

TAMPEREEN YLIOPISTO

Oikeustieteiden laitos

---

Kati Maijala

KIINTEISTÖHALLINTAPALVELUIDEN ARVONLISÄVEROTUS

- ERITYISESTI OMAN KÄYTÖN VEROTUS

---

Pro gradu -tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2008

Tampereen yliopisto

Oikeustieteiden laitos

MAIJALA, KATI: Kiinteistöhallintapalveluiden arvonlisäverotus – erityisesti oman käytön verotus

Pro gradu -tutkielma, VIII + 72 s.

Vero-oikeus

Maaliskuu 2008

-----  
Tutkielman aihe on kiinteistöhallintapalveluiden arvonlisäverotus - erityisesti oman käytön verotus. Tutkielman tarkoituksena on selvittää, milloin kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä joudutaan maksamaan arvonlisäveroa eli, milloin arvonlisäverolain 32 §:n soveltaminen tulee kyseeseen. Tutkielmassa selvitetään kiinteistöhallintapalvelun käsitteen sisältö sekä oman käytön verotus kiinteistöhallintapalveluissa. Lisäksi selvitetään verovelvollisuuden määräytymistä kiinteistöhallintapalveluissa ja tähän liittyen mahdollista ristiriita arvonlisäverolain ja arvonlisäverodirektiivin välillä. Tutkielmassa selvitetään myös mahdollisuuksia veron minimointiin kiinteistöhallintapalveluissa. Tutkielman lähestymistapa on oikeusdogmaattinen eli lakia tulkitseva. Tutkielmassa lähestytään veron minimointia taloudellisen intressin kautta. Tutkielman tarkoituksena on antaa tietoa kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön arvonlisäverotuksesta kaikille, myös niille, jotka eivät ole aikaisemmin olleet tekemisissä tutkimuskohteen aiheen kanssa.

Tutkielman lähdeaineistona käytetään aihetta käsittelevää kirjallisuutta ja artikkeleita. Keskeisenä lähdekirjallisuutena on ollut Mikko Pikkujämsän väitöskirja Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla ja Eila Rotherin väitöskirja Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus sekä teos Arvonlisäverotus 2007. Lähdeaineistona käytetään luonnollisesti myös arvonlisäverolakia ja arvonlisäverodirektiiviä sekä Verohallituksen ohjetta kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta. Myös hallituksen esitykset ja valtiovarainvaliokunnan mietinnöt sekä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut ovat keskeistä lähdeaineistoa.

Kiinteistöhallintapalvelun käsitteen määrittely on vaikeaa ja käsitteen sisällöstä on lukuisia, erilaisia tulkintoja. Veron perusteen muodostavien välillisten ja välittömien kustannusten määrittely on ongelmallista, koska niitä ei ole määritelty laissa. Viimeaikaisen oikeuskäytännön valossa voidaan todeta, että verovelvollisuusryhmään kuuluvia verovelvollisia kohdellaan ankarammin kuin yksittäisiä verovelvollisuusryhmään kuulumattomia tahoja. Edellä mainittu kohtelu on kuitenkin perusteltua, koska verovelvollisuusryhmä on itsenäinen elinkeinonharjoittaja siinä missä yksi henkilökin. Kiinteistöhallintapalvelun oman käytön veron minimoinnille on lukuisia keinoja. Arvonlisäverolain 32 §:n sanamuodon muutos saattaa tulla ajankohtaiseksi, koska siitä ei selvästi ilmene, että muistakin kuin verovelvollisen ominaisuudessa suoritetuista palveluista tulisi maksaa oman käytön veroa. Arvonlisäverodirektiivin oman käytön verotuksen säännöksiä sovelletaan vain silloin, kun palvelu suoritetaan verovelvollisen ominaisuudessa. Arvonlisäverolaista taas saa sen käsityksen, että vero suoritettaisiin silloinkin, kun palvelua ei tehdä verovelvollisen ominaisuudessa. Ylipäätään kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksen erityissäännöksen järjestyksen kannattaa asettaa kyseenalaiseksi. Tämän puolesta puhuu myös arvonlisäverolain 22 §:ään ja 33 §:ään viime aikoina tehdyt muutokset sekä lainkohdan ristiriitaisuus arvonlisäverodirektiivin kanssa.

# SISÄLLYS

SISÄLLYS.....	I
LÄHTEET.....	III
OIKEUSTAPAUSLUETTELO.....	VI
LYHENTEET.....	VIII
1. JOHDANTO.....	1
1.1 Tutkielman taustaa.....	1
1.2 Tutkimusongelmat, rajaus, tavoitteet ja lähestymistapa.....	4
1.3 Lähdeaineisto.....	8
1.4 Tutkielman rakenne.....	9
2. KIINTEISTÖHALLINTAPALVELUN KÄSITE.....	11
2.1 Käsitteen määrittelyn lähtökohdat.....	11
2.2 Rakentamispalvelu.....	12
2.3 Kiinteistön puhtaanapito ja kiinteistönhoito.....	13
2.4 Kiinteistön talous- ja hallintopalvelut.....	15
3. VEROLLINEN JA VEROTON OMA KÄYTTÖ.....	18
3.1 Verollinen oma käyttö ja veron peruste.....	18
3.1.1 Palvelun ottaminen omaan käyttöön.....	18
3.1.2 Verollinen toiminta kiinteistöhallintapalveluissa.....	20
3.1.3 Veron peruste ja laskeminen.....	22
3.2 Veroton oma käyttö.....	27
3.2.1 Pääasiallinen asunto.....	27
3.2.2 Euromääräinen alaraja.....	29
4. VEROVELVOLLINEN.....	33
4.1 Verovelvollisuuden lähtökohdat.....	33
4.2 Verovelvolliset tahot.....	33
4.3 Verovelvollisuusryhmän käsittely.....	36
4.4 Hakeutuminen verovelvolliseksi.....	39
5. AVL:N JA ARVONLISÄVERODIREKTIIVIN VERTAILU.....	41
5.1 Arvonlisäverovelvollisuuden määräytyminen.....	41

## II

5.1.1 Lähtökohdat.....	41
5.1.2 Liiketoiminnan muodossa tapahtuva myynti.....	43
5.1.3 Arvonlisäverodirektiivin liiketoiminnan käsite.....	44
5.2 Tulkinta kiinteistöhallintapalveluissa.....	45
5.2.1 Ongelmien erittely.....	45
5.2.2 Lain ja direktiivin sanamuotojen tulkinta ja soveltaminen.....	46
5.3 Johtopäätökset.....	53
6. VERON MINIMOINNIN MAHDOLLISUUKSIA.....	55
6.1 Veron minimoinnin lähtökohdat.....	55
6.2. Veron minimoinnin tavoitteet.....	56
6.3. Käsitteen määrittelyn laajuus.....	57
6.4 Euromääräinen alaraja.....	57
6.5 Verovelvolliseksi hakeutumisen vaikutukset.....	59
6.6 Kiinteistöhallintapalveluiden kohdistaminen kiinteistöön.....	60
6.7 Verovelvollisuusryhmän käyttäminen.....	61
6.8 Esimerkkitapaus veron minimoinnista.....	62
7. KOKOAVIA PÄÄTELMIÄ.....	66

## LÄHTEET

- Anttila 2000* *Anttila, Raimo: Oman käytön arvonlisäverokohtelusta. Verotus 5/2000, s. 569 – 577.*
- Arvonlisäverolain 33 a §:n mukainen oman käytön vero* Verohallituksen ohje Dnro 1846/40/2007, 14.12.2007.
- Auranen 2003* *Auranen, Kirsti: Arvonlisäverotuksen erityiskysymyksiä. Tampereen yliopisto, Julkisoikeuden laitos 2003.*
- Auranen – Kemilä 2004* *Auranen, Kirsti – Kemilä, Pirita: Kiinteistöalan arvonlisävero-opas. Gummerus Kirjapaino Oy 2004.*
- HE 88/1993 Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.
- HE 76/1994 Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.
- HE 283/1994 Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.
- HE 135/2003 Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.
- HE 44/2007 Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.
- HE 110/2007 Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.
- Juusela – Parkkola 2004* *Juusela, Janne – Parkkola, Tommi: EU-uutiset. Verotus 3/2004, s. 331 – 337.*
- Juusela – Parkkola 2007* *Juusela, Janne – Parkkola, Tommi: EU-uutiset. Verotus 1/2007, s. 97 – 104.*
- Kallio ym. 2002* *Kallio, Mika – Korpelainen, Tuija – Nielsen, Ari: Kiinteistöjen arvonlisäverotus. 2., uud. p. KHT-Media Oy 2002.*
- Kallio ym. 2007* *Kallio, Mika - Nielsen, Ari – Ojala, Marko – Saukko, Petri - Sääskilahti, Juha: Arvonlisäverotus 2007. Edita Publishing Oy 2007.*

- Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotus* Verohallituksen ohje Dnro 1845/40/2007, 14.12.2007.
- Kallio – Saukko 2006* *Kallio, Mika – Saukko, Petri:* AVL-ryhmä yksi verovelvollinen – myös kiinteistöhallintapalvelun oman käytön alarajan laskennassa. KPMG Oy Ab, 22.3.2006.
- KOM (2004) 246 Euroopan talous- ja sosiaalikomitean lausunto aiheesta ”Ehdotus – Neuvoston direktiivi yhteisestä arvonlisävero-järjestelmästä (uudelleenlaatiminen)” KOM(2004) 246 lopullinen – 2004/0079 CNS.
- Laitinen – Hokkanen 2005* *Laitinen, Juha – Hokkanen, Marja:* Oman käytön arvonlisävero direktiivin vastainen. PricewaterhouseCoopers Oy, 28.1.2005.
- Linnakangas – Juanto 2004* *Linnakangas, Esko – Juanto, Leila:* Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 4., uud. p. Talentum 2004.
- Myrsky 2003* *Myrsky, Matti:* Kiinteistön käsite verotuksessa. Tilintarkastus-Revision 4/2003, s. 25 – 27.
- Myrsky 2004* *Myrsky, Matti:* Yleishyödyllisen yhteisön verotus. WSOY 2004.
- Myrsky – Linnakangas 2007* *Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko:* Verotusmenettely ja muutoksenhaku. 5., uud. p. Talentum 2007.
- Nieminen ym. 2008* Arvonlisäverotus. <[www.wsoypro.fi](http://www.wsoypro.fi)> 28.1.2008 (Niemi-nen, Auvo – Anttila, Raimo – Äärilä, Leena 2008, jatkuva-täydenteinen)
- Nyrhinen – Leskinen 2006* *Nyrhinen, Ritva – Leskinen, Tero:* Kiinteistöhallintapalvelun arvonlisäveron alarajan soveltaminen verovelvollisuusryhmässä. PricewaterhouseCoopers Oy, 28.3.2006.
- Pikkujämsä 2001* *Pikkujämsä, Mikko:* Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Talentum 2001.
- Pikkujämsä 2004* *Pikkujämsä, Mikko:* KHO:n arvonlisäveroratkaisujen he-rättämiä ajatuksia. Verotus 5/2004, s. 547 – 556.
- Pipatti 2001* *Pipatti, Mirjami:* Rakentamis- ja kiinteistöhallintapalvelu-jen arvonlisävero. Tilisanomat 1/2001, s. 12-17.

- Pipatti – Tarkiainen 2005* *Pipatti, Mirjami – Tarkiainen, Tarja*: ALV-opas kunnille ja kuntayhtymille. 2., uud. p. Gummerus Kirjapaino Oy 2005.
- Rother 2003* *Rother, Eila*: Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. WSOY 2003.
- Saukko 2004* *Saukko, Petri*: Oma käyttö arvonlisäverotuksessa. Tilisanomat 5/2004, s. 40 – 45.
- Saukko 2005* *Saukko, Petri*: Arvonlisäveroryhmät. Edita 2005.
- Tannila 2003* *Tannila, Eija*: Arvonlisäverolain liiketoiminnan käsite – vertailua kuudennen arvonlisäverodirektiivin tarkoittamaan taloudelliseen toimintaan konserninäkökulmasta. Verotus 2/2003, s. 167 – 177.
- Tikka 1972* *Tikka, Kari S.*: Veron minimoinnista. Förlagsbolaget judex kustannusyhtiö 1972.
- Tilastokeskus <http://www.stat.fi/tup/tilastotietokannat/index.html>
- Vapaavuori 2000* *Vapaavuori, Ahti*: Liiketoiminnan käsitteestä arvonlisäverotuksessa II. Verotus 4/2000, s. 374 – 385.
- VaVM 69/1993 vp Valtiovarainvaliokunnan mietintö
- VaVM 38/2003 vp Valtiovarainvaliokunnan mietintö.
- Verohallituksen kannanottoja yritysverokysymyksiin. Verohallituksen ohje Dnro 2181/345/2004, 21.12.2004.
- Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta. Verohallituksen ohje Dnro 481/40/2004, 3.3.2004.
- Äärilä – Nyrhinen 2005* *Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva*: Arvonlisäverotus käytännössä. 5., uud. p. WSOY 2005.

## Haastattelu:

Kaija Lento, isännöitsijä, Tampereen KV-Isännöinti Oy, 6.2.2006.

## **OIKEUSTAPAUSLUETTELO**

### **Euroopan yhteisöjen tuomioistuin**

C-260/98, komissio v. Kreikka

C-315/00, Maierhofer

C-255/02, Halifax plc

C-412/03, Hotel Scandic Cåsabäck AB

C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki

### **Korkein hallinto-oikeus**

KHO:1995-B-547

KHO 19.8.1997 T 1923

KHO:1999:8

KHO 20.2.2002 T 372

KHO:2002:51

KHO 18.2.2003 T 373

KHO 29.10.2003 T 2656

KHO 19.4.2004 T 832

KHO:2004:119

KHO 23.12.2004 T 3366

KHO 22.3.2006 T 640

KHO:2006:65



KHO 7.12.2007 T 268

**Keskusverolautakunta**

KVL 27.8.2003 N:53/2003

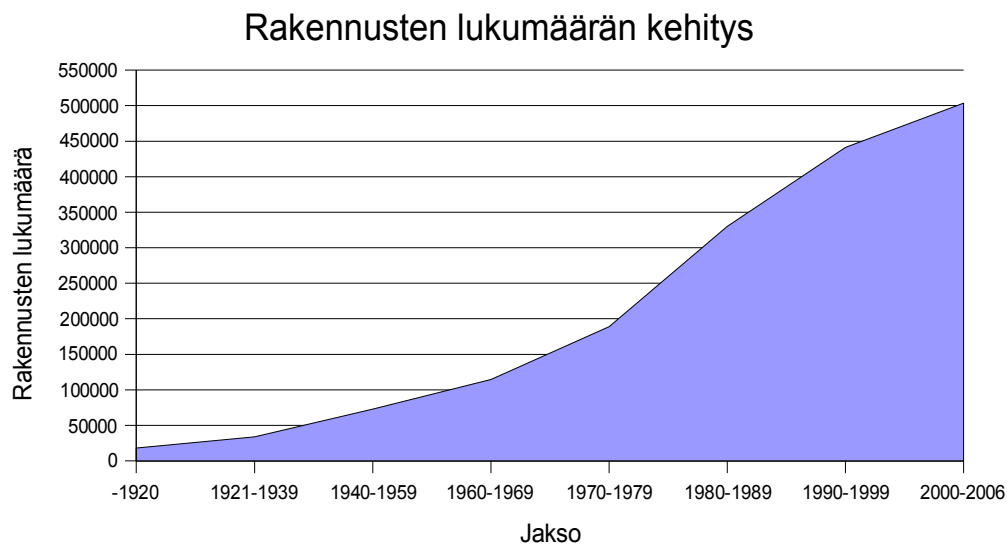
**LYHENTEET**

Arvonlisäverodirektiivi	Neuvoston direktiivi (2006/112/EY) yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä
ALV	Arvonlisävero
AVL	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
EPL	Ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118
ETY	Euroopan talousyhteisö
EY	Euroopan yhteisö
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
Kuudes arvonlisäverodirektiivi	Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudes arvonlisäverodirektiivi (77/388/ETY)
KVL	Keskusverolautakunta
MVL	Maatilatalouden tuloverolaki 15.12.1967/543
TVL	Tuloverolaki 30.12.1992/1535
VaVM	Valtiovarainvaliokunnan mietintö
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558
v.	Vastaa

# 1. JOHDANTO

## 1.1 Tutkielman taustaa

Pro gradu -tutkielman aihe on kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön arvonlisävero-  
tus. Tämä aihe on aina ongelmallinen, koska kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön  
arvonlisävero- tus koskee myös sellaisia tahoja, joille arvonlisävero- tus ei välttämättä  
muuten ole tuttu aihealue. Verovelvollisien piiri on siis laajempi kuin yleensä. Aihe on  
myös aina ajankohtainen juuri ongelmallisuutensa vuoksi. Siitä on ollut viime vuosina  
myös KHO:n ratkaisuja. Käytännön puolelta ja itse kiinteistöhallintapalveluiden kannal-  
ta katsottuna esimerkiksi rakennusten lukumäärän kasvu Suomessa on ollut suuri viime  
vuosikymmenien aikana (ks. Kuva 1.)<sup>1</sup>. Tästä voidaan tehdä johtopäätös, että myös kiin-  
teistöhallintapalveluiden tarve on lisääntynyt viime vuosien aikana.

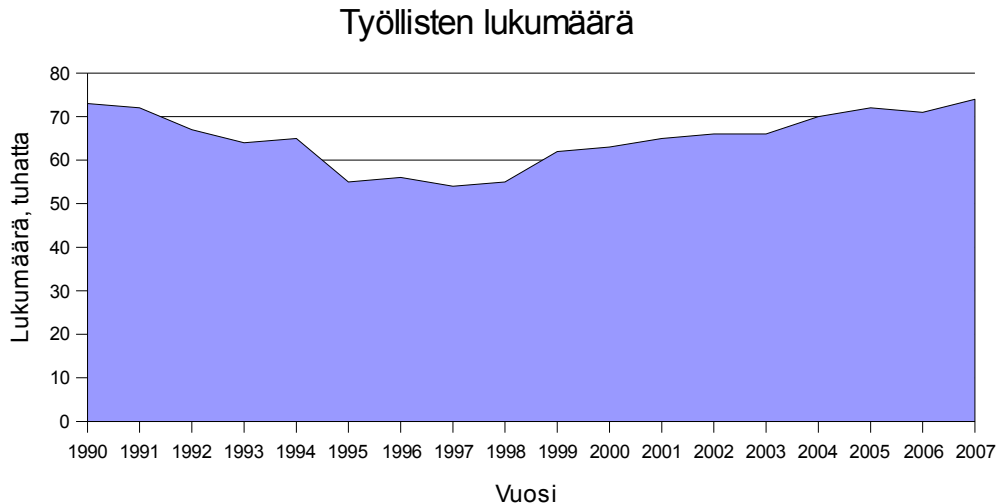


*Kuva 1. Rakennusten lukumäärän kehitys*

Huomionarvoista on myös se, että työllisten määrä kiinteistöhallintapalveluihin kuulu-

<sup>1</sup> Tilastokeskus. Taulukossa on huomioitu kaikki rakennukset Suomessa erillisiä pientaloja lukuun otta-  
matta.

villa toimialoilla on ollut jatkuvassa kasvussa viimeisen kymmenen vuoden ajan (ks. Kuva 2.)<sup>2</sup>. Tarvetta kiinteistöhallintapalveluiden tekijöistä siis on.



*Kuva 2. Työlliset kiinteistöalan palveluissa, vuokrauksessa ja siivouksessa vuosina 1990-2007*

Seuraavassa hieman taustaa aiheeseen. Arvonlisäverolaki tuli voimaan 1.6.1994. Tällöin verolainsäädäntöön tuli myös aikaisemmin tuntematon kiinteistöhallintapalvelun käsite. Kaikki kiinteistöhallintapalvelun käsitteeseen liittyvä ja veron määräytyminen siinä on puhtaasti arvonlisäverotukseen liittyvä asia eikä muiden verolajien lainsäädännöllä ole merkitystä, kun kiinteistöhallintapalveluiden arvonlisäverotukseen liittyviä seikkoja tutkitaan<sup>3</sup>.

Verotuksessa kiinteistöhallintapalveluille on ominaista oman käytön verotuksen erityissäännös AVL 32 §:

Kiinteistöhallintapalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun kiinteistön omistaja tai haltija suorittaa itse kiinteistöön kohdistuvan palvelun, jos kiinteistöä käytetään muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Kiinteistön omistajan tai haltijan ei ole suoritettava veroa, jos:

1) hän käyttää kiinteistöä pääasiallisesti asuntonaan; tai

<sup>2</sup> Tilastokeskus

<sup>3</sup> Näin myös Kallio ym. 2002 s. 91.

2) hänen kalenterivuoden aikana suorittamistaan kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset sosiaalikuluihin eivät ylitä 35 000 euroa.

(30.12.2003/1301)

Kiinteistöhallintapalveluja ovat:

1) edellä 31 §:ssä tarkoitetut rakentamispalvelut;

2) kiinteistön puhtaanapito ja muu kiinteistönhoito sekä kiinteistön talous- ja hallintopalvelut.

AVL 1 §:n 2 momentin mukaan veroa suoritetaan AVL 32 §:n 3 momentissa tarkoitetun kiinteistöhallintapalvelun ottamisesta omaan käyttöön silloinkin, kun vastaavien palveluiden myynti ei tapahdu liiketoiminnan muodossa tai yhteydessä. Tässä tutkielmassa liiketoiminnalla tarkoitetaan jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa, itsenäistä toimintaa, joka tapahtuu ansiotarkoituksessa ja johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski<sup>4</sup>.

Lähtökohtana AVL 32 §:n säätämiseksi on ollut ostettujen ja omalla työvoimalla tuotettujen palvelujen välinen ero verokohtelussa ja kilpailuaseman vääristymisen ehkäiseminen. Ilman AVL 32 §:ää, olisi kiinteistöhallintapalvelu monesti edullisempaa tehdä itse tai teettää työt omalla henkilökunnalla kuin ostaa palvelut muilta. AVL:n perusteiden mukaanhan taho, joka ei ole arvonlisäverollisen toiminnan harjoittaja, ei voi vähentää ostohintaan sisältyvää veroa. AVL 32 §:n erityissäännöksen johdosta myös tapauksissa, joissa arvonlisäverollista toimintaa harjoittamaton suorittaa itse kiinteistöön kohdistuvan palvelun eli kiinteistöhallintapalvelun, verotetaan sitä kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä.

Lähtökohtaisesti kiinteistöhallintapalveluiden erityissäännöksellä on pyritty siihen, että itse tuotetuilla ja ostetuilla kiinteistöhallintapalveluilla olisi yhtäläinen verorasitus ja tämän johdosta kilpailuasema olisi tasapuolinen kaikkien kannalta. Kaiken kaikkiaan voidaan todeta, että arvonlisäverotuksessa pyritään neutraaliin verojärjestelmään. AVL:ää säädettäessä kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotus tuli ajankohtaiseksi siinäkin mielessä, että AVL:ää edeltäneen liikevaihtoverolain mukaan liikevaihtovero ei vaikuttanut siihen ostiko kiinteistön haltija palvelun ulkopuolelta vai suorittiko palvelun

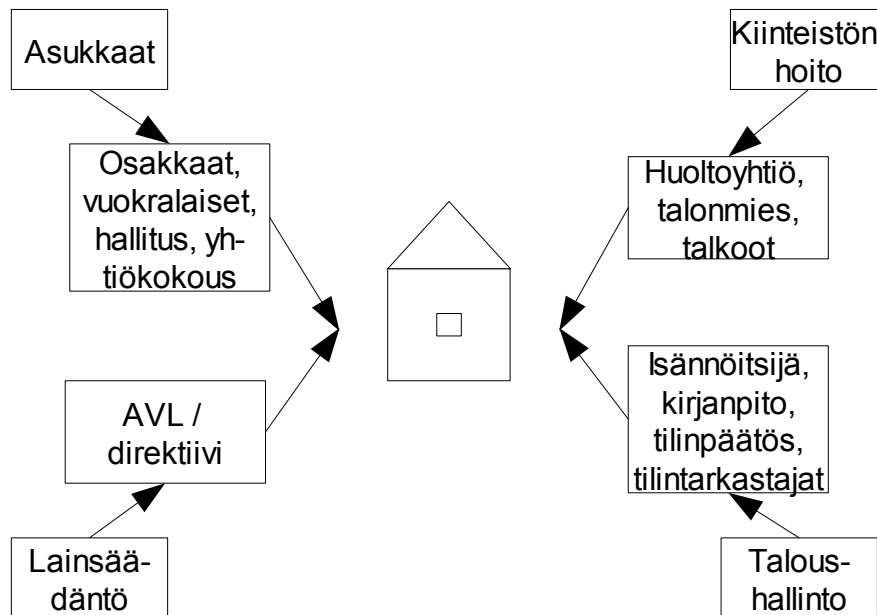
---

4 Ks. HE 88/1993 kohta 6.2 Verovelvollisuus.

omalla palkatulla henkilökunnallaan. Kummassakin tapauksessa vero rasitti ainoastaan materiaalikustannuksia. AVL:n voimaantulo siis muutti tilannetta huomattavasti.<sup>5</sup>

## 1.2 Tutkimusongelmat, rajausta, tavoitteet ja lähestymistapa

Tutkielman tutkimusongelma on se, milloin kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä joudutaan maksamaan arvonlisävero. Eli, milloin AVL 32 §:n soveltaminen tulee kyseeseen. Kiinteistöhallintapalvelut muodostuvat monista eri seikoista, kuten esimerkiksi kiinteistönhoidosta ja taloushallinnosta. Niihin vaikuttavat lukuisat eri asiat, kuten esimerkiksi lainsäädäntö ja kiinteistön käyttötarkoitus sekä asukkaat. Mielenkiintoisen kiinteistöhallintapalveluista tekee myös se, että rinnakkain kulkevat, niin kiinteistönhoito, kirjapito kuin lainsäädäntötyökin. Asiaa havainnollistetaan seuraavassa kuvassa (Kuva 3):



Kuva 3. Kiinteistöhallintapalveluihin vaikuttavat asiat

5 Asiaa on käsitelty esimerkiksi HE 88/1993 kohta 6.4.1 Kiinteistön luovutukset sekä HE 88/1993 Yksityiskohtaiset perustelut, 4 luku, kohta Eräiden kiinteistöön kohdistuvien palveluiden oma käyttö. Saukon 2004 s. 44 mielestä neutraalisuussyillä tarkoitetaan kilpailun vääristymien välttämisen lisäksi tavoitteita, jotka edistävät arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta, kuten esimerkiksi veron aukoton kohdistuminen kulutukseen.

