



# Yleishyödyllisen osakeyhtiön verotus, Case: Hyria koulutus Oy

---

Alppi, Veera

Laurea-ammattikorkeakoulu  
Hyvinkää

Yleishyödyllisen osakeyhtiön verotus,  
Case: Hyria koulutus Oy

Veera Alppi  
Liiketalous  
Opinnäytetyö  
Lokakuu, 2012

Veera Alppi

**Yleishyödyllisen osakeyhtiön verotus, Case: Hyria koulutus Oy**

Vuosi 2012 Sivumäärä 30

---

Opinnäytetyön päätavoitteena oli tutkia yleishyödyllisen yhteisön verotuksen ongelmia, etenkin liittyen arvonlisäverotukseen asiantuntijapalveluissa sekä omaan käyttöön kiinteistöhallintapalveluissa. Työ on kirjoitettu case-yrityksen näkökulmasta. Tavoitteena oli selvittää, milaista on ollut yrityksen verotuskohtelu arvonlisäverotuksessa verrattuna muihin vastaaviin tapauksiin muissa yhteisöissä. Arvonlisäverotuksen lisäksi työssä tutkittiin yleisesti yleishyödyllisen yhteisön verotusta ja verovelvollisuuden määräytymistä.

Yleishyödyllisen yhteisön verotukseen liittyy muutamia erityiskysymyksiä, etenkin arvonlisäverotuksessa. Yleishyödyllisen yhteisön verovelvollisuus poikkeaa olennaisesti voittoa tavoittelevan yhteisön verovelvollisuudesta. Yleishyödyllistä yhteisöä ei ole tarkoitus verottaa kuten muita yhteisöjä, mutta toisaalta yleishyödyllisen yhteisön myymien tavaroiden ja palveluiden arvonlisäverorasitus tulee olla samanlainen muiden yhteisöjen kanssa.

Tutkimusmenetelmänä oli haastattelututkimus, joka toteutettiin case-yrityksen controllerin haastatteluna. Lisäksi tutkittiin aiempia kiinteistöhallintopalveluiden oman käytön arvonlisäverotukseen liittyviä oikeustapauksia, ja Verohallinnon case-yritykselle tekemiä ennakkoratkaisuja. Teoriaosuus opinnäytetyössä koostuu alan kirjallisuudesta, lainsäädännöstä ja Verohallinnon ohjeistuksista.

Teoriaosuudesta ja tutkimusosuudesta selviää, kuinka haastavaa on rajanveto arvonlisäverollisen ja arvonlisäverottoman palvelun välillä, etenkin kun kyseessä on yleishyödyllinen yhteisö. Tutkimusosuus keskittyy tutkimaan aiempia KHO:n antamia ratkaisuja oman käytön verollisuudesta kiinteistöhallintapalveluissa tapauksissa, joissa asianomainen yhteisö ei ole tyytynyt Verohallinnon antamaan ratkaisuun asiassa. Tutkimuksesta selviää, että Verohallinto ei ole tulkinnut oikein Euroopan Unionin arvonlisäverodirektiiviä langettaessaan päätöksiä arvonlisäverovelvollisuudesta case-yritykselle. Verohallinnon antamat ennakkoratkaisut case-yritykselle ovat ristiriidassa KHO:n vastaavissa tapauksissa antamien ratkaisujen kanssa.

Asiasanat: Arvonlisäverotus, Oman käytön verotus, Yleishyödyllinen osakeyhtiö

Veera Alppi

**Taxation of non-profit organization, Case: Hyria koulutus Oy**

Year	2012	Pages	30
------	------	-------	----

---

The main objective of the thesis was to research problems involving taxation in a non-profit organization. The main focus was on value added taxation of specialist services and estate management services. The thesis is written from the perspective of a case organization. The aim was to clarify how the case organization has been treated by the Finnish Tax Administration compared to other similar organizations. The thesis also studied taxation in general in a non-profit organization, and the basics of tax liability.

There are a few specific issues concerning taxation of a nonprofit organization, especially regarding value added tax. There are some prominent differences in tax liability between a profitable and a non-profit organizations. A non-profit organization is not meant to be taxed due to its company form. However, there has to be equal VAT-easement on all services and items.

The research method was an interview research. The interview was made with case organization's controller. In addition, there was also some research made of other similar law cases in other non-profit organizations, and about Tax Administration's decisions in VAT-liability in case organization. The theory part of the thesis consists of literature of this field, legislation and guidelines made by Tax Administration.

It is shown in the theory part and in the research, that demarcation in VAT-liability can be very challenging. Especially so in a non-profit organization. The research focuses on Supreme Administrative Court's previous decisions on VAT in estate management services taken in to own use, where an organization has not been satisfied with the Tax Administrations decisions. It is found in the research that the Tax Administration has not interpreted the EU directive about VAT correctly. The verdicts made by Tax Administration are not compatible with the ones made by the Supreme Administrative Court.

Keywords: Value added tax, taxation in own use, non-profit corporation

## Sisällys

1	Johdanto .....	6
1.1	Tavoitteet ja teoreettinen viitekehys .....	6
1.2	Tutkimusongelma .....	7
1.3	Tutkimusmenetelmä .....	7
2	Yleishyödyllinen yhteisö .....	8
3	Yleishyödyllisen yhteisön tuloverotus .....	9
4	Arvonlisävero .....	10
4.1	Arvonlisäverolain yleinen soveltamisala .....	11
4.2	Yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverotus .....	12
4.3	Asiantuntijapalvelut arvonlisäverotuksessa .....	14
4.4	Koulutuspalvelut .....	14
5	Oman käytön verotus .....	15
5.1	Yleishyödyllisen yhteisön oman käytön verotus .....	16
5.2	Oman käytön verotus kiinteistöhallintapalveluissa .....	16
5.3	Ateriapalvelun ottaminen omaan käyttöön .....	17
6	Hyria koulutus Oy .....	18
7	Case: Hyria koulutus Oy:n arvonlisäverotuskohtelu .....	18
7.1	Arvonlisäveroa koskeva ennakkoratkaisu .....	19
7.2	Oman käytön verotusta koskeva ennakkoratkaisuhakemus ja -päätös .....	20
7.3	Muiden yleishyödyllisten yhteisöjen verotuskohtelu .....	22
8	Johtopäätökset .....	25
8.1	Päätelmät .....	25
8.2	Loppupohdinta .....	26
	Lähteet .....	28

## 1 Johdanto

Opinnäytetyö käsittelee yleishyödyllisen osakeyhtiön verotusta. Erityisesti syvennyttään arvonlisäverotukseen sekä oman käytön verotukseen. Aihetta käsitellään Hyria koulutus Oy:n näkökulmasta. Aihe opinnäytetyöhön tuli yrityksen omasta aloitteesta, ja yritys valikoitui opinnäytetyön kohteeksi työharjoittelupaikkana.

Lähtökohtaisesti elinkeinonharjoittajan kuuluu suorittaa arvonlisävero sekä asiantuntijapalveluista että oman käytöstä kiinteistöhallintapalveluista. Kuitenkin Hyria koulutus Oy:n luokittelu yleishyödylliseksi muuttaa tilannetta niin, että aihetta tarkastellaan yleishyödyllisen yhteisön lainsäädännön mukaan.

Yleishyödyllisyyden määritelmän mukana seuraa useita poikkeustilanteita ja tulkinnanvaraisuuksia verotuskäsittelyssä, kun verrataan yleishyödyllistä ja voittoa tavoittelevaa yhteisöä. Opinnäytetyö koostuu Case-tutkimuksesta joka liittyy Hyria koulutus Oy:öön. Tutkimus toteutetaan teemahaastatteluna Hyria koulutus Oy:n controllerille sekä tutkimalla Hyria koulutus Oy:lle langetettuja Verohallinnon ratkaisuja.

### 1.1 Tavoitteet ja teoreettinen viitekehys

Työn tavoite on tutkia lainsäädäntöä, joka liittyy tulo- ja arvonlisäverotukseen yleishyödyllisen yhteisön näkökulmasta. Työn tutkimusosuudessa vertaillaan Hyria koulutus Oy:n verotuskohtelua muihin vastaaviin tapauksiin.

Tilastokeskuksen (2012) mukaan teoreettisen viitekehyyksen tärkein tehtävä on ohjata tutkimusongelman muotoilua ja rajaamista siten, että löydetään sellainen tutkimusasetelma, jonka avulla saadaan vastaukset määriteltyihin kysymyksiin. Tutkimuksen lähtiessä liikkeelle jostakin asiaongelmasta, täytyy löytää tähän asiaongelmaan soveltuva teoreettinen viitekehys. Tämän pohjalta tutkimusta ryhdytään suunnittelemaan. Viitekehyyksen avulla tutkimusongelma esitetään mahdollisimman täsmällisesti. Käsitteellistä kehikkoa tarvitaan, jotta voidaan rajata ja täsmentää niitä asioita, joita tutkitaan. Käsitteellinen kehikko myös auttaa muotoilemaan niitä kysymyksiä, joilla aineistoa kerätään.

Teorian tarkoitus on auttaa tutkijaa ja tutkimusta näkemään tutkimusongelman kannalta oleellimmat asiat. Samalla sen avulla rajataan näkökulmaa siten, ettei nähdä epäoleellisia asioita. (Tilastokeskus 2012.) Aiheesta ei löydy aiemmin tehtyjä tutkimuksia, joita voisi käyttää teoria-aineistona. Teoriapohja koostuu Verohallinnon päätöksistä, verotukseen ja etenkin arvonlisäverotuksen liittyvästä lainsäädännöstä, Euroopan Unionin säädöksistä ja direktiiveistä sekä Valtionvarainministeriön julkaisusta.

## 1.2 Tutkimusongelma

Tutkimusaihe kiteytetään tutkimusongelmaksi. Tutkimusongelmaa määriteltäessä kiteytyy koko opinnäytetyön tavoitteet ja tarkoitus. Tutkimusongelma on syytä purkaa tutkimuskysymyksiksi, joita voi olla yksi tai useampia. (Kananen 2008, 51.) Tutkimusongelman tutkimisen pohjana ovat tutkimuskysymykset:

- Mikä on yleishyödyllisyyden määritelmä?
- Miten määritellään elinkeinotulo, jonka kautta arvonlisäverovelvollisuus määräytyy?
- Miten Hyria koulutus Oy:tä on kohdeltu Verohallinnon toimesta langettaessa päätöksiä?

Työn tutkimusongelma on Hyria koulutus Oy:n verotuksen ongelmat asiantuntijapalveluiden arvonlisäverotuksessa sekä oman käytön verotus kiinteistönhallintapalveluissa.

