

Kauri Hyppönen

# LIITTYMISPERIAATE KIINTEISTÖN KÄYTTÖOIKEUDEN LUOVUTUKSEN JA OHEISHYÖDYKKEIDEN MUODOSTAMASSA SUORITEKOKONAISUUDESSA

Johtamisen ja talouden tiedekunta

Kandidaatintutkielma

1/2022

# TIIVISTELMÄ

Kauri Hyppönen: Liittymisperiaate kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen ja oheishyödykkeiden muodostamassa suoritekokonaisuudessa  
Kandidaatintutkielma  
Tampereen yliopisto  
Kauppatieteiden kandidaattiohjelma  
Tammikuu 2022

---

Tutkielman tarkoituksena on arvioida liittymisperiaatteen soveltumista arvonlisäverotuksessa. Erityisesti liittymisperiaatteen soveltumista tarkastellaan kiinteistön käyttöoikeuden ja oheishyödykkeiden muodostamaan suoritekokonaisuuteen. Aihetta pohditaan esittämällä tutkimuskysymys: ”Miten liittymisperiaatteen soveltumista tulisi arvioida kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen ja oheishyödykkeiden muodostamassa palvelukokonaisuudessa?” Kysymys on ajankohtainen, koska aiheesta on tullut hiljattain uutta oikeuskäytäntöä. Lisäksi on tärkeää tarkentaa liittymisperiaatteen soveltumisedellytyksiä, koska ne ovat jääneet melko epäselviksi. Tästä huolimatta liittymisperiaatteen väärin soveltaminen tai soveltamatta jättäminen voi synnyttää huomattavan veroriskin verovelvolliselle.

Tutkielman pääasiallisena aineistona käytetään kansallista oikeuskäytäntöä, Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisuja sekä oikeuskirjallisuutta. Tutkielman tavoitteena on esittää tulkintakannanotto voimassa olevan oikeuden avulla, joten se on menetelmältään lainopillinen eli oikeusdogmaattinen.

Tutkielmassa havaittiin, että liittymisperiaate voi tulla sovellettavaksi kahdessa eri tilanteessa. Ensiksikin liittymisperiaatetta sovelletaan, kun sivusuorite on epäitsenäinen pääsuoritteeseen, jolloin myös sivusuorite jakaa pääsuoritteen verokohtelun. Toiseksi liittymisperiaate tulee sovellettavaksi, kun suoritteet muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden taloudellisesti jakamattoman kokonaisuuden. Tällöin kokonaisuuteen ei kuitenkaan voida soveltaa minkään osatekijän poikkeavaa verokohtelua suppean tulkinnan periaatteen mukaisesti.

Tutkielmassa havaittiin, että tyhjentävästi ei voida sanoa, milloin liittymisperiaate tulee sovellettavaksi, vaan liiketoimen koostuessa useista eri osatekijöistä on otettava huomioon kaikki tapauskohtaiset olosuhteet verokohtelun ratkaisemiseksi. Tutkielmassa kuitenkin havaittiin joitain merkittäviä kriteerejä suoritekokonaisuuden verokohtelun arvioinnille. Etenkin keskivertokuluttajan näkökulma osoittautui keskeiseksi arviointiperusteeksi. Keskivertokuluttajan näkökulmaa taas on mahdollista tarkastella esimerkiksi sopimuksen ja laskutustavan avulla.

Lisäksi uuden oikeuskäytännön valossa havaittiin, että liittymisperiaatteen soveltumisala on laajentumassa monitahoisten suoritekokonaisuuksien arvonlisäverotuksessa. Myös merkkejä kansallisen oikeuskäytännön lähentymisestä Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntöön on nähtävissä.

Avainsanat: arvonlisävero, liittymisperiaate, kiinteistön käyttöoikeuden luovutus, oheishyödyke, suoritekokonaisuus

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

## Sisällys

<b>LÄHTEET</b> .....	<b>ii</b>
<b>OIKEUSTAPAUKSET</b> .....	<b>v</b>
<b>LYHENTEET</b> .....	<b>vii</b>
<b>1. JOHDANTO</b> .....	<b>1</b>
1.1 Tutkimuskohde ja kysymyksenasettelu.....	1
1.2 Tutkimusmetodi .....	3
1.3 Tutkimuksen rakenne .....	4
<b>2. PALVELUKOKONAISUUKSIEN ARVONLISÄVEROTUS</b> .....	<b>6</b>
2.1 Lainsäädäntö.....	6
2.2 Periaatteellisia lähtökohtia .....	6
2.3 Liittymisperiaate pääsäännön poikkeuksena .....	8
2.3.1 Pääsuorite ja liitännäinen suorite.....	8
2.3.2 Objektiivisesti tarkasteltuna yksi taloudellisesti jakamaton kokonaisuus.....	10
<b>3. LIITTYMISPERIAATTEEN SOVELTUVUUDESTA</b> .....	<b>12</b>
3.1 Keskiwertokuluttajan käsite .....	12
3.2 Laskutuksen ja sopimuksen merkitys.....	14
3.3 Mahdollisuus valita oheishyödykkeiden suorittaja ja määrä.....	16
3.4 Osasuoritteiden myynti kilpailuolosuhteissa.....	18
3.5 Perusteettomien veroetujen estäminen .....	20
3.6 Osasuoritteiden suhteellinen arvo .....	20
<b>4. KIINTEISTÖN KÄYTTÖOIKEUDEN LUOVUTUS ERITYISENÄ LIIKETOIMENA</b> .....	<b>22</b>
4.1 KHO 2020:99 .....	22
4.2 Kiinteistön käyttöoikeuden luovutusta vai muuta palvelua?.....	25
4.3 Palvelujen luonne .....	27
<b>5. JOHTOPÄÄTÖKSET</b> .....	<b>31</b>

## LÄHTEET

### *Aarnio 1997*

Aarnio, Aulis, Oikeussäännön systematisointi ja tulkinta, teoksessa Juha Häyhä (toim.), Minun metodini. WSOY, Helsinki 1997, s. 35–56.

### *Brandejs–Holubová 2015*

Brandejs Tomáš – Holubová, Olga: European Union - The “Success” of the ECJ in Clarifying VAT Rules. *International VAT Monitor* Vol. 26 No. 5. 2015.

### *HE 88/1993*

Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi. 1993.

### *Henkow 2013*

Henkow, Oskar: Defining the tax object in composite supplies in European VAT, *World Journal of VAT/GST Law*, vol. 2 issue 3. 2013.

### *Hirvonen 2011*

Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17, Helsinki 2011.

### *Hirvonen 2012*

Hirvonen, Ari: Oikeuden ja lainkäytön teoria. (Forum iuris). Helsingin yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta.

### *Jenkins 1999*

Jenkins, Peter: Composite v. multiple supplies; the European Court of Justice’s view. *International VAT Monitor* Vol. 10 No. 2, March/April 1999.

### *Jääskeläinen–Ruohola 2021*

Jääskeläinen, Toni – Ruohola, Tiina: Liittymisperiaate arvonlisäverotuksessa ja KHO:n ratkaisu 2020:99. *Verotus* 2/2021, s. 195–202.

### *Kolehmainen 2016*

Kolehmainen, Antti: Tutkimusongelma ja metodi lainopillisessa työssä. Teoksessa Miettinen, T. (toim.) Oikeustieteellinen opinnäyte – Artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta. Helsinki: Edita Publishing, 106–134.

### *Laitinen–Pokkinen 2013*

Laitinen, Juho – Pokkinen Maaret: Liittymisperiaate. Teoksessa Hokkanen et al.: Arvonlisäverotus: EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinnat. KHT-Media 2013.

### *Määttä 2013a*

Määttä, Kalle: Liittymisperiaate – arvonlisäverotuksen ikuisuusongelma. Verotus 4/2013, s. 367–375.

### *Määttä 2013b*

Määttä, Kalle: Mietteitä verolakien tulkinnasta. Julkaistu aiemmin teoksessa Vero ja finanssi Juhlakirja Matti Myrsky 60 vuotta toim. Altti Mieho. Edita Publishing Oy, 2013.

### *Määttä 2015*

Määttä, Kalle: Arvonlisäverolain tulkintaongelmia. Luettavissa osoitteessa: [https://kauppakamaritieto-fi.libproxy.tuni.fi/ammattikirjasto/teos/arvonlisaverolain\\_tulkintaongelmat-2015#kohta:Arvonlis\(\(e4\)verolain\(\(20\)tulkintaongelmat](https://kauppakamaritieto-fi.libproxy.tuni.fi/ammattikirjasto/teos/arvonlisaverolain_tulkintaongelmat-2015#kohta:Arvonlis((e4)verolain((20)tulkintaongelmat). Kauppakamari 2015.

### *Pikkujämsä 2001*

Pikkujämsä, Mikko: Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Lakimiesliiton kustannus 2001.

### *Sainio 2021*

Sainio, Nina: Hakeutuminen verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Verotus 1/2021, s. 71–79.

### *Talus –Penttinen 2016*

Talus, Kim – Penttinen, Sirja-Leena: Eurooppaoikeudelliset oikeuslähteet ja niiden tulkinta oikeustieteellistä opinnäytettä kirjoitettaessa. Teoksessa Miettinen et

al: Oikeustieteellinen opinnäyte – artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta, s. 223–245. Edita Publishing 2016.

*VH/8556/00.01.00/2020*

Verohallinnon syventävä ohje. Hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Dnro VH/8556/00.01.00/2020.

*Yiallourou 2020*

Yiallourou, Kyriaki: CJEU: Developments on VAT Exemptions in 2019. INTERTAX Vol. 48 Issue 6 & 7, 2020, s. 678–686.

## OIKEUSTAPAUKSET

### *Euroopan unionin tuomioistuin*

C-173/88 Skatteministeriet v. Henriksen, tuomio 13.7.1989  
C-349/96 Card Protection Plan Ltd, tuomio 25.2.2009  
C-150/99 Stockholm Lindöpark, tuomio 18.1.2001  
C-255/02, Halifax ym, tuomio 21.2.2006  
C-284/03 Temco Europé, tuomio 18.11.2004  
C-41/04 Levob Verzekeringen BV ja OV Bank, tuomio 27.10.2005  
C-63/04 Centralan Property, tuomio 15.12.2005  
C-111/05 Aktiebolaget NN, tuomio 29.3.2007  
C-572/07 RLRE Tellmer Property, tuomio 11.6.2009  
C-44/11 Deutsche Bank, tuomio 19.7.2012  
C 117/11 Purple Parking ja Airparks Services, tuomio 19.1.2012  
C-224/11 BGŽ Leasing, tuomio 17.1.2013  
C-392/11 Field Fisher Waterhouse, tuomio 27.9.2012  
C-219/13 K Oy, tuomio 11.9.2014  
C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, tuomio 16.4.2015  
C-55/14, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, tuomio 22.1.2015  
C-208/15, Stock '94, tuomio 8.12.2016  
C-432/15 Bařtová, tuomio 10.11.2016  
C-4/18 Winterhoff, tuomio 16.10.2019  
C-17/18 Mailat, tuomio 19.12.2018  
C-278/18 Sequeira Mesquita, tuomio 28.2.2019  
C-215/19 Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö, tuomio 2.7.2020

### *Korkeim hallinto-oikeus*

KHO 22.6.1992 T 2457  
KHO 15.4.1993 T 1475  
KHO 5.9.1997 T 2129  
KHO 2001:55

KHO 16.6.2003 T 1487  
KHO 12.11.2003 T 2783  
KHO 5.5.2009 T 1069  
KHO 3.5.2010 T 997  
KHO 19.1.2012 T 52  
KHO 2016:38  
KHO 2017:47  
KHO 2020:99  
KHO 2020:110

*Lääninoikeudet*

Uudenmaan LO 4.4.1995 T. 334/7

*Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisut*

KVL:53/2009



## LYHENTEET

AVL	Arvonlisäverolaki
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KVL	Keskusverolautakunta
LO	Läänioikeus
VH	Verohallinto
VOVA	Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö

# 1. JOHDANTO

## 1.1 Tutkimuskohde ja kysymyksenasettelu

Liittymisperiaate on yksi arvonlisäverotuksen arvoituksellisimmista käsitteistä<sup>1</sup>. Osasyyn tähän varmasti on, että siitä ei löydy lainkaan mainintaa arvonlisäverolaista tai lain esitöistä. Liittymisperiaate esiintyy kuitenkin vakiintuneesti osana KHO:n ratkaisujen käsitteistöä. Liittymisperiaatteen soveltamisala voidaan kuitenkin katsoa muovautuneen EUT:n tuomioiden perusteella, mikä on sinänsä luonnollista, koska arvonlisäverolaki on direktiivipohjainen<sup>2</sup>. Tosin liittymisperiaatteesta on puhuttu Suomessa jo liikevaihtoverotuksen aikaan<sup>3</sup>. Selvyyden kannalta on myös mainittava, että liittymis- ja jakamisperiaatteet eivät ole aitoja oikeusperiaatteita, joten niiden avulla ei itsessään voida perustella mitään tulkintakannanottoa<sup>4</sup>.

Mitä liittymisperiaatteella sitten tarkoitetaan? Perinteisesti liittymisperiaatteella on tarkoitettu sitä, kun pääsuorite määrittää sivusuoritteen verokohtelun<sup>5</sup>. EUT:n ratkaisujen perusteella liittymisperiaatetta kuitenkin sovelletaan myös tilanteisiin, jossa kaksi tai useampi osasuoritetta muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden taloudellisesti jakamattoman kokonaisuuden. Siksi tässä tutkimuksessa viitataan liittymisperiaatteeseen myös silloin, kun kyse on yhdestä monitahoisesta suorituksesta, jossa ei ole eroteltavissa pääsuoritetta ja sivusuoritteita.

