

Sami Pelkonen

KUNTIEN MYÖNTÄMIEN TUKIEN JA AVUSTUSTEN ARVONLISÄVEROTUS

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Pro gradu -tutkielma
Marraskuu 2023

TIIVISTELMÄ

Sami Pelkonen: Kuntien myöntämien tukien ja avustusten arvonlisäverotus
Pro gradu -tutkielma, 65 sivua, 8 lähde- ja liitesivua
Tampereen yliopisto
Hallintotieteiden maisteriohjelma, julkinen talousjohtaminen
Ohjaaja: Lasse Oulasvirta
Marraskuu 2023

Tämän pro gradu -tutkielman aiheena on kuntien myöntämien tukien ja avustusten arvonlisäverotus. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää millaisia tulkintaongelmia tukien ja avustusten arvonlisäverotukseen liittyy, millaisiin todellisiin tilanteisiin ne liittyvät sekä millaisena tukien ja avustusten eri sidosryhmät näkevät voimassa olevan ohjeistuksen aiheen parissa.

Tuen tai avustuksen käsitteitä ei ole määritelty arvonlisäverolaissa tai arvonlisäverodirektiivissä, mikä tekee niistä tulkinnanalaisen aiheen niin Verohallinnossa, kunnissa kuin myös tukia ja avustuksia saavissa yhteisöissä. Kunnan myöntämät tuet ja avustukset tulee huomioida arvonlisäverotuksen näkökulmasta, kun tietyissä tilanteissa niistä on suoritettava arvonlisävero ja toisaalta ne voivat vaikuttaa tukea tai avustusta saavan yhteisön arvonlisäveron vähennysoikeuteen.

Kunta on arvonlisäverolain 6 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan verovelvollinen liiketoiminnastaan arvonlisäveron muodossa, jonka myötä tulee kysymykseen, miten kunnan myöntämät tuet ja avustukset yhteisöjen toimintaan tulee tulkita arvonlisäverotuksen näkökulmasta ja millaisia haasteita tämä aiheuttaa kunnille. Kunnat ja Verohallinto joutuvat tukien ja avustusten arvonlisäverotuksen osalta tulkitsemaan lainsäädäntöä ja voimassa olevaa ohjeistusta, kun aiheesta ja siihen liittyvistä käsitteistä on vähäisesti oikeuskäytäntöä.

Tutkimus on laadullinen arviointitutkimus. Arviointitutkimusta hyödynnetään tässä tutkimuksessa kokoamalla tutkimusaineisto kohdistetuilla asiantuntijahaastatteluilla. Tutkimuksen tutkimusaineistoa käsitellään laadullisen sisällönanalyysin menetelmin. Tutkimuksen teoriapohja koostuu voimassa olevasta lainsäädännöstä, oikeuskäytännöstä ja kirjallisuudesta.

Tutkimustuloksissa havaittiin tuen, avustuksen ja vastikkeen käsitteiden arvonlisäverollisen määrittelyn näkemyseroja kunnissa ja Verohallinnolla. Kunnissa tuen ja avustuksen käsitteet ovat prosessillisesti eriytetty, kun taas Verohallinto ei ohjeistuksessaan tee käsitteille eroavaisuutta oikeuskäytännön puuttuessa. Havaittiin myös, että Verohallinnon syventävä ohje ei täysin palvele kuntia ja voittoa tavoittelemattomia yhteisöjä tukien ja avustusten arvonlisäverotuksellisissa tulkintatilanteissa.

Tutkimus on toteutettu yhteistyössä Verohallinnon kanssa.

Avainsanat: kunta, tuki, avustus, Verohallinto, arvonlisäverotus, vastike

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

SISÄLLYS

1. JOHDANTO	1
1.1. Taustaa	1
1.2. Tutkimustehtävä ja rajaus	4
1.3. Tutkimuksen menetelmä	6
1.4. Tutkimuksen rakenne	6
2. TUET JA AVUSTUKSET KUNNAN ELINKEINOPOLITIIKAN VÄLINEINÄ JA NIIDEN SUHDE VALTIONTUKISÄÄNTELYYN	9
2.1. Kunnan elinkeinopolitiikka ja yleinen toimiala	9
2.2. Kuntien myöntämät tuet	12
2.3. EU:n valtiontukisääntelyn soveltamisala tuissa ja avustuksissa	13
2.3.1. EU:n valtiontukisääntelyn peruseriaatteet	13
2.3.2. EU:n taloudellisen toiminnan määritelmä	16
2.3.3. Vähämerkityksellinen tuki	17
3. KUNNAN ASEMA ARVONLISÄVEROTUKSESSA	19
3.1. Kunnan harjoittama liiketoiminta	19
3.1.1. Liiketoiminnan käsite arvonlisäverotuksessa	19
3.1.2. Liiketoiminnan erityistilanteita kunnan arvonlisäverotuksessa	21
3.1.3. Arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävät tavarat ja palvelut kunnissa	21
3.1.4. Kunnan arvonlisäverovelvollisuuden erityistilanteita	22
3.2. Kunnan viranomaistoiminta	24
3.2.1. Viranomaistoiminnan lähtökohtia	24
3.2.2. Viranomaistoiminnan käsite arvonlisäverotuksessa	24
3.2.3. Viranomaistoiminnan rajanvetoja kotimaisessa oikeuskäytännössä	25
3.3. Kunnan arvonlisäverotuksen palautusjärjestelmä	26
3.3.1. Palautusjärjestelmän määrittely	26
3.3.2. Palautusjärjestelmän rajanvetoja	27
3.3.3. Palautusoikeuden rajoitukset	28
3.3.4. Palautusjärjestelmän käyttö ja merkitys	29
3.4. Tuet ja avustukset arvonlisäverotuksessa	30
3.4.1. Yleistä tuista ja avustuksista arvonlisäverotuksessa	30
3.4.2. Arvonlisäverottomat tuet ja avustukset	31
3.4.3. Arvonlisäverolliset tuet ja avustukset	33
3.4.4. Projekteihin myönnetyt tuet ja avustukset	35
3.4.5. Tukia ja avustuksia saavien vähennysoikeus	38

4. TUTKIMUSMENETELMÄT	40
4.1. Laadullinen arviontitutkimus	40
4.2. Tutkimusaineisto	40
4.3. Laadullinen sisällönanalyysi	41
5. SYNTEESI KUNTIEN MYÖNTÄMIEN TUKIEN JA AVUSTUSTEN ARVONLISÄVEROTUKSESTA	44
5.1. Yleistä tutkimuksen tuloksista	44
5.2. Tuet ja avustukset.....	45
5.3. Kunnan tukien ja avustusten arvonlisäverotuksen prosessi	47
5.4. Voimassa oleva ohjeistus	51
5.5. Vastikkeellisuus	54
6. POHDINTA	58
6.1. Yhteenveto tutkimustuloksista.....	58
6.2. Tulevaisuustarkastelu.....	62
6.3. Tutkimuksen kontribuutio, haavoittuvaisuus ja jatkotutkimusaiheet	62
LÄHTEET	66
OIKEUSTAPAUKSET.....	69
LIITE 1: HAASTATTELUPOHJA KUNTIEN/KOLMANNEN SEKTORIN ASiantuntijoille	71
LIITE 2: HAASTATTELUPOHJA VEROHALLINNON ASiantuntijoille	72

Kuviot

Kuvio 1. Kuntien myöntämien yritystukien jaottelua	12
Kuvio 2. Havainnollistus analyysivaiheen etenemisestä	43
Kuvio 3. Kuntien myöntämät avustukset koottuna tilinpäätöksistä vuosilta 2021 ja 2022	46
Kuvio 4. Tuen ja avustuksen prosessi kunnassa	49
Kuvio 5. Tuen, avustuksen ja vastikkeellisuuden yhteys.....	58

1. JOHDANTO

1.1. Taustaa

Suomalaiset yritykset ja yleishyödylliset yhteisöt saavat toimintansa tueksi laajasti erilaisia tukia ja avustuksia. Tuet ja avustukset ovat tyypillisesti tietyn toiminnan tukemiseksi tai kannustamiseksi myönnettyjä julkisia varoja. Erilaisia tukia ja avustuksia myöntävät esimerkiksi Euroopan unioni ja erilaiset suomalaiset julkisyhteisöt kuten Suomen valtio, kunnat ja kuntayhtymät. Suomalaiset kunnat myöntävät tukia ja avustuksia esimerkiksi alueidensa yrityksille, yleishyödyllisille yhteisöille ja yhdistyksille kunnan oman palvelutoiminnan täydentämiseksi, liiketoiminnan yleisten edellytysten tueksi tai kohdistetun projektin tueksi. (Verohallinto 2022.)

Kunnan yleiseen toimialaan on perinteisesti katsottu voivan kuulua sellainen taloudellinen toiminta, joka palvelee kunnan asukkaiden hyvinvointia. Yhtenä elinkeinotoiminnan edistämisen keinona ovat tuet ja avustukset alueen yrityksille ja yleishyödyllisille yhteisöille. (Järvelin, Koskela, Ljungman, Piirainen, Salminen & Uitto 2023, 24.) Tukien ja avustusten kohdennukset ja muodot vaihtelevat kunnittain, huomioiden kunnan resurssit ja elinkeinotoiminnan luonteen kunnan alueella (ks. Järvelin ym. 2023, 42). Julkisista varoista myönnettyihin tukiin ja avustuksiin liittyy yksityiskohtainen sääntely aina paikallishallinnon tasolta Euroopan unionin tasolle asti. Verotus on yksi sääntelyn ja valvonnan keskeinen muoto ja sen asettamien rajoitteiden noudattaminen. Arvonlisäverotuksellinen sääntely voi tulla kysymykseen kuntien myöntämien tukien ja avustusten osalta varsinkin, jos saajayhteisö harjoittaa liiketoimintaa. Kuntien myöntämät tuet tai avustukset voivat kohdistua liiketoimintaan tai joita ei muutoin voida katsoa yleistuen luonteisiksi, mikä aiheuttaa arvonlisäverovelvollisuuden kunnalle ja siten luo tulkintaongelmia ohjeistuksen ja oikeuskäytännön ollessa tulkinnanvaraista aiheen ympärillä.

Arvonlisäverolain 6.1 §:n mukaan valtio, hyvinvointialue ja kunta ovat verovelvollisia arvonlisäverolain 1 §:ssä tarkoitettussa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarain ja palvelun myynnistä. Kunnan voidaan katsoa olevan erityisasemassa ollessaan verovelvollinen liiketoiminnastaan ja samanaikaisesti veronsaaja kuntalaisiltaan keräämistään kunnallisveroista ja kiinteistöveroista. Kunnan verotuksellinen erityisasema heijastuu myös arvonlisädirektiivin 13 artiklassa (2006/112/EY), minkä mukaan kuntia ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne toiminnan tai

liiketoimien yhteydessä kantaisivat maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen. Muun kuin viranomaistoiminnan muodossa harjoitetun toiminnan osalta kuntia on tarkoitus kohdella kuten muita verovelvollisia. (Rother 2003, 332.) Kunnan palvelutuotannossa on yleistä, että kunta on ulkoistanut palvelutuotantaan ja tukee yhteisöjä tuottamaan palveluja kuntalaisille (Komulainen 2010, 22). Kunnan ollessa arvonlisäverolain 6 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan verovelvollinen liiketoiminnastaan arvonlisäveron muodossa, tulee kysymykseen, miten kunnan myöntämät tuet ja avustukset yhteisöjen toimintaan tulee tulkita arvonlisäverotuksen näkökulmasta ja millaisia haasteita tämä aiheuttaa kunnille.

Arvonlisävero on kulutusvero. Kulutusverolla tarkoitetaan, että veroa maksetaan tavaroiden ja palveluiden kulutuksesta. (Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2018, 32.) Arvonlisävero on myös välillinen vero, joka ei ole tarkoitettu jäämään verovelvollisen rasitukseksi vaan sellaisenaan edelleen vyörytettäväksi kuluttajalle. Tällä tarkoitetaan, että veron lopulliset maksajat eli kuluttajat eivät tilitä veroa valtiolle, vaan veron tilittäjinä toimivat tavaroita ja palveluja myyvät yritykset. (Rother 2003, 47; Hyttinen ym. 2018, 32.) Arvonlisävero voidaan myös nähdä fiskaalisena verona, missä valtion verotulojen kerääminen toteutetaan pääsääntöisesti tulon ja varallisuuden käyttämisen verottamisena (Saukko 2005, 28). Arvonlisäveroa on tarkoitus maksaa vaihdannan kaikissa vaiheissa eli laajapohjaisessa arvonlisäverojärjestelmässä vero kohdistuu lähtökohtaisesti kaikkiin liiketoiminnan muodossa myytäviin tavaroihin ja palveluihin. Pääsääntöisesti myynti on verollista ja verottomuus poikkeuksellista eli arvonlisäverotuksessa tavaroiden ja palveluiden myynti on verollista, ellei laissa nimenomaisesti toisin säädetä. (Hokkanen, Johansson, Joki-Korpela, Jokinen, Kallio, Laitinen, Pokkinen, Salomaa & Virtanen 2013, 8; Nyrhinen ym. 2018, 32.)

Arvonlisäverotuksessa verovelvollisuuden käsitteellä on keskeinen merkitys. Verovelvollisuus tarkoittaa velvollisuutta tilittää myynnistä arvonlisävero ja samalla se tuo oikeuden eliminoida vähennysoikeuden kautta toimintaa varten suoritettuihin ostoihin sisälletty vero. Pääsäännön mukaisesti arvonlisäverovelvollinen on jokainen, joka harjoittaa liiketoiminnan muodossa tavaroiden ja palveluiden myyntiä. Verovelvollisuuden selvittäminen edellyttää tietoa siitä, milloin toiminnan voidaan katsoa tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, mitä pidetään tavaran tai palvelun myyntinä ja milloin toiminnan katsotaan tapahtuvan Suomessa. (Hyttinen ym. 2018, 34.)

Verojärjestelmä ja näin ollen myös kuntien myöntämien tukien ja avustusten arvonlisäveromenettely ei saisi väärentää taloudellista päätöksentekoa tavalla, joka johtaa kansantalouden resurssien epätarkoituksenmukaiseen kohdentumiseen ja tehokkuustappioihin. Neutraali verojärjestelmä ei

vaikuta kuluttajien valintoihin eikä yhteisöjen tuotantomenetelmiä tai jakeluteitä koskeviin päätöksiin. (Juanto, Punavaara & Saukko 2018.) Rotherin (2003, 51) mukaan vero-oikeudessa neutraalisuus on keskeinen mutta ongelmallinen käsite. Verotus voi olla jo lainsäädännöllisenä ratkaisuna enemmän tai vähemmän neutraali. Arvonlisäveroa koskevan hallituksen esityksen mukaan (HE 88/1993 vp) arvonlisäverojärjestelmä on teoreettiselta perusrakenteeltaan neutraali. Rother (2003, 51) jatkaa, että arvonlisäveron kohdistuessa kaikkeen tavaroiden ja palveluiden kulutukseen, sillä ei ole vaikutusta niiden suhteellisiin hintoihin verrattuna tilanteeseen, jossa arvonlisäverotusta ei ole. Kyseisessä hallituksen esityksessä todetaan, että neutraali verojärjestelmä ei vaikuta kuluttajien valintoihin eikä yritysten tuotantomenetelmiä tai jakeluteitä koskeviin päätöksiin. (Rother 2003, 51.) Kuntien myöntäessä tukea tai avustusta erilaisille yhteisöille, lopputuotteen verokohtelun ei pitäisi näyttäytyä erilaisena tavaroiden tai palvelun kuluttajalle tai muuttaa yhteisöjen arvonlisämenettelyä, ylläpitäen neutraliteettiperiaatteen ja poistaen opportunistiset liiketoimet.

Tuen tai avustuksen käsitettä ei ole määritelty arvonlisäverolaissa (AVL) tai arvonlisädirektiivissä (Verohallinto 2022). Verohallinto on julkaissut aiheesta 1.1.2022 uuden syventävän ohjeen Tuet ja avustukset arvonlisäverotuksessa (VH/4518/00.01.00/2021). Aiheesta ei ole annettu ennen Verohallinnon tasolla yleistä ohjeistusta. Verohallinnon julkaistua ohjeen tukien ja avustusten arvonlisäverotuksesta, täytyy kuntien ja tukia tai avustusta saavien yhteisöjen huomioida tämä arvonlisäveromenettelyssään. Arvonlisäverolaissa tai -direktiivissä tukia ja avustuksia ei ole erikseen säädetty arvonlisäverottomiksi. Tukien ja avustusten arvonlisäverottomuus perustuu yleensä siihen, että niiden ei voida katsoa olevan vastiketta minkään tavaroiden luovuttamisesta tai palvelun suorittamisesta. Kyse ei ole arvonlisäverolaissa tarkoitettua myynnistä, jos tuki tai avustus saadaan ilman mitään välitöntä vastasuoritusta. Tällöin kyse on arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle jäävästä erästä. (Verohallinto 2022.) Jos tukea tai avustusta myönnetään sen vuoksi, että tuen saaja luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluita, kuuluvat tuet ja avustukset arvonlisäverotuksen piiriin. Tällöin tuki tai avustus muodostaa joko kokonaan tai osittain sen vastikkeen, eli hinnan, jota vastaan tavaroita luovutetaan tai palveluja suoritetaan. Kyse on tällöin arvonlisäverolaissa tarkoitettua myynnistä. (Verohallinto 2022.) Tuen tai avustuksen arvonlisäverollisuus riippuu siis useasta tekijästä, joihin Verohallinnon ohje ei tarjoa yksiselitteistä vastausta. Lainsäädännön sekä oikeuskäytännön aiheeseen liittyvien ratkaisujen puuttuessa ohjeen sisältöä voidaan tulkita eri tavoin, luoden kuntiin ongelmia myönnettyjen tukien ja avustusten arvonlisäveron tulkinnassa ja ilmoittamisessa.

1.2. Tutkimustehtävä ja rajaus

Tutkimuksen tarkoituksena on tarkastella kuntien myöntämien tukien ja avustusten arvonlisäveromenettelyä ja näihin liittyviä ongelmatilanteita kunnissa. Tuen tai avustuksen käsitteitä ei ole määritelty arvonlisäverolaissa tai arvonlisäverodirektiivistä, mikä tekee niistä tulkinnanalaisen aiheen niin Verohallinnossa, kunnissa kuin myös tukia ja avustuksia saavissa yhteisöissä. Saadut tuet ja avustukset tulee huomioida arvonlisäverotuksessa, kun tietyissä tilanteissa niistä on suoritettava arvonlisävero ja toisaalta ne voivat vaikuttaa saajan arvonlisäveron vähennysoikeuteen. Tutkimusongelmaa on tarkoitus lähestyä määrittelemällä lainsäädännön, kirjallisuuden ja oikeuskäytännön avulla kuntien myöntämien tukien ja avustusten arvonlisäveromenettelyä. Tutkimuksen teoriaosuudessa pyritään määrittelemään yleisimmät tilanteet, milloin kunnan myöntämä tuki tai avustus on arvonlisäverollista ja milloin arvonlisäverotonta. Teoriaosuudessa määritellään myös yleisimmät tilanteet, miten kunnilta tukia ja avustuksia saavien yhteisöjen arvonlisäveron vähennysoikeus toteutuu. Tutkimuksen aineistonkeruun kautta vastataan millaisia ongelmia kunnat kohtaavat myöntämiensä tukien ja avustusten arvonlisäveromenettelyssä. Toiseksi luodaan ymmärrystä, millaisena eri toimijat näkevät nykyisen tukiin ja avustuksiin liittyvän lainsäädännön ja ohjeistuksen sekä miten sitä olisi mahdollista edistää. Kolmanneksi tutkimuksessa hahmotellaan millaisia tulkintaongelmia kuntien myöntämiin tukiin ja avustuksiin liittyy ja millaisia niihin liittyvät todelliset tilanteet ovat.

Tutkimusongelman ratkaisemiseen määritellyt näkökulmat huomioiden päätutkimuskysymyksenä toimii:

- Millaisia ongelmia kunnilla on tukien ja avustusten arvonlisäveromenettelyn suhteen?

Päätutkimuskysymyksen lisäksi tutkimuksessa vastataan seuraaviin alatutkimuskysymyksiin:

- Millaisena eri organisaatioiden asiantuntijat kokevat nykyisen Verohallinnon ohjeistuksen liittyen kuntien myöntämiin tukiin ja avustuksiin sekä miten sitä voitaisiin edistää?
- Millaisia lainsäädännön tulkintaongelmia liittyy kuntien myöntämiin tukiin ja avustuksiin sekä minkälaisiin todellisiin tilanteisiin ne liittyvät?

Tutkimus on tarkoitus rajata kuntien myöntämien tukien ja avustusten arvonlisäverotukseen, vaikka Verohallinnon myöntämä ohje käsittää myös muita verovelvollisia kuten Suomen valtion ja Euroopan unionin. Rajauksella tutkimusongelmaa pystytään havainnoimaan tarkemmin kunnan kontekstissa ja myös siksi, että kunnat myöntävät tukia ja avustuksia arvonlisäverottomaan toimintaan kuten sosiaali- ja terveyshuoltoon. Arvonlisäveroton liiketoiminta, sen rajaaminen ja siihen liittyvät vähennysoikeudet luovat oman näkökulmansa tukien ja avustusten arvonlisäverotukseen. Kunnan myöntämien tukien ja avustusten arvonlisäveromenettelyn määrittelyssä aineistona toimivat aiheeseen liittyvä lainsäädäntö, Verohallinnon ohjeet, lainvalmistelutyöt, oikeuskäytäntö sekä kirjallisuus. Tutkimuksen aineistonkeruun tarkoituksessa aineisto kerätään haastattelemalla Verohallinnon arvonlisäverotuksen asiantuntijoita, kunnissa toimivia asiantuntijoita sekä kolmannen sektorin veroasiantuntijaa.

Kuntien myöntämien tukien ja avustusten arvonlisäverotuksesta ei ole aiempaa tutkimustietoa eikä siitä ole löydettävissä koottua kirjallisuutta sekä Verohallinnon ohjeistuksessa tuen tai avustuksen käsitteitä ei ole määritelty. Näistä syistä teoriaosuudessa käsitellään laajasti, että seikkaperäisesti tukiin ja avustuksiin liittyviä käsitteitä, oikeuskäytäntöä sekä kunnan toiminnan luonnetta. Tutkimuksen voidaan katsoa olevan ensimmäinen tutkimuksellisen avaus aihealueeseen, jonka myötä teoriaosuudessa on perusteltua perehtyä aiheeseen liittyvään käsitteistöön ja oikeuskäytäntöön syvällisesti. Arvonlisäverotusta on kuitenkin tutkittu laajasti varsinkin opinnäytetöissä. Kotimaisen arvonlisäverolain vahva kytkentä Euroopan unionin arvonlisäverodirektiiviin antaa mahdollisuuden tutkia lukuisia erilaisia lain tulkintaan liittyviä tilanteita niin kotimaisessa kuin ulkomaisessa kontekstissa. Arvonlisäverotusta on tutkittu kunnan näkökulmasta kiinteistöjen ja kuntapalautuksen osalta (ks. esim. Aalto 2018; Tapiola 2016). Arvonlisäverotusta ei ole tutkittu kattavasti kunnan kontekstissa, koska arvonlisäverotus liittyy liiketoimintaan, mitä kunnissa harjoitetaan suhteellisen vähän. Myös suuri osa kunnan tuottamista kuntalain mukaisista tehtävistä on arvonlisäverosta vapautettua, joka edelleen vähentää tulkintatilanteita ja näin ollen mahdollisia tutkimusongelmia. On mahdollista että, kuntien myöntämien tukien ja avustusten arvonlisäveromenettelyä ja niiden tulkintojen ongelmatilanteita ei ole tutkittu, koska Verohallinnon 1.1.2022 antama ohjeistus on verrattain uusi. Toisaalta tämä vahvistaa tutkimusaukon olemassaoloa, kun uusi ohjeistus tukiin ja avustuksiin jättää kunnille tulkintavaraa ja näin ollen mahdollisesti aiheuttaa tulkintaeroja kuntien ja Verohallinnon välille. Tutkimusaukon olemassaoloa vahvistaa myös Verohallinnon halukkuus toteuttaa tutkimus yhteistyönä. Aiheen voidaankin täten katsoa olevan tarpeellinen tutkimukselle myös Verohallinnon näkökulmasta.

