

Saimaan ammattikorkeakoulu
Liiketalous Lappeenranta
Liiketalouden koulutusohjelma
Yritysten ja taloushallinnon juridiikan suuntautumisvaihtoehto

Taru Huuhilo

**KIINTEISTÖHALLINTAPALVELUJEN OMAN
KÄYTÖN ARVONLISÄVEROTUS
CASE:SAIMAAN AMMATTIKORKEAKOULU OY**

TIIVISTELMÄ

Taru Huuhilo

Kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäverotus- Case: Saimaan ammattikorkeakoulu Oy, 46 sivua

Saimaan ammattikorkeakoulu, Lappeenranta

Liiketalous, liiketalouden koulutusohjelma

Yritysten ja taloushallinnon juridiikan suuntautumisvaihtoehto

Opinnäytetyö 2011

Ohjaaja: lehtori Tarja Muikku

Opinnäytetyössä tutkittiin, voiko korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua KHO:2009:84 kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäverotuksesta soveltaa toimeksiantajaan ja onko toimeksiantaja tämän tapauksen nojalla velvollinen suorittamaan oman käytön arvonlisäveroa. Työ tehdään selvitystyönä ja toimeksiantajana on Saimaan ammattikorkeakoulu.

Työn teoriaosassa käsitellään ensin Suomen arvonlisäverojärjestelmää pääpiirteittäin ja erityisesti kiinteistöhallintapalveluja ja oman käytön käsitettä. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu oli pohjana opinnäytetyölle, ja sitä käsitellään myös teoriaosuudessa yksityiskohtaisesti. Empiriaosuudessa tutkitaan, voiko KHO:n tapauksen katsoa koskevan myös Saimaan ammattikorkeakoulua. Lopuksi työssä esitellään, miten muutoksenhaku tapahtuu ja mitä asioita tulee ottaa huomioon.

Opinnäytetyön pohjana on tapaus, jossa korkein hallinto-oikeus vapautti koulutuspalveluja tuottavan yhdistyksen kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäverotuksesta. Selvitystyössä on tarkoitus auttaa toimeksiantajaa päättämään, kannattaako sen lähteä hakemaan muutosta omaan arvonlisäveronsuorittamisvelvollisuuteensa. Korkeimman hallinto-oikeuden tapaus poikkeaa aikaisemmasta oikeuskäytännöstä ja toimintamallista, siksi sen ratkaisua ja perusteita tutkitaan tässä opinnäytetyössä.

Selvitystyön lopputuloksena näyttäisi siltä, että toimeksiantajalla on edellytyksiä hakea muutosta oman käytön arvonlisäverovelvollisuuteen. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua voidaan pääosin soveltaa toimeksiantajaan. Muutoksenhaku voi kuitenkin olla pitkä ja kalliskin prosessi, joten toimeksiantajan pitää arvioida, onko taloudellinen hyöty niin merkittävä, että prosessiin kannattaa ryhtyä.

Asiasanat: arvonlisäverotus, oma käyttö, kiinteistöhallintapalvelut, muutoksenhaku

ABSTRACT

Taru Huuhilo

Value Added Tax System and Production of Property Management Services for Own Consumption: Case Saimaa University of Applied Sciences, 46 pages

Saimaa University of Applied Sciences, Lappeenranta

Degree Programme in Business Administration

Specialization in Corporate and Financial Law

Bachelor's thesis 2011

Instructor: Lecturer Tarja Muikku

The purpose of the study was to find out if the verdict of the Supreme Administrative Court KHO: 84:2009 can be applied to the commissioner's situation. The Saimaa University of applied sciences is liable to pay value added tax for the production of property management services for own consumption. According to the verdict of the Supreme Administrative Court, another association that offered educational services was not liable to pay value added tax for such own consumption.

The theory part comprises an introduction to the Finnish value added tax system and looks more closely at the taxation of property management services. In the empirical part there is a study regarding the verdict by the Supreme Administrative Court. The empirical part also includes a description of the property management services in the Saimaa University of Applied Sciences and how to appeal a judgment.

The goal of this thesis was to help the commissioner to decide whether to make a tax appeal or not. The verdict of the Supreme Administrative Court changes the financial situation of the commissioner. The verdict also differs from the earlier practices within the case law system in Finland. That is why the cause of actions on verdict KHO: 84:2009 are under detailed study in this thesis.

The results of the study show that there are no major differences between the Saimaa University of Applied Sciences and the association in the above case KHO: 84:2009. The commissioner meets the requirements for making an appeal to the Tax Office.

Key words: Value added tax system, Own consumption, Property management services, Appeal a judgment

SISÄLTÖ

| | |
|--|----|
| 1 JOHDANTO | 6 |
| 1.2 Tutkimusmenetelmät | 6 |
| 1.3 Sisältö ja aiheen rajaus | 7 |
| 2 ARVONLISÄVERO | 7 |
| 2.1 Verokannat | 9 |
| 2.2 Verojen ilmoittaminen | 10 |
| 2.3 Vähennysoikeus | 10 |
| 2.4 Arvonlisäverovelvollisuuden alarajahuojennus | 11 |
| 2.5 Arvonlisäverosta vapautettu toiminta | 12 |
| 2.6 Ulkomaalaisten verovelvollisuus | 13 |
| 2.7 Tavaroiden myynti ulkomaille | 14 |
| 2.8 Oma käyttö | 14 |
| 2.8.1 Tavarat | 15 |
| 2.8.2 Palvelut | 15 |
| 2.8.3 Muut tilanteet | 15 |
| 2.9 Koulutustoiminta ja yleishyödyllinen yhteisö arvonlisäverotuksessa | 16 |
| 3 KIINTEISTÖHALLINTAPALVELUJEN OMA KÄYTTÖ | 16 |
| 3.1 Kiinteistöhallintapalvelun käsite | 17 |
| 3.2 Oman käytön veron määräytyminen | 18 |
| 3.3 Eriyissäntely käytännössä | 19 |
| 3.4 Oman käytön verosta vapauttaminen | 20 |
| 3.5 Oman käytön veron pienentäminen | 21 |
| 3.6 Neuvonta ja muutoksenhaku | 22 |
| 4 KHO:2009:84, 30.9.2009/2390 | 22 |
| 4.1 Kanne | 23 |
| 4.2 Käsittely hallinto-oikeudessa | 23 |
| 4.3 Käsittely korkeimmassa hallinto-oikeudessa | 25 |
| 4.4 Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu | 27 |
| 4.5 Muu vastaava oikeuskäytäntö | 27 |
| 5 SAIMAAN AMMATTIKORKEAKOULU | 28 |
| 5.1 Toimiala ja yhtiön tehtävä | 29 |
| 5.2 Organisaatio ja johto | 29 |
| 5.3 Talous | 30 |
| 5.4 Kiinteistöhallintapalvelut Saimaan ammattikorkeakoulussa | 31 |
| 6 KHO:2009:84 SAIMAAN AMMATTIKORKEAKOULUN NÄKÖKULMASTA | 32 |
| 6.1 Saimaan ammattikorkeakoulu verrattuna tapauksen yhteisöön | 32 |
| 6.2 Taloudellisen toiminnan ja verovelvollisen määritelmä | 33 |
| 6.3 Toimeksiantajan velvollisuus maksaa oman käytön veroa | 34 |
| 6.4 Muutoksenhaku | 37 |
| 7 PÄÄTELMÄT | 40 |
| LÄHTEET | 43 |

LIITE: Liitetaulukko 1. Verot sektoreittain ja verolajeittain, 2009–2010

LYHENTEET JA TERMIT

ALV = Arvonlisävero

AVL = Arvonlisäverolaki

Direktiivi = Euroopan Unionin säädös, joka tulee ottaa osaksi kansallista lainsäädäntöä annetun määräajan kuluessa

EYT = Euroopan yhteisöjen tuomioistuin

HaO = Hallinto-oikeus

KHO = Korkein hallinto-oikeus

Kiinteistö = Arvonlisäverotuksessa kiinteistöllä tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa.

KVL = Keskusverolautakunta

Verotili = Verohallinnon verkkopalvelu, jonne voidaan antaa kausiveroilmoitus ja jossa voi seurata maksettavia oma-aloitteisia veroja ja maksuja.

1 JOHDANTO

Opinnäytetyön tarkoituksena on selvittää, voiko korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua KHO:2009:84 soveltaa toimeksiantajaan Saimaan ammattikorkeakouluun. Ratkaisussa kantajana oli Saimaan ammattikorkeakoulun kaltainen koulutuspalveluja tuottava yhteisö, jonka korkein hallinto-oikeus vapautti kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön veron suorittamisvelvollisuudesta. Työn tarkoituksena on tutkia, voidaanko tapauksen katsoa koskevan myös Saimaan ammattikorkeakoulua.

Opinnäytetyön tutkimuksen tuloksen tavoitteena on auttaa toimeksiantajaa selvittämään, onko muutoksenhakuprosessille edellytyksiä ja kannattaako siihen ryhtyä. Muutoksenhaku verotukseen on usein työläs prosessi ja tarkoituksena on selvittää, mitä konkreettista hyötyä siitä on toimeksiantajalle ja onko muutoksenhakuun ylipäätään minkäänlaisia edellytyksiä.

Halusin käsitellä korkeimman hallinto-oikeuden päätöstä tarkemmin, koska se poikkeaa aikaisemmasta oikeuskäytännöstä. Jos päätös voidaan kohdistaa myös toimeksiantajaan, sillä on suoraan taloudellinen merkitys Saimaan ammattikorkeakoulun tulevalle toiminnalle. Työssäni tutkin vain korkeimman hallinto-oikeuden tapausta Saimaan ammattikorkeakoulun kannalta ja muutoksenhaun edellytyksiä. Päätöksen mahdollisesta tulevasta muutoksenhausta toimeksiantaja tekee itse muun muassa tämän opinnäytetyön pohjalta.

1.2 Tutkimusmenetelmät

Kyseessä on selvitystyö ja Case -tutkimus. Tutkimuksessa sain apua Saimaan ammattikorkeakoulun taloushallinnolta ja muutoksenhakuun liittyen myös Etelä-Karjalan verotoimistolta. Taloushallinnon edustajalta sain tarvittavaa materiaalia tutkimusaineistoksi tapauksen soveltuvuuden arviointiin. Lisäksi perehdyin korkeimman hallinto-oikeuden tapaukseen ja sen liitteisiin ja viittauksiin.

Tutkimusongelmat ovat:

1. Mihin KHO:n päätös perustuu?
2. Mitä kiinteistöhallintapalvelut ovat Saimaan ammattikorkeakoulussa?
3. Voidaanko KHO:n ratkaisua soveltaa Saimaan ammattikorkeakouluun?
4. Miten muutosta haetaan?

1.3 Sisältö ja aiheen rajaus

Käsittelen opinnäytetyössä arvonlisäverotusta pintapuolisesti kokonaiskuvan luomiseksi. Aiheen rajauksen kannalta oleellista on kuitenkin syventyä vain kiinteistöhallintapalveluihin. Oikeuskäytännöstä käsittelen yksityiskohtaisesti vain korkeimman oikeuden tapausta KHO:2009:84, johon koko opinnäytetyö pohjautuu. Empiriaosuudessa tarkastelen asiaa ennen kaikkea toimeksiantajan näkökulmasta, koska opinnäytetyön tarkoituksena on hyödyttää Saimaan ammattikorkeakoulua. Muutoksenhaun käsittelyssä olen pyrkinyt esittelemään eri keinot ja polut mahdollisimman kattavasti.

Opinnäytetyön aihe ja työn tulos on taloudellisesti ja periaatteellisesti merkittävä toimeksiantajalle. Tämänkaltainen selvitystyö oli hyvä toteuttaa opinnäytetyönä, sillä yrityksen omalla henkilökunnalla ei yleensä ole aikaa selvitystyön tekemiseen. Opinnäytetyön lopputuloksen tarkoituksena on auttaa Saimaan ammattikorkeakoulua päätöksen teossa, kannattaako kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön veron suorittamisvelvollisuuteen hakea muutosta vai ei.

2 ARVONLISÄVERO

Arvonlisävero on oma-aloitteinen välillinen kulutusvero, joka tulee maksettavaksi tavaran tai palvelun hankinnan yhteydessä. Pääsääntöisesti kaikki Suomessa liiketoiminnan muodossa tavaran ja palvelun myyntiä tai vuokrausta harjoittavat yritykset ja yhteisöt ovat arvonlisäverovelvollisia. Käsite liiketoiminnan muodossa tarkoittaa, että toimintaa harjoitetaan ansiotarkoituksessa, se suuntautuu ulospäin asiakkaisiin, on jatkuvaa ja siihen liittyy yrittäjäriski. (Joki-Korpela, Jo-

kinen, Klemola, Kontu & Vilppula 2009, 13 – 14.) Arvonlisäverovelvollinen on normaalisti tavarain tai palvelun myyjä. Arvonlisäveroa ei kuitenkaan ole tarkoitettu jäävän elinkeinonharjoittajan rasitukseksi, vaan vero sisällytetään myyntihintoihin ja se jää lopullisen kuluttajan maksettavaksi. Veron kertaantuminen on estetty vähennysoikeuden avulla. Elinkeinonharjoittaja saa vähentää omaan verolliseen liiketoimintaansa hankittujen hyödykkeiden ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2011, 1.)

Arvonlisäverolain 1 luvun 1 §:n yleisen soveltamisalan mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle:

1. liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvien tavaroiden ja palveluiden myynnistä
2. Suomessa tapahtuvasta tavaroiden maahantuonnista
3. Suomessa tapahtuvasta 26 a §:ssä tarkoitettua tavarain yhteisöhankinnasta
4. Suomessa tapahtuvasta 72 I §:ssä tarkoitettua tavarain siirrosta varastointimenettelystä.