Arvonlisäverojärjestelmälle keskeisiä periaatteita ovat oikeusvarmuuden ja järjestelmän toimivuuden varmistamisen periaatteet. Liittymisperiaate palvelee näistä jälkimmäistä, sillä liian tiukka jakamisperiaatteen soveltaminen voisi vaarantaa toimivan järjestelmän. Jääskeläinen & Ruohola (2021) näkevät jakamisperiaatteen ongelmaksi erityisesti sen, että epävarmuus sovellettavasta verokannasta muodostaa huomattavan veroriskin yrityksille, joten liittymisperiaatteen soveltaminen monitahoisten palvelukokonaisuuksien arvonlisäverotuksessa yksinkertaisesti verojärjestelmää<sup>6</sup>. Toisaalta, koska liittymisperiaate ja jakamisperiaate ovat toisistaan

---

<sup>1</sup> Jääskeläinen–Ruohola 2021, s. 195.

<sup>2</sup> Jääskeläinen–Ruohola 2021, s. 195.

<sup>3</sup> ks. KHO 22.6.1992 T 2457 ja KHO 15.4.1993 T 1475.

<sup>4</sup> Pikkujämsä 2001, s.150.

<sup>5</sup> Määttä 2013a, s. 366.

<sup>6</sup> Jääskeläinen–Ruohola 2021, s. 201.

täysin vastakkaisia, ja oikean periaatteen soveltaminen on melko tulkinnanvaraista, heikentää se arvonlisäverojärjestelmän oikeusvarmuutta.

Liittymisperiaatteen soveltaminen aiheuttaa tulkintaongelmia silloin kuin suoritekokonaisuus sisältää usean eri verokohtelun alaisia hyödykkeitä. Arvonlisäverolaki sisältää huomattavan määrän poikkeuksia AVL 1.1 §:n 1 kohdan mukaisesta pääsäännöstä, jonka mukaan arvonlisäveroa suoritetaan jokaisesta liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarantoimituksen ja palvelun myynnistä. Yksi merkittävimmistä poikkeuksista on AVL 27.1 §:ssä säädetty kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisen verottomuus. Kiinteistöjen vuokrauksessa liikkuu merkittäviä rahasummia, joten veroriskitkin ovat suuret. Liittymisperiaatteen näkökulmasta ongelmaksi muodostuu se, jos kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä luovutetaan myös muita palveluja tai tavaroita. Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajalla on mahdollisuus AVL 30 §:n mukaisesti hakeutua siitä verovelvolliseksi, jolloin ei sinänsä veron määrän kannalta ole väliä soveltuuko liittymisperiaate, jos kiinteistön vuokrauksen lisäksi luovutetaan pääsäännön mukaan verotettavia tavaroita tai palveluja. Kuitenkin, jos luovuttaja ei halua tai luovuttajalla ei ole mahdollisuutta hakeutua verovelvolliseksi, niin veronkin määrän kannalta on väliä, soveltuuko liittymisperiaate. Aina ei ole myöskään selvää, onko kyse kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta vai muun palvelun luovuttamisesta.

Viime aikoina KHO on pohtinut liittymisperiaatteen soveltumista kiinteistön käyttöoikeuden luovutus- tilanteessa ratkaisussa KHO 2020:99. Ratkaisussa oli kyse yhteistoimistopalveluja tarjoavasta yhtiöstä, jonka tarjoamaan palvelukokonaisuuteen sisältyi kiinteistön käyttöoikeuden lisäksi useita oheispalveluja. KHO on aikaisemmin tarkastellut ainoastaan pysäköintipaikan luovuttamisen verokohtelua, kun luovutus tapahtuu osana kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamista, joten ratkaisusta KHO 2020:99 on saatavissa uusia tulkintaohjeita liittymisperiaatteen soveltuvuudesta. Tosin EUT on ottanut useissa tuomioissa kantaa siihen, mitä kriteereitä on huomioitava liittymisperiaatteen soveltumiseen, kun kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen on osana kokonaissuoritusta<sup>7</sup>. Tässä tutkimuksessa havainnoin myös sitä, miten EUT:n tuomioista johdettavat periaatteet näkyvät kansallisessa oikeuskäytännössä.

Vaikka useita suoritteita sisältävien suoritekokonaisuuksien verokohtelu on tulkinnallista ja riskillistä etenkin kiinteistöjen vuokraajille, ei aiheesta ole tehty juurikaan tutkimusta. Lisäksi asia

---

<sup>7</sup> Esim. C-572/07 RLRE Tellmer Property ja C-392/11 Field Fisher Waterhouse.

on uuden oikeuskäytännön valossa ajankohtainen. Siksi pyrin tässä tutkimuksessa vastaamaan seuraavaan kysymykseen:

- Miten liittymisperiaatteen soveltumista tulisi arvioida kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen ja oheishyödykkeiden muodostamassa palvelukokonaisuudessa?

Tutkimuksessa ei kuitenkaan ole tarkoitus käydä kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen käsitettä kuin pintapuolisella tasolla, koska sen määrittely on oma laaja kokonaisuutensa. Tutkimuksessa tarkastellaan kiinteistön käyttöoikeuden luovutusta erityisenä liiketoimena, joten muihin erityisaloihin, kuten pankki- tai vakuutusalaan viitataan vain esimerkein. Lisäksi tarkoitus on tarkastella nimenomaisesti liittymisperiaatetta pitkäaikaisen kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen ja oheishyödykkeiden muodostamassa suoritekokonaisuudessa, joten esimerkiksi hotelli- ja majoitustoimintaa koskevat tilanteet on rajattu pois.

## 1.2 Tutkimusmetodi

Tutkimuksen tavoitteena on esittää voimassa olevan oikeuden avulla tulkintakannanotto edellä mainittuihin kysymyksiin, joten tutkimusmetodi on oikeusdogmatiikka eli lainoppi. Lainoppi on jaoteltu teoreettiseen ja käytännölliseen lainoppiin. Teoreettinen lainoppi on voimassa olevan oikeuden systematisointia, kun taas käytännöllisen lainopin tehtävänä on esittää tulkintakannanotto. Käytännöllinen ja teoreettinen lainoppi eivät ole kuitenkaan toisistaan irrallisia, vaan ne ovat toisiinsa vuorovaikutuksessa eli systematisointi edellyttää tulkintaa ja tulkinta lain systematisointia.<sup>8</sup> Esimerkiksi tässä tutkimuksessa tarvitaan sekä teoreettista että käytännöllistä lainoppia. Pääasiallisena tavoitteena on esittää tulkintakannanotto liittymisperiaatteen soveltumisesta kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen ja oheishyödykkeiden muodostamassa palvelukokonaisuudessa, mutta toisaalta systematisoida myös oikeuskäytännössä esiintynyttä käsitteistöä.

Oikeuslähdeopin tehtävä on systematisoida ja kuvata käytettävissä olevia oikeuslähteitä, jäsentää niiden hierarkiaa ja etusijajärjestystä sekä muotoilla niiden käyttöperiaatteita. Oikeuslähdeoppi on tärkeää, koska se varmistaa ratkaisutoiminnan vakautta ja ennakoitavuutta sekä antaa oikeudenkäyttäjälle ratkaisuperustan.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Hirvonen 2011, s. 21–25 sekä Aarnio 1997, s. 37.

<sup>9</sup> Hirvonen 2012, s. 151–152.

Oikeuslähdeopista on olemassa useita teorioita, mutta suomalaisessa oikeustieteessä vankan aseman on saanut Aulis Aarnion ja Alexander Peczenikin normatiivinen oikeuslähdeoppi, jota myös tämä tutkimus noudattelee. Normatiivisen oikeuslähdeopin pääasiallisena lähtökohtana on oikeuslähteen velvoittavuus, ja sen mukaan oikeuslähteet jaotellaan vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin oikeuslähteisiin. Normatiivisen oikeuslähdeopin mukaan vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä ovat laki ja maantapa, heikosti velvoittavia lain esityöt sekä tuomioistuinratkaisut ja sallittuja oikeuslähteitä oikeuskirjallisuus.<sup>10</sup> Tosin Suomen ollessa Euroopan unionin jäsen on vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin luettava myös Euroopan ihmisoikeussopimuksen normit ja EU-tuomioistuimen sekä Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen määrätyt prejudikaatit<sup>11</sup>. Kansalliseen laintulkintaan tämä vaikuttaa siten, että EU-normisto on kansallisen lainsäädännön yläpuolella.

Liittymisperiaatteen osalta lainsäädännön ollessa suppea niin keskeisimpinä oikeuslähteinä tässä tutkimuksessa ovat EU-tuomioistuimen prejudikaatit sekä kansallisen tuomioistuimen ratkaisut. EUT:n ratkaisut ovat erityisen keskeisiä siksi, koska arvonlisäverolaki on direktiivipohjainen. Tutkimuksen kannalta on myös tärkeää arvioida EUT:n prejudikaattien vaikutusta kansalliseen oikeuskäytäntöön, koska kansalliset tuomioistuimet ovat käytännössä velvollisia seuraamaan unionin tuomioistuinten tulkintaa<sup>12</sup>.

### **1.3 Tutkimuksen rakenne**

Johdantoluvun jälkeen tutkimus on jaettu kolmeen käsittelylukuun ja johtopäätöksiin. Ensimmäisessä johdantoluvun jälkeisessä luvussa tarkastellaan suoritekokonaisuuksien arvonlisäverotuksen lainsäädännöllisiä ja periaatteellisia lähtökohtia. Luvussa määritellään suppean tulkinnan periaatteen sekä neutraliteettiperiaatteen käsitteet ja havainnoidaan niitä liittymisperiaatetta rajoittavina tekijöinä. Lisäksi luvussa esitetään ne poikkeustilanteet, jolloin liittymisperiaate tulee sovellettavaksi. Toisessa johdantoluvun jälkeisessä luvussa käsitellään oikeuskäytännöstä ja oikeuskirjallisuudesta luettavia kriteerejä liittymisperiaatteen soveltumiselle. Luvussa tarkastellaan esimerkiksi keskivertokuluttajan näkökulman sekä laskutuksen ja sopimuksen merkitystä.

---

<sup>10</sup> Hirvonen 2012, s. 153–157.

<sup>11</sup> Kolehmainen 2016, s. 116.

<sup>12</sup> Talus –Penttinen 2016, s. 231.

Kolmannessa johdantoluvun jälkeisessä luvussa tutkitaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamista erityisenä liiketoimena. Siinä havainnoidaan oikeuskäytännön ja aiemmassa luvussa esitetyn kriteeristön avulla liittymisperiaatteen soveltumista oheishyödykkeiden arvonlisäverotukseen, kun kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen muodostaa pääsuoritteen. Lisäksi luvussa tarkastellaan, milloin on kyse kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta ja milloin muun palvelun luovuttamisesta. Viimeisessä pääluvussa kootaan yhteen johtopäätökset.

## 2. PALVELUKOKONAISUUKSIEN ARVONLISÄVEROTUS

### 2.1 Lainsäädäntö

ALV-direktiivin 1 artiklan 2 kohdan 1 alakohdan mukaan jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä. Säännöksen mukaan lähtökohtaisesti jokaista liiketointa on pidettävä itsenäisenä ja erillisenä. Tästä seuraa, että jokaista luovutettua hyödykettä verotetaan erikseen kyseisen hyödykkeen verokannan mukaan. Tätä arvonlisäverotuksen lähtökohtaa kutsutaan jakamisperiaatteeksi. Sen sijaan arvonlisäverolaista ei löydy mainintaa jakamisperiaatteesta. Määttä (2015) näkee, että lain esitöistä on havaittavissa esimerkki jakamisperiaatteesta vastikkeen määrittelyä koskevassa kohdassa<sup>13</sup>.

Jakamisperiaatteen vastakohtana voidaan pitää liittymisperiaatetta, jolloin myytyjen hyödykkeiden kokonaisuuteen sovelletaan vain yhtä, pääsuoritteen määräämää verokantaa<sup>14</sup>. Liittymisperiaatetta ei mainita arvonlisäverolaissa eikä ALV-direktiivissä. Liittymisperiaate ei esiinny myöskään lain esitöissä, joten sen soveltuminen on muodostunut oikeuskäytännön perusteella.

### 2.2 Periaatteellisia lähtökohtia

Koska lainsäädäntö tarjoaa heikosti tulkintaohjeita liittymis- ja jakamisperiaatteen soveltamiseen, on esimerkiksi oikeuskäytännössä perusteltu valintaa vastakkaisten tulkintaperiaatteiden avulla. Lähtökohtana on se, että arvonlisäverojärjestelmä perustuu ALV-direktiivin, joten EU-oikeuskäytäntö on ohjannut laajalti kotimaista oikeuskäytäntöä. Määttä (2013) huomauttaa, että verosta vapautukset ovat yhteisön oikeuden itsenäisiä käsitteitä, joten niiden määrittelyn on

---

<sup>13</sup> Määttä 2015, kohta 8.1. Määttä viittaa hallituksen esityksen HE 88/1993 vp. sivulle 88. Hallituksen esityksen mukaan vastikkeella tarkoitettaisiin myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaa hintaa, joka sisältää kaikki hinnanlisät. Veron perusteeseen luettavia hinnanlisäisiä olisivat esimerkiksi erilaiset laskutuslisät. Hyödykkeen myyntiin liittyvästä rahoituspalvelusta perittävä korko olisi veroton. Verottomia olisivat vain luotonannosta perittävät erilliset korvaukset, esimerkiksi osamaksu- ja viivästyskorot. Muunlaiset koron nimellä perityt korvaukset luettaisiin veron perusteeseen osana myydyin tavaran tai palvelun myyntihintaa.

<sup>14</sup> Jääskeläinen–Ruohola 2021, s. 195.

perustuttava yhteisön oikeuteen<sup>15</sup>. Lisäksi kotimaisessa oikeuskäytännössä on lausuttu, että alennettuja verokantoja on tulkittava suppeasti ja niin pitkälle kuin mahdollista unionin oikeuden mukaisesti<sup>16</sup>.

