

Jaana Hirvonen

RAKENNUSPALVELUIDEN
ARVONLISÄVEROTUKSEN
SOVELTAMINEN SUOMEN
EVANKELIS-LUTERILAISISSA
SEURAKUNNISSA

Opinnäytetyö
Liiketalouden koulutusohjelma

Joulukuu 2009



MIKKELIN AMMATTIKORKEAKOULU


Mikkeli University of Applied Sciences

SISÄLTÖ


1	JOHDANTO	1
2	TOIMEKSIANTAJAN ESITTELY	2
3	SUOMEN EVANKELIS-LUTERILAINEN KIRKKO JA SEN HALLINTO	3
3.1	Seurakunnat ja seurakuntayhtymät	4
3.2	Kirkkovaltuusto	5
3.3	Kirkkoneuvosto.....	6
4	ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄ.....	7
4.1	Arvonlisäverotuksen tuomat muutokset	7
4.2	Arvonlisäverovelvollisuus	8
5	OMAAN KÄYTTÖÖN OTTAMINEN VEROTUKSESSA.....	10
5.1	Rakennuspalveluiden oma käyttö	10
5.2	Oma käyttö seurakunnissa	12
6	KIINTEISTÖINVESTOINNEISTA TEHTÄVÄT VEROVÄHENNYKSET.....	13
6.1	Arvonlisäverolain antamia määritelmiä.....	14
6.2	Tarkistusmenettely.....	15
6.3	Dokumentointi	17
7	TUTKIMUSMENETELMÄ	18
7.1	Tutkimusaineiston hankintamenetelmät	19
7.2	Tutkimusaineiston kerääminen opinnäytetyössä	21
8	HAASTATELTAVIEN SEURAKUNTIEN ESITTELY	22
8.1	Savonlinna-Säämingin seurakunta.....	23
8.2	Mikkelin seurakuntayhtymä.....	24
8.3	Lahden seurakuntayhtymä	25
8.4	Kuopion seurakuntayhtymä	26
9	HAASTATTELUJEN TULOKSET.....	28
9.1	Savonlinna-Säämingin seurakunta.....	28
9.1.1	Arvonlisäverollinen ja arvonlisäveroton toiminta	29
9.1.2	Arvonlisäverovähennykset kiinteistökustannuksista	29
9.1.3	Arvonlisäverovähennykset kiinteistöinvestoinneista.....	30
9.2	Mikkelin seurakuntayhtymä.....	31

9.2.1	Muut kiinteistöinvestoinnit	32
9.2.2	Arvonlisäverotuksen laskenta	34
9.2.3	Koulutus	35
9.3	Lahden seurakuntayhtymä	35
9.3.1	Arvonlisäveron laskeminen	36
9.3.2	Muut kiinteistöinvestoinnit sekä kommentit koulutuksista	37
9.4	Kuopion seurakuntayhtymä	38
9.4.1	Kiinteistöhallintapalveluiden arvonlisäverotus.....	39
9.4.2	Ongelmat arvonlisäverotuksessa.....	40
9.4.3	Seurakuntien yhteistyöt ja niiden arvonlisäverotus.....	40
10	JOHTOPÄÄTÖKSET	42
11	PÄÄTÄNTÖ	44
	LÄHTEET	46
	LIITTEET	

KUVAILULEHTI

 MIKKELIN AMMATTIKORKEAKOULU Mikkeli University of Applied Sciences		Opinnäytetyön päivämäärä 7.12.2009
Tekijä(t) Jaana Hirvonen	Koulutusohjelma ja suuntautuminen Liiketalouden ko. taloushallinto	
Nimeke Rakennuspalveluiden arvonlisäverotuksen soveltaminen Suomen evankelis-luterilaisissa seurakunnissa		
Tiivistelmä <p>Tämän opinnäytetyön toimeksiantajana on Kirkkohallitus. Tutkimusongelmana on se, miten rakennuspalveluiden arvonlisäverotusta sovelletaan Suomen evankelis-luterilaisissa seurakunnissa. Tutkimuksen tarkoituksena on saada selville, miten eri seurakunnat ovat toimineet rakennuspalveluiden arvonlisäverotuksen soveltamisen suhteen. Tutkimuksesta saatujen tietojen perusteella Kirkkohallitus voi miettiä jatko-toimenpiteitä tämän asian suhteen, mikäli se katsoo sen olevan tarpeellista.</p> <p>Tutkimus on tehty laadullista tutkimusmenetelmää käyttäen. Tutkimusaineisto on saatu haastattelemalla neljää eri seurakuntaa. Haastattelut on tehty teemahaastattelun periaatetta käyttäen. Tutkimuksen lähdeaineisto koostuu kirjoista ja Internet-dokumenteista, jotka käsittelevät tutkimuksen aihetta eli arvonlisäverotusta.</p> <p>Tutkimuksesta saadut tulokset olivat ristiriitaiset. Osalle seurakunnista arvonlisäverotukseen liittyvät asiat olivat selvempiä kuin toisille seurakunnille. Tutkimuksesta saatujen tulosten perusteella suurimmat ongelmat olivat ajan ja tiedon puute. Seurakunnat toivoivat lisää kolulutusta aiheesta ja yhtenäiset ohjeet arvonlisäverojen soveltamisesta.</p>		
Asiasanat (avainsanat) Taloushallinto, yleinen laskentatoimi, rakennuspalveluiden arvonlisäverotus, arvonlisäverotus seurakunnissa, arvonlisäverotuksen soveltaminen, arvonlisäverovähennykset		
Sivumäärä 48 + liit. 3 s.	Kieli Suomi	URN URN:NBN:fi:mamk-opinn200991169
Huomautus (huomautukset liitteistä)		
Ohjaavan opettajan nimi Vesa Nykänen	Opinnäytetyön toimeksiantaja Kirkkohallitus	

DESCRIPTION

 <p>MIKKELIN AMMATTIKORKEAKOULU Mikkeli University of Applied Sciences</p>		Date of the bachelor's thesis 7 December 2009	
Author(s) Jaana Hirvonen		Degree programme and option Business Management	
Name of the bachelor's thesis The value added taxes of the construction services applied in The Evangelical Lutheran Church of Finland			
Abstract <p>This bachelor's thesis was done for the Office of church council. The research problem in this case was how the value added taxes of the construction services had been applied in The Evangelical Lutheran Church of Finland. The purpose of this bachelor's thesis was to clarify how the various parishes had managed the value added taxes of the construction services in their operations. Based on the results of this bachelor's thesis, the Office of church council could consider further measures for the future if they find it necessary.</p> <p>The research method of this bachelor's thesis was qualitative. The material was received through interviews in four different parishes. The method of these interviews was theme interview. The materials also consisted of books and Internet documents dealing with value added taxes.</p> <p>The results of this bachelor's thesis were contradictory. Some of the parishes were more familiar with the rules of the value added taxation than the other parishes. The results of the bachelor's thesis were as follows: the biggest problems were lack of time and knowledge and the parishes also hope to have more training and similar instructions concerning the value added taxation.</p>			
Subject headings, (keywords) Financial management, accounting, the value added taxation of the construction services, the value added taxation of the parishes, applying the value added taxes, VAT deductions			
Pages 48 p. + appendix. 3 p.	Language Finnish	URN URN:NBN:fi:mamk-opinn200991169	
Remarks, notes on appendices			
Tutor Vesa Nykänen		Bachelor's thesis assigned by Office of church council	

1 JOHDANTO

Tämän opinnäytetyön tutkimuksen aiheena on rakennuspalveluiden arvonlisäverotuksen soveltaminen Suomen evankelis-luterilaisissa seurakunnissa. Tutkimusongelmana on se, miten rakennuspalveluiden arvonlisäverotusta sovelletaan Suomen evankelis-luterilaisissa seurakunnissa. Tämän tutkimuksen toimeksiantajana on Kirkkohallitus.

Tässä tutkimuksessa käsitellään aiheen mukaisesti seurakunnissa valmistuneita kiinteistöinvestointeja ja niihin liittyvää arvonlisäverotusta. Aihe on laaja ja mielenkiintoa herättävä, sillä arvonlisäverotuksen soveltaminen yleishyödyllisessä yhteisössä ei ole aivan helppoa. Se herättää usein paljon erilaisia kysymyksiä, joihin vastauksen saaminen voi olla toisinaan hyvinkin hankalaa, sillä arvonlisäverolaki ei välttämättä aina anna suoraa vastausta kysymyksiin.

Yleishyödylliset yhteisöt, kuten seurakunnat, ostavat arvonlisäverollisia rakennuspalveluita esim. tehdessään kiinteistöihin remontteja. Seurakunta on muiden yhteisöjen ja yritysten tapaan oikeutettu vähentämään näitä ostettuja arvonlisäverollisia palveluita tietyiltä osin omasta arvonlisäverollisesta toiminnastaan. Yleishyödyllisessä yhteisössä, toisin kuin yrityksissä, toiminta on kuitenkin pääsääntöisesti arvonlisäverotonta toimintaa, jolloin arvonlisäverollisen toiminnan osuus tulee määritellä koko toiminnan osuudesta arvonlisäverolakia noudattaen. Ilman tätä määritelmää seurakunta ei voi tehdä arvonlisäverovähennyksiä, joihin se on oikeutettu.

Ongelmia arvonlisäverolain soveltamisessa ei yleensä tule, mikäli remontoituissa tiloissa on selkeästi olemassa vain arvonlisäverotonta tai arvonlisäverollista toimintaa. Tällöin arvonlisäverollisen toiminnan määrittäminen koko toiminnasta on helpompaa. Seurakunnalla on kuitenkin usein samoissa tiloissa sekä arvonlisäverollista että arvonlisäverotonta toimintaa, jolloin arvonlisäverollisen toiminnan osuuden määrittäminen koko toiminnasta on hankalampaa. Tällainen tilanne voi herättää paljon kysymyksiä siitä, miten lakia tulisi soveltaa, jotta saataisiin selville arvonlisäverollisen toiminnan osuus, josta arvonlisäverovähennyksiä voitaisiin tehdä.

Tässä tutkimuksessa olen ottanut selvää siitä, miten eri seurakunnat ovat toimineet rakennuspalveluiden arvonlisäverotuksen soveltamisen kanssa. Tutkimuksesta saatu-

jen tietojen perusteella Kirkkohallitus voi miettiä jatkotoimenpiteitä tämän asian suhteen, mikäli se katsoo sen olevan tarpeellista. Asia on tärkeä siksi, että seurakunnat osaisivat hoitaa arvonlisäverotuksen soveltamisen oikein ja saisivat sen myötä heille kuuluvat arvonlisäverovähennykset.

Tutkimustyöni alkaa toimeksiantajan esittelyllä, joka jatkuu teoriaosuudella. Teoriaosuudessa kerrotaan olennaisimmat tiedot Suomen evankelis-luterilaisen kirkon hallinnosta ja arvonlisäverotuksesta. Seuraavaksi kerron tutkimusmenetelmistä, jonka jälkeen vuorossa ovat tutkimuksen empiirinen osa ja johtopäätökset. Empiirinen osa koostuu haastateltavien seurakuntien esittelystä, ennakkokyselyiden sekä haastattelujen tuloksista ja niiden yhteenvedosta. Johtopäätöksissä kerron lyhyesti tutkimuksen eri vaiheiden tekemisestä ja omasta onnistumisestani tässä työssä. Toivotan hyviä lukuhetkiä kaikille tämän opinnäytetyön lukijoille!

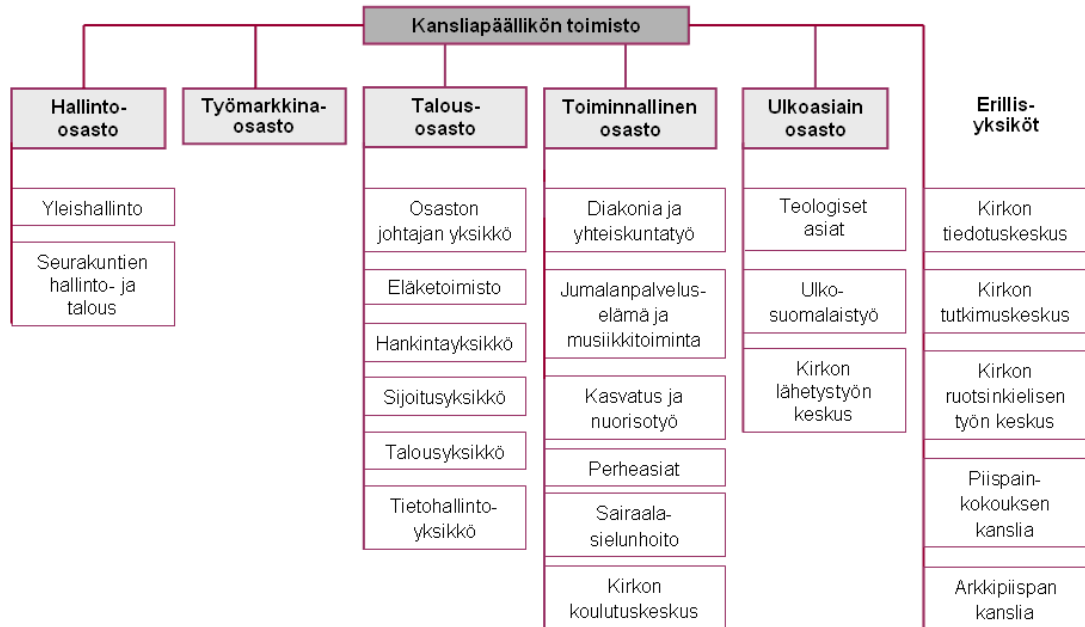
2 TOIMEKSIANTAJAN ESITTELY

Tämän opinnäytetyön toimeksiantajana on Kirkkohallitus, joka on yksi osa Kirkon keskushallintoa. Sen tehtäviin kuuluu hoitaa kirkon yhteistä hallintoa, taloutta ja toimintaa. Se jakaantuu eri osastoihin, joita ovat hallinto-osasto, työmarkkinaosasto, talousosasto, toiminnallinen osasto ja ulkoasiain osasto. Tämän lisäksi se jakaantuu vielä erillisyyksiköihin, joita ovat arkkipiispan kanslia, piispainkokouksen kanslia, kirkon ruotsinkielisen työn keskus, kirkon tiedotuskeskus ja kirkon tutkimuskeskus. (Kirkkohallitus 2009).

Kirkkohallituksen eri osastojen alla on vielä eri yksiköitä. Hallinto-osasto jakaantuu kahteen eri yksikköön, joita ovat yleishallinto sekä seurakuntien hallinto ja talous. Talousosasto jakaantuu kuuteen eri yksikköön, joita puolestaan ovat osaston johtajan yksikkö, eläketoimisto, hankintayksikkö, sijoitusyksikkö, talousyksikkö ja tietohallintoyksikkö. (Organisaatiokaavio 2008).

Toiminnallinen osasto jakaantuu myös kuuteen eri yksikköön. Niitä ovat diakonia ja yhteiskuntatyö, jumalanpalveluselämä ja musiikkitoiminta, kasvatus ja nuorisotyö, perheasiat, sairaalasielunhoito ja kirkon koulutuskeskus. Ulkoasiainosasto jakaantuu

kolmeen eri yksikköön, joita ovat teologiset asiat, ulkosuomalaistyö ja kirkon lähetystyön keskus. Seuraavassa organisaatiokaaviossa on esitetty selkeästi Kirkkohallituksen eri osastot ja niiden alla toimivat yksiköt. (Organisaatiokaavio 2008).



(KUVA 1. Organisaatiokaavio 2008.)

3 SUOMEN EVANKELIS-LUTERILAINEN KIRKKO JA SEN HALLINTO

Suomessa kristillisen kirkon historia on pitkä ja se on vuosisatojen saatossa vaikuttanut merkittävästi suomalaiseen yhteiskuntaan ja sen kulttuuriin. Esimerkiksi kirkolliset juhlat ja tavat ovat jo osa suomalaista perinnettä. (Kirkko Suomessa 2008.)

Suomen evankelis-luterilainen kirkko on kristillinen kirkko ja siihen kuuluu reilusti yli 80 % kaikista suomalaisista. Se ei ole valtionkirkko vaan itsenäinen kirkko, mutta se tekee paljon yhteistyötä valtion kanssa. Kirkko saa toimintansa rahoittamiseksi kerätä veroja jäseniltään. Sen lisäksi valtio antaa osan yhteisöverostaan kirkolle, koska kirkko huolehtii ja hoitaa osasta yhteiskunnallisesti tärkeistä tehtävistä. Näitä tehtäviä ovat esimerkiksi hautausmaiden ylläpito sekä lapsi- ja nuorisotyö. (Kirkko Suomessa 2008.)