## 1.3 Tutkimusmenetelmä

Tutkimusmenetelmää tarvitaan tutkimuksen eri vaiheissa, kuten aineiston käsittelyssä ja analyysissa. Samaa aineistoa voidaan analysoida usealla tutkimusmenetelmällä, jotka voidaan jakaa karkeasti kahteen ryhmään, kvalitatiiviseen ja kvantitatiiviseen. (Kananen 2008, 18.)

Kvalitatiivisella tutkimuksella tarkoitetaan laadullista tutkimusta, ja kvantitatiivisella tutkimuksella määrällistä tutkimusta. Työn empiirisen osan pohjana käytetään haastattelututkimusta. Haastattelututkimuksessa haastattelijä esittää kysymyksiä haastateltavalle. Kysymykset liittyvät tutkimuskysymyksiin, joilla pyritään ratkaisemaan varsinainen tutkimusongelma. (Kananen 2008, 73.)

Tutkimusmenetelmät eivät ole rajoittuneita tietynkaltaisiin aineistoihin, vaan laadullisessa tutkimuksessa voidaan käyttää esimerkiksi tilastoja tai analysoida aineistoa määrällisesti, ja määrällisessä tutkimuksessa puolestaan voidaan hyödyntää aineistoina tekstejä tai muita vastaavia yleensä laadullisiksi määriteltyjä aineistoja. Esimerkiksi tapaus- ja toimintatutkimuksessa voidaan hyödyntää molempia tutkimusotteita sekä monenlaisia aineistonkeruumenetelmiä. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006.)

Laadullisessa tutkimuksessa tulee huolehtia siitä, että tutkija ei sekoita omia uskomuksiaan, asenteitaan ja arvostuksiaan tutkimuskohteeseen, vaan tutkimus säilyy objektiivisena. Sen sijaan tutkija nimenomaan yrittää ymmärtää haastateltavan henkilön näkökulmia ja ilmaisuja. Tutkija pyrkii vuorovaikutukseen tutkittavan kanssa. Tuloktavaiheessa saatua aineistoa pyritään järjestämään ja ymmärtämään. Teoria on silloin aineiston lukemisen, tulkinnan ja ajattelun lähtökohtana. (Tilastokeskus 2012.)

Teemahaastattelu on yksi tutkimushaastatteluiden laji, ja sitä kutsutaan myös puolistrukturoimattomaksi haastatteluksi. Tästä, kuten monesta muustakaan haastattelun eri lajista, ei ole olemassa yhtä selkeää määritelmää. Menetelmälle on kuitenkin ominaista, että jokin haastattelun näkökohta on löyty valmiiksi lukkoon, mutta ei kuitenkaan kaikkia. (Hirsjärvi & Hurme 2010, 47 - 48.)

Haastattelu on hyvin joustava menetelmä, jolloin se sopii moniin erilaisiin tutkimustarkoituksiin. Sitä voidaan käyttää lähes missä tahansa, ja sen avulla voidaan kerätä syvällistäkin tietoa. Haastattelu on hyvä tutkimusmenetelmä, mikäli tavoitteena on antaa tutkittavalle mahdollisuus tuoda esille itseään koskevia asioita mahdollisimman vapaasti ja jos häntä pidetään tutkimuksessa merkityksiä luovana ja aktiivisena osapuolena. Haastattelu sopii erinomaisesti myös tutkimuksiin, joissa jo ennalta tiedetään, että aihe tuottaa monitahoisesti ja moniin suuntiin viittaavia vastauksia. Haastattelu on myös erittäin käyttökelpoinen silloin, kun halutaan selvittää vastauksia tai syventää saatavia tietoja, esimerkiksi pyytää perusteluja joihinkin mielipiteisiin. (Hirsjärvi & Hurme 2010, 35.)

Tapaustutkimuksessa tutkitaan tiettyä yksittäistä tapahtumaa ja rajattua kokonaisuutta. Tapaustutkimuksessa pyritään tutkimaan, kuvaamaan ja selittämään tapauksia pääasiassa miten ja miksi-kysymysten avulla. Tyypillistä tapaustutkimukselle on valita tutkimuskohteeksi yksittäinen tapaus, tilanne, tapahtuma tai joukko tapauksia. Yksittäistapauksia pyritään tutkimaan niiden luonnollisessa ympäristössään kuvailemalla seikkaperäisesti tutkittavaa ilmiötä. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006.)

## 2 Yleishyödyllinen yhteisö

Yleishyödyllisyyden määrittely on tärkeää sekä periaatteellisena kysymyksenä että myös käytännön kannalta. Jos yhteisö on yleishyödyllinen, se voi olla saamistaan tuloista joko osittain tai täysin verovapaa, riippuen tulojen koostumuksesta. Vastaavasti, jos yhteisöä ei pidetä yleishyödyllisenä, se on lähtökohtaisesti verovelvollinen saamistaan tuloista. Yleishyödyllisyyskäsitteen sisältö on keskeinen myös siksi, että yleishyödyllisyysstatuksella on merkitystä muidenkin verolajien kannalta. (Myrsky 2004, 41.)

Tuloverolain 22 § mukaan yleishyödyllinen yhteisön kuvaus on seuraavanlainen:

”Yhteisö on yleishyödyllinen, jos

- 1) se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siiveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä;
- 2) sen toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin;
- 3) se ei tuota toiminnallaan siihen osallisille taloudellista etua osinkoina, voittoosuutena tai kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä.”



Yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää muun muassa maatalouskeskusta, työväenyhdistystä, nuorisoseuraa ynnä muita vastaavia (Korolainen 2010, 8). Koska edellä mainittu luettelo on esimerkkiluettelo, voivat muutkin yhteisöt kuin siinä mainitut olla yleishyödyllisiä. Myös luettelossa mainittu yhteisö voi menettää yleishyödyllisyytensä, mikäli se ei täytä enää yleishyödyllisyyden edellytyksiä (Myrsky 2004, 43).

### 3 Yleishyödyllisen yhteisön tuloverotus

Lähes mikä tahansa yhteisö voi periaatteessa olla yleishyödyllinen, kuten esimerkiksi kuolinpesä tai osakeyhtiö. Huomiota kiinnitetään paitsi yhteisön sääntöihin niin myös sen toiminnan luonteeseen, jota tuloverotuksessa käytännössä arvioidaan yleensä toimintakertomuksen ja muiden tilinpäätösasiakirjojen pohjalta. Arvonlisäverotuksessa yhteisön yleishyödyllisyyden arviointi ei tapahdu tavallisesti säännönmukaisen veroilmoitusmenettelyn yhteydessä. Toiminnan tosiasiallista luonnetta ja sisältöä tarkastellaan käytännössä monista lähteistä saatavien tietojen avulla, mikäli asia tulee erityisesti esiin esimerkiksi ennakkoratkaisuhakemuksen tai verotarkastuksen yhteydessä. (Kallio ym. 2009, 48.)

Yleishyödyllisten yhteisöjen verovelvollisuus on käytännössä monissa tilanteissa epävarma huolimatta varsin runsaan tulovero- ja arvonlisäverokäytännön tarjoamasta tulkinta-avusta. Tulkinnoissa on pyrittävä sovittamaan kaksi osittain ristiriitaista periaatetta: yleishyödyllistä toimintaa ei ole tarkoitus verottaa liiketoiminnan tavoin, mutta toisaalta keskenään yhtäläisiä tavaroita ja palveluita yleisölle tarjotessa niiden hankinnan verorasituksen tulee olla kuluttajalle samansuuruinen riippumatta siitä, kuka myyntiä harjoittaa ja mihin tarkoitukseen saadut varat lopulta käytetään. (Kallio ym. 2009, 47.)

Mikäli yleishyödyllinen yhteisö harjoittaa yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa, josta saatu tulo tuloverolain mukaan on veronalaista, voidaan se tuloverotuksessa katsoa osittain tai kokonaan verovapaaksi. Kiinteistön tuottama tulo voidaan huojentaa, mikäli kiinteistön pääasiallinen käyttö on yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen. Elinkeinotoiminnan tulo voidaan huojentaa. Huojennus ei saa aiheuttaa vastaavaa elinkeinotoimintaa harjoittavalle haittaa. Arvonlisäveroa ei voida huojentaa. (Valtiovarainministeriö 2009, 12.)

Tuloverolain perusteella tietyt yleishyödyllisen yhteisön usein käyttämät varainhankinnan muodot eivät ole verotettavaa elinkeinotuloa. Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei pidetä esimerkiksi yhdistyksen toimintansa rahoittamiseksi järjestämistä arpajaisista, myyjäisistä, urheilukilpailuista, tanssi- ja muista huvitilaisuuksista, tavarankeruusta ja muusta näihin verrattavasta toiminnasta, eikä edellä mainittujen tilaisuuksien yhteydessä harjoitetusta tarjoilu-, myynti- tai muusta sellaisesta toiminnasta saatua tuloa. Myöskään adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden vastaavien hyödykkeiden myynnistä saatua tuloa ei lasketa elin-

keinotuloksi. Arvioinnissa täytyy kuitenkin huomata, että edellä mainitut luettelot eivät ole tyhjentäviä, vaan esimerkkejä. (Valtionvarainministeriö 2009, 11.)

Tuloverotuksessa yleishyödyllisyysratkaisu on vuosikohtainen, ja koskee sitä verovuotta, jonka toimittamisesta on kyse. Tämä voi aiheuttaa ongelmia erityisesti arvonalisäverotuksessa, esimerkiksi hyödykkeiden hinnoittelussa sekä investointien ja muiden hankintojen pitkäjänteisessä suunnittelussa, mikäli sen seurauksena voisi käytännössä olla yhteisön verotuksellisen aseman vaihtelevuus vuosittain. Verohallituksen mukaan yleishyödyllisyysratkaisua tehtäessä otetaan kuitenkin huomioon yhteisön toiminta useamman vuoden ajalta. Siten yleishyödyllisyysratkaisua ei tehdä ainoastaan yhden verovuoden tietojen perusteella verovelvollisen vahingoksi. (Kallio ym. 2009, 50.)

Tuloverolain 23 §:n mukaan yleishyödyllisten yhteisöjenkin verovelvollisuus syntyy vain, jos toimintaa harjoitetaan liiketoiminnan muodossa. Silloinkin, kun toiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa, se voi jäädä yleishyödyllisissä yhteisöissä verottomaksi, koska yleishyödyllisen yhteisön tulee suorittaa veroa vain, jos toiminnasta saatua tuloa pidetään tuloverolaissa tarkoitettuna elinkeinotulona. Yleishyödyllinen yhteisö voi kuitenkin olla verovelvollinen pelkästään kiinteistöhallintapalvelun omasta käytöstä (AVL 32 §), jos palvelut tuotetaan taloudellisen toiminnan harjoittajan ominaisuudessa.

