkeinonharjoittajan verovelvollisuutta ei täytyisi katsoa päättyneeksi vielä konkurssiin asettamishetkellä. Jos konkurssihallinto ei miltei osin harjoita itsenäisesti liiketoimintaa, voi se valita, katsotaanko elinkeinonharjoittajan verovelvollisuus päättyneeksi jo konkurssiin asettamishetkellä vai jatkuuko verovelvollisuus. Verovelvollinen voi yleensä itse valita, katsooko hän verollisen liiketoimintansa päättyneeksi heti

varsinaisen liiketoiminnan päätyttyä vai vasta liikeomaisuuden myynnin jälkeen. Väärinkäytöksen estämiseksi elinkeinonharjoittaja voidaan kuitenkin poistaa verovelvollisten rekisteristä jo silloin, kun varsinaisen liiketoiminta on päättynyt.¹³

Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan konkurssipesän ilmoittamat myynnit ovat konkurssivelallisen keskeneräisten töiden loppuunsaattamisen jälkeen muodostuneet konkurssivelallisen pesäluetteloon sisältyneen vaihto- ja käyttöomaisuuden realisoinnista, joihin liittyneet kulut oli hyväksytty vähennyskelpoisiksi. Kirjanpidon mukaan noin kuukauden ajan kestäneen liiketoiminnan jatkamisen jälkeen oli tapahtunut lähinnä konkurssivelallisen käyttöomaisuuden realisointia sekä erilaisia konkurssipesän hoitoon liittyviä toimia, kuten riitautusasioiden selvittelyä ja saatavien perintää. Konkurssipesä ei ollut harjoittanut muuta sellaista tavaroiden tai palvelujen myyntiä, joka olisi tapahtunut liiketoiminnan muodossa. Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei konkurssipesän selvityksestä ja yleisestä hallinnosta syntyneiden kulujen voinut katsoa liittyvän välittömästi siihen verolliseen liiketoimintaan, josta konkurssipesä oli ilmoittautunut arvonlisäverovelvolliseksi. Konkurssipesällä ei näin ollen ole AVL 102 §:n nojalla oikeutta vähentää näihin kuluihin sisältyviä arvonlisäveroja.

Verovelvollisuuden päättymisen edellytykset. Ennakkoratkaisun KVL 2002/30 taustalla oli se, että kiinteistöosakeyhtiön rakennuksessa oleva huoneisto oli ollut tyhjiillään kiinteistösijoitusosakeyhtiön ostaessa tilan hallintaan oikeuttavat osakkeet. Huoneisto oli aikaisemmin ollut vuokrattuna arvonlisäverovelvolliselle yhtiölle. Kiinteistösijoitusosakeyhtiö oli aktiivisesti hakenut huoneistolle vuokrausta ja oli sittemmin saanut vuokrattua pienen osan huoneistosta arvonlisäverovelvolliselle yhtiölle. Keskusverolautakunta katsoi, että tilanteessa, jossa verovelvolliseksi hakeutunut kiinteistöyhtiön osakas oli antanut tilat vuokralle, kiinteistöyhtiön verovelvollisuuden päättymisen edellytykset riippuivat vuokralaisesta ja tämän kanssa tehtävästä vuokrasopimuksesta. Tämän vuoksi kiinteistöyhtiön verovelvollisuuden katsottiin jatkuvan siihen asti, kun on ilmeistä, että tila tullaan vuokraamaan käytettäväksi tai muutoin käyttämään muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa liiketoiminnassa.

Tässä yhteydessä on paikallaan mainita myös vuosikirjapäätös KHO 1999:8 (ään.), jossa kiinteistösijoitusosakeyhtiö hallitsi keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden osakkeiden omistuksen perusteella toimisto- tai liiketiloiksi tarkoitettuja tiloja. Yhtiön koko liikevaihto muodostui vuokratuotoista. Yhtiö ja sen omistamat kiinteistöosakeyhtiöt olivat hakeutuneet kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta verovelvollisiksi. Kun kiinteistöosakeyhtiön rakennuksessa olevat tilat olivat olleet tyhjiillään niiden tullessa yhtiön haltuun tai kun yhtiön ennestään hallitsevat tilat olivat olleet ei-verovelvollisen yhteisön hallussa ennen niiden jäämistä tyhjilleen, yhtiön tuli esittää selvitys tilojen tulevasta käytöstä vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa voidakseen tehdä vähennyksiä tiloihin kohdistuvista yleiskuluista sinä aikana, jona tilat olivat tyhjiillään. Jos selvitystä ei esitetty, tilojen katsottiin olevan yhtiön verottoman toiminnan käytössä. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan, koska kiinteistösijoitusosakeyhtiön ennestään hallitsema tila oli ollut verovelvollisen yhteisön käytössä ennen sen jäämistä tyhjilleen, verovelvollisuuden voitiin katsoa jatkuvan siihen asti, kun oli ilmeistä, että tila tultiin vuokraamaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa liiketoiminnassa käytettäväksi.¹⁴

Lisäksi vuosikirjapäätös KHO 2017:129 (ään.) liittyi liiketoiminnan lopettamiseen. A Oy oli X-konsernin alakonsernin emoyhtiö, joka veloitti tytäryhtiöiltään tuotekehitys- ja hallinnointipalveluja. Konsernin liiketoimintaa lopetettaessa A Oy myi useissa maissa sijaitsevien tytäryhtiöidensä osakkeet konsernin ulkopuoliselle ostajalle. Asiassa oli kysymys siitä, oliko yhtiöllä oikeus vähentää osakkeiden myyntiä varten hankkimiinsa asiantuntijapalveluihin sisältyneet tai käännetyn verovelvollisuuden perusteella suoritetut arvonlisäverot. Mainitut kulut eivät sisältyneet osakkeiden myyntihintoihin. Korkein hallinto-oikeus katsoi kulut unionin tuomioistuimen tuomioon asiassa C-29/08, SKF viitaten A Oy:n yleiskuluiksi ja tuomioon asiassa C-408/98 Abbey National viitaten toiminnan lopettamiseen liittyvinä kuluina vähennyskelpoisiksi. Korkein hallinto-oikeus totesi näin ollen, että A Oy:llä oli oikeus AVL 102 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 117 §:n nojalla oikeus vähentää kulut siltä osin kuin A Oy:n toiminta ennen toiminnan lopettamista oli ollut arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvaa vähennykseen oikeuttavaa toimintaa.