Juuri suppean tulkinnan periaate on yksi jakamisperiaatteen soveltamista tukevista periaatteista. EUT:n oikeuskäytännön mukaan verosta vapautuksia on tulkittava suppeasti, koska verottomuus on poikkeus pääsäännöstä, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta verovelvollisen vastiketta vastaan suorittamasta palvelusta<sup>17</sup>. Kotimaisessa oikeuskäytännössä suppean tulkinnan periaate on nähtävissä esimerkiksi ratkaisusta KHO 19.1.2012 T 52, jossa alennettua verokantaa ei voitu soveltaa tennisliikuntapalvelujen myyntiin, koska ALV-direktiivin mukaan alennettua verokantaa voitiin soveltaa vain urheilulaitosten käyttöoikeuteen. Lähtökohtaisestikin voidaan olettaa, että poikkeussäännöksiä on tulkittava suppeasti<sup>18</sup>. Esimerkiksi tämän tutkimuksen kannalta olennaista käsitettä ”kiinteän omaisuuden vuokraus” on tulkittava EUT:n oikeuskäytännön perusteella suppeasti<sup>19</sup>. Toisaalta vapautuksia ei tule tulkita niin suppeasti, että ne menettäisivät tavoitteensa<sup>20</sup>. Pääsääntönä voidaan pitää, että hyvin tulkinnallisissa tilanteissa tulkintasuositus määräytyy kuitenkin suppean tulkinnan periaatteen mukaisesti, mutta se ei kuitenkaan määritä tarkkarajaisesti liittymisperiaatteen rajoja<sup>21</sup>.

Toinen yleensä jakamisperiaatetta tukeva argumentti on neutraliteettiperiaate. Arvonlisäverojärjestelmä on teoreettiselta perusrakenteeltaan neutraali, joka tarkoittaa sitä, että arvonlisäveron ei tulisi vaikuttaa tavaroiden ja palvelujen suhteellisiin hintoihin verrattuna tilanteeseen, jossa verotusta ei lainkaan olisi<sup>22</sup>. Toisin sanoen neutraliteettiperiaate tarkoittaa sitä, että verotus ei saisi vääristää taloudellista päätöksentekoa kilpailuolosuhteissa.

Neutraliteettiperiaate on asetettu keskeiseksi tulkintaperiaateeksi jo lain esitöissä ja se on konkretisoitunut lain sanamuodossa sekä tulkinnanvaraisissa tapauksissa oikeuskäytännössä. Neutraliteettiperiaate onkin tietynlainen sillanrakentaja lain säätämisen ja tulkinnan välillä, koska se on keskeinen tulkintaperiaate eli periaate, jonka mukaan lakia on tulkittava, mutta

---

<sup>15</sup> Määttä 2013a, s. 369.

<sup>16</sup> KHO 19.1.2012 T 52.

<sup>17</sup> Esim. C-150/99 Stockholm Lindöpark kohta 25. Vapautusten lisäksi suppean tulkinnan periaate pätee myös alennettuihin verokantoihin.

<sup>18</sup> Määttä 2013a, s. 371.

<sup>19</sup> Esim. C-215/19 Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö kohta 38.

<sup>20</sup> Yiallourou 2020, s. 680. ks. myös C-4/18 Winterhoff kohta 45.

<sup>21</sup> Määttä 2013a, s. 371.

<sup>22</sup> HE 88/1993, s. 16.



myös lainsäätämisperiaate eli, periaate, jonka mukaisesti arvonlisäverolakia on säädetty.<sup>23</sup> Liittymisperiaatteen soveltumista arvioitaessa verotuksen neutraliteetilla on merkitystä, jos sivusuoritetta myydään kilpailuolosuhteissa. Silloin sivusuoritteiden verokohtelu ei yleensä tulisi määräytyä pääsuoritteiden mukaan, koska loogisena seurauksena olisivat neutraliteettihäiriöt. Jos sivusuoritteiden verokohtelu määräytyisi pääsuoritteiden mukaan kilpailuolosuhteissa, niin alennettujen verokannan alaiset ja verottomat suoritteet kärsisivät kilpailuhaitasta, koska niihin sovellettaisiin normaaliverokantaa ja toisin päin normaaliverokannan alaiset tuotteet saisivat kilpailuedun, koska niihin sovellettaisiin pääsuoritteiden verottomuutta tai alennettua verokantaa.<sup>24</sup> Neutraliteettiperiaatetta ei voi kuitenkaan soveltaa varauksettomasti, koska verolainsäädäntö sisältää laajasti poikkeuksia, joten neutraliteettihäiriöt ovat joissain tilanteissa vääjäämättömiä<sup>25</sup>.

Toisaalta tavoite hallinnollisesti tehokkaasta verojärjestelmästä puoltaa liittymisperiaatteen soveltamista<sup>26</sup>. Etenkin, jos jakamisperiaatteen soveltaminen aiheuttaisi ylitsepääsemättömiä ongelmia niin liittymisperiaate on hyvinkin perusteltu<sup>27</sup>. Koska toimivan järjestelmän varmistamisen periaate on hyvin keskeisessä asemassa osana arvonlisäverojärjestelmää, niin hallinnolliset syyt ovat hyvin vahva peruste liittymisperiaatteelle, jos suorituksen jakaminen osiin toisi verovelvolliselle kohtuutonta taakkaa tai se olisi suorastaan mahdotonta.

## **2.3 Liittymisperiaate pääsäännön poikkeuksena**

### *2.3.1 Pääsuorite ja liitännäinen suorite*

Kuten todettu, arvonlisäverotuksessa lähtökohtaisesti jokaisen suoritteiden verokohtelu määräytyy itsenäisesti ja erillisesti. Aina ei kuitenkaan näin ole ja varsinkin, kun suoritekokonaisuus sisältää usean eri verokohtelun alaisia tavaroita ja palveluita niin tulkintaongelmat realisoituvat. Ongelmaksi voi muodostua jopa se, kumpi suoritteista on katsottava pääsuoritteeksi ja kumpi sivusuoritteeksi. Yleisempi ongelma on kuitenkin se, milloin suoritteiden välinen suhde on sellainen, että pääsuorite määrittää sivusuoritteiden verokohtelun. Sivusuoritteet voidaan jakaa

---

<sup>23</sup> Määttä 2013b, s. 189.

<sup>24</sup> Määttä 2013a, s. 371–372.

<sup>25</sup> Määttä 2013b, s. 189.

<sup>26</sup> Laitinen–Pokkinen 2013, s. 259.

<sup>27</sup> Esim. C-63/04 Centralan Property kohta 80.

itsenäisiin ja epäitsenäisiin sivusuoritteisiin. Näistä itsenäisiin sivusuoritteisiin sovelletaan jakamisperiaatetta, kun taas epäitsenäisiin sivusuoritteisiin liittymisperiaatetta.<sup>28</sup>

EUT on määrittänyt yhdessä keskeisimmistä liittymisperiaatetta käsittelevistä tuomioissa C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP), milloin sivusuoritetta on pidettävä pääasialliselle suoritteelle liitännäisenä<sup>29</sup>. Tuomion mukaan suoritusta on pidettävä pääasialliselle suoritukselle liitännäisenä, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään, vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta suorituksesta parhaissa mahdollisissa olosuhteissa<sup>30</sup>. Toisin sanoen sivusuorite voidaan katsoa liitännäiseksi, kun se on vain avustavassa asemassa pääsuoritukseen nähden, eikä sitä voi kuluttajan silmissä nähdä pääsuorituksesta erillisenä<sup>31</sup>. Jenkins (1999) on nostanut merkitykselliseksi liitännäisen suoritteen käsitteen kannalta nimenomaisesti kuluttajan näkökulman, eikä niinkään kuinka arvokas tai suhteellisesti suuri sivusuorite on<sup>32</sup>. EUT on käyttänyt liitännäisen suoritteen määritelmää useissa myöhemmissä tuomioissa.

Kansallisessa oikeuskäytännössä EUT:n periaatteet ovat nähtävissä paljon puhuttaneessa ratkaisussa KHO 2017:47. Asiassa oli kyse yhtiöstä, jolla oli maastossa koluja karhujen ja muiden eläinten katselu- ja kuvaustoimintaa varten. Yhtiön tarjoama palvelu sisälsi asiakkaiden kuljetuksen kojulle, eväitä, yöpymisen kojussa sekä oppaan palveluita kojussa ja matkalla sinne. Yhtiö vei karhuille maastoon ruokaa päivittäin ennen asiakkaiden saapumista kojulle. Turvallisuussyistä kojussa pysyttiin yön yli. KHO katsoi, että karhunkatseluretki ja retkellä tarjotut muut palvelut, kuten opas-, kuljetus- ja majoituspalvelut muodostivat yhden suoritekokonaisuuden, jonka verokohtelu määräytyi pääsuoritteen mukaisesti<sup>33</sup>. KHO asettui tilanteessa kuluttajan rooliin ja katsoi, että asiakkaan tavoitteena oli päästä katselemaan eläimiä. KHO:n mukaan retkeen liittyvät opas-, kuljetus- ja majoituspalvelut olivat vain keino varmistua asiakkaan turvallisuudesta, eivätkä ne olleet asiakkaalle tavoitteita sinällään vaan vain keino nauttia karhunkatselusta parhaissa mahdollisissa olosuhteissa. Myös eväiden tarjoamisen KHO katsoi olevan liitännäinen suorite. KHO jakaa edellä mainitun tulkinnan siitä, että arvioitaessa sivusuoritteen itsenäisyyttä olennaista ei ole sivusuoritteen arvo, merkityksellisyys tai suhteellinen

---

<sup>28</sup> Määttä 2013a, s. 367–368.

<sup>29</sup> Pääsuoritteelle liitännäisen sivusuoritteen ja epäitsenäisen sivusuoritteen voidaan katsoa tarkoittavan samaa asiaa.

<sup>30</sup> C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP) kohta 30.

<sup>31</sup> Jenkins 1999, s. 88.

<sup>32</sup> Jenkins 1999, s. 89.

<sup>33</sup> Asiassa oli myös kysymys, mitä verokantaa karhunkatselupalveluun tulisi soveltaa ja KHO katsoi hallinto-oikeuden päätöksestä poiketen, että tilanteessa tuli soveltaa AVL 85 a §:n 1 momentin 4 kohdan mukaista alennettua verokantaa. KHO katsoi, että karhunkatselupalvelu oli verrattavissa näytökseen tai pääsyyn eläintarhaan.

koko, vaan painoarvoa tulisi antaa nimenomaan keskivertokuluttajan näkökulmalle. Aina ei kuitenkaan itsenäisen ja epäitsenäisen sivusuoritteiden jaottelu ole täysin selkeää<sup>34</sup>.

### 3.2.2 *Objektiivisesti tarkasteltuna yksi taloudellisesti jakamaton kokonaisuus*

Sen lisäksi, että liittymisperiaate tulee sovellettavaksi, kun sivusuorite on epäitsenäinen pääsuoritteesta niin se voi tulla sovellettavaksi myös muissakin olosuhteissa. EUT on määritellyt useissa tuomioissa<sup>35</sup>, että kun verovelvollisen tarjoamat kaksi tai useammat osatekijät liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisista niin suoritusta on pidettävä yhtenä kokonaisuutena. Erona tilanteeseen, jossa sivusuorite on pääsuoritteelle alisteinen niin, kun on kyse yhdestä taloudellisesti jakamattomasta kokonaisuudesta, on tarkasteltava sitä, liittyvätkö suoritukset niin läheisesti yhteen, että niistä ei ole keskivertokäyttäjän kannalta erikseen hyötyä<sup>36</sup>.

Tilanne, jossa on pohdittu, onko kyseessä objektiivisesti tarkasteltuna yksi taloudellisesti jakamaton kokonaisuus, on EUT:n tuomio C-44/11 Deutsche Bank. Tapauksessa Deutsche Bank suoritti salkunhoitopalveluja. Salkunhoitopalvelu sisälsi useita eri osatekijöitä, joita olivat pääasiassa sijoittajan omaisuuden analysointi ja seuranta sekä varsinaisten arvopapereiden osto- ja myyntisuoritukset. EUT katsoi, että kyseiset osatekijät oli mahdollista suorittaa erikseen, mutta EUT totesi myös keskivertosijoittajan hakevan kyseiseltä salkunhoitopalvelulta juuri näiden osatekijöiden yhdistelmää.<sup>37</sup> Julkisasiamies Sharpston totesi ratkaisuehdotuksessaan, että kumpikaan osatekijöistä ei eristettynä palvele mielekästä tarkoitusta. Sharpstonin mukaan päättäminen optimaalisesta tavasta ostaa, myydä tai säilyttää arvopapereita olisi hyödyttömiä, jos tapaa ei koskaan pantaisi täytäntöön, kun taas ostojen ja myyntien tekeminen ilman asiantuntevaa päätöksentekoa olisi asioiden jättämistä onnen varaan. Niinpä palvelua hankkivan sijoittajan on järkevää jättää sekä päätöksenteko että täytäntöönpano kolmannen osapuolen tehtäväksi.<sup>38</sup> Lisäksi EUT totesi osatekijöiden olevan erottamattomia, mutta myös samanarvoisia ja

---

<sup>34</sup> Esim. Uudenmaan LO 4.4.1995 T. 334/7. Tapauksessa olosuhteet olivat verraten samanlaiset kuin tapauksessa KHO 2017:47, mutta siinä sovellettiin kuitenkin jakamisperiaatetta. Jääskeläinen ja Ruohola kuitenkin huomauttavat on viimeaikaisesta oikeuskäytännöstä nähtävissä viitteitä liittymisperiaatteen soveltumisen yleistymisestä monimutkaisten palvelukokonaisuuksien arvonlisäverotuksessa. Jääskeläinen–Ruohola 2021, s. 201.