Veroa suoritetaan 32 §:ssä tarkoitettua kiinteistöhallintapalvelun omaan käyttöön ottamisesta myös silloin, kun se ei tapahdu liiketoiminnan muodossa.

Arvonlisäverolain 15 §:n mukaan velvollisuus suorittaa veroa 1 §:ssä tarkoitettua myynnistä syntyy:

1. kun myyty tavara on toimitettu tai palvelu suoritettu
2. vastike tai sen osa on kertynyt ennen kuin tavara on toimitettu tai palvelu suoritettu
3. kun 79 §:ssä tarkoitettu suoritus on saatu (tuet ja avustukset)
4. kun tavara tai palvelu otetaan omaan käyttöön.

Arvonlisäverojärjestelmä on melko yhteneväinen kaikissa Euroopan Unionin jäsenmaissa. Arvonlisäverotuksen soveltaminen on EU:n jäsenyyden yksi edellytys. Jäsenmaiden arvonlisäverojärjestelmän riittävä yhtenäisyys toteutetaan direktiivien avulla. (Valtiovarainministeriö, arvonlisäverotus.)

Veroja kerättiin valtiolle vuonna 2010 yhteensä noin 34,9 miljardia euroa. Kuntien verokertymä oli kokonaisuudessaan 18,5 miljardia euroa. Pakollisia sosiaali-

turvamaksuja kertyi 22,5 miljardia euroa. Tästä summasta lähes 77 prosenttia oli työeläkemaksuja. Verojen ja pakollisten sosiaalimaksujen suhde bruttokansantuotteeseen eli veroaste oli 42,2 prosenttia vuonna 2010. Edellisenä vuonna se oli 43,1 prosenttia. (Suomen virallinen tilasto SVT.) Tavarosta ja palveluista maksettiin veroja yhteensä noin 24,2 miljardia euroa. Verokertymä kasvoi 4,3 prosenttia vuoteen 2009 verrattuna. (Liitetaulukko 1. Verot sektoreittain ja verolajeittain, 2009–2010, Tilastokeskus.) Arvonlisäveron osuus koko vuoden verokertymästä oli yli kolmannes. Kertymä oli yhteensä 13 711 miljoonaa euroa. Kertymä kasvoi edellisvuodesta 3 %. (Valtion tilinpäätöskertomus 2010, 31.)

2.1 Verokannat

Arvonlisäveroa suoritetaan tietty prosenttiosuus veron perusteesta. Veron peruste on tuotteen veroton myyntihinta. Myyjän antama mahdollinen alennus pienentää myyntihintaa ja alennus vähennetään siten veron perusteesta. Lisäkulut (esimerkiksi pakkauskulut) nostavat myyjän saamaa vastiketta. Tämä vastike toimii veron perusteena. Veron peruste ja myynnistä suoritettava vero muodostavat yhdessä tuotteen kokonaishinnan. (Joki-Korpela, Jokinen, Klemola, Kontu & Vilppula 2009, 231.)

Nykyiset verokannat tulivat voimaan 1.7.2010. Yleinen verokanta Suomessa on 23 %. Yleistä verokantaa sovelletaan, jos arvonlisäverolaissa ei ole erikseen säädetty tuotteen alennetusta verokannasta (Joki-Korpela ym. 2009, 240). Alennetut verokannat ovat 13 % ja 9 %. Elintarvikkeet ja rehut sekä ravintola- ja ateriapalvelut ovat 13 % verokannan alaisia. Kirjat, lääkkeet, elokuvanäytökset, liikuntapalvelut, henkilökuljetukset, kulttuuri- ja viihdetilaisuudet ja majoituspalvelut ovat 9 % verokannan alaisia. Samaan ryhmään kuuluvat myös tietyt työvoimapainotteiset palvelut, joiden alennettu arvonlisäverokanta on voimassa 31.12.2011 asti. Näitä ovat parturi- ja kampaamopalvelut, polkupyörien, kenkien ja nahkatavaroiden pienet korjauspalvelut ja vaatteiden ja liinavaatteiden pienet korjaus- ja muutostyöt. (Verohallinto a).

Edellä mainittujen lisäksi on olemassa nollaverokanta. Nollaverokannan alaisessa toiminnassa ostajalta ei peritä veroa, mutta myyjällä on ostojen alv:n vä-

hennysoikeus. Nollaverokannan alaista toimintaa on muun muassa lehtien tilausmyynti, kullan myynti keskuspankille, sekä tiettyjen vesi- ja ilma-alusten myynti, rahtaus ja vuokraus. (Joki-Korpela ym. 2009, 149 – 151.) Verotonta on edellä mainittujen lisäksi vienti ja yhteisömyynti (Arvonlisäverovelvollisen opas, 28–29).

2.2 Verojen ilmoittaminen

Elinkeinonharjoittajan on itse ilmoitettava verovelvolliseksi ja ilmoitettava toiminnassa tapahtuneet muutokset. Myös lopettamisilmoitus on tehtävä omaaloitteisesti. Verovelvollinen laskee ja maksaa verot itse. Verohallinnon maksuunpanopäätös tulee vain, jos elinkeinonharjoittaja ei anna kausiveroilmoitusta. Verohallinto huolehtii myös verojen perinnästä. (Arvonlisäverovelvollisen opas, 1.)

Kausiveroilmoituksella ilmoitetaan verotilille maksettavat omaaloitteiset verot, kuten arvonlisävero ja työnantajasuoritukset. Kausiveroilmoitus jätetään ilmoitusjakson pituuden mukaisesti joko kuukausittain, neljännesvuosittain tai vuosittain. (Verohallinto d). Yrityksellä on oikeus arvonlisäveron palautukseen, jos vähennettävät verot ovat suuremmat kuin suoritettavat verot. Erillistä hakemusta palautuksesta ei tehdä vaan tiedot ilmoitetaan kausiveroilmoituksella. (Verohallinto e.)

2.3 Vähennysoikeus

Elinkeinonharjoittaja saa vähentää ostolaskun arvonlisäveron, jos hankinta liittyy omaan arvonlisäverolliseen liiketoimintaan. Verottomaan toimintaan hankituista tavaroista ei saa tehdä vähennystä. Vähennysoikeus edellyttää, että myös tavaran myyjällä on velvollisuus suorittaa arvonlisävero. Ostajan on siis ensin varmistettava, että myyjä kuuluu arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Jos ostava yritys harjoittaa sekä arvonlisäverollista että -verotonta liiketoimintaa, sen on jaettava ostot vähennyskelvollisiin ja -kelvottomiin. Tapahtumasta on aina oltava lainmukainen tosite ja laskun on sisällettävä arvonlisäverolain mukaiset pakolliset laskumerkinnät. (Joki-Korpela ym. 2009, 171 -179.)

Ostaja voi tehdä vähennyksen vain siitä verosta, jonka myyjä on velvollinen suorittamaan. Esimerkiksi jos myyjä on merkinnyt laskulle veroprosentiksi 23 %, vaikka ostettu hyödyke on 9 % verokannan alainen, ostaja saa vähentää vain veron todellisen määrän eli 9 %. Suositeltavaa on kuitenkin, että myyjältä pyydetään uusi, virheetön lasku. Muutoin vähennyksen tekeminen edellyttää uutta lainmukaista tositetta. (Joki-Korpela ym. 2009, 175, 180.) Kaikki ostetut tavarat ja palvelut eivät ole vähennyskelpoisia, vaikka ne ostettaisiin verollista liiketoimintaa varten. Tällaisia ovat muun muassa edustustarkoitukseen tai asunnon ja työpaikan väliseen kuljetukseen käytettävät tavarat tai palvelut. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2011, 33.)

2.4 Arvonlisäverovelvollisuuden alarajahuojennus

Verovelvolliset, joiden veroton liikevaihto jää alle 22 500 euron, ovat oikeutettuja alarajahuojennukseen. Verovelvolliset, joiden tilikauden liikevaihto on alle 8 500 euroa, saavat huojennuksena koko veron. Muussa tapauksessa alarajahuojennus määräytyy laskentakaaavan mukaan. Verovelvolliset antavat normaalisti kausiveroilmoitukset ja maksavat tilitettävän veron. Myös alarajahuojennustiedot tulee ilmoittaa kausiveroilmoituksella. Huojennuksena palautettavalle verolle maksetaan korkoa verotililain mukaisesti ja se on tuloverotuksessa verotettavaa tuloa. (Verohallinto c) Verovelvollisuuden alarajaa ei sovelleta ulkomalaiseen, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa, kuntiin eikä kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön verotukseen. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2011, 11.)

Vähäinen liiketoiminta on arvonlisäverotuksen ulkopuolella. Vähäisen liiketoiminnan raja määräytyy tilikauden liikevaihdon perusteella. Myyjä ei ole verovelvollinen, jos tilikauden liikevaihto on alle 8 500 euroa. Liiketoiminnan harjoittajan omalla vastuulla on arvioida liikevaihdon suuruus. Perustamisilmoitus on annettava aina, jos arvioitu liikevaihto ylittää 8 500 euroa. Vähäisen toiminnan rajaa sovelletaan luonnollisten henkilöiden lisäksi yhtiöihin ja yhtiymiin. Yritysmuodolla ei ole merkitystä. (Verohallinto b)

Jos elinkeinonharjoittaja on arvioinut myynnin jäävän rajan alapuolelle ja se ylittyykin, on veroa maksettava koko tilikauden myynnistä. Elinkeinoharjoittaja voi halutessaan hakeutua verovelvolliseksi, vaikka myynti jäisi alle 8 500 euron. Edellytyksenä on, että toimintaa harjoitetaan liiketoiminnan muodossa. (Verohallinto b.)

2.5 Arvonlisäverosta vapautettu toiminta

Edellä mainitun alarajan alittavien yritysten lisäksi on myös muita tapauksia, joissa ei tarvitse maksaa arvonlisäveroa. Yleishyödylliset yhteisöt, joilla ei ole tuloverotuksessa verotettavaa tuloa, eivät ole toiminnastaan myöskään arvonlisäverovelvollisia. Yhteisö on yleishyödyllinen, jos se toimii yksinomaan yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä, eikä sen toiminta kohdistu ainoastaan rajoitettuihin piireihin eikä toiminta tuota voittoa osallisille. Yleishyödyllisenä toimintana voidaan pitää esimerkiksi maatalousseuraa, työväenyhdistystä tai nuoris- ja urheiluseuraa. Sokeat henkilöt ja vaikeavammaiset yrittäjät eivät ole arvonlisäverovelvollisia toiminnasta, joka koostuu yksinomaan heidän valmistamiensa tavaroiden tai työsuoritusten myynnistä. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2011, 11.)

Uskonnollisten yhdyskuntien ja niiden seurakuntien ei tarvitse suorittaa arvonlisäveroa tuloverolain 23.3 §:n 1- 5 kohdan tarkoittamasta toiminnasta. Valtio on verovelvollinen liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palveluiden myynnistä. Valtion ei kuitenkaan tarvitse suorittaa arvonlisäveroa viranomais-toimintoina tapahtuvista tavaroiden ja palveluiden luovutuksesta. Esimerkiksi passi, ajokortti ja ajoneuvon rekisteröinti ovat tällaisia suoritteita. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2011, 12.)

On myös olemassa verottomiksi säädettyjä palveluja. Laskuun ei tällöin sisälly arvonlisäveroa. Nämä eroavat kuitenkin nollaverokannan alaisesta toiminnasta siten, että verottomista palveluista liiketoiminnan harjoittaja ei saa tehdä ostojen alv-vähennystä. Tällaisia palveluja ovat terveyden- ja sairaanhoito, sosiaalihuolto, koulutuspalvelut, rahoituspalvelut, vakuutuspalvelut ja kiinteistöjen luovutukset.

Osa postipalveluista on arvonlisäverottomia 1.6.2011 alkaen. Arvonlisäveroa ei suoriteta yleispalvelun tarjoajan harjoittamasta yleispalvelun myynnistä. Yleispalvelutuotteita ovat mm. alle kahden kilogramman painoiset kirjelähetykset ja alle kymmenen kilogramman painoiset postipaketit, jotka lähetetään tai noudetaan postin palvelupisteestä. Muut kuin yleispalvelutuotteet ovat edelleen arvonlisäverollisia. (Postipalvelujen arvonlisäverotus muuttuu.)

2.6 Ulkomaalaisten verovelvollisuus

Ulkomaalaisella tarkoitetaan sellaista elinkeinonharjoittajaa, jonka kotipaikka on ulkomailla. Yhtiön kotipaikka määräytyy yhtiöjärjestyksessä tai säännöissä. Jos kotipaikkaa ei ole nimetty, katsotaan kotipaikan sijaitsevan siellä, missä toimintaa pääasiallisesti harjoitetaan. Jos ulkomaalaisella on Suomessa kiinteä toimipaikka, hän on arvonlisäverovelvollinen toiminnastaan Suomessa normaaliin tapaan. Jos kiinteää toimipaikkaa ei ole, eikä elinkeinonharjoittaja ole hakeutunut Suomessa verovelvolliseksi, kyseeseen tulee yleensä niin kutsuttu käännetty verovelvollisuus. Tällöin ostaja on velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa. (Joki-Korpela ym. 2009, 25.)

Ulkomaisen elinkeinonharjoittajan on hakeuduttava Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi, jos hän harjoittaa toimintaa Suomessa kiinteästä toimipaikasta tai jos käännettyä verovelvollisuutta ei voida soveltaa. Ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja voi hakeutua tietyin edellytyksin myös vapaaehtoisesti verovelvolliseksi, vaikka edellä mainitut ehdot eivät täytyisikään. Jos ulkomaalaisella elinkeinonharjoittajalla ei ole kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa Suomessa tai muualla EU:ssa, hänellä on oltava Suomessa edustaja, jolla on täällä kiinteä toimipaikka. (Joki-Korpela ym. 2009, 26–28.)