¹³ HE 88/1993 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

¹⁴ Ks. myös Helsingin HAO 21.11.2017 17/0862/4.

OSAKEANTI, LISTAUTUMINEN JA OSAKEPÄÄOMASIJOKSET

Osakeanti on ollut arvonlisäverolain voimassaoloaikana ajoittain tulkintaongelmana AVL 102 §:n näkökulmasta. Ennakkoratkaisussa KVL 1997/166 pörssinoteerattu osakeyhtiö toteutti osakeannin, jossa saatuja varoja käytettiin yhtiön liiketoiminnassa. Hakija sai vähentää arvonlisäverotuksessaan seuraaviin osakeantiin liittyviin kustannuksiin sisältyvät arvonlisäverot: asiantuntijakulut, jotka käsittivät muun muassa asianajotoimiston ja tilintarkastajien laskutuksen, merkintäpaikkoina toimiville pankeille suoritettavat palkkiot, mainonnan ja markkinoinnin suunnittelu, painatustyöt sekä ilmoitus- ja mainoskulut. Antiin liittyvien yleisötilaisuuksien kuluja ei saanut vähentää, koska ne koostuivat lähinnä vieraille tarjotuista kahvitus- ja ruokailukustannuksista ja niitä oli siten pidettävä edustuskuuluina.

Vuosikirjapäätöksessä KHO 2001:16 oli puolestaan kyse siitä, että yhtiö oli järjestänyt osakeannin. Osakeannin järjestämisessä ei ollut kysymys verottoman rahoituspalvelun myynnistä vaan oman pääoman hankinnasta, joka ei ole arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluva liiketoimi. Osakeantia varten tapahtuneet hankinnat eivät näin ollen kohdistuneet suoraan ja välittömästi yhtiön verollisen ominaisuudessa suorittamaan yksittäiseen liiketoimeen, vaan ne olivat yhtiön yleiskustannuksia. Koska yhtiön harjoittama liiketoiminta oli arvonlisäverolaissa tarkoitettua verollista toimintaa, osakeantia varten tapahtuneet hankinnat olivat yhtiön verollisen toiminnan yleiskustannuksia, joiden vähennyskelpoisuus määräytyi arvonlisäverolain vähennysoikeutta koskevien yleisten sääntöjen mukaan. Yhtiöllä oli näin ollen AVL 102 §:n nojalla oikeus vähentää osakeannin järjestämisestä aiheutuneisiin kuluihin sisältyneet arvonlisäverot, mikäli muut vähennysoikeuden edellytykset täyttyivät.

Listautumiskulut. Toisenlaisen näkökulman osakeantiin tarjoaa vuosikirjapäätös KHO 2023:33. Asiassa oli ratkaistavana yhtiön listautumisasiin liittyvien kulujen arvonlisäveron vähennysoikeus ja sen laajuus. Asiassa oli kysymys siitä, olivatko yhtiön pörssiin listautumiseen ja sen yhteydessä tapahtuneeseen henkilöstöantiin sekä osakkeiden myyntiin liittyvät hankinnat tulleet kokonaisuudessaan yhtiön arvonlisäverollista liiketoimintaa varten vai oliko niistä osaa pidettävä osakkeenomistajien osakkeiden myyntiin liittyvinä yhtiölle vähennyskeltottomina hankintoina. Yhtiön listautuminen ei ollut tapahtunut yksinomaan osakeannin järjestämiseksi ja varojen keräämiseksi yhtiön vähennykseen oikeuttavan toiminnan hyväksi. Tämän vuoksi listautumisen yhteydessä tapahtunut henkilöstöanti ei merkinnyt sitä, että yhtiöllä olisi sen perusteella ollut oikeus vähentää listautumiskuluihin sisältyvät arvonlisäverot täysimääräisesti.

Listautumisen yhteydessä tapahtuneen vanhojen osakkeenomistajien osakkeiden myynnin osalta saadut tulot olivat kertyneet osakkeita myyneille osakkaille. Tämä osakkeiden myynti oli tapahtunut ensisijaisesti osakkeenomistajien intressissä. Yhtiön vanhojen osakkaiden osakkeiden myyntiä varten tehdyt hankinnat eivät olleet tapahtuneet yhtiön AVL 102 §:n mukaista verollista liiketoimintaa varten. Yhtiöllä ei ollut tältä osin arvonlisäveron vähennysoikeutta. Osakkeiden myynti oli otettava huomioon myös listautumiseen kokonaisuudessaan kohdistuviin hankintoihin sisältyneen arvonlisäveron vähennysoikeutta rajoittavana. Yhtiön harjoittamaa liiketoimintaa oli pidetty kokonaan vähennykseen oikeuttavana. Kun lisäksi otettiin huomioon yhtiön listautumisen merkitys sen harjoittamalle verolliselle toiminnalle ja yhtiön listautumiseen liittyvät velvollisuudet, yhtiön vähennysoikeuden ulkopuolelle jäi vain osakkeenomistajien osakemyyntiin liittyvä osuus listautumista varten tehtyjen hankintojen hintaan sisältyvästä arvonlisäverosta. Yhtiön vähennysoikeutta oli lähtökohtaisesti tarkasteltava hyödykekohtaisesti hankitun tavarain tai palvelun todellisen käyttötarkoituksen mukaisesti. Ratkaisussa viitattiin unionin tuomioistuimen tuomioihin asioissa C-465/03, Kretztechnik (EU:C:2005:320), C-108/14 ja C-109/14, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (EU:C:2015:496), C-126/14, Sveda (EU:C:2015:712) ja C-405/19, Vos Aannemingen (EU:C:2020:785).¹⁵

Osakepääomasijoitus. Vuosikirjapäätöksessä KHO 2003:93 kehittyvien teknologiayritysten konsultointitoimintaa harjoittava yhtiö teki pääomasijoituksia pääasiassa osakepääomasijoituksina ja muina oman pääoman ehtoisina sijoituksina. Se tarjosi osakkuusyrittäksille näiden liiketoiminnan kehittämisessä tarpeellisia palveluja siten, että se oli mukana osakkuusyrittäksien hallitustyöskentelyssä ja toiminnan kehittämisessä sekä pyrki parantamaan osakkuusyrittäksien kannattavuutta ja tukemaan niiden

¹⁵ Ks. myös KHO 2015:183 (ään.).