Tuloverolain pykälässä 23 säädetään yleishyödyllisen yhteisön verotuksesta seuraavasti: yleishyödyllinen yhteisö on velvollinen maksamaan tuloveroa saamastaan elinkeinotulosta. Elinkeino-  
tulosten lisäksi yhteisö on velvollinen suorittamaan veroa tuotosta, jonka se saa sellaisesta kiinteistöstä tai kiinteistön osasta, jota käytetään muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen, 124 §:n 3 momentissa tarkoitettuna tuloveroprosentin mukaan.

#### 4 Arvonlisävero

AVL 2 §:n mukaan arvonlisävero on yleinen kulutusvero eli vero, jonka verovelvollisten rekisteriin merkityt yritykset, yhteisöt sekä muut verovelvolliset keräävät ensin myyntihinnoissaan asiakkailta ja raportoivat ja tilittävät edelleen valtiolle. Suomen valtiolla on oikeus saada arvonlisävero vain niistä myynneistä ja muista luovutuksista, joissa myyntiä on suoritettu arvonlisäveromielessä Suomessa.

Arvonlisäverojärjestelmä on perusrakenteeltaan yksinkertainen. Verottomasta myyntihinnasta lasketaan verokannan mukainen myynnin vero. Suomessa yleinen verokanta on 1.7.2010 alkaen 23 % ja alemmat verokannat 13 ja 9 %. (AVL 2 §.)

Lähtökohtaisesti kaikki liiketoiminnan muodossa tapahtuva myynti on verollista. Kaikki veron sisältävät hankinnat, jotka tähän verolliseen liiketoimintaan kohdistuvat, ovat vähennyskelpoisia. (AVL 1 §.) Käytännössä kaikkiin arvonlisäverotukseen liittyviin perussääntöihin ja periaatteisiin on olemassa kuitenkin lukuisia poikkeuksia, jotka kokonaisuudessaan tekevät järjestelmästä hankalan ja monimutkaisen. (Auranen 2003, 9.)

Arvonlisäverovelvollisen yrityksen tulee antaa arvonlisäverovelvollisuuden alkamisesta lukien kuukausittain valvontailmoitukset ja maksaa arvonlisäverot oma-aloitteisesti. Käytännössä arvonlisäverovelvollisuus merkitsee velvollisuutta suorittaa vero myynnistä ja oikeutta vähentää verollisen toiminnan ostoihin sisältyvät arvonlisäverot. (Joki-Korpela ym. 2009, 14.)

#### 4.1 Arvonlisäverolain yleinen soveltamisala

Arvonlisäverolaki 30/12.1993/1501 toteaa seuraavasti:

”1 § Arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle sen mukaan kuin tässä laissa säädetään: 1) liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarun ja palvelun myynnistä; 2) Suomessa tapahtuvasta tavarun maahantuonnista; 3) Suomessa tapahtuvasta 26 a §:ssä tarkoitettua tavarun yhteisöhankinnasta; 4) Suomessa tapahtuvasta 721 §:ssä tarkoitettua tavarun siirrosta varastointimenettelystä. Veroa suoritetaan 32 §:ssä tarkoitettua kiinteistöhallintapalvelun ottamisesta omaan käyttöön silloinkin, kun se ei tapahdu liiketoiminnan muodossa.”

Säännöksessä määritellään arvonlisäverolain yleinen soveltamisala. Sekä aineellisesta että alueellisesta soveltamisalasta laissa on myöhemmissä kohdissa yksityiskohtaisemmat määrittelyt, mutta 1 §:ssä luetellaan ne toiminnot, jota voivat olla arvonlisäverolain alaisia. (AVL 1 §.)

Suomessa tapahtuva tavaroiden ja palveluiden myynti on normaalisti arvonlisäverollista vain, jos myynnin katsotaan tapahtuvan ”liiketoiminnan muodossa”. Toisin kuin muut 1 §:ssä mainitut lain soveltamisalan rajaavat käsitteet, joista AVL:n myöhemmissä pykälissä on erityiset määritelmät, ”liiketoiminnan” tai ”liiketoiminnan muodon” käsitettä ei ole määritelty AVL:ssä. Kysymys siitä, mitä pidetään direktiivissä mainittuna liiketoimintana (taloudellisena toimintana), ja millainen toiminta voi vastaavasti jäädä direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle muuna kuin liiketoimintana, on kuitenkin monien keskeisten toimintojen osalta lopullisesti ratkaisematta EU-oikeudessa. (Kallio ym. 2009, 20.)

#### 4.2 Yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverotus

Yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverotus poikkeaa tietyissä tilanteissa tuloverotuksesta. Poikkeusten seurauksena toiminta, joka ei ole tuloveronalaista, voi olla arvonlisäverollista. Vastaavasti tuloveronalainen toiminta voi olla arvonlisäverotonta. (Valtiovarainministeriö 2009, 73.)

”Tuloverolaissa 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 23 a §:ssä säädetyin edellytyksin ja kiinteistöhallintapalvelun ottamisesta omaan käyttöön 32 §:ssä säädetyin edellytyksin.” (AVL 4 §.)

Yleishyödyllisen yhteisöjen varainhankintamuodot eivät käytännössä useinkaan rajoitu TVL 23 §:n 3 momentissa lueteltuihin toimintoihin. Yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverovelvollisuus joudutaan ratkaisemaan siis tapauskohtaisesti. Oikeuskäytännön perusteella on mahdollista määritellä selkeitä ja ehdottomia kriteereitä, joiden perusteella yleishyödyllisen yhteisön toiminta katsotaan elinkeinotuloksi ja näin ollen aiheuttaa arvonlisäverovelvollisuuden. Arviointi tulojen luonteesta on aina tehtävä tapaus kerrallaan. Verohallituksen ohjeessa 30.4.2007 Dnro 384/349/2007 katsotaan, että etenkin seuraavilla kriteereillä on merkitystä kun arvioidaan toiminnan luonnetta:

- vieraan pääoman käyttö
- sitoutuneen pääoman suuri määrä
- toimintaan palkattu henkilökunta
- ansiotarkoitus ja voiton tavoittelu
- toiminnan laajuus ja suuri liikevaihto
- toiminnan jatkuvuus ja säännöllinen toistuvuus
- käyvän markkinahinnan käyttäminen
- toimiminen kilpailuolosuhteissa
- toiminnan kohdistaminen tavanomaisiin kauppatavaroihin tai suoritteisiin

(Kallio ym. 2009, 52.)

Jotkin tunnusmerkit ovat merkitykseltään toisia suurempia, ja yleishyödyllisen yhteisön toiminta on yleensä käytännössä katsottu verolliseksi, jos toiminnassa täyttyy kaksi tai useampi seuraavista kriteereistä:

1. voiton tavoittelu (voiton käyttämisellä sinänsä yleishyödyllisten päämäärien hyväksi ei ole ainakaan yksistään ollut verosta vapauttavaa vaikutusta),
2. huomattava laajuus ja
3. myynnin selkeä suunnitelmallisuus, jota osoittaa muun muassa erityisesti myyntitoimintaan panostaminen sekä

4. myytävien hyödykkeiden laatu yleisesti kulutukseen tarjottavien tuotteiden kanssa kilpailevina (Kallio ym. 2009, 52). Lähteessä todetaan lisäksi, että erityisen ammattimaisen organisaation perustaminen myyntitoiminnan harjoittamiseksi on katsottu verollisuutta puoltavaksi seikaksi.

Yleishyödyllisellä yhteisöllä voi olla toimintaa, josta saatua tuloa ei pidetä elinkeinotulona, mutta jonka voidaan katsoa tapahtuvan AVL 1 §:ssä tarkoitetun liiketoiminnan muodossa. Tällaisesta toiminnasta voi yleishyödyllinen yhteisö hakeutua vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi. Vapaaehtoisesti verovelvolliseksi hakeutuminen saattaa olla perusteltua esimerkiksi silloin, kun yleishyödyllinen yhteisö myy tavaroita tai palveluita toiselle verovelvolliselle. Tällaisessa tapauksessa myytävien hyödykkeiden hintoja ei jää rasittamaan piilevä arvonlisävero. (Kallio ym. 2009, 58.)

Arvonlisäverolain 4 §:n mukaan tuloverolaissa tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään mainitun lain mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona. Myrsky (2004, 318) toteaa tästä laista seuraavaa: Mikäli tuloverolain ja arvonlisäverolain välinen sidos poistettaisiin, joutuisivat yleishyödylliset yhteisöt samaan asemaan kaikkien muiden hyödykkeiden tarjoajien kanssa. Verovelvollisuus määräytyisi tällöin AVL 1 §:n liiketoiminta-käsitteen perusteella, ja ainoastaan erikseen säädetty toiminta olisi verotonta. Tämä muuttaisi yhteisöjen verotuksellista asemaa, koska useat TVL 23 §:n mukaiset toiminnat muuttuisivat verollisiksi. Muutos kiristäisi yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuutta, koska liiketoiminnan kriteerit täyttyisivät myös monien sellaisten toimintojen osalta, jotka jäävät elinkeinotulo-käsitteen ulkopuolelle. Muutos poistaisi kilpailuhäiriötä ja edistäisi kilpailuneutraliteettia.

Yleishyödyllisen yhteisön henkilökohtaiset tulot ovat yhteisölle verovapaata tuloa. Tällaisia henkilökohtaisia tuloja ovat esimerkiksi jäsenmaksut, osingot, korot, vuokratulot osakehuoneistosta, siirtokelvottomalla vuokrasopimuksella vuokratulla tontilla olevan rakennuksen edelleen vuokraamisesta saatu tulo, lahjoitukset sekä luovutusvoitot muusta kuin elinkeinotoimintaan kuuluvasta omaisuudesta. Silloin, jos edellä mainitut tulot kuuluvat poikkeuksellisesti yhteisön elinkeinotulolähteeseen, ne ovat elinkeinotulona verotettavaa tuloa. (Verohallinto 2007a.) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin (2006/112/EY) 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamasta vastikkeellisesta tavarantoiminnan, ja c alakohdan mukaisesta palvelujen, luovuttamisesta jäsenvaltion alueella. Direktiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan yhteisöä joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta toiminnan tarkoituksesta tai sen tuloksesta. Direktiivin 26 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan vastikkeellisiin palveluihin rinnastetaan verovelvollisen vastikkeettomasti omaan käyttöön suorittama palvelu. Artiklan 2 kohdan mu-

kaan jäsenvaltiot voivat poiketa tästä säännöstä, jos poikkeaminen ei johda kilpailun vääristymiseen.