1.3. Tutkimuksen menetelmä

Tutkimuksen menetelmänä toimii laadullinen arviointitutkimus. Arviointitutkimuksen pyrkimyksenä on selvittää millaisia vaikutuksia toteutetuilla ammatillisilla, poliittisilla tai hallinnollisilla toimenpiteillä, muutoksilla, hankkeilla tai ohjelmilla on. Arviointitutkimus on tyypillisesti tutkimusaineistoon pohjaavan näytön kokoamista hyödynsaajien näkökulmasta. Tutkimuksen menetelmäksi valikoitui laadullinen arviointitutkimus, koska se antaa suhteellisen vapaan tavan tarkastella tukien ja avustusten arvonlisäverotuksellisia ongelmakohtia kunnissa. (Kallinen & Kinnunen 2023.) Tarkoituksena on tehdä katsaus kuntien myöntämien tukien ja avustusten arvonlisäverotuksen ongelmakohtiin, ajatellen Verohallinnon 1.1.2023 antaman tukien ja avustusten arvonlisäverotuksen ohjeistuksen lainsäädännöllisenä muutoksena, jolloin sen vaikutusta ja ongelmakohtia pystyttäisiin laadullisesti tutkimaan. Arviointitutkimuksessa määrällisen ja laadullisen tutkimuksen välinen eronteko ei ole yhtä merkityksellinen kuin yhteiskuntatieteisessä usein (Kallinen & Kinnunen 2023). Tämän myötä tutkimusmenetelmä antaa mahdollisuuden hyödyntää lainopillisen tutkimusmenetelmän keinoja teoreettisen viitekehyksen muodostamisessa ja sisällönanalyysiä tutkimuksen empiirisessä osuudessa. Tutkimuksessa on menetelmällisesti tarkoitus kartoittaa kuntien myöntämien tukien ja avustusten toimintaympäristö arvonlisäverotuksellisesta näkökulmasta ja haastatteluin luoda synteisiä havaituista ongelmista kunnissa. Tutkimuksen aihealue on varsin lainopillinen, jonka myötä tutkimukseen on vaikea soveltaa teoreettista viitekehystä, minkä kautta kuntien tukien ja avustusten ongelmallisuutta havainnoitaisiin. Arviointinäkemysten ja johtopäätösten muodostuminen tapahtuu laadullisen tutkimuksen spiraalina, jossa viitekehys rakentuu kuntaa koskevan lainsäädännön sekä erityisesti arvonlisäverotuksellisen lainsäädännön ympärille (ks. Kallinen & Kinnunen 2023). Haastatteluista löydetty havainnot tuodaan ilmi tutkimuksen synteiosisuuden yhteydessä. Tarkoituksena on luoda kattava ymmärrys tukien ja avustusten arvonlisäverotuksellisista ongelmista, niin lainsäädännön kuin haastateltavien näkökulmista. Tutkimuksen aineistonkeruun tarkoituksessa haastatellaan Verohallinnon arvonlisäverotuksen asiantuntijoita, kunnissa toimivia asiantuntijoita sekä kolmannen sektorin veroasiantuntijaa. Näin tutkimuksessa saadaan koottua kattava näkemys siitä millaisia ovat ne ongelmat, joita kunnat tukien ja avustusten arvonlisäverotuksessa kohtaavat.

1.4. Tutkimuksen rakenne

Johdannon jälkeen tutkimuksen toisessa pääluvussa tarkastellaan kunnan elinkeinopoliittista asemaa tukien ja avustusten näkökulmasta. Kunnan myöntämien tukien ja avustusten elinkeinopoliittista

kytkentää lähdetään selvittämään avaamalla kunnan yleistä toimialaa määrittelemällä sen lainsäädännöllä vahvistettu tehtäväkenttä. Käsittely jatkuu kunnan taloudellisen toiminnan määrittelyllä ja kilpailuneutraliteetin huomioimisella kunnan toiminnassa ja miten se vertautuu yleishyödyllisten yhteisöjen tukemiseen. Luku jatkaa määrittelemään tuen ja avustuksen käsitettä ja aiempaan tutkimukseen perustuvaa myönnettyjen tukien ja avustusten kokoluokkia kunnissa. Tarkastelu jatkuu tukien ja avustusten EU:n valtioneuvoston sääntelyn hahmottamisella ja taloudellisen toiminnan määrittelyllä. Luvun lopussa perehdytään vähämerkityksellisen tuen määritelmään, mikä rajaa suuren osan kuntien myöntämistä tuista ja avustuksista EU:n valtioneuvoston sääntelyn ulkopuolelle.

Tutkimuksen kolmannessa pääluvussa syvennyttään kunnan asemaan arvonlisäverotuksessa. Kunnan arvonlisäverovelvollisuuteen liittyviä erityispiirteitä lähdetään hahmottamaan kunnan harjoittaman liiketoiminnan kautta. Liiketoiminnan käsitteen määrittelyn kautta pystytään luomaan käsitystä, milloin kunta harjoittaa toimintaansa liiketoiminnan muodossa. Luvussa käsitellään myös kunnan viranomaistoimintaa ja sen erityistä rajaamista yhtenä kunnan arvonlisäverotuksen erityispiirteenä sekä tehdään katsaus kuntien erityiseen arvonlisäverotuksen palautusjärjestelmään.

Kolmannessa pääluvussa käsittely jatkuu tukien ja avustusten arvonlisäveromenettelyyn. Tarkastelu keskittyy hahmottamaan Verohallinnon ohjeistuksen ja muun lainsäädännön avulla ne perustilanteet, milloin kunnan myöntämä tuki tai avustus on arvonlisäverollista ja milloin arvonlisäverotonta. Lisäksi luvussa määritellään, millainen on kunnalta tukia ja avustuksia saavan yrityksen tai yleishyödyllisen yhteisön asema arvonlisäveron vähennysoikeutta tulkittaessa.

Neljännessä pääluvussa määritellään tutkimuksen tutkimusmenetelmät ja tutkimusaineisto. Luvussa avataan laajemmin laadullisen arviointitutkimuksen menetelmiä ja miten laadullisen sisällönanalyysin avulla tutkimusaineistoa kategorisoidaan. Luvussa käsitellään tarkemmin, miten tutkimusaineisto on tarkoitus koota hyödyntämällä haastatteluja sekä pohjustetaan tutkimuskysymyksiin vastaaminen löydettyjä pääkäsitteitä hyödyntäen.

Viidennessä pääluvussa tutkimuksessa käsitellään synteesisinä aineistonkeruun tarkoituksessa tehdyistä haastatteluista saatua aineistoa. Laadullisen sisällönanalyysin avulla luvussa kategorisoidaan saatuja vastauksia sekä pyritään analysoimaan niiden yhteyttä toisiinsa, lainsäädäntöön ja Verohallinnon ohjeistukseen luoden käsitystä kunnissa vallitsevista ongelmatilanteista aiheen ympärillä. Tässä pääluvussa vastataan asetettuun päätutkimuskysymykseen sekä kahteen alatutkimuskysymykseen.

Viimeisessä pääluvussa tutkimustuloksia koostetaan yhteen analyysivaiheesta ja tehdään pohdintaa kuntien myöntämien tukien ja avustusten arvonlisäverotuksen ongelmallisuudesta. Pohdinnassa syvennyttään viidennen pääluvun synteessin keskeisiin aiheisiin, keskittyen parannusehdotuksiin ja tulevaisuustarkasteluun. Pohdinnassa koostetaan yhteen tutkimuksen toteuttamista, tuloksia ja niihin liittyviä heikkouksia. Lopuksi listataan mahdollisia jatkotutkimusaiheita, mitä aiheen ympärillä olisi mahdollista toteuttaa.

2. TUET JA AVUSTUKSET KUNNAN ELINKEINOPOLITIIKAN VÄLINEINÄ JA NIIDEN SUHDE VALTIONTUKISÄÄNTELYYN

2.1. Kunnan elinkeinopolitiikka ja yleinen toimiala

Tutkimus käsittelee kuntien myöntämien tukien ja avustusten arvonlisäverotusta, joten on perusteltua taustoittaa niiden elinkeinopoliittista kytkeä kansalliseen ja EU-tason lainsäädäntöön, vaikka arvonlisäverolain ulkopuolinen määrittely ei luo suoraa liitännäistä arvonlisäverolaissa ymmärretylle tuelle tai avustukselle. Kunnat nähdään Suomessa merkittävänä elinkeinoelämän vauhdittajina ja se voi edesauttaa markkinoiden syntymistä ja tervettä toimintaa alueellaan (Huovinen 2010, 8). Kunnan harjoittaman elinkeinopolitiikan määrittäminen on vaikeaa, muun muassa sen vuoksi, että sen merkitys vaihtelee ajassa ja paikassa (Pirkkola 1997, 42; Sieppi 2019, 17). Kunnan harjoittamaa elinkeinopolitiikkaa ja sen suhdetta tukiin ja avustuksiin voidaan kuitenkin lähestyä kunnan tehtäväkentän määrittelyllä.

Kuntalain (410/1995) 1 §:n 2 momentissa kunnan tehtäväksi on säädetty velvoite edistää asukkaidensa hyvinvointia ja alueensa elinvoimaa sekä järjestää asukkailleen palvelut taloudellisesti, sosiaalisesti ja ympäristöllisesti kestäväällä tavalla. Säännös voidaan katsoa olevan kunnan itsenäisen harkintavallan peruslähtökohtia kunnan hoitaessa omaan tehtäväpiiriinsä kuuluvia tehtäviä. Kunnalla on tehtäväpiirissään niin lailla erikseen sille säädettyjä tehtäviä kuin itsehallinnon nojalla itselleen ottamia tehtäviä. Tämä tehtäväjaottelu on säädetty kuntalain (410/1995) 7 §:n 1 momentissa, jonka mukaan kunta hoitaa itsehallinnon nojalla itselleen ottamansa tehtävät ja järjestää sille laissa erikseen säädetty tehtävät. Kuntalain esitöissä on nostettu esille kuntien tehtävien jakautuminen kunnan itsehallinnon nojalla itselleen ottamiin tehtäviin (yleinen toimiala), kunnan lakisääteisiin tehtäviin (erityinen toimiala) sekä kunnan sopimuksen nojalla hoidettavakseen ottamiin toimeksiantotehtäviin. (Mutanen, Muukkonen, Oikarinen & Voutilainen 2018, 44–45; HE 268/2014 vp, 16.)

Kunnan tehtäväkentän määrittelyssä yleisen toimialan keskeiseksi tehtäväksi on kuntalain esitöissä esitetty elinkeinotoiminnan edistämiseen liittyvät tehtävät sekä eri tahoille myönnettyt avustukset, takaukset ja lainat (Mutanen ym. 2018, 45). Oikeuskäytännössä kunnan yleiseen toimialaan on myös katsottu kuuluvan elinkeinotoiminnan harjoittaminen, jos toiminnalla on ollut kiinteä yhteys kunnan lakisääteisiin tehtäviin. Kunnan toimintaan sovellettavan niin sanotun toissijaisuusperiaatteen mukaan kunnan ei kuitenkaan tulisi suorittaa toimintaa, jonka muu taho voisi toteuttaa tehokkaammin. Periaate voidaan tulkita tarkoittavan esimerkiksi kunnan pitäytymistä markkinoilta,

joissa tarjonta on turvattu yksityisten yritysten tai muiden markkinatoimijoiden toimesta. (Järvelin ym. 2023, 24.)

Kunnan yleiseen toimialaan on voitu myös katsoa kuuluvan sellainen taloudellinen toiminta, joka palvelee kunnan asukkaiden hyvinvointia. Kun elinvoimaisen paikallisen elinkeinoelämän on katsottu edistävän kunnan hyvinvointia, on kunnan niin sanottuna elinkeinopoliittisena tehtävänä pidetty yritystoiminnan paikallisista edellytyksistä huolehtimista. Tähän liittyen ennen Suomen EU-jäsenyyttä on jopa yksittäisten yritysten tukeminen voinut kuulua kunnan yleisen toimialan piiriin, jos toimenpide on voitu katsoa tarpeen paikallisen elinkeinopoliitiikan edistämiseksi. Suomen EU-jäsenyyden myötä kuntien elinkeinopoliittista liikkumavaraa on osin rajoitettu EU:n kilpailu- ja sisämarkkinasääntelyllä. Yksittäisen yrityksen tukeminen lähtökohtaisesti EU:n valtiontukisääntelyn perusteella kiellettyä huolimatta siitä, tavoitteleeko kunta toimenpiteellään paikallisen elinkeinopoliitiikan edistämistä. (Järvelin ym. 2023, 25.) Kuntien elinkeinopoliittikkaa koskevissa toimenpiteissä tulisi erottaa yritystoiminnan yleisten edellytysten parantaminen ja välittömän tuen antaminen. Näistä ensin mainittu kuuluu yleensä kunnan yleiseen toimialaan ainoastaan silloin, kun kunta edistää sillä samoja tarkoituksia kuin omassa toiminnassaan. (Järvelin ym. 2023, 25; Harjula & Prättälä 2019, 181.)

Kuntien myöntämissä yritystuissa on huomioitava kuntia koskevat kilpailuneutraliteettisääntelystä muodostetut rajoitteet kilpailulle markkinoille suuntautuvan toiminnan osalta (Järvelin ym. 2023, 25). Kilpailuneutraliteettisääntely voidaan johtaa kuntalain 132 §:sta, joka viittaa kilpailulain 4a lukuun kilpailun tasapuolisuuden turvaaminen julkisen ja yksityisen elinkeinotoiminnan välillä (Harjula & Prättälä 2019, 845). Kunnan tulee huomioida taloudellisessa toiminnassaan kilpailuneutraliteetti eli markkinoilla toimivilla tahoilla tulee olla samat toimintaedellytykset, riippumatta siitä, ovatko ne kuntien omaa toimintaa tai yksityistä toimintaa. Kilpailuneutraliteettiperiaatteesta on johdettu julkiselle sektorille taloudellisen toiminnan yhtiöittämisvelvoite. Kyseinen yhtiöittämisvelvoite on kirjattu kuntalain 126 §:n, minkä mukaan kunnan on toimiessa markkinoilla kilpailutilanteessa yhtiöitettävä kyseinen toiminta. (Järvelin ym. 2023, 25.)

Kuntien toimintoja on viimeisten vuosikymmenten aikana yhtiöitetty laajasti. Tämä on nähtävissä myös kuntalakiä koskevassa hallituksen esityksessä, missä on todettu, että yhteiskunnallisen kehityksen ja EU:n lainsäädännön myötä julkisen ja yksityisen välinen raja on hämärtynyt (Järvelin ym. 2023, 25; HE 268/2014 vp, 62). Kuntalain 126 § mukainen yhtiöittämisvelvollisuus on omalta osaltaan edesauttanut kehitystä kuntien ollessa tänä päivänä kaupallista toimintaa harjoittavien

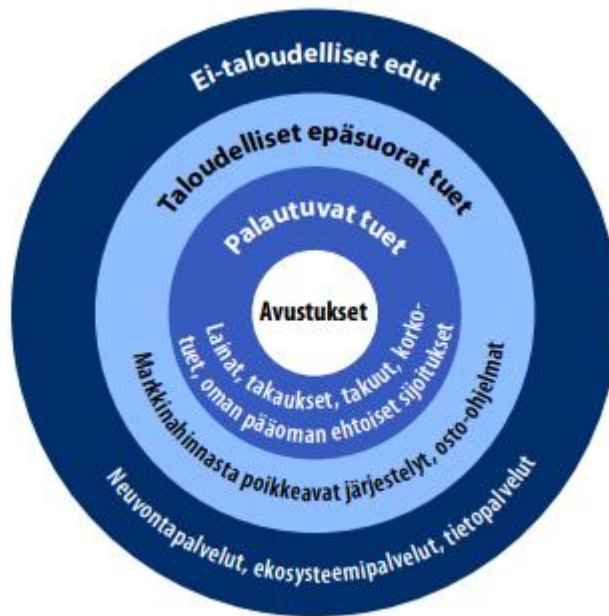
yhtiöiden omistajia. Muutokseen on vaikuttanut myös markkinoiden muutokset, mutta myös kuntien omista tavoitteista hakeutua markkinoilla, riippuen kunnan toimintaympäristöstä (Järvelin ym. 2023, 25). Yritystoiminta tai sen tukeminen kuuluu kunnan tehtäviin vain poikkeustilanteissa ja perustelluista syistä. Liiketoimintariskin ottaminen ei ole kunnan tehtävä. Poikkeuksena ovat yhteiskunnan perusinfrastruktuurin toimivuuteen liittyvät tehtävät, joissa kunnilla on perinteisesti ollut vahva rooli. (Harjula & Prättälä 2019, 181–182.) Kuntalain esitöissä on todettu lähtökohtana, että puhtaasti kaupallisen ja teollisen toiminnan ei edelleenkään katsota kuuluvan kuntien tehtäviin. Rajanveto kunnan tehtävän ja kaupallisen toiminnan välillä hämärtyy esimerkiksi kunnallisten energiayhtiöiden osalta, kun toiminnalla saattaa olla kansallisia, että kansainvälisiä markkinavaikutuksia (Järvelin ym. 2023, 26; HE 268/2014 vp s. 62).

Kuntien harjoittamaa elinkeinopolitiikkaa esimerkiksi yrityksille myönnettävät tuet ja avustukset perustellaan pääsääntöisesti kunnan elinvoimaisuuden parantamisella. Tuettavien yritysten sijoittautuminen kunnan alueella voi esimerkiksi parantaa kuntien taloudellista kantokykyä, kuntalaisille voi avautua uusia työmahdollisuuksia ja luoda kattavampaa palvelutarjontaa kunnan alueelle. Julkisin varoin jaettavin yritystuin käytävä kilpailu yritysten sijoittumisessa ei kuitenkaan kuntalain yleisen toimialasäännöksen valossa ole ongelmatonta, koska yritysten tukeminen on kunnan tehtävä vain poikkeustilanteissa. Näin ollen kunnat eivät voi itse pelkästään markkinapuutteeseen vedoten tukea paikallisia yrityksiä. (Järvelin ym. 2023, 26.) Julkisista varoista yrityksille myönnettävien tukien arvioimisella on vahva EU-lainsäädännöllinen pohja, minkä vuoksi sitä tarkastellaan erikseen tämän luvun kolmannessa alaluvussa.

Huomionarvoisena erotteluna kunnan myöntämiin yritystukiin on se, että kunnat antavat harkinnanvaraisia avustuksia esimerkiksi sosiaali- ja terveysjärjestöjen sekä urheilu- ja harrasteseurojen toimintaan, kulttuurin edistämiseen, yksityisteiden ylläpitoon, vapaapalokuntatoimintaan, asumiseen sekä vesihuoltoon ja muuhun yhdyskuntatekniikkaan. Kunta voi toimialaansa kuuluvana tukea sellaista yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaa, joka kohdistuu kuntalaisiin tai ainakin hyödyttää kuntalaisia. Avustustoiminnalla voidaan edistää paikallista hyvinvointia, luoda yhteenkuuluvuutta ja parantaa yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaedellytyksiä. Tuettavalla yleishyödyllisellä yhteisöllä voi olla myös sellaista suhteellisen pienimuotoista taloudellista toimintaa, joka liittyy sen yleishyödylliseen tarkoitukseen. Kunnassa toimivien yhteisöjen avustaminen voidaan perustaa esimerkiksi kunnan lakisääteiseen tehtävään edistää ja tukea kulttuuritoimintaa sekä luoda edellytyksiä nuorisotoiminnalle, jolloin avustustoiminta edistää kunnan olemassaolon tarkoitusta. (Harjula & Prättälä 2019, 188–189.)

2.2. Kuntien myöntämät tuet

Kunnat myöntävät tukia yrityksille ja yleishyödyllisille yhteisöille useissa eri muodoissa. Vakiintuneen käytännön mukaan yritystuen käsitteellä ei tarkoiteta ainoastaan suoraa tukea eli avustusta, vaan myös kaikkia toimenpiteitä, jotka alentavat yrityksen vastattaviksi kuuluvia kustannuksia ja ovat siten luonteeltaan avustuksen kaltaisia. (Järvelin ym. 2023, 9.) Järvelin ym. (2023) ovat selvityksessään määritelleet kuntien myöntämien yritystukien jaottelua, mitä on havainnollistettu kuviossa 1.



Kuvio 1. Kuntien myöntämien yritystukien jaottelua (Järvelin ym. 2023, 10)

Järvelinin ym. (2023) mukaan kuntien myöntämiä yritystukia voidaan jaotella ei-taloudellisiin etuihin kuten neuvontapalveluihin, taloudellisiin epäsuoriin tukiin kuten markkinahinnasta poikkeaviin järjestelyihin, palautuviin tukiin kuten lainoihin ja takauksiin sekä avustuksiin. Näin ollen Järvelinin ym. (2023) mukaan tukea ovat sellaiset julkisten viranomaisten toimenpiteet, joista yritys saa sellaista etua, jota se ei olisi saanut tavallisissa markkinaolosuhteissa. Tuella tarkoitetaan myös toimia, jotka eri tavoin alentavat yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja ovat siten luonteeltaan avustuksen kaltaisia. (Järvelin ym. 2023, 9.) Selvityksen mukaan yleisimmät tukimuodot yrityksille ovat neuvontapalvelut, työllisyyttä ja työllistymistä edistävät tuet, tapahtuma- ja markkinointiyhteistyö sekä tietopalvelut. Vastaavasti kuntien omistamille yhtiöille myönnettyistä tuista yleisimpiä ovat toimintatuki alueellisille kehitysyhtiöille tai kunnan (osa-) omistamille

yhtiöille/yhteisöille, takaukset ja takuut sekä oman pääoman ehtoiset sijoitukset. Tuki yrityksille toteutuu pääsääntöisesti ei-taloudellisten toimintojen kautta. Järvelinin ym. (2023) selvityksen mukaan kunnat mieltävät, etteivät ne juurikaan myönnä taloudellista tukea yrityksille ja jos myöntävät arvioivat tukien olevan maltillisia. Kuntien myöntämät yksittäiselle yritykselle kohdistuvat tuet ovat yleensä euromäärältään suhteellisen pieniä. Tukimuodosta riippuen selvityksessä (2023) arvioidaan tukien vuosittaisen kokonaisvolyymiluokan olevan kunnassa yleisesti alle 5000 euroa tai alle 10 000 euroa. Myös kuntien myöntämät taloudelliset tuet omistamilleen yhtiöille ja yhteisöille voidaan katsoa suhteellisen pieniksi. Omistamilleen yhtiöille ja yhteisöille myöntämät taloudelliset tuet ovat pääosin kunnissa alle 50 000 euroa vuodessa, pois lukien toimintatuki alueellisille ja paikalliselle kehitysyhtiölle tai muille kunnan (osa)omistamille yhtiöille/yhteisöille. (Järvelin ym. 2023, 71–72.) Vaikka kuntien vuositasolla myönnettävät tuet eivät ole järin suuria yksittäisessä kunnassa, huomioiden kaikki kunnat on tukien osuus huomattava. Tästä esimerkkinä arvion mukaan kuntien työllistämisestä ja työllisyyttä edistävät tuet ovat Suomessa vuosittain 6,6–10,5 miljoonaa euroa. Kuntien myöntämien tukien ja avustusten tarkastelussa keskiöön nousee taloudellisen ja ei-taloudellisen toiminnan rajanveto. Rajanveto keskittyy EU-oikeudelliseen kilpailulainsäädäntöön ja valtiontuen määritelmään, joka asettaa kunnille rahoitustoiminnan oikeudelliset reunaehdot ja milloin valtiontukisääntely tulee arvioitavaksi kunnan päätöksenteossa. (Järvelin ym. 2023, 10.)