<sup>35</sup> Esim. C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 16. Ks. myös C-44/11 Deutsche Bank kohta 27–28.

<sup>36</sup> C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV ym, julkisasiamies Juliane Kokottin ratkaisuehdotus, kohta 69.

<sup>37</sup> C-44/11 Deutsche Bank kohta 23–25.

<sup>38</sup> C-44/11 Deutsche Bank, julkisasiamies Sharpstonin ratkaisuehdotus, kohta 30.

kummankin niistä välttämättömiksi kokonaissuorituksen toteuttamiseksi siten, että kumpakaan ei voi katsoa pääasialliseksi suoritukseksi, eikä toisaalta liitännäiseksi suoritukseksi. Näin ollen oli katsottava, että mainitut osatekijät liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista. Salkunhoitopalvelun verokohtelu määräytyi siten yhtenäisesti ja EUT katsoi sen olevan sellainen palvelu, johon ei voitu soveltaa ALV-direktiivin 135 artiklan 2 kohdan f ja g alakohdissa määriteltyä verovapautta, vaan EUT katsoi sen olevan arvonlisäverollinen palvelu. EUT perusteli päätöstä siten, että kyseinen direktiivi sisältää poikkeuksen siitä, että jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelusta on perittävä arvonlisävero, joten direktiiviä on tulkittava suppeasti.<sup>39</sup>

Edellä mainittua tapausta voidaan verrata ratkaisuun KHO 2017:47. Molemmissa tapauksissa sovellettiin liittymisperiaatetta, mutta kyseessä oli keskivertokuluttajan näkökulmasta hyvin erilaiset palvelukokonaisuudet. Tapauksessa KHO 2017:47 oli selvää, että keskivertokuluttajan tavoitteena oli nähdä karhuja ja muut suoritteet olivat vain keinoja tämän tavoitteen toteuttamiseksi. Pääsuorite oli siten selkeästi tunnistettavissa. Toisin oli tapauksessa C-44/11 Deutsche Bank, jossa osatekijät katsottiin yhtä merkittäväksi palvelukokonaisuuden kannalta. Kun pääsuorite on tunnistettavissa, niin on johdonmukaista, että palvelukokonaisuuden verokohtelu määräytyy sen mukaisesti, mikäli olosuhteet puoltavat liittymisperiaatteen soveltumista. Kun taas pääsuoritetta ei ole eriteltävissä, mutta osatekijät muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden taloudellisesti jakamattoman suorituksen, on sen verokohtelun määrittäminen ongelmallisempaa. EUT:n oikeuskäytännöstä on pääteltävissä, että jos osatekijät ovat keskenään samanarvoisia, mutta vain toiseen niistä voidaan soveltaa poikkeusta myynnin arvonlisäverollisuudesta, niin tätä poikkeusta on tulkittava suppeasti<sup>40</sup>. Tosin KHO on yleensä päätenyt sovelta-  
maan jakamisperiaatetta tilanteissa, jossa osatekijät ovat olleet keskivertokuluttajan kannalta keskenään samanarvoisia. EUT kuitenkin on huomauttanut, että silloin kun liiketoimi koostuu useasta eri osatekijästä ja toiminnosta, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan ratkaista muun muassa, onko kyse kahdesta tai useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä yhtenäisestä suorituksesta<sup>41</sup>

---

<sup>39</sup> C-44/11 Deutsche Bank kohta 27–29 ja 42–46.

<sup>40</sup> Esim. C-432/15 Baštová kohta 58–59 ja 75–77.

<sup>41</sup> C-44/11 Deutsche Bank kohta 18.

### 3. LIITYMISPERIAATTEEN SOVELTUVUUDESTA

#### 3.1 Keskivertokuluttajan käsite

Kuten aikaisemmin mainittu sekä EUT että KHO ovat viitanneet ratkaisuisaan keskivertokuluttajan käsitteeseen. Mitä keskivertokuluttajalla sitten tarkoitetaan ja tarkemmin kuka keskivertokuluttaja oikein on? Ensimmäistä kertaa EUT on ottanut keskivertokuluttajan käsitteen käyttöön tuomiossa C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP)<sup>42</sup>. EUT painotti ratkaisussaan, että on tärkeää selvittää liiketoimen tunnusomaiset piirteet sen selvittämiseksi, tarjoaako verovelvollinen keskivertona pidettävälle kuluttajalle useita pääasiallisia suorituksia vai yksittäisen suorituksen. Asiakkaan tavoitteen määrittelyssä on lähtökohtana pidettävä objektiivista arviointia keskivertokuluttajan näkökulmasta, eikä yksittäisen asiakkaan tavoitetta. Tosin epäselväksi jää, kuka on se auktoriteetti, joka määrittää keskivertokuluttajan tavoitteet. Joka tapauksessa merkitystä tulisi antaa juuri keskivertokuluttajan näkökulmalle, koska myyjän näkökulmaa ei voida pitää luotettavana arviointikriteerinä. Myyjähän voi tarkoituksellisesti pyrkiä vähentämään omaa verorasitustaan.<sup>43</sup>

EUT on katsonut liiketoiminnan taloudellisen tavoitteen ja toisaalta asiakkaan tavoitteen merkittäviksi kriteereiksi, kun arvioidaan keskivertokuluttajan näkökulmaa. Ratkaisussa C-208/15 Stock '94 oli kyse oikeudellisesta instituutiosta, joka teki eri maataloustuottajien kanssa integrointia koskevia sopimuksia, joiden mukaan se ensinnäkin sitoutui tukemaan erityisesti teknologian osalta maanviljelijöiden tuotantoa ja rahoittamaan tuotantoa varten tarvittavien vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden ostot. Toisaalta maanviljelijät sitoutuivat viljelemään kyseisiä tuotteita tietynsuuruusilla alueilla ja käyttämään integroijan myöntämiä lainoja yksinomaan vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden ostamiseen integroijalta. Asiassa oli ratkaistavana, onko maataloustavaroiden ostamiseen tarkoitettun lainan myöntäminen ja näiden tavaroiden luovutus integroitua maatalouden yhteistoimintaa koskevan liiketoimen yhteydessä katsottava yhdeksi ainoaksi monitahoiseksi liiketoimeksi. EUT katsoi, että tavaroiden luovutuksella ja lainalla oli sama taloudellinen tavoite eli tuki maataloustoiminnan harjoittamiseen. Lisäksi EUT totesi, että myös asiakkaiden eli maanviljelijöiden kannalta lainan myöntäminen

---

<sup>42</sup> C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP) kohta 29.

<sup>43</sup> Laitinen–Pokkinen 2013, s. 266–267.

ei ollut tavoite itsessään, vaan keino hyödykkeiden hankkimiseen. EUT katsoi tässä tapauksessa suoritteiden muodostavan yhden ainoan liiketoimen, jossa tavaroiden luovutus oli pääasiallinen ja lainan myöntäminen liitännäinen suoritus.<sup>44</sup> Merkitystä voidaan antaa myös sille, mitä keskivertokuluttaja kokee ostavansa<sup>45</sup>.

EUT on tarkentanut keskivertokuluttajan näkökulman punnintaan liittyviä seikkoja ratkaisussa C-219/13 K Oy. Asiassa oli kyse verotuksen neutraalisuutta koskevasta tilanteesta, jossa alennettua verokantaa sovellettiin vain paperille painettuihin kirjoihin<sup>46</sup>. Ratkaisussaan EUT painotti erityisesti keskivertokuluttajan näkökulmaa. EUT on todennut, että lähtökohdaksi on otettava kunkin jäsenvaltion keskivertokuluttaja, koska keskivertokuluttajan arviointi on omiaan vaihtelevaan sen mukaan, miten uudet teknologiat mahdollisesti tulevat eri tahdissa käyttöön eri kansallisille markkinoille<sup>47</sup>. Lisäksi EUT totesi kansalliselle tuomioistuimelle, että arvioinnissa tulee ottaa huomioon, voiko keskivertokuluttaja pitää painettuja kirjoja ja muilla fyysisillä alustoilla olevia kirjoja samankaltaisina tuotteina vai onko keskivertokuluttajalle merkityksellistä, missä muodossa kirja on. EUT lausui kansalliselle tuomioistuimelle, että jos kirjan tekni-  
nen muoto keskivertokuluttajalle on merkityksellinen, on perusteltua soveltaa alennettua verokantaa vain paperille painettuihin kirjoihin<sup>48</sup>.

EUT:n tuomioista on pääteltävissä, että liiketoimen luonteenomaisten piirteiden yksityiskoh-  
tainen tunteminen on avainasemassa, kun arvioidaan, mitä keskivertokuluttaja objektiivisesti tarkasteltuna tavoittelee. Keskivertokuluttajan näkökulma on olennainen osa sen arvioinnissa, onko palvelukokonaisuudessa kyse yhdestä ainoasta monitahoisesta suorituksesta vai useista erillisistä suorituksista. Toisaalta keskivertokuluttajan näkökulmaa voidaan käyttää myös arviointiperusteena, kun tarkastellaan mikä suoritteista on pääsuorite. EUT on käyttänyt keskivertokuluttajan käsitettä useissa ratkaisuisaan, jotka koskevat liittymisperiaatteen soveltamista, mutta käsite on kuitenkin jäänyt tulkinnanvaraiseksi ja sitä on myös kritisoitu. Sen lisäksi, että on epäselvää, kuka määrittää keskivertokuluttajan käsitteen niin on luonnollista, että kuluttajat ovat toisistaan erillisiä yksilöitä, joilla on toisistaan poikkeavia tavoitteita<sup>49</sup>.

---

<sup>44</sup> C-208/15, Stock '94, kohta 34–35.

<sup>45</sup> C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 23. ks. tarkemmin kappaleessa 3.2.

<sup>46</sup> Neutraliteettiongelman on ratkennut Suomessa 1.7.2019, kun neuvoston direktiivi (EU) 2018/1713 direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta astui kansallisesti voimaan HE 303/2018 vp:n myötä. Direktiivi on mahdollistanut alennetun verokannan soveltamisen myös sähköisiin julkaisuihin.

<sup>47</sup> C-219/13 K Oy, kohta 30.

<sup>48</sup> C-219/13 K Oy, kohta 31–33.

<sup>49</sup> Laitinen–Pokkinen 2013, s. 266. ks. myös Jääskeläinen–Ruohola 2021, s. 198.

### 3.2 Laskutuksen ja sopimuksen merkitys

EUT on todennut jo tuomiossa C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP), että sillä ei ole liittymisperiaatteen kannalta ratkaisevaa merkitystä, onko palvelusta laskutettu yksi vai useampi hinta<sup>50</sup>. Tämä perustelu on toistunut useissa myöhemmissä EUT:n antamissa ratkaisuisissa. Kansallisessa oikeuskäytännössä tämä sääntö näkyy esimerkiksi ratkaisussa KHO 3.5.2010 T 997<sup>51</sup>. Laskutustavan merkityksettömyys oikeudellisessa arvioinnissa on perusteltavissa sillä, että näin ei anneta mahdollisuutta keinotekoisille veron välttämistoimille<sup>52</sup>.

Tosin jonkinasteisen merkityksen on laskutustapakin saanut oikeuskäytännössä. Esimerkiksi tapauksessa KHO 5.9.1997 T 2129 oli kyse yhtiöstä, joka valmisti ja myi erilaisia kaasuja sekä myi ja vuokrasi kaasujen säilyttämiseen tarkoitettuja säiliöitä. KHO päätyi tapauksessa soveltamaan jakamisperiaatetta, jolloin kaasujen myynnin verokohtelu poikkesi säiliöiden vuokrauksesta ja myynnistä. KHO mainitsi perusteluissaan, että kaasujen ja säiliöiden luovutuksesta perittiin erillinen vastike, mistä on tulkittavissa KHO:n antaneen painoarvoa laskutustavalle. Myös EUT on maininnut laskutustavan useissa liittymis- ja jakamisperiaatteen rajanvetoa koskevissa tuomioissa. Esimerkiksi tapauksessa C-572/07 RLRE Tellmer Property EUT puolsi jakamisperiaatteen soveltamista ja se mainitsi perusteluissaan, että kyseessä ollut kiinteistön vuokra ja siivouspalvelut veloitettiin erikseen<sup>53</sup>. Edellä mainituista seikoista on pääteltävissä, että laskutustavalle voidaan antaa merkitys osapuolten tavoitteita ja näkemystä kuvaavana asianhaarana. Jos tosiasialliset olosuhteet kuitenkin puoltavat vastakkaista näkemystä eli, jos suoritteet on laskutettu erikseen, mutta huomioonotettavat seikat tukevat liittymisperiaatteen soveltamista ja toisin päin, ei laskutustavalle voida antaa oikeudellista merkitystä.

Samoja periaatteita voidaan pitää lähtökohtana, kun tarkastellaan sopimuksen merkitystä. Yleensä juuri kiinteistön käyttöoikeuden luovutus- tilanteissa sopimus on asiakirja, josta voidaan päätellä osapuolten tavoitteita ja näkemyksiä. EUT on käsitellyt vuokrasopimuksen merkitystä esimerkiksi tapauksessa C-392/11 Field Fisher Waterhouse. Tuomiossa C-392/11 Field Fisher Waterhouse oli kyse asianajotoimiston tekemästä vuokrasopimuksesta vuokranantajan kanssa. Vuokrasopimuksessa määrättiin, että tilat vuokrataan kolmen eri maksun suorittamista

---

<sup>50</sup> C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP), kohta 31.

<sup>51</sup> Tapauksessa KHO totesi, että sillä ei ole kokonaisuuden arvioinnin kannalta merkitystä, että sivusuorite laskutettiin erikseen.

<sup>52</sup> Määttä 2015, kohta 8.2.5.