laajentumista. Yhtiö ei veloittanut palveluistaan. Palkkio määräytyi osakkuusyritysten arvon kehittymisen kautta. Myöhemmin yhtiö voi myydä omistamansa osakkeet. Yhtiö hankki ja piti hallussa toisten yritysten yhtiöosuuksia, mutta se ei osallistunut osakkuusyritysten hallintoon siten, että se suorittaisi liiketoimia, joista sen olisi suoritettava AVL 1 §:n mukaan arvonlisävero. Näin ollen yhtiön toiminta jäi arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle. Yhtiötä ei siten voitu pitää toiminnastaan arvonlisäverovelvollisena. Yhtiöllä ei siten ollut oikeutta vähentää ostamiensa tavaroiden ja palvelujen hintaan sisältyvää arvonlisäveroä.¹⁶

Korkein hallinto-oikeus totesi EU-oikeuslähteisiin viitaten, että pelkkää toisten yritysten yhtiöosuuksien hankintaa ja hallussapitoa ei pidetä taloudellisena toimintana, joka antaisi verovelvollisen ominaisuuden. Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että tilanne on toinen, jos osuuden omistamiseen liittyy suora tai välillinen osallistuminen osakkuusyhtiöiden hallintoon. Hallintoon osallistumisena ei kuitenkaan pidetä niiden oikeuksien käyttämistä, joita osakkuuksien omistajalla on osakkeenomistajana tai yhtiömiehenä. Tällaista osallistumista osakkuusyritysten hallintoon on pidettävä taloudellisena toimintana ainoastaan siltä osin kuin kyse on sellaisten liiketoimien suorittamisesta, jotka ovat arvonlisäverolain alaisia. Vaikka EU-oikeuskäytäntö koskee holdingyhtiötä, ratkaisuista ilmeneviä oikeusohjeita voidaan korkeimman hallinto-oikeuden mukaan soveltaa muihinkin yhtiöihin soveltuvin osin.

VEROLLISTA LIIKETOIMINTAA PALVELEVA HANKINTA VAI YKSITYISKULUTUSTA

Vähennysoikeuden rajoitukset. AVL 114.1 §:n 1 kohdan mukaan vähennystä ei saa tehdä, kun hankinta koskee verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asuntona, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana käytettävää kiinteistöä sekä siihen tai sen käyttöön liittyviä tavaroita ja palveluita. Momentin 2 kohdan mukaan vähennysoikeuden ulkopuolelle on rajattu puolestaan verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asunnon ja työpaikan väliseen kuljetukseen liittyvät tavarat ja palvelut¹⁷. Tämän luonteissa tapauksissa jää vääjäämättä kysymään, onko sanottuja lainkohtia ollut edes tarvetta säätää, koska eihän yksityiskulutusta varten hankituista ostoista muutoinkaan ole arvonlisäverotuksessa vähennysoikeutta. Arvonlisäverolain säätämiseen johtaneessa hallituksen esityksessä HE 88/1993 vp todettiin, että kulutusneutraalisuussyistä henkilökunnan yksityiskäytössä kulutettavat, vastikkeetta tai selvästi alihintaan henkilökunnalle luovutettavat hyödykkeet eivät ole vähennysoikeellisia. Tällaisten hyödykkeiden vähennysoikeuttomuus seuraa vähennysoikeutta koskevasta yleissäännöksestä, koska ne eivät tule liiketoiminnassa käytettäväksi. Selkeyden vuoksi arvonlisäverolakiin otettiin toisaalta erityisiä vähennysoikeuttosäännöksiä, jotka koskevat eräitä henkilökunnan yksityiskulutukseen rinnastettavia hankintoja.

Yksityiskäytön ja liiketoimintakäytön väliseen rajanvetoon otettiin kantaa esimerkiksi ratkaisussa 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 edustuskäyttöön. 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 ensimmäisen kerroksen tilat työhuonetta lukuun ottamatta 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 arvonlisäveroä.

¹⁶ Päätöksessä viitattiin muun muassa Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomioihin asioissa C-16/00, Cibo ja C-80/95, Harnas & Helm sekä määräykseen C-102/00, Weltgrove.

¹⁷ Vrt. Helsingin HAO 16.5.2000 00/0423/4, jossa katsottiin, että terveydenhuollon ammattihenkilöiden säännöllisen työajan ulkopuolella tapahtuvat hälytys- ja päivystysmatkat olivat kodin ja työpaikan välisiä matkoja. Työmatkat liittyessään kiireellisiin lääketieteellisiin hoitotoimenpiteisiin tapahtuivat sellaisissa erityisolosuhteissa, joiden perusteella niistä aiheutuneet kustannukset eivät olleet AVL 114 §:n 1 momentin 2 kohdan nojalla vähennysoikeuttomia. Vrt. KHO 17.8.2004 t. 1892.

Henkilöstöruokala. Rajanvetoa AVL 102 §:n vähennysoikeuden ja lain 114 §:n vähennysoikeuden rajoituksen välillä kuvastaa vuosikirjapäätös KHO 2001:19 (ään.). 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.*¹⁸ 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.¹⁹

Vähennyskeltottomia hankintoja on monenlaisia. Yksityiskulutukseen viitaten arvonlisäveron vähennysoikeus evättiin sitä vastoin ratkaisussa KHO 3.9.2001 t. 2036. Yhtiön maksamat *työntekijän muuttokustannukset*, jotka aiheutuivat yhtiön saksalaisen tytäryhtiön palveluksessa olleen työntekijän siirtymisestä yhtiön palvelukseen Suomeen, olivat yhtiölle arvonlisäverotuksessa vähennyskeltottomia työntekijän yksityiseen kulutukseen liittyvinä kustannuksina. Ratkaisussa KHO 7.8.2001 t. 1764 yhtiö ei puolestaan saanut vähentää *henkilökuntansa vapaa-ajalla tapahtuvaa liikuntaa* varten ostamiensa erilaisten tavaroiden ja palvelujen, kuten uimahallien, kuntosalien ja jumppatuntien sisäänpääsymaksujen sekä kuntoiluvälineiden hintoihin sisältyvää arvonlisäveroa.