Evankelis-luterilainen kirkko on siis Suomessa suuri ja hallinto sen mukainen. Tästä syystä esittelen hieman kirkon eri hallinto- ja päätöksentekuelimiä, koska ne vaikuttavat päätöksentekoon seurakunnissa.

3.1 Seurakunnat ja seurakuntayhtymät

Seurakunta hoitaa itse asioitaan ja omaisuuttaan tämän lain ja kirkkojärjestyksen sekä kirkon taloudesta erikseen annettujen säädösten mukaan.

Seurakunnat voivat hoitaa asioitaan ja omaisuuttaan myös seurakuntayhtymänä niin kuin 11 luvussa säädetään. (KL 7:1.)

Seurakuntien hallinto on jaettu moneen eri osaan ja jokaisella niistä on omat tehtävänsä seurakunnan talouden ja hallinnon hoidossa. Kirkkolaissa sanotaan seuraavaa:

Seurakunnan hallintoa hoitavat kirkkovaltuusto, kirkkoneuvosto tai seurakunta-neuvosto, johtokunnat, kappeli- ja piirineuvostot sekä seurakunnan viranhaltijat.

Seurakuntayhtymän hallintoa hoitavat yhteinen kirkkovaltuusto, yhteinen kirkkoneuvosto, johtokunnat sekä seurakuntayhtymän viranhaltijat. (KL 7:2.)

Seurakuntien jako on sidoksissa kuntajakoon (Halttunen ym. 2008, 33). Seurakuntayhtymä on lain mukaan muodostettava, jos saman kunnan alueella toimii useampi seurakunta. Vapaaehtoisesti seurakuntayhtymän voivat muodostaa kaikki ne seurakunnat, jotka eivät toimi saman kunnan alueella. Vapaaehtoisesti perustettu seurakuntayhtymä voidaan myös purkaa. (Halttunen ym. 2008, 105.)

Seurakuntayhtymään siirtyvien seurakuntien omaisuus siirtyy seurakuntayhtymälle. Seurakuntien omaisuuksista tehdään saantokirje, jolla seurakuntayhtymä voi todistaa omistusoikeutensa niihin. Omaisuuden lisäksi seurakuntien velvoitteet ja vastuut siirtyvät seurakuntayhtymän huolehdittavaksi. (Halttunen ym. 2008, 107 – 108.)

3.2 Kirkkovaltuusto

Kirkkovaltuusto käyttää seurakunnassa ylintä päätäntävaltaa. Se valitaan joka neljäs vuosi seurakuntavaaleilla, jossa jokainen 18 vuotta täyttänyt Suomen evankelis-luterilaisen kirkon läsnäoleva jäsen saa äänestää. Valtuustoon valittavien henkilöiden määrä riippuu siitä, kuinka paljon seurakunnassa on jäseniä vaalivuoden alussa. Alle 1000 asukkaan seurakunnissa valtuustoon valitaan 11 jäsentä, kun taas esimerkiksi yli 50 000 jäsenen seurakunnassa valtuustoon valitaan 39 jäsentä. (Halttunen ym. 2008, 370 – 371.)

Kirkkovaltuustossa on puheenjohtaja ja yksi varapuheenjohtaja, jotka se valitsee itse valtuuston jäsenien joukosta. Puheenjohtajana ei voi toimia seurakunnassa työskentelevä viranhaltija, vaan puheenjohtajan tulee olla niin sanotusti maallikkojäsen. Toisessa seurakunnassa työskentelevä viranhaltija sen sijaan voi toimia puheenjohtajana. Puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja valitaan kirkkovaltuuston kauden ensimmäisen ja kolmannen vuoden alussa. Toisin sanoen puheenjohtajuus kirkkovaltuustossa kestää aina kaksi vuotta kerrallaan. (Halttunen ym. 2008, 370 – 371.)

Kirkkovaltuusto kokoontuu aina silloin, kun sen on käsiteltävä sille kuuluvia asioita. Sen on kokoonnettava myös silloin kun kirkkovaltuuston puheenjohtaja katsoo sen olevan tarpeellista. Myös Kirkkohallituksen, piispan, tuomiokapitulin tai kirkkoneuvoston vaatimuksesta seurakunnan valtuusto on kutsuttava koolle. Jos valtuuston jäsenistä vähintään neljännes vaatii valtuuston kokoontumista kirjallisesti ilmoittamansa asian käsittelyä varten, on kirkkovaltuusto kutsuttava koolle. (Halttunen ym. 2008, 370 – 371.)

Kirkkovaltuusto ei saa päättää sellaisista asioista, jotka kirkkoneuvoston kuuluu ensin valmistella ja käsitellä. Kirkkoneuvoston jäsenillä on oikeus olla mukana kirkkovaltuuston kokouksissa. Valtuuston kokouksissa on aina mukana kirkkoneuvoston puheenjohtaja tai hänen estyessään tulemaan kokoukseen kirkkoneuvoston varapuheenjohtaja. Mikäli varapuheenjohtajakaan ei pääse tulemaan paikalle, on kokouksessa oltava mukana kirkkoneuvoston määrämä jäsen. Tämä henkilö saa ottaa kantaa kirkkovaltuustossa esitettyihin asioihin, mutta hänellä ei ole päätäntävaltaa, mikäli henkilö ei ole kirkkovaltuuston jäsen. (Halttunen ym. 2008, 374 – 375.)

3.3 Kirkkoneuvosto

Kirkkolaisissa on määritelty kirkkoneuvoston tehtävät, jotka ovat seuraavat:

Kirkkoneuvoston asiana on, jollei toisin ole säädetty tai määrätty,

- 1) *yleisesti johtaa seurakunnan toimintaa, edistää sen hengellistä elämää ja muutoinkin toimia seurakunnan tehtävän toteuttamiseksi;*
- 2) *päätää kirkolliskokouksen määräämissä rajoissa kirkollisten kirjojen käyttöön ottamisesta;*
- 3) *johtaa seurakunnan hallintoa sekä seurakunnan talouden ja omaisuuden hoitoa;*
- 4) *huolehtia kirkkovaltuuston päätösten täytäntöönpanosta; ja*
- 5) *valvoa seurakunnan etua, edustaa seurakuntaa sekä tehdä sen puolesta sopimukset ja muut oikeustoimet.*

Kirkkoneuvoston on valmistettava kirkkovaltuustossa käsiteltävät asiat. Asioita, jotka koskevat valtuuston toiminnan sisäistä järjestelyä, kirkkoneuvosto ei kuitenkaan tarvitse valmistella. (KL 10:1.)

Kirkkoneuvosto koostuu puheenjohtajasta, varapuheenjohtajasta sekä 5-11 muusta jäsenestä. Kirkkoneuvoston puheenjohtajana toimii kirkkoherra. Muiden kirkkoneuvoston jäsenten tulee olla seurakuntavaaleissa vaalikelpoisia henkilöitä ja heillä kaikilla tulee olla myös henkilökohtaiset varajäsenet. (KL 10:2.)

Varapuheenjohtajan ja muiden jäsenten vaali toimitetaan kirkkovaltuuston toimikauden ensimmäisen ja kolmannen vuoden tammikuussa (KL 10:2).

Kirkkoneuvoston kokoontumisten ajankohdasta ja paikasta päättää kirkkoneuvosto itse. Se kokoontuu myös silloin, kun sen puheenjohtaja katsoo kokoontumisen olevan tarpeellista. Kirkkoneuvoston on kokoonnuttava myös silloin, kun neljäsosa sen jäsenistä on sitä pyytänyt. Kokoontumispyyntö tehdään kirjallisesti ja siinä ilmoitetaan käsiteltävä asia. (Halttunen ym. 2008, 375.)

Kirkkoneuvoston puheenjohtaja on se henkilö, joka kutsuu kokouksen koolle ja ilmoittaa siitä samalla myös kirkkovaltuuston puheenjohtajalle, sekä varapuheenjohtajalle. Kirkkoneuvoston kokouksissa läsnäolo-oikeus on myös mahdollisen kappeliseurakunnan kappalaisella tai papilla, joka on tällöin myös kutsuttava mukaan kokoukseen. (Halttunen ym. 2008, 375 – 376.)

4 ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄ

Arvonlisävero on välillistä veroa. Se tarkoittaa sitä, että myytävien tavaroiden ja palveluiden hintoihin on lisätty vero lain määräämien arvonlisäveroprosenttien mukaisesti. Ostaessaan tuotteen kuluttaja tulee myös maksaneeksi tuotteessa olevan veron. (Taloussanakirja 2006.)

Ymmärtääksemme nykyistä arvonlisäverojärjestelmää on tiedettävä sen taustat. Toisen maailmansodan aikaan vuonna 1941 Suomessa otettiin käyttöön yleinen kulutusvero, jonka tehtävänä oli parantaa valtion taloutta. Tämä yleinen kulutusvero oli nimeltään liikevaihtovero ja se oli tarkoitettu vain väliaikaiseksi veroksi.

Tätä liikevaihtoverolakia uudistettiin vuoden kuluttua sen voimaan tulostaan ja 1950-luvun alussa. Vuoden 1964 alusta tuli jälleen voimaan uudistus, jota muutettiin useita kertoja aina vuoden 1991 syyskuuhun saakka. Uusi liikevaihtoverolaki, joka oli lähellä arvonlisäverojärjestelmää, tuli voimaan vuoden 1991 lokakuussa. Vuodesta 1994 lähtien Suomessa on ollut käytössä arvonlisäverojärjestelmä. (Äärilä & Nyrhinen 2008, 23.)

4.1 Arvonlisäverotuksen tuomat muutokset

Liikevaihtoverojärjestelmän verotukseen ei kuulunut likimainkaan kaikkien tuotteiden myynti. Palveluista suurin osa ei kuulunut liikevaihtoverojärjestelmään. Vain tavarat ja harvat palvelut kuuluivat tämän verotuksen alueeseen. Liikevaihtoverotuksessa yritykset eivät saaneet vähentää kaikkien ostojensa veroa, vaan vähennysoikeus käsitti yleensä vain raaka-aineita ja jälleenmyytävien tuotteiden ostoja. Koneet ja laitteet,

jotka olivat tuotannossa käytössä, tulivat vähin erin vähennyskelpoisiksi 1970-luvun lopusta lähtien. (Äärilä & Nyrhinen 2008, 23.)

Liikevaihtoverojärjestelmään liittyvä piilevä vero ja veron kertaantuminen poistuivat arvonlisäverojärjestelmään siirryttäessä. Piilevää veroa ja veron kertaantumista syntyy silloin, kun liiketoimintaa harjoittava yritys ei saa vähentää kaikista ostoistaan veroa ja myy hyödykettä eteenpäin sisällyttäen myyntihintaan lisää veroa. (Äärilä & Nyrhinen 2008, 24.)

Arvonlisäverotuksessa veroja maksetaan tuotteen jokaisessa valmistusvaiheessa. Asiaa voidaan tarkastella esimerkin kautta. Tuotannon alkuvaiheessa raaka-aineet myydään arvonlisäverollisin hinnoin esim. yritykselle, joka tarvitsee raaka-aineita tuotantoprosessissaan. Raaka-aineita myyvä yritys tilittää raaka-aineiden hinnoissa olevan arvonlisäveron osuuden verottajalle myytyään raaka-aineet ensin eteenpäin toiselle yritykselle. (Taloussanakirja 2006.)

Raaka-aineet ostanut yritys voi valmistaa raaka-aineista tuotteen, jonka puolestaan myy eteenpäin, joko seuraavalle yritykselle tai suoraan kuluttajalle. Myydessään valmistamansa tuotteen yritys lisää tuotteen hintaan lain mukaisen arvonlisäveron. (Taloussanakirja 2006.)

Ennen kuin raaka-aineista tuotteen valmistanut yritys tilittää myytyjen tuotteiden hinnoissa olevan arvonlisävero-osuuden verottajalle, tämä kyseinen yritys saa vähentää myytyjen tuotteidensa arvonlisävero-osuudesta ostamiensa ja valmistuksessa käytettyjen raaka-aineiden arvonlisävero-osuuden. Tämän erotuksen yritys sitten tilittää verottajalle. Näin ollen yritys ei maksa samasta asiasta veroja moneen kertaan. Verot tulevat kuitenkin aina maksettua tuotteen jalostuksen jokaisessa vaiheessa, koska jokainen yritys joutuu tällä tavoin tilittämään arvonlisäveroja verottajalle. (Taloussanakirja 2006.)

4.2 Arvonlisäverovelvollisuus

Arvonlisäverovelvollista toimintaa on kaikki liiketoiminnan muodossa tapahtuva tavaroitten tai palveluiden myynti, ja kaikki tällaista toimintaa harjoittavat ovat arvon-

lisäverovelvollisia. Liiketoimintana pidetään kaikkea sellaista toimintaa, joka on jatkuvaa ja tapahtuu ansiotarkoituksessa. (TVL 3:22, 23.)

Uskonnolliset yhdyskunnat, joihin Suomen evankelis-luterilainen kirkko myös kuuluu, eivät ole verovelvollisia yleishyödyllisestä toiminnastaan. Mikäli uskonnollisella yhdyskunnalla on kuitenkin liiketoimintaan tai sen kiinteistöjen tiloja käytetään muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen toimintaan, on se näiltä osin verovelvollinen. (Kallio ym. 2008A, 57–58.)

Tuloverolain 22 §:n mukaan yhteisöä pidetään yleishyödyllisenä mikäli,

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

Tällä perusteella Suomen evankelis-luterilaiset seurakunnatkin kuuluvat yleishyödyllisiin yhteisöihin, joiden ei tarvitse tuloverolain 23 §:n mukaan maksaa arvonlisäveroa seuraavista toiminnoistaan:

- 1) yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämistä arpajaisista, myyjäisistä, urheilukilpailuista, tanssi- ja muista huvitilaisuuksista, tavarankeräyksestä ja muusta niihin verrattavasta toiminnasta eikä edellä mainittujen tilaisuuksien yhteydessä harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatua tuloa;*
- 2) jäsenlehdistä ja muista yhteisön toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista saatua tuloa;*
- 3) adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojenkeräyksestä saatua tuloa;*
- 4) sairaaloissa, vajaamielislaitoksissa, rangaistus- tai työlaitoksissa, vanhainkodeissa, invalidihuoltolaitoksissa tai muissa sellaisissa huoltolaitoksissa ja*

huoltoloissa hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa valmistettujen tuotteiden myynnistä tai tällaisessa tarkoituksessa suoritetuista palveluksista saatua tuloa;

5) *bingopelin pitämisestä saatua tuloa.*

5 OMAAN KÄYTTÖÖN OTTAMINEN VEROTUKSESSA

Tavaran ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan arvonlisäverolain (AVL) 21 §:n mukaan sitä, että elinkeinonharjoittaja

- 1) *ottaa tavaran yksityiseen kulutukseen;*
- 2) *luovuttaa tavaran vastikkeetta;*
- 3) *siirtää tai muulla tavalla ottaa tavaran muuhun kuin AVL 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.*

Lain mukaan yritys saa vähentää ulkopuoliselta ostetun hyödykkeen hinnasta arvonlisäveroa vain silloin, kun hyödyke on ostettu sen liiketoimintaa varten. Jos yritys kuitenkin ottaa ulkopuoliselta ostetun hyödykkeen omaan käyttöönsä, se ei saa tehdä tätä vähennystä. Mikäli yritys on kuitenkin jo ehtinyt alkuperäisen suunnitelmansa mukaisesti vähentää arvonlisäveroa kyseisestä hyödykkeestä, johtaa tällainen tilanne oman käytön verotukseen. Tällä puolestaan tarkoitetaan sitä, että hyödykkeestä vähennetty arvonlisävero palautetaan tai siitä tehdään oikaisu. (Äärilä & Nyrhinen 2008, 246.)

5.1 Rakennuspalveluiden oma käyttö

Arvonlisäverolaissa (ALV 33 §) kerrotaan rakentamispalveluiden omaan käyttöön ottamisesta. Sen mukaan

Kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun elinkeinonharjoittaja, valtio tai kunta muissa kuin 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa

luovuttaa kiinteistön ennen kuin se on otettu käyttöön rakentamispalvelun suorittamisen jälkeen.