2.3. EU:n valtiontukisääntelyn soveltamisala tuissa ja avustuksissa

2.3.1. EU:n valtiontukisääntelyn peruseriaatteen

Kotimainen valtiontukisääntely on vahvasti pohjattu EU:n toiminnasta tehtyyn sopimukseen sekä EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöön. Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 107 artiklan 1 kohdan mukaan valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. EU:n jäsenvaltioiden viranomaisten julkisin varoin suorittamat tuet yritystoiminnalle ovat Euroopan unionin oikeuden mukaan siten lähtökohtaisesti kiellettyjä. (Järvelin ym. 2023, 17.) Tukitoimen määritelmää ei ole määritelty yksiselitteisesti sisämarkkinoiden erilaisten tukitilanteiden moninaisuuden ja muuttuvien tukitarpeiden vuoksi. EU-tuomioistuin onkin perinteisesti tulkinnut tukitoimen käsitettä varsin laajasti ja katsonut, ettei komissio voi antaa tukitoimesta yleistä sitovaa määritelmää. Olennaista on se, että tukitoimen vastaanottaja hyötyy siitä tavalla tai toisella. (Miettinen & Raitio 2021, 1; ks. 2016/C 262/01.)

EU:n valtiontukisääntelyn mukaan tuen tunnusmerkistö koostuu seuraavista kriteereistä, joiden kaikkien tulee täytyä, jotta toimenpiteen voidaan katsoa muodostavan valtiontuen:

1. julkisia varoja, eli valtion varoja, kanavoidaan yrityksiin/taloudelliseen toimintaan;
2. toimenpide on valikoiva, eli se kohdistuu vain tiettyihin yrityksiin;
3. toimenpide vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua; ja
4. toimenpide vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan

Kun jokaisen valtiontukisääntelyn mukaisen tuen tunnusmerkistön kriteerin on täytyttävä, täytyy jokaista kriteeriä tarkastella omana kokonaisuutenaan. (Järvelin ym. 2023, 17; Miettinen & Raitio 2021, 6; ks. 2016/C 262/01.)

Ensimmäisenä kriteerinä tuen on oltava julkisia varoja, eli valtion varoja, joita kanavoidaan yrityksiin tai taloudelliseen toimintaan. Valtio ja sen varat määritellään laajasti eli ne käsittävät koko julkisen sektorin kuten paikallis- ja alueviranomaisten, esimerkiksi kuntien myöntämät tuet. Tuki käsittää myös julkisten yritysten myöntämät tuet, koska valtio tai muu julkisyhteisö pystyy valvomaan niiden varojen käyttöä. (Järvelin ym. 2023, 17.) Sen sijaan sellaiset tukitoimet, joista ei aiheudu kuluja, eivät kuulu EU:n valtiontukisääntelyn piiriin. Lisäksi EU:n rahastosta tai muutoin EU:lta saatu rahoitus ei ole kiellettyä valtiontukea, vaan pikemminkin kyse on tällöin EU:n aluepolitiikan alalla säädetystä rahoituksesta. (Miettinen & Raitio 2021, 7; ks. 2016/C 262/01.)

Valtiontukimääritelmän täyttymisen lähtökohtana on, että toimenpiteestä on koiduttava vastaanottavalle yritykselle taloudellista hyötyä, jota yritys ei saisi tavanomaisessa liiketoiminnassaan. Toimenpiteellä tulee olla myös budjettivaikutus ollakseen valtiontuki, eli toimenpiteen vuoksi julkinen sektori joko menettää tuloja tai toimenpide kasvattaa menoja. Näin ollen esimerkiksi laina, takaus ja pääomarahoitus voivat täyttää tukitoimenpiteen määritelmän järjestelyn ehdot huomioiden. (Järvelin ym. 2023, 18; ks. 2016/C 262/01.)

Toisena valtiontuen kriteerinä toimenpiteen tulee olla valikoiva, eli se kohdistuu vain tiettyihin yrityksiin. Valikoivuuskriteerillä eli tuen selektiivisyydellä tarkoitetaan, että tuki ohjataan tuen myöntäjän toimesta tietyille vastaanottajalle esimerkiksi yritykselle tai toimialalle. (Järvelin ym. 2023, 18.) Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tukitoimen selektiivisyys koskeva edellytys täyttyy,

mikäli tukitoimi suosii jotain yritystä tai tuotannonalaa verrattuna muihin. Tuensaajan mahdollisen suosimisen kannalta olennaista on selvittää, onko tukea saavan yrityksen asema vahvistunut taloudellisesti muihin kilpaileviin yrityksiin nähden eli onko jokin yritys saanut sellaista etua, jota se ei normaaleissa markkinaolosuhteissa voinut saada. (Miettinen & Raitio 2021, 15.) Tukien on oltava siis kaikille saman alan yritysten saatavilla, jotta ne eivät ole kiellettyjä. Näin ollen avoimella kilpailutuksella valittu taloudellisen edun vastaanottaja ei täytä valtiontuen kriteerejä, kun valinta perustuu yrityksen kilpailukykyyn eikä tuen myöntäjän harkintaan. Myös kaikille avoimet julkisrahoitteiset palvelut kuten neuvontapalvelut jäävät selektiivisyyskriteerin ulkopuolelle, koska palvelut ovat yleensä kaikille yrityksille suunnattuja. (Järvelin ym. 2023, 18; ks. 2016/C 262/01.)

Kolmas ja neljäs valtiontuen kriteerit ovat, jos toimenpide vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua sekä toimenpide vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Euroopan unionin tuomioistuinten oikeuskäytännössä kilpailu- ja kauppavaikutuskriteerien täyttymiskynnys on ollut matala ja vähämerkityksellisten tukien katsotaan pääsääntöisesti voivan haitata sisämarkkinoilla käytävää kauppaa ja näihin markkinoihin kohdistuvaa kilpailupainetta. Miettisen & Raition (2021) mukaan on vaikea kuvitella joitakin yrityksiä tai jotakin tuotannonalaa suosivaa tukitointa, joka ei samalla vaikuttaisi kilpailuolosuhteisiin sisämarkkinoilla. Näin ollen tuen kilpailuvaikutusta koskevan tunnusmerkin täytyminen ei usein edellytä kovinkaan merkittävää näyttöä tuen vaikutuksista kilpailuolosuhteisiin. (Miettinen & Raitio 2021, 21.)

EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä yritykseksi on katsottu kaikki taloudellista toimintaa harjoittavat yksiköt niiden oikeudellisesta muodosta riippumatta. Näin ollen valtiontukisääntelyä sovelletaan myös tilanteisiin, joissa julkisen sektorin toimijat kuten kunnat vastaanottavat julkista rahoitusta, jos nämä harjoittavat taloudellista toimintaa. Toisaalta muuhun kuin taloudelliseen toimintaan ohjautuvassa julkisessa tukitoimenpiteessä ei ole kyse kilpailu- ja valtiontukisääntelyn mukaisesta tukitoimenpiteestä. Kuntien myöntämien tukien ja avustusten osalta kysymys on lähtökohtaisesti siitä, kohdistuuko tuki taloudelliseen toimintaan ja sovelletaanko siten EU:n kilpailu- ja valtiontukisääntelyä kyseiseen menettelyyn. (Järvelin ym. 2023, 18–19.) Tutkimus käsittelee kunnan myöntämien tukien ja avustusten arvonlisäverotusta, joten on huomionarvoista ymmärtää, että EU:n taloudellisen toiminnan käsite ei ole sama kuin arvonlisäverotuksessa ymmärretty liiketoiminnan käsite. Näin ollen on tärkeää määritellä molemmat käsitteet omana kokonaisuutena, luoden ymmärrystä, millaisia tulkintoja kunnissa voidaan tehdä tukien ja avustusten arvonlisäveromenettelyssä, vaikka valtiontukilainsäädännöllä ei ole suoranaista vaikutusta

arvonlisäverotukseen. Taloudellisen toiminnan määritelmää käsitellään seuraavassa alaluvun alaluvussa ja arvonlisäverotuksessa vallitsevaa liiketoiminnan määritelmää kolmannessa pääluvussa.

2.3.2. EU:n taloudellisen toiminnan määritelmä

EU:n kilpailulainsäädännön keskeisenä tehtävänä voidaan pitää kilpailun toimivuuden varmistamista EU:n sisämarkkinoilla, jolloin EU:n kilpailulainsäädäntöä eli valtioneuvoston päätöksiä sovelletaan ainoastaan toimintaan, joka täyttää taloudellisen toiminnan tunnusmerkistön (Järvelin ym. 2023, 22). Yksi EU:n valtioneuvoston kriteeristöön vaatimuksena oli, että tukitoiminnon varat saadaan julkisista varoista ja ne kohdistuvat yrityksiin tai taloudelliseen toimintaan. Julkisten varojen kohdistumista tukitoimintaan yrityksiin käsiteltiin laajemmin edellisen alaluvun alaluvussa, mutta taloudellista toimintaa voi olla muukin kuin yrityksen harjoittama toiminta.

Valtion tehtäviin julkisvallan käyttäjänä kuuluu muun muassa julkisten palveluiden järjestäminen, joka voi tapahtua ns. julkisen yrityksen muodossa tai julkisena hankintana ostamalla kyseinen palvelu yksityiseltä palveluntarjoajalta. Tällaisessa tilanteessa syntyy usein tulkintaongelma sen suhteen, milloin valtio tai esimerkiksi kunta toimii julkisvallan käyttäjänä ja milloin se rinnastuu mihin tahansa taloudellista toimintaa harjoittavaan markkinatoimijaan. (Miettinen & Raitio 2021, 49–50.) Kilpailulain (948/2011) 4 §:n sisältämän määritelmän mukaan elinkeinonharjoittajalla tarkoitetaan luonnollista henkilöä sekä yhtä tai useampaa yksityistä tai julkista oikeushenkilöä, joka harjoittaa taloudellista toimintaa. Taloudellinen toiminta voidaan siis jossain määrin rinnastaa markkina-, liike- tai yritystoiminnaksi, mutta termi on laajempi EU:n oikeuskäytännössä ja kattaa myös potentiaalisen toimimisen markkinoilla. Kilpailulain esitöissä (HE 40/2013 vp, 8) on todettu, että taloudellisen toiminnan käsitettä ei määritellä unionin lainsäädännössä, vaan käsitteen sisältö on kehittynyt oikeuskäytännössä. Unionin oikeuskäytännön mukaan taloudellisesta toiminnasta on kyse, jos hyödykkeitä tarjotaan markkinoilla. (Järvelin ym. 2023, 22; HE 40/2013 vp, 8.)

EU:n tuomioistuimen ratkaisukäytännössä on kiinnitetty huomiota siihen, että harjoittavatko muutkin toimijat kuin yritykset vastaavaa toimintaa tai voisivatko ne sitä harjoittaa. Jos nämä kriteeriä täyttyvät yhtäaikaisesti, voi olla kyseessä taloudellinen toiminta, vaikka toiminnan harjoittaja olisi voittoa tavoittelematon. EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä taloudellisen toiminnan kriteerin on voitu katsoa täyttyvän myös, jos julkisen sektorin toimija tarjoaa hyödykkeitä markkinoilla, joita yksityiset yritykset olisivat voineet yhtä hyvin tarjota. (Järvelin ym. 2023, 22.) Näin ollen taloudellinen toiminta kattaa tavaroiden ja palveluiden tarjoamisen markkinoilla missä tahansa

organisaatio- ja rahoitusmuodossa (Miettinen & Raitio 2021, 51). Lähtökohtana voidaan pitää, että kyse ei ole taloudellisesta toiminnasta, kun kyse on julkisen vallan käyttämisestä tai kun julkisyhteisöt toimivat viranomaisen omaisuudessa. Vaikka oikeushenkilöllä on toimintonsa harjoittamisen yhteydessä julkiselle vallalle kuuluvia ominaisuuksia, ei estä luokittelemasta sitä yritykseksi taloudellisten toimintojen osalta. Näin ollen sama oikeushenkilö voi siten harjoittaa sekä taloudellista että muuta kuin taloudellista tehtävää. (Järvelin ym. 2023, 22.) Kuntien myöntämien tukien ja avustusten näkökulmasta tulee siis arvioida tuettavan organisaation toiminnan luonnetta, jotta pystytään perustelevaan, kuuluuko tukitoiminto tämän EU:n valtioneuvostokriteerin osalta valtioneuvostokäytäntöjen soveltamisen alaiseksi.

2.3.3. Vähämerkityksellinen tuki

Tässä alaluvussa on käsitelty laajasti kuntien myöntämien tukien ja avustusten määrittelyä niin kansallisesta että EU-lainsäädännöllisestä näkökulmasta. Lisäksi käsittely kohdistui, millaisiin toimintoihin kuntien tulee kiinnittää huomiota, jotta myönnetty tukitoiminto läpäisee EU:n valtioneuvostolainsäädännön kriteeristön. Kuten tämän pääluvun toisessa alaluvussa mainittiin Järvelinin ym. (2023) selvityksen mukaisesti kuntien myöntämät tuet ja avustukset ovat suhteellisen pieniä yksittäisille yrityksille. Näin ollen kuntien myöntämien tukien ja avustusten keskeisenä EU:n valtioneuvostokäytännön ulkopuolelle sulkevana säännöksenä on de minimis -asetus. Asetuksen tavoitteena on poiketa valtioneuvostokäytännön lähtökohtana olevasta kieltoperiaatteesta sellaisten vähämerkityksellisten tukien osalta, joilla ei voida perustellusti katsoa olevan sisämarkkinoiden kilpailun kannalta haitallisia vaikutuksia. (Järvelin ym. 2023, 29)

De minimis -asetuksen mukaan yhdelle yritykselle myönnetty tuki, joka ei ylitä yhteensä 200 000 euroa viimeisen kolmen vuoden aikana, ei muodosta EU:n valtioneuvostolainsäädännön mukaista kiellettyä valtiontukea. Tuki on yrityskohtainen ja laskettaessa tuen määrää, tulee ottaa huomioon kaikkien kansallisten viranomaisten myöntämät de minimis -tuot yritykselle. Yhden yrityksen määritelmää ja de minimis -tukien eri muotojen laskentatapoja on käsitelty laajemmin de minimis -asetuksen 2 artiklassa. (Järvelin ym. 2023, 29–30; ks. Euroopan komission asetus 1407/2013.) De minimis -tukeen ei liity ennakoilmoitusvelvollisuutta, mikä mahdollistaa joustavamman menettelytavan tukea myöntäville tahoille. Jos kunta aikoo myöntää yritykselle de minimis -tukea, sen on ilmoitettava yritykselle kirjallisesti aiotusta tuen määrästä ja siitä, että tuki on luonteeltaan vähämerkityksistä sekä nimenomaisesti viitattava de minimis -asetukseen. (Järvelin ym. 2023, 31.)

Voidaan siis arvioida, että suuri osa kuntien myöntämistä tuista tai avustuksista ei täytä EU:n valtiontukilainsäädännön kriteeristöä ja jos täyttää, tuki tai avustus ei tule valtiontukilainsäädännön sovellettavaksi de minimis -asetuksen myötä. Arviota tukee Järvelinin ym. (2023) tekemän selvityksen kysely, missä tiedusteltiin mihin EU:n valtiontukisääntelyyn perustuen kunnan myöntämät yritystuet on myönnetty ja onko niistä mainintaa päätöstiedoissa. Yleisin kyselyvastaajien nimeämä tukimuoto on de minimis -rahoitus ja toisaalta useassa kyselyvastauksessa käy ilmi, että kuntien myöntämät tuet eivät kuulu de minimis -tuen piiriin tai myönnetyt de minimis -tuot ovat pienimuotoisia. (Järvelin ym. 2023, 53.)

Kuntien myöntämien tukien ja avustusten ympärillä on paljon niin kotimaista kuin EU-tason lainsäädäntöä. Tässä pääluvussa on pyritty tuomaan esille, millaisessa toimintaympäristössä kunnat toimivat tukien ja avustusten osalta. Tarkastelussa on pyritty luomaan kokonaiskuva tukien ja avustusten tavoitteista, määrittelystä sekä lainsäädännöllisistä rajoitteista. Kokonaiskuvan luominen on tärkeää, kun tarkoituksena on kartoittaa tukien ja avustusten arvonlisämenettelyä sekä sitä millaisia ongelmia kunnat näiden tulkinnoissa ja ilmoittamisessa kohtaavat. Vaikka kuntien myöntämien tukien ja avustusten arvonlisämenettelyn lainsäädäntö ja oikeuskäytäntö eivät suoranaisesti ole yhteydessä esimerkiksi EU:n valtiontukilainsäädäntöön, on kuitenkin huomionarvoista, että nämä määrittelyt elävät samassa kunnan toimintaympäristössä. Ajallisesti voidaan ajatella kunnan pohtivan ensin tuen tai avustuksen määrittelyä ja rajoittuneisuutta EU:n valtiontukilainsäädännön pohjalta ja myöhemmin saman tuen tai avustuksen arvonlisäverotuksellista määrittelyä ja ilmoittamista. Tästä näkökulmasta ajateltuna on ollut perusteltua pohjustaa tuen ja avustuksen määrittelyä ja lainsäädännön kehikkoa ennen siirtymistä kunnan asemaan arvonlisäverotuksessa ja edelleen kuntien myöntämien tukien ja avustusten arvonlisäveromenettelyyn.

3. KUNNAN ASEMA ARVONLISÄVEROTUKSESSA

3.1. Kunnan harjoittama liiketoiminta

Arvonlisäverolain soveltamisalaa koskevan 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarain ja palvelun myynnistä (Verohallinto 2022). Kunta on arvonlisäverolain 6 §:n 1 momentin mukaan suoritettava veroa tavaroiden ja palveluiden myynnistä, jos toiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Arvonlisäverolain verovelvollisuus Suomessa tapahtuvasta tavarain ja palvelun myynnistä liiketoiminnan muodossa perustuu arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) 2 artiklan 1 kohtaan, minkä mukaan arvonlisäveroa on suoritettava liiketoimien muodossa tapahtuvasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta. Kunnat ovat julkisyhteisöjä, joiden arvonlisäverotus poikkeaa osin muiden verovelvollisten arvonlisäverotuksesta, vaikka kuntia kohdellaan liiketoiminnan muodossa harjoitetun toiminnan osalta yhtäläisesti muiden liiketoimintaa harjoittavien verovelvollisten kanssa (Verohallinto 2023).

3.1.1. Liiketoiminnan käsite arvonlisäverotuksessa

Kunnat tuottavat palveluita kuntalaisille ja toimivat osin liiketoiminnan muodossa kilpailuilla markkinoilla, joten on olennaista määritellä liiketoiminnan käsite kunnan verovelvollisuuden näkökulmasta. Tavarain tai palvelun myynnin tulee tapahtua liiketoiminnan muodossa aiheuttaakseen verovelvollisuuden. Arvonlisäverolaissa tai muussa verolainsäädännössä ei ole määritelty, milloin myynti tapahtuu liiketoiminnan muodossa eli liiketoiminnan käsitettä ei ole tarkoin määritelty. Liiketoiminnalle on pystytty oikeuskäytännössä ja -kirjallisuudessa löytämään tunnusmerkkejä, jotka mainitaan myös arvonlisäverolakia koskevassa hallituksen esityksessä (HE 88/1993). (Hyttinen ym. 2018, 37.) Liiketoimintana pidetään ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski. Liiketoiminnan käsitettä tulkitaan laajasti myös neutraalin verojärjestelmän toteuttamiseksi kilpailutilanteissa. Jos myytävät tavara tai palvelut kilpailevat muiden vastaavien yleisesti myynnissä olevien hyödykkeiden kanssa, myynnin katsottaisiin hallituksen esityksessä (HE 88/1993) tapahtuvan liiketoiminnan muodossa. (Rother 2003, 279; Hyttinen ym. 2018, 37; ks. HE 88/1993.)

Liiketoiminnan käsitettä määriteltäessä on syytä antaa painoarvoa oikeuskäytännön kautta vakiintuneelle tulkinnalle ansiotarkoituksessa tapahtuvalle liiketoiminnalle. Hallituksen esityksen (HE 88/1993 vp) mukaan ansiotarkoituksella tarkoitetaan voiton tavoittelun lisäksi muunlaisen

taloudellisen hyödyn tavoittelua riippumatta siitä, mihin tarkoitukseen toiminnasta saatava voitto käytetään tai kenelle toiminnasta syntyvä hyöty koituu (Määttä 2015, 75). Kunnan harjoittaman myynnin ansiotarkoitusta on käsitelty useasti korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuisa esimerkiksi julkisyhteisöjen kuten sairaanhoitopiirin tai itsenäisen julkisoikeudellisen laitoksen kuten yliopiston myötä. Korkein hallinto-oikeus katsoi vuosikirjaratkaisussaan (KHO: 2017:86), että yliopiston harjoittaman alle omakustannushinnan tapahtuvan liikuntapalvelujen luovuttamisen opiskelijoille olevan arvonlisäverollista liiketoimintaa. Ratkaisussa katsottiin toiminnan kohdistuvan laajaan henkilökuntaan ja myydyt palvelut kilpailivat muiden vastaavien markkinoilta yleisesti saataville olleiden palveluiden kanssa. Asiassa ei ollut merkitystä sillä, että toiminnasta kertyneet kustannukset katettiin pääsääntöisesti valtion tuella ja että valtio mahdollisesti edellytti korkeakoululiikunnan järjestämistä. (Hyttinen ym. 2019, 37; ks. Rother 2003, 279.) Ansiotarkoituksessa tapahtuvaa myyntiä on käsitelty myös korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä (KHO 31.12.1996 T 4151), missä sairaanhoitopiirin kuntayhtymä harjoitti sairaalassa kanttiinitoimintaa omakustannusperiaatteella. Asiakaskuntana kanttiinilla oli sairaalan potilaat ja heidän vieraansa. Kanttiinimyynnin ei katsottu olevan arvonlisäverolain 34 §:n 2 momentin mukaista hoidon yhteydessä hoitoon tavanomaisesti liittyvien tavaroiden tai palveluiden luovuttamista ja myynti suuntautui rajoittamattomaan asiakaspiiriin ja tapahtui muutenkin arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentissa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa, siitä oli suoritettava arvonlisävero. (Verohallinto 2019.)

Kuntien harjoittamasta liiketoiminnasta on muodostunut kattavasti oikeuskäytäntöä, joiden avulla on pystytty tekemään rajanvetoa, milloin kunnan harjoittama liiketoiminta voidaan katsoa tapahtuvan ansiotarkoituksessa. Kunnan harjoittaman myynnin voidaan katsoa olevan ansiotarkoituksessa tapahtuvaa toimintaa silloinkin, kun myynti tapahtuu omakustannushintaan eli tavarat ja palvelut myydään niiden tuotantokustannuksia vastaavalla hinnalla. (Määttä 2015, 75–80.) Havainnollistavana oikeustapauksena voidaan nähdä Uudenmaan lääninoikeuden ratkaisu (ULO 30.11.1995 T 1129/4), missä kunnan omistaman jääurheilukeskuksen kuluista katettiin käyttömaksuilla noin 7,5 prosenttia ja uimahalli/urheilutalon kuluista katettiin käyttökorkausmaksuilla noin kolmannes. Käyttökorkausten kattaessa vain osan kuluista, katsottiin kunnan silti toimivan liiketoiminnan muodossa. (Suorto & Tarkiainen 2009, 171.) Kuitenkin hallituksen esityksen (HE 88/1993 vp) mukaan selvästi alle omakustannushintaan tapahtuva myynti on sitä vastoin verotonta. Poikkeuksena kunnan harjoittamaan myyntiin ansiotarkoituksessa omakustannushintaan on se, jos kyseessä on viranomaistoiminta, mitä käsitellään tarkemmin seuraavassa alaluvussa (Verohallinto 2019). Jos siis myytävä hyödyke tai palvelu on sellainen, jota vastaavia myyvät myös verovelvolliset yritykset, kunnan myyntihinta katsotaan verolliseksi, vaikka

myyntihinta ei kattaisikaan kustannuksia. (Suorto & Tarkiainen 2009, 23) Oikeuskäytäntö on heijastanut arvonlisäverotuksessa vahvasti vallitsevaa neutraaliuseriaatetta, minkä vuoksi kuntien toiminta kilpailuilla markkinoilla on herkästi katsottu ansiotulotarkoituksessa tapahtuneeksi myynniksi ja näin ollen arvonlisäverolain alaiseksi.