<sup>53</sup> C-572/07 RLRE Tellmer Property, kohta 23.

vastaan, joista ensimmäinen koski tilan vuokraa, toinen yhtiön osuutta kiinteistön vakuutus-  
kustannuksista ja kolmas muita palveluja. Muihin palveluihin sisältyivät esimerkiksi veden jakelu,  
koko rakennuksen lämmitys, rakennuksen rakenteiden ja koneiden korjaus (muun muassa his-  
sit), yleisten tilojen siivous ja rakennuksen vartiointi.

EUT totesi tuomiossaan, että vuokrasopimuksen sisältöä voidaan pitää merkittävänä viitteenä  
suoritteiden yhtenäisyyden arvioinnissa. EUT katsoi, että vuokrasopimuksen taloudellisena pe-  
rusteena ei ole ainoastaan kyseisten tilojen käyttöoikeuden luovutus, vaan myös palvelujen  
käyttöön saaminen. Lisäksi EUT painotti, että vuokranantajan mahdollisuus irtisanoa sopimus,  
mikäli vuokralainen ei suorita palvelumaksuja, on sellainen seikka, joka tukee näkemystä yh-  
destä ainoasta suorituksesta, vaikka sitä ei välttämättä voida pitää ratkaisevana tekijänä arvioi-  
taessa tällaisen suorituksen olemassaoloa.<sup>54</sup>

Toisaalta EUT on huomauttanut, että vaikka palvelujen suorittamisen sisältyminen vuokraso-  
pimukseen tukee käsitystä yhdestä ainoasta suorituksesta, ei se sellaisenaan voi olla ratkaiseva  
tekijä tältä osin. Esimerkiksi, jos vuokrasopimuksessa määrätään sellaisista suorituksista, joita  
ei voida niiden luonteen vuoksi objektiivisesti tarkasteltuna pitää pääasialliseen kiinteän omai-  
suuden vuokraukseen nähden jakamattomasti liittyvinä tai liitännäisinä vaan jotka ovat vuok-  
rauksesta itsenäisiä siksi, että tällaisilla suorituksilla on vain keinotekoinen liittymä pääsuori-  
tukseen, nämä suoritukset eivät siten ole osa yhtä ainoaa kiinteän omaisuuden vuokrausta kos-  
kevaa suoritusta, joka on vapautettu arvonlisäverosta.<sup>55</sup> Käsitellyssä tapauksessa EUT on kui-  
tenkin melko selkeästi todennut, että kyseessä ollut kiinteän omaisuuden vuokraus ja vuokrauk-  
seen liittyvät palvelut voivat muodostaa yhden ainoan kiinteän omaisuuden vuokrausta koske-  
van suorituksen.

Toinen keskeinen tapaus, jossa EUT on arvioinut vuokrasopimuksen merkitystä liittymisperi-  
aateen soveltumiselle, on C-42/14 *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*. Tapauk-  
sessa oli kyse julkisoikeudellisesta oikeushenkilöstä, jonka tehtäviin kuului muun muassa sille  
uskottujen valtion kiinteistöjen vuokralleanto. Tässä toiminnassa se jälleenlaskutti suoritukset,  
joihin kuuluvat yhtäältä tietyt perushyödykkeet, kuten sähkö, lämpö ja vesi sekä toisaalta jäte-  
huolto, siirtämällä vuokralaiselle ne kustannukset, jotka sille olivat aiheutuneet siitä, että se on  
ostanut nämä tavarat ja palvelut kolmansilta. Perushyödykkeiden osalta *Wojskowa Agencja*

---

<sup>54</sup> C-392/11 *Field Fisher Waterhouse*, kohta 23 ja 28.

<sup>55</sup> C-392/11 *Field Fisher Waterhouse*, kohta 25.



Mieszkaniowa laskutti vuokrasopimuksessa määritetyt ennakkomaksut vuokralaiselta soveltaen perushyödykekohtaista verokantaa, ja se oikaisi tilejä vuoden loputtua vuokralaisen todellisen sähkön-, lämmön- ja vedenkulutuksen mukaan.

EUT viittasi ratkaisussaan esimerkiksi tapaukseen C-392/11 Field Fisher Waterhouse ja totesi, että tuomiossa kyseessä olleet suoritukset olivat hyödyllisiä ja jopa tarpeellisia vuokralle otetun kiinteistön käyttämisen kannalta katsoen. EUT totesi myös, että suoritukset voivat olla olemassa kiinteistön vuokrauksesta riippumatta. EUT painotti sopimuksen merkitystä toteamalla, että suoritteet voivat olla erityisissä olosuhteissa ja etenkin, jos sopimuksessa on niin sovittu, olla liitännäissuorituksia tai ne voivat erottamattomasti liittyä kyseiseen vuokraukseen ja muodostaa sen kanssa yhden ainoan suorituksen.<sup>56</sup> Lisäksi EUT mainitsi, että määriteltäessä kyseenomaisen liiketoimen luonteenomaisia osatekijöitä voidaan ottaa huomioon osapuolten intressejä kuvaavia seikkoja, kuten hinnoittelu- ja laskutusmenettelyä. Erityisen tärkeänä EUT piti sen tutkimista, ilmeneekö sopimuksesta, että vuokralaisen ja vuokranantajan tarkoituksena on ennen kaikkea ollut ottaa ja antaa kiinteistö vuokralle ja että ne haluavat vain toissijaisesti saada yhdelle ja toimittaa toiselle muita suorituksia, vaikka nämä olisivatkin kiinteistön käytön kannalta tarpeen.<sup>57</sup>

Vuokrasopimus, kuten sopimus ylipäättään on merkittävä tekijä kuvaamaan liiketoimen olosuhteita ja osapuolten intressejä, mutta ratkaiseva tekijä se ei voi liittymisperiaatteen soveltumisen kannalta kuitenkaan olla. Etenkin keskivertokuluttajan näkökulman arvioinnissa sopimuksesta ilmeneviä seikkoja voidaan pitää merkittävänä viitteenä siitä, mitä keskivertokuluttaja tavoittelee. EUT asettui keskivertovuokralaisen asemaan varsinkin tapauksessa C-392/11 Field Fisher Waterhouse, mikä heijastelee sopimuksen vahvaa merkitystä sen määrittelyssä, kuka keskivertokuluttaja milloinkin on.

### **3.3 Mahdollisuus valita oheishyödykkeiden suorittaja ja määrä**

EUT arvioi mahdollisuutta valita oheishyödykkeiden suorittaja tapauksessa C-572/07 RLRE Tellmer Property. Tuomiossa oli kyse kerrostaloja omistavasta yhtiöstä, joka vuokrasi niissä olevia asuntoja. Vuokralaiset maksoivat yhtiölle vuokran lisäksi korvauksen erikseen laskutettavasta yleisten tilojen siivouksesta. Tapauksessa oli selvää, että siivouspalvelut voidaan

---

<sup>56</sup> C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, kohta 36.

<sup>57</sup> C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, kohta 37.

suorittaa erilaisin tavoin, kuten teettämällä kolmannella osapuolella, joka laskuttaa hinnan suoraan vuokralaisilta tai siten, että vuokranantaja teettää palvelut omilla työntekijöillään tai siivousyrityksellä. Lisäksi EUT huomautti, että yhtiö veloitti siivouspalvelut ja vuokran erikseen. Tuomiossa kiinteistön vuokrausta ja siivouspalveluiden luovutusta ei pidetty yhtenä ainoana suorituksena.<sup>58</sup>

Myöhemmin EUT on ottanut kantaa esimerkiksi tapauksessa C-392/11 Field Fisher Waterhouse, että kolmannen osapuolen mahdollisuus suorittaa tiettyjä palveluja ei sinänsä voi olla ratkaiseva. EUT:n mukaan mahdollisuus toisissa olosuhteissa suorittaa yhden ainoan suorituksen osatekijöitä kuuluu olennaisesti yhden ainoan monitahoisen liiketoimen käsitteeseen.<sup>59</sup>

EUT:n kanta kolmannen osapuolen mahdollisuuteen suorittaa osatekijöitä on jäänyt melko tulkinvaraiseksi, josta se on saanut myös kritiikkiä<sup>60</sup>. Tuomiossa C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie EUT nimittäin tarkasteli sopimuksen lisäksi myös vuokralaisen mahdollisuutta valita palveluiden suoritustapa ja toisaalta palveluiden määrä. EUT totesi tapauksessa, että jos vuokralaisella on mahdollisuus valita tavaroiden luovuttajat ja palvelujen suorittajat ja/tai kyseisten tavaroiden tai palvelujen käyttötavat, kyseisiin tavaroihin ja palveluihin liittyviä suorituksia voidaan lähtökohtaisesti pitää vuokrauksesta erillisinä. Jos vuokralainen voi päättää etenkin veden-, sähkön- tai lämmönkulutuksistaan, jotka voidaan tarkistaa niitä varten asennetuista erillisistä mittareista ja jotka laskutetaan kyseisen kulutuksen mukaan, kyseisiin tavaroihin tai palveluihin liittyviä suorituksia voidaan lähtökohtaisesti pitää vuokrauksesta erillisinä. Yhteisomistuksessa olevien kiinteistön yhteisten tilojen siivouspalvelujen kaltaisia palveluja on syytä pitää vuokrauksesta erillisinä, jos kukin vuokralainen voi järjestää ne itse tai jos kaikki vuokralaiset voivat järjestää ne yhdessä ja jos joka tapauksessa vuokralaiselle osoitetuissa laskuissa mainitaan näiden tavaroiden ja palvelujen suorittaminen vuokrasta erillisillä momenteilla.<sup>61</sup> EUT on kuitenkin maininnut tuomioon C-392/11 Field Fisher Waterhouse viitaten, että ratkaisevana tekijänä mahdollisuutta saada osatekijät haluamaltaan suorittajalta ei kuitenkaan voida pitää, mutta vahva viite suoritteiden erillisyydestä se on. Lisäksi EUT on täsmentänyt, että sillä ei ole arvioinnin kannalta merkitystä, käyttääkö vuokralainen tosiasia-

---

<sup>58</sup> C-572/07 RLRE Tellmer Property, kohta 22–25.

<sup>59</sup> C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 26 ks. myös C-117/11 Purple Parking ja Airparks Services, kohta 31.

<sup>60</sup> Brandejs ja Holubová ovat esittäneet, että EUT:n toteamukset tuomiossa C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie ovat tyhjiä, harhaanjohtavia ja jopa täysin virheellisiä, eikä tuomio voi kirjoittajien mukaan varmasti tyydyttää ennakkoratkaisua pyytäneitä tuomioistuinta. Brandejs–Holubová 2015, kohta 3.

<sup>61</sup> C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, kohta 39.

tätä valinnan mahdollisuutta vai vastaanottaako vuokralainen vuokranantajan valitseman toimitustavan<sup>62</sup>.

Tuomioissa on kuitenkin huomautettu, että jos vuokranantajalla itsellään ei ole mahdollisuutta valita vapaasti erityisesti muista vuokranantajista riippumatta tavaroiden luovuttajia ja palvelujen suorittajia sekä vuokraukseen liittyvien tavaroiden tai palvelujen käyttötapoja, kyseisiä suorituksia ei yleensä voida erottaa vuokrauksesta ja niiden voidaan myös katsoa muodostavan yhden kokonaisuuden ja tästä syystä vuokrauksen kanssa yhden ainoan suorituksen<sup>63</sup>. Myös Brandejs & Holubová (2015) näkevät, että tuomiosta on pääteltävä suoritekokonaisuuden käsitteeseen vain yhden suorituksen, kun vuokranantaja omistaa vain osan kiinteistöstä ja on pakotettu käyttämään vuokranantajien yhdessä valitsemia palveluntarjoajia. Kirjoittavat tosin mainitsevat, että eivät pidä tätä seikkaa kovin merkittävänä suoritusten erottamattomuuden arvioinnissa vaan pitävät sitä lähinnä tapauksen julkaisemattomaan taustaan liittyvänä huomiona.<sup>64</sup>

Mielestäni selkeänä kriteerinä sivusuoritteiden itsenäisyydestä voidaan pitää sitä, jos vuokralaisella on tosiasiallinen mahdollisuus valita oheishyödykkeiden määrä. Erityisesti erilaisten mittareiden olemassaolo ja määrään perustuva laskutus ovat selkeitä viitteistä suoritteiden erillisyydestä<sup>65</sup>. Tosin Brandejs & Holubová (2015) huomauttavat, että mikäli hyödykkeistä tehtävä laskutus perustuu esimerkiksi huoneistossa asuvien ihmisten tai pinta-alan määrään eikä todelliseen kulutukseen, ei vuokralaisilla tosiasiasa ole mahdollisuutta vaikuttaa kulutuksesta laskutettavaan määrään<sup>66</sup>.

### **3.4 Osasuoritteiden myynti kilpailuolosuhteissa**

Kuten aikaisemmin mainittu, voi liittymisperiaatteen soveltamisesta seurata neutraliteettihäiriöitä, kun palvelukokonaisuus tai sen osatekijät luovutetaan kilpailuolosuhteissa. Tässä aluvuossa tarkastelen vielä esimerkein sitä, millaisen painoarvon KHO ja EUT ovat antaneet verotuksen neutraliteetille.

---

<sup>62</sup> C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, kohta 41 ja 45.

<sup>63</sup> C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, kohta 43. Ko. tilanteessa vuokranantaja siis maksaa osuuden kustannuksista ja vyöryttää ne jälkikäteen vuokralaiselle.

<sup>64</sup> Brandejs–Holubová 2015, kohta 2.3.1.

<sup>65</sup> C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, kohta 45.

<sup>66</sup> Brandejs–Holubová 2015, kohta 2.2.