Sen sijaan ratkaisussa KHO 20.6.1998 t. 1229 kallistuttiin myönteiselle kannalle vähennysoikeuden suhteen. 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 aikana 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. Tähän teemaan palattiin vuosikirjapäätöksessä KHO 2015:98, jossa otettiin huomioon osakeyhtiön tilaisuuksien tarkoituksesta ja luonteesta esittämä selvitys, ja päädyttiin siihen, että tilaisuudet liittyivät läheisemmin yhtiön liiketoimintaan kuin henkilöstön vapaa-aikaan. Tässä arvioinnissa ei ollut

¹⁸ Ks. myös KHO 2000:68. Yhtiö ei myynyt AVL 34 §:ssä tarkoitettuja verottomia terveyden- ja sairaanhoitopalveluja, vaan se oli työterveysasemaa pitämällä täyttänyt työnantajalle säädetyn velvollisuuden järjestää työterveyshuolto työntekijöilleen. Työterveysasemalle suoritettavat hankinnat eivät näin ollen olleet tapahtuneet yhtiön verotonta myyntiä varten. Tällaisten hankintojen vähennysoikeutta ei ole nimenomaisesti rajoitettu AVL 114 §:ssä. Työterveysasemalta saatavien palvelujen lakisääteisyys ja työntekijöiden työsuhteeseen välittömästi liittymisen vuoksi kysymyksessä ei myöskään ollut työntekijöiden yksityistä kulutusta varten tapahtuneet hankinnat vaan yhtiön verolliseen liiketoimintaan liittyvistä yleiskuluista johtuvat hankinnat. Tällaiset hankinnat olivat AVL 102 §:n nojalla vähennyskelpoisia.

¹⁹ Ks. myös KHO 1997:141. Kun yhtiö luovutti henkilöstöravintolan tilat ja henkilöstöravintolan keittiöön hankkimansa tavaramat veloitusetta ulkopuoliselle ruokalanpitäjälle henkilöstöruokailun järjestämisessä käytettäväksi, hyödykkeitä ei luovutettu yhtiön henkilökunnan yksityiseen kulutukseen tai siihen verrattavaan tarkoitukseen, vaan hyödykkeet säilyivät yhtiön liiketoiminnan käytössä. Hyödykkeiden luovutus tapahtui yhtiön liiketoimintaan kuuluviin tarkoituksiin ja toisaalta ulkopuolinen ruokalanpitäjä käytti hyödykkeitä omassa liiketoiminnassaan vähennysoikeuttavaan tarkoitukseen. Henkilöstöravintolan ylläpidosta aiheutuvat kustannukset olivat yhtiön liiketoiminnasta aiheutuvia kustannuksia ja henkilöstöravintolan keittiöön tapahtuvat hankinnat vähennyskelpoisia sellaisenaan yhtiön verollista liiketoimintaa varten tapahtuvana hankintana, jota tarkoitetaan AVL 102 §:ssä. Tämän vuoksi ja kun lain 114 §:ssä luetellut vähennysoikeuden rajoitukset eivät koskeneet tällaisia hankintoja, yhtiö sai vähentää henkilöstöravintolan keittiöön hankkimiinsa kone-, laite-, kaluste-, astia- ja muihin vastaaviin käyttöomaisuustavaroihin sisältyvän arvonlisäveron. Ks. toisaalta KHO 2000:73, jossa oli kysymys edustuskulujen vähennyskelpoisuuden rajanvedosta.

merkitystä sillä, että yhtiön eri osastojen henkilöstölle tarkoitettujen virkistystilaisuuksien sisältö ja kustannukset osallistujaa kohden poikkesivat toisistaan. Vähennysoikeuden edellytyksenä ei myöskään ollut, että virkistystilaisuuksiin olisi liittynyt asiaohjelmaa. Merkitystä ei ollut myöskään tilaisuuksien järjestämisaikakohdalla tai -paikalla tai sillä, minkä nimisiä tilaisuudet ovat. Yhtiöllä oli siten oikeus vähentää tilaisuuksiin liittyviin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero.

Toisenlaista tilannetta edustaa ratkaisu KHO 20.4.2016 t. 1509 A, jonka taustalla oli, että Ltd oli perustanut Suomeen rekisteröidyn sivuliikkeen. Sivuliikkeen palveluksessa työskenteli jatkuvasti eri asiakasprojekteissa A Ltd:n Suomeen lähettämiä komennustyöntekijöitä, jotka työskentelivät Suomessa yleensä 6 - 24 kuukautta. Sivuliikkeen ja ulkomailta lähetettyjen työntekijöiden välisessä komennussopimuksessa oli sovittu, että palkkauksessa sovelletaan niin sanottua verontasauspolitiikan (*tax equalization*) mukaista nettopalkkausta. Sen mukaan sivuliike pidätti työntekijöiden palkasta vain näiden kotimaan veroja vastaavan määrän ja sivuliike maksoi palkoista Suomeen maksettavat verot. Sivuliike oli valinnut ulkopuolisen palveluntuottajan hoitamaan Suomeen lähetettyjen työntekijöiden veroilmoitusten laatimisen. Palveluntuottaja veloitti sivuliikkeeltä veroilmoituskohtaisen kiinteän palkkion. Asiassa oli kysymys siitä, oliko sivuliikkeellä oikeus vähentää maksamiinsa *komennustyöntekijöiden Suomen veroilmoitusten laatimiseen* liittyviin kuluihin sisältyvät arvonlisäverot.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että palvelun objektiivisena sisältönä oli verotusmenettelystä annetun lain 7 §:ssä säädetyn työntekijän veroilmoituksen antamista koskevan velvollisuuden täyttäminen. Hankinnan ei katsottu palvelevan sivuliikkeen verollista liiketoimintaa AVL 102 §:ssä tarkoitetulla tavalla. Asia ei ollut arvioitava toisin sillä perusteella, että käytännön syistä sivuliikkeen oli ollut perusteltua huolehtia veroilmoitusten laatimisesta. Sivuliikkeellä ei ollut oikeutta vähentää veroilmoitusten laatimispalvelun hankintaan sisältyvää arvonlisäveroa. Sivuliikkeen valitus hylättiin. Maininnan arvoinen oikeuslähde tapauksessa oli unionin tuomioistuimen tuomio asiassa C-104/12, Becker.