3.1.2. Liiketoiminnan erityistilanteita kunnan arvonlisäverotuksessa

Kunnan arvonlisäverotuksen erityisaseman myötä on tilanteita, missä kunta on verovelvollinen, vaikka toiminta ei tapahtuisi liiketoiminnan muodossa. Tässä voidaan viitata arvonlisäverolain 6.2 §:n, jonka mukaan kunta on verovelvollinen lain 33 §:ssä tarkoitetusta rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön myös silloin, kun kiinteistön luovutus ei tapahdu liiketoiminnan muodossa (Määttä 2015, 175). Toisena erityistilanteena voidaan nähdä arvonlisäverolain 6.3 §:n mukaan kunta on verovelvollinen 130 §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaan käyttöön käyttöomaisuudeksi hankitun tavaran myynnistä myös silloin, kun myynti ei tapahdu liiketoiminnan muodossa. Merkitystä ei ole, onko myynti tapahtunut liiketoiminnan muodossa. Kuntiin sovellettavan palautusjärjestelmän piiriin hankitun käyttöomaisuuden myynnistä on suoritettava veroa riippumatta siitä, miten se on hinnoiteltu (Määttä 2015, 175; Verohallinto 2023). Oikeuskäytännössä tämä on konkretisoitunut korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisulla (KHO 2014:67), missä kunnan oli arvonlisäverolain 6 §:n 3 momentin nojalla suoritettava veroa sairaalan kaluston myynnistä. Kolmantena erityistilanteena voidaan nähdä arvonlisäverolain 6 §:n 4 momentti, minkä mukaan kunta on verovelvollinen harjoittamastaan tai järjestämästään henkilökuljetustoiminnasta myös silloin, kun toiminta ei tapahdu liiketoiminnan muodossa (Määttä 2015, 175–176; Juanto ym. 2018, 40). Edellä mainitut arvonlisäverolain momentit ovat erikseen säädettyjä poikkeuksia yleisestä verovelvollisuudesta, minkä mukaan kaikki tavarat ja palvelut ovat verollisia, ellei laissa nimenomaan toisin säädetä. Näin ollen kyseisiä arvonlisäverolain momentteja tulee tulkita suppeasti (Määttä 2015, 175).

3.1.3. Arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävät tavarat ja palvelut kunnissa

Kunnat myyvät laajalti liiketoiminnan muodossa palveluita, mitkä ovat erikseen säädetty verottomiksi kaikilta verovelvollisilta lain sisältämien kriteerien täytyttyä. Tällaisia palveluita ovat arvonlisäverolain 34 §:n mukaiset terveyden- ja sairaanhoidon palvelut, arvonlisäverolain 37 §:n mukaiset sosiaalihuollon palvelut sekä arvonlisäverolain 39 §:n mukaiset koulutuspalvelut (Suorto & Tarkiainen 2009, 24). Arvonlisäverolaissa on säädetty verottomiksi muitakin tavaroita ja palveluita,

mutta nämä ovat keskeisiä ajatellen kunnan palveluntuotantoa. Lisäksi on tiedossa muita palveluita, mitkä on lueteltu hallituksen esityksessä (HE 88/1993 vp), jotka jäävät pääsääntöisesti verotuksen ulkopuolelle luonteensa vuoksi. Tällaisia palveluita ovat kuntien tarjoamat kulttuuri- ja viihdepalvelut, esimerkiksi teatteriesitykset ja konsertit jäävät pääsääntöisesti verotuksen ulkopuolelle, koska tällaista toimintaa ei yleensä harjoiteta liiketoiminnan muodossa. Edellä mainittujen tilaisuuksien pääsymaksut eivät yleensä kata kustannuksia, vaan osa kustannuksista rahoitetaan julkisin varoin. Verotonta toimintaan ovat samalla perusteella kunnan harjoittama kirjasto-, arkisto- ja museotoiminta. Näiden toimintojen verottomuutta puoltaa myös se seikka, että yleishyödyllisten yhteisöjen tarjoamat vastaavat palvelut olisivat verottomia arvonlisäverolain 4 §:n mukaisesti. (Suorto & Tarkiainen 2009, 116; HE 88/1993 vp, 45.)

3.1.4. Kunnan arvonlisäverovelvollisuuden erityistilanteita

Arvonlisäverolain 20 §:n mukaan myyntinä pidetään myös tavarain tai palvelun ottamista käyttöön. Näin ollen myös kunnat ovat arvonlisäverolain yleisten säännösten mukaan verovelvollisia tavarain ja palvelun omasta käytöstä siinä tapauksessa, kun kunta harjoittaa verollista liiketoimintaa ja ottaa harjoittamansa verollisen liiketoiminnan yhteydessä käyttämänsä tavarain tai palvelun omaan käyttöönsä arvonlisäverolain 21 ja 22 §:ssä säädetyin tavoin. (Suorto & Tarkiainen 2009, 25; Verohallinto 2023.) Kunnan on suoritettava oman käytön veroa verollisen liiketoimintansa yhteydessä tuotetun tavarain tai palvelun ottamisesta henkilökunnan yksityiskäyttöön. Näin käy, jos kunta esimerkiksi tarjoaa muutoin maksullisia liikuntapalveluitaan kuten uimahallipalveluja henkilökunnalleen maksuttomasti vapaa-ajalla käytettäväksi. Kuntien arvonlisäverotuksen omassa käytössä on tilanteita, milloin oman käytön veroa ei tarvitse suorittaa. Tällaisia tilanteita on esimerkiksi kunnan toimialan sisäisistä hyödykkeiden siirrosta eli kunta ei suorita oman käytön veroa, kun tavara siirtyy esimerkiksi palautukseen oikeuttavasta käytöstä toiseen palautukseen oikeuttavaan käyttöön. Kunnalla ei ole myöskään velvollisuutta suorittaa oman käytön veroa, kun se siirtää verollista toimintaansa varten hankitun käyttöomaisuuden verottomaan toimintaan tai viranomaistoimintaan. (Suorto & Tarkiainen 2009, 25.)

Kunnat sekä kuntayhtymät ovat erillisiä verovelvollisia, joihin sovelletaan arvonlisäverolainsäädäntöä laajasti. Näin ollen myynti toiselle kunnalle tai kuntayhtymälle on arvonlisäverolain yleisten sääntöjen mukaisesti verollista toimintaa. Lähtökohtaisesti ei ole merkitystä, onko kunta sen kuntayhtymän jäsen, jolle tavara tai palvelu myydään. (Juanto ym. 2018, 41.) Korkein hallinto-oikeus antoi merkittävän vuosikirjapäätöksen (KHO 23.4.2009 T 966) kuntien

yhteistoimintasopimuksin järjestämien palvelujen arvonlisäverokohtelusta. Tapauksessa kunnat olivat sopineet laajasta yhteistyöstä, missä kunnat hoitavat toistensa puolesta palvelutuotannon, viranomaistehtävät ja osin myös yhteistyösopimukseen liittyvän päätöksenteon. Yhteistoimintasopimus kattoi muun muassa kaikki kuntien lakisäätteiset tehtävät sosiaali- ja terveystoimessa, koulutoimessa sekä pääosin useilla muilla aloilla, kuten teknisessä ja ympäristötoimessa. Ennen yhteistoimintasopimusta kunnat olivat tuottaneet palvelut itse, jolloin ne eivät olleet suorittaneet niistä arvonlisäveroa. Järjestelyllä ainoastaan jaettiin samat tehtävät toisiin kuntien yhteistyön mahdollistamiseksi, vaikka kustannuksia jouduttiin veloittamaan sellaisistakin yhteistoiminnan kannalta välittömästi tarpeellisista palveluista, jotka voivat lähtökohtaisesti kilpailla yksityisten palveluntarjoajien kanssa. Korkein hallinto-oikeus katsoi päätöksessään, etteivät kunnat harjoittaneet kyseistä toimintaa liiketoiminnan muodossa eikä niiden ollut suoritettava arvonlisäveroa yhteistoimintasopimuksessa tarkoitettujen sellaistenkaan vastikkeellisten palvelujen osalta, joita yksityiset palveluntuottajat harjoittavat yhtenevillä taloudellisilla ja oikeudellisilla edellytyksillä. Kyseisen päätöksen perusteella vaikuttaisi siltä, että kuntien harjoittama yhteistyötoiminta on mahdollista ainakin yksittäisissä tapauksissa tulkita muuksi kuin liiketoiminnaksi erityisesti, jos kysymys on kunnille annettujen tehtävien toteuttamista koskevasta yhteistyöstä. (Kallio ym. 2019, 84; Verohallinto 2023.) Kunnan sisällä tapahtuvasta myynnistä liikelaitokselta toiselle liikelaitokselle ei tarvitse suorittaa veroa, kun se katsotaan kunnan sisäiseksi toimitukseksi (Juanto ym. 2018, 41).

Kuntia kohdellaan lähtökohtaisesti liiketoiminnastaan samalla tavalla kuin muita arvonlisäverovelvollisia. Kuntien liiketoiminnan määrittelyyn liittyy kuntien erityisaseman vuoksi lakiin kirjattuja erityistilanteita sekä oikeuskäytännöllä esiin tuotua tulkintakäytäntöä. Kuntien harjoittamaa liiketoimintaa ja sen ansiotarkoitusta tulee arvioida tapauskohtaisesti, mutta lainsäädäntö ja oikeuskäytäntö on asettanut arvioinnille sovellettavat reunaehdot. Kuntien palvelutuotannon sekä kansalaisten tarpeiden muuttuessa esimerkiksi teknologisten innovaatioiden myötä rikkoessa perinteisiä palvelutuotannon malleja, näitä reunaehtoja ja liiketoiminnan käsitettä tullaan haastamaan jatkossakin. Neutraalisuusperiaatteen mukaisesti kuntien ei tulisi saada etuasemaa muihin verovelvollisiin nähden niin kilpailussa kuin verokäsittelyssä, kun huomioidaan tavaran tai palvelun vastaanottaja. Myynnin tapahtuessa liiketoiminnan muodossa kunnan ulkopuolelle puhutaan lähtökohtaisesti aina verollisesta myynnistä. Tästä erityisenä poikkeuksena on kunnan harjoittama viranomaistoiminta, mitä käsitellään seuraavassa alaluvussa.

3.2. Kunnan viranomaistoiminta

3.2.1. Viranomaistoiminnan lähtökohtia

Lähtökohtaisesti kunnan on suoritettava arvonlisäveroa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palveluiden myynnistä vastaanottajan ollessa ulkopuolinen. Vastaanottajan asemalle ei tule antaa painoarvoa myynnin verollisuutta ajatellen oli kyseessä esimerkiksi yksityishenkilö, yritys tai toinen kunta. Näille kaikille tapahtuva myynti on verollista, jos verollisuuden yleiset edellytykset muutoin täyttyvät. (Suorto & Tarkiainen 2009, 25.) Edellisessä alaluvussa käytiin läpi kunnan harjoittaman liiketoiminnan verollisuuteen liittyviä rajanvetoja sekä erityistilanteita. Kuitenkin suurin osa kuntien harjoittamasta toiminnasta jää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle, koska toiminta ei ole liiketoimintaa tai koska toiminta on vapautettu arvonlisäverotuksesta. Arvonlisäverotuksesta vapautettuja liiketoimia sekä kuntien liiketoiminnan määrittelyä käytiin läpi edellisessä alaluvussa, mutta keskeisenä rajanvetona kunnan tavaroiden ja palveluiden myynnin arvonlisäverotuksena on viranomaistoiminta, jota käsitellään tässä alaluvussa. Liiketoiminnan muodossa tapahtuvana toimintana ei pidetä viranomaistoimintaa. Siten kunnan ei ole suoritettava veroa viranomaistoimintana tapahtuvasta tavaroiden ja palveluiden luovuttamisessa. (Suorto & Tarkiainen 2009, 24.)

3.2.2. Viranomaistoiminnan käsite arvonlisäverotuksessa

Arvonlisäverolaissa ei ole mainintaa viranomaistoiminnasta, vaan verottomuus perustuu siihen, ettei viranomaistoimintaa pidetä liiketoimintana (Verohallinto 2023). Kotimaisen lainsäädännön sijaan arvonlisädirektiivissä (2006/112EY) on viranomaistoimintaa koskeva säännös. Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan mukaan kuntia ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivat maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen. Direktiivin 13 artiklan 2 kohdassa on säädetty lisäksi, että kyseisiä toimijoita on kuitenkin pidettävä verovelvollisina viranomaistoiminnasta, jos toiminnan jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi kilpailun vääristymiseen. (Verohallinto 2023.) Euroopan unionin tuomioistuin on tulkinnut esimerkiksi tuomioissaan C-446/98 Fazenda Pública ja C-288/07 Isle of Wight Council kysymyksessään olevaa säännöstä siten, että viranomaistoimintaa voi harjoittaa vain julkisyhteisö sitä erityisesti koskevan oikeudellisen järjestelmän piirissä. Näin ollen viranomaistoiminta ei voi sisältää sellaista toimintaa, jota julkisyhteisöt harjoittavat samoilla oikeudellisilla edellytyksillä kuin yksityiset toimijat. Asiassa C-288/07 annetun tuomion mukaan

kilpailun vääristyminen voi olla tämänhetkistä tai jatkossa mahdollista ja kilpailun vääristymisen on oltava merkitykseltään enemmän kuin vähäistä, jotta viranomaistoiminta voidaan katsoa verolliseksi. (Verohallinto 2023; ks. Rother 2003, 335.) Tuomiossa on nähtävissä, että julkisoikeudellinen yhteisö toimisi viranomaisen ominaisuudessa vain sellaisten toimintojen osalta, jotka kuuluvat viranomaisten hoidettavaksi viranomaisen käsitettä suppeasti tulkiten. Näin ollen julkisoikeudellisen yhteisön toiminta voidaan sallia, kun se johtaa vähäiseen kilpailun vääristymiseen. (Rother 2003, 335–336.)

Viranomaistoiminnalla tarkoitetaan samaa kuin valtion maksuperustelain 3 §:n 2 kohdassa mainituilla julkisoikeudellisilla suoritteilla. Sen mukaan julkisoikeudellinen suorite on valtion viranomaisen suorite eli tavara tai palvelu, jonka kysyntä perustuu lakiin tai asetukseen ja jonka tuottamiseen viranomaisella on tosiasiallinen yksinoikeus. Tämän lisäksi muunlainenkin maksu voi olla viranomaistoiminnan maksu, jos toimintaa harjoitetaan erityisesti julkisyhteisöä koskevien lakien ja määräysten perusteella eikä sitä harjoiteta samoilla edellytyksillä kuin yksityiset toimijat esimerkiksi lain nojalla suorittamista pakollisista tarkastuksista myönnettävistä luvista perittävät maksut. (Verohallinto 2023; Kallio ym. 2019, 85.) Valtion maksuperustelakia ei sovelleta kuntiin, mutta verottoman viranomaistoiminnan määrittelyssä noudatetaan vastaavia periaatteita. (Suorto & Tarkiainen 2009, 41.) Kunnan näkökulmasta verottomina viranomaissuoritteina voidaan nähdä lailla kunnan tehtäväksi annetut ja viranomaisen ominaisuudessa suoritettut julkisoikeudelliseksi katsottavat tehtävät, joita ei voi muualta hankkia (Kallio ym. 2019, 85). Viranomaistoimintaa kunnan näkökulmasta ei ole mahdollista tyhjentävästi luetella vaan toiminnat erityispiirteet ja muu kunnan toimintaa koskeva lainsäädäntö vaikuttavat siihen, voidaanko toiminta katsoa kunnan viranomaistoiminnaksi (Verohallinto 2023; Kallio ym. 2019, 85). Hallituksen esityksessä (HE/1993 vp) on mainittu esimerkkinä viranomaistoiminnasta kuntien perimät maksut lain nojalla pakollisista tarkastuksista, joita ei pysty hankkimaan muualta. Esimerkki tällaisesta viranomaistoiminnasta peritty maksu olisi rakennustarkastusmaksut. Viranomaistoimintoja eivät myöskään ole maksuperusteiset jakelu- ja huoltopalvelut kuten veden toimittaminen, jätevedenpuhdistus, jätehuolto ja nuohous. (HE/1993 vp, 45–46; Verohallinto 2023; Suorto & Tarkiainen 2009, 41.)

3.2.3. Viranomaistoiminnan rajanvetoja kotimaisessa oikeuskäytännössä

Viranomaistoiminnan rajanvetoja on kotimaisessa oikeuskäytännössä ratkaistu laajasti. Kuntien viranomaistoiminnan rajanvedosta on korkein hallinto-oikeus, keskusverolautakunta ja Uudenmaan läänioikeus antanut useita päätöksiä esimerkiksi maankäyttösopimusten perusteella saaduista korvauksista (KVL 15.9.2004), veden myyntiin ja käsittelyyn liittyvässä ratkaisussa (KHO 1994-B-

575), kierrätyskeskustoimintaan liittyvän tavaroiden kierrätys- ja myyntitoiminnasta (KHO 26.9.1996 T 3012) ja kunnan työvoimapankin työnvälityspalveluja rajoitetulle asiakaskunnalle (ULO 20.4.1995 T 521/4). (Kallio ym. 2019, 85–85; Suorto & Tarkiainen 2009, 41.) Pääsääntöisesti veroton viranomaistoiminta on siis sellaista toimintaa, jota ei voi lainsäädännön mukaan voida ulkoistaa yksityisen toimijan hoidettavaksi. Jos jokin toiminta voidaan ulkoistaa yksityiselle toimijalle, sen katsominen verottomaksi viranomaistoiminnaksi voisi aiheuttaa kilpailun vääristymistä. Viranomaistoiminnan määrittely ei ole yksiselitteistä, mutta vaikka kilpailua ei tällä hetkellä tai tietyllä alueella olisi, mahdollisuus siihen, että toiminta kilpailee yksityisen toiminnan kanssa tulevaisuudessa tai toisella alueella, estää toiminnan katsomisen verottomaksi viranomaistoiminnaksi. (Verohallinto 2023.)

3.3. Kunnan arvonlisäverotuksen palautusjärjestelmä

3.3.1. Palautusjärjestelmän määrittely

Kuntien harjoittamasta toiminnasta osa jää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle liiketoiminnan rajauksen vuoksi, jota käsiteltiin tämän luvun ensimmäisessä alaluvussa. Toiseksi kuntien harjoittamasta toiminnasta arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jää toiminta, mikä on vapautettu verosta. Tällaisia palveluita ovat esimerkiksi arvonlisäverolain 34 §:n mukaiset terveyden- ja sairaanhoidon palvelut, arvonlisäverolain 37 §:n mukaiset sosiaalihuollon palvelut sekä arvonlisäverolain 39 §:n mukaiset koulutuspalvelut (Suorto & Tarkiainen 2009, 24). Hankintaneutraalisuussyistä on otettu käyttöön kuntapalautusjärjestelmä. Kun kunta tuottaa itse palveluja omaa verotonta toimintaansa varten, sen ei ole suoritettava näistä palveluista arvonlisäveroa. Kunnan organisaation ulkopuolisilta ostettujen palvelujen hankintahintaan sitä vastoin sisältyy vähentämätöntä arvonlisäveroa. Jotta kunnan itse tuottamien ja sen ostamien palvelujen välille ei syntyisi kilpailuvääristymää, otettiin käyttöön kuntien hankintoihin sisältyvä arvonlisäveron palautusmenettely. (Suorto & Tarkiainen 2009, 44.) Vuoden 2002 alusta käyttöön otetulla säännöksellä pyritään turvaamaan sitä, että alihankkijat, joilla ei ole vähennysoikeutta omiin hankintoihin, voisivat myydä kunnille palveluja siten, että kunta ei oman kuntapalautuksensa vuoksi suosisi omaa toimintaansa (Juanto ym. 2018, 40).

Kuntapalautuksesta säädetään arvonlisäverolain 130, 130 a ja 133 §:ssä (Verohallinto 2023). Niiden mukaisesti kunnalla on oikeus saada palautuksena verotonta toimintaa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvä vero. Palautusjärjestelmä koskee kuntien lisäksi kuntayhtymiä ja Ahvenanmaan maakuntaa. Kuntapalautus koskee sekä tavaroiden että palveluiden hankintaan sisältyvää veroa. Laskennallisen

palautuksen määrä on 5 prosenttia palvelun tai tavarahan ostohinnasta, maahan tuodun tavarahan tai yhteisöhankinnan veron perusteesta taikka avustuksen tai tuen määrästä. Palautus lasketaan aina vai siitä summasta, kunta suorittaa palveluntuottajalle. (Verohallinto 2023.) Kunnan harjoittaessa arvonlisäverovelvollista myyntitoimintaa, se saa lain yleisten sääntöjen mukaan käsitellä hankintoihin sisältyvät arvonlisäverot vähennysjärjestelmässä. (Suorto & Tarkiainen 2009, 41–44.) Kunnalla on oikeus palautukseen myös maksamastaan suoraan tavarahan tai palvelun hintaan liittyvästä tuesta tai avustuksesta suoritettavasta verosta (Verohallinto 2023). Tukien ja avustusten arvonlisäveromenettelyä käsitellään tarkemmin seuraavassa pääluvussa.

3.3.2. Palautusjärjestelmän rajanvetoja

Arvonlisäverolain 130 §:n mukainen palautusoikeus vastaa laajuudeltaan verovelvollisen yrityksen oikeutta vähentää hankintoihinsa liittyvä vero (Suorto & Tarkiainen 2009, 41). Tarkoituksena on asettaa kunnan näkökulmasta ulkopuolinen tavarahan tai palvelun tuottaja verotuksellisesti samaan asemaan kuin, että kunta tuottaisi palvelun tai tavarahan omilla työntekijöillään. Kunta voi saada palautuksen vain omista tavara- ja palveluostoistaan. Joissakin tilanteissa voi olla tulkinnanvaraista, onko kyseessä kunnan oma tavara- tai palveluosto vai esimerkiksi kunnan asukkaan tekemä hankinta. Korkein hallinto-oikeus on antanut asiaan liittyen kaksi päätöstä. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 21.6.1999 T 1652 kunnalla ei ollut oikeutta saada takaisin palautuksena toimeentulotukena maksamiinsa tuen saajille osoitettuihin tavara- ja palvelulaskuihin sisältyvää arvonlisäveroa, koska kyse oli toimeentulon saajien eikä kunnan hankinnoista. Korkein hallinto-oikeus katsoi myös, että toimeentulotuen saajien laskujen maksamista oli pidettävä yhtenä suoran rahallisen toimeentulotuen muotona. Toisessa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa (KHO 24.5.1996 T 1626) katsottiin, että kunnan omissa nimissä toimeentulotukipäätöksen perusteella ostetut tavarat ja palvelut ovat palautukseen oikeuttavia. Päätöksessä perusteltiin palautuskelpoisuutta sillä seikalla, että toimeentulotukena tuen saajille annettavat tavarat ja palvelut eivät tulleet kunnan yksityiseen kulutukseen eikä vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön. (Verohallinto 2023; Suorto & Tarkiainen 2009, 83.)