Ostajan verovelvollisuuteen ei sovelleta verovelvollisuuden alarajaa (8 500 euroa). Käännettyä verovelvollisuutta ei myöskään sovelleta kaikissa tapauksissa: esimerkiksi jos ostaja on yksityishenkilö tai kyseessä on tavaran kaukomyynti yksityiselle henkilölle tai vastaavalle taholle. Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan pysyvää liikepaikkaa, josta toimintaa harjoitetaan, esimerkiksi laitosta tai huoneistoa. Kiinteä toimipaikka on kuljetuspalveluissa esimerkiksi tietty aikataulu tai

reitti. Olennaista on, että toiminta on säännöllistä ja sitä harjoitetaan toimipai-
kasta käsin. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2011, 13.)

2.7 Tavaroiden myynti ulkomaille

Yhteisömyynniksi kutsutaan myyntiä, joka tapahtuu kuljetettuna Suomesta jo-
honkin toiseen yhteisömaahan (EU:n alueelle). Jos tavarán ostaja on arvon-
lisäverovelvollinen jossakin yhteisömaassa ja tavara kuljetetaan Suomesta toi-
seen yhteisömaahan, on yhteisömyynti verotonta. Yhteisömyynnillä tarkoitetaan
ainoastaan tavaroiden myyntiä. Palvelut tai asennettuna myydyt tavarat eivät
kuulu yhteisömyyntiin. (Joki-Korpela ym. 2009, 42–43.) Tavarat verotetaan
määränpäämaassa säännösten mukaisesti. Myynti muille kuin arvonlisävero-
velvollisille yrityksille verotetaan pääsääntöisesti myyntimaassa. (Arvonlisävero-
velvollisen opas, 28.)

Tavaroiden myynti yhteisön ulkopuolisiin maihin (muualle kuin EU:n alueelle) on
vientä. Viennin verottomuuden edellytys on, että tavara kuljetetaan yhteisön
ulkopuolelle. Vienti on verotonta, jos myyjä toimittaa tavarán EU:n ulkopuolelle,
tai kuljetusliike kuljettaa tuotteen ostajan toimeksiannosta. Verotonta vientiä on
myös tilanne, jossa ostaja ei ole Suomessa arvonlisäverovelvollinen ja hän nou-
taa tavarán maasta viedäkseen sen välittömästi yhteisön ulkopuolelle. Euroo-
pan unionin ulkopuolelle tapahtuvaa myyntiä valvoo Tulli. (Arvonlisäverovelvollis-
en opas, 29.)

2.8 Oma käyttö

Elinkeinonharjoittaja voi ottaa tavarán tai palvelun yksityiseen kulutukseen, jo-
honkin muuhun vähennyskelvottomaan käyttöön tai hän voi luovuttaa sen vas-
tikkeetta. Arvonlisäverotuksessa tätä pidetään tavarán ja palvelun omana käyt-
tönä. Tällaiset tilanteet rinnastetaan myyntiin, ja omasta käytöstä on suoritetta-
va vero samalla tavalla kuin myynneistä. Myös oman käytön vero ilmoitetaan
kausiveroilmoituksella. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2011, 21.)

Tavaroiden ja palveluiden vähäinen oma käyttö ei ole verollista. Vähäisen oman käytön raja on 850 euroa vuodessa. Jos elinkeinonharjoittaja ottaa tavaroita, esimerkiksi yksityiseen kulutukseen, enemmän kuin 850 euron arvosta, vain 850 euron ylittävältä osalta on maksettava oman käytön veroa. (mt.)

2.8.1 Tavarat

Tavaroita ovat fyysiset esineet, kiinteistöt ja energiahyödykkeet, kuten kaasu, lämpö ja sähkö (Joki-Korpela ym. 2009, 35). Myyjä on velvollinen maksamaan oman käytön veroa, kun tavara otetaan yksityiseen kulutukseen, annetaan vastikkeetta tai muutoin otetaan muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Verotus tulee kysymykseen silloin, kun myyjä on voinut tehdä ostosta vähennyksen tai tavara kuuluu myyjän arvonlisäverollisen toiminnan yhteyteen. Käytännön tarkoituksena on taata neutraali verokohtelu, kun tavara otetaan kulutukseen, maksetaan siitä hinta tai ei. Yhtiön on myös suoritettava oman käytön veroa niistä tuotteista, jotka jäävät sen haltuun verovelvollisuuden päättyessä. (Joki-Korpela ym. 2009, 77–78.)

2.8.2 Palvelut

Myös palvelun oma käyttö rinnastetaan myyntiin. Palveluita ovat kaikki muut suoritteet, joita ei lueta tavaroiksi. Jos myyjä luovuttaa palvelun ilmaiseksi, hän voi joutua maksamaan oman käytön veroa. Veron suorittamisvelvollisuus on yleensä vain, jos palvelun luovutus tapahtuu liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin. Samalla tavoin kun tavarain luovutuksessa, palvelusta maksetaan oman käytön veroa silloin, kun se otetaan yksityiseen kulutukseen tai sitä käytetään muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Edellytyksenä on, että alihankinnan ostosta on tehty vähennys, ja kyse on myyjän itse tuottamasta palvelusta. (Joki-Korpela ym. 2009, 157.)

2.8.3 Muut tilanteet

Oman käytön verotus tulee kysymykseen myös, jos työnantaja tarjoaa henkilöstölleen ilmaisen lounasedun ruokalassaan. Oman käytön verotuksen edellytyk-

senä on kuitenkin, että työnantajan liiketoiminnan liikevaihto on vähintään 8 500 euroa. (Joki-Korpela ym. 2009, 159.) Kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäverosta kerrotaan erikseen omassa luvussaan (luku 3).

2.9 Koulutustoiminta ja yleishyödyllinen yhteisö arvonlisäverotuksessa

Arvonlisäverolain 4 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö ei ole lähtökohtaisesti verovelvollinen toiminnastaan. Tuloverolain mukainen yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverovelvollinen vain, jos sen toiminnasta saatua tuloa pidetään tuloverolain mukaisena yhteisön elinkeinotulona. (Joki-Korpela ym. 2009, 21.) Koulutuspalveluja tuottavaa Saimaan ammattikorkeakoulua (toimeksiantaja) käsitellään tuloverotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä.

Yleissivistävä ja ammatillinen koulutus, korkeakouluopetus, sekä sellainen taiteen perusopetus, jota järjestetään lain nojalla tai valtion tuella, on vapautettu arvonlisäverosta. Koulutuksen järjestäjänä voi olla valtio, kunta tai yksityinen yhteisö. Muu kuin edellä mainittu koulutus on verollista. Tällaisia ovat muun muassa auto-, ratsastus- ja tanssikoulut. (Arvonlisäverovelvollisen opas, 26.)

3 KIINTEISTÖHALLINTAPALVELUJEN OMA KÄYTTÖ

Kun kiinteistöä käytetään arvonlisäverottomassa toiminnassa ja kiinteistönhaltija tekee itse kiinteistöön kohdistuvia työsuorituksia, tulee suorittaa oman käytön veroa. Kiinteistönhaltijalla tarkoitetaan tahoja, jolla on oikeus käyttää kiinteistöä. Kiinteistöhallintapalvelujen käsite tulee puhtaasti arvonlisäverolaista. Muiden verolajien lainsäädäntö ei vaikuta kiinteistöhallintapalvelujen kysymysten ratkaisemiseen. Kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön verotuksen tarkoituksena on estää kilpailun vääristyminen. Kilpailun vääristymistä aiheuttaisi se, että verovelvollisuuden ulkopuolella olevat yritykset voisivat välttää kiinteistöhallintapalvelujen verorasituksen vain tekemällä työt omalla henkilökunnallaan, sen sijaan, että ostaisivat palvelut ulkopuolisilta. (Kallio, Korpelainen & Nielsen 2008, 93–94.)

Kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön veroa ei tarvitse suorittaa, jos kiinteistön haltija tai omistaja käyttää kiinteistöä pääasiallisesti asuntonaan tai palkkakustannusten ja sosiaalikulujen määrä jää kalenterivuodessa alle 50 000 euron. (Kallio ym. 2008, 93–94). Vuosina 2004–2010 raja oli 35 000 euroa ja sitä ennen 30 500 euroa vuosina 2001–2003 (Verohallinto f). Jos samalla kiinteistönhaltijalla on useita kiinteistöjä, kaikki palkkakustannukset lasketaan yhteen. Jos euromäärä ylittyy, veroa tulee suorittaa koko vuoden palkoista. Veron perusteseen otetaan mukaan kaikki sosiaalikulut, kuten vapaaehtoiset vakuutukset ja kulukorvaukset. Kustannusten euromäärään (50 000 €) näitä kuluja ei lasketa. (Joki-Korpela ym. 2009, 161–162, Verohallinto f.)

3.1 Kiinteistöhallintapalvelun käsite

Arvonlisäverolain 32 § 3 momentin mukaan kiinteistöhallintapalveluja ovat 31 §:ssä tarkoitetut rakentamispalvelut ja kiinteistön puhtaanapito ja muu kiinteistöhoito sekä kiinteistön talous ja hallintapalvelut. 31 §:n tarkoittamia rakentamispalveluja ovat kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen sekä työhön liittyvä suunnittelu, valvonta ja muu niihin verrattava palvelu.

Kiinteistön puhtaanapitoon ja muuhun kiinteistöhoitoon katsotaan kuuluvan muun muassa siivous, lumen auraus, hiekoitus, talonmiehen tehtävät sekä muut vastaavat rakennukseen, sen maapohjaan tai piha-alueeseen kohdistuvat työt. (Verohallinto f.) Käytännön elämässä on osoittautunut hankalaksi rajanveto sille, mitä pidetään kiinteistön talous- ja hallintapalveluina. Verohallituksen ohjeessa (veroH julkaisu 736) ja Hallituksen esityksessä 88/1993 mainitaan, että talous- ja hallintapalveluja ovat esimerkiksi isännöinti- ja kirjanpito palvelut. (Kallio ym. 2008, 101–103)

Oikeuskäytännön tulkinnan mukaan (KHO 20.2.2002 T372) Asuntojen vuokraamiseen tai vuokralaisiin kohdistuvat palvelut eivät ole kiinteistöhallintapalveluja, koska ne eivät kohdistu itse kiinteistöön vaan kiinteistössä harjoitettuun toimintaan. (Kallio ym. 2008, 103–104.) Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa (KHO 19.4.2004 T832) laitospalvelun suorittamasta siivouksesta sairaas-

lan vuodeosastolla ei tarvinnut suorittaa kiinteistöhallintapalvelun oman käytön veroa, sillä siivous liittyi verosta vapautettuun sosiaalihuoltopalveluun. (Kallio ym. 2008, 105–106). Oikeuskäytännön tulkinta osoittaa, että lakia ei voi tulkita yksiselitteisesti. Oman käytön verollisuuteen vaikuttavat myös olosuhteet, joissa palvelu suoritetaan.

3.2 Oman käytön veron määräytyminen

Verovelvollisen on veron määrää laskettaessa muistettava, että oman käytön veron suorittamisvelvollisuus on vain työsuorituksista, jotka todella kuuluvat kiinteistöhallintapalveluihin. Esimerkiksi isännöitsijät ja kirjanpitäjät tekevät usein myös sellaisia töitä, joita ei pidetä kiinteistöhallintapalveluina. Oman käytön verovelvollisuus ei siis aina synny kaikista saman henkilön työtehtävistä. (Kallio ym. 2008, 100.)

Veron peruste on laaja. Kaikki kiinteistöhallintapalvelun välittömät ja välilliset kustannukset kuuluvat veron perusteeseen. Käytännössä kuitenkin sallitaan otettavaksi huomioon veron perusteeseen vain palkkakustannukset sivukuluneen. Lisäksi on tärkeää tietää, mikä osa kiinteistöhallintapalveluista otetaan omaan käyttöön. Käytännössä kyseessä ovat ne palvelut, jotka kohdistuvat kiinteistön verottomaan ja vähennyskelvottomaan käyttöön. (Kallio ym. 2008, 100.) Esimerkiksi toiminnastaan normaalisti verovelvolliset yritykset voivat joutua maksamaan oman käytön veroa, siltä osin kuin kiinteistöhallintapalveluja tehdään omalla henkilökunnalla sellaisissa tiloissa, jotka ovat vähennyskelvottomassa edustus-, virkistys- tai yksityiskäytössä. (Kallio ym. 2008, 95.)

Veron perusteeseen otetaan mukaan kaikki kiinteistöhallintapalveluihin kohdistuvat palkat, sosiaalikulut ja muut sivukulut. Muun muassa kulukorvaukset, terveydenhuollon kustannukset ja vapaaehtoiset vakuutukset otetaan mukaan veron perusteeseen. On huomioitava, että kun lasketaan 50 000 euron rajaa, kulukorvauksia tai terveydenhuollon kustannuksia ei oteta huomioon. Vasta kun 50 000 euron raja ylittyy, veroa maksetaan kaikista edellä mainituista sosiaali-kustannuksista. (Jukkola, Järvenoja, Kaari, Romppainen, Tannila & Tikkanen 2008, 312.)

Periaatteessa yrityksellä on oikeus vähentää kiinteistöhallintapalvelujen suorittamiseen liittyvien ostojen verot, kuten siivousvälineet, traktorit, lumilingot, polttoaineet ja toimistotarvikkeet. Jos näin menetellään, niin vähennyksen jälkeinen kustannus tulisi ottaa huomioon myös veron perustetta laskettaessa. Verohallitus onkin sallinut menettelyn, jossa veron perusteeseen otetaan huomioon vain palkkakustannukset ja niiden sivukulut. Tällöin vähennystä ostoista ei tietenkään saa tehdä. Kun otetaan huomioon vain palkat sivukuluineen, päästään varsin lähelle todellisia kustannuksia ja veron perusteen laskeminenkin on helppompaa ilman kahdenkertaisia alv-kirjauksia. (Kallio ym. 2008, 106–108.)