Tutkielmassa pyritään selvittämään seuraavat asiat:

1. Mitä kiinteistöhallintapalvelut on?
2. Kuinka oma käyttö huomioidaan kiinteistöhallintapalveluissa?
3. Miten verovelvollisuus määräytyy kiinteistöhallintapalveluissa ja tähän liittyen, onko AVL:n ja arvonlisäverodirektiivin välillä ristiriitaa?
4. Miten vero minimoidaan kiinteistöhallintapalveluissa?

Tutkielmassa keskitytään kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotukseen Suomessa. Koska Suomi on Euroopan unionin jäsenvaltio ja arvonlisäverotus on harmonisoitu yhteisön jäsenvaltioissa Neuvoston direktiivillä (2006/112/EY) yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, otetaan myös se tutkielmassa huomioon. Kansalliseen lainsäädäntöön vaikuttaa siis luonnollisesti myös arvonlisäverodirektiivi. Tutkielman pääpaino pysyy kuitenkin Suomen verotuksessa.

Arvonlisäverodirektiivistä perehdytään tarkemmin viime vuosina pinnalla olleeseen aiheeseen. Keskustelua on aiheuttanut mahdollinen ristiriita AVL 32 §:n ja arvonlisäverodirektiivin välillä siitä, tuleeko kiinteistöhallintapalveluista maksaa veroa silloinkin, kun palvelut suoritetaan muuna kuin verovelvollisena. On siis kyseenalaista, vastaako arvonlisäverolaki arvonlisäverodirektiivin säännöksiä. Kysymyksiä on herättänyt direktiivin liiketoiminnan ja arvonlisäverolain liiketoiminnan käsitteiden laajuuden ja merkityksen välinen ero. Arvonlisäverodirektiivin liiketoiminnan käsite näyttää realisoituvan helpommin kuin AVL:n liiketoiminnan käsite<sup>6</sup>. Oikeuskäytännössä on ollut myös tapauksia, joissa KHO on tehnyt päätöksen direktiivin mukaisesti.<sup>7</sup>

Aiheen erityisluonteisuuden vuoksi katsotaan tarpeelliseksi määritellä myös kiinteistöhallintapalvelun käsite. Kiinteistön käsitteen määrittelyllä on vaikutusta kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön laajuutta tulkittaessa<sup>8</sup>. Kiinteistöhallintapalvelun on kohdis-

---

6 Saukko 2005 s. 132.

7 Ks. esim. KHO:2004:119, jossa kiinteistössä harjoitettu toiminta ei ollut ALV:ssä tarkoitettua liiketoimintaa eikä direktiivissä tarkoitettua liiketoimintaa, sekä KHO:2002:51.

8 Näin myös Kallio ym. 2007 s. 157.

tuttava kiinteistöön. Tutkielmassa kiinteistöllä tarkoitetaan AVL 28 §:n 1 momentin mukaisesti maa-alueita, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa. AVL 28 §:n 2 momentin mukaan kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät kuulu kiinteistöön.<sup>9</sup> Palvelulla taas tarkoitetaan AVL 17 §:n mukaan kaikkea muuta kuin tavaraa, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa. Tutkielmassa kiinteistöhallintapalvelun omasta käytöstä verovelvollisella tarkoitetaan kiinteistön haltijaa. Arvonlisäverollisen toiminnan harjoittajia ei oteta huomioon, koska ne eivät suorita veroa kiinteistöhallintapalvelun omasta käytöstä vaan AVL 22 §:n mukaisesti omasta käytöstä.

AVL 20 §:n mukaan palvelun ottamista omaan käyttöön pidetään myyntinä ja näin ollen se on veronalaista. Tarkemmin palvelun omaan käyttöön ottamisesta säädetään AVL 22 §:ssä. Sen mukaan sitä kuitenkin sovelletaan vain, jos ostetusta palvelusta on voitu tehdä vähennys tai itse suoritettu palvelu on suoritettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä ja elinkeinon harjoittaja myy vastaavia palveluja ulkopuolisille. AVL 32 § on siis poikkeus AVL 22 §:ään, koska kiinteistöhallintapalveluiden oma käyttö on veronalaista, vaikka edellä mainitut vaatimukset eivät täytyisikään.

Koska AVL 32 § käsittelee kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotusta, on tutkielmassa perusteltua selvittää myös oman käytön perusteet eli AVL 22 §:n sisältö. Arvonlisäverollisen toiminnan harjoittajat suorittavat veroa AVL 22 §:n mukaisesti omasta käytöstä. Ne eivät siis suorita veroa AVL 32 §:n mukaisesti omasta käytöstä. Jotta AVL 32 §:ää voidaan tarkastella tarkemmin, tulee oman käytön perusteet ja periaatteet

---

<sup>9</sup> Ks. myös KHO 19.8.1997 T 1923, jossa kaupungin omistamalle puistoalueelle pystytetty lumilinna ei ollut AVL 28 §:n 1 momentissa tarkoitettuna kiinteistönä pidettävä rakennus tai pysyvä rakennelma. Lumilinnassa olevan ravintolatilän vuokraaminen ei siten ollut AVL 27 §:n 1 momentissa tarkoitettua kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamista, vaan AVL 29 §:n 4 kohdassa tarkoitettua käyttöoikeuden tilapäistä luovuttamista. Kaupungin oli siten suoritettava arvonlisäveroa lumilinnassa olevan ravintolatilän vuokratulosta. Ennakkoratkaisun C-315/00 Maierhofer mukaan sellaisen rakennuksen vuokraus, joka on rakennettu maapohjaan kiinteästi liittyvistä valmisosista siten, että kyseiset valmisosat eivät ole helposti purettavissa eivätkä siirrettävissä, on kiinteän omaisuuden vuokrausta, vaikka kyseinen rakennus tullaan poistamaan vuokrasopimuksen päätyttyä ja vaikka sitä tullaan käyttämään uudelleen jollain toisella kiinteistöllä. HE 88/1993 Yksityiskohtaiset perustelut, luku 4, kohta Kiinteistöluovutukset mukaan kiinteistön käsite on erityisen tärkeä AVL 31 ja 33 §:ää sovellettaessa. Tärkeys on varmasti säilynyt AVL 33 §:ään 1.1.2008 voimaan tulleiden muutosten jälkeenkin, koska samanaikaisesti AVL 28 §:ää ei ole muutettu. Myrsky 2003 s. 26 - 27 mukaan rajanveto kiinteistön ja ei-kiinteistön välillä on hyvin keskeinen arvonlisäverotuksessa varsinkin kiinteistöluovutusten osalta, jossa hän viittaa AVL 27 §:ään.



olla tiedossa. AVL 22 §:n laajuus tutkielmassa määräytyykin sen mukaan, mikä on olennaista kiinteistöhallintapalveluiden kannalta. Tarkoituksena on tarkastella verollista ja verotonta omaa käyttöä.

Huomionarvoista on myös 1.1.2008 voimaan tullut lakimuutos AVL 33 §:ään ja uusi AVL 33 a § sekä kokonaan uusi kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistamista käsittelevä 11 luku. AVL 33 §:n uudistaminen on johtanut kiinteistöinvestointien arvonlisäveron vähennysten käsittelyn perusteelliseen muuttumiseen. Edellä mainitut seikat tukevat myös sitä, että kiinteistön käyttöoikeuden luovutus ja rakentamispalvelut, käsitteen määrittelyä lukuun ottamatta, on rajattu tiukasti tutkielman ulkopuolelle.

Edellä mainittujen lain kohtien muuttamisen taustalla on ollut KHO:n ratkaisu KHO:2006:65, jonka mukaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi hakeutuneella oli oikeus vähentää ennen hakemuksen tekemistä hankkimiinsa uudisrakentamis- ja perusparannusinvestointeihin sisältyneet arvonlisäverot, vaikka verovelvolliseksi hakeutuminen ei ollut tapahtunut kuuden kuukauden kuluessa kiinteistöjen käyttöönotosta AVL 106 §:ssä tarkoitettulla tavalla. KHO:n ratkaisun pohjalla on EY:n tuomioistuimen tuomio C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki. Siinä tuomioistuin totesi, että Suomen kiinteistöinvestointien arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevat säännökset ovat EY:n arvonlisäverodirektiivin vastaisia siltä osin, kun investoinnin ensimmäisen käyttötarkoituksen ollessa vähennyskelvoton vähennysoikeus menetetään lopullisesti<sup>10</sup>.

Tutkielman lähestymistapa on oikeusdogmaattinen eli lakia tulkitseva. Veron minimoimista ja verosuunnittelua tutkielmassa lähestytään taloudellisen intressin kautta.

Tavoitteena tutkielmassa on löytää vastauksia asetettuihin kysymyksiin ja perustella ne. Tärkeänä tavoitteena on myös tietty kriittisyys aiheeseen sekä huomioida muiden asioi-

---

<sup>10</sup> Tuomioon on vedottu myös KHO:n ratkaisussa KHO 7.12.2007 T 268, jonka mukaan yhtiöllä oli oikeus hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, vaikka kyse ei ollut kokoaikaisesta kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta.

den vaikutus tutkittavaa aihetta kohtaan. Tutkielman tarkoituksena on antaa tietoa myös niille, jotka eivät aikaisemmin ole olleet tekemisissä tutkimuskohteen aiheen kanssa.

### 1.3 Lähdeaineisto

Tutkielman lähdeaineistona käytetään aihetta käsittelevää kirjallisuutta ja artikkeleita. Erityisen mielenkiintoisena lähdeaineiston voidaan pitää väitöskirjoja, joissa kiinteistöhallintapalvelua on käsitelty. Keskeisenä kirjallisuutena on Mikko Pikkujämsän väitöskirja Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla ja Eila Rotherin väitöskirja Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. Myös teoksessa Arvonlisäverotus 2007 käsitellään muun muassa kiinteistöhallintapalveluihin liittyvää problematiikkaa.<sup>11</sup>

Lähdeaineistona käytetään luonnollisesti myös arvonlisäverolakia ja arvonlisäverodirektiiviä. Uusi arvonlisäverodirektiivi (2006/112/EY) tuli voimaan 1.1.2007. Arvonlisäverodirektiivin tarkoituksena oli uudistaa kuudes arvonlisäverodirektiivi (77/388/ETY) selkeyttämällä direktiivin rakennetta ja säännöksiä. Sen sisältöön ei siis tullut merkittäviä muutoksia.<sup>12</sup> Tämän takia, tutkielmassa viitataan aina uuteen arvonlisäverodirektiiviin, jos direktiivin sisältö ei ole muuttunut, siitäkin huolimatta, että oikeuskäytäntö tai lähdekirjallisuuden kirjoittaja olisi viitannut kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin.

Merkittävänä lähdeaineistona on ollut myös Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta<sup>13</sup>. Myös aihetta koskevat hallituksen esitykset ja valtiovarainvaliokunnan mietinnöt ovat keskeistä lähdeaineistoa<sup>14</sup>. KHO:n ratkaisuilla on suuri asema oikeuslähteenä jo AVL:n ja arvonlisäverotuksen erityisluonteen vuoksi. Oikeuskäytännön kautta asiat on usein myös helpompi ymmärtää. Ne ovat tutkielmassa myös pohdinnan tukena. Oikeuskäytännössä tulee kuitenkin huomioida sen asema heikosti velvoittavana oikeuslähteenä. Lähteisiin pitää suhtautua myös kriittisesti.

---

11 Ks. Pikkujämsä 2001, Rother 2003 ja Kallio ym. 2007.

12 Ks. tarkemmin KOM (2004) 246, Juusela – Parkkola 2007 s. 103 sekä Juusela – Parkkola 2004 s. 334 – 337.

13 Ks. Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön arvonlisäverotuksesta.

14 Esim. HE 88/1993, HE 283/1994, HE 135/2003 ja VaVM 38/2003.

## 1.4 Tutkielman rakenne

Tutkielma alkaa kiinteistöhallintapalvelun käsitteen selvittämisellä. Kyseinen luku on jaettu aloitusluvun lisäksi kolmeen erilliseen alalukuun, joissa jokaisessa käsitellään erikseen kiinteistöhallintapalveluun kuuluvat palvelut. Tässä luvussa siis tarkastellaan sitä, millaisiin palveluihin ja töihin arvonlisäverotus kohdistuu. Koska kiinteistöhallintapalveluihin kuuluva rakentamispalvelu on laaja kokonaisuus, keskitytään tutkielmassa vain selvittämään, mitä käsite tarkoittaa.

Seuraavassa luvussa eli luvussa 3 käsitellään omaa käyttöä yleisesti ja tarkemmin perehdytään oman käytön huomioimiseen kiinteistöhallintapalveluissa. Luku on jaettu kahden alalukuun, jossa ensimmäisessä käsitellään verollista omaa käyttöä ja jälkimmäisessä verottoman oman käytön edellytyksiä. Verollisen oman käytön yhteydessä käsitellään myös veron perustetta ja sen laskentaperusteita.

Luvussa 4 selvitetään vaatimuksia verovelvollisuudelle ja sitä, milloin verovelvolliseksi kannatta hakeutua. Varsinkin luvussa 5 kuvaan astuu arvonlisäverodirektiivin vaikutus ja AVL:ää ja arvonlisäverodirektiiviä verrataan toisiinsa. Alaluvuissa määritellään aluksi AVL:n liiketoiminnan ja arvonlisäverodirektiivin liiketoiminnan käsitteet. Seuraavaksi pureudutaan niiden tulkintaa kiinteistöhallintapalveluissa ja lopuksi tehdään johtopäätökset näistä asioista.

Luvussa 6 pohditaan lähtökohtia ja mahdollisuuksia veron minimointiin. Näin tutkielmaan saadaan mukaan uutta taloudellista ja käytännönläheisempää näkökulmaa verovelvollisen kannalta katsottuna. Esimerkkinä veron minimoinnista mainittakoon, että arvonlisäveroa ei joudu maksamaan, jos kalenterivuoden aikana palkkakustannukset sosiaalikuluneen eivät ylitä 35.000 euron rajaa. Palkkakustannusten määrää ei siis lasketa yhtymälle erikseen, vaan kunnioitetaan neutraalisuusperiaatetta ja lasketaan määrä haltijakohtaisesti. Muuten veroa voitaisiin minimoida uusia yhtymiä perustamalla. Kiinteistöhallintapalveluissa veron minimointi on olennaisempi asia kuin verosuunnittelu, joten veron minimointia käsitellään laajemmin kuin varsinaista verosuunnittelua.<sup>15</sup> Mielen-

---

15 Ks. Kallio ym. 2007 s. 195.

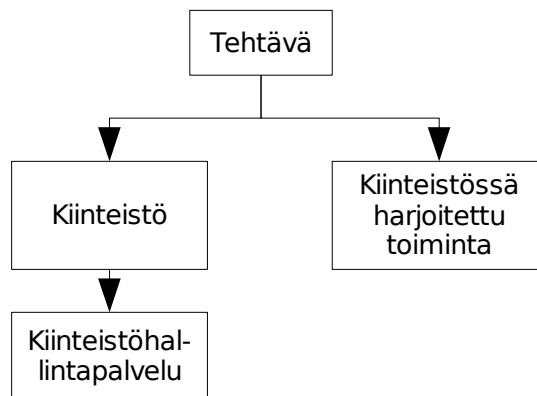
kiinnon kohteena on myös se, olisiko edullisempaa olla arvonlisäverovelvollinen kuin ei-verovelvollinen sekä, kuinka paljon pelivaraa veron minimoinnille on vertailtaessa eri vaihtoehtoja. Luku on jaettu kahdeksaan alalukuun, joissa veron minimoinnin lähtökoh-  
tia ja tavoitteita käsittelevien lukujen jälkeen perehdytään jokaiseen veron minimoinnin  
keinoon erikseen. Viimeisessä alaluvussa veron minimointia pohditaan kuvitteellisen  
esimerkkitapauksen kautta, jossa veron minimoinnin keinot nivotaan yhteen.

Viimeisessä eli 7. luvussa kootaan tutkimustulokset yhteen ja esitetään johtopäätöksiä  
aiheesta sekä pohditaan kriittisesti perusteita kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön  
erityissäännökselle. Lisäksi pohditaan AVL 33 §:ien muutoksen vaikutusta AVL 32  
§:ään ja esitetään katsaus kohti tulevaa.

## 2. KIINTEISTÖHALLINTAPALVELUN KÄSITE

### 2.1 Käsitteen määrittelyn lähtökohdat

Kiinteistöhallintapalvelun käsitettä määriteltäessä olennaista on se, että palvelu kohdistuu itse kiinteistöön ja sen käyttöön kiinteistönä (ks. Kuva 4.). Kiinteistössä harjoitettuun toimintaan kohdistuva palvelu ei siis ole kiinteistöhallintapalvelua. Tällainen toiminta voi kohdistua esimerkiksi verottomaan asunnon vuokraustoimintaan. Esimerkiksi tapauksessa KHO 20.2.2002 T 372 yhtiön ei tarvinnut maksaa oman käytön veroa, koska talous- ja hallintopalvelu kohdistui vuokraustoimintaan. Suoritetut talous- ja hallintopalvelut kohdistuivat verottomaan asuntojen vuokraustoimintaan. Toiminta ei siis kohdistunut itse kiinteistöön, vaan toimintaan kiinteistössä. Tapausta voidaan pitää selvyytensä vuoksi selvänä esimerkkinä palvelun kohdistamisena kiinteistössä harjoitettuun toimintaan. Koska AVL 32 § koskee ainoastaan kiinteistöhallintapalveluita ja näin ollen kiinteistöön kohdistuvia palveluita, on kiinteistöhallintapalvelun käsitteen määrittely ja sisällön tunteminen erityisen tärkeää.



Kuva 4. Kiinteistöhallintapalvelu

Myös se tulee huomioida, että kiinteistöhallintapalvelun käsitteeseen ei välttämättä sisälly esimerkiksi kaikki suunnittelu-, valvonta- tai isännöinti ja asiantuntijapalvelut eikä

kiinteistönvälittäjän palvelu, majoituspalvelu tai kiinteistövuokraus<sup>1</sup>. Vaikka edellä mainittuja palveluja voitaisiin pitää AVL 65 §:n mukaisina kiinteistöön kohdistuvina palveluina, ei kaikki kiinteistöön liittyvä palvelu kuitenkaan ole kiinteistöhallintapalvelua.

## 2.2 Rakentamispalvelu

AVL 31 §:ssä tarkoitetut rakentamispalvelut on säädetty laissa kiinteistöhallintapalveluihin kuuluviksi. AVL 31 §:n 3 momentti määrittelee, että rakentamispalveluja ovat kiinteistöön kohdistuvat rakennus- ja korjaustyöt sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen. Myös edellä mainittuun työhön liittyvä suunnittelu, valvonta ja muu niihin verrattava palvelu on rakentamispalvelua. Myös perusparannustyöt voidaan katsoa kuuluviksi rakentamispalveluihin<sup>2</sup>. Ne ovat kuitenkin verrattavissa korjaustöihin, joten niitä tuskin on tarpeen mainita erikseen laissa. Rakennustyönä voidaan pitää talonrakentamista sekä maa- ja vesirakentamista<sup>3</sup>.

Olennaista on siis se, että suunnittelu, valvonta ja muut niihin verrattavat palvelut liittyvät rakennus- ja korjaustyöhön. Tämä on kuitenkin ollut myös ongelmallista. Esimerkiksi se, ovatko vain ne palvelut rakentamispalveluita, jotka konkreettisesti liittyvät rakennuksen tekemiseen ja valmiiksi saattamiseen<sup>4</sup>. Tämän puolesta puhuu laissa oleva kohta rakennus- ja korjaustyöhön liittyvästä palvelusta. Tämän perusteella voidaan tehdä johtopäätös, että vain ne palvelut huomioitaisiin, jotka konkreettisesti liittyvät varsinaiseen työhön.

Kysymyksiä herättää myös se seikka, miten suunnittelua suorittava taho arvioidaan kuuluvaksi rakentamispalvelun käsitteeseen, jos se ei kuitenkaan harjoita varsinaista rakentamistoimintaa<sup>5</sup>. Lain sanamuotoa voidaan kuitenkin tulkita siten, että rakentamistyöhön liittyväksi suunnitteluksi katsottaisiin myös sellainen suunnittelu, joka liittyy rakenta-

---

1 Kallio ym. 2007 s. 289 on luetellut mm. nämä palvelut kiinteistöön kohdistuviksi palveluiksi.

2 Ks. Pipatti 2001 s. 15.

3 Ks. HE 88/1993, kohta 6.4.1 Rakentamispalvelut.

4 Näin Pikkujämsä 2001 s. 435.

5 Ks. tarkemmin Pikkujämsä 2001 s. 435 - 436. Hän pohtii mm. suunnittelun suorittavan arkkitehtitoimiston toiminnan sisällymistä rakentamispalveluun.

mistyöhön. Varsinaista rakennustoimintaa ei siis tarvitsisi harjoittaa. Riittää, kun palvelu liittyy rakennus- tai korjaustyöhön.

Hallituksen esityksen mukaan rakennustyöhön liittymätöntä siivousta ja muuta kiinteistönhoitoa ei pidettäisi rakentamispalveluna<sup>6</sup>. Kuitenkin mainittuihin kiinteistönhoitotöihin sovelletaan AVL 32 §:n erityissäännöstä kiinteistönhallintapalvelun oman käytön verotuksesta. Vaikka ne eivät kuuluisikaan rakentamispalveluihin, kuuluvat ne kuitenkin kiinteistönhallintapalvelun käsitteeseen.<sup>7</sup> Kiinteistönhoidolla voidaan tarkoittaa vastavasti myös kiinteistön rakentamista<sup>8</sup>.

Lain sanamuodosta ei selviä, mitä rakennus- ja korjaustyöhön liittyvän suunnittelun ja valvonnan lisäksi tarkoitetaan muilla niihin verrattavilla palveluilla. Voidaanko esimerkiksi rakennuspalveluun liittyvä talous- ja hallintopalvelu katsoa muuksi verrattavaksi palveluksi. Mahdollista on, että lainsäätäjällä on halunnut yhdenmukaistaa verotusta<sup>9</sup>. Talous- ja hallintotehtävät voivat kuulua rakennuspalveluihin myös silloin, kun ne liittyvät varsinaiseen rakentamiseen<sup>10</sup>. Talous- ja hallintopalveluita tulisi kuitenkin käsitellä samalla tavoin niin rakentamispalveluissa kuin myös muissakin kiinteistönhallintapalveluissa. Verotuksen tulisi siis olla yhdenmukainen myös tästäkin näkökulmasta katsoen.

### **2.3 Kiinteistön puhtaanapito ja kiinteistönhoito**

Laki ei tarkemmin määrittele kiinteistön puhtaanapidon lisäksi, mitä muu kiinteistönhoito tarkoittaa. Hallituksen esitys mainitsee muun kiinteistönhoidon lisäksi jätehuollon ja huoneestosiivouksen<sup>11</sup>. Oleellista on, että muun kiinteistönhoidon ja puhtaanapidon tulee kohdistua kiinteistöön. Muuksi kiinteistönhoidoksi voidaan myös lukea esimerkik-

---

6 Ks. HE 88/1993, Yksityiskohtaiset perustelut, 4 luku, kohta Eräiden kiinteistöön kohdistuvien palvelujen oma käyttö.

7 Näin Kallio ym. 2007 s. 186.

8 Näin Hämäläinen 2000 s. 41.

9 Pikkujämsä 2001 s. 434 toteaa, että ilmeisenä tarkoituksena on ollut, että kaikki rakennusliikkeen kohdistama työ tiettyyn rakennuskohteeseen verotettaisiin samalla tavoin.

10 Näin Hämäläinen 2000 s. 43.

11 HE 88/1993 kohta 6.4.1 Kiinteistönhallintapalvelut.

si lumen auraus, hiekoitus, nuohous sekä muut vastaavat rakennukseen, rakennuksen maapohjaan ja piha-alueeseen kohdistuvat työt sekä talonmiehen tehtävät<sup>12</sup>.

Muuta kiinteistönhoitoa voi olla myös nurmikon leikkuu ja muun kasvillisuuden hoito. Toisin sanoen voidaan puhua puutarhatöistä ja pihan hoidosta. Ne ovat töitä, jotka kohdistuvat piha-alueeseen.