Kunta voi ulkoistaa palvelutuotantaan esimerkiksi omistamalleen osakeyhtiölle tai muulle ulkopuoliselle palveluntuottajalle. Palautusoikeuden määrittelyn ratkaisee pitkälti se, että käyttääkö palveluntuottaja näitä tavaroita ja palveluita yksinomaan kunnan järjestämistä vastuulle kuuluvassa toiminnassa eikä luovuttamisesta peritä vastiketta missään muodossa, jolloin kyseessä olisi palautukseen oikeuttava hankinta. Toisaalta jos kunta perii tavara- tai palveluhankinnasta vastikkeen,

vastikkeesta on suoritettava myynnin arvonlisäveroa ja tavaroiden tai palveluiden ostohinnan sisältämä arvonlisävero on vähennyskelpoinen. (Verohallinto 2023.) Vuoden 2023 alusta osa kunnan verottomasta palvelutuotannosta kuten sosiaalihuollon tehtävien järjestämismääräyksen siirtyi kunnilta hyvinvointialueille. Näin ollen kunnan järjestämismääräyksellä olevat verottomat toiminnot ovat kaventuneet ja näin ollen myös palautusjärjestelmän käyttö voidaan katsoa tältä osin vähentyneen. Hyvinvointialueilla on ollut oikeus arvonlisäveron palautukseen jo hyvinvointialueiden perustamisesta 1.7.2021 lukien, vaikka hyvinvointialueiden varsinainen toiminta alkoi vasta vuoden 2023 alussa (Verohallinto 2023).

Kunnan tekemä hankinta voi kohdistua sekä vähennykseen oikeuttavaan että palautukseen oikeuttavaan käyttöön. Hankinta voi olla esimerkiksi tavara tai palvelu, mistä osa kohdistuu liiketoiminnan muodossa harjoitettuun myyntiin, mistä kunnalla olisi tavanomainen arvonlisäveron vähennysoikeus. Osa hankinnasta taas voi kohdistua arvonlisäverolaissa verottomaksi säädettyyn palvelun tai tavaran myyntiin kuten sosiaalihuoltoon. Jos hankinta kohdistuu sekä vähennykseen oikeuttavaan että palautukseen oikeuttavaan käyttöön, tulee käyttö jakaa näiden järjestelmien kesken. Jako tulee tehdä myös silloin, kun tavaraa tai palvelua käytetään osittain palautukseen oikeuttavaan toimintaan ja osittain palautusoikeuden rajoitusten alaiseen toimintaan. Jako on tehtävä tavaran tai palvelun todellista käyttöä parhaiten kuvaavalla tavalla kuten työtuntien, pinta-alojen tai henkilöstön lukumäärän suhteella. (Verohallinto 2023.)

3.3.3. Palautusoikeuden rajoitukset

Arvonlisäverolain 130 §:ssä säädetään tietyistä palautusoikeutta koskevista rajoituksista. Kunnalla ei palautusoikeutta arvonlisäverolain 130 §:n 2 momentin mukaisesti vuokrattuihin kiinteistöihin kohdistuvien eikä yksityiskäyttöön tehtyjen hankintojen sisältämästä arvonlisäverosta. Palautusoikeutta on rajoitettu myös edustuskäyttöön, henkilöautoihin, moottoripyöriin, matkailuperävaunuihin, huviveneisiin ja eräisiin ilma-aluksiin sekä henkilökunnan asunnon ja työpaikan välisiin matkoihin liittyvien hankintojen osalta. Palautuskelvottomia ovat myös kaikki henkilökunnan työsuhdeasunnoista, loma-asunnoista, vapaa-ajantiloista ja harrastustiloista syntyvät kustannukset ja myös niiden käyttöön liittyvät kustannukset. (Verohallinto 2023.) Palautusoikeuden rajoituksen perusteena näihin liittyen on arvonlisäverolain 114 §:ssä määritelty vähennysoikeuden rajoitukset. Kun verovelvolliset yritykset eivät voi arvonlisäverotuksessaan käsitellä näihin kuluihin sisältäviä veroja vähennettävänä veroina, niitä ei hyväksytä myöskään kunnan arvonlisäverotuksessa palautusjärjestelmän piiriin kuuluvaksi. Kunnalla ei ole myöskään palautusoikeutta arvonlisäverolain

133 §:n mukaisesti verottomista hankinnoista, jotka on tehty arvonlisäverolain 60a §:ssä tarkoitetulta yhteenliittymältä. Käytännössä huomioiden kunnan toiminta merkittävimmät palautusoikeuden rajoitukset liittyvät yksityis- tai edustuskäyttöön, henkilöautoihin ja kiinteistöihin. (Suorto & Tarkiainen 2009, 41–42; Verohallinto 2023.)

3.3.4. Palautusjärjestelmän käyttö ja merkitys

Palautusjärjestelmän avulla on pyritty ratkaisemaan kunnan itse tuottamien ja ulkopuolisilta ostettujen tavaroiden ja palveluiden välinen hankintaneutraalisuus. Vuonna 2002 muutettu arvonlisäveropalautusten takaisinperintäjärjestelmä on pyritty pitämään muuttumattomana, huomioiden arvonlisäverotuksen palautukset muissa valtion ja kunnan välisissä rahavirroissa. Kuntapalautusjärjestelmän käyttöönoton aiheuttama valtion tulonmenetys on huomioitu siten, että kuntien yhteisöveron jako-osuutta on alennettu ja valtionosuuksien perusteena olevista kustannuspohjista on vähennetty arvonlisäveron osuus. Näin ollen kuntapalautusjärjestelmästä ei aiheudu valtiolle lopullisia menoja vaan sillä saatiin poistettu kilpailuvääristymää. Huomionarvoista on kuitenkin se, että 5 prosentin suuruisen laskennallisen palautuksen tarkoituksena ei ole vastata todellista piilevän arvonlisäveron määrää kussakin yksittäisessä tapauksessa. Vaikka kunnan yksityiseltä ostaman tavaran tai palvelun kustannuksiin sisältyvä arvonlisävero ylittäisi tai alittaisi 5 prosenttia hankintahinnasta laskettuna, saisi kunta tehdä laskennallisen palautuksen vain 5 prosentin kaavamaisen palautuksen mukaisesti. (Suorto & Tarkiainen 2009, 42–43; Verohallinto 2023.) Yleisesti ottaen voidaan siis arvioida kunnalle olevan edullisempää käsitellä tavaroiden ja palveluiden hankintoihin sisältyvät arvonlisäverot tavanomaisen arvonlisäveron vähennysjärjestelmän avulla kuin kuntapalautuksena, yleisten verokantojen ollessa 24, 14 ja 10 prosenttia. Myös kuntien järjestysvastuulla olleet sosiaali- ja terveydenhuollon tehtävät siirtyivät vuoden 2023 alusta hyvinvointialueille, näiden tehtävien ollessa verottomia, mutta kuntapalautukseen oikeuttavia, edelleen vähentäen ”voitollisia” tavaroiden ja palveluiden hankintoja. Tähän liittyen kunta ei pysty valitsemaan onko hankittu tavara tai palvelu tavanomaisesti vähennyskelpoista vai kuntapalautuksen alaista, vaan käsittely määrittyy sen perusteella, onko hankinta tehty arvonlisäverollista toimintaa varten vai ei.

3.4. Tuet ja avustukset arvonlisäverotuksessa

3.4.1. Yleistä tuista ja avustuksista arvonlisäverotuksessa

Kuten jo johdantoluvussa tuotiin esille, tuen tai avustuksen käsitettä ei ole määritelty arvonlisäverolaissa tai arvonlisäverodirektiivissä, eikä tukia ja avustuksia ole erikseen säädetty arvonlisäverottomiksi. Tukien ja avustusten arvonlisäverottomuus perustuu yleensä siihen, että niiden ei voida katsoa olevan vastiketta minkään tavaran luovuttamisesta tai palvelun suorittamisesta. Kyse ei ole arvonlisäverolaissa tarkoitettusta myynnistä, jos tuki tai avustus saadaan ilman mitään välitöntä vastasuoritusta. Tällöin kyse on arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle jäävästä erästä. (Verohallinto 2022.) Tuen ja avustuksen arvonlisäverollisuus määräytyy ensisijaisesti sen perusteella, voidaanko ne katsoa olevan vastiketta tavaran luovuttamisesta tai palvelun suorittamisesta vai onko se annettu yleisiin tarkoituksiin (Rother 2003, 215; Verohallinto 2022). Jos tuki tai avustus myönnetään sen vuoksi, että tuen saaja luovuttaa tavaroita ja palveluja, kuuluvat tuet ja avustukset arvonlisäverotuksen piiriin. Näin ollen tuki tai avustus muodostaa joko kokonaan tai osittain sen vastikkeen, eli hinnan, jota vastaan tavaroita luovutetaan tai palveluja suoritetaan. Tällöin kyse on arvonlisäverolaissa tarkoitettusta myynnistä. (Verohallinto 2022.) Huomionarvoista on arvonlisäverolaissa erikseen arvonlisäverottomiksi säädetty toiminnot, joita on käsitelty aiemmissa luvuissa. Ollakseen arvonlisäverollista tuen tai avustuksen on siis liityttävä arvonlisäverolliseen liiketoimintaan, mitä ei ole erikseen arvonlisäverolaissa säädetty arvonlisäverottomaksi.

Tuen ja avustuksen käsite on löydettävissä veron perustetta koskevassa lainsäädännössä. (Suorto & Tarkiainen 2009, 33; Rother 2003, 215.) Arvonlisäverolain 79 §:n 1 momentin pääsäännön mukaan veron perusteeseen luetaan suoraan tai palvelun hintaan liittyvät tuet ja avustukset. Arvonlisädirektiivin 73 artiklan mukaan veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet (Verohallinto 2022). EU-käytännön sekä hallituksen esityksen (HE 283/1994) mukaan kyse on suoraan hintaan liittyvästä tuesta, jos seuraavat kolme edellytystä täyttyvät yhtä aikaa: tuki annetaan hyödykkeen myyjälle, tuki muodostaa vastikkeen tai sen osan ja tuen antajana on kolmas osapuoli. Suoraan hintaan liittyviä tukia ovat myös tuet, jotka määräytyvät tavaran tai palvelun myyntihinnan perusteella kuten erilaiset hyödykkeen myyntihinnan alentamiseksi annettavat hinnanalennus- ja hinnanerokorvaukset. (Verohallinto 2022; Suorto & Tarkiainen 2009, 33.) Samaisen hallituksen esityksen mukaisesti tukia, joita annetaan toiminnan yleisten edellytysten parantamiseksi ja joilla ei ole erityistä liityntää

myytävien hyödykkeiden hintoihin, ei lueta veron perusteeseen. Tämänkaltaisia verottomia yleistukia ovat esimerkiksi maataloudelle annetut pinta-alamat sekä kotieläinten lukumäärän perusteella annetut tuet.

Tuen tai avustuksen arvonlisäverokäsittely vaatii useaa pohdintavaihetta aina liiketoiminnan määrittelystä, tavaran myynnin tai palvelun luonteen määrittelyyn huomioiden myyjä asema sekä huomioiden tuen tai avustuksen luonne. Verohallinnon ohjeistukseen sekä EU-käytäntöön nojaten pystytään kuitenkin määrittelemään perustilanteet, milloin tuki on arvonlisäverollista tai arvonlisäverotonta ja milloin tuen saajalla on siihen vähennysoikeus. Näitä näkökulmia käydään läpi seuraavissa alaluvuissa.

3.4.2. Arvonlisäverottomat tuet ja avustukset

Tukien ja avustusten arvonlisäverottomuus keskittyy yleistuen käsitteeseen. Yleistuet eivät ole vastiketta minkään tavaran luovuttamisesta tai palvelun suorittamisesta, joten ne jäävät arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle (Verohallinto 2022). Yleistuen käsite on löydettävissä hallituksen esityksestä (HE 283/1994 vp), jonka mukaan tukia, jotka annetaan toiminnan yleisten edellytysten parantamiseksi ja joilla ei ole erityistä liittymää myytävien hyödykkeiden hintoihin, ei lueta veron perusteeseen (Rother 2003, 216; HE 283/1994 vp, 58). Tähän liittyen samassa hallituksen esityksessä arvonlisäverottomiksi yleistuiksi on määritelty maataloudelle annetut pinta-alamat sekä kotieläinten lukumäärän perusteella annetut tuet. Yleistuen määritelmää on käsitelty oikeuskäytännössä laajasti. Verohallinto on koostanut (2022) oikeuskäytännössä arvonlisäverottomaksi yleistueksi seuraavat tuet ja avustukset:

- kauppaja- ja teollisuusministeriön yleishyödylliselle yhteisölle myöntämä kansainvälistymisavustus (KHO 28.5.2001 taltio 1259)
- säätiön jakama esitystuki elokuvateatteritoiminnalle. Esitystuki toimi tappiontakuutukena, jolla pyrittiin takaamaan elokuvateatterille tietty minimituotto (KVL 84/1998)
- EU-säännösten perusteella maksettu kaseiinin ja kaseinaattien valmistukseen käytettävän rasvattoman maidon tuki (KHO 14.1.1997 taltio 27)
- TEKESin myöntämä tuotekehitysavustus teknologiakeskuksena toimivalle yhtiölle (KHO 1996-B-572)

- sisäasiainministeriön maakunnan kehittämisrahasta yhtiölle myöntämä valtionavustus osaamiskeskusohjelman toteuttamiseen (KHO 18.10.1996 taltio 3233)
- Suomen valtion myöntämä maidon pohjoinen tuotantotuki maataloustuottajille (KHO 1996-B-571)
- EU-säännösten perusteella maksettu koulumaitotuki sekä teollisuusvoitotuki (KHO 18.10.1996 taltio 3240)
- koulutustoiminnan harjoittajan saama lakiin perustuva valtionavustus (KHO 2009:84)
- EU-säännösten perusteella maksettu kuivarehualan tuotantotuki (EUT C-495/01, komissio v. Suomi).

Yleistuissa on kysymys siitä, ettei niitä makseta sitä vastaan, että vastasuorituksena olisi tavara tai palvelu maksun suorittajalle taikka tuki liittyisi suoraan tavaran hintaan ja annettaisiin kolmannelle, vaan vastasuoritus tulee ns. yhteiseen käyttöön (Rother 2003, 216). Yksityiseen yritystoimintaan ei yleensä kuulu ilman vastasuoritusta tapahtuvien tukien ja avustusten jakaminen, joten yleiset jaetaan tyypillisesti julkisista varoista kuten EU:lta, valtiolta tai säätiöiltä, mikä on nähtävissä yllä olevasta listauksesta yleistukiin liittyvistä oikeustapauksista (Verohallinto 2022). Ajatuksellisesti yleistuissa maksun suorittajan ja vastasuorituksen tekijän välillä ei ole sellaista oikeudellista suhdetta, johon liittyen vaihdetaan molemminpuolisia suoritteita. Näin ollen heidän välilleen ei muodostu välitöntä tai suoraa yhteyttä. Kyseistä yhteyttä ei muodostu myöskään tuensaajan ja häneltä tavaroita tai palveluja ostaneiden välisessä suhteessa, jolloin kysymys ei ole arvonlisävero-oikeudellisesti kulutuksesta. (Rother 2003, 2016; Verohallinto 2022.) Välittömän tai suoran yhteyden ratkaiseminen ei ole aina yksinkertaista, mutta oikeuskäytännön kautta on muodostunut käsitys yleistuen ja hintaan liittyvän tuen rajanvedosta.

Erityisenä yleistukena on oikeuskäytännössä pidetty tytäryhtiöiden emoyhtiöille antamia konserniavustuksia. Korkein hallinto-oikeus katsoi päätöksessään (KHO 1999:15) ettei tytäryhtiön antama konserniavustus emoyhtiölle ollut vastiketta emoyhtiön suorittamista palveluista. Konserniavustus on luonteeltaan erilainen avustus kuin esimerkiksi julkisyhteisöltä saatu avustus tai tuki, jolloin sitä voidaan pitää yleisavustuksena, kun kyseessä ei lähtökohtaisesti ole vastike tavaran luovutuksesta tai palvelun myynnistä. (Rother 2003, 216–217; Verohallinto 2022.) Konserniavustuksen oikean arvonlisämenettelyn tulkinta voi tulla kysymykseen myös kunnissa, kun kunnat ovat yhtiöittäneet toimintaansa laajasti toimien epäsuorasti kilpailevilla markkinoilla omistamiensa yritysten kautta. Kuntien toimintaan liittyen erikoisuutena voidaan pitää

arvonlisäverolain 79 §:n 2 momenttia, jonka mukaan tavaran tai palvelun myyjänä ollessa kunta, suoraan hintoihin liittyvänä tukena ja avustuksena ei pidetä toiminnan harjoittamisesta tai järjestämisestä aiheutunutta kunnan kattamaa alijäämää. Kunnan tai osakaskuntien kattamaa kunnallisten liikelaitosten tai kuntayhtymien toiminnasta aiheutunutta alijäämää myöskään ei lueta veron perusteeseen. (Verohallinto 2022.)

3.4.3. Arvonlisäverolliset tuet ja avustukset

Arvonlisäverollisen tuen ja avustuksen määrittely perustuu EU-oikeudelliseen sekä kotimaiseen oikeuskäytäntöön. Tavaran tai palvelun myynnistä suoritettavan arvonlisäveron perusteeseen luetaan suoraan tavaran tai palvelun hintaan liittyvät tuet ja avustukset (Verohallinto 2022). Kyseisestä suoraan hintaan liittyvästä tuesta on kysymys, kun kaikki seuraavista kolmesta edellytyksestä täyttyvät:

- Tuki tai avustus annetaan hyödykkeen myyjälle
- Tuki tai avustus muodostaa vastikkeen tai sen osan ja
- Tuen tai avustuksen antajana on kolmas osapuoli

Suoraan hintaan liittyvän tuen edellytykset tulevat EU:n tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä, erityisesti ratkaisusta C-184/00 OPW, missä yllä listatut kolme edellytystä on mainittu. Kyseisen tuomion mukaan näiden kolmen edellytyksen täytyessä liiketoimet eivät ole tuen myöntävän viranomaisen hyväksi suoritettuja. Liiketoimintaa suoritettaessa tuen antajan hyväksi, ei ole kyseessä tuki- tai avustustilanne, vaan tavallinen arvonlisäverollinen myynti. Arvioitaessa tukien ja avustusten arvonlisäverovelvollisuutta onkin syytä ensin selvittää, myykö tuen saaja tosiasiaassa tavaraa tai palvelua tuen antajalle. (Verohallinto 2022; C-184/00 OPW.)

EUT:n oikeuskäytännön mukaan vastikkeellinen tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus edellyttää, että luovutetun tavaran tai palvelun ja saadun vastikkeen välillä on suora yhteys (Verohallinto 2022; ks. esim. C-16/93, C-246/08 ja C-520/14). Suora yhteys muodostuu, kun hyödykkeen luovuttajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia ja hyödykkeen luovuttajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta hyödykkeestä (Verohallinto 2022). Suoran yhteyden vaatimus koskee myös tilanteita, joissa vastikkeen maksaa hyödykkeen myyjään ja ostajaan nähden kolmas osapuoli kuten kunta. EUT:n tuomion C-184/00 perusteluissa tukea voidaan pitää vastikkeena tavaran luovuttamisesta tai palvelun

suorittamisesta ja siten veronalaisena vain silloin, kun tuki suoritetaan nimenomaisesti siitä hyvästä, että tuen saaja toimittaa kyseisen tavarän tai suorittaa tietyn palvelun. Periaate on löydettävissä myös EUT:n tuomioista C-495/01, jonka mukaan suoraan hintaan liittyvät tuet maksetaan sen vuoksi, että tuen saaja toimittaa hyödykkeen ostajalle alempaan hintaan. Näin ollen pelkästään se, että tuki voi vaikuttaa sen saajan toimittamien tavaröiden tai suorittamien palveluiden hintoihin, ei vielä riitä tekemään siitä veronalaista. (Verohallinto 2022; C-184/00 OPW; C-495/01 komissio v. Suomi.) Tuomiossa C-184/00 on todettu, että kun tavarän ostajat tai palvelun vastaanottajat hyötyvät tuen saajalle annetusta tuesta, liityntä tuen ja hinnan välillä on olemassa. Tavarän ostajan tai palvelun vastaanottajan maksaman hinnan on määrädyttävä niin, että ostajan tai vastaanottajan maksama hinta alenee tavarän myyjälle tai palvelun suorittajalle annetun tuen mukaisesti. Tuen maksaminen myyjälle on mahdollistettava se, että tämä voi myydä tavarän tai palvelun alempaan hintaan kuin ilman tukea. (Verohallinto 2022.)

Kotimaisessa oikeuskäytännössä on nähty muutamia tapauksia liittyen tukien ja avustusten arvonlisäveromenettelyyn. Kuntaan liittyen keskeinen toiminta-avustusten verokohteluun liittyvä tapaus korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisu KHO:1995 B 569. Lisäksi kotimaista oikeuskäytäntöä tukien ja avustusten osalta on nähty kunnan tukemiin projekteihin liittyen, joita käydään läpi seuraavassa alaluvussa. Vuosikirjaratkaisussa KHO:1995 B 569 kunnan perustama ja omistama osakeyhtiö antoi kunnan puolesta yrittäjille ja sellaisiksi aikoville elinkeinotoimintaan liittyviä neuvonta- ja opastuspalveluja. Tämän lisäksi yhtiö suoritti kunnalle elinkeinotoimintaan liittyviä projektiluontoisia tehtäviä. Kyseisen yhtiön liikevaihto muodostui kokonaisuudessaan kunnalta vuosittain saatavasta toiminta-avustuksesta, jolla pyrittiin kattamaan kaikki yhtiön toiminnasta aiheutuvat kustannukset. Korkein hallinto-oikeus katsoi yhtiön myyvän palveluja kunnalle liiketoiminnan muodossa ja kunnan yhtiölle maksamaa toiminta-avustusta pidettiin kokonaisuudessaan vastikkeena yhtiön kunnalle myymistä palveluista. Tapauksen perusteella voidaan katsoa, että sillä ei ole oikeudellista merkitystä, vaikka liikevaihto koostuisi kokonaan avustuksesta. Toiseksi liiketoiminnan luonnetta täytyy arvioida vastaavalla tavalla kuin muutoinkin arvonlisäverotuksessa. Kolmanneksi avustuksen nimikkeellä ei ole arvonlisävero-oikeudellisesti merkitystä, vaan avainasemassa on se, että avustuksella oli suora yhteys kunnalle tarjottuihin neuvonta- ja opastuspalveluihin sekä projektiluontoisiin tehtäviin. (Määttä 2015, 430; Rother 2003, 217.)

Suoraan hintaan liittyvän tuen arvioinnissa tulee siis huomioida tuen tai avustuksen antaminen hyödykkeen myyjälle, tuen tai avustuksen täytyy muodostaa vastikkeen tai sen osan sekä näin luoda suhteen tavaran tai palvelun sekä hinnan välillä. Tämän lisäksi tuen tai avustuksen antajan tulee olla kolmas osapuoli, joka yleisesti ottaen on julkisoikeudellinen yhteisö kuten kunta huomioiden tuen tai avustuksen epäliiketaloudellisen luonteen. Yleensä suoraan hintaan liittyviä tukia ovat erilaiset hyödykkeen myyntihinnan alentamiseksi annettavat hinnanalennus- ja hinnanerokorvaukset, joilla on tarkoitus tukea tiettyä liiketoimintaa. Viranomaiset ja kunnat myöntävät laajasti erilaisia toiminta-avustuksia yrityksille, joita ei voida katsoa toiminnan yleisten edellytysten parantamiseksi vaan tarkoituksena on alentaa tuotteen tai palvelun hintaa esimerkiksi kuntalaisille tai tarjota palveluja muille julkisyhteisöille. Oikeuskäytännössä (KHO 1997:19) suoraksi hintatueksi on katsottu esimerkiksi yleishyödyllisen yhteisön Raha-automaattiyhdistykseltä (RAY) saama vuosittainen toiminta-avustus (Verohallinto 2022). Tämä korostaa, että tukien ja avustusten arvioinnissa keskeistä on tapauskohtainen arviointi tuen saajasta, tuen antajasta, saajan liiketoiminnan muodosta sekä tuen muodosta, vaikka pintapuolisesti tuki näyttäisi yleisesti toimintaan kohdistetulta avustukselta. Kunnissa projektiluontoiset toiminta-avustukset muodostavat oman kokonaisuutensa, joten niitä käsitellään tarkemmin seuraavassa alaluvussa.