EUT on painottanut sen arvioinnissa, myydäänkö osasuoritteita kilpailuolosuhteissa kolmannen osapuolen mahdollisuutta suorittaa osasuoritteita. Kuten aikaisemmassa luvussa on todettu kolmannen osapuolen mahdollisuus suorittaa osasuoritteita toisissa olosuhteissa, kuuluu olennaisesti yhden monitahoisen liiketoimen käsitteeseen, joten neutraliteettiperiaate voi olla ratkaiseva vain, jos kolmannella osapuolella olisi mahdollisuus suorittaa osasuoritteita kyseisissä olosuhteissa. Esimerkiksi tapauksessa C-224/11 BGŻ Leasing yhtiö tarjosi pääasiallisena toimintana leasingpalveluja ja se edellytti, että leasingvuokratut kohteet vakuutetaan. Lisäksi se tarjosi mahdollisuuden asiakkailleen hankkia vakuutus BGŻ Leasingin välityksellä. Tuomiossa EUT totesi, että koska vuokralleottajalla oli kyseisissä olosuhteissa mahdollisuus valita vakuutusentarjoaja, ei vakuutuspalvelu ollut jakamaton tai liitännäinen leasingpalveluun nähden<sup>67</sup>. Myös Henkow (2013) on todennut, ettei uudemman EUT:n ratkaisukäytännön valossa mahdollisuudella suorittaa osasuoritteet toisissa olosuhteissa erikseen ole merkitystä<sup>68</sup>.

Lisäksi KHO:n ratkaisukäytännöstä on haettavissa muutamia esimerkkejä, joissa se on tarkastellut kilpailuolosuhteita. Esimerkiksi ratkaisussa KHO 16.6.2003 T 1487 oli kyse siitä, että autokouluopetuspalvelun tarjoaja myi koulutuspalveluiden lisäksi oppikirjaa osana opetuspakettia. Keskeistä neutraliteettiperiaatteen soveltamisen kannalta oli se, että oppikirjaa oli mahdollista ostaa myös erikseen, eikä pelkästään opetuspalvelun yhteydessä. Tässä tilanteessa jakamisperiaatteen soveltaminen oli perusteltua, jotta kilpailuneutraliteettihäiriöt saatiin torjuttua<sup>69</sup>.

Vertailukohtana edellä mainittuun ratkaisuun toimii korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 12.11.2003 T 2783, jossa A Oy harjoitti lastenkirjojen kustannustoimintaa. A Oy myi satukirjoja, joiden mukana tuli CD:lle luettuna kirjan teksti. CD:tä ei myyty erikseen ja kirja sekä CD hinnoiteltiin yhtenäisesti. KHO ratkaisi, että CD:n luovuttamisesta oli suoritettava veroa alennetun verokannan mukaan osana kirjan myyntihintaa eli tässä tilanteessa liittymisperiaatetta sovellettiin. Ratkaisua puolsivat myös hallinnolliset syyt. Näissä tapauksissa erona oli se, että ensimmäisessä kirjaa myytiin myös erikseen, eli se kilpaili käytännössä vapailla markkinoilla, mutta jälkimmäisessä CD-levy oli ainoastaan satukirjan oheistuotteena, jolloin sen

---

<sup>67</sup> C-224/11 BGŻ Leasing, kohta 43.

<sup>68</sup> Henkow 2013, s. 196–197.

<sup>69</sup> Määttä 2013a, s. 372.

hankkimista ei voinut pitää asiakaskunnan tavoitteena itsessään, eli sitä ei luovutettu kilpailuolosuhteissa.<sup>70</sup>

Vaikka verotuksen neutraalisuus on arvonlisäverojärjestelmän johtava periaate, ei se ole saanut suurta merkitystä liittymisperiaatteen soveltuvuuden arvioinnissa. Neutraliteettiperiaate voi olla ratkaisevana tekijänä lähinnä sellaisissa tilanteissa, joissa kuluttajalla on selkeä mahdollisuus valita sivusuorite ilman pääsuoritetta tai haluamaltaan palveluntarjoajalta. Neutraliteettiperiaatteen vähäisen merkityksen tosin selittää osittain se, että monitahoisen suoritekokonaisuuden saaminen kokonaisuudessaan on usein keskivertokuluttajan näkökulmasta tavoite sinällään, jolloin sitä ei tosiasiaassa myydä kilpailuolosuhteissa.

### **3.5 Perusteettomien veroetujen estäminen**

Jos liiketoimen tarkoitus on ainoastaan saada jokin veroetu, voidaan tätä pitää oikeuden väärinkäyttönä, joten yksi liittymis- tai jakamisperiaatteen soveltamista ohjaava kriteeri on perusteettomien veroetujen estäminen<sup>71</sup>. Toisaalta verovelvollisella on lähtökohtaisesti oikeus järjestää verotuksensa haluamallaan tavalla<sup>72</sup>.

Liittymis- tai jakamisperiaate kuitenkin määräytyy liiketoimen tosiallisten olosuhteiden perusteella ja, kuten oikeuskäytännössä on usein todettu niin suoritusta ei voi jakaa keinotekoisesti osiin, koska se vaarantaisi arvonlisäverojärjestelmän toimivuuden. Koska järjestelmän toimivuuden varmistaminen on keskeisessä asemassa osana arvonlisäverojärjestelmää, ei mielestäni verovelvollisen oikeudelle järjestää verotus haluamallaan tavalla voida antaa suurta merkitystä, kun punnitaan suoritekokonaisuuden verokohtelua. Näin ollen perusteettomien veroetujen estäminen on vahva kriteeri verokohtelun määrittämisessä.

### **3.6 Osasuoritteiden suhteellinen arvo**

Lisäksi osasuoritteiden suhteellinen arvo on saanut jonkin verran merkitystä oikeuskäytännössä. EUT on maininnut tapauksessa C-111/05 Aktiebolaget NN, että tavaran hinnan ja palveluiden hinnan välinen suhde on sellainen objektiivinen tieto, joka voidaan yhtenä seikkana

---

<sup>70</sup> KHO 12.11.2003 T 2783 ja Määttä 2013a, s. 372.

<sup>71</sup> Määttä 2013a, s. 373.

<sup>72</sup> C-255/02, Halifax ym., kohta 73.

ottaa huomioon pääasiassa kyseessä olevan liiketoimen luonnehdinnassa, mutta ratkaisevana seikkana ei sitä voida pitää<sup>73</sup>. Asiassa oli kyse, oliko kaapelin asentamista ja toimittamista pidettävänä yhtenä ainoana tavaroiden luovutuksena, kun kaapeli materiaalikustannuksineen muodosti normaaleissa olosuhteissa noin 80–85 prosenttia hinnasta. EUT katsoi kaapelin asennuksineen muodostavan yhden tavaroiden luovutuksen, kunhan kaapelin omistajuus todella siirtyi ostajalle ja kaapelin osuus hinnasta edusti selvästi suurinta osaa. Lisäksi EUT piti merkittävänä sitä, että palvelut rajoittuivat vain kaapelin asentamiseen, eikä sitä sovitettu asiakkaan erityisiin tarpeisiin.<sup>74</sup>

Kansallisessa oikeuskäytännössä sivusuoritteen arvon merkitystä on tarkasteltu tuomiossa KVL:53/2009. Asiassa oli kyse kansainvälisesti tapahtuvasta kuljetusvälineiden myynnistä. Lisäksi myyjä luovutti ostajalle kuljetusvälineitä koskevat dokumentit kuten käyttöohjeet, toimintakaaviot ja piirustukset, varaosia, muita tarvikkeita, ATK-ohjelmia ja erityistyökaluja. Myyjä myi tämän ohella ostajalle kuljetusvälineiden testiajopalvelut sekä kuljettajien ja huolto- ja teknisen henkilökunnan koulutuspalvelut. Varaosien kokonaishinnaksi oli toimituksen kokonaishinnasta erikseen sovittu hinta, jonka osuus oli noin neljä prosenttia kokonaishinnasta. Koulutuksen hinnaksi oli kokonaishinnasta erikseen sovittu hinta, jonka osuus oli noin 0,06 prosenttia kokonaishinnasta. KVL katsoi tapauksessa kaikkien edellä mainittujen suoritusten olevan liitännäisiä pääsuoritteelle, eli kuljetusvälineiden myynnille.

Osasuoritteiden arvoon on kuitenkin harvoin viitattu oikeuskäytännössä, eikä sitä voida pitää kovin merkittävänä kriteerinä liittymisperiaatteen arvioinnissa. Lisäksi Määttä (2015) on huomauttanut, että sivusuoritteen vähäisen arvon määrittely herättää enemmän kysymyksiä kuin antaa vastauksia, koska sille on vaikea arvioida euromääräistä tai prosentuaalista rajaa<sup>75</sup>.

---

<sup>73</sup> C-111/05 Aktiebolaget NN, kohta 37.

<sup>74</sup> C-111/05 Aktiebolaget NN, kohta 36 ja 40.

<sup>75</sup> Määttä 2015, kohta 8.2.8.

## 4. KIINTEISTÖN KÄYTTÖOIKEUDEN LUOVUTUS ERITYISENÄ LIIKETOIMENA

### 4.1 KHO 2020:99

Merkittävää uutta oikeuskäytäntöä liittymisperiaatteesta luo korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 2020:99, joka käsitteli juuri kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen ja erilaisten oheispalveluiden muodostamaa palvelukokonaisuutta. Siinä oli kyse tilanteesta, jossa A Oy tarjosi yhteistoimistopalveluja. Asiakkaat saivat oikeuden käyttää yhtiön palveluita hankkimalla niihin jäsenyyden joko päiväpassilla tai kuukausipassilla. Asiakkaalla oli mahdollisuus varata käyttöönsä yhden tai useamman joko nimetyn tai nimeämättömän työpisteen avotilassa. Nimeämätön työpiste voitiin varata joko päivä- tai kuukausimaksua vastaan ja nimetty työpiste kuukausimaksua vastaan. Työpisteen käyttöoikeuden lisäksi palveluihin sisältyivät muun muassa palveluvastaavan palvelut, turvallisuus- ja järjestelypalvelut, siivouspalvelut, internet-/WIFI-yhteys, tulostus- ja kopiointipalvelut sekä ilta- ja aamiais- ja muita tapahtumia. Osaan palveluista sisältyi myös henkilökohtaisten tavaroiden säilytys sekä postiosoite ja -lokero. A Oy tarjosi myös palvelua, jossa asiakas sai käyttöönsä kalustetun ja lukollisen toimiston sekä lisäksi edellä mainitut palvelut. Tapauksessa A Oy oli hakenut KVL:lta ennakkoratkaisua palvelujen luonteesta sekä liittymisperiaatteen soveltuvuudesta.

KVL katsoi ennakkoratkaisussaan, että työpisteen käyttöoikeuden luovutus sekä muut palvelukokonaisuuteen sisältyvät palvelut muodostivat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, josta oli suoritettava arvonlisäveroä AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohdan perusteella<sup>76</sup>. Lukollisen toimistotilan käyttöoikeuden luovutuksen osalta KVL katsoi, että kyseessä oli kiinteistön käyttöoikeuden luovutus. Myös lukollisen toimistotilan käyttöoikeuden luovutus oheispalveluineen muodosti KVL:n mukaan objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloitteleminen osiin olisi keinotekoista. Kyseessä oli siis palvelu, jota on kokonaisuutena pidettävä AVL 27.1 §:n mukaisena kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisena.

---

<sup>76</sup> KVL perusteli AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohdan soveltamista EUT:n oikeuskäytännön avulla ja viittasi tapaukseen C-55/14, Régie communale autonome du stade Luc Varenne.

KVL siis sovelsi A Oy:n tarjoamiin palveluihin liittymisperiaatetta, mitä se perusteli EUT:n tuomion C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie avulla. Tuomiossa todettiin, että jos vuokralle annettu kiinteistö näyttää objektiivisesti ja taloudellisesti katsoen muodostavan yhden kokonaisuuden siihen liittyvien suoritusten kanssa, kyseisten suoritusten voidaan katsoa muodostavan yhden ainoan suorituksen vuokrauksen kanssa. Esimerkiksi, kun toimistotiloja vuokrataan avaimet käteen -periaatteella voi kyse olla yhdestä jakamattomasta taloudellisesta kokonaisuudesta. Avaimet käteen -periaate tarkoittaa sitä, että toimistotilat ovat toimintavalmiita perushyödykkeineen ja tiettyine muine suorituksineen, ja kun kiinteistöjä tarjotaan lyhytaikaisesti vuokralle muun muassa loma- tai ammattikäyttöön näiden suoritusten kera siten, ettei näitä voida siitä erottaa.<sup>77</sup>

VOVA valitti KVL:n päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen ja esitti muun muassa seuraavia vaatimuksia. Ensisijaisesti VOVA vaati, että työpisteen vuokraus on katsottava kiinteistön käyttöoikeuden luovutukseksi. Toissijaisesti VOVA vaati, että lukollisen toimistotilan vuokrauksen yhteydessä luovutetut oheispalvelut katsottaisiin erilliseksi suoritukseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta ja ne katsottaisiin verollisiksi AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohdan nojalla. VOVA siis vaati, että tapauksessa sovellettaisiin jakamisperiaatetta. Myös Työpisteen vuokrauksen ja tähän liittyneiden oheispalveluiden osalta VOVA vaati, että suoritus jaetaan verottomaan ja verolliseen osaan. Myös A Oy valitti KVL:n päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen, mutta A Oy vaati, että lukollisen toimistotilan ja oheispalveluiden muodostama palvelukokonaisuus katsottaisiin kokonaisuudessaan AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan verolliseksi palveluksi.