PÄÄ- JA SIVULIIKKEEN VÄLISET TRANSAKTIOT

Ennakkoratkaisun KVL 2020/14 taustalla oli se, että A:n pääliike oli sijoittautunut EU:n ulkopuoliseen maahan ja sivuliike oli sijoittautunut Suomeen. Pääliike kuului omassa sijoittautumismaassaan kyseisen maan kansallisen verolainsäädännön mukaiseen verovelvollisuusryhmään. Pääliike suoritti Suomeen sijoittautuneelle sivuliikkeelle palveluja ja veloitti näistä korvauksen. EU:n ulkopuolisen maan kansallisen verolainsäädännön mukainen verovelvollisuusryhmä ei kuulunut arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan soveltamisalaan. Pääliikkeen ja sivuliikkeen välisessä veloituksessa ei ollut siten kyse itsenäisenä arvonlisäverovelvollisena pidettävän verovelvollisuusryhmän myynnistä itsenäisenä arvonlisäverovelvollisena pidettävälle sivuliikkeelle, vaan *yhden arvonlisäverovelvollisen sisäisestä veloituksesta*. Suomeen sijoittautuneen sivuliikkeen ei siten tullut suorittaa arvonlisäveroa käännetyn verovelvollisuuden perusteella pääliikkeen siltä veloittamista palveluista.

A:n pääliike tarjosi Suomessa yritysasiakkaille luottoja. Sivuliike suoritti tähän pääliikkeen Suomessa harjoittamaan luotonantoon liittyviä palveluja kuten luottihakemusten, limiittipäätösten, luottoanalyysien ja -arvioiden valmistelua. Kun sivuliikkeen suorittamalla palveluilla oli suora ja välitön yhteys pääliikkeen Suomessa harjoittamaan arvonlisäverottomaan AVL 41 §:ssä ja 42 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettuun luotonantoon, sivuliikkeellä ei ollut oikeutta vähentää tähän toimintaan liittyvien palvelujen suorittamiseen kohdistuvien hankintojen arvonlisäveroa. Keskusverolautakunta nojasi ratkaisussaan muun ohella unionin tuomioistuimen tuomioihin asiassa C-7/13, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, asiassa C-210/04, FCE Bank plc, ja asiassa C-165/17, Morgan Stanley & Co International plc.

Tätä ratkaisua on hyvä verrata vuosikirjapäätökseen KHO 2004:120. Ruotsalaisen yhtiön X AB:n Helsingin sivuliike kuului Suomessa A Oy:n edustamaan verovelvollisuusryhmään. Ruotsalaisella yhtiöllä oli sivuliike myös Tanskassa, joka kuului Tanskassa verovelvollisuusryhmään. Ruotsalainen yhtiö kuului itse verovelvollisuusryhmään Ruotsissa. Ruotsalaisen yhtiön kanssa samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden tavanomaiset atk-palvelut tuotettiin Ruotsissa. Ruotsalainen yhtiö aikoi veloittaa Helsingin sivuliikkeeltä tämän ja A Oy:n osuuden atk-osaston kuluista. Konsernin back office support -palvelut tuotettiin Tanskassa. Tanskan sivuliike aikoi veloittaa tulevaisuudessa back office support -

palveluista Helsingin sivuliikettä tämän ja A Oy:n kuluista. Helsingin sivuliike puolestaan veloitti A Oy:n osuuden palveluista osana yhtiöiden keskinäistä palveluveloitusta.

Korkein hallinto-oikeus kiinnitti huomiota siihen, että arvonlisäverolaissa tai kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä (77/388/ETY) ei ole nimenomaisia säännöksiä siitä, pidetäänkö saman oikeussubjektin eri toimipaikkojen välisiä palvelujen suorituksia yleensä tai eri maissa sijaitsevien toimipaikkojen välisiä palvelujen suorituksia vastikkeellisina palvelujen suorituksina ja siten verollisena palvelun myyntinä. Arvonlisäverotusta koskevien säännösten puuttuessa katsottiin, että tällaisessa tilanteessa asian *arvonlisävero-oikeudellisen arvioinnin lähtökohdaksi tuli ottaa asiaan sovellettavat yksityisoikeudelliset säännökset*. Kun yksityisoikeudessa saman oikeussubjektin sisäisissä palvelujen suorituksissa ja veloituksissa ei ole kysymys palvelujen myynnistä ja kun tätä lähtökohdasta vastaan ei ollut esitetty riittävän painavia arvonlisävero-oikeudesta johdettavia perusteita, kysymyksessä olevien palvelujen suorituksia ei pidetty palvelujen myyntinä. Asiassa ei ollut merkitystä sillä, että pääliike ja sivuliike tai sivuliikkeet kuuluivat kukin sijaintivaltiossaan siellä olevaan verovelvollisuusryhmään. Tämän vuoksi A Oy:n edustaman verovelvollisuusryhmän ei ollut arvonlisäverolain 9 §:n käännettyä verovelvollisuutta koskevan säännön nojalla suoritettava arvonlisävero, kun verovelvollisuusryhmän jäsen X AB:n Helsingin sivuliike maksoi atk-palveluista ja back office support -palveluista korvausta X AB:n pääliikkeelle Ruotsiin ja sivuliikkeelle Tanskaan.

PROJEKTIEHALLINNOINTI JA VEROTTOMAT TUET

Ratkaisussa Helsingin HAO 16.10.2012 12/1337/4 kunnan täysin omistama liiketoiminnasta ja kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröity osakeyhtiö oli hallinnoinut kahta eri EU-hanketta. X-hanke oli koordinaatiohanke, joka oli rahoitettu kokonaisuudessaan arvonlisäverottomilla avustuksilla. Verotoimiston mukaan yhtiön toiminnan X-hankkeen osalta ei voitu katsoa tapahtuneen liiketoiminnan muodossa, koska hankkeen yhteydessä ei ollut myyty mitään tavaraa tai palvelua. X-hankkeen ostopalvelut koostuivat pääosin projektipäällikön ostopalvelukuluista. Projektipäällikön tehtäviin oli kuulunut myös yhtiön hallinnoiman toisen projektin, Y-hankkeen yleinen koordinointi ja toiminta myös sen projektipäällikkönä. Projektipäällikön kulut oli maksettu kokonaan X-hankkeesta. Y-hankkeen osalta yhtiöllä oli ollut arvonlisäverollista myyntiä, ja verotoimisto oli katsonut yhtiöllä olevan Y-hankkeen kuluihin sisältyneiden arvonlisäverojen osalta täysi vähennysoikeus.