Veroa ei suoriteta itse suoritetun rakentamispalvelun 1 momentissa tarkoitettua omasta käytöstä palkkakustannusten ja niihin liittyvien sosiaalikulujen osalta, jos:

1) kalenterivuoden aikana suoritetuista kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset eivät ylitä 35 000 euroa; ja

2) elinkeinonharjoittaja ei ole myynyt rakentamispalveluja ulkopuolisille tai harjoittanut 31 §:n 1 momentissa tarkoitettua toimintaa rakentamispalvelun suorittamisen aikana.

Arvonlisäverolaissa (ALV 31 §) on myös omat kohtansa rakentamispalveluiden oman käytön ottamisesta ja sieltä löytyy myös määritelmä sille, mitä sen mukaan pidetään rakentamispalveluina. Lain mukaan

Rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun:

1) elinkeinonharjoittaja rakentaa tai rakennuttaa hallinnassaan olevalle maa-alueelle rakennuksen tai pysyvän rakennelman myyntiä varten;

2) elinkeinonharjoittaja myy uudisrakentamiseen liittyvän rakentamispalvelun sellaiselle asunto- tai kiinteistöosakeyhtiölle, jossa sillä on määräysvalta urakkasopimusta tehtäessä.

Vaikka 1 momentissa tarkoitettu elinkeinonharjoittaja ei myisi rakentamispalveluja ulkopuolisille, hänen on suoritettava veroa rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön siten kuin 22 §:ssä säädetään.

Rakentamispalveluja ovat:

1) kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen;

2) edellä 1 kohdassa tarkoitettuun työhön liittyvä suunnittelu, valvonta ja muu niihin verrattava palvelu.

Lisäksi arvonlisäverolain (31 a § 29.12.1994/1486) mukaan

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

5.2 Oma käyttö seurakunnissa

Oma käyttö verotuksessa on aiheuttanut hämmennystä seurakunnissa.

Eräs seurakuntayhtymä haki Korkeimmalta hallinto-oikeudelta ratkaisua koskien sen omaa käyttöä kiinteistöhallintapalveluissa. Korkein hallinto-oikeus (KHO 23.12.2004/3364) on antanut siitä seuraavanlaisen päätöksen:

Seurakuntayhtymän omistuksessa tai hallinnassa olevia kiinteistöjä käytettiin kirkollisissa toimituksissa, hautaus- ja rekisteritoimessa sekä erilaisissa vastikkeetta seurakuntien jäsenille suoritettavien palvelujen yhteydessä. Tällainen kiinteistöillä harjoitettu toiminta ei ollut arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa eikä myöskään Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa. Seurakuntayhtymä ei näin ollen ollut tämän toiminnan osalta arvonlisäverolaissa eikä direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen eivätkä kiinteistöt olleet lain tai direktiivin soveltamisalaan kuuluvassa käytössä. Koska kiinteistöjä käytettiin lähes yksinomaan tai ainakin pääosin tässä tarkoituksessa, kiinteistöillä seurakuntayhtymän omalla henkilökunnalla suoritettavien kiinteistöhallintapalvelujen verokohtelu oli arvioitava tästä lähtökohdasta. Sen vuoksi seurakuntayhtymän ei katsottu suorittavan noita kiinteistöhallintapalveluja verovelvollisen ominaisuudessa.

Arvonlisäverolain 1 §:n 2 momentin ja 32 §:n säännöksistä ei selvästi ilmene, että kiinteistöhallintapalveluista suoritetaan veroa silloinkin, kun palvelut suoritetaan

muutoin kuin verovelvollisen ominaisuudessa. Direktiivin oman käytön verotusta koskevia säännöksiä sitä vastoin sovelletaan vain verovelvollisen ominaisuudessa suoritettaviin palveluihin. Direktiivin tulkintavaikutus huomioon ottaen seurakuntayhtymän ei ollut suoritettava veroa kysymyksessä olevista kiinteistöhallintapalveluista. Ennakkoratkaisu ajaksi 27.8.2003–31.12.2004.

Tämän päätöksen mukaisesti seurakuntien toiminta ei siis täytä liiketoiminnan mukaisia säännöksiä. Tästä syystä niiden tarjoamat palvelut eivät johda verovelvollisuuden seurakunnan varsinaisen toiminnan ja viranomaispalveluiden osalta. Seurakuntien varsinaista toimintaa ovat esimerkiksi kirkolliset toimitukset ja seurakuntien jäsenille tarjotut vastikkeettomat palvelut. Viranomaispalveluilla puolestaan tarkoitetaan väestökirjanpidon ylläpitämistä ja hautaustoimintaa, joita valtio on velvoittanut seurakuntia hoitamaan. (Jukkola ym. 2008, 313–314, KHO:2004:119.)

6 KIINTEISTÖINVESTOINNEISTA TEHTÄVÄT VEROVÄHENNYKSET

Arvonlisäverolaki muuttui Suomessa 1.1.2008 monelta osin. Muutoksia tehtiin, koska Suomen silloinen arvonlisäverolaki ei vastannut Arvonlisäverodirektiivin vaatimuksia. Tuomion tästä asiasta on muun muassa antanut Euroopan yhteisöjen tuomioistuin 30.3.2006. (Kallio ym. 2008B, 153.)

Aikaisemmin arvonlisäverolaki ei ottanut kiinteistöinvestoinneissa huomioon investoijan oikeuksia lisävähennyksiin kiinteistön käytön lisääntyessä. Silloisen arvonlisäverolain mukaan ainoastaan käytön pienentyminen vaikutti vähennyksiin. Lisäksi se määräsi palauttamaan kaiken investoinnista tehdyn vähennyksen, eikä vain tehtyjen vähennysten suhteutettua osuutta jäljellä olevalta tarkistuskaudelta. (Kallio ym. 2008B, 153.)

Nykyinen arvonlisäverolaki on muutettu vastaamaan Euroopan Unionin arvonlisäverojärjestelmää. Nykyiseen arvonlisäverolakiin on myös lisätty säännöksiä, jotka turvaavat investoijan oikeudet vähennyksiin silloinkin, kun ne joudutaan tekemään poikkeusjärjestelyillä. Ilman näitä lakiin perustuvia säännöksiä ei poikkeusjärjestelyjä voida tehdä. Näistä syistä Suomen arvonlisäverojärjestelmä on nykyisellään edelläkävijänä

moniin muihin Euroopan Unionin jäsenmaihiin verrattuna, sillä se käsittelee vähennyksiä ja niihin liittyviä tarkistuksia monissa eri tilanteissa. (Kallio ym. 2008B, 153 – 154.)

6.1 Arvonlisäverolain antamia määritelmiä

Arvonlisäverolakia noudatettaessa tulee ottaa huomioon kiinteistömääritelmän merkitys, joka siinä on annettu. Määritelmä on tarpeellinen silloin, kun erotellaan arvonlisäverolain piiriin kuuluvat ja kuulumattomat kiinteistöt. Se ratkaisee sovelletaanko arvonlisäverolakia kiinteistöihin ja kiinteistöinvestointeihin vai noudatetaanko niihin muuta lakia. (Kallio ym. 2008B, 24 – 25.)

Arvonlisäverolain (AVL 28 §) mukaan

Kiinteistöllä tarkoitetaan maa-alueita, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa. Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät kuulu kiinteistöön. Kiinteistön myyntiin tai vuokraukseen tavanomaisesti liittyvään asuinirtaimistoon sovelletaankin, mitä kiinteistöistä säädetään.

Kiinteistöihin kuuluvia maa-alueita ovat kiinteistörekisteriin merkittävät tilat ja tontit, sekä määräalat ja kiinteistön määräosat. Määräalalla tarkoitetaan maa-ala, joka on rajattu, mutta vielä osana kantatila. Kiinteistöksi katsotaan myös osuudet yhteisistä alueista, jotka kuuluvat tilaan. Tämän kaltaisia osuuksia voivat olla esim. yhteisestä rannasta olevat osuudet. (Kallio ym. 2008B, 20.)

Arvonlisäverolain mukaan rakennukset, jotka on tehty kiinteälle maapohjalle, ovat kiinteistöjä. Tällöin rakennuksella on olemassa kiinteät perustukset, katto ja seinät. Sillat, laiturit ja kuljetinjärjestelmien tukirakenteet, joita käytetään teollisuudessa, ovat puolestaan lain mukaan pysyviä rakennelmia. (Kallio ym. 2008B, 20 – 21.)

Arvonlisäverolain (AVL 119 § 23.11.2007/1061) mukaan

Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusrantamiseen liittyvän rakentamispalvelun ostamista tai itse suorittamista. Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan myös sellaisen kiinteistön hankkimista, jonka luovutukseen on sovellettu 31 §:n 1 momentin 1 kohtaa tai 33 §:ää.

6.2 Tarkistusmenettely

Kaikki kiinteistöinvestoinnit, jotka ovat valmistuneet vuoden 2003 jälkeen, ovat tarkistusmenettelyn kohteena. Tarkistusmenettelyssä kiinteistöinvestoinnista tehtyä verovähennystä tarkistetaan vuosittain koko tarkistuskauden ajan. Tarkistuskauden pituus on kymmenen vuotta, mutta ennen 1.1.2008 valmistuneissa kohteissa tarkistuskauden pituus on viisi vuotta. (Kallio ym. 2008B, 24, 158 – 160.)

Kiinteistöinvestoinnista saadaan tehdä verovähennyksiä vain kiinteistön käytön vähennykseen oikeuttavan toiminnan osalta. Kiinteistöinvestoinnin käytöstä riippuu voidaanko siitä tehdä vähennykset kokonaan, osittain vai ei ollenkaan. Investoinnit ovat taloudelliselta vaikutusajaltaan pitkiä ja ne pitävät sisällään suuren määrän arvonlisäveroa. Tästä syystä vähennyksiä tarkistetaan pääasiallisesti 10 vuoden ajan. (Kallio ym. 2008B, 154.)

Käytännössä tarkistus tarkoittaa sitä, että kiinteistön käytössä tapahtuneet muutokset vaikuttavat verovähennyksiin. Mikäli muutoksia käytössä on tapahtunut, niin vähennystä muutetaan myös. Vähennysten muutoksia seurataan vuosittain koko tarkastelujakson ajan. Jos kiinteistön käyttö lisääntyy, voidaan tehdä lisävähennyksiä. Mikäli kiinteistön käyttö vähenee, joudutaan myös vähennyksiä pienentämään. (Kallio ym. 2008B, 154.)

Kiinteistön myynti ei kuitenkaan aiheuta myyjälle velvollisuutta vähennysten palauttamiseen. Tarkistusoikeus ja – velvollisuus kiinteistöinvestoinneista tehtävistä vähennyksistä siirtyy seuraavalle omistajalle tai haltijalle sellaisenaan jäljellä olevalta tarkistuskaudelta. Näiden lisäksi on myös syytä muistaa, että tarkistukset vaikuttavat vähen-

nysten lisäksi myös hankintamenon määrään sekä poistoihin, jotka tehdään tuloverotuksessa. (Kallio ym. 2008B, 154.)

Tarkistusmenettelyä sovelletaan kaikkiin sellaisiin kiinteistöinvestointeihin, joissa rakentamispalveluita ostetaan uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyen. Rakennuspalveluita, joiden määritelmä on esitetty luvussa 3.1, voidaan myös suorittaa itse. Kiinteistöinvestoinnista ei ole kuitenkaan kyse silloin kun kiinteistö myydään eteenpäin ennen sen käyttöönottoa. Tällöin kyseessä on perustajaurakointi. Kiinteistöinvestoinnissa kiinteistö tulee investoijan omaan käyttöön tai investoija luovuttaa kiinteistön käyttöoikeudet jollekin toiselle. (Kallio ym. 2008B, 155.)

Kiinteistön perusparannuksesta on kyse silloin, kun kohteen korjausrakentamisella on tarkoitus parantaa kiinteistön laatua alkuperäistä paremmaksi. Kiinteistön perusparannuksesta ei ole kuitenkaan kyse silloin, kun rakentamis- ja korjaustöillä pyritään korjaamaan vain kohteen vioittuneet ja kuluneet osat, ilman että kiinteistön laatua tai käytettävyyttä pyrittäisiin parantamaan alkuperäisestä. Arvonlisäverolain mukaan perusparannukseksi katsotaan sellaiset korjausrakentamiset, joiden kustannuksia kiinteistön omistaja tai haltija joutuu aktivoimaan kiinteistön hankintamenoon tuloverotuksessa. (Kallio ym. 2008B, 134.)

Mikäli kiinteistöinvestoija rakentaa itse uudisrakennuksen tai tekee perusparannuksen verollisessa tai verottomassa liiketoiminnassa käytettävään kiinteistöön, tulee hänellä olla tarkat ja yksityiskohtaiset tiedot kaikista siihen liittyvistä kustannuksista ja muihin arvonlisäverotukseen liittyvistä asioista. Näitä ovat ostetut tarvikkeet ja palvelujen, sekä välittömät ja välilliset kustannukset itse tehdyistä rakentamispalveluista. (Kallio ym. 2008B, 135 – 136.)

Seuranta ja dokumentointi ovat tärkeää arvonlisäverovähennyksestä tehtävien tarkistusten takia, joita investoija voi joutua tekemään. Hän voi joutua myös antamaan rakennuksen luovuttamisen yhteydessä selvityksen asiasta kiinteistön seuraavalle omistajalle tarkistusoikeuden ja – velvollisuuden vuoksi. Kaikki arvonlisävero, joka liittyy investoinnin kustannuksiin, on tarkistuksen kohteena. Tämän vuoksi on tärkeää jo investointivaiheessa ottaa kaikki siihen liittyvät kustannukset huomioon ja laskea arvonlisäverot oikein. (Kallio ym. 2008B, 135 – 136.)

6.3 Dokumentointi

Verovelvollisella pitää olla lasku ostamastaan tavarasta tai palvelusta, jotta arvonlisäveroa voidaan vähentää. Menotositteen tulee olla ulkopuolisen antama, mutta mikäli kuitenkin käy niin, ettei ulkopuolisen antamaa tositetta saada, voidaan kirjaus perustaa myös itse tehtyyn ja asianmukaisesti varmennettuun tositteeseen. Ostajalla tulee olla tällaisessa tapauksessa tieto siitä, mihin veloitus perustuu. (Kallio ym. 2008B, 236 – 237.)

Tositteiden tulee olla kirjanpitolain mukaisesti päivättyjä ja numeroituja, ja kirjausten tulee todentaa liiketapahtumat. Menotositteen avulla pitää pystyä todentamaan vastaanotettu tuotannon tekijä ja tulotositteen avulla puolestaan luovutettu suorite. Tositteen, siihen liittyvän liitteen tai muun avulla pitää pystyä todentamaan ajankohdat vastaanotetusta tuotannon tekijästä sekä luovutetusta suoritteesta. (Kallio ym. 2008B, 236.)

Kirjanpitolain mukaan kirjanpitokirjat ja tililuettelo on säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä. Liiketapahtumia koskevaa kirjeenvaihtoa sekä tositteita on säilytettävä ainakin 6 vuotta tilikauden päättymisestä. Kuitenkin tositteita ja selvityksiä, jotka liittyvät kiinteistöinvestointiin, tulee säilyttää ainakin 14 vuotta. Se sisältää ensimmäisen tarkistusvuoden ja sitä seuraavat 13 kalenterivuotta. (Kallio ym. 2008B, 135, 237 - 238.)

Tilinpäätöksen liitetiedoissa on oltava merkinnät sellaisista vastuista ja vastusitoumuksista, jotka eivät kuulu taseeseen. Näitä ovat sellaiset vastuut, joiden toteutuminen on epävarmaa, mutta kuitenkin mahdollista. Tällaista voi olla kiinteistöinvestoinnissa oman käytön tarkistusvastuu, joko vähennetyin tai itse tuotetun rakennuspalvelun kohdalla. (Kallio ym. 2008B, 240.)

Kiinteistön haltijalla on tarkistusoikeus, joka antaa hänelle mahdollisuuden tehdä lisävähennyksiä 10 vuoden tarkistuskauden aikana kiinteistön alkuperäisen käytön muuttuessa. Tilinpäätöksen liitetiedoissa ei tätä tarkistusoikeutta käsitellä, vaan seurantaa

voidaan esimerkiksi tehdä tilinpäätöksen liitetietojen erittelyissä. (Kallio ym. 2008B, 240.)