Ongelmakohdan muodostaa siivouksessa eli kiinteistön puhtaanapidossa se, millaisesta siivouksesta on kyse. Tulkinnanvaraista on, katsotaanko siivous varsinaiseksi kiinteistöhallintapalveluksi. Tapauksessa KHO 19.4.2004 T 832 KHO piti Helsingin hallinto-oikeuden päätöksen voimassa ja katsoi, että kyse oli yleishyödyllisen yhteisön ylläpitämissä sairaalassa tapahtuvasta siivouksesta, jonka katsottiin liittyvän läheisesti verosta vapautettuun terveyden- ja sairaanhoitopalveluun sekä sosiaalihuoltopalveluun. Siten siitä ei täytynyt suorittaa oman käytön veroa. KHO:n mukaan siivous kohdistui potilaiden hoitoon ja huolenpitoon. Helsingin hallinto-oikeuden mielestä siivousta ei tässä tapauksessa jaettu tavanomaiseen siivoukseen ja erityissiivoukseen. Siivouksen jakaminen edellä mainitun tavoin olisi hankalaa, koska esimerkiksi ainoastaan leikkaussalin siivoaminen ei ole pelkästään potilaiden hoitoon kohdistuvaa siivousta. Myös esimerkiksi yhteiset oleskelutilat ovat hoitoon liittyviä tiloja. Verohallitus on antanut ohjeen, jonka mukaan sairaalassa tai avohoitoyksikössä tapahtuva siivouspalvelu liittyy hoitoon ja on siis vapautettu kiinteistöhallintapalvelun oman käytön verosta. Ohjeen mukaan sama pätee myös erikoissiivoukseen, kuten esimerkiksi leikkaussalien siivoukseen. Siivouksen tekijän tulee kuulua hoitohenkilökuntaan.<sup>13</sup>

Verohallituksen ohje kuitenkin rajaa pois esimerkiksi osastojen ulkopuolisten tilojen siivouksen sekä ovien ja ikkunoiden erillisen pesun, joista on suoritettava oman käytön vero. Kyseisiä töitä ei yleensä suorita hoitohenkilökunta eli hoitotoimen harjoittaja. Vaikka tämä ohje tavallaan jakaakin siivouspalvelun tavanomaiseen siivoukseen ja erityissiivoukseen vastoin sitä, mihin KHO:n ratkaisussa on päädytty, ei kyse kuitenkaan ole ris-

---

12 Näitä asioita on käsitelty Auranen 2003 s. 82, Myrsky 2004 s. 271 ja Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta.

13 Ks. tarkemmin Verohallituksen kannanottoja yritysverokysymyksiin sekä AVL 34 §.



tiriidasta ohjeen ja päätöksen välillä. KHO:n ratkaisussa on ollut kyse siivouksesta, joka on kohdistunut hoito-osastoon, jossa on annettu sairaanhoitoa. Kyse ei ole ollut esimerkiksi sairaalan ikkunoiden ulkopuolisesta pesusta.

Kyseenalaistaa voidaan kuitenkin se, onko siivouksen jakaminen kiinteistöhallintapalveluihin kuuluvaksi ja siihen kuulumattomaksi mielekäästä. Kiinteistöhallintapalvelun käsitettä määriteltäessä saattaa näin tarkka erittely olla jo liiankin aikaa vievää ja resursseja tuhlaavaa. Mahdollisena vaihtoehtona voisi pitää sitä, että kaikki siivous, joka kohdistuu kiinteistöön, jossa ylipäättään harjoitetaan terveyden- ja sairaanhoitopalveluita, olisi kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verosta vapautettua. Tämä kuitenkin edellyttäisi AVL 34 §:n sanamuodon muuttamista.

## 2.4 Kiinteistön talous- ja hallintopalvelut

Talous- ja hallintopalvelut ovat vaikein määritellä, kun tarkastellaan sitä ovatko ne kiinteistöhallintapalveluita. Lain sanamuoto ei tarkemmin määrittele, millaiset talous- ja hallintopalvelut ovat kiinteistöhallintapalveluita. Selvää on kuitenkin, että ne sisältävät muita tehtäviä kuin konkreettista kiinteistön huoltoa ja parannusta. Juuri tässä kyseisten palveluiden määrittämisen ongelma piileekin.

Koska AVL 32 §:n 1 momentissa puhutaan kiinteistöstä ja siihen kohdistuvasta palvelusta sekä käyttötarkoituksesta, voidaan kuitenkin todeta, että talous- ja hallintopalveluidenkin oletetaan kohdistuvan itse kiinteistöön tai kiinteistön käyttöön kiinteistönä, jotta ne sisältyvät oman käytön verotukseen. Kiinteistössä harjoitettuun toimintaan kohdistuvat palvelut eivät siten kuuluisi kiinteistöhallintapalvelun käsitteen sisälle.

Laki ei itsessään mainitse tai erittele, mistä talous- ja hallintopalveluista tulisi maksaa oman käytön veroa, joskin hallituksen esityksessä mainitaan isännöinti<sup>14</sup>. Verohallituksen ohjekin mainitsee talous- ja hallintopalveluista ainoastaan isännöinnin ja kirjanpito-palvelut<sup>15</sup>. Oikeuskirjallisuudessa on mainittu esimerkiksi neuvottelut kiinteistöalan yri-

14 HE 88/1993 kohta 6.4.1 Kiinteistönhallintapalvelut.

15 Ks. Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta.

tysten kanssa tai samoja tehtäviä hoitavan henkilökunnan kanssa. Lisäksi talous- ja hallintopalveluihin on katsottu kuuluvan edellä mainittujen palkkojen ja laskujen tarkastaminen ja maksaminen, korjausten suunnittelu, urakoiden kilpailuttaminen sekä niihin liittyvien liiketapahtumien kirjaaminen verovelvollisen kirjanpitoon.<sup>16</sup> Talous- ja hallintopalveluina pidetään myös niitä talous- ja hallintopalveluita, jotka ovat välttämättömiä kiinteistön fyysiselle käytölle, kunnossapidolle sekä korjauksille ja parannuksille<sup>17</sup>. Usein näitä palveluja suorittaa isännöitsijä. Verotuskäytännössä on yleisenä kantana on ollut, että vuokraustoimintaan kohdistuvat palvelut eivät olisi kiinteistöhallintapalveluiden omaa käyttöä. Tällöinhän kyse on kiinteistössä harjoitetusta toiminnasta eikä toiminta kohdistuisi varsinaisesti itse kiinteistöön<sup>18</sup>.

Myöskään yhtiön hallinnointiin tai itse yhtiöön kohdistuvat palvelut eivät sisältyisi oman käytön verotuksen piiriin, koska ne eivät konkreettisesti kohdistu itse kiinteistöön vaan nimenomaan toimintaan siellä. Tällöin esimerkiksi yhtiökokouksiin, hallituksen toimintaan ja tilintarkastukseen liittyvät toimet jäisivät kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön ulkopuolelle. Tapauksessa KHO 18.2.2003 T 373 näiden toimien ei katsottu kuuluvan kiinteistöhallintapalveluihin, koska ne kohdistuivat itse yhtiöön ja sen hallinnointiin. Ne eivät siis kohdistu varsinaiseen kiinteistöön. Peruste kiinteistöhallintapalvelun oman käytön verotuksen ulkopuolelle jättämisestä ei KHO:n mukaan kuitenkaan ollut se seikka, että näitä palveluita yleensä ei voida ostaa ulkopuoliselta taholta ja suorittaminen perustuu yhtiön omistaja-asemaan. Kuitenkin on totta, että esimerkiksi ainoastaan yhtiön osakkailta tai heidän valtuuttamillaan tahoilla on päätösvalta yhtiökokouksissa. Kilpailuvääristymisen mahdollisuutta ei siis synny, kun palvelun ostaminen ulkopuolelta ei ole mahdollista.

Myös se on mielenkiintoinen seikka, että talous- ja hallintopalvelut voidaan jakaa kiinteistöhallintapalveluihin kuuluviksi ja niihin kuulumattomiksi. Esimerkiksi isännöitsijän palvelu voisi olla muutakin kuin kiinteistöön kohdistuvaa toimintaa. Tällöin vain kiinteistöön kohdistuvan toiminnan osuus erotettaisiin oman käytön verotukseen. Tällöin eteen tulee kuitenkin mahdollisesti se ongelma, missä suhteessa jako tehdään, jos toi-

<sup>16</sup> Näin Kallio ym. 2002, s. 100.

<sup>17</sup> Kallio ym. 2007 s. 190.

<sup>18</sup> Ks. esim. KHO 20.2.2002 T 372.

minta kohdistuu samanaikaisesti sekä kiinteistöön että yhtiöön.<sup>19</sup> Esimerkiksi, jos isännöitsijän palveluihin kuuluu sekä kiinteistöön kohdistuvia hoitotöitä, kuten pihan puhtaanapito, että kiinteistön osakkaiden vastikkeiden perimisestä huolehtiminen, on jako helppo tehdä kiinteistöhallintopalveluihin kuuluviksi ja käsitteen ulkopuolelle jääviksi. Mutta on mahdollista, että isännöitsijän tehtäviin kuuluu kirjanpidosta huolehtiminen ja kirjanpito kohdistuu kiinteistön hoitamiseen ja tilojen vuokraamiseen<sup>20</sup>. Tällöin jako on jo vaikeampi tehdä.

---

19 Vrt. Pikkujämsä 2001 s. 470.

20 Näin Pikkujämsä 2001 s. 470.

## 3. VEROLLINEN JA VEROTON OMA KÄYTTÖ

### 3.1 Verollinen oma käyttö ja veron peruste

#### 3.1.1 *Palvelun ottaminen omaan käyttöön*

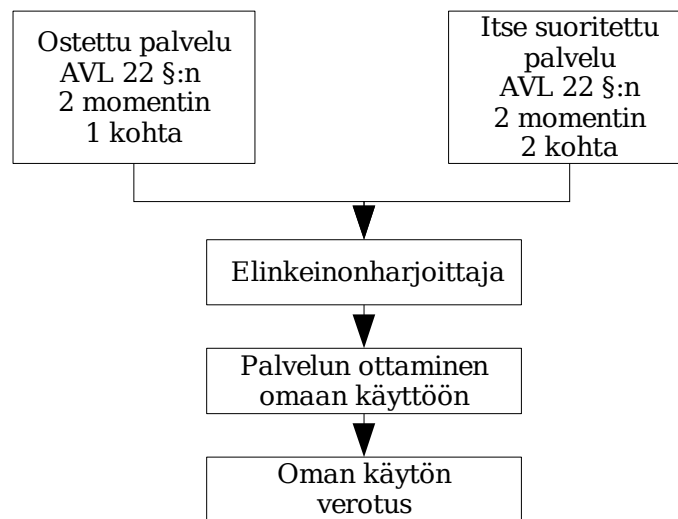
AVL 22 §:n 2 momentin mukaan se, mitä AVL 22 §:n 1 momentissa säädetään palvelun omasta käytöstä sovelletaan, jos:

1. Ostetusta palvelusta on voitu tehdä vähennys.
2. Itse suoritettu palvelu on suoritettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä ja elinkeinon harjoittaja myy vastaavia palveluja ulkopuolisille.

Pääsäännön mukaan palvelun omasta käytöstä ei siis joudu maksamaan arvonlisäveroa, jos palvelu tehdään omassa verottomassa toiminnassa käytettäväksi ja eikä palvelun tekijä myy vastaavia palveluja ulkopuolisille tahoille (ks. Kuva 5.). AVL 22 §:n 1 momentissa omalla käytöllä tarkoitetaan sitä, että elinkeinonharjoittaja suorittaa, luovuttaa tai jotenkin muuten ottaa palvelun omaan tai henkilöstönsä yksityiseen kulutukseen tai muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen. Palvelun ottaminen omaan käyttöön tapahtuu myös silloin, kun elinkeinonharjoittaja suorittaa tai muulla tavalla ottaa palvelun AVL 114 §:ssä tarkoitettuun vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön. AVL 114 §:ssä on säännelty ne tavarat ja palvelut, joita koskevista hankinnoista ei saa tehdä arvonlisäverovähennystä. Palvelun ottaminen omaa käyttöön tapahtuu myös silloin, kun elinkeinonharjoittaja ottaa ostetun palvelun muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Tällä vähennykseen oikeuttavalla käytöllä tarkoitetaan AVL 10 luvun säännöksiä vähennykseen oikeuttavasta käytöstä.

Tarkennuksena voidaan todeta, että AVL 22 §:n mukaan vastikkeettomasta luovutuksesta joutuu suorittamaan palvelun oman käytön veron ainoastaan silloin, kun palvelu suoritetaan muuhun kuin liiketoimintaan kuuluviin tarkoituksiin. Ennen 1.1.2008 palvelun vastikkeettomasta tai huomattavasti alle käyvän arvon tapahtuvasta luovuttamisesta joutui suorittamaan oman käytön veron myös silloin, kun luovutus tapahtui liittyen liiketoi-

minnallisiin tarkoituksiin. Taustalla muutokselle oli AVL 22 §:n muuttaminen Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ja KHO:n vakiintunutta oikeuskäytäntöä vastaavaksi.<sup>1</sup> Esimerkiksi KHO:n ratkaisussa KHO 29.10.2003 T 2656 noudatettiin arvonlisäverodirektiivin ja Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaista linjaa, joten lentoyhtiön ei täytynyt suorittaa veroa palvelun vastikkeettomasta luovutuksesta, kun luovutus tapahtui luovuttajan liiketoimintaan kuuluvaan tarkoitukseen. Ratkaisusta todettakoon, että palvelun vastikkeeton luovutus olisi voitu tulkita myös omaksi käytöksi, mutta ratkaisevaa oli luovutuksen liiketoiminnallinen tarkoitus. Ratkaisu on siis nykyisen AVL 22 §:n mukainen. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ennakkoratkaisussa C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck AB taas arvonlisäverodirektiivin säännöksiä omasta käytöstä ei tullut soveltaa, jos palvelun luovutuksesta oli peritty vastike, vaikka se oli alle käyvän arvon<sup>2</sup>. AVL voitiin siis katsoa olevan arvonlisäverodirektiivin vastainen<sup>3</sup>. Ennakkoratkaisussa olennaista oli luovutuksen vastikkeellisuus, ei vastikkeen suuruus. Edellä mainitun perusteella voi tehdä sen johtopäätöksen, että täysin vastikkeeton luovutus olisi todennäköisesti jo ollut omaa käyttöä.



Kuva 5. Palvelun oman käytön verotuksen edellytykset

1 Ks. tarkemmin HE 110/2007, s. 6.

2 Tuomio liittyi Ruotsin arvonlisäverotusta koskevaan asiaan, mutta PwC 2005 mukaan tuomion perusteella myöskään Suomen arvonlisäverolain oman käytön veroa koskevat säännökset eivät ole direktiivin mukaisia.

3 Näin Laitinen – Hokkanen 2005.

### *3.1.2 Verollinen toiminta kiinteistöhallintapalveluissa*

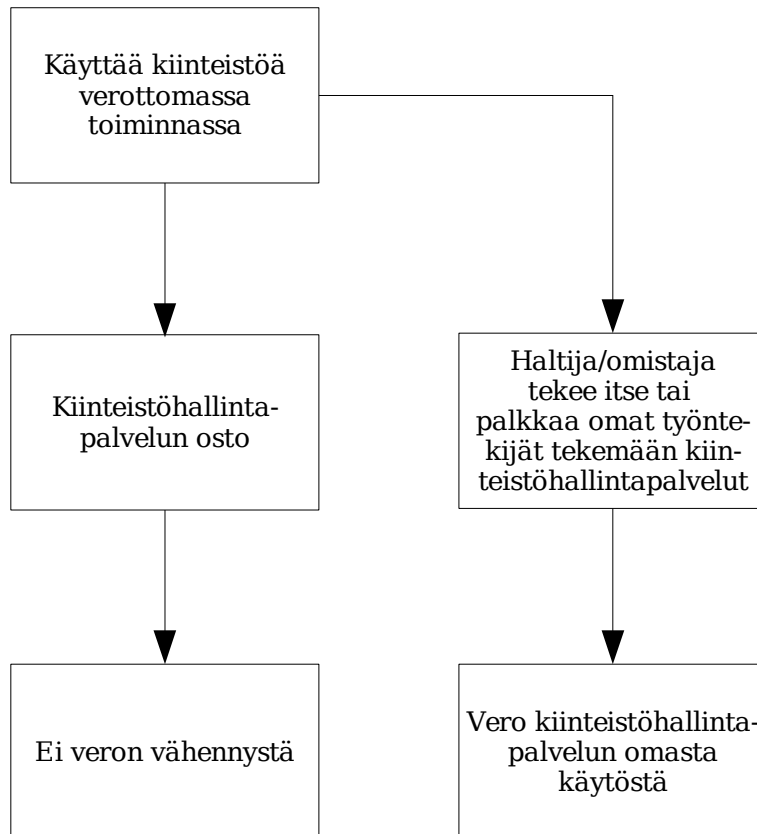
Kiinteistöhallintapalvelut ovat verollisia palveluita, kuten pääsääntöisesti muutkin palvelut. AVL 32 §:ssä on säädetty, että periaatteessa kaikki kiinteistöhallintapalveluiden tekeminen on verollista omaa käyttöä, jos kiinteistöä käytetään muuhun kuin AVL:ssä tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. AVL 1§:n 2 momentissa oman käytön säännöksen soveltamista on siis laajennettu koskemaan kiinteistöhallintapalveluita silloinkin, kun se ei tapahdu liiketoiminnan muodossa. Vastaavia palveluita ei myöskään tarvitse myydä ulkopuolisille. AVL 32 § säännökset laajentavat oman käytön veron suorittamisvelvollisuutta huomattavasti verrattuna AVL 22 §:n säännökseen. Kiinteistöhallintapalveluista joutuvat maksamaan oman käytön veroa myös ne tahot, jotka eivät välttämättä muuten olisi toiminnastaan verovelvollisia. Tästä kuitenkin poiketaan muutamien rajoituksin, joihin palataan alaluvussa 3.2. Kiinteistöhallintapalvelun tekee kiinteistön omistaja tai haltija itse tai palkatulla henkilökunnallaan.

Kiinteistöhallintapalvelun oman käytön verotus koskee siis sellaista tilannetta, jossa kiinteistöä käytetään muussa kuin liiketoiminnassa. Kiinteistön omistaja tai haltija voi myös käyttää kyseistä kiinteistöä omana toimitilanaan verottomassa toiminnassaan<sup>4</sup>. Olennaista kiinteistöhallintapalvelun oman käytön verotuksessa on siis se, mikä on kiinteistön käyttötarkoitus eli kohdistuuko kiinteistöhallintapalvelu sellaiseen käyttöön, joka on verotonta ja siitä ei voi tehdä arvonlisäverovähennystä.

Esimerkiksi X käyttää kiinteistöä muuhun kuin vähennyskelpoiseen tarkoitukseen ja se on palkannut henkilökuntaa suorittamaan kiinteistöhallintapalveluita omistamassaan kiinteistössä. Kiinteistöhallintapalvelu kohdistuu kyseiseen kiinteistöön. Kiinteistö ei ole arvonlisäverollisessa käytössä. Tällöin X joutuu maksamaan oman käytön veroa. Jos X ostaisi kiinteistöhallintapalvelun ulkopuoliselta taholta, ei se voisi vähentää ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa. (ks. Kuva 6.) Ilman oman käytön veroa X:n itsensä tuottamat palvelut tulisivatkin halvemmiksi kuin ulkoa ostetut palvelut.

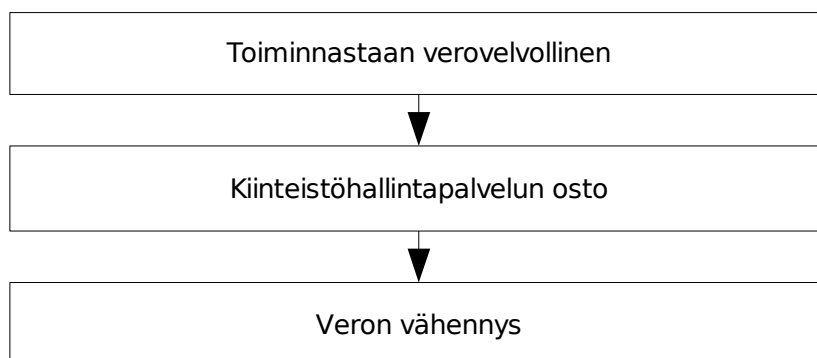
---

4 Näin Pipatti 2001 s. 15.



Kuva 6. Kiinteistöä käytetään verottomassa toiminnassa

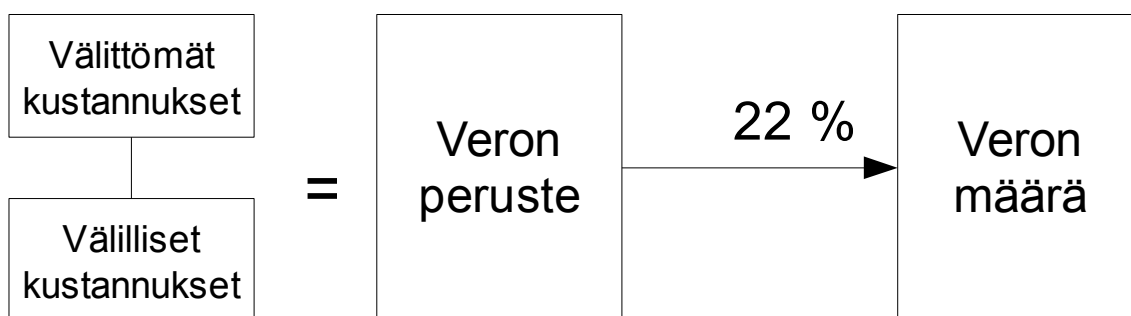
Jos taas X käyttäisi kiinteistöä arvonlisäverollisessa toiminnassa, pystyisi se vähentämään ulkoa ostettuun kiinteistöhallintapalveluun sisältyvän arvonlisäveron. (ks. Kuva 7.) Jos X tuottaisikin tällöin palvelunsa itse, sovellettaisiin AVL 22 §:n säännöksiä.



Kuva 7. Toiminnastaan verovelvollinen

### 3.1.3 Veron peruste ja laskeminen

Suoritettava arvonlisävero lasketaan arvosta, joka on määritelty veron perustetta koskevilla säännöksillä. Määritellystä arvosta lasketaan siis verokannan mukainen vero. Laskettaessa kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veron määrää, sovelletaan AVL 75 §:n 2 kohdan säännöstä. Tällä säännöksellä määritellään veron peruste, josta veron määrä lasketaan verokannan mukaisesti. Silloin, kun palvelu otetaan omaan käyttöön, lain kohdan mukaan veron peruste on itse suoritetusta palvelusta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset. AVL 77 §:n mukaan veron peruste ei sisällä arvonlisäveron osuutta. Tämä koskee myös kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veron perustetta. Kiinteistöhallintapalveluista suoritettava veron määrä on AVL 84 §:n mukaisesti 22 % veron perusteesta (ks. Kuva 8.).



Kuva 8. Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön arvonlisäveron määräytyminen

Alkuperäisessä AVL 75 §:ssä oli myös 3 kohta, joka koski erityisesti itse suoritettujen rakentamis- ja kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veron perustetta. Lain kohdan mukaan veron peruste oli itse suoritetusta rakentamispalvelusta tai kiinteistöhallintapalvelusta aiheutuneiden välittömien ja välillisten kustannusten sekä verovelvollisen oman työn arvon yhteismäärä<sup>5</sup>.

Vuoden 1995 alusta alkaen AVL 75 §:n 3 kohta on kuitenkin kumottu. Tätä on perusteltu sillä, että 3 kohta on poikennut nykyisestä AVL 75 §:n 2 kohdasta vain siten, että ve-

<sup>5</sup> Ks. myös HE 88/1993, kohta 6.7. Veron peruste.



ron peruste sisältää verovelvollisen oman työn arvon varsinaisten kustannusten, eli välittömien ja välillisten, lisäksi. 3 kohta on päätetty poistaa, koska lain kohtaa on haluttu yhdenmukaistaa ja kohdalla on ollut vähän käytännön merkitystä. Erityissäännös on lisäksi todettu tarpeettomaksi, joten kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veron peruste määräytyy AVL 75 §:n 2 kohdan mukaan.<sup>6</sup>

Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veron perusteen määritelmä on kovin laava, koska palvelusta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset ovat laajoja määreitä. Hallituksen esityksessä välittöminä ja välillisinä kustannuksina esitellään pääasiassa rakentamispalveluiden kustannuksia.<sup>7</sup> Kuitenkin seuraavassa esitettävät kustannukset voidaan rinnastaa myös kiinteistöhallintapalveluihin ja niistä aiheutuviksi kustannuksiksi. AVL 32 §:n 3 momentin mukaanhan myös rakentamispalvelut ovat kiinteistöhallintapalveluita.

Hallituksen esityksen mukaan veron peruste vastaa palvelusta aiheutuneita kustannuksia. Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veron perusteeseen luettavia kustannuksia olisivat muun muassa pihatöistä ja tontilla suoritetuista istutuksista aiheutuneet kustannukset. Välittömiä kustannuksia olisivat tiettyyn hankkeeseen kohdistuvat kustannukset, kuten kiinteistön korjaus- ja huoltokustannukset<sup>8</sup>. Välittömiä kustannuksia olisivat myös työmaan työntekijöille ja työnjohdolle maksetut palkat sosiaalikuluneen.<sup>9</sup> Myös palkkojen sivukulut sekä työssä käytetyt aineet ja tarvikkeet ovat välittömiä kustannuksia<sup>10</sup>.

---

6 HE 283/1994 Yksityiskohtaiset perustelut, 7 luku Veron peruste. Todennäköisesti yhdenmukaistamisella on tarkoitettu sitä, että AVL 75 §:n 2 kohtaa on muutettu siten, että veron peruste on itse suoritetusta palvelusta aiheutuneiden välittömien ja välillisten kustannusten yhteismäärä eikä aikaisempi itse suoritettun palvelun todennäköinen luovutushinta.