X-hanke kuului *olennaisena osana hankekokonaisuuteen*, johon kuului myös Y-hanke. Yhtiöllä oli ollut hankekokonaisuuteen liittyvän Y-hankkeen osalta arvonlisäverollista myyntiä. X-hanke liittyi myös yleisemmin yhtiön arvonlisäverollisen toiminnan edistämiseen. Hallinto-oikeus otti huomioon myös arvonlisäverotuksessa noudatettavan neutraalisuuden vaatimuksen ja veron kertaantumisen estämisen katsoen, että yhtiö oli harjoittanut toimintaansa myös X-hankkeen osalta AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Yhtiöllä oli näin ollen oikeus vähentää hankkeen kustannuksiin sisältyneet arvonlisäverot.

Korkein hallinto-oikeus on ottanut kantaa projektien hallinnoinnista aiheutuvien kustannusten vähennyskelpoisuuteen jo ratkaisussa KHO 4.6.2003 1376. Osakeyhtiö harjoitti elinkeinoelämän kehittämistoimintaa hallinnoimalla erilaisia kehittämissuorituksia.²⁰ Projektien kustannuksista osa perittiin projekteihin osallistuvilta yrityksiltä ja osa katettiin julkisilla tuilla. Julkiset tuet olivat yhtiölle arvonlisäverottomia tuloja. Yhtiö luovutti projektien hallinnoinnin yhteydessä projekteihin osallistuville yrityksille erilaisia kehittämis-, koulutus-, konsultointi- ja markkinointipalveluja, jotka olivat arvonlisäverolaissa tarkoitettuja verollisia palveluja. Palvelujen myynti oli jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja toiminnalla kokonaisuutena oli ansiotarkoitus. Kun otettiin huomioon myös arvonlisäverotuksessa noudatettava kilpailuneutraalisuuden vaatimus ja veron kertaantumisen estäminen, yhtiön katsottiin

²⁰ Ks. myös KHO 5.2.2010 t. 191, jossa korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhdistys toteutti kehittämishankkeen AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa osana taloudellista toimintaansa. Näin ollen yhdistyksen oli suoritettava arvonlisävero kyseisen hankkeen yhteydessä tapahtuvasta asiantuntijapalvelujen myynnistä ja sillä oli vähennysoikeus hankkeeseen liittyvien hankintojen osalta.

harjoittavan projektien hallinnoinnin osalta AVL 1 §:ssä tarkoitettua liiketoimintaa. Projektien hallinnoinnista aiheutuvat kustannukset olivat näin ollen yhtiön verollisesta liiketoiminnasta aiheutuvia kustannuksia ja projekteja varten tapahtuvat hankinnat vähennyskelpoisia. Projekteja varten saatavat verottomat tuet eivät rajoittaneet yhtiön vähennysoikeutta.²¹

LAHJAKORTTEJA JA PUHELUKORTTEJA

Lahjakorttien osto oikeutti vähennykseen tietyin edellytyksin. Ratkaisun Helsingin HAO 20.09.2013 13/0992/1 taustalla oli se, että yhtiön liiketoiminta oli arvonlisäverollista tekstiilien, asusteiden ja kodintekstiilien myyntiä. Toiminnassaan yhtiö myi elektronisia lahjakortteja, joihin voitiin ladata arvoa ja joita voitiin käyttää ainoastaan sen omissa myymälöissä arvonlisäverollisten tuotteiden ostamiseen. Hallinto-oikeus katsoi, että merkitystä oli erityisesti sillä, oliko lahjakorttien hankkimisen ja yhtiön vähennykseen oikeuttavan myynnin välillä niiden objektiiviseen sisältöön liittyvää yhteyttä. Tätä arvioitaessa merkitystä oli taas sillä, olisiko kyseessä olevia hankintoja syntynyt, jos yhtiöllä ei olisi ollut mainittua verollista liiketoimintaa. Hallinto-oikeus viittasi tältä osin unionin tuomioistuimen tuomioihin asioissa C-435/05, Investrand, C-496/11, Portugal Telecom SGPS, SA, ja C-104/12, Wolfram Becker.

Yhtiö ei ostanut lahjakortteja ja myynyt niitä asiakkailleen siksi, että se harjoittaisi liiketoimintanaan verosta vapautettua liiketoimintaa. Näissä olosuhteissa mainittua lahjakorttien myyntiä ei voitu pitää yhtiön verollisesta liiketoiminnasta erillisenä verottomana rahoituspalveluna pidettävänä maksuvälineiden myyntinä. Yhtiön myymälöissä verollisten tuotteiden ostamiseen tarkoitettujen lahjakorttien hankinnan ja lahjakortteja käytettäessä tapahtuvan yhtiön verollisen myynnin välillä oli niiden objektiiviseen sisältöön liittyvä yhteys. Yhtiölle ei olisi syntynyt lahjakorttien hankkimiseen liittyviä kuluja, jos sillä ei olisi ollut myymälöissään tapahtuvaa edellä mainittua verollista toimintaa. Sillä seikalla, että osa yhtiön myymistä lahjakorteista jäi mahdollisesti käyttämättä, ei ollut ratkaisevaa merkitystä arvonlisäveron vähennysoikeutta ratkaistaessa. Yhtiöllä oli siten lahjakorttien ostojen osalta AVL 102 §:n 1 momentin mukainen vähennysoikeus.²²

Puhelukorttien materiaali- ja painatuskustannuksiin sisältyvä arvonlisävero ei oikeuttanut vähennykseen. Ratkaisussa KHO 29.12.2000 t. 3404 teletoimintaa harjoittava yhtiö myi telepalvelujen ostoon tarkoitettuja puhelukortteja niiden nimellisarvosta. Kortteja voitiin käyttää yhtiön omista ja muiden teletoiminnan harjoittajien puhelinautomaateista ostettavien telepalvelujen maksuvälineenä. Kortteja voitiin käyttää myös muiden kuin telepalvelujen ostamiseen. Puhelukortteja pidettiin maksu- ja luotokortteihin rinnastettavina maksuvälineinä, joiden myynti on AVL 42 §:n 1 momentin 4 kohdan nojalla verotonta. Koska puhelukorttien hankinta näin ollen liittyi verottoman rahoituspalvelun myyntiin, yhtiöllä ei ollut AVL 102 §:n nojalla oikeutta vähentää puhelukorttien materiaali- ja painatuskustannuksiin sisältyvää arvonlisäveroa. Tässä on paikallaan mainita myös vuosikirjaapäätös KHO 1996-B-568, jossa yhtiö myi puhelinpalvelujen ostoon tarkoitettuja kertakäyttöisiä puhelukortteja niiden nimellisarvosta. Yhtiö myi myös ladattavia, erilaisten palvelujen ostoon tarkoitettuja rahakortteja kuluttajille, jotka latauttivat kortteihin latauspisteissä haluamansa rahamäärän. Yhtiö peri latauksesta kuluttajalta niin sanotun latausprovision. Yhtiön harjoittamaa kertakäyttöisten korttien myyntiä sekä latauspalvelun myyntiä pidettiin AVL 42 §:n 1 momentin 4 kohdan tarkoittamana maksuliikkeenä, josta ei ollut suoritettava arvonlisäveroa.