Kuudes neuvoston direktiivi (jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste (77/388/ETY)) sanoo arvonlisäverovelvollisuudesta seuraavaa (2 artikla 1 kohta):

”Arvonlisäveroa on kannettava: 1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta. Jollei tavarain tai palvelun luovutusta tehdä vastikkeellisesti, ei kyseessä ole direktiivissä tarkoitettua taloudellisesta toiminnasta, eikä toiminta näin ollen kuulu arvonlisäveron direktiivin soveltamisalaan.”

#### 4.3 Asiantuntijapalvelut arvonlisäverotuksessa

Arvonlisäverotuskäytännössä on ilmennyt joitakin epäselvyyksiä siinä, ovatko esimerkiksi yliopiston opettajat arvonlisäverovelvollisia vakinaisen toimensa ohella korvausta vastaan tapahtuvasta asiantuntijalausuntojen antamisesta. Arvonlisäverotuksessa liiketoiminnan muodossa tapahtuvana toimintana pidetään ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa sekä itsenäistä toimintaa, johon liittyy tavanomainen yrittäjäriski. Verohallituksen käsitys on, että asiantuntijalausuntojen antaminen korvausta vastaan tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Lausuntojen antaja on arvonlisäverovelvollinen, mikäli vähäisen toiminnan euroraja ylittyy. (Verohallinnon ohje 7.2.2000.)

Arvonlisäverolain 1 §:n 4 momentin mukaan arvonlisäverollista ei ole toiminta, josta saatu vastike on ennakoperintälain 13 §:ssä tarkoitettua palkkaa. Asiantuntijalausunnon antaja ja pyytäjä voivat halutessaan sopia, että asiantuntijalausunnon antaja on palkkasuhteessa, jolloin palkasta suoritetaan ennakonpidätys ja sosiaaliturvamaksu. Tällöin voidaan katsoa, ettei arvonlisäverovelvollisuutta ole. (Verohallinnon ohje 7.2.2000.)

#### 4.4 Koulutuspalvelut

Mikäli varsinainen koulutuspalvelu on verotonta, ovat myös koulutuksen antajan koulutuksen saajalle tuottamat koulutukseen tavanomaisesti liittyvät palvelut verottomia (AVL 39 §).

Arvonlisävero-opas kunnille ja kuntayhtymille- teoksen tekijät Tarkiainen & Suorto (2009, 107) ovat sitä vastoin tulkinneet AVL 39.2 §:ää seuraavasti: Oppilaitoksen toimintaan liittyy palvelujen myyntejä muille kuin koulutuksensaajille, tämä myynti ei ole verottoman koulutuspalvelun myyntiä. Yritykset voivat ostaa oppilaitoksilta erilaisia asiantuntijapalveluita, jol-

loin asiantuntijoina toimivat yleensä opettajat. Asiantuntijapalvelujen myyntiä ei rinnasteta koulutuspalveluiden myyntiin, vaan ne käsitellään arvonlisäverollisina.

Korkein hallinto-oikeus on tehnyt päätöksen koulutustoiminnan kuulumisesta yleishyödyllisen yhteisön liiketuloon (KHO: 23.3.1988/1197):

”Säätiön tarkoituksena oli johtamiskoulutuksen ja tutkimuksen järjestäminen ja edistäminen. Säätiö ylläpiti tarkoituksensa toteuttamiseksi instituuttia, jonka tehtävänä oli johtamiskoulutuksen ja siihen läheisesti liittyvien toimintojen toteuttaminen ja kehittäminen sekä johtamiskysymyksiin liittyvä tutkimus-, julkaisu- ja tiedotustoiminta. Päätoimintamuotoina oli ollut verovuosina 1982 ja 1983 liikkeenjohdon täydennyskoulutuskurssien järjestäminen. Kurssituotot, seminaarituotot ja muun koulutustoiminnan tuotot olivat olleet 4.777.890 mk vuonna 1982 ja 5.821.301 mk vuonna 1983. Osallistumista koulutukseen ei ollut rajattu. Säätiö ei ollut saanut tämän toiminnan tueksi avustusta valtion varoista eikä koulutustoimintaan kohdistettu välitöntä julkista valvontaa. Säätiön koulutustoiminta oli sen liiketoimintaa”.

Koska KHO:n päätöksellä koulutustoiminnan tuotot kuuluvat elinkeinotuloon, on niistä suoritettava arvonlisävero.

Arvonlisäverolain pykälät 39 ja 40 käsittelevät koulutusta. Pykälän 39 mukaan veroa ei suoriteta koulutuspalvelun myynnistä. Veroa ei suoriteta myöskään silloin, kun koulutustoimen harjoittaja luovuttaa koulutuksensaajalle koulutuksen yhteydessä siihen liittyviä palveluita ja tavaroita. Oppilaitoksessa koulutuksensaajalle tapahtuvasta ravintola- tai ateriapalvelusta ei suoriteta veroa silloin, kun palvelu tapahtuu koulutuksen yhteydessä ja palvelu liittyy tavanomaisesti koulutukseen. AVL 40 §: Koulutuspalvelulla tarkoitetaan yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkeakouluopetusta ja taiteen perusopetusta, jota lain nojalla avustetaan valtion varoilla.

## 5 Oman käytön verotus

Tavaran ottaminen omaan käyttöön tarkoittaa tavaran ottamista yksityiseen kulutukseen, tavaran luovuttamista vastikkeetta tai käypää arvoa huomattavasti alemmaa vastiketta vastaan, tavaran siirtämistä tai ottamista muulla tavoin muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Palvelun ottamisella omaan käyttöön taas tarkoitetaan sitä, että elinkeinonharjoittaja suorittaa tai muutoin ottaa palvelun yksityiseen kulutukseen, luovuttaa palvelun vastikkeetta tai käypää arvoa huomattavasti alemmaa vastiketta vastaan, suorittaa tai muulla tavalla ottaa palvelun AVL 114 §:ssä tarkoitettuun vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön tai ottaa ostetun

palvelun muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Näitä säännöksiä sovelletaan vain silloin, kun ostetusta palvelusta on voitu tehdä vähennys tai itse suoritettu palvelu on suoritettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä ja elinkeinonharjoittaja myy vastaavia palveluita ulkopuolisille. (Myrsky 2004, 266.)

### 5.1 Yleishyödyllisen yhteisön oman käytön verotus

Kuten aikaisemmissa luvuissa on tullut ilmi, ei yleishyödyllisellä yhteisöllä ole arvonlisäverovelvollisuutta muusta kuin sellaisesta toiminnasta, josta saatua tuloa pidetään yhteisön tuloverotuksessa sen elinkeinotulona (AVL 4 §). Yleishyödyllinen yhteisö voi olla kuitenkin velvollinen maksamaan oman käytön arvonlisäveroa, vaikka sillä ei muutoin olisikaan lakiin perustuvaa verovelvollisuutta. (Myrsky 2004, 265 - 266.)

Myrsky (2004, 265 - 266) toteaa myös, että oman käytön verottamisella pyritään neutraalisuussyistä varmistamaan kulutuksen verollisuus tilanteessa, jossa hyödykettä ei myydy, vaan se luovutetaan vastikkeetta yksityiseen käyttöön. Verohallinnon ohje kertoo, että oman käytön verotusta koskevat arvonlisäverolain säännökset ovat muuttuneet vuoden 2008 alusta. Käypää arvoa huomattavasti alemmaa vastiketta vastaan tapahtuvaa myyntiä ei veroteta enää omana käyttönä vaan myyntinä. (Verohallinto 20.5.2009.)

### 5.2 Oman käytön verotus kiinteistöhallintapalveluissa

AVL 32 §:n mukaan kiinteistöhallintapalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön silloin, kun kiinteistön omistaja tai haltija itse suorittaa kiinteistöön kohdistuvan palvelun, jos kiinteistöä käytetään muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Kiinteistön omistajan tai haltijan ei tarvitse suorittaa veroa, jos:

- 1) hän käyttää kiinteistöä pääasiallisesti asuntonaan; tai
- 2) hänen kalenterivuoden aikana suorittamistaan kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset eivät sosiaalikuluihin ylitä 50 000 euroa.

Kiinteistöhallintapalveluita ovat:

- 1) 31 §:ssä tarkoitetut rakentamispalvelut
- 2) kiinteistön puhtaanapito ja muu kiinteistönhoito sekä kiinteistön talous- ja hallintopalvelut.

Kiinteistöllä tarkoitetaan arvonlisäverotuksessa maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa (AVL 28 §). Rakennuksen tai rakennelman omistussuhteilla ei ole merkitystä arvonlisäverotuksessa, vaan myös toisen maalla olevaa rakennusta pidetään kiinteistönä. (Myrsky 2004, 271.)



Kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä verovelvollinen on kiinteistön haltija. Kiinteistönhaltijalla tarkoitetaan omistajaa, vuokraajaa tai muuta tahoa, jolla on kiinteistön käyttöoikeus. Verovelvollisuus määräytyy sen mukaan, kuka näitä palveluita suorittaa. Verovelvollisuus koskee arvonlisäverottomassa toiminnassa olevia kiinteistöjä, joiden haltijoina voivat olla juuri yleishyödylliset yhteisöt. Arvonlisäverovelvollisessa käytössä olevien kiinteistöjen haltijan ei tarvitse suorittaa veroa kiinteistöhallintapalveluista, sillä verollisen liiketoiminnan käytössä olevaan kiinteistöön kohdistuvat vastaavat palvelut oikeuttavat vähennykseen, mikäli ne ostetaan ulkopuoliselta. (Myrsky 2004, 272.)

Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksen tarkoituksena on, että itse tuotetut palvelut eivät olisi verotuksen kannalta yritykselle edullisempia kuin verollisina ulkopuoliselta taholta ostetut palvelut. Tällä on haluttu turvata kiinteistöpalveluja tarjoavien yritysten kilpailuasemaa. (Jukkola ym. 2008, 309.)

Arvonlisäverolain 33 a § koskee uudisrakentamisen tai perusparantamisen kohteena olleen liikeomaisuuteen kuuluvan kiinteistön käytön verottamista silloin, kun kiinteistöä käytetään johonkin muuhun kuin liikekäyttöön. Verovelvollinen voi valita, lukeeko hän sekä verollisessa liiketoiminnassa käytetyn että vähennyskeltottomassa arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolisessa toiminnassa käytettävän kiinteistön kokonaan liikeomaisuuteen, vai lukeeko hän sen liikeomaisuuteensa vain siltä osin, kuin hän käyttää kiinteistöä liiketoiminnassa. Mikäli hän lukee kiinteistön liikeomaisuuteensa myös siltä osin, kuin hän käyttää sitä arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolisessa toiminnassa, hänen tulee suorittaa tarkastuskauden aikana oman käytön veroa arvonlisäverolain 33 a §:n nojalla. Jos hän taas lukee kiinteistön liikeomaisuuteensa vain siltä osin, kuin hän käyttää sitä liiketoiminnassaan, ei oman käytön veroa suoriteta. (Verohallinto 2007b.)