7 Näin myös Kallio ym. 2002 s. 104 alaviite 70, jonka mukaan huomio kannattaakin kiinnittää kiinteistöhallintapalvelun käsitteen määrittelyyn.

8 Näin esim. Linnakangas – Juanto 2004 s. 137.

9 HE 88/1993, Yksityiskohtaiset perustelut, 7 luku, Veron peruste. Veron perusteeseen sisältyisivät myös rakentamispalveluihin liittyvät maahan ja rakennukseen kohdistuvista rakennustöistä, maaperätutkimuksesta, valvonnasta, tarkastuksista ja projektinjohdosta aiheutuneet kustannukset sekä rakennusmateriaalikustannukset, suunnittelu- ja valvontakorvaukset ulkopuolisille, maanmittauskustannukset, ulkopuolisille maksetut konevuokrat ja kuljetuskustannukset sekä alihankkijoille maksetut korvaukset.

10 Äärilä – Nyrhinen 2005 s. 355.

Välillisiä kustannuksia ovat esimerkiksi kiinteistöhallintapalvelun osuus yrityksen hallinto- ja muusta yleiskustannuksista<sup>11</sup>. Rakentamispalveluihin kohdistuvia välillisiä kustannuksia voivat olla myös hallinto- ja varastohenkilöstölle maksetut palkat, rakennustutkimus- ja muut tutkimuskustannukset, kustannukset omista kuljetuksista, koneiden ja laitteiden poistot ja huoltokustannukset, työkalukustannukset ja vakuutuskustannukset<sup>12</sup>.

Välillisiä ja myös välittömiä kustannuksia määriteltäessä on tärkeää huomioida, että kustannus liittyy varmasti kiinteistöhallintapalveluihin. Tällöin tulee huomioida, että kustannus kohdistuu nimenomaan itse suoritettuihin kiinteistöhallintapalveluihin ja vähennyskelvottomassa käytössä olevaan kiinteistöön tai kiinteistön osaan, ei kiinteistössä harjoitettuun toimintaan.<sup>13</sup> Välillisen kustannuksen määrittelyä vaikeuttaa varmasti hallintopalveluiden ongelmallisuus jo kiinteistöhallintapalveluiden käsitettä määriteltäessäkin. Hallintopalvelut voivat usein liittyä juuri toimintaan kiinteistössä, ei itse kiinteistöön.

Välittömiä ja välillisiä menoja voidaan jossain määrin verrata myös EVL:n 14 §:n mukaisen hankintamenon muodostaviin menoihin. Lain kohdan mukaan vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden hankintameno on hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta johtuneiden muuttuvien menojen määrä. Hankintamenoon luetaan myös hyödykkeen hankintamenoon kirjanpidossa luetut kiinteät menot ja korkomenot. Laveasti arvioiden välittömiä kustannuksia voidaan verrata muuttuviin menoihin juuri siksi, että ne kohdistuvat suoraan hyödykkeeseen. Välillisiä kustannuksia ja kiinteitä menoja taas voi verrata toisiinsa siksi, että niiden kohdistaminen hyödykkeeseen tai palveluun ei ole niin suora kuin välittömien kustannusten ja muuttuvien menojen. Välilliset kustannukset ja kiinteät menot voivat taas olla myös vain osittain hyödykkeeseen tai palveluun kohdistuvia. Esimerkiksi hallintopalvelut voivat kohdistua vain osittain kiinteistöön ja loppu hallintopalveluista kohdistuu kiinteistössä tapahtuvaan toimintaan. Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veron perusteen jakoa välittömiin ja välillisiin kustannuksiin voidaan havainnollistaa seuraavalla taulukon avulla:

---

11 Äärilä – Nyrhinen 2005 s. 356.

12 HE 88/1993 Yksityiskohtaiset perustelut, 7 luku, Veron peruste.

13 Näin myös Kallio ym. 2002 s. 97 sekä Nieminen ym. 2008 luku Rakennustoiminta ja kiinteistönhallinta, alaluku Kiinteistöhallintapalvelut.

Välittömät kustannukset	Välilliset kustannukset
<ul style="list-style-type: none"> <li>● kustannukset pihatöistä</li> <li>● kustannukset tontilla suoritetuista istutuksista</li> <li>● kiinteistön korjaus- ja huoltokustannukset</li> <li>● palkat ja sosiaalikustannukset työmaan työntekijöille ja työnjohdolle</li> <li>● palkkojen sivukulut</li> <li>● aineet ja tarvikkeet</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Kiinteistöhallintapalveluiden hallinta- ja muut yleiskustannukset</li> <li>● palkat hallinto- ja varastohenkilöstölle</li> <li>● rakennustutkimus- ja muut tutkimuskustannukset</li> <li>● kustannukset omista kuljetuksista</li> <li>● koneiden ja laitteiden poistot</li> <li>● huolto-, työkalu- ja vakuutuskustannukset</li> <li>● vakuutusmaksut, joilla vakuutetaan kiinteistöhallintapalveluihin liittyviä riskejä</li> </ul>

Taulukko 1. Välittömät ja välilliset kustannukset

Huomion arvoista on myös se, että AVL 32 §:n mukaan kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotus koskee vain itse tehtyjä tai omalla henkilökunnalla teetettyjä töitä. Näin ollen veron perusteeseen ei sisältyisi ostettuja palveluita. Ostettujen palveluiden verotus onkin toteutettu siten, että kiinteistön haltijalla ei ole ostettuihin palveluihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta. Näin ollen kiinteistön haltija joutuukin maksamaan arvonlisäveron ostohinnassa.<sup>14</sup>

Verohallituksen ohjeen mukaan veron perusteeseen kuuluisivat kiinteistöhallintapalveluita suorittavien henkilöiden palkkakustannukset. Nämä kustannukset olisivat sekä välittömiä että välillisiä kustannuksia. Jos palkkakustannukset kohdistuisivat eri tehtäville, jaettaisiin kustannukset kiinteistöhallintapalveluihin kohdistuvan osuuden mukaan<sup>15</sup>. Veron perusteeseen kuuluu palkkojen lisäksi myös kaikki niihin kuuluvat sosiaalikustannukset. Näitä kustannuksia ovat esimerkiksi työntekijöiden työterveydenhoitokustannukset ja vapaaehtoisista vakuutuksista johtuvat kustannukset. Huomionarvoista on, että

<sup>14</sup> Ks. HE 88/1993, Yksityiskohtaiset perustelut, 7 luku, Veron peruste.

<sup>15</sup> Tämä voi tulla kyseeseen esim. tilanteessa, jossa palkkaa maksetaan isännöitsijälle.

näitä kustannuksia ei kuitenkaan huomioida 35.000 euron rajaa laskettaessa<sup>16</sup>. Myös työntekijöille maksettavat kulukorvaukset huomioidaan veron perusteessa.<sup>17</sup>

Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veron perusteeseen on mahdollista lukea palkkakustannusten, sosiaalikulujen ja sivukulujen lisäksi kiinteistöhallintapalveluita varten hankittujen verollisten tarvikkeiden ostot<sup>18</sup>. Tämä kuitenkin edellyttää, että ostoista on tehty arvonlisäverovähennys ja ostot on kirjattu kuluiksi tai hankintahinnasta on tehty poisto. Verovelvollisella on mahdollista vähentää ostoihin sisältyvät verot, koska AVL 32 §:n seurauksena kiinteistöhallintapalveluiden oma käyttö on rinnastettavissa myyntiin<sup>19</sup>.

Verohallituksen ohjeen mukaan suositeltavampi tapa on kuitenkin niin sanotun hiljaisen kuittauksen käyttäminen<sup>20</sup>. Sen mukaan kiinteistöhallintapalveluita varten hankittujen verollisten tarvikkeiden ostokustannuksia ei lueta veron perusteeseen. Tällöin näistä tarvikkeista ei voida vähentää ostoihin sisältyvää veroa.<sup>21</sup> Vero maksetaan jo tarvikkeiden oston yhteydessä.

Veron perusteen ja AVL 32 §:n alarajan laskentaperusteiden erona on se, että euromääräisen alarajan laskennassa huomioon otetaan vain palkkakustannukset sosiaalikuluihin, mutta veron perusteessa huomioidaan kaikki välilliset ja välittömät kustannukset.<sup>22</sup>

Verohallituksen ohjetta noudattaen on käytännössä riittävää, että veron perusteeseen huomioidaan vain palkkakustannukset sosiaalikuluneen ja sivukuluneen. Palkan

16 Vrt. AVL 32 §:n 2 momentin 2 kohta. Kallio ym. 2002 s. 103 mukaan veron perustetta laskettaessa tavoitteena on ottaa huomioon kaikki kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä aiheutuneet kustannukset. Ks. myös Auranen 2003 s. 91.

17 Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta. Sen mukaan sosiaalikuluneen määrä voidaan myös laskea prosenttilukuna palkoista.

18 Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta mukaan tämän kaltaisia tarvikkeita voivat olla esim. traktorit, lumilingot, ruohonleikkurit sekä niiden polttoaineet ja vaaraosat sekä isännöitsijän lasku- ja kirjoituskoneet ja atk-laitteet.

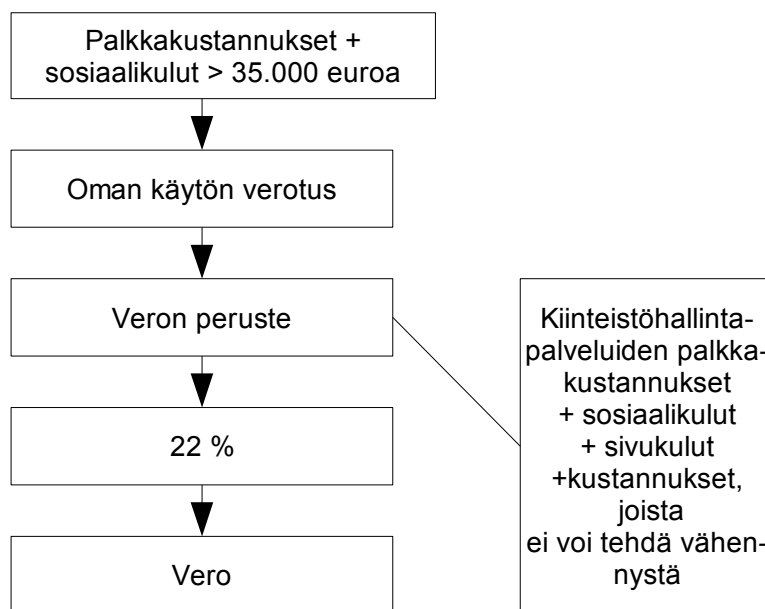
19 Näin myös Kallio ym. 2002 s.104.

20 Tätä termiä on käyttänyt Auranen 2003 s. 91.

21 Ks. Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta.

22 Kallio ym. 2007 s. 192.

sivukuluja ovat työnantajan sosiaaliturvamaksut. Veron perusteeseen huomioidaan myös kustannukset, joista ei voitaisi tehdä vastaavaa arvonlisäveron vähennystä (ks. Kuva 9).<sup>23</sup> Tällaisia kustannuksia ovat esimerkiksi vakuutusmaksut, joilla vakuutetaan kiinteistöhallintapalveluihin liittyviä riskejä<sup>24</sup>.



Kuva 9. Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veron peruste

## 3.2 Veroton oma käyttö

### 3.2.1 Pääasiallinen asunto

AVL 32 §:n 2 momentin 1 kohdan sanamuodon mukaan kiinteistön omistajan tai haltijan ei ole suoritettava veroa, jos taho käyttää kiinteistöä pääasiallisena asuntonaan. Tämä seikka rajaa automaattisesti suuren joukon pois potentiaalisia verovelvollisia. Se koskee varsinkin luonnollisia henkilöitä, koska kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön erityistilanne koskee erityisesti niitä tahoja, joiden toiminta ei ole arvonlisäverollista.

Mainitun lainkohdan vaikutuksesta esimerkiksi henkilön, joka omistaa omakotitalon ja käyttää sitä pääasiallisena asuntonaan, ei tarvitse maksaa oman käytön veroa suorittamistaan kiinteistöön kohdistuneista töistä. Tällaisia töitä voivat olla esimerkiksi kiinteis-

<sup>23</sup> Näin esim. Auranen 2003 s. 91, Kallio ym. 2002 s. 104-105 ja Kallio ym. 2007 s. 194.

<sup>24</sup> Kallio ym. 2002 s.105.

tön pihanhoito ja lumen auraus. Veroa ei myöskään ole suoritettava, jos asunto-osakeyhtiön osakas tekee tai teettää kiinteistöhallintapalveluita omistamassaan osakehuoneistossa. Asunto- osakeyhtiöissä voi olla tapana tehdä kiinteistöön kohdistuvia töitä itse myös talkoiden muodossa. Myöskään tällaisista töistä ei ole suoritettava veroa. Vero joudutaan kuitenkin maksamaan, jos verovelvollisena on asunto- tai kiinteistöosakeyhtiö. Niitä ei katsota asukkaaksi.<sup>25</sup>

Lainkohta ei kuitenkaan tarkemmin määrittele, mitä pääasiallisella asunnolla tarkoitetaan. On mahdollista, että kiinteistön omistajalla tai haltijalla on useampi kiinteistö, jota se käyttää pääasiallisena asuntonaan. Usein esimerkiksi asutaan talvet kaupunkiasunnossa ja kesät kesämökillä. Tällöin myös kesämökki voi olla pääasiallisena asuntona, joten rajaa sille, kumpi asunto on pääasiallisessa ja vakituksessa asumiskäytössä, on vaikea vetää. Oikeuskirjallisuudessa tulkitaan, että myös kesämökki olisi pääasiallinen asunto<sup>26</sup>. Vaikka lainsäätäjällä ei ole tarkemmin määritellyt rajausta, voidaan asiaa tarkastella myös siinä valossa, mihin tilanne johtaisi, jos vain kiinteistön haltijan tai omistajan omassa asumiskäytössä oleva kiinteistö tai huoneisto hyväksyttäisiin pääasialliseksi asunnoksi. Tällöin veroa perittäisiin esimerkiksi tilanteissa, joissa kiinteistön omistaja on antanut asunnon tai kiinteistön lapsensa käyttöön eikä peri siitä vuokraa<sup>27</sup>.

Tulkittaessa, mitä pääasiallisella asunnolla tarkoitetaan, voidaan asiaa katsoa myös TVL 48 §:n kannalta. Toisin sanoen pääasiallisuus voidaan todeta lähtökohtaisesti sen mukaan, missä suhteessa pinta-alat jakaantuvat asumisen ja muun toiminnan välillä. Jos esimerkiksi asunnon omistaja sekä asuu että tarjoaa terveydenhoitopalveluita samassa rakennuksessa, on ratkaisevaa se, onko yli puolet rakennuksen pinta-alasta asumiskäytössä. Tällöin rakennus olisi pääasiallisessa asumiskäytössä.<sup>28</sup> Perustelu ainoastaan TVL:n säännöksen pohjalta ei kuitenkaan ole riittävä, jo sen takia, että kiinteistöhallintapalvelu on arvonlisäverotuksellinen käsite.

25 Ks. Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta. Asiaa on käsitellyt myös Kallio ym. 2007 s. 191-193.

26 Ks. Pikkujämsä 2001 s. 477.

27 Näin Pikkujämsä 2001 s. 478.

28 Näin Pikkujämsä 2001 s. 478 käyttää esimerkkiä, jossa lääkäri käyttää rakennusta omana ja perheensä asuntona sekä vastaanottotiloina. Jos vastaanottotilojen osuus on alle 50 % rakennuksen kokonaispinta-alasta, on rakennus pääasiallisessa asumiskäytössä. Tukena on käytetty verovapaata luovutusvoittoa koskevaa TVL 48 §:n 2 momenttia.

### 3.2.2 Euromääräinen alaraja

Myös AVL 32 §:n 2 momentin 2 kohta rajoittaa velvollisuutta maksaa veroa kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä. Sen mukaan kiinteistön omistajan tai haltijan ei ole suoritettava veroa, jos hänen kalenterivuoden aikana suorittamistaan kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset sosiaalikuluihin eivät ole yli 35.000 euroa. Kyseisessä lainkohdassa ei rajata sitä, mille tahoille palkat olisi tullut maksaa. Verohallituksen ohjeen mukaan kyseessä ovat muun muassa talonmiehet, isännöitsijät, siivoajat, tilintarkastajat ja remonttimiehet sekä edellä mainittujen kesäajaiset<sup>29</sup>.

Alarajaa on muutettu useaan otteeseen nykyisen arvonlisäverolain säätämisen jälkeen. Aluksi tarkoituksena oli, että luku olisi sen suuruinen, että sillä pystyttäisiin palkkaamaan ainakin yksi kokopäiväinen työntekijä ja seurauksena olisi verovelvollisuus. Vuoden 2000 alusta alkaen alarajaa muutettiin 120.000 markasta 180.000 markkaan. Syynä tähän oli mahdollisuus palkata talonmies, jonka olemassaolon katsottiin lisäävän asukkaiden turvallisuuden tunnetta ja viihtyvyyttä asumisessa. Vuodesta 2004 alkaen 30.500 euron alaraja muutettiin 35.000 euroksi, koska talonmiesten ansiotason katsottiin nouseen. Tässä kohtaa on syytä kuitenkin selventää, ettei euromääräinen alaraja koske ainoastaan asunto-osakeyhtiöitä, vaan kaikkia kiinteistön haltijoita ja omistajia. Tämä alaraja on kiinteistön omistaja- tai haltijakohtainen eli palkanmaksajakohtainen<sup>30,31</sup>. Jos siis samalla taholla on useampia kiinteistöjä, lasketaan kaikkiin näihin kiinteistöihin kohdistuvat palkkakustannukset yhteen.

Alaraja on määrätty hallinnollisten syiden lisäksi myös sen takia, että kilpailuvääristyminen ei synny vielä siinä vaiheessa, kun oma tuotanto on niin vähäistä, että se työllistää vain yhden ihmisen. Esimerkiksi taloyhtiö voi palkata talonmiehen hoitamaan kiinteistöä ilman, että yhtiö joutuu maksamaan veroa<sup>32</sup>.

Verohallituksen ohjeen mukaan palkkakustannuksiin luetaan:

29 Ks. Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta.

30 Tätä termiä on käyttänyt Äärilä – Nyrhinen 2005 s. 355.

31 Ks. HE 135/2003 s. 6 – 7. VaVM 38/2003 vp kohdassa Yleisperustelut on euromäärän korotusta pidetty perusteltuna kustannustason nousun vuoksi.

32 Näin Hämäläinen 2000 s. 39.

1. Ennakonpidätyksen alaiset palkkakustannukset
2. Ennakonpidätyksen alaiset luontaisedut ennakonpidätysarvon mukaisina, kuten esimerkiksi asunto- tai puhelinetu.
3. Sosiaalikulut, joilla tarkoitetaan palkkakustannuksiin perustuvia julkisoikeudellisia tai sopimukseen perustuvia pakollisia maksuja, kuten työnantajan vakuutus- ja sosiaaliturvamaksuja

Kulukorvauksia, kuten matka- ja kilometrikorvauksia tai päivärahoja ei oteta huomioon laskettaessa palkkakustannuksia.<sup>33</sup> Myöskään kuntapalautuksen piiriin kuuluviin kiinteistöihin kohdistuvia palkkakustannuksia ei oteta huomioon<sup>34</sup>.

Verohallituksen ohjeen mukaan oman käytön veroa on maksettava kaikista palkkakustannuksista, jos 35.000 euron alaraja ylittyy. Euromääräistä alarajaa ei myöskään sovelleta, jos kiinteistöä, johon kiinteistöhallintapalvelu kohdistuu, käytetään myös vähennyskelpoiseen toimintaan. Tällöin ei edes se osa palkkakustannuksista ole euromääräiseen alarajaan sovellettavissa, vaan kaikista kiinteistöhallintapalveluista, jotka kohdistuvat vähennykseen oikeuttamattomaan käyttöön, on suoritettava oman käytön vero.<sup>35</sup> Alarajaa sovelletaan siis vain silloin, kun verovelvollinen ei myy kiinteistöhallintapalveluita ulkopuolisille tahoille verollisen liiketoiminnan muodossa.

On kuitenkin havaittavissa hienoinen ristiriita sen suhteen, mihin kohdistuneista kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset otetaan huomioon. Eri mielipiteitä on esiintynyt sen suhteen, tulisiko ottaa huomioon vain vähennyskeltottomassa käytössä olevaan kiinteistöön kohdistuvista kiinteistöhallintapalveluista syntyvät palkkakustannukset vai myös vähennyskelpoisessa käytössä oleviin kiinteistöihin kohdistuvista kyseisistä palveluista aiheutuneet palkkakustannukset.

Verohallituksen ohjeen mukaan ainoastaan vähennyskeltottomassa käytössä oleviin kiinteistöihin kohdistuvat palkkakustannukset lasketaan mukaan<sup>36</sup>. Rajaa laskettaessa

33 Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta.

34 Pipatti – Tarkiainen 2005 s. 23.

35 Ks. Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta.

36 Ks. Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta.



huomioon otettaisiin vain ne työt, joista jouduttaisiin maksamaan oman käytön veroa, jos euromääräinen raja ylittyisi. Jos esimerkiksi osasta kiinteistöä on hakeuduttu arvonlisäverovelvolliseksi, sitä vastaava osuus kustannuksista jätetään pois euromääräistä rajaa laskettaessa<sup>37</sup>. Oikeuskirjallisuudessa on kantana ollut myös käsitys, jonka mukaan 35.000 euron rajaan huomioitaisiin myös verollisessa käytössä olevaan kiinteistöön kohdistuvat palkkakustannukset.<sup>38</sup>

Asiaa voidaan pohtia lain sanamuotoa tarkastellen. AVL 32 §:n 1 momentin 2 kohdassa puhutaan yleisesti kiinteistöhallintapalveluista ja niistä aiheutuneista palkkakustannuksista sosiaalikuluneen. Selvää ei ole se, tarkoitetaanko kaikkiin kiinteistöihin kohdistuvia kustannuksia vai ainoastaan verottomassa käytössä oleviin kiinteistöihin kohdistuvia kustannuksia. Jälkimmäistä kantaa puoltaa kuitenkin pykälän ensimmäinen momentti, jossa oman käytön verotuksen edellytyksenä on kiinteistön käyttö muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Lain sanamuodolla tarkoitetaan nimenomaan niitä kiinteistöjä, joita kiinteistöhallintapalvelun erityissäännös koskee.<sup>39</sup> Perustellumpi kanta on siis se, että palkkakustannuksiksi huomioidaan vain vähennyksevottomassa käytössä olevaan kiinteistöön kohdistuvista kiinteistöhallintapalveluista syntyvät palkkakustannukset.

Seuraava laskelma havainnollistaa hieman vaikeaselkoista asiaa. Asunto-osakeyhtiö on hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi alakerran liikehuoneistojen vuokrauksesta. 40 % pinta-alasta on liiketiloja ja 60 % asuinhuoneistoja. Palkkakustannukset ovat 57.000 euroa vuodessa. **Esimerkissä 1.** palkkakustannuksiksi on huomioitu kaikista kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset. **Esimerkissä 2.** on puolestaan huomioitu ainoastaan ne kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset, jotka kohdistuvat vähennykseen oikeuttamattomassa käytössä oleviin tiloihin.

**Esimerkki 1.** 57.000 euroa – 35.000 euroa = 22.000 euroa. Joudutaan maksamaan oman käytön veroa vuoden kaikista palkkauskustannuksista, koska kustannukset ylittävät 35.000 euron rajan.

---

37 Näin esimerkiksi Myrsky 2004 s. 274.

38 Näin Hämäläinen 2000 s. 41, jossa hän mainitsee verotuskäytännöstä.

39 Ks. myös Pikkujämsä 2001 s. 481-482 ja Pipatti 2001 s. 15.

**Esimerkki 2.** 57.000 euroa x 60% = 34.200 euroa. 35.000 euron rajaa ei ylitetä eli ei synny velvollisuutta oman käytön veron maksamiseen. Tämä on siis edullisempi vaihtoehto.

Edellä esitetystä voidaan tehdä se johtopäätös, että **esimerkki 2.** mahdollistaa hyvinkin tehokkaan verosuunnittelun. Palkkakustannukset voivat olla suuria ilman, että seurauksena olisi oman käytön verotus eli 35.000 euron alarajan ylitys.

Jos osa palkkakustannuksista kohdistuu muihin töihin kuin kiinteistöhallintapalveluihin, jätetään tämä osa laskelmasta pois ja 35.000 euroon otetaan mukaan ainoastaan kiinteistöhallintapalveluihin kohdistuva osuus. Arvioinnissa käytetään jakoperustetta, joka johtaa mahdollisimman oikeaan lopputulokseen.<sup>40</sup>

---

40 Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta.

## **4. VEROVELVOLLINEN**

### **4.1 Verovelvollisuuden lähtökohdat**

AVL:n lähtökohta verovelvollisuudelle on AVL 2 §:n 1 momentin säännös, jonka mukaan verovelvollinen on velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa AVL 1 §:ssä tarkoitusta myynnistä. Kuten edellä on todettu, myös AVL 32 §:n poikkeussäännös sisältyy juuri tähän AVL 1 §:ään. AVL 15 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan velvollisuus suorittaa arvonlisävero AVL 1 §:n mukaisesta myynnistä syntyy, kun palvelu on otettu omaan käyttöön.