KHO kuitenkin hylkäsi sekä A Oy:n että VOVA:n valitukset ja piti KVL:n ennakkoratkaisun ennallaan. Työpisteen käyttöoikeuden luovutuksen ja tähän liitännäisten oheispalveluiden muodostaman palvelukokonaisuuden osalta KHO katsoi KVL:n esittämät perustelut riittäviksi. Ratkaisu on kuitenkin merkittävä, sillä se tulee muuttamaan suhteellisen vakiintunutta verotuskäytäntöä. Aikaisemmin verotuskäytännössä on nimittäin katsottu, että työpisteen vuokraus voi olla joko AVL 27 §:n mukaista kiinteistön käyttöoikeuden luovutusta tai AVL 29 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaista arvonlisäverollista tilan käyttöoikeuden tilapäistä luovuttamista<sup>78</sup>. Ratkaisu ei kuitenkaan anna tyhjentävää vastausta työpisteiden arvonlisäverokohtelusta, sillä kyse voi olla edelleenkin AVL 29 §:n 1 momentin 4 kohdan tai 27 §:n mukaisesta tilan

---

<sup>77</sup> C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, kohta 42.

<sup>78</sup> Sainio 2021, s. 76–77.



luovutuksesta, mikäli työpiste on nimetty ja luovutukseen ei sisälly tavanomaisesta vuokrauksesta poikkeavia lisäpalveluja<sup>79</sup>.

Myös shop in shop -tilanteiden arvonlisäverotus tulee KHO:n päätöksen myötä muuttumaan. Shop in shop -tilanteilla tarkoitetaan yleensä sitä, kun vähittäiskauppias luovuttaa ulkopuoliselle toimijalle liiketilastaan tilan, jossa toimija myy kuluttajille omia tuotteitaan. Vähittäiskauppias veloittaa tuotteet ostajalta ja tilittää tilan vuokranneelle toimijalle myynneistä kertyneet myyntitulot pidättäen itsellään sopimuksen mukaisen korvauksen tilan käyttöoikeuden luovuttamisesta sekä lisäpalveluista. Aikaisemmin kyseenomaista korvausta on pidetty AVL 27 §:n mukaisena tilan luovutuksena, mutta jatkossa kyse on AVL 1 § mukaisesta arvonlisäverollisesta kokonaispalvelun luovutuksesta. Vuokralaiselle merkittävä tekijä on saada käyttöönsä lisäpalveluja, kuten yhteinen kassajärjestelmä, vartiointi – ja turvallisuuspalvelut sekä markkinointipalvelut tilan käytön lisäksi. Lisäpalvelujen merkityksellisyyden vuoksi palvelua ei voi pitää kokonaisuudessaan kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksena vaan normaalina arvonlisäverollisena myyntinä.<sup>80</sup>

Työpisteiden vuokrauksen sijaan lukollisten toimistotilojen osalta KHO perusteli päätöstään laajemmin. KHO on tuonut esille EUT:n tuomiossa C-215/19 Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö annetun ohjeistuksen, jonka mukaan kiinteän omaisuuden vuokraus on unionin itsenäinen käsite ja sitä tulee tulkita jäsenvaltioissa yhdenmukaisesti. KHO on katsonut toisin kuin KVL, että kiinteän omaisuuden vuokrauksen kriteerien täytyessä, ei ole merkitystä sillä, kilpaileeko yhtiö muiden toimistotiloja tarjoavien toimijoiden kanssa. Kansallinen lainsäädäntö ei voi olla ristiriidassa EU-oikeuden kanssa, joten kilpailuolosuhteiden tarkastelulle ei voi antaa tässä tilanteessa painoarvoa. Liittymisperiaatteenkin soveltumisessa KHO:n perustelut eroavat KVL:n vastaavista. KVL on katsonut, että kiinteistön käyttöoikeuden luovutus ja oheishyödykkeet muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista, kun taas KHO on katsonut, että kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen on pääasiallinen suoritus ja muut jäsenyyteen liittyvät palvelut ovat asiakkaan keino käyttää pääasiallista palvelua parhaissa mahdollisissa olosuhteissa. KHO:n perusteluista käy selvemmin ilmi, että kyse ei ole suoritteiden muodostamasta uudesta palvelusta, vaan kokonaisuudessaan kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta. Jos KHO olisi tulkinnut suoritteiden muodostavan yhden objektiivisesti tarkasteltuna taloudellisesti jakamattoman

---

<sup>79</sup> VH/8556/00.01.00/2020.

<sup>80</sup> Sainio 2021, s. 77 ja 79.

kokonaisuuden, niin silloinhan EUT:n oikeuskäytännön perusteella verosta vapautuksia olisi tulkittava suppeasti, jolloin kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen verovapautta ei olisi voitu soveltaa<sup>81</sup>.

Ratkaisussa KHO asettui keskivertovuokralaisen asemaan. Asiakkaan kannalta olennaisinta oli saada käyttöönsä toimistotila, eikä lisäpalveluista olisi ollut hyötyä ilman tilan käyttöön saamista. Näin pääsuorite ja sivusuoritteet oli selkeästi eroteltavissa. Sama periaate toteutui myös työpisteen vuokrauksen osalta, mutta työpisteen luovutus ei täyttänyt kiinteän omaisuuden luovutuksen kriteereitä. Keskivertokuluttajan näkökulmasta suoritteiden liitännäisyyttä tuki esimerkiksi yhtenäinen laskutustapa. Asiakkaalla ei myöskään ollut mahdollisuutta valita, käyttikö palveluita vai ei, eikä asiakas voinut kilpailuttaa palveluntarjoajaa. Lisäksi kulutettujen oheishyödykkeiden määrällä ei ollut vaikutusta kokonaispalvelun hintaan. Jos asiakas voisi vastaavanlaisessa tilanteessa päättää, mitä palveluja ostaa ja kuinka paljon tai, ja jos hyödykkeet veloitettaisiin erikseen, olisi kyse erillisistä palveluista, joiden arvonlisäverokohtelu olisi ratkaistava erikseen<sup>82</sup>.

Joka tapauksessa KHO:n ratkaisu laajentaa liittymisperiaatteen soveltuvuutta monitahoisten palvelukokonaisuuksien arvonlisäverotuksessa, koska varsin kirjava joukko erilaisia oheishyödykkeitä luettiin osaksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutusta. Ratkaisun voidaan nähdä myös lähentävän kansallista oikeuskäytäntöä EUT:n oikeuskäytäntöön, sillä onhan tapauksessa kyse pitkälti tuomiossa C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie määritellystä avaimet käteen -periaatteen mukaisesta tilanteesta. Jääskeläinen ja Ruohola (2021) näkevät ratkaisun taustalla periaatteen järjestelmän toimivuuden varmistamisesta, mikä on yksi arvonlisäverojärjestelmän keskeisistä osista<sup>83</sup>.

## **4.2 Kiinteistön käyttöoikeuden luovutusta vai muuta palvelua?**

Kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen käsitteen määrittely on oma laaja kokonaisuutensa, joten käyn tässä tutkimuksessa kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen käsitteitä läpi vain yleisellä tasolla. Arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) 135 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan

---

<sup>81</sup> KHO huomautti päätöksessään, että jos yhden taloudellisen suorituksen muodostavat palvelut ovat keskenään samanarvoisia siten, että mitään niistä ei voida pitää pääasiallisena suorituksena, tällaista palvelukokonaisuutta on pidettävä uutena palveluna, johon ei voida soveltaa minkään kokonaisuuteen kuuluvan palvelun verovapautta.

<sup>82</sup> VH/8556/00.01.00/2020.

<sup>83</sup> Jääskeläinen–Ruohola 2021, s. 201.

mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta kiinteän omaisuuden vuokraus. ALV-direktiivin 135 artiklan 2 kohdassa kuitenkin sanotaan, että edellä 1 kohdan 1 alakohdassa säädettyä vapautusta ei sovelleta seuraaviin liiketoimiin:

*a) hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettava kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määritelty majoitustoiminta, mukaan lukien leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta;*

*b) alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoitusta varten;*

*c) pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokraus;*

*d) säilytyslokeroiden vuokraus.*

*Jäsenvaltiot voivat säätää muistakin 1 kohdan 1 alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista.*

EUT:n ratkaisusta on lisäksi haettavissa tarkennuksia kiinteän omaisuuden vuokrauksen määritelmälle. EUT on täsmentänyt kiinteän omaisuuden vuokrauksen siten, että se on kiinteistön omistajan vuokralaiselle tietyksi sovituksi ajaksi vastiketta vastaan antama oikeus hallita kiinteistöä omistajan tavoin ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden käyttämisen ulkopuolelle<sup>84</sup>.

EUT on täsmentänyt direktiivin tulkintaa, siten että direktiivissä säädetty vapautus selittyy sillä, että vaikka kiinteän omaisuuden vuokraus on liiketoimintaa, se on tavallisesti luonteeltaan suhteellisen passiivista toimintaa, jossa ei synny merkittävää arvonlisää. Tällainen toiminta on EUT:n mukaan siten erotettava sellaisista muista toiminnoista, jotka ovat luonteeltaan kaupallisia tai teollisia tai joiden tarkoituksena on pikemminkin tietyn suorituksen toteuttaminen kuin pelkästään omaisuuden käyttöön antaminen<sup>85</sup>.

On myös huomioitavaa, että mikäli kyseessä olisi kiinteän omaisuuden vuokraus kaikkien tälle liiketoimelle ominaisten edellytysten on täytyttävä, eli kiinteistön omistaja on antanut vuokralaiselle vuokraa vastaan sovituksi ajaksi oikeuden hallita kiinteistöään ja sulkea muut

---

<sup>84</sup> Esim. C-278/18 Sequeira Mesquita, kohta 18.

<sup>85</sup> C-215/19 Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö, kohta 41.

ulkopuolelle sen piiristä. Mikäli jokin edellä mainituista edellytyksistä ei täyty, kyseistä säännöstä ei voida soveltaa analogisesti sillä perusteella, että kyseisen kiinteistön käyttö muistuttaa eniten kyseisessä säännöksessä tarkoitettua vuokrausta.<sup>86</sup>

EUT:n ratkaisuihin on pääteltävissä, että kuten yleensäkin arvonlisäverotuksen poikkeussäännöksiä, niin myös kiinteän omaisuuden vuokrausta on tulkittava suppeasti. Esimerkiksi, jos palvelun luovuttajan rooli on liian aktiivinen, voidaan palvelu katsoa muuksi palveluksi kuin kiinteistön käyttöoikeuden luovutukseksi<sup>87</sup>. Toiseksi, jos vuokralleottaja ei tosiasiallisesti saa oikeutta hallita kiinteistöä omistajan tavoin ja sulkea muita henkilöitä oikeuden käyttämisen ulkopuolelle ei kyse ole kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta, kuten esimerkiksi nimeämättömän työpisteen vuokrauksessa. Tosin edellä mainittua ei voida tulkita sananmukaisesti ja, kuten EUT on ratkaisussaan C-284/03 Temco Europe maininnut, voidaan vuokralaisen oikeutta hallita kiinteistöä rajoittaa vuokranantajan kanssa tehdyllä sopimuksella sekä vuokrasopimuksessa voidaan määrätä tietyt kiinteistön osat käytettäväksi yhdessä muiden kanssa<sup>88</sup>.

EUT:n mukaan vuokra-ajan kesto on vuokrasopimuksen olennainen osa, eikä käyttöoikeuden tule olla lähtökohtaisesti ainoastaan satunnaista ja väliaikaista<sup>89</sup>. Kuitenkin pelkkä vuokrauksen kesto ei itsessään voi olla palvelun luonteen määrittävä kriteeri, paitsi, jos kyse on lyhytaikainen vuokraus<sup>90</sup>. Vuokrauksen keston ei kuitenkaan tarvitse olla sopimusta tehdessä tiedossa<sup>91</sup>. Lisäksi, jos vuokrauksesta maksettu vastike määräytyy hallintaoikeuden keston perusteella, on yleensä kyse kiinteän omaisuuden vuokrauksesta, mutta tämä ei tarkoita sitä, että kyseessä ei olisi kiinteän omaisuuden vuokraus, jos vastikkeessa huomioidaan myös muita palveluja<sup>92</sup>.

### 4.3 Palvelujen luonne

Kun puhutaan liittymisperiaatteesta kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä, täytyy huomioda, että AVL 27.2 §:n mukaan veroa ei suoriteta kiinteistön verottoman käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä tapahtuvasta sähkön, kaasun, lämmön, veden tai muun sellaisen hyödykkeen luovuttamisesta. Näistä suorituksista voidaan käyttää nimitystä verottomat

---

<sup>86</sup> C-55/14, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, kohta 22–23.

<sup>87</sup> C-55/14, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, kohta 31.

<sup>88</sup> C-284/03 Temco Europe, kohta 24.

<sup>89</sup> C-55/14, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, kohta 36–37.

<sup>90</sup> C-284/03 Temco Europe, kohta 21. Tällä halutaan erottaa asuinhuoneiston vuokraus mm. hotellimajoituksesta.

<sup>91</sup> C-284/03 Temco Europe, kohta 22.

<sup>92</sup> C-284/03 Temco Europe, kohta 23.

liitännäishyödykkeet. On melko selkeää, että perushyödykkeiden, kuten sähkön tai veden luovuttaminen noudattelee kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen verokohtelua. Tulkinnanvaraiseksi kuitenkin jää, mitä tarkoitetaan ”muulla sellaisella hyödykkeellä”. AVL:n esitöissä mainitaan liitännäishyödykkeenä jätehuollosta huolehtiminen<sup>93</sup>. Selvää on kuitenkin se, että vaikka AVL 27.2 § ei soveltuisikaan oheishyödykkeen verokohteluun, voi liittymisperiaatteen soveltuminen silti tulla kyseeseen<sup>94</sup>.