### 5.3 Ateriapalvelun ottaminen omaan käyttöön

Yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen ravintola- tai ateriapalvelun ottamisesta omaan käyttöön (AVL 4 §). Henkilökunnalle luovutettu ravintola- tai ateriapalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun palvelua ei luovuteta verovelvollisen liiketoiminnan yhteydessä ja vastaavia palveluita ei myydä ulkopuolisille (AVL 23 a §.)

Henkilöstöruokailun oman käytön veron edellytyksenä on, että työnantaja harjoittaa toimintaa, jonka katsotaan olevan liiketoimintaa. Tämän toiminnan ei tarvitse kuitenkaan olla arvonlisäverollista. Oman käytön veroa sovelletaan niissä tilanteissa, joissa työnantaja luovuttaa omassa ruokalassaan valmistettuja tai ulkopuoliselta ravintolalta ostettuja aterioita työntekijöilleen ilmaiseksi. (Verohallinnon ohje 20.5.2009.)

## 6 Hyria koulutus Oy

Hyria koulutus Oy aloitti toimintansa elokuussa 2009. Silloin yhdistettiin Hyvinkään ammat-  
tioppilaitos, Hyvinkään kauppaoppilaitos, Hyvinkään taidekoulu, Hyvinkään terveydenhuolto-  
oppilaitos, Hyvinkään-Riihimäen aikuiskoulutuskeskus, Riihimäen ammattioppilaitos, Uuden-  
maan maaseutuopisto sekä Oppisopimuskeskus yhdeksi yleishyödylliseksi osakeyhtiöksi, jonka  
omistavat Hyvinkään ja Riihimäen kaupungit, Hyvinkään-Riihimäen Ammattikoulutussäätiö  
sekä Hausjärven ja Lopen kunnat. (Hyria 2011.)

Hyriassa on vuosittain opiskelijoita yli 11 000. Hyria koulutus Oy:n palveluksessa on lähes 500  
työntekijää. Hyria koulutus Oy:n liikevaihto oli vuonna 2011 42 miljoonaa euroa. Hyriaan haki  
yhteishaussa noin 1,7 kertainen määrä ensisijaisia hakijoita yhtä aloituspaikkaa kohden. Hyria-  
an liikevoittoprosentti vuonna 2011 oli 0,16, oman pääoman tuotto -0,82 prosenttia ja omava-  
raisuusaste 80,04 %. (Hyria 2011.)

Hyria koulutus Oy on monialainen oppilaitos, joka tuottaa ammatillista koulutusta nuorille ja  
aikuisille sekä useita koulutusvaihtoehtoja yritys- ja yhteisöasiakkaille. Oppilaitos tekee lä-  
heistä yhteistyötä alueen elinkeinoelämän kanssa, mikä takaa opiskelun käytännölläisyyden  
ja monipuolisuuden. (Hyria 2010.)

Hyrian missio on toteuttaa Hyvinkään-Riihimäen alueella asiakkaiden tarpeita palvelevaa am-  
matillista koulutusta sekä työelämän kehitystä palvelevaa toimintaa. Visiona Hyrialla on olla  
amatillisen koulutuksen arvostetuin edelläkävijä ja vahva alueellinen vaikuttaja. Asiakasläh-  
töisyys, laadukkuus ja vastuullisuus ovat Hyria koulutus Oy:n toimintaa ohjaavia arvoja (Hyria  
2011).

Vuonna 2011 Hyriassa keskityttiin muun muassa opiskelijoiden valinnaisuuden tukemiseen se-  
kä koulutuksen laatutakuun ja työelämälähtöisyyden varmistamiseen. Lisäksi panostettiin  
myös työpaikoilla tapahtuvan oppimisen lisäämiseen. Kiinteä yhteistyö alueen lukioiden, am-  
mattikorkeakoulujen ja elinkeinoelämän edustajien kanssa takaa hyvien jatko-  
opintomahdollisuuksien kehittymisen. Tulevaisuudessa Hyria koulutus Oy:n tavoitteena on olla  
arvostettu ja dynaaminen edelläkävijä (Hyria 2011.)

## 7 Case: Hyria koulutus Oy:n arvonnisäverotuskohtelu

Hyria koulutus Oy on yleishyödyllinen yhteisö, jonka toimialana on tarjota ja järjestää toisen  
asteen koulutusta, aikuiskoulutusta sekä muuta koulutusta. Hyria koulutus Oy on saanut tulo-  
verotusta koskevan ennakkotiedon, jonka mukaan Hyria koulutus Oy on yleishyödyllinen yhtei-  
sö, jonka saamia tuloja ei pidetä tuloverolain 23 §:ssä tarkoitettuna yleishyödyllisen yhteisön

veronalaisena elinkeinotulona. (Uudenmaan yritysveroimiston päätös 27.11.2009.) Yhtiö hallitsee useaa lähes yksinomaan lakisääteisen arvonlisäverottoman koulutustoiminnan käytössä olevaa kiinteistöä. Kiinteistöihin kohdistuu yrityksen omalla henkilökunnalla tehtävää kiinteistöhallintapalvelua. Yhtiöllä on henkilökuntaa palveluksessaan seuraavasti: 13 siivoojaa, 1 siivoustyönohjaaja, 1 siivoustyönjohtaja, 13 kiinteistöhoitajaa, 1 kiinteistöinsinööri ja 1 kiinteistöpäällikkö sekä puolet järjestelmäasiantuntijan työpanoksesta.

#### 7.1 Arvonlisäveroa koskeva ennakkoratkaisu

Hyria koulutus Oy haki ennakkoratkaisua Uudenmaan yritysveroimistosta seuraaviin kysymyksiin: 1) Onko Hyria koulutus Oy velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa oppilastöiden luovutuksista? 2) Onko Hyria koulutus Oy velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa kokouspakettien ja tilojen lyhytaikaisesta luovutuksesta? 3) Onko Hyria koulutus Oy velvollinen suorittamaan rakentamispalvelun oman käytön veroa oppilastöinä rakennetuista ja Hyria koulutus Oy:n myymistä kiinteistöistä? 4) Voiko Hyria koulutus Oy hakeutua edellä kohdissa 1 ja 2 mainituista myynneistä ja kohdassa 3 mainitusta rakentamispalvelusta vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi, vaikka kyse ei olisi elinkeinotoiminnasta? Yritysveroimisto vastasi ennakkoratkaisukysymyksiin päätöksellä 27.11.2009. (Uudenmaan yritysveroimiston päätös 27.11.2009.) Verohallinnon ohjausta edellä mainittuihin kysymyksiin haettiin, jotta yrityksessä osattaisiin rajata ja käsitellä arvonlisäveron piiriin kuuluvat tuotteet ja palvelut, mikäli yritys hakeutuisi osasta toiminnastaan arvonlisäverovelvolliseksi (Haastattelu 7.5.2012).

Hakemuksen kohdassa yksi tarkoitetut oppilastöiden luovutukset ovat parturikampaamopalvelut, ajoneuvojen korjauspalvelut, logistiikkapalvelut, metalli- ja sähköalan tuotteet ja palvelut, rakennusalan rakentamispalvelut ja korjaustyöt, ravintola-alan opetusravintolassa tapahtuva tarjoilupalvelu ja elintarvikkeiden myynti, maa- ja metsätalouden alkutuotannon piirissä olevat tuotteiden ja palvelujen myynnit sekä matkailu, ravitsemusala ja talous. (Uudenmaan yritysveroimiston päätös 27.11.2009.) Opiskelijat suorittavat näihin edellä mainittuihin koulutusaloihin sisältyviä ammatillisia tutkintoja Hyria koulutus Oy:n järjestämissä koulutusohjelmissä.

Kohdassa kaksi mainitut kokouspaketit ja tilojen lyhytaikaiset luovutukset ovat Hyria koulutus Oy:n omistamien auditorioiden luovuttamista ulkopuolisille asiakkaille mm. koulutuskäyttöön. Auditorion vuokrannut asiakas yleensä ostaa myös koulutuspäivän aikana tarvitsemansa ateriapalvelut. (Uudenmaan yritysveroimiston päätös 27.11.2009.) Lisäksi ulkopuoliseen käyttöön on luovutettu Riihimäellä sijaitsevaa urheiluhallia sekä harjoitusravintolaa. Kohdassa kolme yritys halusi selvittää velvollisuuttaan suorittaa rakentamispalvelun oman käytön veroa oppilastöinä rakennetuista ja Hyria koulutus Oy:n myymistä kiinteistöistä.

Uudenmaan yritysverotoimisto antoi päätöksensä em. asioissa (Uudenmaan yritysverotoimiston päätös 27.11.2009). Päätöksen mukaan kohdassa yksi mainituista oppilastöiden luovutuksista yrityksen ei katsota olevan arvonlisäverovelvollinen, sillä tuloja ei katsota varsinaisen elinkeinotoiminnan tuloiksi vaikka yritys toimikin liiketoiminnan muodossa. Samasta syystä yrityksen ei katsota olevan arvonlisäverovelvollinen kohdassa kaksi mainituista tilojen lyhytaikaisesta luovutuksesta.

Päätöksessä vastataan kohdan kolme kysymykseen seuraavasti: Yleishyödyllisen yhteisön tulee suorittaa kiinteistönhallintapalveluista AVL 32 §:ssä tarkoitettua oman käytön arvonlisäveroa AVL 4 §:n mukaisesti. Kiinteistöjen rakentaminen kuuluu näihin pykälässä mainittuihin rakentamispalveluihin. Kiinteistö rakennetaan myytäväksi ja rakentamisesta aiheutuvat palkkakustannukset todennäköisesti ylittävät niille asetetun ylärajan. Tästä syystä verottomuuden edellytykset eivät täyty. Vaikka rakentamistoiminnasta saatuja tuloja ei katsotakaan yhteisön elinkeinotoiminnan tuloksi, tulee yrityksen tilittää rakentamispalveluista oman käytön veroa edellä mainittujen arvonlisäverolain pykälien nojalla.