3.3 Erityissääntely käytännössä

Kiinteistöhallintapalvelujen oma käyttö on verollista, poiketen palvelun oman käytön pääsäännöistä, myös silloin kun yritys tai yhteisö ei myy vastaavia palveluita ulkopuolisille. Oman käytön verovelvollisuus koskettaa siis muitakin tahoja kuin vain varsinaisia kiinteistöalan yrityksiä. Euroopan arvonnäköverodirektiivin nojalla verovelvollisuuden edellytyksenä on kuitenkin se, että yritys tai yhteisö harjoittaa taloudellista toimintaa verovelvollisen ominaisuudessa. Suomessa on oikeuskäytäntöä (KHO 23.12.2004 T 3364), jossa yhteisö on vapautettu verovelvollisuudesta suorittaa oman käytön veroa, koska sen toimintaa ei pidetty arvonnäköverolain mukaisena taloudellisena toimintana. (Kallio ym. 2008, 94.)

Toiminnastaan verovelvolliset yritykset voivat joutua suorittamaan oman käytön veroa siltä osin, kuin kiinteistöhallintapalvelut kohdistuvat vähennysoikeuden ulkopuoliseen käyttöön (esimerkiksi edustus- ja virkistyskäyttö.) Tyypillisesti veroa suorittavat sellaiset yritykset, joiden toiminta on kokonaisuudessaan arvonnäköverotonta tai vähennysoikeuteen kuulumatonta, kuten yksityiset sairaalat, pankit ja vakuutuslaitokset. (Kallio ym. 2008, 95.)

Jos yritys tai yhteisö myy kiinteistöhallintapalveluita ulkopuoliselle, tulee omaan käyttöön ottamisesta suorittaa vero, huolimatta siitä ylittävätkö palkat 50 000 euroa kalenterivuodessa. Tässä tapauksessa on kysymys normaalista palvelun

verollisesta omaan käyttöön otosta. Edellytyksenä on kuitenkin, että kiinteistö on arvonlisäverottomassa käytössä. (Jukkola ym. 2008, 312.)

Oman käytön veroa ei tarvitse suorittaa kiinteistöistä, jotka ovat arvonlisäverollisessa käytössä. Tällöin kiinteistöön kohdistuvat palvelut olisivat vähennyskelpoisia, mikäli ne ostettaisiin ulkopuolisilta. Oman käytön vero tulee siis kysymykseen vain tilanteissa, jossa kiinteistö on arvonlisäverottomassa käytössä. (Verohallinto f.)

Veroa maksetaan sitä mukaa, kun palvelua otetaan omaan käyttöön. Ajallisesti se kohdistetaan sille kuukaudelle, jonka aikana palvelu on suoritettu. Ne palvelut, joita suoritetaan jatkuvasti, kohdistetaan kaikille niille kuukausille, jolloin palvelua suoritetaan. (Verohallinto f.) Oman käytön vero ilmoitetaan verohallinnolle oma-aloitteisesti. Jos yritys tai yhdistys on maksanut oman käytön veroa aiheettomasti, esimerkiksi vuoden lopussa huomataan, että palkkakustannukset ovat jääneet alle 50 000 euron, verovirasto palauttaa maksetun veron hakemukselta. Jos yritys ei ole ilmoittautunut verovelvolliseksi ja veron suorittamisvelvollisuus kuitenkin syntyy, verovirasto määrää verot takautuvasti viivästysseuraamuksineen. Tällöin katsotaan, että verovelvollisuus on syntynyt jo vuoden alusta. Yrityksen tai yhteisön on oma-aloitteisesti tehtävä arvonlisäverovelvollisuuden rekisteröitymis- ja lopettamisilmoitus verovirastolle. (Jukkola ym. 2008, 316–317.)

3.4 Oman käytön verosta vapauttaminen

Kuten aikaisemmin on mainittu, veroa ei tarvitse suorittaa, jos kiinteistönhaltija käyttää kiinteistöä pääasiallisesti asuntonaan tai kiinteistöhallintapalvelujen palkkakustannukset sivukuluineen ovat alle 50 000 euroa. Jälkimmäisellä säännöksellä on pyritty vapauttamaan verosta vähäinen, vain omaan tarpeeseen tuleva oma käyttö. Pienimuotoisia omia palveluita ei veroteta, ellei niitä myydä myös ulkopuolisille. (Kallio ym. 2008, 96–98.)

Hallituksen esityksen HE 88/1993 mukaan vapauttamissäännökset ovat tarpeellisia mm. siksi, että merkityksellisiä kilpailuvääristymiä syntyy vain, jos oma tuo-

tanto ei enää ole vähäistä, eli jos se työllistää täysipäiväisesti vähintään yhden työntekijän. (Kallio ym. 2008, 96.)

3.5 Oman käytön veron pienentäminen

Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verosuunnittelun mahdollisuus on melko vähäinen. Parhaiten veron määrää saa vähennettyä olemalla tarkka siitä, että veroa ei makseta enempää kuin laki edellyttää. (Kallio ym. 2008, 115.)

On siis osattava erotella esimerkiksi kirjanpitäjän töistä ne, jotka kuuluvat kiinteistöhallintaan. On myös olemassa joitakin keinoja, joilla veroa voi suunnitella pienemmäksi.

Vähäisen oman käytön säännön mukaan veroa ei tarvitse suorittaa, jos palkkakustannukset ovat alle 50 000 euroa kalenterivuodessa. Yritys voi pitää huolen, että omalla henkilökunnalla suoritettut kiinteistöhallintapalvelut pysyvät rajan alapuolella. Jos kaikkia välttämättömiä töitä ei saada näin tehtyä, loput voidaan ostaa ulkopuolisilta. Tällöin arvonlisävero sisältyy luonnollisesti ostetun palvelun hintaan. (Kallio ym. 2008, 115–116.)

Vuokrattavien liiketilojen osalta yritys tai yhteisö voi hakeutua verovelvolliseksi. Laaja verovelvolliseksi hakeutuminen johtaa oman käytön veron pienentymiseen. Käytännössä on huomattu, että monet maksavat oman käytön veroa sellaisista suorituksista, joita ei ole AVL:n mukaan tarvetta pitää lainkaan kiinteistöhallintapalveluina. Tarkka erottelu palveluiden osalta voi tuoda erityisesti suu-
relle kiinteistölle taloudellisia säästöjä. (Kallio ym. 2008, 115–116.)

Jos yhteisön pääasiallinen tarkoitus ei ole taloudellinen toiminta (esimerkiksi yleishyödylliset yhteisöt), on selvítettävä, harjoitetaanko yhteisön hallinnoimalla kiinteistöllä taloudellista toimintaa. Jos määritelmä ”verovelvollisen ominaisuudessa” ei täyty, oman käytön veroa ei tarvitse suorittaa. Vastaavanlaisesta tilanteesta on korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 23.12.2004 T 3366. (Kallio ym. 2008, 116). Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä valtion liikelaitos suoritti omalla henkilökunnallaan luonnonsuojelu- ja retkeilyalueisiin kohdistuvia kiinteistöhallintapalveluja. Vastikkeettomista yhteiskunnallisista tehtävistä koos-

tuva toiminta ei ollut arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluvaa toimintaa, eikä liikelaitos ollut arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu verovelvollinen. Näin se ei ollut myöskään verovelvollinen kiinteistöhallintapalvelujen omasta käytöstä. (KHO 23.12.2004 T 3366.)

3.6 Neuvonta ja muutoksenhaku

Epäselvissä ja tulkinnanvaraisissa tilanteissa kannattaa varmistaa asia verovirastolta ja mahdollisesti hakea asiasta sitova ennakkoratkaisu. Ennakkoratkaisu annetaan määräajaksi ja sitä noudatetaan määräaikana sitovana ennakkoratkaisun saajan vaatimuksesta. Edellytyksenä on, että ennakkoratkaisun saajan antamat tiedot ovat totuudenmukaisia. Ennakkoratkaisu on maksullinen ja sen saamisen edellytyksenä on, että asia on hakijalle merkityksellinen. Verohallinto antaa ohjausta arvonlisäverotuksesta myös puhelimitse ja kirjallisesti. Verottajan tekemään Ennakkoratkaisuun voi hakea muutosta valittamalla. Jos päätös todetaan virheelliseksi, asia oikaistaan ja asiakkaan valitus raukeaa. Jos verohallinto hyväksyy valituksen vain osittain, se lähettää valituksen hallinto-oikeuden ratkaistavaksi hylätyltä osalta. Arvonlisäverotusta koskeviin päätöksiin haetaan muutosta tekemällä kirjallinen valitus Helsingin hallinto-oikeudelle. Hallinto-oikeuden päätöksestä voidaan valittaa edelleen Korkeimpaan hallinto-oikeuteen, mikäli se myöntää valitusluvan. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2011, 58–60.)

4 KHO:2009:84, 30.9.2009/2390

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa (KHO:2009:84, 30.9.2009/2390) koulutustoimintaa harjoittava yhdistys ei ollut arvonlisäverovelvollinen kiinteistöhallintapalvelujen omasta käytöstä. Yhdistyksen toiminta oli vastikkeettomien koulutuspalvelujen tuottamista ja kiinteistöt olivat pääosin tässä käytössä. KHO katsoi, että yhdistys ei ollut arvonlisäverolaissa tai -direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen.

4.1 Kanne

Uudenmaan verovirasto hylkäsi päätöksellään 29.12.2005 yhdistyksen arvonlisäveron palautushakemukset. Verovirasto piti yhdistystä Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna verovelvollisena, siitä huolimatta, että yhdistys harjoitti verotonta koulutustoimintaa. Tämän vuoksi yhdistyksen tulisi suorittaa koulutustoiminnan käytössä olevien tilojen osalta oman käytön veroa. Yhdistys valitti hallinto-oikeuteen ja vaati veroviraston päätöksen kumoamista. Lisäksi yhdistys vaati, että tilitetyt arvonlisäverot omasta käytöstä palautetaan. Yhdistys on maksanut arvonlisäveroa omasta käytöstä noin 30 000 euroa tilikaudessa.

Yhdistys järjestää perusopetuslain mukaista esi- ja perusopetusta, sekä lukio- lain mukaista lukio-opetusta. Yhdistys rahoittaa toimintansa lakiin perustuvalla valtion tuella ja vapaaehtoisten lahjoituksilla. Yhdistyksellä ei ole muuta arvonlisäveronalaista toimintaa.

Opetusta tarjotaan kahdessa kiinteistössään, joista toinen on yhdistyksen omistuksessa ja toinen vuokrattuna. Lakisääteisen koulutustoiminnan lisäksi yhdistys vuokraa toista kiinteistöä päiväkodille ja yhdelle koulun pienryhmälle. Vuokraustoiminta on vähäistä ja päiväkotien ja koulun pienryhmän toiminta liittyy vahvasti yhdistyksen toimintaan. Satunnaisesti ja tilapäisesti tiloja vuokrataan myös urheiluseuroille sekä yksityisille liikunta- ja nuorisoryhmille. Yhdistyksen mukaan vuokratuotot suhteessa koulutustoimintaan olivat alle yhden prosentin vuosina 2001 – 2004.

4.2 Käsittely hallinto-oikeudessa

Hallinto-oikeus hylkäsi yhdistyksen tekemän valituksen. Perusteluina hallinto-oikeus totesi, että arvonlisäverolain 1 § 2 momentin mukaan veroa suoritetaan 32 §:ssä tarkoitetun kiinteistöhallintapalvelun ottamisesta omaan käyttöön myös silloin, kun se ei tapahdu liiketoiminnan muodossa.

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan kaikkia, jotka itsenäisesti harjoittavat missä tahansa jotakin kohdassa 2 tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Artiklan mukaan taloudellista toimintaa on maan alueella vastikkeellinen tavaroiden ja palvelujen suoritus sekä tavaroiden maahantuonti. (Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudes arvonlisäverodirektiivi 77/388/ETY.)

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan ja 3 kohdan mukainen palvelujen oman käytön verotus tulee kysymykseen tilanteissa, joissa palvelun suorittaja on direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen. Verovelvollisen käsite on direktiivissä laaja, ja se kattaa kaiken taloudellisen toiminnan tarkoituksesta ja tuloksesta riippumatta, ja siten myös voittoa tuottamattoman toiminnan. Direktiivin mukaan verovelvollisia omasta käytöstä ovat myös sellaiset taloudellisen toiminnan harjoittajat, jotka on vapautettu verosta 13 artiklan säännösten perusteella. 13 artiklassa vapautetaan verosta muun muassa sairaanhoito, sosiaalihuolto, lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus sekä ammatillinen uudelleen koulutus. Koulutustoimintaa harjoittavat yhdistykset ovat verovelvollisia harjoittamastaan toiminnasta, ja siten 6 artiklan määräykset palvelujen oman käytön verotuksesta koskevat myös niitä.

Arvonlisäverolain ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamisala ja verovelvollisen käsite poikkeavat toisistaan. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaan verovelvollinen on taloudellisen toiminnan harjoittaja, myös silloin kun toiminnasta ei suoriteta veroa. Arvonlisäverolaissa verovelvollisella tarkoitetaan veronsuorittamisvelvollista. Samankaltainen ero on myös oman käytön veroa koskevassa sääntelyssä. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaan säännösten soveltamisen edellytyksenä on, että palvelu suoritetaan verovelvollisen ominaisuudessa. AVL:ssa vastaavaa rajausta ei ole.