Tilinpäätöksen liitetiedoista on tehtävä erittely, joka sisältää tarkistusvastuun alaiset määrät erikseen jokaisen kiinteistön ja huoneiston kohdalta. Tästä syystä verovelvollisella on käytännössä oltava vastuurekisteri, josta selviää verollisiin kiinteistöihin ja huoneistoihin tehtyjen kiinteistöinvestointien tietoja. Näitä tietoja ovat rakennuspalveluiden valmistumisvuosi, arvonnisäveron määrä investoinneissa, vähennettyjen verojen määrä käyttöönoton yhteydessä, tai vastaavasti itse tuotetun rakennuspalvelun osalta oman käytön arvonnisäveron määrä ja tästä suoritettu tai suorittamaton arvonnisäveron määrä. Vastuurekisteristä on myös löydyttävä tieto eri kiinteistöihin ja huoneistoihin kohdistuvista veroista, jotka on edellä kerrottu. (Kallio ym. 2008B, 240.)

7 TUTKIMUSMENETELMÄ

Vastauksen etsiminen tutkimusongelmaan saadaan käyttämällä jotakin yleisesti tunnetuista tutkimusmenetelmistä. Empiiriset tutkimusmenetelmät voidaan luokitella pääasiassa kvantitatiivisiin eli määrällisiin tutkimuksiin ja kvalitatiivisiin eli laadullisiin tutkimuksiin.

Se, mitä tutkimusmenetelmää käytetään, arvioidaan aina erikseen kunkin tutkimusongelman kohdalla. Valittaessa tutkimusmenetelmää tutkimusongelman ratkaisun saamiseksi tulee tutkijan ottaa huomioon tutkimusmenetelmien erilaisuudet. Kvantitatiivisen ja kvalitatiivisen tutkimuksen käyttötapojen erot ovat selkeät ja niitä kumpaakin voidaan käyttää vain tietyn tyyllisten tutkimusongelmien ratkaisemiseksi.

Käytettiinpä tutkimusongelman selvittämiseksi kumpaa tahansa näistä tutkimusmenetelmistä, voi lopputulos usein tuoda esille erilaisia alaongelmia varsinaisen tutkittavan ongelman lisäksi. Toimeksiantajan harkinnan varaan jää, haluaako hän saada vastaukset alaongelmiin teettämällä niistä oman tutkimuksen.

Opinnäytetyöni käytettäväksi tutkimusmenetelmäksi olen valinnut laadullisen tutkimusmenetelmän eli kvalitatiivisen tutkimuksen. Päädyin tähän ratkaisuun siitä syystä,

että ongelmassani ei ole mitattavia arvoja, joita tarvitaan tehtäessä määrällistä tutkimusta. Näin ollen laadullinen tutkimusmenetelmä on ehdottomasti paras vaihtoehto tämän tutkimusongelman selvittämiseksi.

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa, toisin kuin kvantitatiivisessa tutkimuksessa, ei tehdä lukuarvojen perusteella tilastoja tai diagrammeja, joita sitten analysoidaan ja tulkitaan (Vehkaperä 2003). Kvalitatiivinen tutkimus vastaa kysymyksiin miksi, miten ja millainen. Tutkimusongelmaan pyritään saamaan vastaus haastattelujen avulla ja haastateltavien ryhmän koko on tutkijan oman harkinnan varassa. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tärkeä rooli on vastausten analysoinnissa. Tutkijalla ei ole käytettävissä numeroita, joiden mukaan voisi perustella vastauksensa, joten tutkijan tekemä analyysi saatujen vastausten perusteella korostuu tämän kaltaisessa tutkimuksessa. (Kansikas 2003.)

Kvalitatiivisen tutkimuksen lopputuloksen esittämisessä ei käytetä kuvausmenetelmää, kuten kvantitatiivisessa tutkimuksessa. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tehdään selonteko tapahtumasta, koetetaan ymmärtää sen toimintaa sekä esitellään saadut tulokset jonkin asian tai ilmiön teoreettisena selostuksena. (Vehkaperä 2003.)

Laadullinen tutkimus on myös määrällistä tutkimusta parempi vaihtoehto tähän tutkimukseen siksi, että tutkimusongelmassani ollaan kiinnostuneita saamaan yksityiskohdallisia tietoja ilmiöstä sekä saamaan yksityisluontoinen kuvaus siitä. Tässä tapauksessa ei pyritä yleisluontoiseen kuvaukseen ongelmasta ja sen jakautumisesta, eikä sitä myöskään voida kokeiden avulla tutkia. (Metsämuuronen 2000, 14.)

7.1 Tutkimusaineiston hankintamenetelmät

Laadullisessa tutkimuksessa aineistoa voidaan hankkia käyttämällä jotakin tunnetuista aineiston hankintamenetelmistä. Niitä ovat havainnointi, haastattelu, kysely sekä erilaisista asiakirjoista saatu tieto eli käsiteanalyysin kautta saatu tieto. Kaikkia näitä edellä mainittuja aineiston hankintakeinoja voidaan käyttää erikseen tai yhdistelemällä niitä. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 73.)

Havainnointi on haasteellinen, mutta yleinen tapa kerätä tietoa tutkittavasta kohteesta. Tätä menetelmää käytetään usein silloin, kun tutkimuskohteesta tiedetään vähän tai ei mitään. Havainnointi vie paljon aikaa ja on suuritöinen. Havainnoinnissa asiat huomataan oikeissa yhteyksissä toisiinsa. Parhaiten se tuottaa tulosta, kun tämä menetelmä yhdistetään käytettäväksi johonkin toiseen aineiston hankintamenetelmään. Havainnoinnin avulla voidaan saada enemmän tietoa tutkittavasta kohteesta, kun se liitetään muihin tutkimuskohteesta saatuihin tietoihin. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 83.)

Haastattelussa tutkija on suorassa vuorovaikutustilanteessa haastateltavan kanssa. Haastattelun etuina voidaan pitää sitä, että haastateltavalla on mahdollisuus kertoa asioita vapaasti. Menetelmä on joustava ja se soveltuu hyvin sellaisiin tilanteisiin, jossa ongelmasta on vähän tietoa. Tällöin tutkija ei voi etukäteen päätellä millaisia vastauksia hän tulee haastateltavalta saamaan. Vastaukset voivat olla monitahoisia ja tuoda esille niiden takana piileviä ongelmia. Haastattelujen lisäksi voidaan tehdä lisäkysymyksiä, joilla tarkennetaan jo saatuja vastauksia. (Hirsjärvi & Hurme 2004, 34 - 35.)

Kyselylomake on helppo tapa kerätä aineistoa. Kyselylomakkeen avulla voidaan kysellä mielipiteitä samasta asiasta useilta eri henkilöiltä. Koska se on yleinen ja tunnettu keino hankkia tietoa, ovat ihmiset tottuneet myös niiden täyttämiseen. Huonoina puolina kuitenkin voidaan pitää sitä, että nykyisin ihmisille lähetetään paljon erilaisia kyselyitä koteihin, minkä takia he ovat saattaneet jo kyllästyä vastaamaan niihin. Kyselyiden paljous voi myös aiheuttaa ihmisille pelkoa siitä, että heidän yksityiselämästään halutaan tietoja. (Hirsjärvi & Hurme 2004, 35 – 36.)

Viimeisenä esittelen vielä yhden aineiston hankintamenetelmän, joka on asiakirjoista saatu tieto. Asiakirjoista eli dokumenteista hankittua tietoa on kahdenlaista. Niitä ovat yksityisiin dokumentteihin perustuva aineiston hankinta, joihin katsotaan kuuluvan muun muassa päiväkirjat ja muistelmat. Sitten ovat joukkotiedotuksen tuotteisiin perustuva aineiston hankinta, joita puolestaan ovat muun muassa lehdet ja tv-ohjelmat. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 86.)

Tutkimushaastattelun lajeja puolestaan on monia erilaisia. Niitä ovat lomakehaastattelu, strukturoimaton haastattelu ja teemahaastattelu. Lomakehaastattelussa eli strukturoidussa haastattelussa kysymykset esitetään valmiina lomakkeessa. Kysymysten jär-

jestys on ennalta mietitty ja määrätty. Haastattelija kirjoittaa haastateltavalta saadut vastaukset muistiin käyttäen valmista lomaketta. Tällainen haastattelu on nopea tehdä, mutta ongelmana on se, että kysymysten vastausvaihtoehdot voivat kuvailla enemmän tutkijan maailmankuvaa kuin haastateltavan. Tällöin vastausvaihtoehtoon ”muu” voi tulla paljon vastauksia. (Hirsjärvi & Hurme 2004, 43 - 45.)

Strukturoimattomasta haastattelusta käytetään monia eri nimityksiä, joita ovat muun muassa avoin haastattelu ja syvähaastattelu. Tässä menetelmässä tehdään avoimia kysymyksiä haastateltavalle. Haastattelija esittää ensin valmiin kysymyksen haastateltavalle ja vastauksen perusteella tekee hänelle lisäkysymyksiä saadakseen syvempää tietoa tutkittavasta asiasta. Tästä syystä haastattelu muistuttaakin paljon keskustelua. (Hirsjärvi & Hurme 2004, 45 – 46.)

Teemahaastattelussa eli puolistrukturoidussa haastattelussa haastattelija ja haastateltava keskustelevat tietyistä teemasta, jonka tutkija on valinnut. Siinä ei ole valmiita ja yksityiskohtaisesti laadittuja kysymyksiä, vaan keskustelua käydään tiettyjen teemojen ympärillä. Haastattelukertoja voi olla miten monta tahansa, sillä teemahaastattelu ei sido haastattelukertoja lukumääräisesti. (Hirsjärvi & Hurme 2004, 47 - 48.)

7.2 Tutkimusaineiston kerääminen opinnäytetyössä

Tässä tutkimuksessa tutkimusaineisto saadaan haastattelemalla neljää eri seurakuntaa. Neljän seurakunnan otos on tarpeeksi suuri, jotta haastattelujen perusteella voidaan tehdä luotettava yhteenveto arvonlisäverojen soveltamisesta Suomen evankelis-luterilaisissa seurakunnissa. Jouduin rajaamaan tutkittavien seurakuntien määrää voimakkaasti, sillä muutoin otoksesta olisi tullut aivan liian suuri ja tutkimusaihe olisi ollut tällaisessa muodossa aivan liian laaja tutkittavaksi.

Tutkimukseen osallistuvien seurakuntien valintaan vaikuttivat erilaiset kriteerit. Etsin tutkimukseeni seurakuntia joihin on tehty kiinteistöinvestointeja ja jotka ovat valmis-tuneet vuoden 2004 jälkeen. Lisäksi seurakunnat olivat hakeutuneet arvonlisäverovelvollisiksi ja niihin kuului yli 4 000 kirkon jäsentä. Valintakriteereihin vaikutti myös seurakuntien sijainti. Koska asun itse Mikkelissä ja maksan kaikki tutkimukseen liittyvät kulut itse, yritin löytää haastateltavat seurakunnat mahdollisimman läheltä asuin-

paikkakuntaani. Haastatteluista koituvia kuluja tulee pääasiassa matkakustannuksista sekä matkan aikana tapahtuvista ruokailuista.

Tutkimukseeni osallistuvat seurakunnat löysin kysymällä suoraan puhelimen tai sähköpostin kautta seurakunnan kiinnostusta osallistua tähän tutkimukseen. Vain muutama tutkimukseen mukaan kysymääni seurakuntaa kieltäytyi osallistumasta tutkimukseen. Syitä tähän olivat kuntaliitosten myötä syntyneet kiireet, tai se ettei seurakunta ollut hakeutunut arvonlisäverovelliseksi. Sain sen mielikuvan, että kaikki seurakunnat, myös ne jotka eivät voineet osallistua tutkimukseen mukaan, olivat hyvin kiinnostuneita tutkimusaiheestani. Tästä voisin päätellä, että aihe on hyvin ajankohtainen seurakunnissa ja siksi mielenkiintoa herättävä.

Tutkimukseeni lupautui osallistumaan seurakunnista Savonlinna-Säämingin seurakunta, Mikkelin seurakuntayhtymä, Kuopion seurakuntayhtymä ja Lahden seurakuntayhtymä. Haastateltavat henkilöt ovat kaikki joko seurakunnan taloudesta vastaavia henkilöitä tai taloushallinnon puolella työskenteleviä henkilöitä.

Haastattelulajeista valitsin tutkimuksessa käytettäväksi teemahaastattelua, jossa keskustellaan haastateltavan henkilön kanssa tutkittavasta aiheesta vapaamuotoisesti. Valitsin tämän menetelmän siitä syystä, että aiheen laajuuden ja monimutkaisuuden vuoksi en pystynyt tekemään täsmällisiä kysymyksiä seurakunnille. Asiaa on helpompi lähestyä teeman avulla ja antaa haastateltavien itse kertoa vapaasti aiheeseen liittyvistä asioista. Tarvittaessa täydennän haastatteluista saamaani materiaalia sähköpostitse lähetettävien lisäkysymysten avulla.

8 HAASTATELTAVIEN SEURAKUNTIEN ESITTELY

Tässä opinnäytetyössä haastattelen neljää eri seurakuntaa/seurakuntayhtymää saadakseni selville, kuinka seurakunnat ovat käytännössä arvonlisäverotusta soveltaneet. Nämä neljä seurakuntaa ovat Savonlinna-Säämingin seurakunta, Mikkelin seurakuntayhtymä, Kuopion seurakuntayhtymä ja Lahden seurakuntayhtymä.

Ennen haastattelua lähetin jokaiseen seurakuntaan ennakkokyselyn, jonka avulla halusin saada joitakin tietoja haastateltavasta seurakunnasta/seurakuntayhtymästä. Näiden tietojen perusteella sain paremman käsityksen haastateltavasta paikasta ja tietoja kiinteistöinvestoinneista, joita näissä seurakunnissa/seurakuntayhtymissä on tehty vuoden 2004 jälkeen. Kysymykset olivat kaikille samat ja kysymykset on nähtäville liitetiedoissa (Liite 1).

8.1 Savonlinna-Säämingin seurakunta

Savonlinna-Säämingin seurakunnalle lähetettyyn ennakkokyselyyn vastasi talousjohtaja Kari Virtanen, joka on seurakunnan talous- ja kiinteistöhallinnosta vastaava virkamies. Suurimman osan tässä luvussa esitetyistä tiedoista sain ennakkokyselyn vastauksien perusteella ja loput tiedot tarkentuivat puhelinhaastattelun avulla.

Savonlinna-Säämingin seurakunta sijaitsee Etelä-Savossa ja kuuluu Mikkelin hiippakuntaan. Tällä hetkellä seurakuntaan kuuluu 86,7 % alueen väestöstä. Savonlinna-Säämingiin seurakuntaan liittyi vuoden 2009 alussa Savonrannan seurakunta kuntaliitoksen myötä. Aikaisemmin jo vuonna 1973 oli Säämingin seurakunta liittynyt Savonlinnan seurakuntaan ja yhdessä ne muodostivat Savonlinnan ja Säämingin seurakuntayhtymän. Tämä seurakuntayhtymä oli voimassa aina vuoteen 1995 asti, jolloin nämä kaksi seurakuntaa muutettiin yhdeksi seurakunnaksi, jonka nimeksi tuli nykyinen Savonlinna-Säämingin seurakunta.

Savonlinna-Säämingin seurakunnassa on vuoden 2004 jälkeen valmistunut useita kiinteistöinvestointeja, joita ovat:

- Seurakuntakeskuksen remontti 2007, peruskorjaus
- Kirkkoniemen kellotapuli 2008, kulttuurihistorian säilyttäminen
- Pääskylahden seurakuntatalo 2005, putkistoremontti
- Säämingin seurakuntatalon remontti 2008, putkistoremontti
- + useita pienempiä investointeja ja vuosikorjauksia

Kiinteistöinvestointeihin on pääasiallisesti ryhdytty putkistoremonttien ja peruskorjausten takia. Samalla näihin kohteisiin on tehty myös muita uudistuksia. Suurin kiin-

teistöinvestointi oli seurakuntakeskuksen remontti, joka valmistui vuonna 2007. Se tuli maksamaan noin 3 miljoonaa euroa. Taloon tehtiin putkistoremontti ja 100 m² laajennus. Varastotiloja puolestaan laajennettiin autotasolla ja entisiä muutettiin toimistotiloiksi.