AVL 32 §:n 1 momentin mukaan kiinteistöhallintapalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun kiinteistöön kohdistuvan palvelun on suorittanut kiinteistön omistaja tai haltija ja kiinteistöä käytetään muuhun tarkoitukseen kuin vähennykseen oikeuttavaan eli kiinteistö on arvonlisäverottomassa toiminnassa. Kiinteistön omistaja tai haltija suorittaa kiinteistöön kohdistuvat työt joko itse tai palkkaamallaan henkilökunnalla eli omalla työvoimalla. Kiinteistön omistaja tai haltija on siis velvollinen suorittamaan veron kiinteistöhallintapalvelun omasta käytöstä. Tässä tapauksessa kiinteistön haltijalla tarkoitetaan kiinteistön omistajaa, vuokralaista tai jotakuta, jolla on oikeus käyttää kiinteistöä.<sup>1</sup>

### **4.2 Verovelvolliset tahot**

Verovelvollisuutta määriteltäessä pohdittavaksi tulee myös se, mikä taho kiinteistön haltija tai omistaja eli verovelvollinen voi olla. Useimmiten verovelvollinen on sellainen taho, joka ilman lain erityissäännöstä ei olisi velvollinen maksamaan arvonlisäveroa ja joka näin ollen ei voisi vähentää ostettuihin kiinteistöhallintapalveluihin sisältyvää veroa. Edullisemmaksi tulisi siis teettää työ itse palkkaamallaan henkilökunnalla, jos kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön erityissäännöstä ei olisi. Jos palvelun ostaja on verovelvollinen eli se harjoittaa arvonlisäverollista toimintaa ja palvelu kohdistuu verollisen toiminnan käytössä olevaan kiinteistöön, se voi luonnollisesti vähentää ulkopuolel-

---

<sup>1</sup> Ks. HE 88/1993, Yksityiskohtaiset perustelut, 4 luku, Poikkeukset myynnin verollisuudesta sekä Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta.

ta ostettuihin kiinteistöhallintapalveluihin sisältyvät verot. Näin ollen sille ei tule lisää kustannuksia. Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotus koskeekin usein muita tahoja kuin varsinaisia kiinteistöalan yrityksiä<sup>2</sup>.

Verovelvollisia voivat olla tahot, joiden toiminta on arvonlisäverotonta, kuten pankit ja muut rahoitusalan yritykset, vakuutuslaitokset, yksityiset sairaalat ja lääkärikeskukset. Myös muuta kuin liiketoimintaa harjoittavat tahot voivat olla verovelvollisia, esimerkiksi yleishyödylliset yhteisöt, seurakunnat, säätiöt ja yhdistykset sekä sellaiset kiinteistön vuokraustoimintaa harjoittavat yritykset tai kiinteistöyhtiöt, jotka eivät ole hakeutuneet toiminnasta arvonlisäverovelvolliseksi.<sup>3</sup>

Kiinteistöhallintapalvelun oman käytön verotus voi tulla kyseeseen myös asunto- tai kiinteistöosakeyhtiöissä. Niillä ei tarvitse olla muuta verollista toimintaa, jotta ne olisivat verovelvollisia. Ne myös saattavat tuottaa itse kiinteistön huolto- ja hoitotyöt, joten niillä voi olla palkattua henkilökuntaa tekemään kyseiset työt.<sup>4</sup> Nämä työt saattaakin tehdä talonmies, siivooja ja isännöitsijä, joka samalla on talon asukas ja jolle maksetaan palkkaa. Ulkopuolelta ostetut palvelut, kuten esimerkiksi huoltoyhtiöiden ja siivousliikkeiden tekemät työt, ovat kuitenkin yleistyneet.<sup>5</sup> Tällöin kuitenkin esimerkiksi asuntoosakeyhtiö, joka ei ole hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi, ei voi tehdä ostovähennystä.

On myös mahdollista, että vain osa työsuorituksista kohdistuu sellaisiin tiloihin, jotka ovat vähennysoikeuden ulkopuolisessa käytössä<sup>6</sup>. Vaikka yritys onkin toiminnastaan verovelvollinen, voi sillä kuitenkin olla myös kiinteistöjä, jotka ovat sellaisessa käytössä, joista ei voi tehdä vähennystä. Tällöin vain tähän vähennyskelvottomassa käytössä ole-

---

2 Ks. Kallio ym. 2007 s. 188.

3 Näitä asioita on käsitelty muun muassa HE 135/2003 s. 6 – 7. Kallio ym. 2007 s. 188, Äärilä – Nyrhinen 2005 s. 351 sekä Linnakangas – Juanto 2004 s. 72 –.

4 Näin esimerkiksi Auranen 2003 s. 82.

5 Kaija Lenton mukaan usein suurempi asunto-osakeyhtiö, jossa on noin yli 15 asuntoa, hankkii kiinteistöhallintapalvelut ulkopuolelta. Tätä pienemmissä asunto-osakeyhtiöissä asukkaat saattavat itse hoitaa kiinteistöhallintapalvelut, lukuun ottamatta kirjanpitoa. Haastattelu 6.2.2006.

6 Ks. Kallio ym. 2007 s. 188 – 189 sekä Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön arvonlisäverotuksesta.

vaan kiinteistöön kohdistuvaan kiinteistöhallintapalveluun kohdistuu oman käytön verotus. Tällaisia kiinteistöjä voivat olla esimerkiksi työsuhdeasunnot ja edustustilat<sup>7</sup>.

AVL 26 §:n mukaan valtion ei ole pääsääntöisesti suoritettava veroa palvelun ottamisesta omaan käyttöön. Kuitenkin AVL 7 §:ssä mainitut yhtiöt, kuten valtion liikelaitokset, valtion hankintakeskus, valtion pukutehdas, huoltovarmuuskeskus, Valtion viljavarasto, Suomen Pankki ja kansaneläkelaitos ovat verovelvollisia. AVL 7 §:n 2 momentin mukaan niihin ei siis sovelleta AVL 26 §:ää, joten ne joutuvat maksamaan normaalisti kiinteistöhallintapalvelun oman käytön veron. AVL 26 §:n mukaan valtio joutuu maksamaan oman käytön veron myös, jos kyse on AVL 31 §:n 1 momentin mukaisesta rakentamispalvelun omaan käyttöön ottamisesta tai AVL 33 §:n mukaisesta rakennuksen rakentamisesta maapohjineen luovuttamista varten ja perustajarakentamisesta.

Myös kunnat ovat verovelvollisia kiinteistöhallintapalveluiden omaan käyttöön otosta. Verovelvollisuutta on kuitenkin rajoitettu siten, että oman käytön veroa on maksettava vain, jos kiinteistöhallintapalvelu kohdistuu vuokrauskäytössä olevaan kiinteistöön tai kiinteistöön, jota koskevat AVL 114 §:n vähennysrajoitukset.

Viimeaikaisessa oikeuskäytännössä esille on tullut kysymys siitä, milloin muuta kuin liiketoimintaa harjoittavilla tahoilla on velvollisuus suorittaa arvonlisäveroa kiinteistöhallintapalveluista, jotka on suoritettu itse tai omalla palkatulla henkilökunnalla.<sup>8</sup> Kysymyksenä on ollut Suomen lain ja direktiivin välinen ristiriita sekä se, ilmaisevatko AVL 1 §:n 2 momentti ja AVL 32 § riittävän selkeästi sen, että kiinteistöhallintapalveluista suoritetaan veroa silloinkin, kun kyseessä ei ole verovelvollinen taho. Tulisiko siis kiinteistöhallintapalvelun tuottamisen liittyä esimerkiksi seurakuntayhtymän omistuksessa olevassa kiinteistössä harjoitettuun liiketoimintaan tai direktiivissä tarkoitettuun liiketoimintaan, jotta oman käytön verotuksen edellytykset täytyisivät. Tätä aihetta käsitellään tarkemmin luvussa 5.

---

<sup>7</sup> Auranen 2003 s. 82. Ks. myös AVL 114 §:n 1 momentti.

<sup>8</sup> Ks. KHO:2004:119.

### 4.3 Verovelvollisuusryhmän käsittely

AVL 32 §:n 2 momentin 2 kohdan mukaan kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veroa ole suoritettava, jos kiinteistön omistaja tai haltijan kalenterivuonna suorittamat palkkakustannukset sosiaalikuluihin eivät ylitä 35.000 euron rajaa. Veron suorittamisvelvollisuus voi kuitenkin syntyä, vaikka 35.000 euroa raja ei ylittyisikään.

AVL 13 a §:n mukaan kaksi tai useampi erillinen elinkeinonharjoittaja voi muodostaa verovelvollisuusryhmän. Ryhmää tulee käsitellä yhtenä verovelvollisena. Lain kohdan mukaan ryhmän jäsenillä tulee olla läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet keskenään. Hallituksen esityksen mukaan ryhmän jäsenillä voisi olla rahoitukselliset suhteet esimerkiksi silloin, kun jäsen omistaa merkittävän osan toisen jäsenen osakkeista. Läheiset taloudelliset suhteet olisivat olemassa esimerkiksi silloin, kun jäsen harjoittaa taloudellista toimintaa läheisessä yhteistyössä toisen jäsenen kanssa sen toimintaa edistäen ja täydentäen. Läheiset hallinnolliset suhteet taas olisivat kysymyksessä silloin, kun jäsenillä on yhteisiä hallinnollisia toimintoja.<sup>9</sup> Hallituksen esityksen mukaan jokaisen edellä mainitusta kolmesta edellytyksestä tulisi olla samanaikaisesti voimassa<sup>10</sup>. Verovelvollinen ei myöskään voi kuulua useampaan kuin yhteen verovelvollisuusryhmään. Verovelvollisuusryhmään kuulumisen johtaa myös siihen, että verovelvollisuusryhmän jäsenten väliset liiketoimet jäävät arvonlisäverotuksen ulkopuolelle<sup>11</sup>. Verovelvollisuusryhmään voivat kuulua pääasiallisesti vakuutus- ja rahoituspalveluja myyvät tahot, kuten pankki- ja rahoituspalveluja myyvät elinkeinonharjoittajat sekä elinkeinonharjoittajat, jotka kuuluvat edellä mainittujen elinkeinonharjoittajien määräysvaltaan<sup>12</sup>.

Verovelvollisuusryhmässä ongelmalliseksi seikaksi muodostuukin se, katsotaanko euromääräisen rajan soveltaminen verovelvollis- vai verovelvollisuusryhmäkohtaiseksi. Jos 35.000 euroa rajaa sovelletaan yhtä verovelvollista kohti, ylittyy raja huomattavasti harvemmin kuin, jos euromääräistä rajaa sovelletaan useamman verovelvollisen muodostamaan verovelvollisuusryhmään.

---

9 HE 76/1994, kohta 2.3. Ehdotetut muutokset.

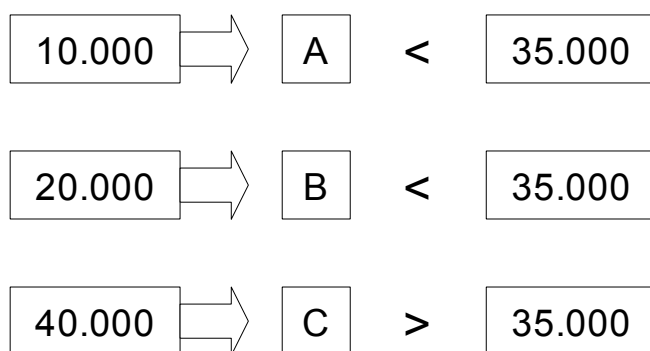
10 HE 76/1994, kohta 2.3. Ehdotetut muutokset.

11 Pikkujämsä 2004 s. 553.

12 HE 283/1994, kohta 3.2. Verovelvollisuus.

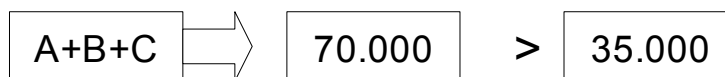
Seuraavassa esimerkissä kuvataan sitä tilannetta, kun palkkakustannukset sosiaalikului-  
neen eivät ylitä 35.000 euron rajaa ja tilannetta, kun 35.000 euron raja ylittyy sekä ver-  
rataan edellä mainittuja tilanteita yhden verovelvollisen ja verovelvollisuusryhmien vä-  
lillä.

Ensimmäinen esimerkki havainnollistaa sitä kuinka kiinteistön omistajan tai haltijan tu-  
lee maksaa veroa kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä vasta, kun hänen kalen-  
terivuoden aikana maksamat palkkakustannukset sosiaalikului-  
neen ylittävät 35.000 eu-  
ron rajan. Esimerkin tilanteessa A ja B eivät joutuisi maksamaan oman käytön veroa,  
kun taas C joutuisi maksamaan oman käytön veron eli 22 % välittömistä ja välillisistä  
kustannuksista (ks. Kuva 10.):



*Kuva 10. Erilliset kiinteistön omistajat ja haltijat*

Seuraavassa esimerkistä taas huomataan se, kuinka myös A ja B joutuvat maksamaan  
kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veron, vaikka niiden kalenterivuoden aikana  
maksamat palkkakustannukset sosiaalikului-  
neen jäävät reilusti alle 35.000 euron rajan.  
Syynä tähän on se, että A:n, B:n ja C:n muodostaman verovelvollisuusryhmän yhteen-  
lasketut kalenterivuoden aikana maksetut palkkakustannukset sosiaalikului-  
neen ylittävät  
euromääräisen alarajan (ks. Kuva 11):



*Kuva 11. Kiinteistön omistajat ja haltijat muodostavat verovelvollisuusryhmän*

Ratkaisussa KHO 22.3.2006 T 640 KHO katsoi, että 35.000 euron rajaa tulisi soveltaa verovelvollisuusryhmäkohtaisesti:

Verovelvollisuusryhmää oli pidettävä yhtenä verovelvollisena myös laskettaessa arvonlisäverolain 32 §:n 2 momentin 2 kohdan mukaista kiinteistönhallintapalvelujen oman käytön alarajaa. Verovelvollisuusryhmän oli tämän vuoksi suoritettava kiinteistönhallintapalvelujen oman käytön veroa kaikkien niiden kiinteistöjen osalta, joissa verovelvollisuusryhmään kuuluva elinkeinonharjoittaja suoritti itse kiinteistöön kohdistuvan kiinteistönhallintapalvelun ja kiinteistöä käytettiin muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, koska kiinteistönhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset sosiaalikuluneen kokonaisuudessaan ylittivät lain 32 §:n 2 momentin 2 kohdassa mainitun määrän. Sillä seikalla, että verovelvollisuusryhmään kuuluvien yksittäisten elinkeinonharjoittajien kalenterivuoden aikana omistamiinsa tai hallitsemiinsa kiinteistöihin suorittamista kiinteistönhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset sosiaalikuluneen eivät mahdollisesti ylittäneet mainittua alarajaa, ei näin ollen ollut verovelvollisuusryhmän verovelvollisuuden suhteen merkitystä.

Ratkaisevaa oli, että verovelvollisuusryhmän suorittamat palkkakustannukset sosiaalikuluneen kokonaisuudessaan ylittivät 35.000 euroa rajan. Merkitystä ei ollut sillä, että yksittäisten verovelvollisten maksamat palkkakustannukset sosiaalikuluneen eivät ylittäneet euromääräistä rajaa. Näin ollen verovelvollisuusryhmään kuuluvia verovelvollisia kohdellaan ankarammin kuin yksittäisiä verovelvollisuusryhmään kuulumattomia tahoja. Verovelvollisuusryhmän oli siis suoritettava oman käytön veroa niistä kiinteistöistä, joihin verovelvollisuusryhmään kuuluvan elinkeinonharjoittajan suorittama kiinteistönhallintapalvelu kohdistui ja kiinteistö ei ollut vähennykseen oikeuttavassa käytössä.

KHO:n ratkaisu on ristiriitainen lakiin nähden, koska lain sanamuodon mukaan AVL 32 §:n 2 momentin 2 kohdan mukaista euromääräistä rajaa sovelletaan kiinteistön omistaja- tai haltiakohtaisesti.<sup>13</sup> Ristiriitaisuuden aiheuttaa se, että verovelvollisuusryhmä ei voi olla oikeushenkilö. Mutta kuten AVL 13 a §:ssä ja KHO:n ratkaisussa todetaan, ar-

<sup>13</sup> Näin myös Nyrrhinen – Leskinen 2006 s. 1.



vonlisäverotuksessa verovelvollisuusryhmä on itsenäinen elinkeinonharjoittaja, johon sovelletaan AVL:n säännöksiä aivan kuten yhteen oikeushenkilöön.<sup>14</sup>

KHO:n ratkaisun perusteella voidaankin tehdä se johtopäätös, että elinkeinonharjoittajan käsitteeseen voi sisältyä useampi kiinteistön omistaja tai kiinteistön haltija ainakin arvonlisäverotuksen osalta. KHO:n ratkaisua voidaan pitää perusteltuna, koska, jos euronääräistä alarajaa laskettaessa poikettaisiin verovelvollisuusryhmästä eli jokaisesta verovelvollisuusryhmään kuuluvasta laskettaisiin 35.000 euron raja erikseen, voitaisiin sitä pitää perusteettomana poikkeuksena suhteessa muiden verovelvollisuusryhmien verotukseen<sup>15</sup>. AVL 13 a §:ssä kuitenkin selvästi mainitaan, että verovelvollisuusryhmä on itsenäinen elinkeinonharjoittaja siinä missä yksi henkilökin.

KHO:n ratkaisu vaikuttaa myös verovelvollisuusryhmän vaikutukseen verosuunnittelun keinona. Tähän seikkaan syvennyttään tarkemmin alaluvussa 6.2.

#### **4.4 Hakeutuminen verovelvolliseksi**

Koska AVL 32 §:n mukaan kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä seuraa arvonlisäverovelvollisuus, on kiinteistön haltijan rekisteröidyttävä verovelvolliseksi. Jos tahon on maksettava oman käytön arvonlisäveroa, sen on ilmoitauduttava arvonlisäverovelvolliseksi. Vaikka verovelvollisuus ei olisi taholle pakollista, AVL 12 §:n mukaan verovelvolliseksi voi tulla myös hakemuksesta. Tällöin myös sellainen taho voi olla arvonlisäverovelvollinen.

On myös mahdollista, että kiinteistö tai sen osa on vuorattu arvonlisäverollista liiketoimintaa varten. Tällöin kiinteistön haltija voi hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta. Tällöin kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä maksetaan veroa vain verottomassa käytössä olevasta osasta.<sup>16</sup> Kun vuokralainen tässä tapauksessa on verovelvollinen liiketoiminnan harjoittaja, voi se vähentää vuokraan sisältyvän

14 Näin Kallio - Saukko 2006.

15 Tässä tutkielmassa ei puututa tarkemmin verovelvollisuusryhmien verotukseen. Mainittakoon kuitenkin, että AVL 13 a §:n mukaan verovelvollisuus ryhmään kuuluvilla elinkeinonharjoittajilla tulee olla kotipaikka tai kiinteitä toimipaikka Suomessa.

16 Ks. Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta.

veron. AVL 30 §:n 3 momentin mukaan vuokralaisen tulee kuitenkin pystyä vähentämään vuokraan sisältyvä vero kokonaan. Esimerkiksi asunto-osakeyhtiö voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi omistamistaan katutasossa olevista liikehuoneistoista. Liikehuoneistojen tulee siis harjoittaa liiketoimintaa, josta on hakeuduttu arvonlisäverovelvolliseksi.

Jos vuokralainen on liiketoimintaa harjoittava taho, on hakeutuminen verovelvolliseksi vuokraustoiminnasta lähes aina hyödyllistä. Hakeutuminen verovelvolliseksi voi olla perusteltua esimerkiksi silloin, kun kiinteistö vuokrataan verottomasti ulkopuoliselle. Siitä osasta kiinteistöä, mistä on hakeuduttu verovelvolliseksi, voidaan vähentää ostokustannuksiin sisältyvä vero eikä oman käytön veroa jouduta maksamaan, vaikka 35.000 euron alaraja ylittyy. Jos verovelvolliseksi ei hakeuduta, joutuu kiinteistön vuokraaja maksamaan veron kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä eikä pysty vähentämään ostohintaan sisältyvää veroa.<sup>17</sup> Koska tässä tapauksessa oman käytön vero maksettaisiin kiinteistöhallintapalveluista, on syytä huomioida myös se, että verovelvolliseksi hakeutuminen on hyödyllistä, jos kiinteistön omistaja tai haltija tekee ainakin osan vuokrattuun kohteeseen kohdistuvista kiinteistöhallintapalveluista.<sup>18</sup>

Kuitenkin se seikka on huomioitava, että useimmiten arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen saattaa aiheuttaa myös monia hallinnollisia ja taloudellisia kustannuksia kiinteistön vuokraajalle eli verovelvolliselle. Lisäkustannukset saattavat esimerkiksi jopa nostaa perittävää vuokraa. Verovelvollinen taho on myös verovelvollinen suorittamaan kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veroa esimerkiksi henkilökunnan asuntona käytettävästä kiinteistöstä<sup>19</sup>. Tällöinhän kiinteistö ei liity verolliseen liiketoimintaan.

---

17 Näin Myrsky 2004 s. 272-273.

18 Näin Kallio ym. 2007 s. 179.

19 Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta.

## 5. AVL:N JA ARVONLISÄVERODIREKTIIVIN VERTAILU

### 5.1 Arvonlisäverovelvollisuuden määräytyminen

#### 5.1.1 Lähtökohdat

AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarain ja palvelun myynnistä. Lisäksi AVL 1 §:n 2 momentissa säännellään, että kiinteistöhallintapalveluiden omaan käyttöön ottamisesta arvonlisäveroa suoritetaan myös silloin, kun se ei tapahdu liiketoiminnan muodossa<sup>1</sup>. Kiinteistöä ei siis tarvitse käyttää liiketoiminnassa. Kuitenkin arvonlisäverodirektiivin (2006/112/ETY) 26 artiklan 1 kohdan b alakohdan ja 27 artiklan mukaan oman käytön verotuksen säännöksiä sovelletaan vain, jos palvelut suorittaa taho, joka on verovelvollinen<sup>2</sup>. Direktiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista sellaista tahoa, joka missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa itsenäisesti. Toisin kuin AVL 1 §:n 2 momentissa säännellään, direktiivi asettaa siis oman käytön verotuksen ehdoksi verovelvollisuuden ja edellytys verovelvollisuudelle on liiketoiminnan harjoittaminen.

Kumotussa kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä (77/388/ETY) liiketoiminnan käsitteen sijasta käytettiin taloudellisen toiminnan käsitettä. Nykyisin voimassa olevassa arvonlisäverodirektiivissä (2006/112/ETY) taloudellisen toiminnan käsite on korvattu liiketoiminnan käsitteellä. Tässä tutkielmassa mainittavien arvonlisäverodirektiivin artiklojen osalta kumotun kuudennen arvonlisäverodirektiivin ja nykyisin voimassa olevan arvonlisäverodirektiivin englanninkielisessä versiossa liiketoimintaa tarkoittava käsite ”economic activity” on pysynyt samana direktiivin muuttumisen jälkeenkin. Koska tässä tutkielmassa käsiteltävien artiklojen sisältö ei ole muuttunut ja viitaten edellä esitettyihin seikkoihin käsitteen muuttumisesta, ei tässä tutkielmassa käsiteltävissä artikloissa ole tapahtunut niiden tulkintaan vaikuttavia muutoksia, joten taloudellisen toiminnan käsitteen sijasta käytetään liiketoiminnan käsitettä.

1 Liiketoiminnan käsitettä tarkastellaan tarkemmin alaluvussa 3.1.2.

2 Ks. myös esim. KHO:2004:119, Kallio ym. 2007 s. 189, Rother 2003 s. 283 ja Pikkujämsä 2001 s. 231.

Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan ”verovelvollisella” tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Edellä 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua liiketoimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maatalous-toiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Direktiivin tarkoittamana liiketoimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. Direktiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan kuka tahansa voi olla verovelvollinen.<sup>3</sup> Direktiivi ei tarkemmin ilmaise, kuka tai mikä verovelvollinen voi olla. Tarkemmin ei siis selvitetä sitä, mitä verovelvollinen tarkoittaa. Direktiivi ilmaisee vain sen, että verovelvollinen on taho, joka itsenäisesti harjoittaa liiketoimintaa. Toiminnan tuloksellisuudelle ja tarkoitukselle ei aseteta vaatimuksia.<sup>4</sup>

Mahdollisen ristiriidan löytämiseksi ja ratkaisemiseksi tulee kuitenkin ensin selvittää AVL:n liiketoiminnan ja arvonlisäverodirektiivin liiketoiminnan sanamuotojen sisältö ja varsinainen tarkoitus. Liiketoiminnan toteutuminen on kuitenkin edellytys verovelvollisuudelle myös kiinteistöhallintapalveluissa. On myös mahdollista, että arvonlisäverodirektiivin liiketoiminnan käsite on laajempi kuin AVL:n liiketoiminnan käsite, ja näin ollen direktiivin liiketoiminnan käsite voi kattaa myös sellaisen toiminnan, joka ei olisi AVL:n soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa<sup>5</sup>

Direktiivissä sanotaan selvästi, että oman käytön verotusta sovelletaan ainoastaan sellaisiin palveluihin, jotka suoritetaan verovelvollisen ominaisuudessa. Kiinteistöillä harjoitetun toiminnan tulisi siis olla liiketoimintaa. AVL:ssä taas on epäselvää, tuleeko kiinteistöhallintapalveluista suorittaa veroa silloinkin, kun palvelut suoritetaan muuten kuin

3 Liiketoiminnan käsitettä tarkastellaan tarkemmin alaluvussa 3.1.3.

4 Näin myös Rother 2003 s. 255. Sivulla 256 hän myös mainitsee, että verovelvollisen henkilöllisen ulottuvuuden säätäminen jää jäsenvaltioiden toimivaltaan. Jäsenvaltioiden on kuitenkin huomioitava yhteisön oikeuden vaikutukset. EY:n tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan verovelvollinen voi olla luonnollinen henkilö, oikeushenkilö sekä yhteenliittymä. Verovelvollinen voi olla niin yksityisoikeudellinen kuin julkisoikeudellinenkin oikeussubjekti.