3.4.4. Projekteihin myönnetyt tuet ja avustukset

Kunnan alueella sijaitsevat yritykset toimivat erilaisissa projektiluontoisissa hankkeissa, joihin saadaan rahoitusta useista lähteistä. Projekteja voi rahoittaa julkisen sektorin toimijat kuten Euroopan unioni, valtio, kunnat ja kuntayhtymät. Projektitoiminta muodostaa tukien ja avustusten arvonlisäverotuksessa oman kokonaisuutensa toiminnan luonteen, projektin osapuolten sekä aiheeseen liittyvän kotimaisen oikeuskäytännön myötä. Nykyisessä kuntaympäristössä kunnat ovat usein ostajan tai tilaajan asemassa erilaisiin projekti- ja hankeyhtiöihin, jotka edesauttavat esimerkiksi alueen yritysten kilpailukykyä. Valtiolta tai Euroopan unionilta projekteihin kohdistetut tuet ja avustukset ovat yleensä arvonlisäverottomia yleistukia, kun yleistuet eivät ole vastiketta minkään tavaran luovuttamisesta tai palvelun suorittamisesta (Verohallinto 2022). Yleistukia on käsitelty tarkemmin luvussa 3.4.2.

Jos projektitoimintaa harjoittava yritys luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluita tuen antajalle, kyse on arvonlisäverollisesta myynnistä (Verohallinto 2022). Kunnan ollessa usein ostajan asemassa projekteihin, joihin se on myöntänyt tukea ja vastaanottaa yritykseltä palvelua, on kyse

arvonlisäverollisesta myynnistä. Asiasta on annettu keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu KVL 66/2008, missä yritys myi projektimuodossa palveluja kunnille. Kyseisellä yrityksellä ja kunnilla oli erillinen ostopalvelusopimus tai projektikohtainen sopimus kulloinkin kysymyksessä olevien palveluiden luovuttamisesta kunnille. Näin ollen projektin tilaajana sekä palveluiden hyödyntäjänä oli kunta ja yrityksen katsottiin myyvän palvelua kunnalle vastiketta vastaan. (Verohallinto 2022.) Tukien ja avustusten arvonlisäverollisuus on yksinkertaisemmin ratkaistavissa, kuntien ollessa palvelun tilaajana ja sen vastaanottajana vaikkakin kunnat ovat tukeneet yrityksen toimintaa tukien ja avustusten muodossa. Kuntien maksamissa suorituksissa ei siten ollut kysymys verottomista tuista vaan verollisista vastikkeista, jonka myötä yrityksen oli suoritettava arvonlisäveroa kunnilta perimistään vastikkeista.

Rajanvetoa vaikeutuu, kun kunnan omistama yhtiö suorittaa kunnan puolesta palveluita alueen yrittäjille ja saa tähän toiminta-avustusta kunnalta. Tästä oli kysymys jo aiemmin käsitellyssä korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 1995-B-569, missä kunnan yhtiölle maksamaa toiminta-avustusta pidettiin kokonaisuudessaan vastikkeena yhtiön kunnalle myymistä palveluista, vaikka palvelu itsessään kohdistui alueen yrittäjiin eikä kuntaan. (Verohallinto 2022.) Tukea saava yritys voi myös toimia projektin koordinaattorina esimerkiksi hakemalla rahoitusta tuen tai avustuksen muodossa ja kanavoida sen edelleen projektissa mukana oleville yrityksille. Tuki, joka on kohdistettu projektin hallinnoijalle siten, että projektin muut osapuolet eivät ole tuen antajan tiedossa, on projektin hallinnoijan saama tuki. Projektin hallinnoijan jakaessa tukea eteenpäin myöntämisen jälkeen, kyseessä on tilanne missä projektin hallinnoija on tuen myöntäjän asemassa ja tuen arvonlisäverollisuus on arvioitava erikseen. Yleensä tällainen suoritus on vastikkeellinen suoritus, josta on suoritettava arvonlisäveroa, kun yritystoimintaan ei yleensä kuulu sellaisten tukien ja avustusten jakaminen, joihin ei liity mitään vastasuoritusta. Asiasta on annettu myös korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 28.5.2001 T 12, missä yhdistyksen ei ollut suoritettava arvonlisäveroa kauppa- ja teollisuusministeriön maksamista valtionavustuksista, jotka oli myönnetty yhdistyksen projekteihin osallistuville yrityksille. (Verohallinto 2022; Määttä 2015, 430.) Näin ollen tukien ja avustusten oikeanlainen arvonlisäverokäsittely voi olla haastavaa, kun usean toimijan yhteistyöprojektin arvonlisäverokäsittely määräytyy myös sen kautta, miten tietoinen tukea vastaanottava yritys on mahdollisista projektin muista toimijoista, joille tukea mahdollisesti kanavoidaan.

Tukia ja avustuksia saavien projektien keskeinen kysymys liittyy siihen, onko yrityksen harjoittamaa projektitoimintaa arvioitava kokonaisuutena vai projektikohtaisesti. Projektitoimintaa tulee

tarkastella kokonaisvaltaisesti suhteessa arvonlisäverolliseen liiketoimintaan. Verohallinnon (2022) mukaan projektiin osallistuminen voi olla osa yrityksen arvonlisäverollista liiketoimintaa, vaikka projekti rahoitettaisiin kokonaisuudessaan arvonlisäverottomilla yleistuilla. Tarkastelun tulee keskittyä siihen hyödyttääkö projekti yrityksen arvonlisäverollista liiketoimintaa kuten Helsingin hallinto-oikeuden päätöksessä 12/1337/4, missä kunnan omistaman yhtiö toteutti koordinaatiohankkeen kokonaisuudessaan arvonlisäverottomilla avustuksilla. Yhtiöllä oli ollut hankekokonaisuuteen liittyvän hankkeen osalta arvonlisäverollista myyntiä ja katsottiin että toteutettu hanke liittyi myös yleisemmin yhtiön arvonlisäverollisen toiminnan edistämiseen, vaikka sen yhteydessä ei ollut myyty tavaraa tai suoritettu palvelua. Helsingin hallinto-oikeus katsoi yhtiöllä olevan oikeus vähentää kustannuksiin sisältyneet arvonlisäverot, vaikka toiminta oli täysin rahoitettu verottomilla avustuksilla. (Verohallinto 2022.)

Projektiin myönnettyjen tukien ja avustusten arvonlisämenettelyssä tulee arvioida, onko projektitoiminnalla erityistä liitántää yrityksen harjoittamaan arvonlisäverolliseen liiketoimintaan. Projektitoiminta voidaan katsoa yrityksen arvonlisäverolliseksi liiketoiminnassa, jos yritys myy projektitoiminnan yhteydessä tavaroita tai palveluja liiketoimintaa eikä toimintaa ole säädetty arvonlisäverolaissa erikseen arvonlisäverottomaksi. (Verohallinto 2022.) Projektia voidaan pitää osana yrityksen arvonlisäverollista liiketoimintaa myös silloin, jos projekteilla on selkeä liityntä yrityksen harjoittamaan muuhun liiketoimintaan kuten Helsingin hallinto-oikeuden päätöksessä 12/1337/4. Ratkaisevaa merkitystä ei anneta sille, kuinka suurelta osin projekti on rahoitettu arvonlisäverottomin tuin ja avustuksin ja kuinka suurilta osin arvonlisäverollisella myynnillä. (Verohallinto 2022.) Keskiössä on tunnistaa projektitoiminnan liitántä tukea saavan yrityksen arvonlisäverolliseen liiketoimintaan.

Yleisesti ottaen projektitoiminnan ollessa liitännäistä tukea saavan yrityksen arvonlisäverolliseen toimintaan, tuen ollessa arvonlisäverollista tai ei, sitä käsitellään myös vähennysoikeuden suhteen kuin muuta arvonlisäverollista liiketoimintaa. Toisaalta jos projektitoiminta ei ole itsenäistä arvonlisäverollista liiketoimintaa, eikä projektitoiminnalla ole edellä mainitun kaltaista liitántää yrityksen harjoittamaan arvonlisäverolliseen liiketoimintaan. Näin ollen pelkästään arvonlisäverottomilla tuilla rahoitettua projektia ei voida pitää yrityksen arvonlisäverollisena liiketoimintana tai myös, kun yritys ei tällaisen toiminnan lisäksi muutoin harjoita arvonlisäverollista liiketoimintaa. (Verohallinto 2022.) Kunnan näkökulmasta voi olla haasteellista tehdä rajanveto tällaisen projektitoiminnan oikeanlaisen verokohtelun suhteen, kun erilaisten tilaaja- tuottajamallien variaatiot ovat yleisiä ja kaiken aikaa lisääntyviä projektituotannon muotoja julkisella sektorilla.

Verohallinnon ohjeistuksen kautta ei voida yksiselitteisesti ratkaista oikeaa tukien ja avustusten arvonlisäverokohtelua vaan jokainen yksittäinen projektitoiminta vaatii kokonaisvaltaisen tarkastelun. Yksi huomiotta jäänyt keskeisimmistä arvonlisäverotuksen pääsäännöistä on arvonlisäveron laaja vähennysoikeus. Seuraavassa alaluvun alaluvussa perehdytään tukia ja avustuksia saavien yritysten ja yleishyödyllisten yhteisöjen vähennysoikeuteen tarkemmin, luoden ajallisesti luontevan päätöksen tukien ja avustusten arvonlisäverotuksen lainopilliseen tarkasteluun.

3.4.5. Tukia ja avustuksia saavien vähennysoikeus

Arvonlisäverotuksen pääsääntöihin kuuluu, että arvonlisäverovelvollinen saa vähentää arvonlisäverollista liiketoimintaansa varten tehtyihin hankintoihin sisältämät arvonlisäverot. Vähennysoikeus ulottuu niihin hankintoihin, jotka kohdistuvat suoraan ja välittömästi arvonlisäverovelvollisen harjoittamaan liiketoimintaan. Saadut arvonlisäverottomat tuet ja avustukset eivät yleensä vaikuta suoraan arvonlisäveron vähennysoikeuteen. Oikeuskäytännössä ei ole annettu painoarvoa sille, millä hankinnat on rahoitettu, kun arvioidaan arvonlisäveron vähennysoikeutta. Kotimaisesti korkein hallinto-oikeus on käsitellyt asiaa päätöksissä KHO 2018:97 ja KHO 4.6.2003. Molemmissa tapauksissa korkein hallinto-oikeus viittasi Euroopan Unionin tuomioistuimen tuomioon C-126/14 ja totesi, että vaikka osa hankinnan kustannuksista katetaan julkisin varoin, sen ei tule vaikuttaa hankinnan sisältämän arvonlisäveron vähennysoikeuteen. (Verohallinto 2022.)

Arvioitaessa arvonlisäveron vähennysoikeutta painoarvoa ei siis yleensä tule antaa sille, miten hankinnat on rahoitettu. Näin ollen tuilla ja avustuksilla ei yleensä ole vaikutusta arvonlisäveron vähennysoikeuteen. Arvonlisäveron vähennysoikeuden ratkaisee se, onko arvonlisäverovelvollinen tehnyt hankinnan arvonlisäverollista liiketoimintaansa varten eli arviointi tehdään kuten hankinnat olisi rahoitettu täysin itsenäisesti. (Verohallinto 2022.) Tuet ja avustukset eivät kuitenkaan ole täysin merkityksettömiä, kun arvioidaan arvonlisäveron vähennysoikeutta. Verohallinnon (2022) mukaan tuilla ja avustuksilla on vaikutusta sen arvioinnissa, katsotaanko toiminnan tapahtuvan liiketoiminnan muodossa. Tästä esimerkkinä on projektitoiminta, joka on muusta liiketoiminnasta erillisenä ja yksinomaan arvonlisäverottomilla tuilla ja avustuksilla rahoitettu. Tällaisessa tapauksessa toiminnan ei katsota tapahtuvan liiketoiminnan muodossa eikä näin muodosta arvonlisäveron vähennysoikeutta hankintoihin. (Verohallinto 2022.) Kunnan näkökulmasta tukia ja avustuksia myönnetään esimerkiksi yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaan, missä toiminnan ei katsota tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, jolloin vähennysoikeutta ei muodostu eikä vaadi siten sen arviointia.

Tuilla ja avustuksilla on mahdollisesti vaikutusta myös yleiskulujen arvonlisäveron vähennysoikeuden arvioinnissa. Arvonlisäverotuksessa yleiskulut tulee jakaa arvonlisäveron vähennyksen oikeuttavaan osuuteen ja arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamattomaan osuuteen aina, kun arvonlisäverovelvollinen harjoittaa sekä arvonlisäverollista että arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa. (Verohallinto 2022.) Tällainen tilanne muodostuu esimerkiksi koulutetulle hierojalle, joka tarjoaa palveluinaan arvonlisäverotonta hierontaa terveyspalveluna sekä arvonlisäverollista hierontaa hemmottelupalveluna ja näin joutuu määrittelemään miten liiketoiminnan yleiskulut jakautuvat arvonlisäverottoman ja arvonlisäverollisen toiminnan suhteessa. Verohallinnon mukaan (2022) yleiskulujen jakamisessa on käytettävä menetelmää, joka parhaalla mahdollisella tavalla kuvaa yleiskuluina pidettävien hankintojen käyttöä arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa ja arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamattomassa toiminnassa. Yleiskulujen jakoperuste voidaan tehdä esimerkiksi liikevaihtojen, pinta-alojen tai muulla menetelmällä, joka kuvaa täsmällisintä lopputulosta huomioiden kyseinen toiminta (Verohallinto 2020). Liikevaihtojen perusteella tehtävässä laskelmassa suoraan hintaan liittyvät tuet on luettava luonteensa mukaisesti joko arvonlisäverolliseen tai arvonlisäverottomaan liikevaihtoon. Suoraan hintaan liittyvä tuki tai avustus katsotaan arvonlisäverolliseen liikevaihtoon silloin, kun se on vastiketta arvonlisäverollisesta tavaran tai palvelun myynnistä. Vastaavasti suoraan hintaan liittyvä tuki tai avustus luetaan arvonlisäverottomaan liikevaihtoon silloin, kun se on vastiketta arvonlisäverottomasta tavaran tai palvelun myynnistä. (Verohallinto 2022.) Menetelmä jaon suhteelle on valittava sen mukaan, mikä johtaa täsmällisimpään lopputulokseen.

Arvonlisäveron vähennysoikeus tukien ja avustusten arvonlisäverotuksessa ei tule kuntien itsensä huolehdittavaksi, kun vähennysoikeus ja ilmoitusvelvollisuus on tukea tai avustusta saavalla yrityksellä tai yleishyödyllisellä yhteisöllä. Tukea tai avustusta saavan yrityksen tai yleishyödyllisen näkökulmasta on tärkeää arvioida vaikuttaako saadut tuet ja avustukset vähennysoikeuteen. Yleensä tuki tai avustus ei vaikuta arvonlisäveron vähennysoikeuteen, mutta on tärkeää arvioida vähennysoikeus ennen tuen tai avustuksen vastaanottamista ilmoitettavan arvonlisäveron vähennyksen ennakoitavuuden kannalta.

4. TUTKIMUSMENETELMÄT

4.1. Laadullinen arviontitutkimus

Tutkimus toteutetaan laadullisena arviontitutkimuksena. Arviontitutkimuksen tarkoituksena on selvittää millaisia vaikutuksia toteutetuilla ammatillisilla, poliittisilla tai hallinnollisilla toimenpiteillä, muutoksilla, hankkeilla tai ohjelmilla voi mahdollisesti olla (Kallinen & Kinnunen 2023). Tässä arviontitutkimuksessa tutkimusaineisto kootaan hyödynsaajien eli sidosryhmien näkökulmista Tutkimuksen menetelmänä käytetään laadullista arviontitutkimusta, koska se mahdollistaa tarkastella tukien ja avustusten arvonlisäverotuksellisia ongelmakohtia kunnissa laadullisesti, hyödyntäen eri sidosryhmien asiantuntijoita. Arviontitutkimuksessa määrällisen ja laadullisen tutkimuksen välinen erittely ei ole yhtä tarpeellista kuin yhteiskuntatieteellisessä usein. (Kallinen & Kinnunen 2023.) Tämän myötä tutkimusmenetelmä antaa mahdollisuuden koota teoreettinen viitekehys lainopillisesti lainsäädännön kautta ja hyödyntää sisällönanalyysiä tutkimuksen analyysiosuudessa. Tutkimuksessa on menetelmällisesti tarkoitus kartoittaa kuntien myöntämien tukien ja avustusten toimintaympäristö arvonlisäverotuksellisesta näkökulmasta ja haastatteluin luoda synteisiä havaituista ongelmista kunnissa ja Verohallinnolla. Arviontinäkemyksen ja johtopäätösten muodostuminen tapahtuu laadullisen tutkimuksen spiraalina, jossa viitekehys rakentuu kunnan ja Verohallinnon toimintaympäristöjen sekä erityisesti arvonlisäverotukseen liittyvän lainsäädännön ja ohjeistuksen ympärille. (ks. Kallinen & Kinnunen 2023) Havainnot ryhmitellään haastatteluisia kohdattuihin teemoihin, joiden avulla luodaan ymmärrystä ongelmakohdista eri sidosryhmien näkökulmista.

4.2. Tutkimusaineisto

Tutkimusaineisto koottiin haastatteluiden avulla. Haastatteluja toteutettiin Verohallinnon asiantuntijoiden, kunnan asiantuntijoiden sekä kolmannen sektorin asiantuntijan kanssa. Haastateltavat on saatu osin Verohallinnon yhteistyön kautta ja osa osallistui tutkimukseen sähköpostitse tapahtuneen tiedustelun jälkeen. Haastatteluja toteutettiin yhteensä viisi. Tutkimuksessa haastateltaville taataan anonymiteetti, jolloin haastateltavien voidaan ajatella kertovan aihealueesta vapaammin, kun he eivät esiinny omilla nimillään tai edusta tiettyä organisaatiota. Haastateltavien yksilöiminen ei ole tarpeellista, koska tarkoitus on tarkastella aihealueen ongelmallisuutta laajemmassa kontekstissa kuin haastateltavan organisaation näkökulmasta. Näin ollen haastateltavat eivät ole tutkimuksessa tunnistettavista, vaan heistä on

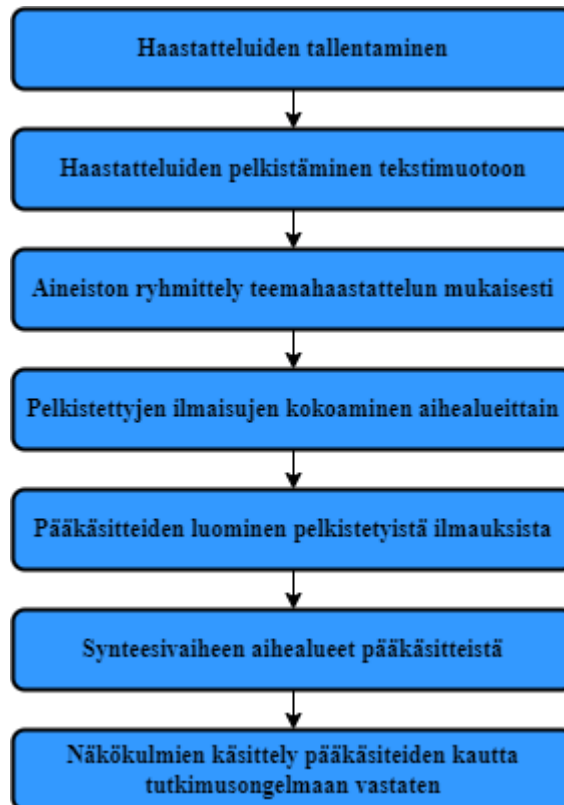
käytetty yleistä asiantuntijanimikettä riippuen heidän edustamastaan sektorista. Kuntiin kohdistuvien haastatteluiden osalta ei ole tehty valintaa onko kyseessä suuri vai pieni kunta tai jokin muu tekijä. Haastateltavia kysyttiin osallistumaan tutkimukseen sen perusteella, onko heillä etukäteistietoa aiheesta ja tämä on yksi aihealue mihin he törmäävät asiantuntijatyössään. Tutkimusaineistolla on pyritty kokoamaan saamaan yleiskuva kuntien tukien ja avustusten arvonlisäverotuksen ongelmallisuudesta asian kanssa työskentelevien asiantuntijoiden näkökulmista. Aineiston uskottavuuden osalta voidaan sanoa, että varsinkin kunnissa arvonlisäverotukseen liittyvä osaaminen vaihtelee laajasti. Kunnissa vaihtelevuutta tukien ja avustusten aihealueella tuo esimerkiksi koko, elinkeinotoiminta ja talouspalveluiden ulkoistaminen. Näin ollen löydetty aihealueet eivät välttämättä näyttäyty jokaisessa kunnassa tai ongelmakohdat aiheen ympärillä ovat täysin erilaisia kuin tutkimuksessa löydetty. Viidellä haastattelulla on saatu luotua uskottava koonti millaisia ongelmia tukien ja avustusten arvonlisäverotukseen voi liittyä. Haastattelut on toteutettu etäyhteyksien avulla ja nauhoitettu jälkikäteistä litterointia varten. Haastattelut toteutettiin puolistrukturoituna teemahaastatteluina, jossa haastattelukysymykset toimitettiin haastateltavalle ennen haastattelua. Haastattelukysymykset käytiin haastatteluissa keskustelunomaisesti läpi ja annettiin haastateltavan vapaasti kertoa omasta näkökulmastaan, millaisia ajatuksia haastateltavalla on teemaan liittyen. Aineistonkeruumetodilla ei voida luoda aukotonta näkemystä kaikista aiheeseen liittyvistä ongelmakohdista, kun näkemykset saattavat vaihdella organisaatiosta ja haastateltavasta riippuen. Pyrkimyksenä on ollut haastatella eri organisaatioiden asiantuntijoita luomaan yleiskuva, miten kuntien tukien ja avustusten arvonlisäverotus koetaan tiettyssä organisaatiossa ja tietyn asiantuntijan työtehtävissä.

4.3. Laadullinen sisällönanalyysi

Tutkimuksen analyysimenetelmänä toimii laadullinen sisällönanalyysi. Sisällönanalyysiä voidaan pitää paitsi yksittäisenä metodina myös väljänä teoreettisena kehyksenä, joka voidaan liittää erilaisiin analyysikokonaisuuksiin (Tuomi & Sarajärvi 2018, 105). Laadullista analyysiä hyödyntäessä voidaan tehdä jako induktiiviseen, deduktiiviseen tai abduktiivisen päättelyn tapoihin. Tutkimuksen sisällönanalyysin päättelytapaa valittaessa on perusteltua rajata pois deduktiivinen päättely, joka perustuu täysin teoriasta lähtevään päättelyyn. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 109.) Tutkimusta ei ohjaa yksi selkeä teoria, vaan arviointitutkimukseen avulla teoria pohjaa vahvasti voimassa olevaan lainsäädäntöön ja siihen liittyvään ohjaukseen. Lähestymistapaa valittaessa myös puhtaasti induktiivinen päättely ei sovellu tutkimuksen analyysiin. Induktiivinen päättely eli aineistolähtöinen

päätely sisältää ei myöskään sovellu suoraan tähän tutkimukseen, koska tutkijan on vaikea tehdä poimintoja aineistosta ilman, että taustalla vaikuttavat jotkin poimintoja ohjaavat tekijät kuten ennakko-oletukset. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 109.) Tutkimuksen lainsäädäntöön pohjautuvaa teoriaa kootessa ja haastattelujen aikana on noussut ajatuksia, mitkä väistämättä ohjaavat päätelyä yhdistelemään jo oletettuja havaintoja sekä haastatteluista nousseita uusia havaintoja. Tästä syystä abduktiivinen päätely valikoitui aineiston lähestymistavaksi, koska siinä yhdistetään induktiivista ja deduktiivista päätelyä. Abduktiivisessa päätelyssä teorian muodostusta ohjaa jokin johtolanka, eli johtopäätökset eivät synny pelkästään uusien havaintojen perusteella (Tuomi & Sarajärvi 2018, 109). Abduktiivisen päätelyn valinta on perusteltu, koska tutkimuksen aihe valikoitui alun perin jo siitä syystä, että taustalla oli jo havaittu ongelmia kuntien tukien ja avustusten arvonlisäverotuksen ympärillä ja aihealueen organisaatioissa. Nämä oletukset ovat ohjanneet puolistrukturoidun teemahaastattelun sekä lainsäädäntöön pohjaavan teorian muodostamista, jolloin abduktiivisessa päätelyssä hyödynnetty yhdistelmä on perusteltu.