Savonlinna-Säämingin seurakunnassa nämä kiinteistöinvestoinnit tehtiin, koska niihin oli seurakunnan itsensä mielestä selkeää tarvetta. Seurakunnan kirkkoneuvosto otti kiinteistöinvestointeihin kantaa talousarvion tekemisen yhteydessä, mutta lopullisen päätöksen asiasta seurakunnassa teki kirkkovaltuusto. Kirkkovaltuusto on aina se, joka lopullisesti päättää kiinteistöinvestointien toteuttamisesta.

Savonlinna-Säämingin seurakunta saa suurimman osan kiinteistöinvestointien verotukseen liittyvistä tiedoista tilintarkastajilta. Myös kirkkohallitukselta on aikoinaan tullut yleiskirjeiden mukana ohjeistusta verotukseen liittyen. Seurakunnassa koetaan, että kiinteistöinvestointien verotukseen sekä verovähennyksiin liittyvää tietoa on vaikeaa saada mistään.

8.2 Mikkelin seurakuntayhtymä

Mikkelin seurakuntayhtymään kuuluu Mikkelin tuomiokirkkoseurakunta, Mikkelin maaseurakunta, Anttolan seurakunta (liittymisvuosi 2001) ja Haukivuoren seurakunta (liittymisvuosi 2007). Seurakuntayhtymä sijaitsee Etelä-Savossa ja kuuluu Mikkelin hiippakuntaan. Tällä hetkellä kirkon kokonaisjäsenmäärä on 44 385 henkeä, joista läsnä olevan väestön määrä on 42 072 henkilöä. Tilaston mukaan 31.12.2008 kirkkoon kuuluu 86 % alueen väestöstä.

Mikkelin seurakuntayhtymälle lähetettyyn ennakkokyselyyn vastasi talouspäällikkö Matti Karjalainen, joka vastaa seurakuntayhtymän taloudesta, kiinteistöhallinnosta ja hautaustoimen hallinnosta. Häneltä saamieni tietojen mukaan seurakuntayhtymässä on tehty neljä kiinteistöinvestointia, jotka ovat valmistuneet vuoden 2004 jälkeen. Nämä kiinteistöinvestoinnit ovat:

- Susiniemen leirikeskus 2004
- Savilahdenkatu 18 asuin- liiketalon peruskorjaus 2007

- Rantakylän seurakuntatalon keittiön peruskorjaus 2006
- Lähemäen seurakuntatalon tilojen muutos 2007.

Susiniemen leirikeskus rakennettiin, koska seurakuntayhtymän toiminnalliset tarpeet sitä vaativat. Toisena syynä rakentamiseen oli myös se, että vanhojen leirikeskusten kunto oli huono. Savilahdenkatu 18 asuin- liiketalon peruskorjaus tehtiin kiinteistön arvon nostamiseksi ja kiinteistöstä saatujen tuottojen turvaamiseksi pitkällä aikavälillä. Tämä asuin- ja liiketalo sijaitsee keskustan ruutukaava-alueella.

Päätökset kiinteistöinvestointien toteuttamisesta tekee seurakuntayhtymän yhteinen kirkkovaltuusto, joka tekee päätökset talousarvion hyväksymisen yhteydessä. Isojen hankkeiden kohdalla se myös hyväksyy kiinteistöinvestointisuunnitelman piirustukset. Seurakuntayhtymän yhteinen kirkkoneuvosto puolestaan käynnistää hankkeiden suunnittelun ja vastaa hankintapäätöksistä. Kiinteistötoimen tehtävänä puolestaan on valmistella nämä hankkeet.

Mikkelin seurakuntayhtymä saa arvonnäisäverotusta koskevaa tietoa muun muassa tilintarkastajilta, verotoimistosta ja kirkkopalveluiden järjestämistä koulutuksista, joista tärkeimpänä tietolähteenä on toiminut tilintarkastustoimisto. Seurakuntayhtymässä koetaan, että koulutuksista saatavat tiedot ovat liian yleisluontoisia. Myös selkeitä esimerkkejä erilaisista arvonnäisäveron soveltamistapauksista toivottaisiin olevan saatavilla.

8.3 Lahden seurakuntayhtymä

Lahden seurakuntayhtymälle lähetettyyn ennakkokyselyyn sain vastaukset pääkirjanpitiäjä Kristiina Lausalalta. Hänen työtehtäviinsä seurakuntayhtymällä kuuluu kuukausittaiset kirjanpitoajot, täsmäytykset, tilinpäätöstyöt sekä jonkin verran kirjanpidon tiliöintiä.

Lahden seurakuntayhtymä on perustettu vuonna 1977 ja siihen kuuluu Keski-Lahden seurakunta, Launeen seurakunta, Joutjärven seurakunta ja Salpausselän seurakunta. Se sijaitsee Päijät-Hämeessä ja kuuluu Tampereen hiippakuntaan. Tällä hetkellä seura-

kuntayhtymän kokonaisjäsenmäärä on 80 529 henkilöä, joista läsnäolevia jäseniä on 70 011 henkilöä. Näin ollen kirkkoon kuuluu 80,5 % alueen väestöstä.

Seurakuntayhtymässä on vuoden 2004 jälkeen valmistunut useita kiinteistöinvestointeja, joita ovat:

- Upilan leirikeskukseen uusi majoitusrakennus 31.5.2005
- Siikaniemen leirikeskukseen päärakennuksen saunan korjaus 31.12.2006
- Siikaniemen putkiremontti ja uudet keittiökoneet 31.12.2007

Lahden seurakuntayhtymän kiinteistöinvestoinneista päättävät seurakuntayhtymän yhteinen kirkkovaltuusto ja yhteinen kirkkoneuvosto. Päätökset tehdään talousarvion hyväksymisen yhteydessä.

Lahden seurakuntayhtymä saa arvonlisäverotukseen liittyvää tietoa Sisä-Suomen verovirastosta, tilintarkastajalta ja Kirkkohallituksesta. Seurakuntayhtymän mielestä valvontatilintarkastusta hoitavalla yrityksellä on monipuolinen ammattitaito arvonlisäveroon liittyvissä asioissa.

8.4 Kuopion seurakuntayhtymä

Kuopion seurakuntayhtymään kuuluu Tuomiokirkkoseurakunta, Alavan seurakunta, Kallaveden seurakunta, Männistön seurakunta, Puijon seurakunta, Riistaveden seurakunta (liittymisvuosi 1973) ja Vehmersalmen seurakunta (liittymisvuosi 2005).

Kuopion seurakuntayhtymä sijaitsee Pohjois-Savon maakunnassa ja kuuluu Kuopion hiippakuntaan. Tällä hetkellä sillä on 74 839 jäsentä, joten prosentuaalisesti 81,4 % tämän alueen väestöstä kuuluu Suomen evankelis-luterilaiseen kirkkoon.

Vuoden 2004 jälkeen tässä seurakuntayhtymässä on tehty useita kiinteistöinvestointeja, jotka ovat pääasiassa olleet peruskorjauksia. Kiinteistöinvestoinneista mm. seuraavat kohteet ovat valmistuneet vuoden 2004 jälkeen:

- Rytkyn leirikeskukseen peruskorjaus 2004
- Keskusseurakuntatalon laajennus 2005

- Ison hautausmaan varastoalue 2006
- Jynkänvuoren seurakuntatilat 2006
- Keskuseurakuntatalon hissit 2007
- Inkilänmäen seurakuntatalon sisäilmakorjaus 2007
- Vehmersalmen seurakuntakodin keittiön peruskorjaus 2007
- Flodbergin kappelin paikoitusalueen rakentaminen 2008
- Riistaveden kirkon katon uusiminen 2008
- Vehmersalmen seurakuntatalon sisäilmakorjaus 2008
- Tuomiorovastin pappilan peruskorjaus 2008.

Tässä on vain osa niistä kiinteistöinvestoinneista, jotka tässä seurakuntayhtymässä on tehty. Täydellinen lista olisi n. 15 sivua pitkä, jonka vuoksi vain osa valmistuneista kohteista on edellä mainittu. Yhteinen loppusumma kaikkien vuosina 2004 – 2008 valmistuneiden kiinteistöinvestointien osalta oli n. 8,5 miljoonaa euroa.

Kuopion seurakuntayhtymällä on kiinteistöinvestointisuunnitelma, jota tarkistellaan joka vuosi. Se on yksi osa talousarviota sekä toiminta- ja taloussuunnitelmaa. Siinä otetaan kantaa kaikkiin niihin kiinteistöinvestointeihin, jotka toteutetaan talousarviovuonna ja sitä seuraavien 6 vuoden aikana.

Suunnitelmat ovat kuitenkin vain talousarviovuoden osalta sitovia. Sitä seuraavien kahden vuoden osalta, jotka ovat niin sanottuja toiminta- ja taloussuunnitelmavuosia, sillä on myös sitovuutta. Muiden vuosien osalta kirjataan ja ennakoidaan tulevia hankkeita ja niiden toteuttamisjärjestystä.

Kiinteistöinvestointisuunnitelmat valmistellaan virkamiestyönä ja sen ensimmäisessä vaiheessa sitä käsittelee seurakuntayhtymän kiinteistö- ja hautaustoimen johtokunta. Toisessa vaiheessa yhteinen kirkkoneuvosto käsittelee investointisuunnitelman, jonka jälkeen lopulliset päätökset suunnitelmien osalta tehdään talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman hyväksymisen yhteydessä seurakuntayhtymän yhteisessä kirkkoneuvostossa.

Kuopion seurakuntayhtymälle lähetettyyn ennakokyselyyn sain vastaukset hallintojohtaja Timo Korhoselta, joka on seurakuntayhtymän hallinnosta ja taloudesta vastaa-

va viranhaltija. Hänen mukaansa seurakuntayhtymä saa riittävästi tietoa arvonlisäverotukseen liittyen, tosin juuri kiinteistöinvestointeja koskevilla arvonlisäverokysymyksissä tietoa voisi olla tarjolla enemmänkin. Tietoja arvonlisäverotuksesta he saavat verotoimistosta, tilintarkastajilta sekä kirkkohallitukselta.

9 HAASTATTELUJEN TULOKSET

Ennakkokyselyiden jälkeen kävin tekemässä varsinaiset haastattelut kaikissa tutkimukseen osallistuneissa seurakunnissa. Ennakkokyselyistä saatujen vastausten perusteella sain jonkinlaisen mielikuvan itse haastateltavista seurakunnista ja niiden toiminnasta. Se oli avuksi itse haastattelutilanteissa.

Haastatteluissa käytin teemahaastattelun menetelmää. Tämä tarkoittaa sitä, että keskustelimme haastateltavan kanssa vapaasti itse aiheesta. Tutkittavan aiheen vuoksi täsmällisiä kysymyksiä en voinut tehdä, mutta tein kuitenkin haastattelurunon (liite 2), jonka lähetin sähköpostitse jokaiseen seurakuntaan joitakin päiviä ennen haastattelua. Haastattelurunkoon oli miettinyt valmiiksi aihepiirit, joista sitten keskustelimme haastateltavan kanssa.

Haastattelut sujuivat mielestäni hyvin. Sain kattavasti tietoa ja eri näkökulmia tutkittavaan aiheeseen. Tässä osiossa kerron haastatteluiden tulokset seurakunnittain. Seurakuntien erilaisuuden ja niistä saatujen vastausten perusteella, en voinut käsitellä asiaa aihepiireittäin. Uskon, että tämä on lukijan kannalta selkeämpi ja ymmärrettävämpi tapa lukea haastatteluiden tuloksista.

9.1 Savonlinna-Säämingin seurakunta

Haastattelin Savonlinna-Säämingin seurakunnan talousjohtajaa Kari Virtasta perjantaina 27.3.2009. Hänen mukaansa Savonlinna-Säämingin seurakunnassa on tehty kiinteistöihin paljon peruskorjauksia viimeisen neljän vuoden aikana. Remontissa ovat olleet mm. Seurakuntakeskus, Pääskylahden seurakuntakoti ja Säämingin seurakuntakoti. Pääskylahden hautausmaan kappelin putkistoremonttia on hänen mukaansa tarkoitus alkaa tehdä vielä tämän vuoden aikana.

Usein remontit ovat saaneet alkunsa putkistojen vuotamisen seurauksena ja korjaustoimenpiteet on samalla laajennettu koskemaan myös muuta kiinteistössä tapahtuvaa peruskunnostusta. Talousjohtaja Kari Virtanen kertoi, että he eivät ole saaneet avustuksia kiinteistöinvestointeihin, vaan ne on tehty tulo-rahoituksella ja rantatonttien myynnistä saaduilla tuloilla. Lainarahaa seurakunta ei ole investointeihinsa käyttänyt lainkaan. Kävi myös ilmi, että seurakunnassa ei ole tehty arvonalisäverovähennyksiä kyseisistä kiinteistöinvestoinneista.

9.1.1 Arvonlisäverollinen ja arvonalisäveroton toiminta

Savonlinna-Säämingin seurakunnan omistamassa Pääskylahden seurakuntakodissa tapahtuva toiminta on pääasiallisesti seurakunnan omaa toimintaa, joka on arvonalisäverotonta. Seurakuntakeskuksessa on puolestaan jonkin verran arvonalisäverollista toimintaa, jota on seurakuntakeskuksen tilojen vuokraaminen ulkopuolisille. Tästä hyvänä esimerkkinä on palloilusalin vuokraus.

Tilojen vuokrausten lisäksi arvonalisäverollista toimintaa Savonlinna-Säämingin seurakunnalla ovat metsätalous kokonaisuudessaan, Hirvaslahden ja Varparannan leirikeskusten majoitukset, metsästysvuokrat ja venelaituripaikat. Muuta arvonalisäveron piiriin kuuluvaa toimintaa seurakunnalla ei juuri tällä hetkellä ole olemassa.

Tämä johtuu Virtasen mukaan siitä, että Helsingin seurakuntayhtymä on hakenut verottajalta vuonna 2006 päätöstä, jonka mukaan kiinteistötoimi kokonaisuudessaan olisi arvonalisäveron ulkopuolista toimintaa ja sen päätöksen myötä seurakunta ei myöskään ole maksanut arvonalisäveroa tästä toiminnasta.

9.1.2 Arvonlisäverovähennykset kiinteistökustannuksista

Virtasen mukaan, Seurakuntakeskuksen tietyistä kiinteistökustannuksista vähennetään arvonalisäveroa 5 %:n verran. Hän antoi esimerkin siitä, kuinka he ovat arvonalisäverovähennyksiä kiinteistökustannuksista tehneet. Seurakuntakeskuksen kiinteistöön kohdistuvasta kustannuksesta, olkoon se vaikka 100 000 euron arvoinen, otetaan 5 %:a,

joka tässä tapauksessa olisi 5 000 euroa ja siitä 5 000 eurosta tehdään sitten se arvonlisäverovähennys.

Savonlinna-Säämingin seurakunnassa on tehty muutama vuosi sitten laskelma, jonka mukaan 5 %:a Seurakuntakeskuksen kaikesta toiminnasta kuuluu arvonlisäverollisen toiminnan piiriin. He ovat erään vuoden kohdalta laskeneet mikä seurakunnassa on omaa arvonlisäverotonta toimintaa ja mikä on seurakunnan ulkopuolista arvonlisäverollista toimintaa. Sen mukaan kustannukset on sitten jyvitetty ja laskelman tulokseksi on saatu 5 %:a.

Laskelma on tehty kassavirtalaskelman avulla. Seurakunnalla on sekä sisäistä ja ulkoista laskutusta, joiden nettohinnat ovat samat. Ulkoisessa laskutuksessa nettohinnan päälle lasketaan kuitenkin vielä arvonlisäverot. Vertaamalla sisäistä ja ulkoista laskutusta toisiinsa, saadaan suoraan tietää, missä määrin seurakunnan tiloja käytetään arvonlisäverollisessa toiminnassa. Seurakuntakeskuksen osalta sen osuus näyttäisi olevan noin 5 %:a, josta sitten voidaan tehdä arvonlisäverovähennyksiä.

Laskelmat on tehty kiinteistöjen kohdalta.

9.1.3 Arvonlisäverovähennykset kiinteistöinvestoinneista

Savonlinna-Säämingin seurakunnassa ei ole tehty arvonlisäverovähennyksiä kiinteistöinvestoinneista. Talousjohtaja kertoikin, että asialle pitäisi alkaa tehdä jotain. Seurakunnassa ei ole tehty kiinteistöinvestoinneista arvonlisäverovähennyksiä tiedon puutteen vuoksi. Talousjohtaja kertoi, että arvonlisäveromenettelystä on puhuttu seurakunnissa vähän, mikä voi johtua siitä, että pääsääntöisesti seurakuntien toiminta on arvonlisäverotonta toimintaa.