Hallinto-oikeuden mukaan arvonlisäverolakia on tulkittava direktiivin sanamuodon mukaisesti siten, että kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön verotuksen edellytyksenä on, että ne suoritetaan verovelvollisen ominaisuudessa. Yhdistyksen käytössä olevia kiinteistöjä käytetään koulutustoiminnassa, jota on pidettävä direktiivin mukaisena taloudellisena toimintana. Yhdistys on koulutustoi-

minnan osalta verovelvollinen. Koulutustoiminnassa käytössä olevat kiinteistöt ovat kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan kuuluvassa käytössä, ja yhdistyksen tulee suorittaa oman käytön arvonlisäveroa omalla henkilökunnallaan suorittamistaan kiinteistöhallintapalveluista.

4.3 Käsittely korkeimmassa hallinto-oikeudessa.

Valituksessaan korkeimmalle hallinto-oikeudelle yhdistys on vaatinut veroviraston ja hallinto-oikeuden päätösten kumoamista ja maksettujen arvonlisäverojen palautusta hakemuksen mukaisesti.

Yhdistyksen toiminta on vastikkeetonta ja vuokraustoiminnan osuus on hyvin pieni. Pelkästään vuokraustoiminnan johdosta ei voida katsoa, että yhdistys toimisi verovelvollisen ominaisuudessa. Hallinto-oikeus ei perustellut, miksi yhdistyksen koulutustoiminta olisi taloudellista toimintaa, vaikka yhdistyshän ei myy palveluitaan vaan luovuttaa ne vastikkeetta. Arvonlisäverodirektiivissä säädetty vapautus koulutustoiminnan osalta koskee vastikkeellista koulutustoimintaa.

Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan mukaan vain vastikkeellinen toiminta on taloudellista toimintaa. Vastikkeeton toiminta ei ole verovelvollisen ominaisuudessa harjoitettua toimintaa. Tällaisesta toiminnasta ei voi tulla velvollisuutta suorittaa kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön veroa. Tässä tapauksessa oman käytön verotus ei tule kysymykseen, koska yhdistys ei myy koulutuspalveluja, eli ei suorita niitä verovelvollisen ominaisuudessa. Yhdistys ei ole direktiivissä tarkoitettu taloudellisen toiminnan harjoittaja.

Korkeimman hallinto-oikeuden pyynnöstä antamassa lausunnossa *valtiovarainministeriö* totesi, että kiinteistöjen vuokraus on taloudellista toimintaa ja yhdistys on siten kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu verovelvollinen. Myös KHO:n päätöksen 2004/3364 mukaan verokohtelua on arvioitava siitä lähtökohdasta, missä tarkoituksessa kiinteistöä pääosin käytetään. Jos kiinteistöä käytetään pääasiallisesti muuhun kuin taloudelliseen toimintaan, palvelua ei ole suoritettu verovelvollisen ominaisuudessa, eikä oman käytön veroa

tule suorittaa. EYT:n oikeuskäytännön mukaan taloudellisen toiminnan on oltava vastikkeellista. Yhdistyksen tarjoama koulutus on perusopetuslain mukaisesti oppilaille maksutonta. Valtionosuutta ei voidane pitää direktiivin tarkoittamana vastikkeena suoritetuista palveluista ja yhdistyksen ei tarvitsisi suorittaa veroa kiinteistöhallintapalveluista.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö on puolestaan ollut vastineessaan sitä mieltä, että yhdistyksen harjoittamaa vuokraustoimintaa ei voida pitää vähäisenä ja että vuokraus on suhteessa kokonaiskäyttöön suurempaa kuin yhdistys on laskelmissaan esittänyt. Tilojen vuokraus tapahtuu arvonlisäverolain mukaisesti liiketoiminnan muodossa. AVL:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen kiinteistöhallintapalvelujen omaan käyttöön ottamisesta. Vaikka tässä tapauksessa kiinteistöjä käytetään pääasiallisesti vastikkeettomassa opetustyössä, niin samoja kiinteistöjä käytetään enemmän kuin vähissä määrin AVL:n mukaisessa liiketoiminnan muodossa harjoitetussa toiminnassa. Veronsaajien oikeudenvallontayksikön mielestä hallinto-oikeuden päätöstä ei ole aihetta muuttaa.

Korkeimman hallinto-oikeuden mielestä vuokraustoiminnan osalta yhdistystä voidaan pitää direktiivin tarkoittamana verovelvollisena. Vuokraustoiminta on kuitenkin, toisin kuin veroasiamies väittää, hyvin vähäistä verrattuna yhdistyksen vastikkeettomaan koulutustoimintaan. Myös valtiovarainministeriö on todennut, että kiinteistöhallintapalvelujen verokohtelua tulee arvioida siitä lähtökohdasta, missä tarkoituksessa kiinteistöä pääasiassa käytetään. Palvelun katsotaan siis tuotetun sen toiminnan yhteydessä, missä käytössä kiinteistöt pääosin ovat. Valtiovarainministeriö totesi lausunnossaan myös, että yhdistyksen harjoittama koulutustoiminta jää arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolelle. Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntö ja valtiovarainministeriön lausunto tukevat yhdistyksen esittämää vaatimusta, jonka mukaan yhdistys ei ole verovelvollinen kiinteistöhallintapalvelujen omasta käytöstä kysymyksessä olevien kiinteistöjen osalta. (KHO:2009:84.)

4.4 Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu

Korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden ja veroviraston päätökset ja palautti asian verovirastolle uudelleen käsiteltäväksi.

Arvonlisäverolain 39 § 1 momentin mukaan veroa ei suoriteta koulutuspalvelun myynnistä. Koulutuspalvelulla tarkoitetaan yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkeakouluopetusta sekä taiteen perusopetusta, joka lain nojalla järjestetään tai avustetaan valtion varoin. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleenkoulutus sekä näihin suoraan liittyvät suoritukset ja tavaroiden luovutukset.

Korkein hallinto-oikeus totesi, että arvonlisäverolain sanamuotoa ja tarkoitusta on tulkittava direktiivin mukaisesti siten, että kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön veron edellytyksenä on, että ne suoritetaan verovelvollisen ominaisuudessa. Toisin kuin hallinto-oikeus, korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhdistyksen toiminta ei ole arvonlisäverolain tai -direktiivin soveltamisalaan kuuluvaa toimintaa. Yhdistys ei ole laissa tai direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen, eivätkä kiinteistöt ole sen soveltamisalaan kuuluvassa käytössä. Koska kiinteistöjä käytetään pääasiallisesti tässä tarkoituksessa, niin verokohtelua tulee myös arvioida tästä lähtökohdasta.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei yhdistys suorita kysymyksessä olevia kiinteistöhallintapalveluja verovelvollisen ominaisuudessa. Yhdistyksen ei siis tarvitse suorittaa oman käytön veroa kiinteistöhallintapalveluista

4.5 Muu vastaava oikeuskäytäntö

Vastaavan kaltaiseen ratkaisuun on päädytty myös kahdessa muussa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa, KHO:2004:119 ja KHO 23.12.2004 T3366. Näissä tapauksissa kantajana olivat seurakuntayhtymä ja valtion liikelaitos.

Seurakuntayhtymän hallussa olevia kiinteistöjä käytettiin kirkollisissa toimituksissa ja vastikkeetta suoritettavien palvelujen yhteydessä. Kiinteistöjä käytettiin pääosin tässä tarkoituksessa ja verokohtelua oli siten arvioitava tästä lähtökohdasta. Seurakuntayhtymää ei pidetty arvonlisäverolain tai kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaisena verovelvollisena, eivätkä sen hallussa olleet kiinteistöt olleet lain tai direktiivin soveltamisalaan kuuluvassa käytössä. (KHO:2004:119.)

Korkeimman hallinto-oikeuden tapauksessa KHO 23.12.2004 T3366, valtion liikelaitoksen toimintaa, joka muodostui luonnonsuojelutehtävistä ja muista vastikkeettomista yhteiskunnallisista palvelutehtävistä, ei pidetty arvonlisäverolain tai -direktiivin soveltamisalaan kuuluvana liiketoimintana. Liikelaitoksen ei katsottu suorittaneen kiinteistöhallintapalveluja verovelvollisen ominaisuudessa. (KHO 23.12.2004 T3366.)

Nämä kolme esimerkkitapausta on ratkaistu ja perusteltu samalla tavalla. Olennaista arvioinnissa on, suoritetaanko kiinteistöhallintapalveluja arvonlisäverolain ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaisesti verovelvollisen ominaisuudessa. Olennaista on myös, ovatko kiinteistöt pääosin tässä käytössä. Tuloksinvaraista voi olla, kuinka paljon muuta toimintaa kiinteistöllä sallitaan. Jos kiinteistöllä harjoitetaan sekä taloudellista että vastikkeetonta toimintaa, niin kuinka suuren osan on oltava vastikkeettoman toiminnan piirissä, että kiinteistön voidaan katsoa olevan pääosin tämän toiminnan käytössä.

5 SAIMAAN AMMATTIKORKEAKOULU

Tämä opinnäytetyö tehdään toimeksiantona Saimaan ammattikorkeakoululle. Jotta korkeimman hallinto-oikeuden tapausta voidaan arvioida toimeksiantajan kannalta, on esiteltävä Saimaan ammattikorkeakoulun taustaa.

Etelä-Karjalan ammattikorkeakoulu muutti nimensä Saimaan ammattikorkeakouluksi 1.1.2009 ja siirtyi samalla osakeyhtiöksi. Saimaan ammattikorkeakoulu

tarjoaa koulutusta viidellä koulutusalueella: tekniikka, liiketalous, sosiaali- ja terveysala, hotelli- ja ravintola-ala sekä kuvataide. Tutkintoon johtavia koulutusohjelmia on 18, joista neljä on kokonaan englanninkielisiä. Ylempään ammattikorkeakoulututkintoon johtavia koulutusohjelmia on neljä, ja niistä yksi on englanninkielinen. Koulutusta järjestetään kahdella kampuksella Lappeenrannassa ja kahdella Imatralla. (Saimaan amk lyhyesti.)

5.1 Toimiala ja yhtiön tehtävä

Yhtiön tarkoituksena on ylläpitää voimassa olevan lainsäädännön mukaista ammattikorkeakoulua ja järjestää opintoja sille kuuluvan koulutustehtävän mukaisesti. Lisäksi yhtiö tarjoaa aikuiskoulutusta ja koulutusta tukevaa palvelu-, tutkimus- ja kehitystoimintaa. Toiminnassaan yhtiö voi omistaa ja hallita kiinteää omaisuutta, arvopapereita ja osakkeita. Kaikki osakkeet omistaa Etelä-Karjalan koulutuskuntayhtymä. Lisäksi yhtiö voi vastaanottaa avustuksia ja lahjoituksia. Yhtiöjärjestyksen mukaan yhtiön tarkoituksena ei ole tuottaa voittoa osakkeenomistajille. (Saimaan ammattikorkeakoulu Oy:n hallintosääntö.)

Saimaan ammattikorkeakoulun tehtävänä on toimia koulutuksen ja osaavan työvoiman tuottajana oman maakunnan alueella. Lappeenrannan ja Imatran seudulla ammattikorkeakoulu tukee toiminnallaan alueen elinkeinoelämän ja julkisen sektorin toimialarakenteen muutosta. Valitsemillaan painoaloilla ammattikorkeakoulu on koulutuksessa ja oheistoiminnoissaan merkittävä kansallinen ja kansainvälinenkin toimija. (Saimaan amk:n strategia.)

5.2 Organisaatio ja johto

Ylintä päätösvaltaa käyttää yhtiökokous, johon Etelä-Karjalan koulutuskuntayhtymän hallitus valitsee edustajat. Yhtiökokous valitsee jäsenet osakeyhtiön hallitukseen. Yhtiökokous kokoontui yhden kerran ja osakeyhtiön hallitus 13 kertaa tilikauden aikana. Hallitus valitsee toimitusjohtajan, joka samalla toimii ammattikorkeakoulun rehtorina. Rehtorina/toimitusjohtajana toimi Anneli Pirttilä. Saimaan ammattikorkeakoululla on lisäksi ammattikorkeakoululain mukainen korkeakouluhallitus. Korkeakouluhallituksen puheenjohtajana toimii rehtori ja edus-

tettuina ovat muu johto, päätoimiset opettajat, muu henkilöstö ja opiskelijat sekä elinkeino- ja työelämän edustajat. Korkeakouluhallitus kokoontui tilikaudella 2010 kahdeksan kertaa. (Saimaan ammattikorkeakoulu Oy:n toimintakertomus 2010.)

Ammattikorkeakoulun henkilöstömäärä oli 341 työntekijää, joista päätoimista henkilökuntaa oli 263 ja sivutoimisia 78. Lakisääteiset henkilöstökulut olivat 15 303 819,28 euroa eli 67,5 % kaikista kuluista. Henkilöstöstrategian ja henkilöstösuunnitelman toimenpano käynnistettiin syksyllä 2010. Henkilöstön hyvinvointikampanja, Iloa elämään, otettiin pysyväksi toiminnaksi. Lisäksi henkilöstön laajaa kielikoulutusta jatkettiin. Kielikoulutuksen tarkoituksena on kehittää henkilöstön kansainvälisyyteen liittyviä valmiuksia. (Saimaan ammattikorkeakoulu Oy:n toimintakertomus 2010.)

5.3 Talous

Suurin osa Saimaan ammattikorkeakoulun tuloista muodostui opetusministeriön yksikköhintarahoituksesta. Yksikköhintarahoitus lasketaan keskiarvona opiskelijamäärän ja kahden edellisen vuoden valmistuneiden opiskelijoiden mukaan. Liikevaihto oli 20 642 351,72 euroa ja liiketoiminnan muut tuotot 2 627 355,33 euroa. Saimaan ammattikorkeakoulun kulut olivat 22 673 683,65 euroa. Suurin kuluerä oli henkilöstökulut, jotka muodostivat 67,5 % kaikista kuluista. Tilikauden voitto oli 643 073,66 euroa. Liiketoiminnan muissa tuotoissa merkittävin erä oli tuet ja avustukset 1 715 054,36 euroa. Muut tuotot olivat 912 300,97 euroa. (Saimaan ammattikorkeakoulu Oy:n toimintakertomus 2010.)