5 Ks. Saukko 2005 s. 132, jonka mukaan ” Joka tapauksessa EY-oikeudellisen käsitteen ”taloudellinen toiminta” alaraja vaikuttaa asettuneen alemmas kuin arvonlisäverolain käsitteen ”liiketoiminnan muodossa” on totuttu...”. Kumotussa kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä nykyisen arvonlisäverodirektiiviin liiketoiminnan käsite oli taloudellisen toiminnan käsite.

verovelvollisen ominaisuudessa vai ainoastaan silloin, kun kiinteistöillä harjoitettu toiminta on AVL:n soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa.

### *5.1.2 Liiketoiminnan muodossa tapahtuva myynti*

Laki ei tarkemmin selvitä sitä, mitä liiketoiminnan muodossa tapahtuva palvelun myynti tarkoittaa. On huomattava myös se, ettei sanaa liiketoiminta määritellä verolaeissa ollenkaan. AVL 1 §:n 4 momentissa sanotaan ainoastaan, että myynnin ei katsota tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, jos siitä saatu vastike on EPL 13 §:ssä tarkoitettua palkkaa. Tämä seikka hankaloittaa vertailua AVL:n ja arvonlisäverodirektiivin sanamuotojen ja sisältöjen välillä, kun tarkoituksena on tutkia niiden mahdollisia ristiriitoja kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verovelvollisuudessa. Kuitenkin esimerkiksi AVL 22 §:n 2 momentin 2 kohdan mukaan oman käytön verotuksen soveltaminen edellyttää sitä, että itse suoritettu palvelu on tehty verollisen liiketoiminnan yhteydessä. Juuri tästä poikkeavana on säädetty kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön erityissäännös.

Hallituksen esityksen mukaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa toimintaa olisi ansiotarkoituksessa tapahtuva, jatkuva, ulospäin suuntautuva ja itsenäinen toiminta, johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski tai kilpailu. Hallituksen esityksessä mainitaan myös, että periaatteessa arvonlisävero kohdistuisi kaikkiin liiketoiminnan muodossa tapahtuviin palveluiden myynteihin.<sup>6</sup>

Kirjallisuudessa on ollut kantana se, että AVL:n liiketoiminnan käsite ei olisi sisällöltään sama kuin EVL:ssä oleva liiketoiminnan käsite. AVL:ssä oleva liiketoiminnan käsite olisi laajempi kuin EVL:n liike- ja ammattitoiminnan käsite, koska tuloverotuksessa monet toiminnot verotettaisiin TVL:n mukaan henkilökohtaisena tulona tai MVL:n mukaan, kun taas AVL:ssä ne ovat liiketoimintaa.<sup>7</sup> Kantana on myös ollut se, että AVL:n

---

6 Ks. HE 88/1993, kohta 6.1.1. Aineellinen soveltamisala ja kohta 6.2. Verovelvollisuus.

7 Näin esim. Rother 2003 s. 280 ja Linnakangas – Juanto 2004 s. 26 – 27.

liiketoiminnan käsite vastaisi sisällöltään direktiivin mukaista liiketoiminnan käsitettä<sup>8</sup>. Ja liiketoiminnan käsitettä tulkittaisiin yhä avarammin lakia tulkittaessa<sup>9</sup>.

### *5.1.3 Arvonlisäverodirektiivin liiketoiminnan käsite*

Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan liiketoimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. Direktiivin 12 artiklan 1 kohdan mukaan myös ne satunnaisesti suoritettavat liiketoiminnat, jotka liittyvät 9 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan kohdan toimintaan voidaan katsoa liiketoiminnaksi. EY-tuomioistuimen mukaan liiketoimintaa sovelletaan erittäin laajasti ja objektiivisesti<sup>10</sup>.

Direktiivin mukaan liiketoiminnan tunnusmerkki on myös toiminnan harjoittaminen itsenäisesti. Tällöin liiketoiminnan harjoittajia eivät voi olla työntekijät tai muut vastaavassa oikeussuhteessa olevat henkilöt ja satunnaisten toimien harjoittajat. AVL:ssä vastaavaa tarkoitetaan viittaamalla palkansaajien osalta EPL 13 §:ään.<sup>11</sup>

Direktiivin liiketoiminnan ja AVL:n liiketoiminnan välillä voidaan nähdä yhtenevyyttä myös siten, että molemmissa jatkuvaluontoisuus ja tulonsaantitarkoitus ovat tunnusmerkkeinä. AVL:ssä verovelvollisuuden edellytyksenä oleva myynti liiketoiminnan muodossa ei kuitenkaan välttämättä ole täysin sama käsite kuin EY-oikeuden käsite liiketoiminta.<sup>12</sup> Näin ollen osa liiketoiminnan ulkopuolelle jäävästä toiminnasta voi olla arvonlisäverodirektiivin mukaista liiketoimintaa. KHO:n ratkaisujen perusteella AVL:n

---

8 Näin Pikkujämsä 2001 s. 229.

9 Näin Vapaavuori 2000 s. 385.

10 Ks. esim. C-260/98, komissio v. Kreikka, 25 kohta, jossa kyse tienkäyttömahdollisuuden tarjoamisesta tiemaksua vastaan.

11 Näin Tannila 2003 s. 176.

12 Saukko 2005 s. 205. Toisin Tannila 2003 s. 176.

kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön laajuus ei välttämättä ole direktiivin kanssa yhteneväinen.<sup>13</sup>

## 5.2 Tulkinta kiinteistöhallintapalveluissa

### 5.2.1 Ongelmien erittely

Viime aikoina verovelvollisuudesta kiinteistöhallintapalveluissa on ollut esillä se, milloin muuta kuin liiketoiminta harjoittavilla tahoilla on velvollisuus suorittaa arvonlisäveroa kiinteistöhallintapalveluista, jotka on suoritettu itse tai omalla palkatulla henkilökunnalla. Ongelmakohtana voidaan pitää sitä, ilmaisevatko AVL 1 §:n 2 momentti ja AVL 32 § riittävän selkeästi, että kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä suoritetaan veroa silloinkin, kun kyseessä ei ole verovelvollinen taho. Lain esitöistä saa käsityksen, että kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotus koskisi kaikkia kiinteistöjä<sup>14</sup>.

Oikeuskäytäntö on rajannut muutama vuosi sitten merkittävästi velvollisuutta suorittaa arvonlisäveroa itse tai omalla henkilökunnalla tuotetuista kiinteistöhallintapalveluista. Rajanveto on koskenut niitä tahoja, jotka harjoittavat muuta kuin liiketoimintaa. KHO on vuosikirjaratkaisussa KHO:2004:119 ja ratkaisussa KHO 23.12.2004 T 3366 todennut, että AVL 1 §:n 2 momentti ja AVL 32 § eivät riittävän selkeästi ilmaise, että veroa olisi suoritettava silloinkin, kun kiinteistöhallintapalveluita ei suoriteta verovelvollisen ominaisuudessa eli niissä kiinteistöissä, joita ei käytetä taloudellisessa toiminnassa. Kuten jo edellä on mainittu, KHO on perustellut päätöksiään myös sillä, että arvonlisäverodirektiivin mukaan oman käytön verotuksen säännöksiä sovelletaan vain silloin, kun kyse on verovelvollisen ominaisuudessa suoritettavista palveluista. Direktiivissä verovelvollisella tarkoitetaan liiketoiminnan harjoittajaa. AVL:n mukainen kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön laajuus ei siis välttämättä olisi yhtenevä direktiivin kanssa<sup>15</sup>. Ristiriidan mahdollisuutta tukee myös se, että omaan käytön perustan, direktiivin 27 ar-

13 Saukko 2005 s. 132 alaviite 358, jossa kyseenalaistetaan arvonlisäverolain kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön laajuuden yhdenmukaisuus kuudennen arvonlisäverodirektiiviin nähden sekä viitataan KHO:n ratkaisuihin KHO:2004:119 ja KHO 23.12.2004 T 3366.

14 Ks. VaVM 69/1993 vp, kohta 3., Verollinen myynti, jonka mukaan kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotus koskisi periaatteessa kaikkia kiinteistöjä.

15 Näin myös Saukko 2005 s. 132 alaviite 358.

tiklan, mukaan voidaan verottaa vain silloin, kun esimerkiksi kiinteistöhallintapalvelun suorittaja on verovelvollisuuden edellytykset täyttävä taho<sup>16</sup>. Huomionarvoista kuitenkin on se, että samainen kohta sallii AVL 32 §:n mukaisen verottamisen, jos EY:n arvonlisäverokomitea on käsitellyt asian.<sup>17</sup>

### 5.2.2 Lain ja direktiivin sanamuotojen tulkinta ja soveltaminen

AVL:n kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotusta voidaan pitää direktiivin mukaisena, koska hallituksen esityksessä on huomioitu etenkin Euroopan yhteisössä sovellettavan arvonlisäverotuksen periaatteet. Hallituksen esityksessä on myös huomioitu arvonlisäverotuksen yhdenmukaistaminen Euroopan yhteisössä sekä arvonlisäverojärjestelmien veropohjien yhdenmukaistaminen.<sup>18</sup> Hallituksen esityksen mukaan arvonlisäverojärjestelmän valmistelussa tulisi ottaa huomioon myös Euroopan yhteisön arvonlisäverojärjestelmän tavoitteet ja vaatimukset<sup>19</sup>.

KHO:n viime vuosien ratkaisut puhuvat kuitenkin edellä mainitun vastaisesti. Voidaan sanoa, että veron suorittamisvelvollisuus ei koske palveluita, jotka suoritetaan muussa kuin verovelvollisen ominaisuudessa. AVL ja direktiivi koskevat vain niitä palveluita, jotka suoritetaan verovelvollisen ominaisuudessa.<sup>20</sup> KHO:2004:119 päätöksessä seurakuntayhtymän ei katsottu tuottavan kiinteistöhallintapalveluita verovelvollisen ominaisuudessa:

Seurakuntayhtymän omistuksessa tai hallinnassa olevia kiinteistöjä käytettiin kirkollisissa toimituksissa, hautaus- ja rekisteritoimissa 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

16 Ks. Rother 2003 s. 283.

17 Näin myös Pikkujämsä 2001 s. 231 ja s. 471, jonka mukaan Suomen kohdalla mainittu edellytys täyttyy.

18 Ks. HE 88/1993 luku 3.1.1. Arvonlisäverotuksen harmonisointikehitys.

19 Ks. HE 88/1993 luku 4.2.3. Suomen hakemus Euroopan yhteisön jäseneksi.

20 Nieminen ym. 2008, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistönhallinta, alaluku Kiinteistöhallintapalvelut.



suoritettavien kiinteistöhallintapalvelujen verokohtelua 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.

KHO:n ratkaisun mukaan kiinteistössä harjoitettu toiminta ei ollut arvonlisäverolaissa tarkoitettua liiketoimintaa eikä direktiivissä tarkoitettua taloudellista toimintaa. Direktiivin mukaan myös liiketoiminta on taloudellista toimintaa. Seurakuntayhtymän toiminta oli kuitenkin vastikkeettomasti jäsenilleen suuntautuvaa toimintaa, joten liiketoiminnan tunnusmerkit eivät täytyneet. Jos seurakuntayhtymä olisi harjoittanut liiketoimintaa, se olisi myös ollut verovelvollinen<sup>21</sup>. KHO:n päätöksen mukaan seurakuntayhtymä ei siis ollut toiminnastaan verovelvollinen. Direktiivin mukaan arvonlisäverodirektiivin oman käytön verotuksen säännöksiä sovelletaan vain, jos palvelun on suorittanut verovelvollinen (ks. Kuvat 12 ja 13)<sup>22</sup>.

KHO siis katsoi, että AVL:n säännöksiä on tulkittava direktiivin säännöksiin mukaisesti. KHO:n mukaan on myös kyseenalaista, voidaanko kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotusta perustella verotuksen neutraalisuudella ja kilpailuvääristymisen ehkäisemisellä, kun kaksi muutakin julkisyhteisöä<sup>23</sup> on vapautettu verosta.

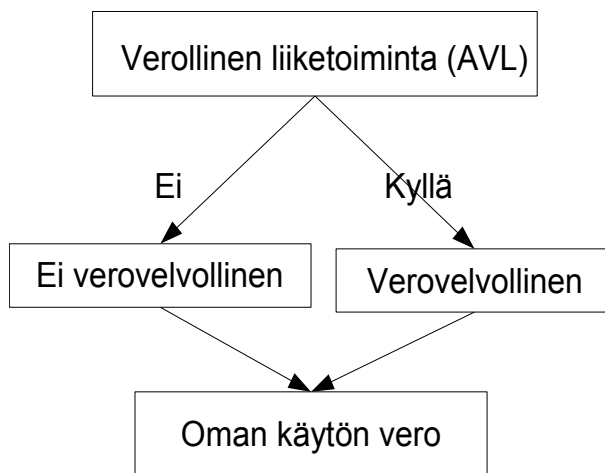
Täytyy kuitenkin huomioda, että seurakuntayhtymällä oli hallinnassa myös kiinteistöjä, jotka olivat seurakuntayhtymän liiketoiminnan käytössä, ja näin ollen kiinteistöjen kiinteistöhallintapalvelut toteutettiin verovelvollisen ominaisuudessa. Verovelvollisen omi-

21 Ks. myös KHO:2002:51, jossa yleishyödyllisen yhdistyksen katsottiin olevan taloudellisen toiminnan harjoittaja ja näin ollen siihen voitiin kohdistaa oman käytön verotus.

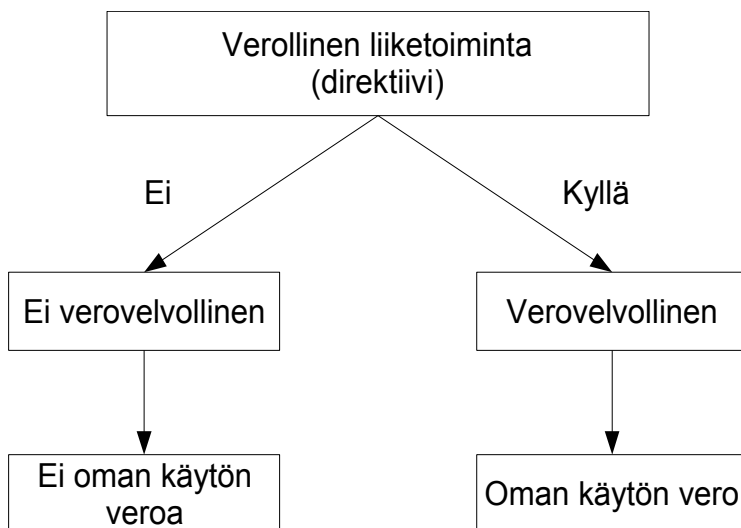
22 Ks. arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan b alakohta ja 27 artikla, jotka on direktiivin mukaan rinnastettavissa vastiketta vastaan suoritettaviin palveluihin.

23 Suomen valtio sekä kunnat ja kuntayhtymät.

naisuudessa tapahtuvaan kiinteistöhallintapalveluun AVL 32 §:n mukaista oman käytön verotusta ei kuitenkaan siis sovelleta.



*Kuva 12. Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksen edellytykset AVL:n mukaan*



*Kuva 13. Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksen edellytykset arvonlisäverodirektiivin mukaan*

Ratkaisussa KHO on rajannut velvollisuutta suorittaa veroa kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä. Kiinteistöhallintapalvelun oman käytön vero ei siis koskisi palveluita,

jotka suoritettaisiin ei-verovelvollisena. Suomen liityttyä Euroopan unioniin AVL:iin tehtiin monia muutoksia, mutta lain muuttamista koskevassa hallituksen esityksessä ei ole mainintoja kiinteistöhallintapalvelun oman käytön verotuksesta<sup>24</sup>. Soveltuvuutta yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään ei siis olisi<sup>25</sup>. Kirjallisuudessa on kantana ollut se, että kiinteistöhallintapalvelun oman käytön säännökset perustuisivat direktiivin 27 artiklaan<sup>26</sup>. Kanta on perusteltu, koska artiklan mukaan oman käytön verotuksen tarkoituksena on ehkäistä kilpailuvääristymistä, jos palvelu toisen verovelvollisen suorittamana ei oikeuttaisi veron vähentämiseen kokonaan. Edellä mainitussa KHO:n ratkaisussa kyseisen direktiivin soveltaminen ei kuitenkaan tule kysymykseen, koska kyseessä ei ole verovelvollinen<sup>27</sup>.

Tapauksen ongelmallisuudesta kertoo myös se, että keskusverolautakunnassa seurakuntayhtymän katsottiin olevan verovelvollinen ja näin ollen velvollinen maksamaan kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön arvonlisäveroa. Ratkaisua on perusteltu sillä, että seurakuntayhtymän kiinteistöjen lyhyt- ja pitkäaikainen vuokraaminen ja muu kiinteistöjen käyttöoikeuden vastikkeellinen luovuttaminen on arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettua liiketoimintaa, eli seurakuntayhtymä suoritti kiinteistöhallintapalveluita verovelvollisen ominaisuudessa. Ratkaisussa myös todettiin, että kiinteistöhallintapalvelujen tuottamisen katsottiin hakemuksessa mainituissa olosuhteissa muodostavan jakamattoman kokonaisuuden.<sup>28</sup>

Edellä kerrotussa keskusverolautakunnan ratkaisussa kiinteistöhallintapalvelut siis katsottiin yhdeksi kokonaisuudeksi, joka kokonaisuudessaan kohdistui ja suoritettiin liiketoimintaa harjoittavan verovelvollisen ominaisuudessa. Mahdollisesti keskusverolautakunnan ratkaisu olisi voinut olla toinen, jos kiinteistöhallintapalveluja ei olisi katsottu yhdeksi kokonaisuudeksi, vaan verovelvollisen ja ei-verovelvollisen ominaisuudessa

---

24 Ks. HE 283/1994.

25 Näin Rother 2003 s. 282.

26 Ks. esim. Pikkujämsä 2001 s. 467 alaviite 1.

27 Ks. myös arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohta, jonka mukaan arvonlisäveroa on kannettava myös verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.

28 Ks. tarkemmin KVL 27.8.2003 N:53/2003 (kumottu).

suoritetuiksi palveluiksi. Tällöin vain osa kiinteistöhallintapalveluista olisi kohdistettu oman käytön vero.

Kiinteistöhallintapalvelut voivat myös olla sellaista toimintaa, joka on selvästi erotettavissa suorittavan tahon muusta liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta toiminnasta. Ratkaisussa KHO 23.12.2004 T 3366 kyse oli valtion liikelaitoksen luonnonsuojelutehtävistä ja muista yhteiskunnallisista palvelutehtävistä, jotka eivät kuuluneet arvonlisäverotuksen soveltamisalaan. Näin ollen liikelaitos ei ollut arvonlisäverovelvollinen kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön suorittamisesta.

Valtion liikelaitos suoritti omalla palkatulla henkilökunnallaan valtion luonnonsuojelualueisiin, erämaihin ja retkeilyalueisiin kohdistuvia kiinteistöhallintapalveluja. Liikelaitoksen luonnonsuojelutehtävistä ja muista vastikkeettomista yhteiskunnallisista palvelutehtävistä muodostuva toiminta ei ollut arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa eikä Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa. Liikelaitos ei näin ollen ollut tämän toiminnan osalta arvonlisäverolaisissa eikä direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen. Koska kysymyksessä oleva toiminta muodosti liikelaitoksen muusta toiminnasta selvästi erotettavan ja laajuudeltaan huomattavan toiminnon, sen verokohtelua oli arvioitava erikseen liikelaitoksen muusta toiminnasta. Tämän vuoksi liikelaitoksen 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 liikelaitoksen ei ollut suoritettava veroa kysymyksessä olevista kiinteistöpalveluista. Ennakkoratkaisu ajaksi 22.10.2003 - 31.12.2004.

Kuten KHO:n vuosikirjaratkaisussa KHO:2004:119, tässäkin ratkaisussa olennaista oli se, että valtion liikelaitos ei harjoittanut AVL:n mukaista liiketoimintaa eikä direktiivin mukaista liiketoimintaa. Ratkaisussa myös todetaan, ettei AVL:ssä riittävän selkeästi ilmene sitä, että kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä olisi suoritettava veroa silloinkin, kun palvelua ei suoritettaisi verovelvollisena. Huomionarvoista on myös se, että kyseinen toiminta muodosti liikelaitoksen muusta toiminnasta selvästi erottuvan kokonaisuuden ja tarpeeksi laajan toiminnon. Vaikka liikelaitoksen muu toiminta olisikin lii-

ketoimintaa, ei arvonlisäverottomaan toimintaan ja kohteisiin liittyviä kiinteistöhallintapalveluita voitu pitää liiketoimintana ja näin ollen niiden suorittajaa verovelvollisena.

KHO:n ratkaisussa on mainittu, että toiminta on muodostunut liikelaitoksen luonnon-suojelutehtäviä ja muita vastikkeettomia yhteiskunnallisia palvelutehtäviä. Kuten edellä on todettu hallituksen esityksen mukaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa toimintaa on muun muassa ansiotarkoituksessa tapahtuva toiminta<sup>29</sup>. Myös direktiivin 9 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaisena liiketoimintana on pidettävä aineellisen ja aineettoman omaisuuden hyödyntämistä, joka tapahtuu jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. Voidaankin tehdä se johtopäätös, että ansio- ja tulonsaantitarkoitus merkitsee myös palvelun vastikkeellisuutta, joten myös vastikkeellisuutta voidaan pitää liiketoiminnan tunnusmerkkinä. Tapauksen palvelut ovat olleet vastikkeettomia, joten ainakin osittain juuri vastikkeettomuuden takia niitä ei ole pidetty liiketoimintana.

Edellä mainitut KHO:n ratkaisut poikkeavat aikaisemmasta oikeuskäytännöstä. Esimerkiksi vuosikirjaratkaisussa KHO:1995-B-547 seurakunnan oli maksettava arvonlisävero kiinteistöhallintapalveluiden omana käyttönä muuhun hautausmaa-alueeseen kuin hautapaikkoihin kohdistuvista omista työsuorituksista, koska ne eivät olleet verottomia hautapaikan hoitopalveluja eivätkä varsinaiseen hautaustoimintaan liittyviä palveluja. Ratkaisu on annettu Suomen Euroopan unioniin liittymisen jälkeen, ja siksi sitä voidaan verrata edellä esitettyihin ratkaisuihin. Oikeuskäytännössä on siis tapahtunut merkittävä muutos AVL 32 §:n soveltamisen kannalta.

Voidaan myös katsoa, että itse tai henkilökunnan suorittamat palvelut eivät liity verottomaan toimintaan ja näin ollen tahon on maksettava kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön vero. Tämän kaltaiseen ratkaisuun on päädytty KHO:n vuosikirjaratkaisussa KHO:2002:51, johon KHO on vedonnut myös vuosikirjaratkaisussaan KHO:2004:119. Siinä kiinteistöhallintapalveluista oli maksettava oman käytön vero.

A oli yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävä yhdistys, joka ylläpiti verotonta terveyden- ja sairaanhoitoa antavia terveydenhuollon toimintayksiköitä sekä verotonta

29 Ks. HE 88/1993 luvut 6.1.1. Aineellinen soveltamisala ja 6.2. Verovelvollisuus.

koulutusta antavia oppilaitoksia. A:n henkilökunta oli suorittanut näissä toimintayksiköissä ja oppilaitoksissa kiinteistöjen puhtaanapitoa ja muuta kiinteistöhoitoa sekä kiinteistöjen talous- ja hallintopalveluja. Nämä palvelut eivät olleet terveyden- ja sairaanhoitotoimen harjoittajan asiakkaalle hoidon yhteydessä antamia hoitoon tavanomaisesti liittyviä palveluja tai koulutustoimen harjoittajan koulutuksensaajalle koulutuksen yhteydessä luovuttamia koulutukseen tavanomaisesti liittyviä palveluja vaan sellaisia kiinteistöhallintopalveluja, joista A:n oli arvonlisäverolain mukaan suoritettava oman käytön veroa. A oli verotonta terveyden- ja sairaanhoitoa sekä verotonta koulutusta antaessaan sellainen taloudellisen toiminnan harjoittaja, johon voitiin myös Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaan kohdistaa niiden itse suoritettujen palvelujen osalta oman käytön verotus. Tämän vuoksi A:n oli suoritettava niistä kiinteistöhallintopalvelujen oman käytön veroa. Palautushakemukset tilikausilta 1. 6. -31. 12. 1994 ja 1. 1. -31. 12. 1995.

Kiinteistöhallintopalvelut eivät siis liittyneet verottomiin palveluihin, ja näin ollen yleishyödyllistä yhteisöä voitiin pitää liiketoiminnan harjoittajana kiinteistöhallintapalveluisa. Arvioitaessa kyseistä KHO:n ratkaisua, kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön vero voitaisiin välttää siirtämällä omia toimia yksityisten tahojen tehtäväksi. Tällöin yleishyödyllinen yhteisö ostaisi palvelut ulkopuoliselta taholta, eikä palvelua voitaisi katsoa omaksi käytöksi. Vieläkin mielenkiintoisemmaksi asian tekee se, että valtio ja kunnat eivät ole kaikissa tapauksissa velvollisia suorittamaan kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veroa. Nykyisin on yleistymässä, että valtio ja kunnat siirtävät niille kuuluvia toimintoja yksityisille tahoille. KHO:n ratkaisussa A oli liiketoiminnan harjoittaja, mutta esimerkiksi viranomaistoiminta ei välttämättä ole liiketoimintaa. Tällöin viranomaistoiminnan harjoittajan ei tarvitsisi maksaa kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veroa.