Tutkimusaineiston analyysin etenemistä on havainnollistettu kuviossa 2. Eteneminen alkaa haastatteluiden tallentamisella. Haastatteluiden jälkeen haastattelut viedään tekstimuotoon, jonka jälkeen aineisto muokataan ymmärrettäväksi. Tässä vaiheessa jokaisen haastattelun tekstimuotoon viety aineisto ryhmitellään aluksi puolistrukturoidun teemahaastattelun kysymysten alle luoden säännönmukaisen tavan havainnoida ja yhdistellä haastatteluiden vastauksia. Analyysin seuraavassa vaiheessa tekstimuodossa olevat haastattelut viedään yhteen tiedostoon keskeisimpien teemahaastattelun kysymysten alle. Tällä tavoin pystytään havainnoimaan yhtä haastatteluiden aihealuetta jokaisen haastateltavan näkökulmasta, luoden synteisiä havaittujen ongelmien välille. Kyseisestä analyysivaiheesta voidaan käyttää ilmaisua kuten teemoittelu tai pelkistettyjen ilmausten etsiminen, jossa aineistosta karsitaan tutkimukselle epäolennainen materiaali pois (ks. Tuomi & Sarajärvi 2018, 218). Teemahaastatteluiden kysymysten alle kootaan aineistosta löydettyjä tutkimustehtävää kuvaavia ilmaisuja, jossa samaa ilmiötä kuvaavat pelkistetyt ilmaukset listataan allekkain analysointia varten. Tästä ryhmittelystä pystytään muodostamaan pääkäsitteitä, jotka ovat olennaisia havaintoja tutkimuskysymyksiin vastaamista ajatellen. Pääkäsitteet muodostavat samalla pohdintavaiheen aihealueet, jotka pyrkivät luomaan yhdessä luomaan näkemyksen, mitkä kuntien tukien ja avustusten arvonlisäverotuksessa on ongelmallista ja näin vastaamaan tutkimuskysymyksiin.



Kuvio 2. Havainnollistus analyysivaiheen etenemisestä (mukailten Tuomi & Sarajärvi 2018, 217)

Pääkäsiteiden avulla voidaan muodostaa analyysivaiheen jälkeisen synteetin runko, jonka avulla tarkastellaan haastatteluista esiin nousseita ongelmia aihekohtaisesti. Jokaisen pääkäsiteestä muodostetun aihealueen ympärille muodostetaan näkemys eri organisaatioissa työskenteleviltä haastateltavilta. Näin aihealueiden ympärille voidaan muodostaa kokonaiskäsitys mahdollisista ongelmakohdista ja eri organisaatioissa vaikuttavista tekijöistä, joilla on vaikutusta kuntien tukien ja avustusten arvonlisäverotuksen tematiikkaan. Seuraavassa pääluvussa on tarkoitus tuoda esille aihealueittain haastatteluissa nousseet keskeiset pääkäsitteet, ja niiden vaihtelevat näkökulmat haastateltavasta ja organisaatiosta riippuen. Synteetissä tuodaan haastattelut yhdistämällä esille kuntien tukien ja avustusten yleistä luonnetta, arvonlisäverotuksen prosessia kunnassa, arviointia nykyisestä ohjeistuksesta sekä lopuksi käsitellä keskeisimpiä tulkintaongelmia haastateltavien näkökulmasta.

5. SYNTEESI KUNTIEN MYÖNTÄMIEN TUKIEN JA AVUSTUSTEN ARVONLISÄVEROTUKSESTA

5.1. Yleistä tutkimuksen tuloksista

Tutkimuksessa asetettiin tutkimuskysymykset, joihin vastataan laadullisen arviointitutkimuksen ja laadullisen sisällönanalyysin menetelmillä. Teoriakatsannossa luotiin kattava näkemys tukien ja avustusten luonteeseen, kuntien toimintaympäristöön sekä tukiin, avustuksiin ja kuntiin vaikuttavasta arvonlisäverotuksellisesta lainsäädännöstä. Lisäksi teoriaosuuteen tuotiin kirjallisuutta syventämään lainopillista katsantoa varsinkin kunnan toimintaympäristön sekä tukien ja avustusten elinkeinopoliittisen luonteen osalta. Tutkimus itsessään keskittyy tukien ja avustusten arvonlisäverotukseen, mutta on ollut perusteltua pohjustaa kunnan toimintaympäristöä ymmärryksen luomiseksi synteesivaiheessa. Tutkimuksen tarkoituksena ei ole tehdä vain lainopillista tarkastelua tukien ja avustusten arvonlisäverotukseen, koska aineistonkeruumenetelmää valittaessa havainnoitiin, että pelkästään lainopillisella tutkimuksella ei päästä pureutumaan todellisiin ongelmiin kunnissa ja Verohallinnolla vaan tarkastelu jäisi pintapuoliseksi. Todellisten aiheeseen liittyvien ongelmien ymmärtäminen vaati asiantuntijahaastatteluja, mikä lainopillisessa tutkimuksessa ei ole tarkoituksenmukaista. Laadullisen arviointitutkimuksen menetelmä antaa tutkimukselle mahdollisuuden hyödyntää teoriaosuudessa lainopillista näkökulmaa, kuitenkin nojaten haastatteluista saatavaan aineistoon synteesi- ja pohdintavaiheissa.

Tutkimuksen johdantoluvussa määriteltiin päätutkimuskysymykseksi seuraava:

- Millaisia ongelmia kunnilla on tukien ja avustusten arvonlisäveromenettelyn suhteen?

Alatutkimuskysymyksinä toimivat:

- Millaisena eri organisaatioiden asiantuntijat kokevat nykyisen Verohallinnon ohjeistuksen liittyen kuntien myöntämiin tukiin ja avustuksiin ja miten sitä voitaisiin edistää?
- Millaisia lainsäädännön tulkintaongelmia liittyy kuntien myöntämiin tukiin ja avustuksiin ja minkälaisiin todellisiin tilanteisiin ne liittyvät?

Asetettuun päätutkimuskysymykseen ja alatutkimuskysymyksiin vastataan seuraavissa alaluvuissa. Painopisteenä tarkastelulle toimivat toteutetut haastattelut Verohallinnolta, kunnista ja kolmannelta sektorilta. Haastatteluista koostettiin neljä keskeistä näkökulmaa ja pääkäsitettä kuntien tukien ja avustusten arvonlisäverotuksen osalta. Neljänä pääkäsitteenä toimivat: tuet ja avustukset, kunnan tukien ja avustusten arvonlisäverotuksen prosessi, voimassa oleva ohjeistus sekä vastikkeellisuus. Näiden näkökulmien kautta tuodaan esille tukiin ja avustuksiin vaikuttavat ongelmatekijät kunnissa, yhdistellen haastatteluista saatuja erilaisia näkökulmia ja tutkijan omia havaintoja jokaiseen aiheeseen.

5.2. Tuet ja avustukset

Kunnat jakavat laajasti tukia ja avustuksia erilaisille yhteisöille. Kuntiin kohdistetuista haastatteluista selvisi, että yleensä tukea tai avustusta myöntävä taho on sektorikohtainen. Myöntäjinä voivat sektorikohtaisesti olla esimerkiksi kyseisen hallinnonalan lautakunta tai johtoryhmä. Esimerkkejä kunnan hallinnonaloista ovat esimerkiksi kulttuuri ja liikunta. Tuet ja avustukset ovat merkittävä osa kuntien toimintaa. Haastatteluiden pohjalta saatiin muodostettua näkemys, että kuntakentällä tuen ja avustuksen käsitteelle voidaan löytää eroavaisuuksia. Kunnissa tuen käsite nähdään liittyvän enemmänkin voitollista liiketoimintaa harjoittavien yritysten tukemiseen sekä hankkeisiin, joissa kunta on yhtenä osapuolena. Avustuksen käsite sen sijaan nähdään enemmänkin ei-voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tukemiseen tarkoitettuna rahoitusmuotona. Tämä on arvonlisäverotuksellista näkökulmasta keskeinen erottelu, koska tukien ja avustusten arvonlisäverottomuus perustuu yleensä siihen, että niiden ei voida katsoa olevan vastiketta minkään tavaran luovuttamisesta tai palvelun suorittamisesta.

”Meillä tuet ajatellaan olevan tällaisia hankkeisiin ja yrityksille annettuja tukirahoja. Avustus taas on harkinnanvarainen rahoitusmuoto yleishyödylliseen toimintaa. Nämä on myös toiminnoilla eriytetty toisistaan, kun tuet myönnetään omassa yksikössä ja avustukset myönnetään lautakunnittain omille toimialueille. Avustuksista on myös erillinen kaupunginhallituksen ohjeistus avustusten myöntämisperusteisiin.” – Kunnan asiantuntija

Teoriaosuudessa laajasti käsitelty Järvelinin ym. 2023 toteuttama selvitys keskittyy kuntien myöntämiin yritystukiin, jotka lähtökohtaisesti katsotaan arvonlisäverolliseksi tueksi, kun saaja

harjoittaa voittoa tavoittelevaa liiketoimintaa. Näin ollen keskeinen osa kuntapuolen avustuksista jää lukujen valossa käsittelemättä. Haastatteluiden myötä Kuntaliitto toimitti koontia kuntien myöntämistä avustuksista yhteisöille. Kuntaliiton toimittamaa dataa on havainnollistettu kuviossa 3. Taulukossa on koottu tilinpäätöksistä kuntien myöntämät avustukset vuosilta 2021 ja 2022. Huomionarvoista on kuntien tilinpäätöstiedoista koottujen avustusten määrät suhteessa Järvelinin ym. (2023) toteuttamaan selvitykseen kuntien yritystuista. Kuntaliiton (2023) toimittaman koontin mukaan avustukset yhteisöille ovat paljon suurempia kuin kuntien myöntämät yritystuet. Tästä esimerkkinä jo teoriaosuudessa esiin nostettu Järvelinin ym. (2023) selvityksessä mainittu kuntien työllistämistä ja työllisyyttä edistävien tukien olevan vuosittain 6,6–10,5 miljoonaa euroa, kun taas Kuntaliiton (2023) toimittaman aineiston mukaan kuntien avustukset yhteisöille työllisyyspalveluihin ovat vuonna 2021 477,313 miljoonaa euroa. Toteumalukuja arvioidessa täytyy huomioida, että kunnilla on laajasti erilaisia osakkuusyhteisöjä ja muita yhteisöjä, jotka suorittavat kuntien velvoitteina olevia tehtäviä. Näin ollen tuen ja avustuksen käsite hämärtyy lisää, kun saajina on laajasti erilaisia organisaatioita tehtävät ja toiminnan luonne vaihdellen.

Arvo (1000€)	VUOSI	
TEHTAVA_TASO3	2021	2022
Elinkeinoelämän edistäminen	38 854	31 303
Esi- ja perusopetus	26 840	26 482
Kulttuuri	108 585	115 080
Muu opetus ja vapaa sivistystyö	24 893	17 484
Muut palvelut	92 348	92 021
Sosiaalipalvelut	38 740	27 502
Terveys	5 548	22 970
Toinen aste	6 193	4 244
Tukipalvelut	26 222	27 505
Työllisyyspalvelut	477 313	447 624
Varhaiskasvatus	1 802	2 072
Yhdyskunta ja ympäristö	30 797	32 701
Yhdyskunta ja ympäristö, Asiakasrahoitteinen toiminta	1 984	2 175
Kaikki yhteensä	880 119	849 163

*Kuvio 3. Kuntien myöntämät avustukset koottuna tilinpäätöksistä vuosilta 2021 ja 2022
(Kuntaliitto, elinvoima ja talous -yksikkö, 2023)*

Tukiin ja avustuksien myöntämiseen liittyy vahvasti kyseisen kunnan myöntämisperusteet. Tukien ja avustusten myöntämisperusteet ovat yleensä kaupunginhallituksen tai vastaavan tahon vahvistamia

asiakirjoja, joissa asetetaan tuen tai avustuksen hakijalle ja sen toiminnalle rajat tuen tai avustuksen saatavuudesta. Haastateltavien mukaan tukien ja avustusten myöntämisperusteet rajaavat jo alkuvaiheessa pois toimijat, joilta kunta tekee palveluostoja.

”Avustukset ja tuet on meillä erotettu niin ei tule niin paljon niitä tulkintatilanteita. Avustuspuolella ei voida myöntämisperusteiden mukaan edes antaa avustusta, joilta ostetaan palvelua tai se avustus ei olisi yleiseen toimintaan.” – Kunnan asiantuntija

Tukien ja avustusten tulee olla yleistä tukea toimintaan, jossa järjestäjä järjestää kaikille avointa palvelua alueellaan kunnan asukkaiden eduksi. Tämä itsessään jo rajaa tukien ja avustusten ulkopuolelle toimijat, jotka harjoittavat voittoa tavoittelevaa liiketoimintaa. Kuntapuolella tuet ovat haastatteluiden mukaan lähtökohtaisesti eriytetty prosessi, jolloin myös arvonlisäverotuksellisesta näkökulmasta saadaan vähennettyä tulkintatilanteita, kun tuet yrityksille ja hankkeisiin ovat herkemmin arvonlisäverotuksen piirissä. Verohallinnon arvonlisäverotuksen asiantuntijoille tehtyjen haastatteluiden perusteella yhtenä suurena asiakasryhmänä tukien ja avustusten tulkintatilanteissa toimii yleishyödyllistä toimintaa harjoittavat yhdistykset ja säätiöt. Niin Verohallintoon kuin kuntiin tehtyjen haastatteluiden perusteella tuet ja avustukset aiheuttavat kysymyksiä arvonlisäverotuksellisesti juuri nämä voittoa tavoittelemattomat yhteisöt. Yhteydenottoja tulkintaongelmiin Verohallintoon tulee tästä aiheesta niin kunnilta kuin tukia ja avustuksia saavilta voittoa tavoittelemattomilta yhteisöiltä. Kuntien osalta jää ratkaistavaksi tulkintaongelmien ratkaisu, kun tukea tai avustusta myönnetään ei-voittoa tavoittelevalle yhteisölle. Keskeisiä tulkintaongelmia ja niiden esimerkkitalanteita käydään läpi tarkemmin alaluvussa 5.4.

5.3. Kunnan tukien ja avustusten arvonlisäverotuksen prosessi

Arvonlisäverolain 6 § 1 momentin mukaan kunta on verovelvollinen liiketoiminnan tapahtuvasta tavaran ja palvelun myynnistä yhtä lailla kuin muut arvonlisäverovelvolliset. Näin ollen myös arvonlisäveron ilmoitusprosessi on lähtökohtaisesti sama kuin muille toimijoille. Arvonlisäverotuksellisesti erityispiirteenä kunnilla on arvonlisäverolain 130 §:n suoma palautusoikeus, jota käsitelty tarkemmin alaluvussa 3.3.

”Ilmoitusprosessi arvonlisäverolle on sama kuin muilla toimijoilla. Kunnilla omana juttunaan palautusoikeusasia. He antavat kerran vuodessa palautusilmoituksen, muutoin samanlaista toimintaa. Ulkoistetut toimijat monesti ilmoituksia antavat, mutta on toimijoita, jotka hoitavat asiansa itse.” – Verohallinnon arvonlisäverotuksen asiantuntija

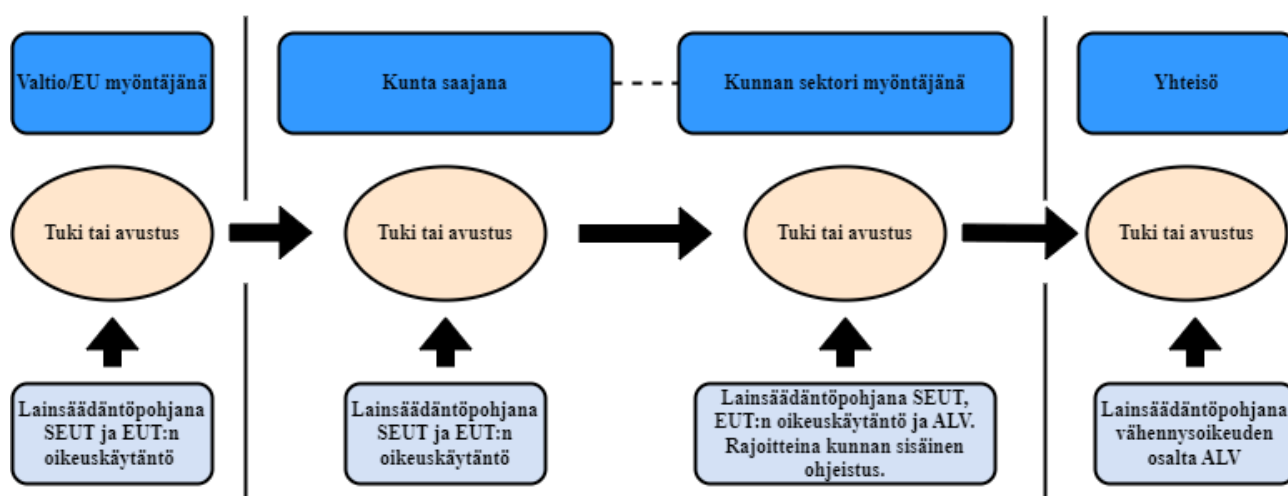
Haastatteluiden perusteella kunnissa on paljon hajontaa liittyen arvonlisäverotukselliseen osaamiseen. Verohallinnon arvonlisäverotuksen asiantuntijoiden mukaan kuntien koko vaikuttaa arvonlisäverotukselliseen osaamiseen. Isommilla kunnilla on varaa asiantuntijoihin, joilta löytyy arvonlisäverotuksellista osaamista. Pienemmissä kunnissa henkilöstö on kapeammalla pohjalla, ja viranhaltijat joutuvat ottamaan haltuunsa tehtäviä laajalla säteellä. Verohallinto on pyrkinyt luomaan matalan kynnyksen yhteydenottokanavia julkisyhteisöille kuten ennakollista keskustelua. Verohallinnon arvonlisäverotuksen asiantuntijoiden mukaan yhteydenottokanavien käyttö vaihtelee suuresti kunnissa, toiset käyttävät Verohallinnon tukea laajasti ja toiset eivät juuri lainkaan.

”Tuntuu että jos kyseessä on iso kunta niin se kirjauksia tekevä taho ei välttämättä näe niiden lukujen taakse samalla tavalla kuin pienemmässä kunnassa. Verohallinnolta on myös helpompi tavoitella pienempiä kuntia, kun oikea ihminen on helpompi saada kiinni ja keskustellen hoitaa asiat.” – Verohallinnon arvonlisäverotuksen asiantuntija

Vaikka pienemmissä kunnissa henkilöstö ja osaaminen on kapeammalla pohjalla kuin suurissa kunnissa, yhteydenpito Verohallinnon välillä on helpompaa, kun on helpompi tavoittaa oikea henkilö pienemmästä kunnasta. Tämä edesauttaa ennakollista, että jälkikäteistä valvontaa, jotta tulkintaongelmat saadaan ratkottua keskustellen. Verohallinnon arvonlisäverotuksen asiantuntijoiden mukaan yhteydenpito suurempiin kuntiin on vaikeampaa henkilöstön laajuuden vuoksi. Toiseksi pienemmissä kunnissa kapeampi talouspuolen henkilöstö saattaa olla enemmän tietoinen omassa kunnassa tapahtuvista pienistäkin toiminnoista. Suurempien kuntien osalta kirjanpidon kirjauksia tai arvonlisäverotuksen kysymyksiä ratkaiseva taho ei välttämättä yhtä helposti näe lukujen taakse ja ole tietoinen, millaisia toimintoja lukujen takana todellisuudessa tapahtuu.

Tukien ja avustusten arvonlisäverotuksessa oman vaikeutensa kuntiin luo käsitteiden päällekkäisyys. Tuen ja avustuksen käsitettä on käsitelty aiemmin valtiontukilainsäädännön osalta alaluvussa 2.3, johon liittyy EU:n lainsäädännöllinen näkökulma. Lisäksi käsitteitä on käsitelty arvonlisäverotuksen näkökulmasta. Tämä luo kunnan tukien ja avustusten prosesseihin monimutkaisuutta, kun samoja käsitteitä käytetään useassa tuen tai avustuksen vaiheessa, mutta jokaiseen prosessiin liittyvä lainsäädäntöpohja muuttaa sen käsittelytapaa. Tuen ja avustuksen prosessia kunnassa on havainnollistettu kuviossa 4.

”Vähän tästä hommasta tekee vaikeata, kun joutuu noita samoja käsitteitä miettimään niin monen kokonaisuuden kautta. On valtiontukisäätelyä, EU-säätelyä, ALV-säätelyä ja sitten pitäisi vielä miettiä avustuksen saajan toimintaa, että onko se yleishyödyllistä ja mitkä ne rajoitteet siihen avustuksen myöntämiseen on” – Kunnan asiantuntija



Kuvio 4. Tuen ja avustuksen prosessi kunnassa

Kuviossa 4. on havainnollistettu tuen ja avustuksen kulkeutumista kunnassa. Haastattelujen perusteella nousi esiin käsitteiden päällekkäisyyden luoma ongelma, jossa kuntien prosessien ja yksiköiden eri vaiheissa kulkeutuvat tuet ja avustukset saatetaan ymmärtää eri tavalla. Käsittelyä tulisi tehdä usean eri lainsäädännön pohjalta riippuen kunnan asemasta tuen saajana tai sen myöntäjänä. Erityisesti valtiontukilainsäädäntöön liittyvät de minimis- tuen rajoitteet tulee huomioida yhdessä tuen saajan toiminnan luonteen arvioinnissa. Kuntien asiantuntijoiden tulee olla

perehtyneenä tuen ja avustuksen eri vaiheiden näkökulmiin ja ongelmiin valtiontukilainsäädännöstä arvonlisäverotukseen, mikä on haastavaa varsinkin pienemmissä kunnissa missä henkilöstön määrä ja spesifimpi asiantuntijuus on vähäisempää resurssien myötä.

”Tulee mieleen, että osataanko kunnassa mieltää hankinta arvonlisäverolliseksi ostoksi, kun se on aiemmin nimetty avustukseksi.” -Veroasiantuntija kolmannelta sektorilta

Kunnat ovat laajasti ulkoistaneet taloushallinnon toimijoita kolmansille osapuolille tai osakkuusyhteisöihin, joissa kunta on osaomistajana. Tämä tuo oman näkökulman tukien ja avustusten prosesseihin ja arvonlisäverotukselliseen punnintaan. Haastatteluissa ilmeni, että yleensä jos kunnan kirjanpitoiminnot on ulkoistettu palveluntuottajalle, hoitaa palveluntuottaja myös arvonlisäveroilmoituksen antamisen. Kuntien ja palveluntuottajien välisissä yhteistyösopimuksissa on eroja, joten ei voida aukottomasti sanoa palveluntuottajan olevan aina vastuussa arvonlisäveron ilmoittamisesta Verohallintoon. Osa kunnista hoitaa talouspalvelut ja arvonlisäveroasiat itse. Haastattelujen perusteella Verohallinnon arvonlisäverotuksen asiantuntijoille ei ole näkynyt onko kunta ulkoistanut talouspalvelunsa vai ei, eikä voida sanoa, että tukien ja avustusten arvonlisäverotuksen osalta talouspalveluiden ulkoistus vähentäisi tai lisäisi tulkintatilanteita ja yhteydenottoja Verohallintoon. Havaintoa vahventaa myös kunnan asiantuntijoiden haastattelut, joiden mukaan kunnan talousyksikkö hoitaa lukujen kokoamisen ja arvonlisäveroasioiden tulkinnan yhteistyössä ulkoistetun talouspalvelun kanssa, jolla saattaa olla laajemmin asiantuntijaosaamista esimerkiksi arvonlisäverokysymyksissä.