Saimaan ammattikorkeakoulun liikevaihto koostuu paitsi yksikköhintarahoituksesta myös avoimen ammattikorkeakoulun palveluiden myyntituotoista, julkaisuista, opintomaksuista (opiskelijoita perittävät kurssi- ja tenttimaksut avoimessa ammattikorkeakoulussa) ja muista maksutuotoista, joita ovat muun muassa laskutuslisät, palkkatodistukset, opintokortit ja tutkintomaksut. (Saimaan amk:n taloushallinnon tiedoksi.)

Saimaan ammattikorkeakoulu Oy:n omavaraisuusaste vuonna 2010 oli 92 %. Omavaraisuusaste on erinomaisella tasolla. Vuoden 2010 merkittävin investointi oli Skinnarilan kampuksen rakennushankkeen aloitus. Hankkeen arvonlisäveroton kokonaiskustannusarvio on 21,4 miljoonaa euroa. Ammattikorkeakoulu rakentaa alueelle noin 10 000 neliömetrin kokoisen uudisrakennuksen. Lisäksi Lappeenrannan Teknilliseltä yliopistolta vuokrataan noin 6 200 neliömetriä opetus- ja työhuonetiloja. Kone- ja laiteinvestoinnit sisällytetään osittain Skinnarilan kampuksen kokonaissuunnitteluun ja ne toteutetaan vasta muuton yhteydessä syksyllä 2011. (edellä mainittu) Skinnarilan kampuksella harjoitetaan samanlaisia arvonlisäverotonta koulutus- ja tutkimustoimintaa kuin nykyisillä kiinteistöilläkin. Vähennykseen oikeuttavaa toimintaa ei ole. (Saimaan amk:n taloushallinnon tiedoksi.)

5.4 Kiinteistöhallintapalvelut Saimaan ammattikorkeakoulussa

Saimaan ammattikorkeakoululla on omistuksessaan useita kiinteistöjä ja osa toiminnassa käytettävistä kiinteistöistä on vuokrattuja. Ammattikorkeakoulu myös vuokraa tilojaan ulkopuolisille ja on hakeutunut tästä toiminnasta arvonlisäverovelvolliseksi. Yhtiö ostaa kiinteistöön kohdistuvat palvelut pääosin ulkopuolisilta palveluntarjoajilta. Siivouspalvelut, kiinteistön kunnossapito, ulkoalueiden hoito ja rakennustyöt ostetaan ulkopuolelta. Saimaan ammattikorkeakoulun palveluksessa on kaksi kiinteistönhoitoon palkattua työntekijää, kiinteistönhoitaja ja arkkitehti. (mt.)

Saimaan ammattikorkeakoulu maksaa kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veroa kiinteistönhoitajan ja arkkitehdin palkasta. Lisäksi veroa maksetaan muun henkilöstön palkasta, jos työt kohdistuvat vähennyskelvottomassa käytössä olevaan kiinteistöön. Tällaisia ovat satunnaisten opettajien kiinteistöön kohdistuvat työtehtävät ja taloushallinnon henkilökunnan kiinteistöön kohdistuvan työn osuus. Myös matkakuluista maksetaan oman käytön veroa. (mt.)

Saimaan ammattikorkeakoulu maksaa oman käytön veroa kiinteistöhallintapalveluista noin 1900 euroa kuukaudessa. Tilikaudella 2010 oman käytön veroa maksettiin 23 492,90 euroa. Jos Korkeimman hallinto-oikeuden tapausta voi-

daan soveltaa toimeksiantajaan, Saimaan ammattikorkeakoulu hyötyy ratkaisusta taloudellisesti. Itse maksetun veron määrän lisäksi, tulee ottaa huomioon kustannukset, jotka aiheutuvat taloushallinnon työpanoksesta oman käytön veron määrittelemiseksi. Taloushallinnon, arkkitehdin ja kiinteistöhoitajan työstä on eriteltävä kiinteistöön kohdistuvan työn osuus, josta on maksettava oman käytön veroa.

6 KHO:2009:84 SAIMAAN AMMATTIKORKEAKOULUN NÄKÖKULMASTA

Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, voidaanko Saimaan ammattikorkeakoulu rinnastaa KHO:n tapauksen yhteisöön.

6.1 Saimaan ammattikorkeakoulu verrattuna tapauksen yhteisöön

Saimaan ammattikorkeakoulu on koulutuspalveluja tuottava osakeyhtiö ja sen omistuksessa tai hallinnassa olevia kiinteistöjä käytetään verosta vapaassa koulutustoiminnassa. Koulutustoiminta on vastikkeetonta, sillä opiskelu on opiskelijoille ilmaista. EYT:n oikeuskäytännön mukaan valtion avustusta ei voida pitää vastikkeena koulutuspalveluista. Palvelujen tuottamisessa ja toiminnan tarkoituksessa Saimaan ammattikorkeakoulu on rinnastettavissa aikaisemmin esitellyn korkeimman hallinto-oikeuden tapauksen (KHO:2009:84) yhdistykseen.

Saimaan ammattikorkeakoulu harjoittaa myös jossain määrin vuokraustoimintaa ja on hakeutunut siitä arvonlisäverovelvolliseksi. Myös kiinteistöjen vuokraus tukee yhtiön lakisääteistä koulutustoimintaa. Kaikissa vuokratuissa kiinteistöissä on opetusta ja vuokraus tapahtuu pääasiallisesti koulutuskuntayhtymälle, joka on Saimaan ammattikorkeakoulun emoyhtiö.

KHO:n tapauksen yhdistyksen omistamat kiinteistöt olivat pääosin arvonlisäverolain ja direktiivin soveltamisalaan kuulumattomassa käytössä. Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan todennut, että verokohtelua tulee arvioida siitä lähtökohdasta, missä tarkoituksessa kiinteistöjä pääosin käytetään. Saimaan am-

mattikorkeakoulun kaikilla kiinteistöillä harjoitetaan koulutustoimintaa. Saimaan ammattikorkeakoululla vuokratulot muodostavat kuitenkin suuremman osan liikevaihdosta kuin tapauksen yhteisöllä. Lisäksi Saimaan ammattikorkeakoulu on hakeutunut vuokraustoiminnasta arvonlisäverovelvolliseksi, mitä yhdistys ei ollut tehnyt. Vuokraustoiminta on kuitenkin mielestäni vähäistä myös ammattikorkeakoulussa, sillä vuokratulojen osuus liikevaihdosta oli tilikaudella 2010 noin kolme prosenttia. (Saimaan amk:n taloushallinnon tiedoksianto) Saimaan ammattikorkeakoulun kiinteistöjä käytetään siis pääosin verosta vapaassa koulutustoiminnassa.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan taloudellisen toiminnan edellytys on toiminnan vastikkeellisuus (EYT,1.4.1982, C-89/81, Hong Kong Trade). (KHO:2009:84) Saimaan ammattikorkeakoulun toiminta on pääosin vastikkeetonta ja toimintaa rahoitetaan valtion avulla. Ammattikorkeakoulun toiminta perustuu lakiin (Ammattikorkeakoululaki 9.5.2003/351) ja on yhteiskunnallista toimintaa. Toimeksiantajan tiedoksiannon mukaan Saimaan ammattikorkeakoulua käsitellään tuloverotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä. En näe syytä, miksi arvonlisäverotuksessa tilanne olisi toisenlainen.

6.2 Taloudellisen toiminnan ja verovelvollisen määritelmä

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaan palveluiden oman käytön verotus koskee vain tilanteita, joissa palvelun suorittaja on direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen. Direktiivin verovelvollisen käsite kattaa kaiken taloudellisen toiminnan tuloksesta tai toiminnan tarkoituksesta riippumatta. Myös voittoa tuottamaton toiminta voi olla taloudellista toimintaa. Verovelvollisia ovat myös sellaiset tahot, jotka on vapautettu verosta 13 artiklan säännösten perusteella. Koulutustoimintaa harjoittavat laitokset on mainittu 13 artiklan a kohdan i alakohdassa. Vaikka erityissäännösten mukaan 13 artiklan palveluista ei suoriteta veroa, yhdistykset ovat verovelvollisia kiinteistöhallintapalvelujen omasta käytöstä.

Arvonlisäverolain ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin määritelmä verovelvollisesta on erilainen. Myös lain soveltamisala on määritelty eri tavoin. Arvonlisäverolain käsite ” liiketoiminnan muodossa” vastaa kuitenkin direktiivin käsitettä

”taloudellinen toiminta”. Sanamuodon poikkeavuudella ei siis ole suurta merkitystä. Verovelvollinen on kuitenkin määritelty direktiivissä ja laissa eri tavoin. Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä on selvästi rajattu lain soveltamisalaan kuuluvaksi vain verovelvollisen ominaisuudessa tapahtuva liiketoiminta. Arvonlisäverolaissa vastaavaa määrittelyä ei ole. Direktiivissä verovelvollisella tarkoitetaan 4 artiklan mukaista taloudellisen toiminnan harjoittajaa, kun taas arvonlisäverolaissa verovelvollisella tarkoitetaan veronsuorittamisvelvollista.

Samankaltainen ero kuudennen arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverolain välillä esiintyy myös oman käytön verotuksen sääntelyssä. Direktiivin mukaan oman käytön verotus voi tulla sovellettavaksi vain, jos palvelu suoritetaan verovelvollisen ominaisuudessa. Arvonlisäverolaissa ei ole vastaavaa rajausta palveluiden oman käytön verotuksesta eikä myöskään kiinteistöhallintapalvelujen omasta käytöstä.

Olennaista on, että Euroopan Unionin direktiivit velvoittavat jäsenmaata muuttamaan kansallisen lainsäädännön vastaamaan direktiivin tarkoitusta. Arvonlisäverolain kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön veroja koskevia säädöksiä pitää tulkita direktiivin sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti. Tämä siis tarkoittaa, että kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön verotuksen edellytys on, että palvelut suoritetaan verovelvollisen ominaisuudessa.

6.3 Toimeksiantajan velvollisuus maksaa oman käytön veroa

Korkein hallinto-oikeus totesi ratkaisussaan KHO:2009:84, että kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön verotus on selvä poikkeama oman käytön verotuksen pääsäännöistä, ja sitä on siksi tulkittava suppeasti verovelvollisen eduksi. Se että yhdistys vuokrasi vähäisessä määrin tilojaan ulkopuolisille, ei ollut oleellinen asia käyttötarkoituksen mukaisen tulkinnan kannalta, sillä kiinteistön hankinnat oli tehty vastikkeetonta koulutustoimintaa varten. Myös toisessa korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä 2004/3364 on todettu, että vähäinen vuokraustoiminta ei vaikuta arviointiin siitä, pidetäänkö toimintaa yleisesti taloudellisena toimintana. Tapauksen arvioimiseksi on siis otettava selvää, onko Saimaan ammattikorkeakoulun vuokraustoiminta vähäistä ja onko sillä merkitys-

tä oikeudellisen tulkinnan kannalta, että ammattikorkeakoulu on hakeutunut vuokraustoiminnasta vapaaehtoisesti verovelvolliseksi.

Saimaan ammattikorkeakoulun vuokraustoiminta on vähäistä tuottojen perusteella verrattuna lakisääteisten koulutuspalvelujen tuottamiseen. Pinta-alan perusteella vuokraustoiminta on kuitenkin huomattavasti suurempaa kuin yhdistyksen tapauksessa. Emoyhtiölle vuokrattavien pinta-alojen suuruus on yhteensä kuudelta kiinteistöltä 5237 m². Muulle kuin emoyhtiölle vuokrattava pinta-ala on 101 m². Ammattikorkeakoulun omistamasta kokonaisneliömäärästä 19 % on annettu vuokralle. (Saimaan amk:n taloushallinnon tiedoksianto) Ammattikorkeakoulu vuokraa tilojaan pääasiassa emoyhtiölle. Mielestäni Saimaan ammattikorkeakoulun emoyhtiötä ei voi pitää ulkopuolisena. Vaikka vuokraustoiminta on toimeksiantajan tapauksessa huomattavasti suurempaa, se palvelee yhtiön tarkoitusta koulutuspalvelujen tuottajana. Pelkästään vuokraustoiminnan vuoksi on mielestäni aiheetonta katsoa, että Saimaan ammattikorkeakoulu toimisi verovelvollisen ominaisuudessa koulutuspalveluja tuottaessaan.

Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisen edellytyksenä on, että toimintaa harjoitetaan liiketoiminnan muodossa ja että ilman vähäisen liiketoiminnan säännöstä se olisi aiheuttanut verovelvollisuuden. Kiinteistön vuokraaminen ja käyttöoikeuden luovuttaminen on pääsääntöisesti verotonta. Toiminnasta voi kuitenkin hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi tietyin ehdoin, jolloin saadaan vähentää kiinteistöä varten hankittujen tavaroiden ja palveluiden ostohinnan arvonlisävero, siltä osin kuin se kohdistuu verollisena luovutettaviin tiloihin. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2011, 14.) Arvonlisäverovelvollisen oppaassa on sanottu seuraavaa:

Kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta hakeutumisen edellytyksenä on, että kiinteistöä käyttävä osakas tai vuokralainen harjoittaa siinä jatkuvaluonteisesti vähennykseen oikeuttavaa toimintaa tai käyttäjänä on valtio tai yliopisto.