Hankaluutta aiheuttaa myös se, että seurakunnat on iso yksikkö, jotka eivät voi soveltaa arvonlisäverolakia täysin suoraan niin kuin se lakiin on kirjoitettu. Seurakunnat joutuvat siis soveltamaan lakia ja silloin siihen pitäisi perehtyä tarkemmin. Töitä on Virtasen mukaan kuitenkin sen verran paljon, ettei asiaan välttämättä voi panostaa niin paljon kuin itse haluaisi.

Savonlinna-Säämingin seurakunnan talousjohtaja kertoi, että hän on kuitenkin tutustunut arvonlisäverotuksessa tarkistumenettelyyn ja tarkistusvastuuseen silloin, kun Korkein Hallinto-oikeus antoi päätöksensä siitä, että seurakuntien kiinteistötoimi ei kuulu arvonlisäveron piiriin. Silloin seurakunta haki maksettuja arvonlisäveroja takaisin ja sai niitä useamman kymmentuhannen euron verran. Siltä osin arvonlisäverotus on tuttua toimintaa.

Savonlinna-Säämingin seurakunnasta kerrottiin, että heillä ei oikeastaan ole ollut tietoa siitä, miten vähennysten tarkistamisessa ja tarkistettavan veron laskemisessa menettellään. Talousjohtaja arveli kuitenkin, ettei sen kovin vaikeakaan pitäisi olla. He esittävät verottajalle jotakin ja verottaja lopulta päättää mitä se niistä hyväksyy. Virtanen kertoi, että hänellä on sellainen käsitys, jonka mukaan seurakunnat kokonaisuudessaan maksavat enemmän arvonlisäveroja, kuin niiden ehkä pitäisi maksaa. Hän arveli, että verottaja on ollut tyytyväinen seurakuntien toimintaan.

Savonlinna-Säämingin seurakunnassa aiotaan oikaista näitä veroja, mutta prosessi on siinä vielä aluillaan. Haastateltava laski nopeasti, että 3 miljoonasta eurosta 5 % on 150 000 euroa, josta he voisivat tehdä arvonlisäverovähennyksiä. Arvonlisäveron vähennettävä summa tuolloin olisi $150\,000 \text{ euroa} \times 0,22$ (22 % alv:tä) eli 33 000 euroa. Se vastaa yhden ihmisen vuoden palkkaa.

Seurakunnan laskelmakaava, jonka mukaan vähennyksiä tehdään, on kolmen vuoden takainen. He eivät ole tarkistaneet sitä, vaan luottavat siihen niin kauan, kunnes toiminta seurakunnassa muuttuu erilaiseksi kuin mitä se nyt on. Lopuksi Virtanen kertoi vielä, että toimistohenkilökunta lähtisi mielellään sellaiseen arvonlisäverokoulutukseen mukaan, joka olisi suoraan tehty seurakuntia varten. Hänen mielestään markkinoilta vielä sellainen koulutus puuttuu.

9.2 Mikkelin seurakuntayhtymä

Haastattelin Mikkelin seurakuntayhtymän taluspäällikköä Matti Karjalaista tiistaina 31.3.2009. Karjalainen kertoi, että viimeisin kiinteistöinvestointi heillä on ollut Savilahdenkatu 18 peruskorjaus, joka oli iso investointi. Kokonaisuudessaan se maksoi 2,4

miljoonaa euroa ja sen kustannukset muodostuivat kaikista siihen liittyvistä pääurakasta ja osaurakoista. Niihin kaikkiin sisältyi arvonlisäveroa.

Taluspäällikkö kertoi, että he eivät ole saaneet avustuksia tähän investointiin, vaan se on tehty omalla rahoituksella. Rahoitus on koostunut osin metsätuloista ja lainasta. Lainaa Seurakuntayhtymä otti kaiken kaikkiaan 2 miljoonaa euroa. Rakennus on seurakuntayhtymän suorassa omistuksessa oleva asuin-liikekiinteistö, joka ei siis ole asunto-osakeyhtiö, eikä kiinteistöosakeyhtiö. Toisin sanoen, osa huoneistoista on asuinhuoneistoja ja osa liikehuoneistoja. Arvonlisäverollinen toiminta koskee tässä tapauksessa pelkästään liiketiloja ja niiden vuokrausta.

Mikkelin seurakuntayhtymä on tehnyt arvonlisäverovähennyksiä investoinneistaan. Karjalainen kertoi, että Savilahdenkatu 18 kohdalla laskentaperusteena on käytetty liikehuoneistojen osuutta, pinta-alaosuutta ja sitten toisaalta myös liikehuoneistojen vuokrien osuutta kokonaisvuokratuotoista.

Haastattelun aikoihin investoinnin valmistumisesta oli kulunut aikaa jo puolitoista vuotta ja arvonlisäverovähennyksiin liittyvä tarkistuskausi oli jo tuolloin meneillään. Taluspäällikkö kertoi, että he ovat tarkistaneet joka vuosi tilinpäätöksen yhteydessä onko arvonlisäverovähennyksiin liittyvä jako ollut kohdallaan. Tarkistusmenettelyssä he ovat käyttäneet samaa laskentakaavaa ja muutoksia ei ole tullut. Heidän ei ole tarvinnut tehdä verojen oikaisumenettelyä tämän kiinteistön kohdalla.

9.2.1 Muut kiinteistöinvestoinnit

Susiniemen leirikeskuksen kohdalla seurakuntayhtymä on kuitenkin tehnyt verojen oikaisumenettelyjä. Arvonlisäverollisen toiminnan osuus oli laskettu pienemmäksi kuin mitä se todellisuudessa oli ollut. Laskelmat tästä on tehty toisella kaavalla kuin Savilahdenkatu 18 kiinteistön kohdalla. Laskelma ei Karjalaisen mukaan perustu pinta-alaan, vaan kokonaiskäyttövolyymiin ja käyttöpäiviin. Tämän perusteella laskelmat osoittivat, että seurakuntayhtymältä oli jäänyt vähennyksiä käyttämättä. He saivat tehdä lisävähennyksiä siltä osin.

Käyttöpäivien mukaan laskettaessa seurakuntayhtymä on laskenut vuoden jokaisen päivän kohdalta päivät, joissa on ollut arvonlisäverollista toimintaa ja päivät, joiden kohdalla toiminta on ollut arvonlisäverotonta. Taluspäällikkö kertoi, että he laskevat arvonlisäverollisen toiminnan ajallisen osuuden suhteessa kokonaiskäyttöön. Hän kertoi myös, että tällaisen tarkistuslaskelman tekeminen on ollut työläämpää. Taluspäällikkö arvioi, että Susiniemen leirikeskuksessa arvonlisäverollista toimintaa olisi noin 10 %:a kokonaistuotannosta. Se muodostuu majoitustoiminnasta, ruokapalvelutuotannosta ja tilavuokrasta. Ne kaikki on mahdollista ostaa erikseen.

Taluspäällikkö kertoi, että he tiesivät faktana sen, kuinka paljon heillä on ollut arvonlisäverollisen toiminnan laskutus sen vuoden ajalta. He myös tiesivät kuinka suuri osuus arvonlisäverovähennykseen kelpaavia ostoja tähän toimintaan on kohdistunut. Samassa suhteessa kuin myydyin palvelun osuus on kokonaispalvelusta, niin samassa suhteessa he ovat saaneet vähentää siitä arvonlisäveroakin. Oikaisumenettely tehdään Karjalaisen mukaan tilinpäätöksen jälkeen, kun kokonaisuus siltä kaudelta on selvillä. Karjalaisen mukaan oikaisua tehdessä arvonlisäverovähennysprosessi voi tuntua hie- man työläämmältä, kuin mitä se muutoin on.

Rantakylän seurakuntatalossa on tehty keittiön peruskorjaus, jossa on myös arvonlisäverollista toimintaa. Karjalainen kertoi, että Rantakylän seurakuntatalon arvonlisäverovähennykset on laskettu samalla periaatteella kuin Susiniemen leirikeskuksenkin kohdalla.

Rantakylän seurakuntatalossa arvonlisäverollista toimintaa on esimerkiksi pitopalvelu- toiminta. Taluspäällikön mukaan pitopalvelu tuottaa pitopalvelutoimintaa esimerkiksi muistotilaisuuksia varten. Pitopalvelun tarvitsemaa keittiön käyttöä verrataan keittiön kokonaiskäyttöön ja samassa suhteessa voidaan vähentää arvonlisävero investoinneista. Pitopalvelutoimintaan kuuluu tilojen vuokrausta, keittiön käyttöä, ruoka ja emännät. Ne kaikki otetaan laskutuksessa huomioon.

Seurakuntayhtymä on tehnyt myös Lähemäen seurakuntataloon tilamuutoksia. Karjalaisen mukaan kyseisissä tiloissa oli aikaisemmin arvonlisäverollista toimintaa, mutta tilamuutosten jälkeen tilat on muutettu omaan käyttöön ja tämän vuoksi heiltä poistui arvonlisäveron vähennysoikeus.

9.2.2 Arvonlisäverotuksen laskenta

Mikkelin seurakunnassa on kehitelty järjestelmää, joka helpottaisi arvonlisäverovähennysten laskemista. Heidän suurin arvonlisäverollinen toimintansa tulee keittiötuo-
tannosta, jossa on tänä vuonna otettu käyttöön tunnistelaskenta. Keittiöpalvelu tuottaa paljon sisäistä palvelua seurakuntatyölle, joka on arvonlisäverotonta palvelua. Tästä esimerkkinä mainittakoon kirkkokahvit.

Ulospäin myytävää palvelua tuotetaan esimerkiksi muistotilaisuustapahtumiin. Tästä syystä jokaiselle keittiöstä myytävälle palvelulle on otettu tiliointiä varten käyttöön oma tunnisteensa. Tunnisteen avulla erotellaan valmiiksi toimintaan kohdistuvista ostoista se osuus, joka saadaan sitten vähentää. Se helpottaa huomattavasti arvonlisäverolaskentaa, kun tiedot tulevat automaattisesti. Laskentaan tulee tällä tavoin enemmän tarkkuutta ja ne kohdistuvat oikein vähennyksiin.

Seurakunta on myynyt metsää saadakseen rahaa kiinteistöinvestointeihinsa. Talouspäälliköltä sain selville, että metsätalous on kokonaisuudessaan arvonlisäverollista toimintaa. Metsän myynnistä saadut tulot ja kiinteistöinvestoinneista tehdyt vähennykset eivät vaikuttaneet toisiinsa. Metsäverotuksen puolella arvonlisäverotilitykset tulevat suoraan puukauppojen yhteydessä ja toisaalta sitten metsäpalvelujen ostoista tulee vähennettäviä arvonlisäveroja, joita kohdistetaan toisiinsa. Tämän perusteella se ei vaikuta sillä tavalla muuhun toimintaan.

Karjalainen kertoi vielä, että tämä aihe on mielenkiintoinen. Hänen mielestään arvonlisäveron käsittely helpottui viimeisten muutosten myötä, koska oma kiinteistöpalvelu on todettu arvonlisäveroista vapaaksi. Aikaisemmin he ovat joutuneet maksamaan arvonlisäveroa omista kiinteistöpalveluiden tuotannostaan, jota seurakunta on tuottanut omia tarpeitaan varten. Se aiheutti valituksia, joiden kautta on todettu, että nämä palvelut kuuluvat perusseurakuntatyöhön, eikä niistä silloin kuulu maksaa arvonlisäveroa. Tämä päätös on helpottanut huomattavasti arvonlisäveron käsittelyä ja tämän vuoksi arvonlisäveron käsittely on paljon selkeämpää nykyisin.

9.2.3 Koulutus

Mikkelin seurakuntayhtymän talouspäällikkö muistutti kuitenkin arvonlisäverotuksen olevan sellainen aihe, jonka käsittelyyn heidän kirjanpidon ihmisiä pitäisi kouluttaa tasaisin väliajoin. Arvonlisäverotuksessa muuttuu hänen mukaansa aina joitakin pieniä asioita, joita ei ehkä osata käyttää oikein tai ottaa hyödyksi. Hän mietti myös sitä, ovatko he osanneet ottaa huomioon kaikki arvonlisäverolliset toiminnot. Joku toiminta voi heidän näkökulmastaan vaikuttaa arvonlisäverottomalta toiminnalta, vaikka se saattaisi hyvinkin olla arvonlisäverollista toimintaa.

Karjalainen kertoi, että monet tahot järjestävät yleistä arvonlisäverokoulutusta, mutta arvonlisäverotuksen osuus seurakunnan toiminnasta on sen verran pientä, että hänen mielestään on turhauttavaa laittaa kirjanpitäjiä istumaan yritysverotusta käsittelevään koulutukseen, josta suurin osa menee täysin hukkaan. Karjalainen kertoi, että Kirkkohallitus järjestää jonkin verran kohdennettua koulutusta seurakunnille määrätyn väliajoin.

Myös Mikkelin seurakuntayhtymän oma tilintarkastusyhteisö on järjestänyt koulutusta määrätyn väliajoin, mutta ei kuitenkaan ihan joka vuosi. Koulutuksessa on silloin joku arvonlisäveron asiantuntija luennoimassa. Ne ovat hänen mukaansa olleet hyödyllisiä, koska siinä saa mahdollisuuden suoraan vuorovaikutukseen asiantuntijan kanssa. Tällöin he voivat käydä lävitse oikeita tilanteita arvonlisäverotuksesta ja saavat tietää miten seurakunnan arvonlisäverot pitäisi oikeasti laskea. Karjalaisen mielestä seurakunnille kohdennettua arvonlisäverokoulutusta voisi olla tarjolla enemmänkin.

9.3 Lahden seurakuntayhtymä

Lahden seurakuntayhtymän haastattelu oli tiistaina 7.4.2009 ja haastateltavana oli pääkirjanpitäjä Kristiina Lausala. Ensimmäisenä aiheena haastattelussa käsitelimme kiinteistöinvestointeja ja niihin liittyviä kustannuksia sekä arvonlisäverovähennyksiä.

Kristiina Lausala kertoi, että heillä on valmistunut 31.5.2005 Upilan leirikeskukseen majoitusrakennus, jonka kokonaiskustannus on vajaa miljoona euroa.

He ovat tehneet siitä arvonlisäverovähennykset aina kunkin vuoden käytön suhteessa vanhojen säännösten mukaan. He eivät ole kuitenkaan tehneet siitä viiden vuoden seuranta viime vuoden vaihteessa. Tämä johtuu siitä, että he eivät vielä tiedä miten heidän tulisi sitä hakea. Lahden seurakuntayhtymä saa Lausalan mukaan apua tähän hakemiseen valvontatilintarkastajiltaan.

Käytännössä ongelmana on se, että vieraskäytössä prosentti muuttuu joka vuosi. Rakennusvuosina vieraskäyttö on ollut vähäisempää kuin normaalivuosina, koska rakennusta ole pystytty täysimääräisesti käyttämään rakentamisen aikana. Heidän laskujensa mukaan rakennuksen ollessa normaalikäytössä vähennykset olisivat olleet suuremmat, kuin mitä he ovat silloin vähentäneet.

Koko leirikeskuksessa on Lausalan mukaan sekä arvonlisäverotonta että arvonlisäverollista toimintaa. Se toimii varhaisnuorten leirikeskuksena, jolloin sen oman käytön osuus on suhteellisen suurta. Ensimmäiset rakentamiseen liittyvät kulut ovat vuodelta 2002, jotka ovat olleet vielä suunnitteluvuosia. Vieraskäyttö oli 13 % vuosina 2002 ja 2003. Vuoden 2004 aikana, joka oli rakentamisvuotta, vieraskäyttö oli ainoastaan 3 %. Vuonna 2005, jolloin rakennus valmistui, vieraskäyttö oli 7 %. Lahden seurakuntayhtymässä majoitusrakennuksen vieraskäyttö on lisääntynyt sen valmistumisen jälkeen, kun koko leirikeskusta on voitu jälleen täysimääräisesti käyttää.