EUT on todennut, että tapauksessa C-392/11 Field Fisher Waterhouse mainitut hyödykkeet ovat kiinteistön käytön kannalta hyödyllisiä tai jopa tarpeellisia<sup>95</sup>. Samaa mieltä EUT on ollut yleisten tilojen siivouspalveluista<sup>96</sup>. Tosin EUT on katsonut, että joissain tilanteissa yleisten tilojen siivous on katsottava tiettyyn kiinteistöön kohdistumattomaksi palvelun suoritukseksi<sup>97</sup>. Laitinen ja Pokkinen (2013) kuitenkin huomauttavat, että Suomessa kiinteistön yleisten tilojen siivous kuitenkin sisältyy vuokriin kustannustekijänä<sup>98</sup>. Lisäksi mielenkiintoisen tulkinnan EUT on tehnyt tapauksessa C-17/18 Mailat, jossa kiinteistön vuokraukseen liitännäiseksi suoritteiksi katsottiin ravintolatoimintaan tarvittavien tuotantotarvikkeiden ja kulutustavaroiden vuokraus<sup>99</sup>. EUT:n tuomioissa mainittujen hyödykkeiden listaa ei kuitenkaan voi pitää tyhjentävänä, vaan tapauskohtaisesti on arvioitava hyödykkeen luovutuksen suhdetta kiinteistön käyttöoikeuden luovutukseen. Esimerkiksi ratkaisussa KHO 2020:99 esillä olleet hyödykkeet olivat monipuolisempia, mitä EUT:n oikeuskäytännössä on mainittu.

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamiseen liittyy usein myös pysäköintipaikan luovutus. Lähelläkohtaisesti pysäköintipaikkojen luovuttaminen on AVL 29.1 §:n 5 kohdan mukaan arvonlisäverollista toimintaa. Verollisuuden edellytyksenä on, että luovuttaja harjoittaa pysäköintitoimintaa. Kuitenkin asuin- tai liikehuoneiston luovutuksen yhteydessä tapahtuva autotallin tai pysäköintipaikan luovuttaminen on liittymisperiaatteen mukaisesti verotonta.<sup>100</sup> Lisäksi EUT:n oikeuskäytännössä paikoituspaikan käyttöoikeuden luovutuksen verottomuus on katsottu mahdolliseksi. Esimerkiksi jo tapauksessa C-173/88 Skatteministeriet v. Henriksen EUT otti kantaa pysäköintipaikan luovutuksen verottomuuteen. Tuomioistuin lausui tapauksessa

---

<sup>93</sup> HE 88/1993, s. 54.

<sup>94</sup> Pikkujämsä 2001, s. 318.

<sup>95</sup> C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, kohta 36. Hyödykkeet lueteltu kappaleessa 3.2.

<sup>96</sup> C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, kohta 34 ja 36.

<sup>97</sup> C-572/07 RLRE Tellmer Property, kohta 25.

<sup>98</sup> Laitinen–Pokkinen 2013, s. 282.

<sup>99</sup> C-17/18 Mailat, kohta 40.

<sup>100</sup> HE 88/1993, s. 56.

pysäköintipaikkojen vuokraamisen olevan verotonta, kun vuokraus liittyy läheisesti kiinteän omaisuuden verottomaan vuokraamiseen muuhun tarkoitukseen, kuten asunnoksi tai liikekäyttöön siten, että nämä kaksi vuokrausta muodostavat taloudellisesti jakamattoman kokonaisuuden. Yhtenäisyyden kriteereiksi tuomioistuin asetti pysäköintipaikan kuulumisen samaan rakennuskokonaisuuteen ja toisaalta sen, että vuokraaja on sama henkilö.<sup>101</sup>

EUT:n tuomioista havaittavat periaatteet ovat nähtävissä myös korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuisissa. Esimerkiksi ratkaisussa KHO 5.5.2009 T 1069 keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö omisti useita kiinteistöjä ja säätiö X omisti kaikki A Oy:n huoneistojen hallintaan oikeuttavat osakkeet sekä noin 60 prosenttia erään asunto-osakeyhtiön osakkeista. Huoneistot tulivat säätiön hallintaan ja suurimmaksi osaksi säätiö vuokrasi ne eteenpäin, mutta osa tiloista jäi A Oy:n hallintaan, kuten pysäköintitilat. Pysäköintitilojen lisäksi A Oy vuokrasi säätiöltä pitkäaikaisella vuokrasopimuksella edellä mainitun asunto-osakeyhtiön omistamia pysäköintipaikkoja, joita säätiö hallinnoi. Osa pysäköintipaikoista A Oy vuokrasi lyhytaikaista pysäköintiä varten, joten se harjoitti pysäköintitoimintaa.

Lisäksi A Oy vuokrasi pysäköintipaikkoja säätiön vuokralaisille. A Oy luovutti pysäköintipaikat kuukausimaksua vastaan säätiön vuokralaisille näiden työntekijöiden käyttöön ja säätiön työntekijöille siten, että pysäköintipaikat olivat iltaisin ja viikonloppuisin yleisen pysäköintitoiminnan käytössä. Sekä säätiön vuokralaiset että säätiön työntekijät maksoivat vuokran suoraan A Oy:lle. KHO katsoi, että A Oy ei luovuttanut pysäköintipaikkoja, siltä asuin- tai liikehuoneistoja vuokraaville eikä myöskään A Oy:n työntekijöille. KHO ratkaisi asian niin, että A Oy:n pysäköintipaikkojen luovuttaminen ei näin ollen liity A Oy:n asuin- tai liikehuoneiston vuokraukseen taikka A Oy:n työntekijöiden työsuhteeseen, vaan on osa A Oy:n harjoittamaa arvonnisäverolaissa ja arvonnisäverodirektiivissä tarkoitettua verollista pysäköintitoimintaa. Liittymisperiaate ei siis tässä tilanteessa tullut sovellettavaksi. Asiassa ei ollut merkitystä, että säätiö oli A Oy:n ainoa osakas, vaan sillä, että A Oy ja säätiö olivat toisistaan erillisiä juridisia henkilöitä<sup>102</sup>.

---

<sup>101</sup> C-173/88 Skatteministeriet v. Henriksen, kohta 15.

<sup>102</sup> Samoja periaatteita KHO on vahvistanut ratkaisussa KHO 2016:38 vrt, esim. tapaus KHO 2001:55, jossa pysäköintipaikkojen luovutus jakoi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen verottomuuden, vaikka pysäköintipaikkojen luovuttaja oli eri juridinen henkilö kuin kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaja.

Kun tarkastellaan kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen ja oheishyödykkeiden muodostamaa palvelukokonaisuutta, ei oheishyödykkeestä voida suoraan päätellä, liittyykö se kiinteistön käyttöoikeuden luovutukseen. Jokaista tilannetta on tarkasteltava tapauskohtaisesti ja arvioitava tosiallisten olosuhteiden perusteella oheishyödykkeen itsenäisyyttä kiinteistön käyttöoikeuden luovutukseen. Ainoastaan perushyödykkeiden, kuten veden ja sähkön kohdalla voidaan todeta, että liittymisperiaate tulee vakiintuneesti sovellettavaksi. Hallituksen esityksessä vuokraan liitännäisenä hyödykkeenä on mainittu jätehuollosta huolehtiminen, mutta vakiintuneessa verotuskäytännössä ei kuitenkaan näin välttämättä ole. Arvonlisäverolain mukaan verottoman kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä veroa ei suoriteta sähkön, kaasun, lämmön ja veden luovuttamisesta. Tästä luettelosta on tullut verotuskäytännössä tyhjentävä.<sup>103</sup> Toki jätehuoltokin voi olla kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen kanssa osana sellaista palvelukokonaisuutta, johon liittymisperiaate tulee sovellettavaksi.

Myös Sainion (2021) mukaan ei voida yksiselitteisesti määritellä, milloin lisäpalvelut ovat siinä määrin tavanomaisesta poikkeavia, että kyse ei ole enää tilan luovuttamisesta siihen kuuluvien palvelujen ohella. Merkitsevämpää arvioinnissa on esimerkiksi se, voiko vuokralainen vapaasti valita kuinka paljon hyödykkeitä kuluttaa tai, voiko vuokralainen valita palvelujen suorittajan.

104

---

<sup>103</sup> Laitinen–Pokkinen 2013, s. 282.

<sup>104</sup> Sainio 2021, s. 78–79.

## 5. JOHTOPÄÄTÖKSET

EUT:n tuomioista ja KHO:n ratkaisuksista on saatavissa suuntaviivoja liittymisperiaatteen soveltumisesta kiinteistön käyttöoikeuden ja oheishyödykkeiden muodostamassa suoritekokonaisuudessa, mutta läheskään tyhjentävää vastausta on mahdotonta antaa. Tämä on sinänsä luonnollista, koska suoritekokonaisuudet ovat toisistaan hyvinkin vaihtelevia. EUT onkin painottanut useissa ratkaisuisaan, että kun liiketoimi koostuu useasta eri osatekijästä ja toiminnosta, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan ratkaista muun muassa, onko kyse kahdesta tai useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä yhtenäisestä suorituksesta.

EUT:n lausunnot liittymisperiaatteen soveltumisesta ovatkin usein melko ympäröityjä, mistä se on oikeutetusti saanut myös kritiikkiä. Hyvän verojärjestelmän tavoitteena tulisi olla verotuksen ennakoitavuus ja oikeusvarmuus ja ne kieltämättä vaarantuvat, jos verovelvollisen on mahdotonta ennakoida, soveltuuko liiketoimen verokohteluun liittymis- vai jakamisperiaate.

Joitain päätelmiä EUT:n tuomioista on kuitenkin tehtävissä. EUT on vaikuttanut antavan kohtalaisen merkityksen keskivertokuluttajan näkökulmalle. Vaikka keskivertokuluttajan käsite on jokseenkin epäselvä, voidaan sen nähdä tarkoittavan objektiivisesti tarkasteltuna asiakkaan tavoitetta hankkimaltaan palvelulta. Keskivertokuluttajan tahtotilaa voidaan taas arvioida esimerkiksi laskutustavan ja etenkin sopimuksen avulla. Kuitenkin, jos keskivertokuluttajan näkökulma on selkeästi ristiriidassa esimerkiksi suppean tulkinnan periaatteen tai neutraliteettiperiaatteen kanssa saavat ne etusijan verokohtelun määrittelyssä. Esimerkiksi, jos keskivertokuluttajan pääasiallinen tavoite on saada jokin tila käyttöönsä, mutta tilan luovuttajan rooli on liian aktiivinen, ei vuokraus ole enää passiivista, joten suppean tulkinnan mukaan palvelun luovutukseen ei voida soveltaa poikkeussäännöstä. Myös, jos kiinteistön käyttöoikeuden ohessa luovutetut palvelut eivät tosiasiallisesti ole liitännäisiä kiinteistön käyttöoikeuteen, ei liittymisperiaate voi soveltua, vaikka ne esimerkiksi laskutettaisiin yhtenäisesti.

Keskivertokuluttajan näkökulmalla on myös merkitystä sen arvioinnissa, onko kyseessä pääsuorite ja liitännäinen suorite vai objektiivisesti tarkasteltuna yksi taloudellisesti jakamaton kokonaisuus. Tällä arvioinnilla on merkitystä monestakin syystä. Ensinnäkin, jos suoritekokonaisuus muodostuu pääsuoritteesta ja epäitsenäisestä liitännäisestä suoritteesta, määräytyy



suoritekokonaisuuden verokohtelu kokonaisuudessaan pääsuoritteiden mukaan. Keskivertokuluttajan näkökulmaa käytetään myös sen arvioinnissa mikä suoritteista muodostaa ylipäättään pääsuoritteiden. Kuitenkin, jos keskivertokuluttajan näkökulma näyttää siten, että mitään suoritteista ei voida pitää pääsuoritteena, vaan suoritteet ovat keskenään samanarvoisia, eikä yhdestä osasuoritteesta olisi hyötyä ilman muita osasuoritteita, on kyseessä uudenlainen palvelu. Tällaiseen uudenlaiseen palveluun voi soveltua C-44/11 Deutsche Bank -tuomion perusteella liittymisperiaate, mutta suppean tulkinnan periaatteen mukaan minkään osasuoritteiden verovapautta ei kyseiseen suoritekokonaisuuteen voida soveltaa. Kansallisessa oikeuskäytännössä edellä mainitussa tilanteessa on sovellettu vakiintuneesti jakamisperiaatetta.

Jakamisperiaatteen soveltumiselle on kuitenkin löydettävissä tiettyjä selkeitä indikaattoreita. Jos oheishyödykkeiden kulutuksesta laskutettava määrä määräytyy tosiasiallisen kulutuksen mukaan tai, jos vuokralaisella on kyseisissä olosuhteissa mahdollisuus valita oheishyödykkeiden suorittaja, ei liittymisperiaatetta ole yleensä voitu soveltaa. Lisäksi, jos oheishyödykkeiden suorittaja on ylipäättään eri juridinen henkilö kuin kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaja ei liittymisperiaatetta voida uudemman oikeuskäytännön valossa soveltaa.

Merkittävää ohjeistusta, miten liittymisperiaatetta tulisi arvioida kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen ja oheishyödykkeiden muodostamassa suoritekokonaisuudessa antaa KHO:n ratkaisu 2020:99. KHO näyttää laajentaneen liittymisperiaatteen soveltamisalaa, koska mielestäni tilanteessa olisi voitu soveltaa myös jakamisperiaatetta. Keskivertoasiakkaan päätökseen valita ratkaisussa esillä ollut lukittu toimistotila, on varmasti vaikuttanut myös oheishyödykkeiden luonne ja määrä. Myös Jääskeläinen ja Ruohola (2021) näkevät viimeaikaisen oikeuskäytännön valossa liittymisperiaatteen ottavan etusijaa jakamisperiaatelta monitahoisten palvelukokonaisuuksien arvonlisäverotuksessa<sup>105</sup>. Kehitys on sinänsä luonnollista, koska myös EUT on näyttänyt päätyvän yhä useammin liittymisperiaatteen soveltamiseen.

---

<sup>105</sup> Jääskeläinen–Ruohola 2021, s. 201–202. ks. myös KHO 2020:110.