Saimaan ammattikorkeakoulu voidaan kaikei korkeakouluna rinnastaa yliopiston kaltaiseksi yksiköksi. Sen toiminta on myös lakiin perustuvaa ja toimintaa rahoitetaan valtion avulla. Mielestäni sillä ei ole tapauksen tulkinnan kannalta suurta merkitystä, että Saimaan ammattikorkeakoulu on hakeutunut vuokraus-

toiminnasta arvonlisäverovelvolliseksi. Pidän oleellisempina asioina vuokraustoiminnan suhdetta koulutustoimintaan.

Korkein hallinto-oikeus totesi (KHO:2009:84), että koulutuspalveluja tuottava yhdistys toimii tavallaan kunnan kanssa samanlaisena toimijana. Kunnat ovat kuitenkin oikeutettuja kuntapalautukseen koulutustoiminnan yhteydessä suorittamista kiinteistöhallintapalveluista. Yhdistyksellä on rasitteena velvollisuus suorittaa oman käytön veroa ja tämä johtaa itse asiassa kilpailun vääristymiseen yhdistyksen kannalta. Korkein hallinto-oikeus totesi myös, että vaikka yhdistys ei ole julkisoikeudellinen yhteisö, sen toiminta on verrattavissa kunnan toimintaan, kun ne tuottavat samanlaisia lakisääteisiä koulutuspalveluja, mitä viranomaistoiminnassakin tuotetaan.

Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan mukaan taloudellisen toiminnan tulee olla vastikkeellista. KHO:n mukaan yhdistys ei ole velvollinen suorittamaan oman käytön veroa kiinteistöhallintapalveluista, koska yhdistys ei myy palvelujaan eli ei suorita niitä direktiivin mukaisesti verovelvollisen ominaisuudessa. KHO ei pitänyt yhdistystä direktiivissä tarkoitettuna taloudellisen toiminnan harjoittajana. Myös Saimaan ammattikorkeakoulun koulutuspalvelut ovat vastikkeettomia. Koulu ei myy koulutuspalveluja, vaan luovuttaa ne vastikkeetta. Saimaan ammattikorkeakoulun tilanne on palveluntuottajana samanlainen kuin tapauksessa esiintyvän yhdistyksenkin.

Valtiovarainministeriö totesi Korkeimman hallinto-oikeuden pyynnöstä antamassaan lausunnossaan, että yhdistyksen harjoittama kiinteistön vuokraus on taloudellista toimintaa ja yhdistys on siten kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu verovelvollinen. Oleellista on kuitenkin se, missä tarkoituksessa kiinteistöä pääosin käytetään. Yhdistys käytti kiinteistöjä pääosin verottomassa koulutustoiminnassa. Myös Saimaan ammattikorkeakoulun voidaan katsoa olevan direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen vuokraustoiminnan osalta. Muilta osin toimeksiantaja ei mielestäni toimi direktiivin tarkoittamassa verovelvollisen ominaisuudessa. Merkittävin ero toimeksiantajan ja yhdistyksen toiminnassa on vuokraustoiminnan suuruus. Korkein hallinto-oikeus totesi, että kiinteistöhallintapalvelujen omaa käyttöä on arvioitava siitä lähtökohdasta, missä kiinteistöä

pääosin käytetään. Saimaan ammattikorkeakoulun kiinteistöjä käytetään pääosin koulutustoiminnassa. Mielestäni KHO:n ratkaisua voidaan soveltaa myös ammattikorkeakouluun, ja näillä perusteluilla verottajalta voi, mikäli toimeksiantajan niin haluaa, pyytää ennakkoratkaisu. (KHO:2009:84.)

6.4 Muutoksenhaku

Verohallinnolta on mahdollisuus saada sitova ennakkoratkaisu useisiin verotukseen liittyviin kysymyksiin. Hakemus on vapaamuotoinen mutta sen on oltava kirjallinen ja allekirjoitettu, ja siinä on yksilöitävä hakija ja verotuskysymys, johon ratkaisua haetaan. Yleisluonteiseen kysymykseen ei voi saada ennakkotietoa tai -ratkaisua. Arvonlisäverotukseen voidaan hakea ennakkoratkaisu siitä, miten lakia sovelletaan asiakkaan liiketoimeen. Hakemus toimitetaan hakijan tai verovelvollisuusryhmän kotikunnan verovirastoon. Asiaan voidaan hakea ennakkoratkaisu siitä huolimatta, että asiassa on aikaisemmin jo menetelty tietyllä tavalla.

Ennakkotieto ja -ratkaisuhakemukseen annetaan kirjallinen päätös. Päätös voi sisältää ratkaisun antamisen, ratkaisun antamatta jättämisen, hakemuksen tutkimatta jättämisen tai asian jäämisen nykytilaansa. Päätöksestä, josta annetaan asiaratkaisu, peritään asiakkaalta päätösmaksu. Muissa tapauksissa peritään käsittelymaksu. Maksuista säädetään Valtiovarainministeriön asetuksessa Verohallinnon suoritteiden maksullisuudesta 1092/16.12.2009. (Verohallinnon ohje Dnro 1008/345/2009, 15.10.2009.)

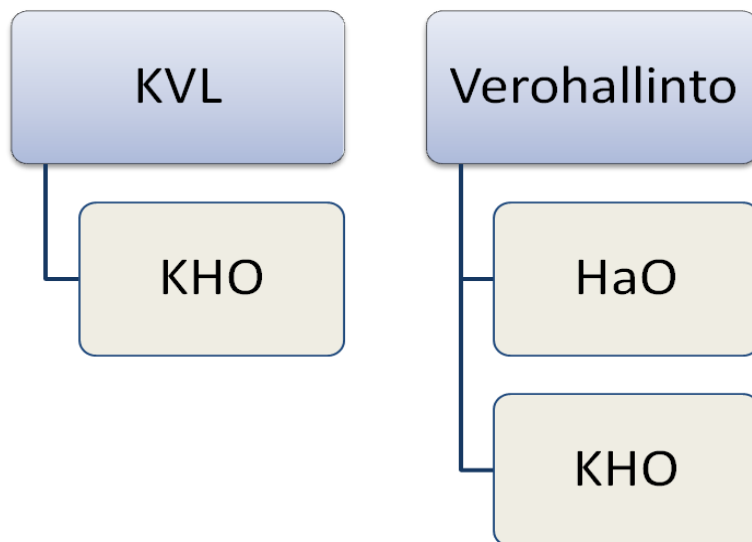
Tuloverotusta koskevaan asiaan Verohallinnolta voidaan pyytää ennakkotieto. Muuhun veroasiaan, kuten arvonlisäverotukseen ja perintö- ja lahjaverotukseen voidaan hakea ennakkoratkaisua. (Etelä-Karjalan verotoimiston tiedoksi) Arvonlisäverotusta koskeva ennakkoratkaisu annetaan määräajaksi enintään antamista seuraavan kalenterivuoden loppuun. Tuloveroa koskevasta ennakkotietopäätöksestä ei voida valittaa, mutta muusta annetusta ennakkoratkaisupäätöksestä voi. (Verohallinnon ohje Dnro 1008/345/2009, 15.10.2009.) Keskusverolautakunnalta voi myös hakea ennakkoratkaisua. KVL antaa ennakkoratkaisuja vain tapauksissa, jotka ovat periaatteellisesti merkittäviä tai annettava päätös

edistää verotuskäytännön yhtenäisyyttä. KVL ei voi antaa ratkaisua, jos siihen on jo annettu ennakkotieto tai -ratkaisu verohallinnossa. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisut ovat aina maksullisia ja niiden hinta vaihtelee 700 eurosta 3000 euroon. KVL:n päätöksestä voi valittaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Valitusaika on 30 päivää päätöksen tiedoksisaannista. (Ennakkoratkaisun hakeminen keskusverolautakunnalta.)

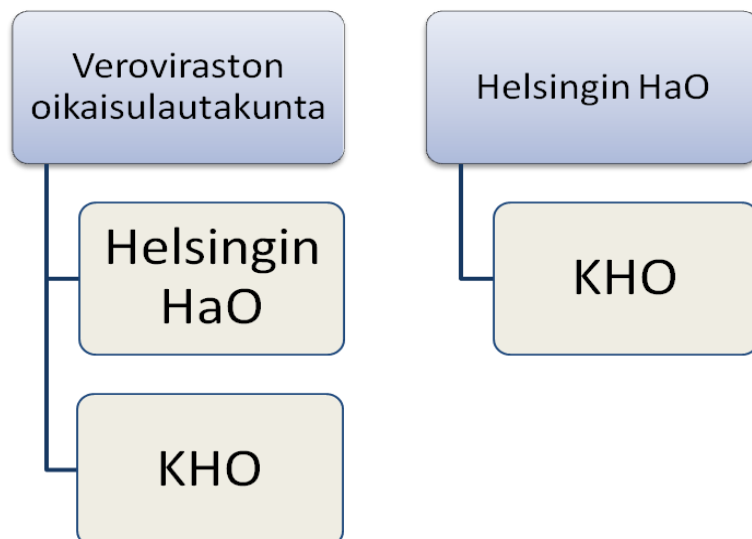
Verohallinnon ennakkotiedon hinta vaihtelee 900 – 1800 euron välillä selvitystyön laajuuden mukaan. Arvonlisäverotuksen ennakkoratkaisu maksaa 175 euroa. Käsittelymaksu on 80 euroa. (Maksu ennakkotiedosta ja ennakkoratkaisusta - yhdistys ja säätiö.) Ennakkotieto- ja ennakkoratkaisuhakemusten käsittelylle ei ole asetettu määräaikaa. Verohallinto pyrkii käsittelemään asian mahdollisimman nopeasti heti, kun kaikki tarvittavat selvitykset on toimitettu. (Ennakkotieto-, ennakkoratkaisu, ja poikkeuslupahakemuksen tekeminen ja käsittely.)

Jo toimitettuun verotukseen voidaan hakea muutosta muutoksenhakuviranomaiselta. Yleensä on otettava ensimmäisenä yhteys veroviraston oikaisulautakuntaan. Hakemus arvonlisäverotusta koskevaan päätökseen on tehtävä kolmen vuoden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jota valitus koskee. Arvonlisäverotusta koskevaan päätökseen voi myös hakea muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen. Hallinto-oikeuden päätöksestä voidaan valittaa edelleen korkeimpaan hallinto-oikeuteen, jos se myöntää valitusluvan. Muutoksenhaku on tehtävä aina kirjallisesti, ja sen yhteydessä on ilmoitettava perustellen, miten päätöstä vaaditaan muutettavaksi. Mukaan tulee liittää myös päätös, johon muutosta haetaan, sekä kaikki asiakirjat, joihin muutoksenhaussa vedotaan tai viitataan. Muutosvaatimus jätetään tai lähetetään postitse määräajan kuluessa päätöksen tehneeseen (tai muuhun) verovirastoon. (Verohallinto, muutoksenhaku verotukseen.)

Kuvassa 1. on esitetty kaavion muodossa polku ennakkoratkaisun hakemiseen ja siitä valittamiseen. Kuvassa 2 on puolestaan esitetty muutoksenhakuprosessi jo toimitettuun verotukseen, kun kyseessä on arvonlisäverotus.



Kuva 1. Ennakkoratkaisun hakeminen ja siitä valittaminen



Kuva 2. Muutoksenhaku jo toimitettuun verotukseen

Oikaisuvaatimuksen käsittelyaika verotoimistossa on noin 3 - 6 kuukautta. Jos vaatimukset hylätään tai hyväksytään vain osittain, ne käsitellään verotuksen oikaisulautakunnassa. Tällöin käsittelyaika on noin 6 - 12 kuukautta. Ennakkoratkaisun käsittelyaika on lähtökohtaisesti 6 viikkoa, siitä kun kaikki tarvittavat asiakirjaston toimitettu. Jos hakemukseen on laitettu myöhemmin lisäselvitys, käsittelyaika lasketaan lisäselvityksen saapumispäivästä. (Etelä-Karjalan verotoimiston tiedoksi.)

Vuonna 2008 hallinto-oikeudet ratkaisivat noin 22 400 asiaa. Suurin osa hallinto-oikeuden ratkaisuista koski sosiaali- ja terveydenhuoltoa sekä verotusta. Veroasioiden osuus kaikista asioista oli 21,6 prosenttia. Keskimääräinen käsittelyaika kaikissa tapauksissa oli 9 kuukautta. Asiaryhmien välillä on kuitenkin huomattavia eroja. Veroasioiden käsittely kesti vuonna 2008 keskimäärin 15,7 kuukautta. Korkein hallinto-oikeus puolestaan ratkaisi vuonna 2008 noin 3700 tapusta. Keskimääräinen käsittelyaika kaikille tapauksille oli 9,7 kuukautta. (Hallinto-oikeuksien ratkaisut; Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut; Tilastokeskus)

7 PÄÄTELMÄT

Opinnäytetyön selvitystyön tuloksena sain toimeksiantajan kannalta edullisen ratkaisun. Selvitystyön tulokset ja johtopäätelmät tukevat toimeksiantajan ja opinnäytetyön alkuperäistä tavoitetta saada vastaus kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön verotuksen suorittamisvelvollisuuteen. Materiaalin pohjalta ja korkeimman hallinto-oikeuden käyttämien perustelujen avulla tulini siihen lopputulokseen, että Saimaan ammattikorkeakoulu ei eroa oleellisesti Korkeimman hallinto-oikeuden tapauksen yhteisöstä. Muutoksenhakua kannatta harkita ja toimeksiantajalla on edellytykset pyytää ennakkoratkaisu verovirastolta arvonalisäverotuksesta.

Muutoksenhaku voi olla aikaa vievä, työläs ja kalliskin prosessi, joten toimeksiantajan tehtäväksi jää päättää hyödyn ja kustannusten vertailu ja onko asia periaatteellisesti ja taloudellisesti niin tärkeä, että muutoksenhakuun kannattaa

ryhtyä. Toimeksiantajalle suosittelisin ennakkoratkaisun pyytämistä ja sen tuloksen perusteella voi miettiä edelleen jatkotoimenpiteitä.