Majoituspalvelu on Lahden seurakuntayhtymässä useimmiten täysihoitoa. Upilan leirikeskuksessa ei oikeastaan ole pelkkää tilojen vuokrausta. Korkeintaan jossakin toimintapäivässä tai vastaavassa, he voivat ottaa pelkkää vuokraakin. Useimmiten ne ovat sellaisia päivätapahtumia, joissa on pelkät ruoat tai niihin voi kuulua myös yöpyminen.

9.3.1 Arvonlisäveron laskeminen

Kristiina Lausala laskee arvonlisäveron määrän euroissa joka vuosi aina tilinpäätöksen jälkeen. Hän laskee sekä vieraan käytön että oman käytön määrät. Oman käytön määrästä suurin osa kulkee sisäisten tilien kautta. Omaa käyttöä laskutetaan kuitenkin myös ulkoisena laskutuksena, mikäli maksajana on jokin muu taho, mutta käyttö on

kuitenkin seurakunnan ja maksajan yhteistä käyttöä. Tällöin käytön katsotaan olevan omaa käyttöä, vaikka se ei sisäisten tilien kautta kuljekaakaan.

Ulkoisessa käytössä Lausala erottelee sen, mikä todellisuudessa on ulkoista käyttöä ja sen, mikä on omaa käyttöä. Ulkoista käyttöä ovat pelkät tilavuokrat, ateriapalvelut ja muut tällaiset toiminnat. Siitä hän sitten laskee prosentit, jota Lahden seurakuntayhtymä käyttää seuraavana vuonna vähennysten perusteena. Investointien kohdalla, tilinpäätöksen yhteydessä, prosenttiosuutta sitten korjataan toteutuneen vuoden mukaiseksi.

Keskusteltaessa tarkistusmenettelystä ja tarkistusvastuusta Kristiina Lausalan kanssa, hän arveli, että seurakunnan kohdalla on omat vaikeutensa tässä asiassa. Vaikeuksia on nimenomaan sen takia, että käyttöprosentti muuttuu joka vuosi. Ongelmanana hänen mukaansa on myös se, että peruskorjauksen aikana rakennusta ei välttämättä pystytä käyttämään lainkaan ja se vääristää prosenttiosuutta. Heidän seurakunnassaan on vielä mietinnässä se, mitä kaikkea prosenttiosuuteen voidaan laskea mukaan, jotta se saadaan mahdollisimman oikeaksi.

Verojen oikaisumenettelystä Lausala kertoi, että heidän olisi pitänyt toteuttaa se ensimmäisen kerran viime vuodenvaihteessa. Koska muutoksen hakeminen ei olisi koskenut pelkästään viime vuotta, vaan sitä olisi pitänyt hakea valmistumisajankohdasta lähtien, on hakeminen heillä vielä tämän vuoksi avoinna. He eivät tehneet sitä joulukuun ilmoitukseen laskennallisesti itse, vaan he tekevät siitä aivan oman erillisen hakemuksen.

9.3.2 Muut kiinteistöinvestoinnit sekä kommentit koulutuksista

Lahden seurakuntayhtymässä on tehty saunan korjaus Siikaniemen leirikeskukseen. Tämä remontti ei Lausalan mukaan ole kuitenkaan kovin paljon vähentänyt Siikaniemen leirikeskuksen käyttöä, eikä sulkenut tilojen käyttöä. Siikaniemessä on tehty myös putkistoremonttia ja hankittu uudet keittiökoneet. Putkistoremontin laajuudesta Kristiina Lausalalla ei ollut tietoa, mutta leirikeskus on kuitenkin ollut koko ajan käytössä. Keittiökoneet puolestaan ovat tulleet hänen mukaansa päärakennukseen. Vieraskäyttö Siikaniemessä on aina ollut vähän yli 30 % ja se liikkuu samoissa lukemissa

vuodesta toiseen. Myös Siikaniemen leirikeskuksen kohdalla Lausala kertoi arvonlisäverovähennysten hakemisen olevan vielä kesken.

Lausala kertoi, että arvonlisäverotukseen liittyvää tietoa saa riittävästi, kun vain tietää, mistä sitä voi kysyä. Koulutuksesta keskusteltaessa haastateltava kertoi, että viime joulukuussa heille oli järjestetty koulutus, missä he kävivät läpi nimenomaan Lahden seurakuntayhtymän arvonlisäverotusasioita. Koulutus oli tilintarkastusyhtiön toimesta järjestettyä koulutusta ja se liittyi seurakuntayhtymän omaan tilintarkastukseen, joka heille tehdään vuosittain.

Kristiina Lausala on kertomansa mukaan tehnyt tätä työtä sen verran kauan, että osaa etsiä vastauksia epäselviin asioihin itse. Kirkkohallituksella on hänen mielestään aika hyvät ohjeet, mutta sellaiselle henkilölle, joka tulee seurakuntaan esimerkiksi yritysmaailmasta, voi olla tarvetta koulutukselle. Hän arveli, että pienemmissä seurakunnissa ei varmasti tule näin paljon kaikenlaista erilaista asiaa. Hän mietti myös sitä, onko yleiskoulutuksesta puolestaan hyötyä sellaisille henkilöille, jotka ovat vuosia tehneet tätä työtä.

9.4 Kuopion seurakuntayhtymä

Kuopion seurakuntayhtymästä haastattelin tiistaina 14.4.2009 hallintojohtaja Timo Korhosta. Aloimme keskustella kiinteistöinvestoinneista ja niihin liittyvistä kustannuksista. Hän kertoi, että kustannukset muodostuvat lähinnä urakkasummista, suunnittelusta jne. Hän kertoi jo heti alkuun, että he eivät ole tehneet Kuopion seurakuntayhtymässä arvonlisäverovähennyksiä näistä kiinteistöinvestoinneista. Syyksi tähän Timo Korhonen kertoi, että he eivät ole edes miettineet tätä asiaa ja se on vielä aivan ”lapsen kengissä” koko asia.

Rakennuksista Korhonen kertoi, että kirkkojen toiminta on arvonlisäverotonta. Seurakuntataloissa on sekä arvonlisäverollista että arvonlisäverotonta toimintaa. He ovat määritelleet suhteen siten, että noin 10 % toiminnasta on arvonlisäverollista ja 90 % on arvonlisäverotonta toimintaa. Se on hänen mukaansa tällainen yleinen arvio, koska suurin käyttäjä on tietysti oma toiminta. Oma toiminta on lähtökohtaisesti arvonlisäverotonta. Näitä ovat esimerkiksi hartaustilaisuuden pitäminen, päiväkerhon pitäminen,

nuorten illan pitäminen, diakoniapiirin kokoontuminen ja lähetyspiirin kokoontuminen.

Tämän lisäksi heillä on kuitenkin myös lyhytaikaista vuokraamista ulkopuolisille esimerkiksi muistotilaisuuteen. Niissä on määrätty vuokra, joka sisältää arvonlisäveron. Näitä vuokria he Kuopion seurakuntayhtymässä tarkkailevat ja tekevät arvonlisäverovähennykset siltä osin kuin vain voivat. Hallintojohtaja kertoi vielä, että heillä on arvonlisäverollista toimintaa myös leirikeskuksissa silloin, kun sitä myydään ulkopuolisille. Tähän ulkopuoliseen myyntiin kuuluu sekä majoitusta että ravitsemusta.

9.4.1 Kiinteistöhallintapalveluiden arvonlisäverotus

Timo Korhonen kertoi, että ei ole varmaan mahdollista tehdä arvonlisäverovähennyksiä tulevaisuudessa. Heidän vain pitäisi lähteä selvittämään asiaa perusteista asti, jotta tietäisivät miten se tehdään. Hän arveli, että se alkaa muodostua siten, että rakennuskustannuksissa lasketaan suhteet arvonlisäverottomalle ja arvonlisäverolliselle osuudelle. Tässä asiassa suurin kysymys, jonka kanssa he ovat olleet tekemisissä viimeisen 10 vuoden ajan, on kiinteistöhallintapalveluiden omaan käyttöön ottamisesta maksettava arvonlisävero. Siitä on Korhosen mukaan tullut Korkeimman hallinto-oikeuden päätös, että arvonlisäveroa on laittomasti peritty.

Siinä vaiheessa kun palvelut tulivat arvonlisäverollisiksi, katsottiin, että samasta palvelusta, jonka seurakunta voi ostaa jostain muualta tai jotka heidän omat työntekijät tekevät, pitää maksaa arvonlisäveroa. Tämä perustui neutraliteettiperiaatteisiin, jotka Korhonen arveli olevan ilmeisen merkittäviä arvonlisäverotuksessa. Kuopion seurakuntayhtymäkin maksoi kiinteistöhenkilökunnan palkoista arvonlisäveroa, kunnes Korhosen mukaan Helsingin seurakuntayhtymä oli se taho, joka palkkasi asiantuntijan selvittämään tätä asiaa ja tekivät myös valituksia tästä asiasta. Korkein hallinto-oikeus antoi sitten päätöksen, jossa seurakunnille palautettiin merkittävä määrä näistä maksettuja arvonlisäveroja.

Summat, joita seurakunnille palautettiin, ovat Korhosen mukaan merkittäviä. Kyse oli miljoonista, koska niitä palautettiin takautuvasti. Häneltä saamieni tietojen mukaansa verotus vanhenee viidessä vuodessa. Kuopion seurakuntayhtymäkin sai palautuksia,

joita heille tuli noin 700 000 euron verran. Korhonen muisteli, että Helsingin seurakuntayhtymäkin sai rahaa miljoonien edestä.

9.4.2 Ongelmat arvonnäverotuksessa

Haastateltava kertoi, että tämä aihe on alkanut kiinnostamaan häntä. Erityisesti häntä kiinnostaa, mitä he saivat vähentää arvonnäverotuksessa yhteisistä osakeyhtiöistä, joita heillä on valtion ja Kuopion kaupungin kanssa. Asia kiinnostaa häntä ja asialle voisi tehdä jotain, mutta ongelmana on ajan puute. Heillä on seurakuntayhtymässä ”kädet täynnä töitä”, eikä heillä tämän vuoksi ole oikein henkilökuntaa selvittelemään tätä asiaa. Korhonen kuitenkin arveli, että niin on varmaan monessa muussakin paikassa.

Hänen mukaansa tämä asia toisi lisätyötä, ennen kuin sen mieltää ja hahmottaa. Itselleen pitäisi selvittää, mistä siinä on kysymys ja mitä hyötyä ja haittaa siitä heille on. Pitäisi siis tehdä tällainen kustannus-hyöty – analyysi, koska pääsääntöisesti seurakunnan toiminta on arvonnäverotonta toimintaa. Korhonen kertoi tämän olevan syynä siihen, ettei tule mieltäneeksi sitä, että tällä asialla olisi jotakin merkitystä.

Kuopion seurakuntayhtymällä kiinteistöjen ylläpitokustannukset ovat merkittäviä ja kun tilojen toiminnasta 10 % on arvonnäverollisessa käytössä. Haastateltavan mukaan kyseessä ovat merkittävät taloudelliset intressit. Hän sanoi, että kukaan ei ole kerennyt perehtyä asiaan ja arveli samalla, että tilannetta pitää nyt alkaa seurata.

Ongelmana hän koki myös sen, että tätä asiaa ei ole kovin hyvin ohjeistettu mistään. Selvittäminen aivan alusta asti on aika hankalaa. Yleensä tällaiset ohjeet tulevat Kirkkohallitukselta, mikä on järkevää pelkästään sen takia, että kaikissa seurakunnissa toimittaisiin samalla tavalla. Verotoimistolta he ovat saaneet määrättyjä asioita tietoonsa, mutta lähinnä silloin kun kyseessä on ollut palveluiden myynti.

9.4.3 Seurakuntien yhteistyöt ja niiden arvonnäverotus

Suurimpien seurakuntien ympärille on muotoutunut aika paljon yhteistyötä esimerkiksi tietohallinnon suhteen, nykyään myös taloushallinnon ja henkilöstöhallinnon suh-

teen. Kuopion seurakuntayhtymässä on järjestetty atk-töitä ja tietohallinnon töitä sillä tavalla, että Kuopio hoitaa tällä hetkellä noin 20 muun seurakunnan tietohallinnon tukihommat. Se on suuri yhteistyö, joka laajeene vielä muutosten myötä. Ilmeisesti se tulee laajenemaan vielä koko Hiippakunnan laajuiseksi eli siihen tulee mukaan Pohjois-Karjala, Kainuu, Pohjois-Savo, osa Etelä-Savoakin ja ilmeisesti vielä pieni osa Keski-Suomeakin. Hiippakuntarajat eivät mene lääninrajojen eivätkä maakuntarajojen mukaan.

He ovat hakeneet verottajalta ennakkopäätöstä siitä, onko tämän kaltainen toiminta arvonlisäverollista toimintaa. He ovat saaneet suullisen tiedon siitä, ettei kyseessä ole arvonlisäverollinen toiminta, koska kustannuksia ei jaeta tehdyn työn suhteessa, vaan seurakunnan jäsenmäärän suhteessa. Siihen samaan sisältyy tietysti se, että Kuopion seurakuntayhtymä on hankkinut palvelimia ja yhteistyökumppanit maksavat siitä heille.

Kuopion seurakuntayhtymä toisin sanoen hankkii kaluston, ohjelmat ja henkilökunnan. Kuopion seurakuntayhtymän tiettyjen työntekijöiden työpanoksesta määrätty osa menee näiden yhteistyöseurakuntien hyväksi. He tekevät näiden seurakuntien töitä, mutta kustannuksia ei jaeta tehtyjen työtuntien mukaan, vaan se jakautuu näiden seurakuntien jäsenmäärien mukaisessa suhteessa. Tällöin sen ei ole katsottu olevan palvelun myyntiä, vaan se on kustannusten jakamista, joka on arvonlisäverotonta.

Kuopion seurakuntayhtymä myy toisaalta myös esimerkiksi kirjanpidon-, taloushallinnon tai palkanlaskennan palveluita suoraan palveluina ympäristöseurakunnille. Niistä maksetaan ihan normaalisti arvonlisäveroa. Timo Korhonen arveli, että tällaista yhteistyötä on muuallakin. Hän kertoi myös, että ilmeisesti vuonna 2011 koko maassa kaikki seurakunnat menevät muutaman tällaisen it-keskuksen alle. Sitä ollaan valmistelemasa. Muutoksia on siis tulossa.

Haastattelun lopuksi Korhonen arveli, että ongelmana arvonlisäveroasioissa on varmaan myös se, ettei siinä ole mitään yhtenäistä käytäntöä koko valtakunnassa. Verovirastot määrittelevät omat käytäntönsä kukin omilla alueillaan. Hän kertoi myös, että kokonaisuuden kannalta tämä arvonlisäveroasia on kuitenkin aika pieni asia. Häntä

alkoi kuitenkin tämä asia kiinnostaa ja hänellä on myös aikomusta ottaa näistä asioista selvyyttä.

10 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä osassa kerron johtopäätökset haastattelujen tuloksista. Tarkoituksena on tehdä selkeä yhteenveto tärkeimmistä asioista, jotka nousivat esiin haastattelujen aikana. Kerron myös oman mielipiteeni haastattelun tuloksista ja annan parannusehdotuksia mahdollisiin ongelma-kohtiin. Tämän puolestaan on tarkoitus auttaa seurakuntia parantamaan toimintaansa rakennuspalveluiden arvonlisäverotuksen soveltamisen suhteen.

Tulokset seurakunnan arvonlisäveron soveltamisesta ovat yllättäneet minut ristiriitaisuudellaan. Haastatteluista kävi selvästi ilmi se, että arvonlisäverotukseen liittyvät asiat ovat monessakin suhteessa vielä epäselviä seurakunnille. Osa haastateltavista seurakunnista on kuitenkin ottanut näistä asioista selvää muita seurakuntia paremmin.

Ongelmia arvonlisäverotuksessa on monenlaisia, joista suurimmat ovat ajan ja tiedon puute. Seurakunnan työntekijöillä on paljon muita töitä, jolloin aikaa ei tahdo jäädä arvonlisäverotuksen perehtymiseen. Osa heistä on kokenut tiedon löytämisen hankalaksi, sillä arvonlisäverolakia ei voi seurakunnissa suoraan soveltaa. Toisille arvonlisäverolain soveltaminen puolestaan on helpompaa.