²¹ Vrt. KHO 1999:35 (ään.), jossa todettiin muun muassa, että yhtiö ei kehitysprojektien hallinnoinnin ja koordinoimisen osalta harjoittanut AVL 1 §:ssä tarkoitettua liiketoimintaa. Projektien hallinnoinnista ja koordinoimista aiheutuvat kustannukset eivät näin ollen olleet yhtiön verollisesta liiketoiminnasta aiheutuvia kustannuksia eivätkä projekteja varten tapahtuvat hankinnat vähennyskelpoisia sellaisina yhtiön verollista liiketoimintaa varten tapahtuvina hankintoina, joita tarkoitetaan AVL 102 §:ssä.

²² Ks. myös KHO 2002:13, jossa katsottiin, että tavaroiden vastikkeeton luovutus myyntikilpailujen yhteydessä itsenäisten jälleenmyyjien myyntihenkilöstölle liittyi osakeyhtiön verolliseen liiketoimintaan, sillä myyntikilpailujen tarkoituksena oli sekä yhtiön että itsenäisten jälleenmyyjien osalta lisätä yhtiön tuotteiden myyntiä. Tämän vuoksi yhtiöllä oli AVL 102 §:n 1 momentin 1 kohdan nojalla oikeus vähentää myyntikilpailuja varten tekemiinsä hankintoihin sisältyvät arvonlisäverot.

YHDENMUKAISUUSPERIAATE VAI EI

Eräissä tapauksissa kysymykseksi nousee se, tulee ko arvonlisäverotuksen vähennysoikeutta koskevia säännöksiä tulkita samalla tavalla tuloverosäännösten kanssa. Jos kallistutaan myönteiselle kannalle, puhutaan yhdenmukaisuusperiaatteesta. Toisaalta jo nyt voi sanoa, että yhdenmukaisuusperiaate ei ole tässä yhteydessä aina noudatettava periaate, vaan lähinnä poikkeustapauksissa aktualisoituva tulkintaohje.

Esimerkkinä voidaan mainita ratkaisu KHO 1.2.2002 t. 220, jonka mukaan yhtiön pakettiautolla ajettavat asentajan asunnon ja asennuskohteen väliset matkat ovat tuloverotuksessa työntekijän työmatkoja eivätkä työntekijän asunnon ja varsinaisen työpaikan välisiä matkoja.²³ *Tuloverolaissa ja arvonlisäverolaissa käytettyjen sanontojen ja niiden tarkoituksen yhdenmukaisuudesta johtuen* arvonlisäverotuksessa oli korkeimman hallinto-oikeuden mukaan perusteltua noudattaa vastaavanlaista asunnon ja työpaikan välisen matkan sekä työmatkan käsitteiden tulkintaa kuin tuloverotuksessa. Tämän vuoksi asentajien asunnon ja asennuskohteen välisiä matkoja ei pidetty myöskään arvonlisäverotuksessa työntekijän asunnon ja varsinaisen työpaikan välisinä vähennyskeltottomina matkoina, vaan työntekijän työmatkoina, joista aiheutuneet kustannukset olivat yhtiölle AVL 102 §:n 1 momentin 1 kohdan nojalla vähennyskelpoisia.²⁴

Toisena esimerkkinä mainittakoon AVL 114.1 §:n 3 kohta, jonka mukaan arvonlisäverotuksessa vähennystä ei saa tehdä, kun hankinta koskee *edustustarkoitukseen käytettäviä tavaroita ja palveluja*. Toisaalta EVL 8.1 §:n 8 kohdan mukaan vähennyskelpoista on 50 prosenttia edustusmenojen määrästä. Voidaanko edustusmenojen käsitettä tulkita arvonlisäveroa vastaavalla tavalla? Elinkeinoverotuksessa edustusmenoina pidetään elinkeinotoimintaan liittyviä, yrityksen ulkopuolisiin henkilöihin, kuten asiakkaisiin tai liiketuttaviin, kohdistuvia vieraanvaraisuudesta tai muusta huomaavaisuudesta aiheutuneita menoja. Edustamisella pyritään liiketoiminnan edistämiseen, esimerkiksi uusien liikesuhteiden luomiseen tai entisten suhteiden säilyttämiseen ja parantamiseen.²⁵ Arvonlisäverotuksessa edustuskulut kohdistuvat yrityksen ulkopuolisiin tahoihin, ja vastaavat hankinnat henkilökunnalle tarjottuina ovat arvonlisäverotuksessa yleensä joko virkistyskuluja tai vähennyskeltotonta yksityiskulutusta.²⁶ Edustuskulujen funktio on kiistatta samanlainen molemmissa verolajeissa, mutta tämä ei vielä tarkoita, että lainkohtia tulisi tulkita täsmälleen samalla tavalla. Erityisesti arvonlisäverotuksen kytkentä EU-oikeuteen voi johtaa eriävään tulkintaan elinkeinoverotukseen verrattuna.²⁷

PÄÄTELMÄT

Arvonlisäveron vähennysoikeus muodostaa erittäin laajan kysymyskokonaisuuden, johon tässä esityksessä on pystytty tekemään vain pintaraapaisu. Tavoitteena on ollut kartoittaa oikeustapausten avulla tyyppitapauksia, joissa vähennysoikeuden ja vähennyskeltottomuuden rajanveto on aktualisoitunut. Samalla nämä tapaukset ovat osoittaneet, minkälaisiin näkökohtiin vähennysoikeuden alaa tulkittaessa on kiinnitetty huomiota.