Hakemuksen kohtaan neljä päätös vastaa seuraavasti: Arvonlisäverolain pykälässä 12 todetaan, että yleishyödyllinen yhteisö voi halutessaan hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi, mikäli sen katsotaan harjoittavan liiketoimintaa. Hakijan katsotaan harjoittavan liiketoimintaa (AVL 1 §:n mukaista), jolloin sillä on oikeus hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi niin halutessaan. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa vuodelta 1999 (T 430,15.3.1999) todettiin, että tuolloin yhteisö on arvonlisäverovelvollinen kaikesta toiminnastaan. Yhteisö ei voi siis hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi vain osasta toiminnastaan. Ennakkohakemuksen jälkeen Hyria koulutus Oy hakeutui arvonlisäverovelvolliseksi kohdissa yksi ja kaksi mainituista toiminnoista (Haastattelu 7.5.2012).

## 7.2 Oman käytön verotusta koskeva ennakkoratkaisuhakemus ja -päätös

Hyria koulutus Oy haki 23.2.2010 ennakkoratkaisua Uudenmaan yritysverotoimistosta. Hakemuksessa kysyttiin, onko Hyria koulutus Oy velvollinen suorittamaan kiinteistönhallintapalveluista oman käytön veroa. Opetuskäytössä olevien kiinteistöjen vuokraus on satunnaista ja hyvin vähäistä, ja vuokratuottojen osuus Hyria koulutus Oy:n saamista tuloista on vain noin 1 %. Yritys katsoi, ettei se ole velvollinen suorittamaan kiinteistönhallintapalveluiden oman käytön veroa. Perusteluina yrityksen näkemykselle oli se, että koska Hyria koulutus Oy luovuttaa koulutuspalveluita vastikkeetta, ei toiminta silloin kuulu arvonlisäverolain- ja direktiivin soveltamisalaan. Yritys käyttää omistamiaan kiinteistöjä lähes yksinomaan tässä vastikkeettomassa koulutustoiminnassa. (Ennakkoratkaisuhakemus Uudenmaan yritysverotoimistolle 23.3.2010.) Yritys vetoaa hakemuksessaan EU-lainsäädäntöön ja kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin, joka viime kädessä sanelee arvonlisävero-kohtelun.

Yrityksen ennakkoratkaisuhakemukseen Uudenmaan yritysveroimisto vastasi ennakkoratkaisulla ja arvonlisäveron ohjauksella 8.4.2010. Ennakkoratkaisussa Uudenmaan yritysveroimisto pysyy kannassaan, jonka mukaan Hyria koulutus Oy on velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa kiinteistönhallintapalveluista sekä lakisääteiseen koulutustoimintaan liittyvien oppilastöinä suoritettavien rakennusten rakentamisesta. Uudenmaan yritysveroimisto katsoo päätöksessään, että vaikka Hyria koulutus Oy ei luovuta koulutuspalveluita niiden saajille vastiketta vastaan, niin tämä kriteeri ei yksin ratkaise sitä, voidaanko yritystä pitää taloudellisen toiminnan harjoittajana. Päätöksen mukaan yrityksen toimintaa on arvioitava kokonaisuutena. Uudenmaan yritysveroimisto katsoo, että Hyria koulutus Oy:n omistamat kiinteistöt: Riihimäen ammattioppilaitos, Riihimäki Teollisuuskatu KOy 22a, Riihimäki Käräjäkatu KOy Suokukko, Torikatu 18 Hyvinkää, Maaseutuopiston kiinteistö ja Kauppa- ja terveydenhuolto-oppilaitos ovat käytössä tavalla, josta oman käytön veroa tulee suorittaa. Lisäksi päätöksen mukaisesti oppilastöinä rakennettujen rakennusten myynnistä tulee suorittaa arvonlisävero.

Hyria koulutus Oy oli ymmärrettävästi päätökseen tyytymätön, ja haki muutosta ratkaisuun Helsingin Hallinto-oikeudelta 6.7.2010 (Haastattelu 7.5.2012). Yritys perusteli omaa kantaansa kiinteistönhallintapalveluiden oman käytön verottomuudesta seuraavasti: Kiinteistönhallintapalveluiden oman käytön veroa suoritetaan vain silloin, kun ne suoritetaan verovelvollisen ominaisuudessa. Vaikka Hyria koulutus Oy:n koulutustoiminnassaan käyttämiä kiinteistöjä käytettäisiin vähäisessä määrin myös vastikkeelliseen toimintaan, yritykselle ei aiheudu myöskään tältä osin velvollisuutta suorittaa kiinteistöhallintapalvelun oman käytön veroa.

Helsingin hallinto-oikeudelle 6.7.2010 esitetystä hakemuksesta todetaan seuraavaa: Hyria koulutus Oy:n opiskelijat rakentavat harjoitustöinään muun muassa omakotitaloja, jotka yritys myy vapailla markkinoilla. Toiminta on yleensä tappiollista. Rakennustöitä ei kuitenkaan voida opettaa vain teorian avulla, joten rakennusprojektit ovat käytännössä pakollinen osa opetustoiminnassa. Talojen myynti valmistumisen jälkeen on koulutustoiminnan kannalta sivutuote.

Helsingin hallinto-oikeus vastasi valitukseen päätöksellä 17.1.2011. Hallinto-oikeus kumosi veroviraston päätöksen ja lausui uutena ennakkoratkaisuna, että yhtiön ei täydy suorittaa arvonlisäveroa kiinteistöhallintapalveluiden omaan käyttöön ottamisesta, silloin kun yhtiö suorittaa omalla henkilökunnalla kiinteistöhallintapalveluita hakemuksessa eriteltyissä kiinteistöissä (siltä osin, kun niitä käytetään verovapaassa koulutustoiminnassa). Päätöksessään hallinto-oikeus ilmoittaa myös, että Hyria koulutus Oy:n on suoritettava arvonlisäveroa harjoitustöinä rakennettavien rakennusten kiinteistöhallintapalveluista rakentamispalveluiden omaan käyttöön ottamista koskevien säädösten mukaisesti.

Hallinto-oikeus perustelee päätöstään seuraavasti: Yhtiön harjoittama koulutustoiminta ei ole vastikkeellista toimintaa, koska koulutus on opiskelijoille maksutonta, eikä julkisista varoista

saatua rahoitusta voida pitää vastikkeena suoritetuista koulutuspalveluista. Tällainen toiminta ei ole arvonlisäverolain eikä myöskään yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin (2006/112/EY) soveltamisalan mukaista toimintaa. Yhtiö ei näin ollen ole verovelvollinen, eikä se siten suorita em. kiinteistöhallintapalveluita verovelvollisuuden ominaisuudessa. Rakennusalan koulutusohjelman opiskelijat rakentavat harjoitustöinään Hyria koulutus Oy:n vuokraamille maa-alueille taloja, jotka yhtiö myöhemmin myy vapailla markkinoilla kiinteistönvälittäjien kautta. Talon mukana ostajalle siirtyy myös tontin vuokraoikeus. Tältä osin hallinto-oikeus katsoo, että kysymys ei ole verosta vapaata koulutustoimintaa. Toiminnan katsotaan olevan vastiketta vastaan kilpailuolosuhteissa ja muutoinkin liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa sekä arvonlisäverolain ja -direktiivin soveltamisalaan kuuluvaa. Yhtiön on suoritettava näiden kiinteistöjen rakentamispalveluiden omaan käyttöön ottamisesta arvonlisävero.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös 17.1.2011 on viimeisin voimaan jäänyt päätös arvonlisäveroasiassa. Tällä hetkellä Hyria koulutus Oy on velvollinen suorittamaan arvonlisävero harjoitustöinä rakennettavien rakennusten kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä. Lisäksi Hyria koulutus Oy on vapaaehtoisesti hakeutunut oppilastöiden myynnistä arvonlisäverovelvolliseksi. Tästä johtuen yritys on arvonlisäverovelvollinen myös kaikesta muustakin liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta toiminnasta, joita ovat: oppilasruokaloiden myynnit, oppilastyöt, tilojen tilapäinen luovutus ja konsultointi. Kaikki koulutukseen liittyvä toiminta on myös arvonlisäverovapaata. (Haastattelu 7.5.2012.)

### 7.3 Muiden yleishyödyllisten yhteisöjen verotuskohtelu

Jotta saataisiin selkeä kuva siitä, millaista on Hyria koulutus Oy:n verotuskohtelu, on syytä verrata sitä toisten yleishyödyllisten yhteisöjen verotuskohteluun sekä KHO:n oman käytön verotusta koskeviin päätöksiin.

Seuraavassa päätös uskonnollisen yhdyskunnan oman käytön verotuksesta kiinteistöhallintapalveluissa:

Seurakuntayhtymä omisti tai hallinnoi kiinteistöjä, joita käytettiin kirkollisissa toimituksissa, hautaus- ja rekisteritoimessa sekä erilaisissa vastikkeetta seurakuntien jäsenille suoritettavien palvelujen yhteydessä. Kiinteistöillä harjoitetun toiminnan ei katsottu olevan arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa eikä myöskään Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa. Tästä johtuen seurakuntayhtymä ei näin ollut edellä mainitun toiminnan osalta arvonlisäverolaissa eikä direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen. Myöskään kiinteistöt eivät olleet lain tai direktiivin soveltamisalaan kuuluvassa käytössä. Kiinteistöjä käytettiin lähes yksinomaan tai ainakin pääosin tässä tarkoituksessa, ja siksi kiinteistöillä seurakuntayhtymän omal-

la henkilökunnalla suoritettavien kiinteistöhallintapalvelujen verokohtelua oli tarkasteltava tästä lähtökohdasta. Tässä tapauksessa KHO ei katsonut, että seurakuntayhtymä olisi suorittanut kiinteistöhallintapalveluita verovelvollisen muodossa. (KHO: 23.12.2004/2968/2/03.)

Arvonlisäverolain 1 §:n 2 momentin ja 32 §:n säännöksistä ei käy selvästi ilmi, että kiinteistöhallintapalveluista suoritetaan veroa silloinkin, kun palvelut suoritetaan muutoin kuin verovelvollisen ominaisuudessa. Kuitenkin direktiivin mukaan oman käytön verotusta koskevia säännöksiä käytetään vain silloin, kun palveluita suoritetaan verovelvollisen ominaisuudessa. Direktiivin tulkinta on vahvempi kuin arvonlisäverolain, ja sen huomioon ottaen seurakuntayhtymän ei tullut suorittaa veroa kyseessä olevista kiinteistöhallintapalveluista. (KHO: 23.12.2004/2968/2/03.)