Jo toimitettuun verotukseen on mahdollista hakea muutosta oikaisuvaatimuksella. Oikaisuvaatimus on jätettävä verotuksen toimittaneeseen verotoimistoon viiden vuoden kuluessa verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. (Verotuksen oikaiseminen, Verohallinto.) Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu on kuitenkin annettu vuoden 2009 loppupuolella (30.9.2009), eikä lakia voi soveltaa taannehtivasti. Käytännössä on siis mahdollista saada arvonlisäveron palautukset takautuvasti tilikaudelta 2010 alkaen.

Vuonna 2010 toimeksiantaja maksoi oman käytön veroa noin 23 500 euroa. Vuositasolla tuleva euromääräinen hyöty olisi samankaltainen, jos verovirasto hyväksyisi muutoshakemuksen. Jos toimeksiantaja päätyy muutoksenhakuprosessiin ryhtymään, sen kannattaa vedota juuri aikaisemmin mainittuun KHO:n tapaukseen ja korostaa yhteneväisyyksiä oman toimintansa ja tapauksen yhdistyksen toiminnan välillä.

Päätutkimusongelmaan, voiko tapausta soveltaa toimeksiantajaan, sain työssä vastauksen hyvin. Asia on kuitenkin tulkinnanvarainen ja arvonlisäverolain ja -direktiivin sanamuotojen poikkeavuuden vuoksi yhtä ainoaa oikeaa ratkaisua on vaikea löytää. Päätelmät ja perustelut ovatkin omia mielipiteitäni. Verovirasto voi ratkaisussaan päättää toisin.

Muihin tutkimusongelmiin sain apua ja asiantuntevaa opastusta eri tahoilta. Kiinteistöhallintapalveluiden selvittämiseen ja arviointiin sain apua Saimaan ammattikorkeakoulun taloushallinnolta ja muutoksenhakuun liittyviin kysymyksiin sain apua Etelä-Karjalan verotoimistolta. Korkeimman hallinto-oikeuden perusteluiden tulkitseminen jäi oman selvitystyön varaan.

Opinnäytetyössäni käsittelin melko laajasti teoreettisesti kiinteistöhallintapalveluita ja arvonlisäverotusta yleensä, koska pidin sitä tarpeellisena kokonaiskuvanluomiseksi. Opinnäytetyön olisi voinut toteuttaa myös hyvin empiriapainot-

teisenä selvitystyönä, jossa yleistä arvonlisäverotusta ei olisi tarvinnut välttämättä käsitellä.

Opinnäytetyössä olisi voitu tutkia myös muita Suomessa toimivia yhdistyksiä ja niiden veronsuorittamisvelvollisuutta kiinteistöhallintapalvelujen omasta käytöstä. Tutkimuksessa olisi luultavasti löytynyt useita tapauksia, joissa yhdistykset maksavat oman käytön veroa turhaan. Monet eivät välttämättä edes ole tietoisia kyseisestä KHO:n ratkaisusta.

Mielestäni onnistuin hyvin erityisesti empiriaosuudessa. Tutkimukseen ryhtyminen oli haastavaa ja perusteluiden etsiminen oli paikoin työlästä. Olen kuitenkin tyytyväinen opinnäytetyön loppuratkaisuun. Kaiken kaikkiaan opinnäytetyöprosessi oli haastava, mielenkiintoinen ja ennen kaikkea opettava kokemus. Opinnäytetyön kirjoittamisen aikana sain todella syventyä kiinteistöhallintapalveluihin ja arvonlisäverotukseen yleensä. Oikeudellinen pohdinta ja KHO:n tapauksen tutkinta oli opinnäytetyössä linkki oman suuntautumisvaihtoehdon hyödyntämiseen. Yhteistyö yhteyshenkilön kanssa sujui ongelmitta ja opinnäytetyö valmistui suunnitellussa aikataulussa

LÄHTEET

Arvonlisäverolaki

[http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search\[type\]=pika&search\[pi ka\]=arvonlis%C3%A4verolaki](http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search[type]=pika&search[pi ka]=arvonlis%C3%A4verolaki) (Luettu 22.3.2011)

Arvonlisäverovelvollisen opas 2011, Verohallinto

<http://vero.fi/download.asp?id=8191;759968> (Luettu 21.4.2011)

Ennakkoratkaisun hakeminen keskusverolautakunnalta

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

[FI/Syventavat_veroohjeet/Keskusverolautakunnan_KVL_ennakkoratkaisut/Ennakkoratkaisun_hakeminen_keskusverolau%2812937%29](http://www.vero.fi/fi/Syventavat_veroohjeet/Keskusverolautakunnan_KVL_ennakkoratkaisut/Ennakkoratkaisun_hakeminen_keskusverolau%2812937%29) (Luettu 18.6.2011)

Ennakkotieto-, ennakkoratkaisu., ja poikkeuslupahakemuksen tekeminen ja käsittely

http://vero.fi/fi/FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Ennakkotieto_ennakkoratkaisu_ja_poikkeuslupahakemus/Ennakkotieto_ennakkoratkaisu_ja_poikkeus%289932%29 (Luettu 28.6.2011)

Etelä-Karjalan verotoimiston tiedoksianto.

Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudes arvonlisäverodirektiivi 77/388/ETY

<http://eur->

[lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:FI:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:FI:HTML) (luettu 16.9.2011)

EYT, 1.4.1982, C-89/81, Hong Kong Trade

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2009/200902390>

(Luettu 12.4.2011)

Hallinto-oikeuksien ratkaisut, Tilastokeskus

http://www.tilastokeskus.fi/til/haloikr/2008/haloikr_2008_2009-03-10_tie_001_fi.html (Luettu 24.6.2011)

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

Jukkola, J. Järvenoja, M. Kaari, P. Romppainen, L. Tannila, E. & Tikkanen, T. 2008. Kiinteistöverotuksen käsikirja. Viides painos. Gummerus kirjapaino Oy.

Kallio, M. Korpelainen, T. & Nielsen, A. 2008. Kiinteistöjen arvonlisäverotus. Kolmas painos. Helsinki: KHT- Media Oy.

KHO:2009:84, 30.9.2009/2390,

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2009/200902390>

(Luettu 12.4.2011)

KHO: 2004:119

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2004/200403364>
(Luettu 14.4.2011)

KHO 23.12.2004 T3366

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/muut/2004/200403366>
(Luettu 14.4.2011)

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut, Tilastokeskus

http://www.tilastokeskus.fi/til/khaloikr/2008/khaloikr_2008_2009-03-10_tie_001_fi.html (Luettu 24.6.2011)

Liitetaulukko 1. Verot sektoreittain ja verolajeittain, 2009–2010 1). Helsinki: Tilastokeskus http://www.stat.fi/til/vermak/2010/vermak_2010_2011-03-01_tau_001_fi.html.

Maksu ennakkotiedosta ja ennakkoratkaisusta - yhdistys ja säätiö

http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ja_saatio/Ennakkotieto_ja_ennakkoratkaisuhakemus/Maksu_ennakkotiedosta_ja_ennakkoratkaisu%2811804%29 (Luettu 18.6.2011)

Postipalvelujen arvonlisäverotus muuttuu, Verohallinto

http://vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Muutokset_verovelvollisuudessa/Postipalvelujen_arvonlisaverotus_muuttuu%2815860%29 (Luettu 14.8.2011)

Saimaan amk lyhyesti. Saimaan ammattikorkeakoulu

<http://www.saimia.fi/fi-FI/tietoja-saimaan-amk/saimaan-amk-lyhyesti>
(Luettu 18.4.2011)

Saimaan amk:n strategia. Saimaan ammattikorkeakoulu

http://www.saimia.fi/fi-FI/images/docs/saimaan_amk_strategia_2011_2015.pdf
(Luettu 18.4.2011)

Saimaan ammattikorkeakoulu Oy:n hallintosääntö

http://www.saimia.fi/fi-FI/images/docs/saimaan_amk_hallintosaanto.pdf
(Luettu 18.4.2011)

Saimaan amk:n taloushallinnon tiedoksianto.

Saimaan ammattikorkeakoulun toimintakertomus 2010

Suomen virallinen tilasto (SVT): Verot ja veronluonteiset maksut [verkkajulkaisu]. ISSN=1798–1131.2010. Helsinki: Tilastokeskus
http://www.stat.fi/til/vermak/2010/vermak_2010_2011-03-01_tie_001_fi.html.
(Luettu 24.5.2011)

Valtion tilinpäätöskertomus 2010

http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/10_ohjaus_ja_tilivelvoolli-suus/20110512Valtio/Valtion_tilinpaeatoeskertomus_2010_suomi_NETTI.pdf
(Luettu 15.9.2011)

Valtiovarainministeriö, arvonlisäverotus

http://www.vm.fi/vm/fi/10_verotus/04_arvonlisaverotus/index.jsp
(Luettu 9.5.2010)

Verohallinto a, arvonlisävero

http://www.vero.fi/default.asp?path=5,363&article=86&domain=VERO_MAIN&language=FIN&index=A
(Luettu 22.3.2011)

Verohallinto b, Arvonlisäverottoman vähäisen toiminnan raja 8 500 euroa

http://www.vero.fi/?path=5,40,89&article=8886&domain=VERO_MAIN&language=FIN&index=# (luettu 22.3.2011)

Verohallinto c, Arvonlisäverovelvollisuuden alarajaan liittyvä huojennus

http://www.vero.fi/?path=5,40,89&article=9945&domain=VERO_MAIN&language=FIN&index=# (luettu 22.3.2011)

Verohallinto d, kausiveroilmoitus

http://www.vero.fi/default.asp?path=5,363&article=8830&domain=VERO_MAIN
(Luettu 22.3.2011)

Verohallinto e, Arvonlisäveron palautukset 1.1.2010 alkaen

http://www.vero.fi/?article=252&domain=VERO_MAIN&path=5,40&language=FIN
(Luettu 22.3.2011)

Verohallinto f, Kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotus

http://vero.fi/?article=9634&domain=VERO_MAIN&path=5,40,87&language=FIN
(Luettu 29.3.2011)

Verohallinto g, Ennakkotieto-, ennakkoratkaisu- ja poikkeuslupahakemus – osakeyhtiö ja osuuskunta

http://www.vero.fi/fiFI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Ennakkotieto_ennakkoratkaisu_ja_poikkeuslupahakemus
(Luettu 16.9.2011)

Verohallinnon esittelykalvot

<http://vero.fi/nc/doc/download.asp?id=5133;589312> (Luettu 21.4.2011)

Verohallinto, muutoksenhaku verotukseen

http://www.vero.fi/?article=980&domain=VERO_MAIN&path=5,40&language=FIN
(Luettu 29.5.2011)

Verohallinnon ohje Dnro 1008/345/2009, 15.10.2009

http://www.vero.fi/?article=8464&domain=VERO_MAIN&path=5,40,87&language=FIN (Luettu 29.5.2011)

Verotuksen oikaiseminen, Verohallinto

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

[FI/Henkiloasiakkaat/Muutoksen_hakeminen_verotukseen/Verotuksen_oikaiseminen%2812121%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Muutoksen_hakeminen_verotukseen/Verotuksen_oikaiseminen%2812121%29) (Luettu 16.9.2011)

Liite 1

Liitetaulukko 1. Verot sektoreittain ja verolajeittain, 2009–2010 ¹⁾

| Sektori | Verolaji | 2009 | 2010 | Muutos, % |
|-----------------------------|---|--------|--------|-----------|
| S13+S212 Yhteensä | -0 Kaikki verot ja maksut yhteensä | 73 785 | 76 020 | 3,0 |
| | -1000 Tuloverot | 26 505 | 27 104 | 2,3 |
| | -2000 Pakolliset sosiaali- turvamaksut | 21 995 | 22 472 | 2,2 |
| | -4000 Omaisuusverot | 1 903 | 2 078 | 9,2 |
| | -5000 Tavarosta ja palveluista maksetut verot | 23 161 | 24 146 | 4,3 |
| | -6000 Muut verot | 221 | 220 | -0,5 |
| S1311 Valtionhallinto | -0 Kaikki verot ja maksut yhteensä | 34 061 | 34 878 | 2,4 |
| | -1000 Tuloverot | 9 906 | 9 758 | -1,5 |
| | -4000 Omaisuusverot | 929 | 909 | -2,2 |
| | -5000 Tavarosta ja palveluista maksetut verot | 23 157 | 24 142 | 4,3 |
| | -6000 Muut verot | 69 | 69 | 0 |
| S1313 Paikallishallinto | -0 Kaikki verot ja maksut yhteensä | 17 595 | 18 538 | 5,4 |
| | -1000 Tuloverot | 16 599 | 17 346 | 4,5 |
| | -2000 Pakolliset sosiaali- turvamaksut | 19 | 20 | 5,3 |
| | -4000 Omaisuusverot | 974 | 1 169 | 20,0 |
| | -5000 Tavarosta ja palveluista maksetut verot | 3 | 3 | 0 |
| S1314 Sosiaaliturvarahastot | -0 Kaikki verot ja maksut yhteensä | 21 976 | 22 452 | 2,2 |
| | -2000 Pakolliset sosiaali- turvamaksut | 21 976 | 22 452 | 2,2 |

| | | | | |
|-----------------------------------|--|-----|-----|------|
| S212 Euroopan unionin toimielimet | -0 Kaikki verot ja maksut yhteensä | 153 | 152 | -0,7 |
| | -5000 Tavaroista ja palveluista maksetut verot | 1 | 1 | 0 |
| | -6000 Muut verot | 152 | 151 | -0,7 |

1) Ennakkotieto