Neutraalisuuden vaatimus ja veron kertaantumisen estäminen ovat keskeisesti ohjanneet arvonlisäverolain säätämistä, ja niillä on siten myös keskeinen merkitys arvioitaessa arvonlisäveron vähen-

²³ TVL 72.1 §:ssä ilmaistun pääsäännön mukaan työmatkalla tarkoitetaan matkaa, jonka verovelvollinen tilapäisesti tekee työhön kuuluvien tehtävien suorittamiseksi erityiselle työntekeispaikalle. Sitä vastoin TVL 93 §:n mukaan matkakuluvähennyksen soveltamisalaan kuuluvat matkakustannukset asunnosta työpaikkaan ja takaisin halvimman kulkuneuvon käyttökustannusten mukaan laskettuna.

²⁴ Vrt. KHO 2001:42. Lentoliikennetoimintaa harjoittavalla yhtiöllä ei ollut oikeutta vähentää henkilökunnan asunnon ja lentoaseman välisten, muun muassa yöaikaan taksilla suoritettujen matkojen kustannuksiin sisältyvää arvonlisäveroa eikä lentohenkilökunnalle kotimaan lennoilla vastikkeetta tarjottujen aterioiden hintaan sisältyvää arvonlisäveroa.

²⁵ Ks. esimerkiksi HE 185/2013 vp laeiksi tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain sekä eräiden verolakien muuttamisesta, s. 14.

²⁶ Ks. Verohallinto, Markkinointi- ja edustustilaisuudet arvonlisäverotuksessa. Diaarinumero A180/200/2017. Antopäivä 19.12.2017, kohta 1.

²⁷ Ks. myös KHO 2013:64.

nyskelpoisuutta. Tämän perusteella tulkinnanvaraisissa tapauksissa tulisi kallistua vähennysoikeuden kannalle, kun arvioidaan, onko hankinta tapahtunut yksityiskäyttöön vai liiketoimintakäyttöön. Samalla tämä näkökohta puhuu sen puolesta, että esimerkiksi AVL 114 §:ssä säädettyjä vähennysoikeuden rajoituksia on tulkittava suppeasti²⁸.

Kuten edellä todettiin, AVL 114 §:ssä säädetään vähennysoikeuden rajoituksista. Säännös ei kuitenkaan sisällä vain määräyksiä siitä, että tiettyjä sellaisenaan vähennyskelpoisia hankintoja ei saa kuitenkaan tästä lainkohdasta johtuen vähentää. Säännöksessä mainittuja lainkohtia sivuten jää ainakin eräiltä osin vääjäämättä kysymään, onko lainkohtia ollut edes tarvetta säätää, koska yksityiskulutusta varten hankituista ostoista muutoinkaan ei ole arvonlisäverotuksessa vähennysoikeutta. Oikeuskäytännön valossa voidaan muissakin kuin laissa nimenomaan mainituissa tapauksissa tietoenkin lähteä siitä, että yksityiskäyttöön hankitut tavarat ja palvelut eivät ole vähennyskelpoisia. Toisaalta oikeuskäytännössä on kallistuttu vähennysoikeuden kannalle sillä perusteella, että hankinnan vähennyskelpoisuutta ei ole AVL 114 §:ssä rajoitettu.

Yleisellä tasolla merkitystä on sillä, onko hankinnan ja vähennykseen oikeuttavan myynnin välillä niiden objektiiviseen sisältöön liittyvää yhteyttä. Tätä arvioitaessa merkitystä on taas sillä, olisiko kyseessä olevia hankintoja syntynyt, jos yhtiöllä ei olisi mainittua verollista liiketoimintaa. Toisaalta, jos hankinta liittyy esimerkiksi verottoman rahoituspalvelun myyntiin, yhtiöllä ei ole AVL 102 §:n nojalla oikeutta vähentää materiaali- ja painatuskustannuksiin sisältyvää arvonlisäveroa.

Vähennysoikeuden kannalta merkitystä voi olla toki muillakin oikeudenaloilla ja verolajeilla kuin arvonlisäverolajeilla. Esimerkiksi oikeuskäytännössä on katsottu, että koska arvonlisäverotusta koskevat säännökset puuttuivat, asian arvonlisävero-oikeudellisen arvioinnin lähtökohdaksi tuli ottaa asiaan sovellettavat yksityisoikeudelliset säännökset. Kun yksityisoikeudessa saman oikeussubjektin sisäisissä palvelujen suorituksissa ja veloituksissa ei ole kysymys palvelujen myynnistä ja kun tätä lähtökohdasta vastaan ei ollut esitetty riittävän painavia arvonlisävero-oikeudesta johdettavia perusteita, kysymyksessä olevien palvelujen suorituksia ei pidetty palvelujen myyntinä. Toisaalta eräissä tapauksissa on tullut vastaan se, onko arvonlisäverotuksen vähennysoikeutta koskevia säännöksiä tulkittava samalla tavalla tuloverosäännösten kanssa. Tässä yhteydessä puhutaan yhdenmukaisuusperiaatteesta, joka ei kuitenkaan ole kattavasti sovellettu periaate, van lähinnä poikkeustapauksissa aktualisoitava tulkintaohje.

Viime vuosina on aktualisoitunut melko paljon liiketoiminnan valmistelukuluja koskevia ratkaisuja. Ne ovat osoittaneet ensinnäkin sen, että vähennysoikeutta tulkitaan laajasti muun muassa neutraliteettiperiaatteen vuoksi. Toiseksi valmistelukuluja koskevat tapaukset ovat vaihdelleet sisällöltään jossain määrin. Kolmanneksi Euroopan unionin tuomioistuimen tuomiot ovat ohjanneet myös maamme oikeuskäytäntöä tältä osin ratkaisevasti. Arvonlisäverotuksessa ei siis pidäkään puhua eurooppavero-oikeudesta, vaan lyhyesti vero-oikeudesta osoituksena siitä, että EU-oikeus on elimellinen osa kansallista verolainsäädäntöä.

²⁸ Ks. myös KHO 7.4.2008 t. 701, jossa katsottiin, että mönkijää ei ollut pidettävä AVL 114 §:n 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettuna moottoripyöränä eli vähennysrajoituksen alaisena ajoneuvona. Tämän vuoksi verovelvollisella oli oikeus vähentää mönkijän hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero siltä osin kuin hän oli käyttänyt mönkijää harjoittamassaan arvonlisäverollisessa metsätaloustoiminnassa.