Korkein hallinto-oikeus on antanut päätöksensä asiassa, joka koskee niin ikään koulutustoiminnassa toimivan yhdistyksen kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotusta. Yhdistys omisti tai hallinnoi kiinteistöjä, joita käytettiin verovapaassa koulutustoiminnassa, jota yhdistys harjoitti. Koulutustoimintaa ei pidetty arvonlisäverodirektiivissä (77/388/ETY) tarkoitetulla tavalla vastikkeellisena, sillä koulutus oli oppilaille ilmaista. Yhdistys sai valtiolta avustusta koulutuksen järjestämiseksi, mutta sitä ei pidetty vastikkeena suoritetuista koulutuspalveluista. Toiminta, johon kiinteistöjä käytettiin, ei ollut direktiivin eikä myöskään arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluvaa toimintaa. Yhdistyksen ei siis katsottu olevan arvonlisäverolaisena eikä direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen tämän toiminnan osalta. Yhdistyksen omistamien kiinteistöjen ei myöskään katsottu olevan tältä osin arvonlisäverolain tai direktiivin soveltamisalaan kuuluvassa käytössä. KHO arvioi, että koska kiinteistöjä käytettiin pääasiassa tässä vastikkeettomassa tarkoituksessa, oli myös kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verollisuutta arvioitava sen perusteella. Tässä tapauksessa KHO päätyi siihen, että kiinteistöhallintapalveluita ei ole suoritettu verovelvollisuuden ominaisuudessa. Koska näin oli, ei kiinteistöhallintapalveluista tullut suorittaa oman käytön veroa. (KHO 30.9.2009/1687/2/07.)

KHO:n antamassa päätöksessä 23.12.2004 otetaan kantaa valtion liikelaitoksen oman käytön verotukseen kiinteistöhallintapalveluihin seuraavasti:

Valtion omistamassa liikelaitoksessa henkilökunta suoritti kiinteistöhallintapalveluja. Nämä palvelut kohdistuivat valtion luonnonsuojelualueisiin, erämaihin ja retkeilyalueisiin. Liikelaitoksen henkilökunnan suorittamia palvelutehtäviä pidettiin yhteiskunnallisina ja vastikkeetta tehtyinä. Niiden ei katsottu olevan Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa. Liikelaitoksen ei tästä syystä katsottu suorittavan kiinteistöhallintapalveluita verovelvollisen ominaisuudessa. Kyseisiä palveluita pidettiin liikelaitoksessa muusta toiminnasta erillisenä ja laajuudeltaan merkittävänä toimintana, joita tulisi tarkastella erillisenä osana liikelaitoksen muusta toiminnasta.

nasta. Tästä syystä KHO:n tulkinnan mukaan liikelaitos ei toiminut palveluita suorittaessaan verovelvollisen ominaisuudessa. (KHO 23.12.2004/3558/2/03.)

KHO perusteli päätöksensä samoin kuin aiemmassa tapauksessa. Direktiivin tulkintavaikutuksen huomioiden, ei oman käytön veroa tule suorittaa. (KHO 23.12.2004/3558/2/03.) Seuraavassa KHO:n päätöksessä terveyden- ja sairaanhoitoon keskittynyt säätiö todetaan arvonlisäverovelvolliseksi omasta käytöstä kiinteistöhallintapalveluissa.

Säätiö harjoitti omistamassaan ja ylläpitämässään kuntoutuslaitoksessa kuntoutustoimintaa. Säätiöllä oli lääninhallituksen myöntämä toimilupa kuntoutustoimintaan, ja sen toiminta oli yleisestä terveydenhuollosta annetun lainsäädännön mukaista. Säätiön kuntoutuskeskus tuotti palveluja Kelalle tarjouskilpailun perusteella. Kelan korvauksen määrä oli sidottu Kelan laatiin pisteytysjärjestelmään. Kelan kanssa tehdyssä sopimuksessa oli määritelty korvauksen suuruus eri palveluihin, kuten kuntoutuspalveluun, majoitukseen sekä ravintoon liittyen. Näistä palveluista Kela maksoi säätiölle sovitusti laskun mukaisesti. Kuntoutujalta ei pääsääntöisesti peritty asiakasmaksua, omavastuuosuutta tai muuta lisämaksua kuntoutusprosessista. Kiinteistöjä, jotka säätiö omisti tai joita se hallinnoi, käytettiin lähes ainoastaan verosta vapaassa kuntoutustoiminnassa. Säätiön harjoittama kuntoutustoiminnan katsottiin olevan kyseessä olevin osin kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä (77/388/ETY) tarkoitetulla tavalla vastikkeellista. Säätiö sai Kelalta ja Valtionkonttorilta korvauksia koulutustoimintaansa varten, ja niiden katsottiin olevan vastiketta kuntoutusasiakkaille suoritetuista palveluista. Kyseinen kuntoutustoiminta oli kuudennen arvonlisäverodirektiivin ja myös arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluvaa taloudellista toimintaa. Tässä tapauksessa säätiön katsottiin olevan kyseisen toiminnan osalta arvonlisäverolain ja arvonlisäverodirektiivin mukaisesti verovelvollinen, vaikka itse toiminta olisi verosta vapaata. Koska näin oli, katsottiin myös säätiön kuntoutustoiminnan käytössä olevien kiinteistöjen olevan arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan kuuluvassa käytössä.

Koska säätiön hallinnoimia kiinteistöjä käytettiin tässä tarkoituksessa, tulisi näillä kiinteistöillä suoritettavien kiinteistöhallintapalveluiden verokohtelua myös arvioida samalla periaatteella. Tästä syystä KHO katsoi, että säätiö suoritti edellä mainitut kiinteistöhallintapalvelut verovelvollisen ominaisuudessa siltä osin kuin kiinteistöjä käytettiin edellä mainituin tavoin säätiön kuntoutustoiminnassa, joka oli verovapaata. KHO:n päätöksen mukaan säätiön oli suoritettava kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäveroa kysymyksessä oleviin kiinteistöihin omalla henkilökunnalla suorittamistaan kiinteistöhallintapalveluista.

(KHO:26.3.2010/518/2/09.)



## 8 Johtopäätökset

Kuten edellisessä luvussa esitetyistä aiemmista KHO:n päätöksistä arvonlisäverotuskohteluun yleishyödylliseksi luokitelluissa yhteisöissä liittyen voidaan huomata, niin rajanveto arvonlisäverovelvollisuuden määrittämiseksi on vaikeaa.

KHO on kaikissa luvussa 7 mainituissa päätöksissään katsonut, että valtion maksama tuki voittoa tavoittelemattomille yhteisöille toimintaan, joka ei tapahdu liiketoiminnan muodossa, ei ole vastikkeelliseen toimintaan maksettua tukea. Sitä vastoin Kansaneläkelaitoksen korvausta pidettiin vastikkeena tehdystä palvelusta, ja näin ollen yhteisö oli arvonlisäverovelvollinen kyseiseen palveluun liittyvästä omasta käytöstä kiinteistöhallintapalveluissa.

Hyria koulutus Oy:n saama toiminnan tuki on valtion tukea. Omistamiensa kiinteistöjen ja tilojen vuokrauksesta saatu korvaus on huomattavan pieni osuus yrityksen saamista tuloista. Kuitenkin Verohallinto katsoi alun perin päätöksissään Hyria koulutus Oy:n olevan velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa omistamiensa kiinteistöihin kohdistuvista omasta käytöstä kiinteistöhallintapalveluissa. Verohallinnon antamat päätökset Hyria koulutus Oy:lle ovat näin ollen ristiriidassa sekä KHO:n päätöksiin nähden että oman käytön verotusta kiinteistöhallintapalveluissa koskeviin ohjeisiinsa.

### 8.1 Päätelmät

23.12.2004 antamassaan päätöksessä (KHO 23.12.2004/3558/2/03) KHO on tarkastellut valtion liikelaitoksen eri toimintoja omina osa-alueinaan. Kiinteistöhallintapalveluja tarkasteltiin erillään liikelaitoksen verotuksen soveltamisalaan kuuluvasta verollisesta toiminnasta, ja näiden toimintojen verokohtelu määräytyi erikseen. Tällöin KHO päätti, ettei oman käytön verotusta kyseisiin palveluihin sovelleta.

Myös Hyria koulutus Oy:lle antamissaan päätöksissä Verohallinto on tarkastellut yhtiön toimintaa osa-alueittain. Omistamissaan kiinteistöissä yhtiö harjoittaa pääasiallisesti arvonlisäverotonta koulutustoimintaa. Verohallinto oli kuitenkin ratkaissut asian niin, että Hyria koulutus Oy:n tulisi suorittaa oman käytön veroa kiinteistöhallintapalveluista, sillä sen katsottiin toimivan verovelvollisen muodossa. Verohallinnon päätös on tältäkin osin ristiriidassa muiden, vertailukelpoisten tapausten kanssa.

Verohallinto on kuvaillut lainsäädäntöä aiheesta omassa ohjeessaan (Verohallinto 15.11.2010) seuraavasti: oikeuskäytännössä on katsottu, että kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön veroa ei täydy suorittaa palveluista, jotka kohdistuvat muussa kuin arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluvassa toiminnassa käytettäviin kiinteistöihin. Hyria koulutus Oy:n käyttämät

kiinteistöt ovat lähestulkoon kokonaan arvonlisäverottoman toiminnan käytössä, ja tästä huolimatta Verohallinto päätti oikaisupyyntöjen jälkeenkin, että yhtiön on ko. palveluista suoritettava veroa.

Edellä mainitussa Verohallinnon ohjeessa lukee arvonlisäverovelvollisuudesta seuraavasti:

”Kiinteistöhallintapalvelujen arvonlisäverotus poikkeaa arvonlisäverotuksen yleisistä periaatteista siten, että niiden tuottamisesta suoritetaan arvonlisäveroa, vaikka se ei tapahdu liiketoiminnan muodossa ja yhteydessä.” Kuitenkin KHO on päätöksessään 17.1.2011 kuvaillut arvonlisäverovelvollisuutta näin: ”Oman käytön verotusta koskevien säännösten mukaan veroa suoritetaan vain verovelvollisen ominaisuudessa suoritetuista palveluista. Myös arvonlisäverolain kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotusta koskevia säännöksiä on tulkittava arvonlisäverodirektiivin vastaavien säännösten sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti siten, että kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksen edellytyksenä on, että ne suoritetaan verovelvollisuuden ominaisuudessa.”

## 8.2 Loppupohdinta

Opinnäytetyön lähtökohtana oli tutkia, mikä määrittää yrityksen ja palvelun arvonlisäverovelvollisuuden, ja miten Verohallinto on kohdellut Hyria koulutus Oy:tä näiden kysymysten perusteella langettamissaan päätöksissä.