Huolestuttavaa tutkimuksen tuloksissa on se, että arvonlisäverolain soveltamisessa ei tunnu olevan lainkaan yhtenäistä käytäntöä seurakuntien välillä, vaan jokainen seurakunta soveltaa lakia parhaalla mahdollisella tavallaan. Lain tulkinnassa on vielä paljon epäselvyyksiä, joihin he kaipasivat selvää ohjeistusta. Yhtenäiset ja kattavat ohjeet olisivat varmasti tervetulleet jokaiselle seurakunnalle.

Haastatteluista kävi ilmi myös se, että seurakunnissa kaivattiin kohdennettua koulutusta seurakuntien arvonlisäverotukseen liittyen. Yleiset arvonlisäverotukseen liittyvät koulutukset koettiin turhiksi, sillä niistä saatava tieto koskee enemmän yritysmaailmaa kuin seurakuntia. Jotkut seurakunnat ovat ratkaisseet asian siten, että tilintarkastusyhdistiö pitää kohdennetun koulutuksen heidän seurakunnalleen.

Kiinnostusta arvonlisäverotusta kohtaan tuntui seurakunnissa olevan. Työntekijöillä on halua tietää asioista paljon nykyistä enemmän, mitä pidin tärkeänä ja hyvänä asiana seurakuntien itsensä kannalta. Tietysti arvonlisäverotus kuuluu haastateltavien henkilöiden työnkuvaan, mutta kiinnostus asiaa kohtaan on silti tärkeää, jotta asioista jaksaa ottaa selvää ja omaksua ne.

Haastattelujen aikana sain sellaisen mielikuvan, että seurakunnissa on tehty ja tehdään edelleen paljon suuria kiinteistöinvestointeja. Arvonlisäverotuksen oikea soveltaminen on mielestäni seurakuntien kannalta tärkeää siksi, että heille kuuluvat arvonlisäverovähennykset tulisivat tehtyä. Ilman riittävää tietoa ne saattavat jäädä kokonaan tekemättä ja rahat niistä saamatta. Kyse on kuitenkin suurista summista rahaa, joita seurakunnat varmasti tarvitsevat toimintansa ylläpitämiseen.

Tutkimuksen tulosten perusteella ehdotan, että Kirkkohallitus selvittäisi seurakuntien arvonlisäverotusta lisää ja tekisi selvitystensä perusteella yhtenäiset ohjeet arvonlisäveron soveltamisesta kaikille Suomen evankelis-luterilaisille seurakunnille. Tämä auttaisi varmasti seurakuntien työntekijöitä soveltamaan arvonlisäverolakia ja tekemään heille kuuluvat arvonlisäverovähennykset. Ohjeistuksessa olisi hyvä myös olla esimerkkitapauksia erilaisista tilanteista, joita arvonlisäverolakia sovellettaessa voi tulla esiin.

Yhtenäiset ohjeet takaisivat sen, että kaikki seurakunnat soveltaisivat arvonlisäverolakia samalla tavalla ja kaikki siihen liittyvät oleelliset asiat tulisivat seurakunnissa otettua huomioon. Ilman tällaista ohjeistusta seurakunnan talouhallinnon työntekijät joutuvat selvittämään kaikki nämä asiat itse ja se puolestaan vie runsaasti työaika. Yhtenäinen ohjeistus siis säästäisi työaika, jonka työntekijät voivat käyttää arvonlisäverotuksen soveltamiseen ohjeistuksen mukaisesti, sekä muihin työtehtäviinsä, joita seurakunnassa riittää runsain mitoin.

Yhtenäiset ohjeet arvonlisäverolain soveltamisesta ei kuitenkaan yksin riitä, vaan sen lisäksi olisi pidettävä huoli siitä, että seurakuntien työntekijöille järjestettäisiin riittävästi siihen liittyvää kohdennettua koulutusta. Tulosten perusteella näyttäisi siltä, että tällaista koulutusta ei ole seurakunnille olemassa tai sitten järjestettävistä koulutuksis-

ta ei ole saatu riittävästi tietoa. Mielestäni Kirkkohallitus olisi paras taho järjestämään tällaista kohdennettua koulutusta kaikille asiasta kiinnostuneille seurakunnille.

11 PÄÄTÄNTÖ

Aloin tekemään tätä opinnäytetyötä viime vuoden syksyllä. Tehtyäni toimeksiantosopimuksen ja sovittuani opinnäytetyön aiheesta Kirkkohallituksen edustajan kanssa, aloin keräämään teoriaosuuteen aineistoa. Tutustumalla arvonlisäverotukseen liittyviin aineistoihin, sain paremman käsityksen siitä, mitä olen tutkimassa ja mitä kaikkea tietoa tutkimuksen aiheestani tarvitsen tietää.

Tehtyäni teoriaosuutta tähän opinnäytetyöhön useamman sivun verran, aloin etsimään aiheesta kiinnostuneita seurakuntia mukaan itse tutkimukseen. Päätin tehdä tutkimuksen haastattelemalla, koska se oli aiheen monimuotoisuuden vuoksi järkevin tapa tutkia aihetta. Päätin yhdessä opinnäytetyön toimeksiantajan edustajan kanssa, että neljän seurakunnan haastattelu on riittävä tutkimuksen luotettavuuden saamiseksi. Useamman seurakunnan haastattelu olisi ollut aivan liian työlästä tehdä yksin.

Etsin haastatteluun sellaisia seurakuntia, jotka ovat arvonlisäverovelvollisia ja jotka ovat tehneet kiinteistöinvestointeja vuoden 2004 jälkeen. Koska maksoin kaikki opinnäytetyöhön liittyvät kustannukset itse, kuten matkakulut, kysyin tutkimukseen mukaan lähellä asuinseutuani olevia seurakuntia. Haastateltavien seurakuntien piti kuitenkin olla riittävän suuria, jotta sain haastatteluista mahdollisimman suuren hyödyn irti. Tämän takia kysyin tutkimukseen mukaan vain kaupunkiseurakuntia.

Lähetin sähköpostin kautta kaikille haastateltaville seurakunnille ennakkokyselylomakkeen, jolla pyrin saamaan perustietoa haastateltavista seurakunnista. Sain seurakunnilta vastaukset ennakkokyselylomakkeeseen ennen heidän haastatteluaan. Vastauksista saamani tietojen perusteella, minun oli helpompi lähteä tekemään itse haastattelua kyseisiin seurakuntiin.

Haastattelut kestivät puolesta tunnista tuntiin, paikasta riippuen. Olin lähettänyt sähköpostitse ennen haastatteluja jokaiseen seurakuntaan haastattelurungon. Haastattelu-

rungon avulla keskustelin haastateltavan kanssa tutkimuksen aiheesta ja sain tietooni juuri niitä asioita, joita halusinkin. Varsinaisia kysymyksiä en tehnyt, vaan keskustelimme vapaasti tutkimuksen aiheesta. Tämä siksi, että aiheen monimuotoisuuden ja seurakuntien erilaisuuden takia, olisi ollut mahdotonta tehdä kaikille haastateltaville samat kysymykset aiheeseen liittyen. Vapaamuotoinen keskustelu sen sijaan oli paljon parempi vaihtoehto tutkimusta ajatellen.

Kävin haastattelemassa seurakuntia keväällä, jonka jälkeen aloin purkamaan niistä saatua materiaalia. Olin nauhoittanut kaikki haastattelut ja lähdin purkamaan niitä kirjoittamalla ne sanasta sanaan tietokoneelleni. Tämän jälkeen kirjoitin haastattelut luettavaan muotoon. Tämän syksyn aikana olen saanut kenttätöiden osuuden valmiiksi, täydentänyt teoriaosuutta ja viimeistellyt opinnäytetyötäni.

Tutkimuksen aihe oli kaiken kaikkiaan vaikea, mutta mielenkiintoinen. Se toi mukanaan paljon haasteita tämän tutkimuksen loppuun viemiseksi. Mielestäni onnistuin kuitenkin tässä hyvin, vaikka aiheen tuoreuden takia, tiedon hankkiminen tätä aihetta varten oli välillä hankalaakin. Uusista arvonlisäverotukseen liittyvistä muutoksista kun ei vielä ole ehditty paljon kirjoittaa. Toivon, että tästä tutkimuksesta on ollut hyötyä Kirkkohallitukselle ja kaikille Suomen evankelis-luterilaisille seurakunnille.

LÄHTEET

AVL = Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501, Luku 4, 28 §, 31 § ja 33 §, Luku 3, 21 § sekä luku 11, 119§ (23.11.2007/1061). WWW-dokumentti.

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>. Päivitetty 30.10.2009. Luettu 11.11.2009.

Halttunen, Matti, Pihlaja, Pirjo, Voipio, Risto 2008. Kirkkolainsäädäntö 2008. Kirkkolain, kirkkojärjestyksen ja kirkon vaalijärjestyksen kommentaari. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy. Luettu 19.3.2009.

Hirsjärvi, Sirkka, Hurme, Helena 2004. Tutkimushaastattelu – Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Yliopistopaino. Luettu 14.12.2008.

Jukkola, Juho, Järvenoja Markku, Kaari, Päivi, Romppainen Leena, Tannila, Eija, Tikkanen Tapio 2008. Kiinteistöverotuksen käsikirja. 5. uudistettu painos. Gummerus Kirjapaino Oy. Luettu 12.11.2009.

Kallio, Mika, Korpelainen Tuija, Nielsen Ari 2008 B. Kiinteistöjen arvonlisäverotus. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy. Luettu 8.3.2009.

Kallio, Mika, Nielsen, Ari, Ojala, Marko, Saukko, Petri, Säaskilahti, Juha 2008 A. Arvonlisäverotus 2008. Helsinki: Edita Prima Oy. Luettu 28.11.2008.

Kansikas, Juha 2003. Kvantitatiivisesta tutkimuksesta 3.10.2003. Jyväskylän yliopisto. Taloustieteiden tiedekunta. PowerPoint-Verkojulkaisu. Luentomateriaali. www.jyu.fi/economics/ecampus/documents/kansikas_kvantitatiivinen_021003.ppt -. Ei päivitystietoa. Luettu 29.11.2008.

KHO = Korkein hallinto-oikeus 23.12.2004/3364, KHO:2004:119. WWW-dokumentti. <http://www.kho.fi/paatokset/29282.htm>. Ei päivitystietoa. Luettu 12.11.2009.

Kirkko Suomessa 2008. Suomen evankelis-luterilainen kirkko. Verkkosivut. http://evl.fi/evlfi_selko.nsf/sp?Open&cid=ContentA8022. Ei päivitystietoa. Luettu 28.11.2008.

Kirkkohallitus 2009. Suomen ev.lut. kirkko: Kirkkohallitus. Verkkosivut. <http://www.evl.fi/kkh/y/>. Ei päivitystietoa. Luettu 15.11.2009.

KL = Kirkkolaki 26.11.1993/1054, Luku 10, 1§ ja 2§. WWW-dokumentti. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931054>. Päivitetty 15.10.2009. Luettu 22.10.2009.

KL = Kirkkolaki 26.11.1993/1054, Luku 7, 1§ ja 2§. WWW-dokumentti. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931054>. Päivitetty 15.10.2009. Luettu 25.10.2009.

Metsämuuronen, Jari 2000. Laadullisen tutkimuksen perusteet. Metodologia –sarja 4. Viro: Jaabes OÜ. Luettu 13.12.2008.

Organisaatiokaavio 2008. Suomen ev.lut. kirkko: Kirkkohallitus. WWW-dokumentti. http://www.evl.fi/kkh/y/kkh_organisaatiokaavio.html. Päivitetty 10.1.2008. Luettu 15.11.2009.

Taloussanakirja 2006, Taloussanommat Oy. Verkkolehti. <http://www.taloussanommat.fi/porssi/sanakirja/kirjain/A/60>. Ei päivitystietoa. Luettu 28.11.2008.

Tuomi, Jouni & Sarajärvi, Anneli 2002. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Oppikirja. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy. Luettu 14.12.2008.

TVL = Tuloverolaki 30.12.1992/1535, Luku 3, 22§ ja 23§. WWW-dokumentti. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19921535>. Ei päivitystietoa. Luettu 28.11.2008.

Vehkaperä, Meri 2003. Laadullinen tutkimus. Jyväskylän yliopisto. Taloustieteiden tiedekunta. PowerPoint -verkkopublication. Luentomateriaali.

www.jyu.fi/economics/ecampus/documents/vehkaperä_laadullinen_021003.ppt - . Ei päivitystä. Luettu 30.11.2008.

Äärilä, Leena, Nyrhinen Ritva 2008. Arvonlisäveroitus käytännössä. 7. uudistettu painos. Juva: WS Bookwell Oy. Luettu 10.11.2009.

”MITEN RAKENNUSPALVELUIDEN ARVONLISÄVEROTUSTA SOVELLETAAN SUOMEN EVANKELIS-LUTERILAISISSA SEURAKUNNISSA?”

Tämä kyselylomake liittyy opinnäytetyöhön, jonka tekijänä toimii Jaana Hirvonen liiketalouden opiskelija Mikkelin ammattikorkeakoulusta. Opinnäytetyön toimeksiantajana toimii Kirkon keskushallinto, jolle opinnäytetyön tutkimustulokset luovutetaan. Tämä kyselylomake on ennakkokysely kaikille niille seurakunnille, jotka ovat mukana tässä kyseisessä tutkimuksessa. Tällä ennakkokyselyllä on tarkoitus saada etukäteen joitakin tietoja myöhempanä ajankohtana sovittuun haastatteluun suostuneista seurakunnista. Toivon saavani tämän kyselylomakkeen täytettynä takaisin viimeistään 23.3.2009 mennessä! Vastaukset annetaan suoraan tähän lomakkeeseen ja palautetaan takaisin sähköpostitse osoitteeseen: jaana.hirvonen@mail.mamk.fi.

- 1. Vastaaajan nimi ja työ-/virkanimike**
- 2. Vastaaajan työnkuva/tehtävät seurakunnassa**
- 3. Seurakunnan/seurakuntayhtymän nimi, kaikki siihen liittyneet seurakunnat ja liittymisvuodet.**
- 4. Sijainti (maakunta)**
- 5. Kirkkoon kuuluvien määrä seurakunnassa/seurakuntayhtymässä (prosenttiosuus ja lukumäärä tällä hetkellä)**
- 6. Hiippakunta, johon seurakunta/seurakuntayhtymä kuuluu**

- 7. Vuoden 2004 jälkeen valmistuneet kiinteistöinvestoinnit ja valmistumisajat**

- 8. Minkä vuoksi kiinteistöinvestointeja on tehty?** (esim. korjausremontin tarve, tilojen puute, muu syy, mikä? Mikäli seurakunnassa/seurakuntayhtymässä on tehty useampia isoja kiinteistöinvestointeja, niin valitse niistä vain yksi tai kaksi esimerkkiä, joista kerrot tarkemmin)

- 9. Mitkä tahot seurakunnassa/seurakuntayhtymässä päättävät kiinteistöinvestointien toteuttamisesta ja miten päätöksenteossa menetellään hallinnollisesti?**

- 10. Miltä kaikilta tahoilta olette saaneet tietoa ja neuvoja seurakuntien arvonlisäverotukseen liittyen?** (esim. verotoimisto, tilintarkastaja yms.)

- 11. Saako seurakuntanne/seurakuntayhtymänne mielestänne riittävästi tietoa arvonlisäverotuksesta näiltä edellä mainituilta tahoilta? Perustelut.**

KIITOS VASTAUKSISTANNE!

HAASTATTELURUNKO

Tämä haastattelurunko on tarkoitettu annettavaksi kaikille niille seurakunnille, jotka ovat mukana opinnäytetyöni haastatteluissa. Opinnäytetyöni aiheena on ”Miten rakennuspalveluiden arvonlisäverotusta sovelletaan Suomen evankelis-luterilaisissa seurakunnissa? Haastattelurungossa kerrotaan aihepiirit, joista keskustelemme haastateltavan kanssa sovittuna ajankohtana. Tarkkoja kysymyksiä ei siis anneta, vaan keskustelu etenee aihepiireittäin.

1. Kiinteistöinvestointi ja sen kustannukset, sekä kiinteistöinvestointiin sisältyvä vero.
2. Arvonlisäverollinen ja arvonlisäveroton toiminta kiinteistöissä.
3. Arvonlisäverovähennykset ja vähennettävän arvonlisäveron laskentaperusteet.
4. Tarkistusmenettely ja tarkistusvastuu.
5. Vähennysten tarkistaminen ja tarkistettavan veron laskeminen.
6. Verojen oikaisumenettelyt.
7. Vapaata keskustelua muista aiheeseen liittyvistä asioista.