KHO:n ratkaisujen asemaa voidaan pitää merkittävänä, koska ne ovat linjassa direktiivin kanssa. Painoarvo on suuri, koska kiinteistöhallintapalveluita koskeviin säännöksiin ei ole tullut muutoksia Suomen Euroopan unioniin liittymisen jälkeen<sup>30</sup>. Hallituksen esityksessäkään ei ole mainintoja kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön säännöksistä tai niitä koskevista muutoksista<sup>31</sup>.

30 Ainoat muutokset ovat koskeneet euromääräisiä rajoja, ks. AVL 32 §:n 2 momentin 2 kohta.

31 Ks. HE 283/1994.

### 5.3 Johtopäätökset

Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön arvonlisäverotuksessa lain sanamuodon tulkinta antaa monia vaihtoehtoja. Näyttäisi siltä, että laki olisi ristiriidassa direktiivin kanssa, mutta päinvastaistakaan vaihtoehtoa ei voi sulkea pois. Jo lain esitöistä käy ilmi, että kiinteistöhallintapalvelua on pidetty merkittävänä palveluna sekä taloudellisesti että yhteiskunnallisesti. Tämän takia kiinteistöhallintapalvelu on verollinen palvelu.<sup>32</sup>

Verohallituksen ohjeessa kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksessa on havaittavissa ristiriitaa KHO:n ratkaisujen ja direktiivin säännösten kanssa. Ohjeessa mainitaan selvästi, että kiinteistöhallintapalveluiden tuottamisesta on suoritettava arvonlisävero, vaikka se ei tapahdu liiketoiminnan yhteydessä tai muodossa.<sup>33</sup> Verohallituksen ohje on annettu 3.3.2004, siis ennen KHO:n vuonna 2004 antamia ratkaisuja kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä. Ohjeessa ei mainita direktiivin asettamia vaatimuksia ja näin ollen direktiivin mukainen verovelvollisuuden edellytys liiketoiminnasta jää huomioimatta. KHO:n ratkaisut poikkeavat tältä osin Verohallituksen ohjeesta.

Verohallituksen ohjeen mukaan kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön arvonlisäverovelvollisuus koskee arvonlisäverottomassa toiminnassa olevia kiinteistöjä. Ohje ei tarkemmin määrittele arvonlisäverotonta toimintaa. Siinä ei myöskään rajata niitä kiinteistöjä joihin toiminta kohdistuu ja joihin kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön säännöksiä sovelletaan, lukuun ottamatta oman asunnon ja 35.000 euron alarajan verovelvollisuutta käsitteleviä poikkeuksia.<sup>34</sup> Verohallituksen ohje on verovelvollisuuden edellytyksiltään tyly. Ehdottomuudesta kertoo myös se, että verovelvollisuuden edellytys on määritelty yhdellä virkkeellä. Tältä osin ohjeesta näyttää ilmenevän myös veronsaajan näkökulma asiaan liittyen.

KHO:n ratkaisut ovat koskeneet seurakuntayhtymää ja valtion liikelaitosta.<sup>35</sup> Mutta päätökset varmasti vaikuttavat myös muihin tahoihin. Esimerkiksi ratkaisujen vaikutukset

32 Ks. Ks. HE 88/1993, Esityksen pääasiallinen sisältö.

33 Ks. Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta.

34 Ks. Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta.

35 KHO:2004:119 ja KHO 23.12.2004 T 3366.

asunto-osakeyhtiöihin kannattaa ottaa tarkasteltaviksi<sup>36</sup>. Asunto- ja kiinteistöyhtiöiden toiminnassa kiinteistö ei ole vähennykseen oikeuttavassa tarkoituksessa ja näin ollen niiden on suoritettava AVL 32 §:n mukaan veroa kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä. Niiden tarkoitushan ei ole saada toiminnastaan voittoa, joten liiketoiminnan edellytykset eivät täyty. Arvonlisäverodirektiivin liiketoiminnan edellytykset kuitenkin täyttyvät, koska asunto- ja kiinteistöyhtiöt perivät vastiketta<sup>37</sup>.

KHO:n ratkaisujen perusteella kiinteistöhallintapalveluiden oman käytössä verovelvollisten joukko muuttuu huomattavasti suppeammaksi. Läheskään niin suuri joukko ei enää joudu maksamaan kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veroa. Direktiivin oman käytön verotuksen säännöksiä sovelletaan vain silloin, kun palvelu suoritetaan verovelvollisen ominaisuudessa, ja sen vuoksi AVL:n lain kohtien sanamuotojen muutokset saattavat tulla ajankohtaisiksi. AVL:sta saa taas sen käsityksen, että oman käytön vero suoritetaan silloinkin, kun palvelua ei suoriteta verovelvollisen ominaisuudessa. Peruste muutokselle on myös se, että lain kohtien sanamuoto ei ole tarpeeksi selkeä ja, kuten edellä on esitetty, se antaa lukuisia tulkintavaihtoehtoja.

Viimeaikainen oikeuskäytäntö luo myös mielenkiintoisen seikan verotuksen oikaisuun ja muutoksenhakuun. Koska oikeuskäytäntö on muuttunut suuresti AVL 32 §:n tulkinnassa, voi monen kiinteistön haltijan intressissä olla verotuksen oikaiseminen ja mahdollisen vahingonkorvauksen hakeminen. Esimerkiksi seurakunnilla voi olla suuretkin euromäärät kyseessä, koska niiden kiinteistöihin kuuluvat esimerkiksi juuri hautausmaalueet. KHO:n ratkaisuilla on myös suuri merkitys vahingonkorvausten hakemiselle ja saannille. Koska AVL itsessään ei ole muuttunut, on vahingonkorvausta mahdollista hakea asetettujen määräaikojen puitteissa. Kyse on ollut verotuskäytännön muuttumisesta ja lain tulkinnasta, ei lain muuttamisesta. Kun KHO on muuttanut tulkintaansa verovelvollisen vahingoksi tehdyn verotuspäätöksen tekemisen jälkeen, virheellisen päätöksen oikaiseminen tehdään AVL 192 §:n mukaisesti verovelvollisen hakemuksesta verovirastossa, jossa verovirasto oikaisee päätöksensä<sup>38</sup>. Oikaisu voidaan tehdä 3 vuoden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jota oikaisu koskee.

36 Näin Saukko 2005 s. 132 alaviite 358.

37 Näin myös Pikkujämsä 2001 s. 473. Toisin Rother 2003 s. 285 alaviite 101.

38 Näin myös Kallio ym. 2007 s. 685.



## 6. VERON MINIMOINNIN MAHDOLLISUUKSIA

### 6.1 Veron minimoinnin lähtökohdat

Veron minimoinnilla pyritään vapautumaan verosta taloudellisena rasituksena ja verodun saavuttamiseen. Verosuunnittelun avulla voidaan pyrkiä veron minimointiin. Verosuunnittelun tavoitteena ei välttämättä kuitenkaan ole vain veron minimointi eikä siinä huomioida ainoastaan veronäkökohtia. Käytännössä on kuitenkin mahdollista, että veronsuunnittelu on veron minimointia pidemmällä ajanjaksolla katsottuna.<sup>1</sup>

Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksessa ei ole kovin suuria mahdollisuuksia verosuunnittelulle. Päälimmäisenä syynä tähän on, että kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksen taustalla on verotuksen neutraalisuuden tavoittelu. Ilman erityissäännöstä kiinteistöhallintapalvelut olisi edullisempi tuottaa itse kuin ostaa ne ulkopuoliselta taholta, jos taholla ei ole arvonlisäveron vähentämisoikeutta. Lain kohdan vuoksi kiinteistöhallintapalveluiden tuottamisella tai hankkimisella ei ole vaikutusta verorasituksen määrään. Vaikka verosuunnittelu ei olekaan kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksessa välttämättä mahdollista, on kuitenkin olemassa keinoja rajoittaa verotusta. Näillä keinoilla voidaan ennen kaikkea varmistaa, ettei veroa jouduta maksamaan enempää kuin, mitä laki edellyttää.<sup>2</sup>

Verosuunnittelun kohdalla täytyy myös huomioida, ettei verosuunnittelua tulkita veron kierroksi. AVL sisältää myös verotusmenettelyä koskevat säännökset. Näin ollen siihen ei sovelleta VML:ää. Tässä tutkielmassa veron kierrolla ei siis tarkoiteta VML 28 §:n mukaista veron kiertoa, vaan AVL:ssä säänneltyä veron kiertoa. Veron kiertämisellä ei ole arvonlisäverotuksessa niin suurta merkitystä kuin välittömässä verotuksessa elinkeinonharjoittajien keskinäisen riippuvuussuhteen ja verovelvollisen ostajan arvonlisäveron vähennysmahdollisuuden takia<sup>3</sup>.

Arvonlisäverotuksessa vero siis vyörytetään myyjältä ostajalle. Veron kierron proble-

---

1 Näin Myrsky – Linnakangas 2007 s. 154, Tikka 1972 s. 26 ja Pikkujämsä 2001 s. 180.

2 Ks. Kallio ym. 2007 s. 194-195 ja Kallio ym. 2002 s. 112.

3 Kallio ym. 2007 s. 666.

matiikkaa on kuitenkin syytä pohtia. Arvonlisäverotuksessa veron kiertämisestä on säädetty AVL 181 §:ssä. Sen 1 momentin mukaan sellaiselle olosuhteelle tai toimenpiteelle, joka ei vastaa asian todellista luonnetta tai tarkoitusta, ei tarvitse antaa huomiota, vaan verotus tulee toimittaa niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa. Koska verovelvollisen täytyy itse laskea valtiolle tilitettävän arvonlisäveron määrä, on usein hyödyllistä myös pyytää veroviranomaisilta ennakkotietoa tai mahdollisesti verovirastolta tai keskusverolautakunnalta ennakkoratkaisua<sup>4</sup>. Tällöin välttyään ikäviltä yllätyksiltä verosuunnittelutilanteissa eikä veron minimointia tulkita veron kierroksi.

Oikeuskäytännössä on käsitelty arvonlisäverodirektiivin soveltamista veronkiertotilanteissa. Esimerkiksi asiassa C-255/02, Halifax ym., EY:n tuomioistuin totesi, että liiketoimi ei ole yhteisön oikeuden väärinkäyttöä, jos sille on olemassa taloudellinen perustelu. Asia koski järjestelyitä, joilla verovelvolliset, joilla oli rajoitetut vähennysoikeudet, pyrkivät maksimoimaan arvonlisäverovähennyksensä kiinteistöinvestoinneista. Tuomioistuimen mukaan liiketoimille oli taloudellinen peruste, vaikka niiden tarkoituksena oli ainoastaan verotuksellisen edun saaminen eikä muuta liiketoimintaan liittyvää päämäärää. Asiassa todettiin, että yhteisön oikeuden väärinkäyttöä sovelletaan myös arvonlisäverotukseen. Tuomioistuimen mukaan yhteisön oikeuden väärinkäytön toteaminen edellyttäisi, että liiketoimet olisivat direktiivin ja kansallisen lainsäädännön tavoitteiden vastainen sekä liiketoimien keskeisenä päämääränä olisi verotuksellisen edun saaminen. Euroopan yhteisön tuomioistuimen ratkaisun perusteella voidaan todeta, että arvioitaessa veron kierron mahdollisuutta, olennaista on arvioida asian liittyminen liiketoimintaan. Kriittisesti täytyy kuitenkin suhtautua siihen, kuinka laajasti taloudellisen perustelun tulisi selvittää ja perustella

## **6.2. Veron minimoinnin tavoitteet**

Kiinteistön haltijalla on usein intressissä minimoida kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veroa. Yksinkertainen keino välttää kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön vero on esimerkiksi ostaa kaikki kiinteistöhallintapalvelut ulkopuoliselta taholta. Kiinteistöön kohdistuvia kiinteistöhallintapalveluita ei siis tehtäisi ollenkaan itse. Käytännössä tämä ilmenee siten, että palvelut ulkoistetaan ja esimerkiksi taloyhtiö ostaa kiin-

<sup>4</sup> Näin myös Kallio ym. 2007 s. 678.

teistön huoltotyöt yksityiseltä huoltoyhtiöltä ja isännöitsijän palvelut isännöitsijäpalveluita tarjoavalta yritykseltä. Negatiivisen puolella tässä keinossa on, että, jos taloyhtiö ei ole muuten arvonnäkövelvollinen, ei se voi tehdä arvonnäköverovähennyksiä palvelun hankintahinnasta.

Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veroa voidaan kuitenkin minimoida myös ainakin seuraavassa mainittavien keinoin. Pääasiassa nämä keinot liittyvät AVL 32 §:n 2 momentin 2 kohdan mukaiseen palkkakustannusten enimmäismäärään sekä siihen, miten vähäisen oman käytön raja lasketaan.

### **6.3. Käsitteen määrittelyn laajuus**

Suuri veroetu saatetaan saavuttaa sillä, miten AVL 32 §:n 3 momentin sisältö tulkitaan. Luonnollisesti mitä suppeammaksi kiinteistöhallintapalveluiden käsite määritellään sitä pienempi veron määrä mahdollisesti on. Koska laki ei yksiselitteisesti määrittele, mitä kiinteistöhallintapalvelun käsite sisältää, voivat tulkinnat olla hyvinkin kirjavina.

On myös huomioitava, että kiinteistöhallintapalveluiden on kohdistuttava kiinteistöön eikä kiinteistössä harjoitettuun toimintaan. Väärinkäsityksiä saattaa tapahtua esimerkiksi tilanteissa, joissa työsuoritus kohdistuu irtaimistoon sekä yrityksen johtamiseen ja hallintoon<sup>5</sup>. Myös isännöitsijän eri tehtävät jakaantuvat usein kiinteistöhallintapalveluihin ja muihin palveluihin.

### **6.4 Euromääräinen alaraja**

Yksinkertaisin keino välttää kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön vero on huolehtia siitä, että omalla henkilökunnalla tuotettujen kiinteistöhallintapalveluiden palkkakustannukset sosiaalikuluneen eivät ole vuodessa suuremmat kuin 35.000 euroa. Tällöin arvonnäköveroa säästetään 7.700 euroa (22 % x 35.000 euroa). Jos kuitenkin on tarpeellista, että kiinteistöhallintapalveluiden tarve on suurempi kuin, mitä 35.000 eurolla pys-

---

5 Kallio ym. 2007 s. 195.

tytään tuottamaan, voidaan palveluita ostaa myös ulkopuolisilta tahoilta. Näihin ostohintoihin sisältyy kuitenkin arvonlisävero.<sup>6</sup>

AVL 32 §:n 2 momentin mukaan kiinteistön omistajan tai haltijan ei tarvitse maksaa oman käytön veroa, jos hän ei ole kalenterivuoden aikana maksanut kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneita palkkakustannuksia sosiaalikuluneen enempää kuin 35.000 euroa. Euromääräinen raja on siis henkilö- eli palkanmaksajakohtainen. Jos kiinteistön omistajalla tai haltijalla on useampia kiinteistöjä, lasketaan kaikkiin näihin kiinteistöihin kohdistuvat palkkakustannukset yhteen<sup>7</sup>.

Tämä mahdollistaa sen, että esimerkiksi kaksi asunto-osakeyhtiötä palkkaa saman, yhteisen talonmiehen palvelukseensa, mutta kumpikin yhtiö tekee erilliset työsopimukset palkansaajan kanssa. Kun palkkakustannukset ovat alle 35.000 euroa yhdellä asunto-osakeyhtiöllä, ei sen tarvitse suorittaa kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veroa.<sup>8</sup>

Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön vero on myös mahdollista välttää kokonaan. Tämä on mahdollista esimerkiksi, kun kiinteistöhallintapalvelut suoritetaan talkootyönä, maksamatta korvauksia. Tällöin ei luonnollisestikaan synny palkkakustannuksia, joiden perusteella jouduttaisiin maksamaan kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veroa.<sup>9</sup>

Euromääräistä alarajaa laskettaessa palkkakustannuksiksi voidaan lukea vain ne palkkakustannukset, jotka aiheutuvat niistä töistä, jotka kohdistuvat vähennyskelvottomassa käytössä oleviin tiloihin. Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verosta voi välttyä helpostikin, jos tilat ovat pääosaksi vähennykseen oikeuttavassa eli arvonlisäverollisessa toiminnassa ja vastaavia palveluita ei myydä ulkopuoliselle taholle.<sup>10</sup>

---

6 Kallio ym. 2007 s. 195.

7 Ks. HE 88/1993, Yksityiskohtaiset perustelut, 4 luku Poikkeukset myynnin verollisuudesta.

8 Kallio ym. 2007 s. 195.

9 Näin myös Auranen – Kemilä 2004 s. 86.

10 Näin Kallio ym. 2007 s. 192.

Jotta vaarana ei ole, että tämänkaltaisesti toimiminen tulkittaisiin veron kierroksi, on syytä huomioida myös esimerkiksi Verohallituksen ohjeen sisältö. Sen mukaan 35.000 euron alarajaa ei sovelleta, jos kiinteistöhallintapalveluita myydään ulkopuolisille tahoille. Näin ollen vähennyskelpoisessa käytössä oleviin kiinteistöihin kohdistuvista kiinteistöhallintapalveluista suoritetaan aina oman käytön vero.<sup>11</sup> Tämän kaltaiselle toiminnalle on hyvä olla myös liiketoiminnallisia ja taloudellisia perusteita.

## 6.5 Verovelvolliseksi hakeutumisen vaikutukset

Yleinen veron minimoinnin keino on hakeutua verovelvolliseksi vuokrattavien liiketoimintoista. Tällöin veroa maksetaan kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä vain verottomassa käytössä olevasta kiinteistön osasta<sup>12</sup>.

AVL 30 § 3 momentti kuitenkin edellyttää, että vuokralaisena on yritys, joka harjoittaa arvonlisäverollista liiketoimintaa ja näin ollen se pystyy vähentämään vuokraan sisältyvän veron kokonaan. Esimerkiksi asunto-osakeyhtiö voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi omistamiensa katutasossa olevien liikehuoneistoista edellyttäen, että liikehuoneistoissa liiketoimintaa harjoittava taho on arvonlisäverovelvollinen. Tässä verosuunnitelun keinossa voi vaarana kuitenkin olla keinotekoiset järjestelyt, jossa vuokralainen vain nimellisesti harjoittaa liiketoimintaa. Huomioida tulee siis se, että vuokralainen harjoittaa aidosti liiketoimintaa ja liiketoiminnan tunnusmerkit todellisuudessa täytyvät. Muuten vaarana on se, että tämä veron minimoinnin keino tulkitaankin veron välttämistaroituksessa tehdyksi ja mahdollisesti veron kierroksi. Tällöin seurauksena saattaa olla tuntuvat euromääräiset veroseuraamukset ja rangaistukset.

Verovelvolliseksi hakeutumisen puolesta puhuu esimerkiksi se, että, siitä osasta kiinteistöä, mistä on hakeuduttu verovelvolliseksi, voidaan vähentää ostokustannuksiin sisältyvä vero eikä oman käytön veroa jouduta maksamaan, jos 35.000 euron alaraja ylittyy. Jos verovelvolliseksi ei hakeuduta, joutuu kiinteistön vuokraaja maksamaan veron kiinteistön omasta käytöstä eikä pysty vähentämään ostohintaan sisältyvää veroa.<sup>13</sup>

11 Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta.

12 Ks. Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta.

13 Näin Myrsky 2004 s. 272-273.

Verovelvolliseksi hakeutuminen on kannattavaa perisaatteessa silloin, kun kiinteistön omistaja tekee ainakin osan vuokrattuun kohteeseen kohdistuvista kiinteistöhallintapalveluista itse, koska kyse on kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksen minimointiin pyrkimisestä.<sup>14</sup> Tässä tapauksessa tulee kuitenkin ottaa huomioon se seikka, että useimmiten arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen saattaa aiheuttaa myös monia hallinnollisia ja taloudellisia kustannuksia kiinteistön vuoraajalle eli verovelvolliselle. Lisäkustannukset saattavat esimerkiksi jopa nostaa perittävää vuokraa.

## 6.6 Kiinteistöhallintapalveluiden kohdistaminen kiinteistöön

Veron määrään voidaan vaikuttaa myös sillä, että vain ne kiinteistöhallintapalvelut kohdistetaan verottomassa käytössä oleviin kiinteistöihin, jotka todellisuudessa ovat hyödyllisiä ja tarpeellisia kyseessä oleville kiinteistöille. Loput kiinteistöhallintapalvelut luonnollisesti kohdistetaan verollisessa käytössä oleviin kiinteistöihin. On myös mahdollista, että tyhjilläänkin olevien kiinteistöjen katsotaan olevan verottomassa käytössä. Tällöin niihin kohdistuvaan kiinteistöhallintapalveluun sovelletaan AVL 32 §:n mukaisesti oman käytön verotusta.<sup>15</sup> Myös se on, että tyhjillään oleva kiinteistö on verollisessa käytössä, on mahdollista. Tähän päätökseen tultiin KHO:n vuosikirjaratkaisussa KHO:1999:8:

Kiinteistösijoitusosakeyhtiö hallitsi keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden osakkeiden omistuksen perusteella toimisto- tai liiketiloiksi tarkoitettuja tiloja. Yhtiön koko liikevaihto muodostui vuokratuotoista. Yhtiö ja sen omistamat kiinteistöosakeyhtiöt olivat hakeutuneet kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta verovelvollisiksi.

Kun kiinteistöosakeyhtiön rakennuksessa olevat tilat olivat olleet tyhjillään niiden tullessa yhtiön haltuun tai kun yhtiön ennestään hallitsevat tilat olivat olleet ei-verovelvollisen yhteisön hallussa ennen niiden jäämistä tyhjilleen, yhtiön tuli esittää selvitys tilojen tulevasta käytöstä vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa voidakseen tehdä vähennyksiä tiloihin kohdistuvista yleiskuluista sinä aikana, jona tilat olivat tyhjillään. Jos selvitystä ei esitetty, tilojen katsottiin olevan yhtiön verottoman toiminnan käytössä.

Kun kiinteistösijoitusosakeyhtiön ennestään hallitsema tila oli ollut verovelvollisen yhteisön käytössä ennen sen jäämistä tyhjilleen, verovelvollisuuden voitiin katsoa jatkuvan siihen asti, kun oli ilmeistä, että tila tultiin vuokraamaan muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa liiketoiminnassa käytettäväksi. Ennakkoratkaisu ajalle 1.12.1997-31.12.1998. Äänestys 3-2.

<sup>14</sup> Näin Kallio ym. 2007 s. 179.

<sup>15</sup> Näin myös Kallio ym. 2007 s.195.

Vaikka kyseinen KHO:n ratkaisu ei liitykään kiinteistöhallintapalveluihin, voi siitä kuitenkin tehdä johtopäätöksen, että myös tyhjiin oleviin tiloihin voidaan mahdollisesti soveltaa kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön arvonlisäverotuksen säännöksiä. Tämä kuitenkin edellyttää sitä, ettei kiinteistön haltija esitä selvitystä kiinteistön tulevasta käytöstä vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa, kun kiinteistö on ollut tyhjiin sen tullessa kiinteistön haltijan omistukseen tai tahon ennestään hallitsema kiinteistö on ollut ei-verovelvollisen tahon hallinnassa ennen kiinteistö jäämistä tyhjilleen.

Ratkaisua arvioitaessa kiinteistöhallintapalveluiden näkökulmasta, kannattaa huomioida myös se, millaisia palveluita tyhjiin olevaan kiinteistöön mahdollisesti kohdistuu. Luonnollisesti tyhjiin olevaan kiinteistöön voi kohdistua esimerkiksi huolto- tai talous- ja hallinnointitöitä, kuten käytössä olevaankin kiinteistöön.

KHO:n ratkaisu on annettu äänestyksen jälkeen. Koska eriäviä mielipiteitä on ollut, myös tästä näkökulmasta katsottuna on suhtauduttava ratkaisuun ja sen soveltamiseen kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksessa varovaisuudella ja kyseenalaisuutta.

## **6.7 Verovelvollisuusryhmän käyttäminen**

Lisäksi yksi verosuunnittelun keino on kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön palkkakustannusten alarajan soveltaminen verovelvollisuusryhmässä. Tavoiteltaessa veron minimointia, verovelvollisuusryhmään kuulumista kannattaa arvioida ainakin sen perusteella, onko edullisempaa kuulua verovelvollisuusryhmään vai toimia yksin. Lisäksi kannattaa huomioida, muiden verovelvollisuusryhmään kuuluvien tahojen arvioidut palkkakustannukset. Varsinkin, jos omat palkkakustannukset jäävät huomattavasti alhaisemmiksi kuin muiden verovelvollisuusryhmään kuuluvien jäsenten, on todennäköisesti kannattavampaa toimia yksin välttääkseen kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön vero. Tietenkin mahdollisuutena voi olla kuuluminen useampaan verovelvollisuusryhmään. Koska arvonlisäverotuksessa voi kuulua ainoastaan yhteen verovelvollisuusryhmään kerralta, voi tilanne olla myös se, että taho joutuu tekemään vertailua parhaan vaihtoehdon löytämiseksi.

Vaikka verovelvollisuusryhmään kuulumisen aiheuttaisi kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veron, koska 35.000 euron alaraja ylittyy, voi verovelvollisuusryhmään kuulumisen olla kannattavampaa kuin ryhmään kuulumattomuus. Näin, koska verovelvollisuusryhmään kuuluvien liiketoimet jäävät arvonlisäverotuksen ulkopuolelle.