Lähtökohtaisesti sekä arvonlisäverolaki, että -direktiivi ovat selkeitä noudatettavia. Kuitenkin tulkintaa vaikeuttaa lakia noudattavan ja tulkitsevan yhtiön oma verotusstatus. Case-yhtiö, Hyria koulutus Oy on (pääasiassa) arvonlisäverottomia koulutuspalveluita tarjoava yleishyödyllinen yhteisö. Yhtiö on kuitenkin osasta toiminnastaan arvonlisäverovelvollinen, eli siitä toiminnasta jonka ei laissa ole määritetty olevan arvonlisäverotonta. Opinnäytetyön tutkimusongelma olikin Hyria koulutus Oy:n verotuksen ongelmat, joihin se oli pyytännyt ennakkoratkaisuja ja Verohallinnolta arvonlisäveromenettelyjen selventämiseksi.

Työtä tehtäessä selvisi, kuinka monitulkintaisia arvonlisäverolaki ja -direktiivi ovat. Hyria koulutus Oy:n verotuskohtelu Verohallinnon toimesta ei ole ollut yhdenmukaista KHO:n antamiin päätöksiin muissa vastaavissa tapauksissa. Vasta KHO:n tekemän päätöksen mukaan on Hyria koulutus Oy:n arvonlisäverovelvollisuus määritelty oikein.

Voidaankin oikeutetusti kysyä, kuinka Verohallinto ja yritysverotoimistot voivat langettaa päätöksiään näin ristiriitaisesti ajankohtaisen lainsäädännön kanssa. Herää myös kysymys, tulisiko yhtiöiden kannalta näin merkittäviä asioita Verohallinnossa tutkia ja tulkita useamman kuin yhden ihmisen voimin. Kaikki yritysverotoimiston Hyria koulutus Oy:lle antamat ratkaisut

olivat yhden henkilön allekirjoittamia ja ratkaisemia. Kirjanpitäjän työssä törmätään usein samaan epäkohtaan toimiessa Verohallinnon kanssa. Moni yritysten tulosvaikutuksenkin kannalta oleellinen asia päätetään välillä jopa sattumanvaraisesti, eikä nykyisen lainsäädännön perusteella yrityksillä ole muuta vaihtoehtoa kuin noudattaa Verohallinnon ohjausta tai ratkaisua veroseuraamusten uhalla.

Opinnäytetyötä tehdessä nousi työhön liittyen myös mahdollisuuksia jatkotutkimuksiin. Yksi vaihtoehto olisi ollut tutkia Case-yrityksen mahdollisuuksia yhtiöittää arvonlisäverollinen ja -veroton toiminta erillisiksi yhtiöiksi, ja tutkia tämän vaikutusta arvonlisäverotuksen käyttöihin yhtiössä. Opinnäytetyössä päätettiin kuitenkin syventyä pelkästään edellä mainittuihin kysymyksiin, jotta työ ei laajentuisi liikaa. Lisäksi voitaisiin tutkia, onko Suomen arvonlisäverolainsäädäntö ja EU:n arvonlisäverodirektiivi riittävän yhdenmukaiset.

## Lähteet

### Kirjallisuus

Auranen, K. 2003. Arvonlisäverotuksen erityiskysymyksiä. Tampere: Tampereen Yliopistopaino.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2010. Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press Yliopistokustannus, HHY yhtymä.

Hyria koulutus Oy. Esite 2010. Hyvinkää: Hyria.

Hyria koulutus Oy. 6.7.2010. Arvonlisäveroa koskeva vastaselitys Uudenmaan yritysveroimiston lausuntoon ja veronsaajien oikeudenvilvontayksikön vastineeseen. Hyvinkää: Hyria koulutus.

Jukkola, J., Järvenoja, M., Kaari, P., Romppainen, L., Tannila, E., Tikkanen, T. 2008. Kiinteistöverotuksen käsikirja. Helsinki: Kiinteistöalan kustannus.

Joki-Korpela, T., Jokinen, M., Klemola, A., Kontu, J., Vilppula, T. 2009. Käytännön arvonlisäverotus, uudet säännökset.. Helsinki: KHT-Media.

Kallio, M., Nielsen, A., Publishing Oy.Ojala, M., Saukko, P., Sääkslahti, J. 2009. Arvonlisäverotus 2009. Helsinki: Edita.

Kananen, J. 2008. Kvali. Kvalitatiivisen tutkimuksen teoria ja käytänteet. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Korolainen, V. 2011. Verolait 1/ 2011. Helsinki: Talentum Media.

Linhala, J. 2010. Verosäädökset 2010. Helsinki: Edita Prima.

Myrsky, M. 2004. Yleishyödyllisen yhteisön verotus. Helsinki: WSOY.

Myrsky, M. & Ossa, J. Verotuksen perusteet. 2008. Helsinki: Talentum Media.

Tarkiainen, T. & Suorto, A. Arvonlisävero-opas kunnille ja kuntayhtymille. 2009. Helsinki: Suomen kuntaliitto.

Valtionvarainministeriö elokuu 2009. Yleishyödyllisten yhdistysten verotus- työryhmä. Valtionvarainministeriön julkaisuja 31/2009. Yleishyödyllisten yhdistysten verotus- työryhmän muistio, toimenpide-ehdotuksia yleishyödyllisten yhdistysten verotukseen liittyvien ongelmakohtien korjaamiseksi. Helsinki: Edita Prima.

### Sähköiset lähteet

KHO: 1197/1988. Verovelvollisuus tuloverotuksessa ja varallisuusverotuksessa - yleishyödyllinen yhteisö - liiketulo - koulutustoiminta. Viitattu 8.5.2011.

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/1988/198801197>

KHO: 23.12.2004/3364 KHO:2004:119 Arvonlisävero - Verovelvollisuus - Uskonnollinen yhdyskunta - Kiinteistöhallintapalvelun oma käyttö - Muu kuin taloudellinen toiminta - Direktiivin soveltaminen. Viitattu 20.5.2012.

[http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2004/200403364?search\[type\]=pika&search\[pika\]=%3A2968%2F2%2F03](http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2004/200403364?search[type]=pika&search[pika]=%3A2968%2F2%2F03)

KHO: 30.9.2009/2390 KHO:2009:84. Arvonlisävero - Soveltamisala - Verovelvollisuus - Vastike - Kiinteistöhallintapalvelun oma käyttö - Koulutustoiminta - Direktiivin vaikutus. Viitattu 20.5.2012.

[http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2009/200902390?search\[type\]=pika&search\[pika\]=1687%2F2%2F07](http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2009/200902390?search[type]=pika&search[pika]=1687%2F2%2F07)

KHO: 23.12.2004/3366. Arvonlisävero - Verovelvollisuus - Valtion liikelaitos - Kiinteistöhallintapalvelun oma käyttö - Muu kuin taloudellinen toiminta - Direktiivin soveltaminen. Viitattu 20.5.2012.

[http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/2004/200403366?search\[type\]=pika&search\[pika\]=3558%2F2%2F03](http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/2004/200403366?search[type]=pika&search[pika]=3558%2F2%2F03)

KHO: 26.3.2010/640. Arvonlisävero - Soveltamisala - Verovelvollisuus - Vastike - Kiinteistöhallintapalvelun oma käyttö - Terveys- ja sairaanhoitotoiminta - Kuntoutustoiminta - Direktiivin vaikutus. Viitattu 20.5.2012.

[http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/2010/201000640?search\[type\]=pika&search\[pika\]=%2F518%2F2%2F09](http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/2010/201000640?search[type]=pika&search[pika]=%2F518%2F2%2F09)

Council directive 2006/112/Ec of 28 November 2006 on the common system of value added tax. Viitattu 27.5.2012.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:EN:PDF>

Kuudes neuvoston direktiivi, annettu 17 päivänä toukokuuta 1977, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste (77/388/ETY). Viitattu 27.5.2012.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:FI:HTML>

Hyria koulutus Oy. Hyriakertomus 2011. Hyvinkää: Hyria. Viitattu 2.9.2012.

<http://www.hyria.fi/hyria/hyriakertomus>

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto. Tampere : Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. Viitattu 2.9.2012.

<http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/>

Tilastokeskus 2012. Virsta Virtual Statistics. Viitattu 2.9.2012.

<http://www.stat.fi/virsta/tkeruu/sivukartta.html>

Verohallinto 2000. Asiantuntijapalkkiot arvonlisäverotuksessa. Ohje Dnro 322/40/2000 7.2.2000. Viitattu 19.6.2010.

[http://www.vero.fi/?article=410&domain=VERO\\_MAIN&path=5,40,87&language=FIN](http://www.vero.fi/?article=410&domain=VERO_MAIN&path=5,40,87&language=FIN).

Verohallinto 2007a. Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille

Ohje Dnro 384/349/2007, 30.4.2007. Viitattu 2.9.2012.

<http://www.vero.fi/fi->

[FI/Syventavat\\_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Verotusohje\\_yleishyodyllisille\\_yhdistyks\(10062\)](FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Verotusohje_yleishyodyllisille_yhdistyks(10062))

Verohallinto 2007b. Arvonlisäverolain 33 a §:n mukainen oman käytön vero. Ohje Dnro 1846/40/2007 14.12.2007. Viitattu 19.6.2010.

[http://www.vero.fi/default.asp?path=5,40,87&article=5928&domain=VERO\\_MAIN](http://www.vero.fi/default.asp?path=5,40,87&article=5928&domain=VERO_MAIN)

Verohallinto 2010. Kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotus. Ohje Dnro 1113/40/2010, 15.11.2010. Viitattu 5.5.2012.

<http://vero.fi/fi->

[FI/Syventavat\\_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kiinteistoala/Kiinteistohallintapalvelun\\_oman\\_kayton\\_a%289933%29](FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kiinteistoala/Kiinteistohallintapalvelun_oman_kayton_a%289933%29)

Verohallinto 2009. Oman käytön ja alivastikkeellisten luovutusten arvonlisäverotus. Ohje Dnro 621/40/2009, 20.5.2009. Viitattu 19.6.2010.

[http://www.vero.fi/?article=8173&domain=VERO\\_MAIN&path=5,40,87&language=FIN](http://www.vero.fi/?article=8173&domain=VERO_MAIN&path=5,40,87&language=FIN)

#### Julkaisemattomat lähteet

Helsingin hallinto-oikeus: Ennakkoratkaisu 17.1.2011.

Uudenmaan yritysveroimisto 8.4.2010. Ohjaus. Arvonlisäveroa koskeva ohjaus.

Uudenmaan yritysveroimisto 27.11.2009. Päätös. Arvonlisäveroa koskeva ennakkoratkaisu.

Uudenmaan yritysveroimisto 8.4.2010. Päätös. Arvonlisäveroa koskeva ennakkoratkaisu.

#### Haastattelut

Kontkanen, T. Controllerin haastattelu 7.5.2012. Hyria koulutus Oy. Hyvinkää.