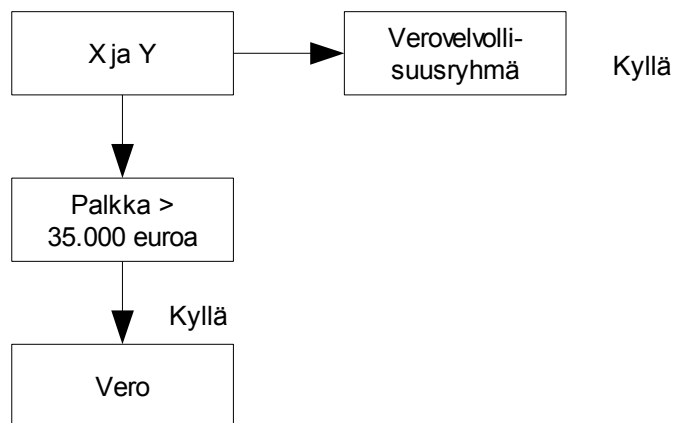
## **6.8 Esimerkkitapaus veron minimoinnista**

Seuraavassa esimerkkitapauksessa käydään läpi tilanne, jossa vakuutus- ja rahoituspalveluja myyvät elinkeinonharjoittajat X ja Y pohtivat tehokkainta keinoa minimoida kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veron määrä. Kyse ei ole varsinaisesta verosuunnittelusta, koska AVL 32 § ei anna siihen paljon mahdollisuuksia. Lähtökohtana esimerkkitapauksessa on, että X ja Y joutuvat maksamaan veroa vain lain edellyttämän minimimäärän.

X ja Y ovat verovelvollisia, koska ne joutuvat maksamaan kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veroa. Niiden on ilmoitettava arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Koska X ja Y eivät ole luonnollisia henkilöitä, niihin ei voida soveltaa AVL 32 §:n 2 momentin 1 kohdan mukaista oman käytön verosta vapauttamista, vedoten kiinteistön käyttöön pääasiallisena asuntona.

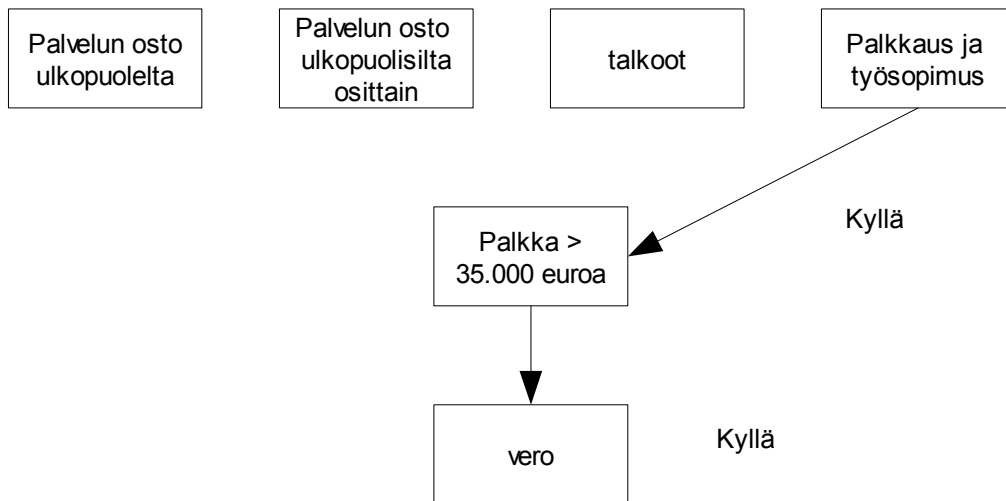
Aluksi X:n ja Y:n on pohdittava, onko niiden kannattavaa muodostaa verovelvollisuusryhmää. Koska muut liiketoiminnalliset seikat puhuvat asian puolesta, päättävät X ja Y muodostaa verovelvollisuusryhmän. X:llä ja Y:llä on paljon keskinäistä liiketoimintaa, joten ne haluavat välttää liiketoiminnasta menevän veron. Päätökseen vaikuttaa myös se, että sekä X:n että Y:n verottomassa käytössä oleviin kiinteistöihin kohdistuvien kiinteistöhallintapalveluiden palkkakustannukset ylittävät 35.000 euron alarajan. Näin ollen ne molemmat joutuisivat maksamaan oman käytön veroa kiinteistöhallintapalveluista, vaikka ne molemmat toimisivat erillisinä verovelvollisina (ks. Kuva 14).





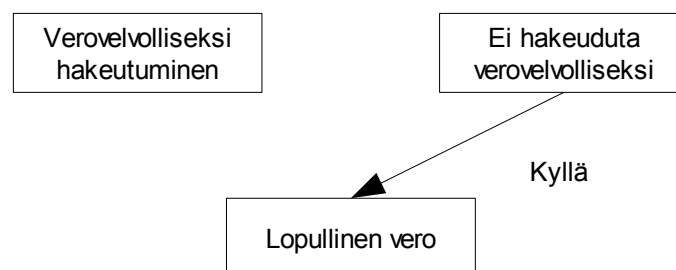
Kuva 14. Verovelvollisuusryhmän valinta

Seuraavana pohdittavana on se, olisiko X:n ja Y:n mahdollista suorittaa kiinteistöhallintapalvelut jollain muulla keinolla kuin palkkaamalla henkilökuntaa suorittamaan palvelu. Yhtenä vaihtoehtona olisi ostaa palvelu ulkopuoliselta taholta. Koska X ja Y eivät voi vähentää ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa, pitävät ne tätä vaihtoehtoa huonona. Vaihtoehto, jossa vain osa kiinteistöhallintapalveluista ostetaan ulkopuoliselta taholta ja osa suoritetaan palkatulla henkilökunnalla, suljetaan myös pois, koska työtehtävien jako osapuolten kesken on hankalaa. Talkoilla suoritettu kiinteistöhallintapalvelu on huono vaihtoehto, koska kyseisiin palveluihin tarvitaan riittävästi ammattitaitoa. X ja Y pitävät edelleen talonmiehen palkkaamista parhaana vaihtoehtona(ks. Kuva 15).



Kuva 15. Kiinteistöhallintapalvelun tekijän valinta

Talonmiehen palkkaamisen jälkeen X ja Y huomaavat, että palkkakustannukset ovat joka tapauksessa yli 35.000 euroa kalenterivuodessa. Ne joutuvat siis maksamaan kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veroa. Tässä vaiheessa X:n ja Y:n pohdittavana on, kannattaisiko niiden hakeutua arvonlisäverovelvollisiksi, myös verottomissa kiinteistöissä sijaitsevista liikehuoneistoista. Näin X ja Y välttyisivät liikehuoneistoihinsa kohdistuvasta kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verosta. Todettuaan tässä tapauksessa hallinnollisten kustannusten kasvavan liikaa, päättävät X ja Y luopua tästä vaihtoehdosta. Lopullinen kustannus kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verosta muodostuu siis verottomassa käytössä oleviin kiinteistöihin kohdistuvista kiinteistöhallintapalveluista, jotka on suoritettu palkatulla henkilökunnalla (ks. Kuva 16).



Kuva 16. Valinta verovelvolliseksi hakeutumisesta

On syytä pohtia myös vaihtoehtoa, jossa X ja Y eivät olisi muodostaneet verovelvollisuusryhmää. X ja Y eivät olisi elinkeinonharjoittajia, vaan asunto-osakeyhtiöitä. Niillä olisi molemmilla rakennusten alakerrassa liikehuoneistoja. Kumpikaan niistä ei olisi ha-  
keutunut arvonlisäverovelvolliseksi liikehuoneistojen vuokrauksesta. Tällöin X ja Y olisivat voineet palkata talonmiehen, mutta olisivat tehneet erilliset työsopimukset. Kalenterivuoden aikana maksettavan palkan määräksi olisi asetettu alle 35.000 euroa. Jos palkkakustannukset ylittävät 35.000 euron rajan molemmissa sopimuksissa, joutuvat X ja Y maksamaan kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veron.

Todettakoon, että edellä esitetty esimerkkitapaus on vain yksi vaihtoehto lukuisista tilanteista, jotka syntyvät kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön arvonlisäverotuksesta. Sitä ei siis voi luonnollisestikaan soveltaa kaikkiin tilanteisiin. Esimerkissä ei käsitelty kiinteistöhallintapalvelun käsitteen sisältöä, koska sisällön määrittely ei pääsääntöisesti ole verovelvollisen tehtävä. Käsitteen sisällön tulkinta jää pääosin veronsaajan valtaan.

## 7. KOKOAVIA PÄÄTELMIÄ

Ennen nykyistä AVL:n säätämistä ei verolainsäädännössä tunnettu käsitettä kiinteistöhallintapalvelu. Vanhassa liikevaihtoverolaissa ei kyseistä käsitettä ollut. Osittain käsitteen ns. keinotekoisuuden takia sen määrittely on vaikeaa ja erilaisia tulkintoja käsitteen sisällöstä on esiintynyt niin oikeuskäytännössä kuin oikeuskirjallisuudessaakin. Myöskään Verohallituksen ohjeessa kiinteistöhallintapalvelun käsitettä ei tyhjentävästi määritellä<sup>1</sup>. Lähtökohtana kiinteistöhallintapalvelun käsitteelle voidaan pitää sitä, että kyseisen palvelun on kohdistuttava kiinteistöön. Talous- ja hallintopalveluissa käsitteen määrittely on varmasti jatkossakin olemaan vaikeaa, koska ne sisältävät paljon sellaisiakin palveluja, jotka eivät kohdistu kiinteistöön, vaan siellä harjoitettuun toimintaan.

Tärkeä huomioitava asia kiinteistöhallintapalvelun oman käytön verotuksessa on se, mikä on kiinteistön käyttötarkoitus eli kohdistuuko kiinteistöhallintapalvelu sellaiseen käyttöön, joka on verotonta ja, josta ei voi tehdä vähennystä. Jos toiminta kohdistuu verottomassa käytössä olevaan kiinteistöön ja näin ollen on maksettava kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön vero, täytyy arvonlisäveron määrä laskea veron perusteen pohjalta. Veronperusteessa ongelmallista on välittömien ja välillisen kustannuksen määrittely. Välillisten kustannusten määrittelyä vaikeuttaa hallintopalveluiden ongelmallisuus jo kiinteistöhallintapalveluiden käsitettä määriteltäessä. Hallintopalvelut voivat usein liittyä juuri toimintaan kiinteistössä, ei itse kiinteistöön. Välittömiä kustannuksia voidaan verrata muuttuviin menoihin, koska ne kohdistuvat suoraan hyödykkeeseen. Välillisiä kustannuksia ja kiinteitä menoja taas voi verrata toisiinsa, koska niiden kohdistaminen hyödykkeeseen tai palveluun ei ole niin suora kuin välittömien kustannusten ja muuttuvien menojen. Välilliset kustannukset ja kiinteät menot voivat myös kohdistua vain osittain hyödykkeeseen tai palveluun. Välillisten ja välittömien kustannusten määrittely on ongelmallista, koska niitä ei ole määritelty laissa. Käsitteet ovat väkisin laajoja ja niiden veron perusteeseen kuulumisen arviointi tuottaa ongelmia.

AVL 32 §:n 2 momentin 1 kohdan mukaan kiinteistön omistajan tai haltijan ei ole suoritettava kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veroa, jos taho käyttää kiinteistöä pää-

---

1 Ks. Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta.

asiallisena asuntonaan. Lainkohta ei kuitenkaan tarkemmin määrittele, mitä pääasiallisella asunnolla tarkoitetaan. Tämä on johtanut siihen, että pääasiallisen asunnon määrittelyn lähdeaineisto painottuu Verohallituksen ohjeeseen ja oikeuskirjallisuuteen<sup>2</sup>.

Tulkinnanvaraisin ja ongelmallisin seikka kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksessa on AVL 32 §:n 2 momentin 2 kohta, jonka mukaan kiinteistön omistajan tai haltijan ei ole suoritettava oman käytön veroa, jos hänen kalenterivuoden aikana suorittamistaan kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset sosiaalikuluneen eivät ole yli 35.000 euroa. Tulkinnanvaraista on, millaisessa käytössä olevaan kiinteistöön kohdistuvat palkkakustannukset lasketaan mukaan 35.000 euron alarajaan. Perustelluin kanta on se, että palkkakustannuksiksi huomioidaan vain vähennyksettömässä käytössä olevaan kiinteistöön kohdistuvista kiinteistöhallintapalveluista syntyvät palkkakustannukset. Palkkakustannusten laskeminen on merkittävä asia, koska tulkinta voi vaikuttaa jopa siihen, joutuuko taho maksamaan ollenkaan oman käytön veroa.

Viimeaikaisen oikeuskäytännön valossa voi todeta, että verovelvollisuusryhmään kuuluvia verovelvollisia kohdellaan ankarammin kuin yksittäisiä verovelvollisuusryhmään kuulumattomia tahoja. Vaikka yhden tai useamman verovelvollisuusryhmään kuuluvan tahon palkkakustannukset eivät ylittäisi 35.000 euron alarajaa, verovelvollisuusryhmän on suoritettava oman käytön veroa niistä kiinteistöistä, joihin verovelvollisuusryhmään kuuluvan elinkeinonharjoittajan suorittama kiinteistöhallintapalvelu kohdistui ja kiinteistö ei ollut vähennykseen oikeuttavassa käytössä, jos verovelvollisuusryhmän palkkakustannukset kokonaisuudessaan ylittävät euromääräisen alarajan. Edellä mainittu on kuitenkin perusteltua, koska verovelvollisuusryhmä on itsenäinen elinkeinonharjoittaja siinä missä yksi henkilökin. Näin ollen asiaa ei voida kyseenalaistaa esimerkiksi yhdenvertaisuusperiaatteen valossa.

Kotimaisessa oikeuskäytännössä on havaittu ristiriitaisuuksia AVL:n ja arvonlisäverodirektiivin välillä. KHO:n kiinteistöhallintapalveluita koskevissa ratkaisuissa direktiivin tulkintavaikutus on otettu huomioon ja AVL 1 §:n 2 momentin ja AVL 32 §:n sanamuoto-

---

2 Ks. esim. Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotuksesta.

to on asetettu kyseenalaiseksi<sup>3</sup>. KHO:n ratkaisujen perusteella kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä verovelvollisten joukko tulee rajoitetuksi eikä läheskään niin suuri määrä enää joudu suorittamaan kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veroa. KHO:n viimeaikaisten ratkaisujen ja AVL:n välillä on siis ristiriitaisuuksia. Tämä johtuu luonnollisesti siitä, että KHO:n ratkaisut noudattavat arvonlisäverodirektiivin mukaista linjaa, kun taas AVL:n kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön arvonlisäverotusta koskevat säännökset eivät ole yhteneväiset arvonlisäverodirektiivin kanssa.

Myös lain kohtien sanamuodon muutos saattaa tulla ajankohtaiseksi, koska niistä ei selvästi ilmene, että muistakin kuin verovelvollisen ominaisuudessa suoritetuista palveluista tulisi maksaa oman käytön veroa. Direktiivin oman käytön verotuksen säännöksiä sovelletaan vain silloin, kun palvelu suoritetaan verovelvollisen ominaisuudessa. Laista taas saa sen käsityksen, että vero suoritettaisiin silloinkin, kun palvelua ei tehdä verovelvollisen ominaisuudessa.

Oikeuskäytännössä on havaittavissa tapahtuneen muutoksia viimeisen parin vuosikymmenen aikana, käsiteltäessä verovelvollisuutta kiinteistöhallintapalveluiden omassa käytössä. Vielä 1990-luvulla esimerkiksi seurakunnan oli maksettava kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön arvonlisäveroa palveluista, koska ne eivät olleet verottomia hautapaikan hoitopalveluja eivätkä varsinaiseen hautaustoimintaan liittyviä palveluja. Nämä palvelut eivät myöskään kohdistuneet hautapaikkoihin, vaan muuhun hautausmaa-alueeseen.<sup>4</sup> Kyseisessä ratkaisussa jouduttiin maksamaan kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veroa, koska palvelut eivät olleet verottomia hautapaikan hoitopalveluita. Muut hautausmaa-alueeseen kohdistuvat kiinteistöhallintapalvelut katsottiin automaattisesti verollisiksi.

2000-luvulla oikeuskäytännössä kantana taas on ollut se, että, jos kiinteistöhallintapalvelut kohdistuvat verottomassa käytössä olleisiin kiinteistöihin eikä kiinteistön haltija

---

3 Ks. KHO 2004:119 ja KHO 23.12.2004 T 3366.

4 Ks. KHO:1995-B-547.

siis suoritta palveluita verovelvollisen ominaisuudessa, ei kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veroa jouduta maksamaan.<sup>5</sup>

Näin ollen kotimaisessa oikeuskäytännössä on alettu noudattamaan ja kiinnittämään ainakin kiinteistöhallintapalveluiden omassa käytössä yhä tarkemmin ja enemmän huomiota arvonnäköverodirektiivin säännöksiin. Tähän on varmasti vaikuttanut muun muassa Suomen pidempiaikainen kuuluminen Euroopan unioniin ja sen seurauksena arvonnäköverodirektiivin parempi huomioiminen ja tunteminen. Mielenkiintoista on seurata niin mahdollisia tulevia kiinteistöhallintapalveluiden omaan käyttöön liittyviä ratkaisuja Suomessa kuin omaan käyttöön liittyviä tuomioita EY-tuomioistuimessa. Kotimaisen oikeuskäytännön valossa muutaman KHO:n viimeaikaisen ratkaisun perusteella ei kuitenkaan voi vielä puhua vakiintuneesta oikeuskäytännöstä.

Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksessa verovelvollisuusryhmän kohtelua ja 35.000 euron alarajan soveltamista siihen voi pitää melko yksiselitteisenä. Vaikka kyseisestä aiheesta on oikeuskäytäntöä 2000-luvultaakin, ei verovelvollisuusryhmässä ole suurempia tulkintaongelmia<sup>6</sup>. Nykyinen oikeuskäytäntö on verrattavissa aikaisempiin ratkaisuihin. Pikemminkin kiinteistöhallintapalveluiden omassa käytössä verovelvollisuusryhmän käsittely on mielenkiintoinen verosuunnittelun keino varsinkin 35.000 euron alarajaa käsiteltäessä.

Vaikka AVL 32 § pituudeltaan lyhyt, tarjoaa se lukuisia verosuunnittelun keinoja pyritäessä minimoimaan veron määrää. Yksi syy tähän on varmasti säännöksen sanamuodon tulkinnanvaraisuus sekä käsitteiden määrittelyn niukkuus. Suuri osa veron minimoinnin keinoista liittyy kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneiden palkkakustannusten 35.000 euron alarajan soveltamiseen. Koska euromääräinen alaraja on määrältään ehdoton, ei sen suurentaminen verosuunnittelun keinona tule kyseeseen. Veron minimointi voidaan toteuttaa päinvastoin siten, että alaraja ei ylity.

Kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneiden palkkakustannusten euromääräistä alarajaa

---

5 Ks. KHO:2004:119.

6 Ks. esim. KHO 22.3.2006 T 640.

on korotettu 2000-luvulla jo kaksi kertaa vedoten mahdollisuuteen palkata työntekijä sekä yleiseen ansiotason nousuun. Yleisesti ansiotason noustessa on todennäköistä, että jossakin vaiheessa euromääräisen alarajan korottaminen tulee jälleen ajankohtaiseksi. Tämä taas todennäköisesti mahdollistaisi sen, että palkkakustannuksia kohdistettaisiin sille seuraavalle vuodelle, jolloin korkeampaa euromääräistä alarajaa sovellettaisiin ensimmäisen kerran ja näin ehkä vältettäisiin kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön vero kokonaan.

Pohdinnan arvoista on, onko EY-tuomioistuimen ratkaisulla ja sen pohjalta tehdyllä KHO:n päätöksellä mahdollisesti tulevaisuudessa vaikutusta AVL 32 §:ään.<sup>7</sup> Sekä AVL 32 § että 33 § ja 33 a § ovat Eräiden kiinteistöön kohdistuvien palveluiden oma käyttö -otsikon alla, joten on hyvinkin mahdollista, että lähivuosina AVL 32 §:n sanamuotoon ja sisältöön puututaan jo senkin takia, että ristiriitaisuus AVL:n liiketoiminnan ja arvonlisäverodirektiivin liiketoiminnan välillä on noteerattu. Täytyy kuitenkin arvioida sitä, että kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotus ei suoranaisesti liity nyt tehtyihin muutoksiin. Karkeasti voi todeta, että muospaineiden puolesta puhuu kuitenkin AVL 22 §:ään tehdyt muutokset. Sekä kyseinen lainkohta että AVL 32 § käsittelevät oman käytön verotusta.

Vaikka AVL:ään on tullut suuret muutokset 1.1.2008 alkaen, ei muutosta koskevassa hallituksen esityksessä ole mainittu mahdollisista muutoksista AVL 32 §:ssä.<sup>8</sup> Hallituksen esityksessä on kuitenkin viitattu AVL 32 §:n 35.000 euron alarajaan, perusteltaessa AVL 33 §:n uutta 35.000 euron alarajan sanamuotoa, jonka tarkoituksena on ollut AVL 31 a §:n, 32 §:n ja 33 §:n soveltaminen mahdollisimman yhdenmukaisin perustein<sup>9</sup>. Tämä ei kuitenkaan puhu sen puolesta, että AVL 32 §:ään olisi lähiaikoina tulossa muutoksia. Myöskään Verohallitus ei ole ottanut kantaa tai suoranaisesti viitannut AVL 32 §:ään uusimmissa AVL 33 §:ää ja 33 a §:ää koskevissa ohjeissaan<sup>10</sup>. Kuitenkin AVL 33

---

7 Ks. C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki ja KHO:2006:65.

8 HE 44/2007.

9 Ks. HE 44/2007 s. 18.

10 Ks. tarkemmin Arvonlisäverolain 33 a §:n mukainen oman käytön vero ja Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotus.



§:ään tulleet muutokset ja uusi AVL 33 a § voivat tuoda uusia tulkintoja AVL 32 §:n 3 momentin mukaiselle kiinteistöhallintapalveluiden käsitteelle rakennuspalveluista.

Huomionarvoista on myös se, onko kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksen erityissäännös perusteltu poikkeama oman käytön verotuksen pääsäännöstä. Erityissäännös on merkityksellinen poikkeus pääsäännöstä jo senkin takia, että sen vaikutuksen alaisena on suuri määrä kiinteistön haltijoita ja ilman säännöstä verotuksen ulkopuolelle jäisi suuri määrä kiinteistöjä. Lisäksi lain sanamuoto antaa lukuisia tulkintavaihtoehtoja niin kiinteistöhallintapalvelun käsitteen määrittelystä kuin verovelvollisuuden laajuudesta.

Koska AVL 32 §:ää voidaan pitää arvonlisäverojärjestelmässä poikkeussäännöksenä, jonka vaikutus on yleensä verovelvolliselle epäedullinen, pitää säännöstä tulkita suppeasti.<sup>11</sup> Tällainen verovelvolliselle epäedullinen vaikutus on se, että kiinteistön haltijasta saattaa ylipäätään tulla arvonlisäverovelvollinen vasta AVL 1 §:n 2 momentin ja AVL 32 §:n soveltamisen takia.

Laajaa kiinteistöhallintapalvelun oman käytön verottamista on perusteltu neutraalisuuteen vedoten, mutta tämä on kyseenalaistettu, koska kyseessä on poikkeus pääsäännöstä. Onkin arvioitu, että peruste säätämislle on ollut siirtymävaihe liikevaihtoverolaista nykyiseen arvonlisäverolakiin.<sup>12</sup> Myös tulkinnanvaraisuus direktiivin kanssa on peruste kyseenalaistaa tämä verotusmuoto.

Ylipäätään kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksen erityissäännöksen järjestyksen kannattaa asettaa pohdittavaksi. AVL 32 §:n sanamuoto on kovin laaja. Siinä on monia käsitteitä, jotka jättävät lukuisia tulkintamahdollisuuksia. Usein tämä on johtanut siihen, että käsitteiden määrittelystä ja sanamuodon merkityksestä on tullut pikkutarkkaa rajanvetoa esimerkiksi siivouksessa ja pääasiallisen asunnossa. Monissa tapauksissa olisi varmasti hyödyllisempää keskittyä laajempiin kokonaisuuksiin kiinteistöhallinta-

---

11 Näin Kallio ym. 2007 s. 190.

12 Ks. myös Anttila 2000, s. 574 ja Pikkujämsä 2001 s. 472-.

palveluiden oman käytön verotuksessa. Näin säästettäisiin sekä aikaa että resursseja ja keskityttäisiin olennaisuuksiin.

Varmasti jatkossakin kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotus on hankala asia, koska se koskee monia sellaisia tahoja, jotka eivät olisi muuten tekemisissä arvonlisäverotuksen kanssa. Todennäköisesti Verohallituksen ohje kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön arvonlisäverotuksesta on ainakin jossain määrin helpottanut lain sanamuodon tulkintaa ja auttanut ymmärtämään kiinteistöhallintapalvelun käsitteen sisältö oikein sekä oman käytön verotuksesta aiheutuva toiminta ja velvollisuudet. Verohallituksen ohje on kuitenkin ainakin verovelvollisuuden edellytysten kohdin vanhentunut, jos sen sisältöä verrataan KHO:n viimeaikaiseen oikeuskäytäntöön ja arvonlisäverodirektiiviin. Ohje on siis ristiriidassa oikeuskäytännön ja arvonlisäverodirektiivin kanssa. Lisäksi oikeuskäytäntö on selventänyt kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön verotuksen ongelmallisuutta.