”Me kootaan ne luvut yksiköittäin ja arvonlisäverotus hoidetaan siinä samalla. Silloin kai se isoin arvonlisäveron pohdinnan paikka tehdään, kun niitä avustuksia myönnetään. Sisäisessä ohjeistuksessa jonkin verran tähän arvonlisäverotukseen liittyen, kun arvioidaan niitä avustuksia, mutta on myös kysytty sitten ulkoistetulta talousyksiköltä apua niihin.” Kunnan asiantuntija

Haastattelujen mukaan arvonlisäverollisuus tulee arvioiduksi erityisesti avustusten osalta avustusten hyväksyntävaiheessa. Näin ollen tukien ja avustusten arvonlisäverotuksellinen käsittely on lähtökohtaisesti kunnan tukea myöntävien sektoreiden ja taloushallinnon vastuulla.

5.4. Voimassa oleva ohjeistus

Kuntien myöntämien tukien ja avustusten arvonlisäverotuksessa keskeisimpänä ohjenuorana toimii aiemmin mainittu Verohallinnon 1.1.2022 julkaisema syventävä ohje Tuet ja avustukset arvonlisäverotuksessa (VH/4518/00.01.00/2021). Kyseinen ohjeistus toimii tärkeimpänä ohjeena kunnille tukien ja avustusten arvonlisäverotuksessa muun lainsäädännön tai oikeuskäytännön puuttuessa. Tutkimuksen yhtenä alatutkimuskysymyksenä toimii millaisena, eri organisaatioiden asiantuntijat kokevat nykyisen Verohallinnon ohjeistuksen liittyen kuntien tukiin ja avustuksiin. Haastatteleamalla Verohallinnon arvonlisäverotuksen asiantuntijoita, kuntien asiantuntijoita sekä kolmannen sektorin veroasiantuntijaa voidaan luoda näkemys siitä, millaisena nykyinen ohjeistus nähdään.

Ennen vuoden 2022 alussa julkaistua ohjetta tukien ja avustusten arvonlisäverotuksesta, aiheeseen ei ole ollut yhtä koottua ohjeistusta. Voidaan katsoa, että uusi ohjeistus on tarpeellinen lisä niin Verohallinnon kuin kuntien asiantuntijoille, joiden työtehtävät liittyvät tukiin ja avustuksiin. Tämä oli nähtävissä myös haastatteluissa. Verohallinnon arvonlisäverotuksen asiantuntijat kokivat uuden syventävän ohjeen olevan hyvä lisä työskentelylle, kun ennen ohjeistusta osaaminen aiheesta on keskittynyt asian kanssa pitempään työskenteille asiantuntijoille ja näin vaikeuttanut uusien asiantuntijoiden perehdyttämistä aiheeseen.

”Syventävä ohje on hyvä lisä työskentelyyn ja se on ahkerasti käytössä. Tieto aiheesta aiemmin ollut enemmän hiljaista tietoa tämän aiheen tekijöillä. Nyt ohjeen avulla saadaan uudet tekijät helpommin sisäistämään tukien ja avustusten verottomuuden luonne.” – Verohallinnon arvonlisäverotuksen asiantuntija

Tukien ja avustusten arvonlisäverotuksen sisäistämistä on vaikeuttanut tukien ja avustusten verottomuuden luonne, kun sitä ei voida katsoa tulevan arvonlisäverotuksen soveltamisalaan sekä se, että tuista ja avustuksista ei ole mainintaa arvonlisäverolaissa. Keskeisenä ohjeen viestinä on nähty myös se, että jos kunnan sisällä jokin toiminto on nimetty tueksi tai avustukseksi, se ei automaattisesti tarkoita, että se olisi arvonlisäverotuksesta pois suljettua. Kuntien asiantuntijoiden mukaan uusi ohjeistus on tervetullut lisä tukien ja avustusten käsittelyyn. Uuden ohjeistuksen avulla on mahdollista seikkaperäisesti etsimään ratkaisua omaan työpöydällä olevaan ongelmaan, kun syventävässä ohjeessa on käsitelty tuen ja avustuksen luonnetta eri tilanteissa esimerkkien kautta. Syventävän ohjeen hyödynnettävyys korostuu haastateltavien mukaan tilanteissa, joissa joudutaan arvioimaan, onko kyse arvonlisäverottomasta yleistuesta vai onko toiminnan luonteessa havaittavissa vastikkeellisuutta kunnalle ja toiminnan rajoittamista tuen myöntäjän osalta.

Ohjeen hyödynnettävyyttä korostettiin myös erilaisten projektien ja hankkeiden osalta. Projekteissa ja hankkeissa on usein osallisena useita yhteistyökumppaneita kunnan lisäksi, jotka vaativat selvittämään onko heillä arvonlisäveron vähennysoikeutta tilanteissa, joissa kunta rahoittaa toimintaa. Tässä nousee esille vastikkeellisuuden luonne, että onko kunnan rahoittaessa toimintaa kyse yleistuesta vai esimerkiksi korvausta palvelusta. Kunnan ulkopuolelta tulevan rahoittajan osalta on tärkeää selvittää, onko projektin tai hankkeen toimijoilla arvonlisäveron vähennysoikeutta, koska rahoittaja haluaa minimoida kustannukset ja rahoittaa toimintaa todellisen kustannuksen verran. Hankkeissa ja projekteissa on myös mahdollista tilanteet, joissa ulkopuolinen rahoittaja olettaa, että toimijoilla ei olisi arvonlisäveron vähennysoikeutta, mutta saavatkin sen vähennettyä. Tämä tarkoittaa kustannusten vähentymistä projektin tai hankkeen toimijoille, joihin ei olla varauduttu mutta yleensä tämänkaltaiset tilanteet pyritään selvittämään etukäteen todellisen kustannuksen selvittämiseksi.

”On hankkeita, joissa kunnan rahoitus on vain osa sitä ja suurin osa rahoituksesta tulee muualta.

Rahoittaja ei halua rahoittaa kuin vain todellisen kustannuksen verran. Jos saadaankin arvonlisävero vähennettyä, vaikka oletus on, että ei saa vähentää niin kustannuksia aiheutuu vähemmän ja voisi jäädä siitä plussalle. Näistä monesti kysytään etukäteen” – Verohallinnon arvonlisäverotuksen asiantuntija

Tutkimuksen haastatteluissa pyrittiin myös selvittämään millaiset asiat tukien ja avustusten arvonlisäverotuksessa jäivät ohjeen myötä epäselviksi. Haastatteluiden perusteella ohje nähtiin

laadukkaaksi lisäksi aihealueen ongelmien ratkaisuun, joka vähentää tulkinnan ja selvittämisen tarvetta niin Verohallinnon kuin kunnan asiantuntijoilla. Huolta herätti syventävän ohjeen seikkaperäisyys ja se, että kuntien asiantuntijoilla täytyy olla tarpeellinen arvonlisäverotuksellisen osaaminen ohjeen lukemiseksi ja ymmärtämiseksi.

”Syventävän ohjeen kohdalta olen miettinyt, että kun siinä mennään aika syvälle niihin aiheisiin, niin ymmärretäänkö sitä. Varsinkin kun yksi ohje palvelee koko asiakaskuntaa ja eri toimijoiden tulovinkkelit ovat todella erilaisia” – Verohallinnon arvonlisäverotuksen asiantuntija

Ohjeen ollessa arvonlisäverotukseen ja sen erikoiskysymyksiin syvälle pureutuva, mietintää aiheutti, ymmärretäänkö ohjeen sisältö kunnissa oikein. Haastatteluiden mukaan kyseiseen ohjeeseen on pyritty kokoamaan asiaan vaikuttavat mahdolliset näkökulmat kaikkia mahdollisia ohjeen hyödyntäjiä palvelleen. Tähän liittyen kunnissa oli epäselkeyttä, miltä osin ohje on kohdistettu heille ja millä tavoin.

”Ei ole meillä ihan selkeätä, miltä osin tämä syventävä ohje on kohdistettu meille. Varsinkin kun me ollaan täällä avustuspuolella niin vaikea erottaa mikä osa tästä ohjeesta sopii omiin työtilanteisiin.” – Kunnan asiantuntija

Kyseinen syventävä ohje pyrkii tuomaan esille erityisesti voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin, projekteihin ja hankkeisiin liittyviä tukia ja avustuksia, vaikka ohje on suunnattu myös voittoa tavoittelevien toimijoiden tukiin ja avustuksiin. Niin Verohallinnon kuin kuntien asiantuntijoiden osalta toivottiin osaltaan selkeyttä liiketoiminnan määrittelemiseen ohjeistuksessa, jolloin esimerkiksi kunnassa pystyttäisiin hyödyntämään esimerkkejä paremmin, kun voidaan jo olettaa ohjeistuksessa puhuttavan voittoa tavoittelemattomasta toiminnasta. Useamman haastateltavan osalta toivottiin jopa kahta erillistä ohjetta tukien ja avustusten arvonlisäverotukseen, siten että luotaisiin oma ohjeistus voittoa tavoitteleville yhteisöille ja oma ohjeistus voittoa tavoittelemattomille yhteisöille. Tulkinnallisesti nähtiin kuitenkin, että rajanveto voittoa tavoittelevan ja voittoa tavoittelemattoman yhteisön välillä ei ole aina niin yksinkertaista, kun pitää pystyä arvioimaan todellisen toiminnan, hankkeen tai projektin luonne.

”Parannusta haluttaisiin, että olisi erilliset ohjeet tuelle ja avustukselle ja ne käsitteet määriteltäisiin selkeämmin. Käsitteiden kautta voisi tehdä omat ohjeet ja sitten tietäisi selkeämmin, että tämä ohje kohdistuu meille ja toinen tukipuolen ihmisille.” – Kunnan asiantuntija

Tätä havaintoa tukee myös jo aiemmin mainittu tuen ja avustuksen käsitteen luonne. Syventävä ohje ei tee selontekoa tuen tai avustuksen käsitteen välille, vaikka kunnissa on selkeä näkemys, milloin puhutaan tuesta ja milloin avustuksesta. Kunnan toiminnoissa tuet ja avustukset ovat myös usein prosessillisesti eriytetty, joka korostaa käsitteiden erilaista luonnetta. Ymmärrettävästi yksi yhteinen ohjeistus kahteen täysin erilaiseen kokonaisuuteen luo ohjeen tulkinnan vaikeutta kunnissa ja syventävän ohjeen esimerkkien yhteensopivuutta kunnan asiantuntijan työpöydällä olevan oman ongelman havainnollistamiseksi.

Yleisesti ottaen tukien ja avustusten arvonlisäverotukseen saatu ohjeistus nähtiin positiivisessa valossa. Ohjeistus auttaa niin Verohallinnon kuin kuntien asiantuntijoiden ongelmatilanteiden ratkaisua, kun kootusta ohjeistuksesta on mahdollista löytää ratkaisu omaan tilanteeseen ilman syvempää perehtymistä. Huolta herätti kuitenkin niin Verohallinnon kuin kuntien asiantuntijoissa ohjeistuksen yleistettävyys, kun yhdellä ohjeella pyritään palvelemaan niin laajaa asiakaskuntaa. Syventävän ohjeen tulkinnan osalta kaikissa haastatteluissa korostui vastikkeellisuus ja sen punninta tuki- ja avustustilanteissa. Tätä keskeisintä tulkintaongelmaa käydään tarkemmin läpi seuraavassa alaluvussa.

5.5. Vastikkeellisuus

Haastatteluista keskeisimpänä kuntien myöntämien tukien ja avustusten arvonlisäverotuksessa nousi vastikkeellisuus. Keskeisenä käsitteenä vastikkeellisuuteen liittyy liiketoiminnan määritelmä, mikä pohjautuu arvonlisäverolakia koskevaan hallituksen esitykseen (HE 88/1993) sekä oikeuskäytäntöön (ks. esim. KHO 31.12.1996 T 4151 ja KHO:2017:86). Myös arvonlisäverolain sisältämät määritelmät myynnille ja palveluostolle tulevat huomioida. Vastike on hinta, jota vastaan tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. Vastikkeellisuudella tässä yhteydessä tarkoitetaan tilannetta, missä esimerkiksi kunta myöntää tukea tai avustusta yhteisölle, joka tuottaa palvelua. Tulkintatilanteen aiheuttaa se,

milloin kunnan myöntämä tuki voidaan katsoa esimerkiksi vastikkeelliseksi palveluostoksi yhteisöltä ja milloin se katsotaan yleistuen piiriin kuuluvaksi tueksi tai avustukseksi. Verohallinnon nykyinen ohjeistus tai lainsäädäntö ei anna tähän yksioikoista vastausta, mikä jättää tulkintaongelman Verohallinnon ja kunnan asiantuntijoille.

Kaikkien haastateltavien osalta keskiöön nousi tukien ja avustusten vastikkeellisuus. Tulkintaongelmaa havaittiin tilanteissa, joissa kunta antaa tuen tai avustuksen esimerkiksi yhdistykselle tukemaan jo voimassa olevaa tai joka tapauksessa järjestettävää toimintaa. Verohallinnon asiantuntijoiden puolelta nähtiin kriittisenä kunnan myöntämään tukeen tai avustukseen liittyvä dokumentaatio yhdistettynä todellisen toiminnan arvioimiseen liiketoiminnan näkökulmasta. Ongelmana nähtiin, jos kunnan myöntämään tukeen tai avustukseen liittyy sopimus, millaista toimintaa tuettavan yhteisön tulee järjestää tai millä edellytyksin esimerkiksi tuen saajan tulee järjestää tapahtuma kuntalaisille. Kuntien myöntämien tukien ja avustusten tilanteissa ei ole aina tehty sopimusta, millaista toimintaa tuettavan tulee järjestää, mikä taas vie tuen tai avustuksen helpommin yleistuen piiriin. Sopimus ei itsessään poista yleistuen määritelmää, koska on perusteltua, että kuntakentällä halutaan sopimuksin seurata rahankäyttöä tuettavien osalta. Haastateltavien mukaan niin kunnissa ja Verohallinnolla tulkintaa vaikeuttaa tämä häilyvyys, milloin kyseessä on yleistuen piiriin kuuluvaa tukea tai avustusta vai onko tuettu toiminta tosiasiaassa palveluhankintaa, jos kunta määrittää tuetun yhteisön toimintaa. Toisena samaan aiheeseen liittyvänä tulkintaongelmana nähtiin jo aiemmin käsitelty käsitteiden määrittelemisen. Käsitteet kuten liiketoiminta, tuki ja avustus nähtiin kuntakentällä vaikeasti ymmärrettävinä, kun samoihin käsitteisiin liittyy useita täysin eri tavoin huomioitavia näkökulmia. Verohallinnon arvonlisäverotuksen asiantuntijoiden mukaan todelliset tulkintatilanteet liittyvät esimerkiksi tilanteisiin, joissa kunta tukee tai avustaa rahallisesti yleishyödyllistä yhteisöä, joka järjestää tapahtuman kuntalaisille. Jos yhteisö järjestää tapahtuman ja järjestämisen seurantaan kunta määrittää sopimuksin tapahtumalle tietynlaisia reunaehtoja esimerkiksi toteutuksen ja rahoituksen suhteen, joutuu Verohallinto punnitsemaan milloin, kyseessä onkin palvelun ostamista yhteisöltä toiminnan järjestämiseksi.

”Esimerkiksi jos sopimuspaperi näyttää siltä, että kunta ostaa tapahtuman tuohon torille ja määrittää miten se tulee toteuttaa ja siihen määritetään rahasumma niin, onko tässä todellisuudessa kyseessä tuki vai vastikkeellinen palvelun osto. Jos kunnat tämänkaltaisiin

sopimuspohjiin työntää avustuksen myöntämisiä on Verohallinnon vaikea arvioida, onko kyseessä vastikkeellinen tuki.” – Verohallinnon arvonlisäverotuksen asiantuntija

Tulkintatilanteita on aiheuttanut erityisesti tilanteet, joissa kunnat lisäävät sopimuspohjiin toiminnan rajoitteita, jolloin yleistuen ja vastikkeellisen palvelunoston raja hämärtyy. Verohallinto joutuu näissä tilanteissa arvioimaan kuvaako sopimus todellisuutta, olisiko kyseinen tapahtuma järjestetty joka tapauksessa tämän muotoisena ilman kunnan tukea vai onko sopimus vain varmistamassa, että annettu rahoitus käytetään yhteisön ydintoimintaan kuten on haluttu. Kuntien haastatteluissa näyttäytyi, että tukien ja avustusten ollessa tärkeä elinkeino- ja yleishyödyllisten yhteisöjen tukimuoto on tukemista myös jälkikäteen seurattava. Jälkikäteistä seuraamista helpottaa toimintaa varten laadittu sopimus toiminnasta, jonka avulla kunta pystyy varmistamaan ja seuraamaan tuen tai avustuksen vaikuttavuutta. Verohallinnossa ymmärrettävästi nähdään sopimusrajoitteiden vaikeuttavan tuen tai avustuksen luonteen tulkintaa, mutta sopimukset nähtiin taas kunnissa helpottavan arviointia ja seuranta, että kohdistettu tuki tai avustus tosiasiasa käytetään tarkoitettuun ydintoimintaan. Tuen tai avustuksen vastikkeellisuuden määrittelyyn ei voida antaa häilyvyyden poistavaa tekijää, kun toiminnan luonteet ja toiminnan seurantaan tehdyt sopimukset vaihtelevat tapauskohtaisesti.

”Meillä on omat vaatimukset avustusten seurannasta ja viranhaltijan päätöksissä on niihin liittyvät ehdot. Seuranta ja siihen liittyvä arviointi olisi vaikeata, jos ei olisi dokumentaatiota siitä millaiset ehdot avustukselle on sovittu.” – Kunnan asiantuntija

Aiheeseen liittyy myös liiketoiminnan määritelmä kunnan yleisen toimialan näkökulmasta. Ongelmallisiksi nähtiin tähän liittyen tilanteet, joissa yritys hoitaa kunnan järjestämisvastuulla olevaa yleisen toimialan piirin kuuluvaa toimintaa. Kunta voi tukea tai avustaa tällaista yritystä, jonka toiminnan voidaan osaksi katsoa olevan liiketoimintaa. Kunnissa on löydettävissä paljon tämänkaltaisia järjestelyitä missä yhteisö toteuttaa esimerkiksi joukkoliikennettä, yksityisen tieverkon ylläpitoa tai tytäryhtiö hoitaa kunnan yleisen toimialan palvelutuotantoa. Näihin liittyen tuen tai avustuksen saajan tulee olla tietoinen arvonlisäverotukseen liittyvästä symmetriasta, mikä osa laskutuksesta voidaan katsoa arvonlisäverolliseksi ja mikä osa ei sekä miten tuen tai avustuksen saaminen vaikuttaa vähennysoikeuteen. Tuki- ja avustustilanteiden katsottiin helpottuvan kunnan

osalta, jos esimerkiksi joukkoliikenteen tuki on hintaan sisältyvä tuki esimerkiksi matkalippukohtaisesti ja näin kunta toteuttaa yleisen toimialaan kuuluvaa toimintaa ulkoistamisjärjestelyllä. Kuntiin tehtyjen haastatteluiden perusteella oltiin tietoisia liiketoimintaa liittyvästä tulkinnasta. Tulkintatilanteet on saatu suurelta osin rajattua pois varsinkin avustusten osalta, kun kunta ei lähtökohtaisesti lähde antamaan avustusta yhteisölle, joka harjoittaa liiketoimintaa. Liiketoiminnan käsitteestä vaikeutta aiheutti esimerkiksi tapahtumatilanteet, joita järjestää yleishyödylliset yhteisöt ja he asettavat tapahtuman maksulliseksi.

”Jos tapahtuman järjestäjä hakee avustusta niin rajanvetoa joutuu tekemään, että onko tuettava organisaatio voittoa tavoitteleva ja miten voidaan tukea yleistuen kautta. Jos esimerkiksi musiikkitapahtuma pyytää sisäänpääsystä 50 euroa niin missä menee raja, onko kyseessä voittoa tavoitteleva? Pääasiassa ei lähdetä avustamaan, jos ei ole kyseessä kaikille vapaa pääsy, kun tulee heti nämä liiketoiminnan merkit ilmoille ja vastikkeellisuuden raja häilyy.” – Kunnan asiantuntija

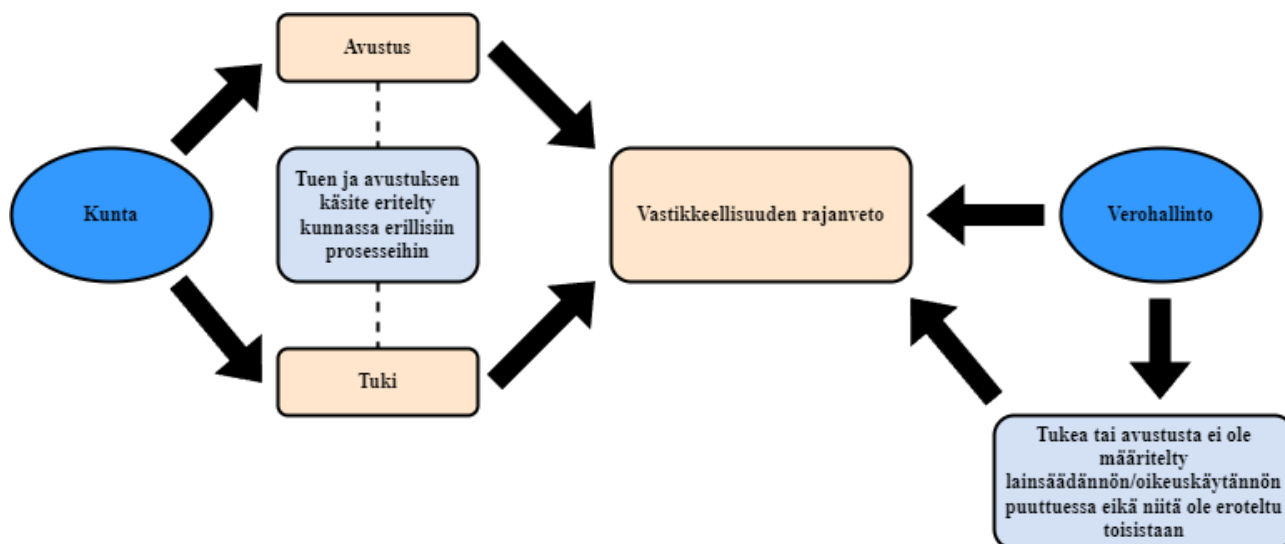
Kunnissa aiheutti epäselvyyttä tällaiset tilanteet, että onko kyseessä liiketoimintaa, jos yhteisö rajoittaa tapahtumassaan sisäänpääsyä maksulla, vaikka maksuilla on tarkoitus kattaa kustannukset. Haastatteluiden perusteella avustuksia ei lähtökohtaisesti myönnetty tapahtumiin, joiden pääsyä on rajoitettu esimerkiksi sisäänpääsymaksulla, kun sen ei katsota olevan yleishyödyllisen toiminnan ydintoimintaa. Tämän kaltainen ennakoiva valikointi avustustilanteisiin vähentää ennestään tulkintatilanteita, kun tuen ja avustuksen käsittely on eriytetty ja kunnilla on selkeä näkemys, milloin avustetaan ja milloin tuetaan.

Tuen tai avustuksen vastikkeellisuuden määrittelyyn on vaikea antaa yhtä tyhjentävää vastausta. Määrittelyä vaikeuttaa oikeuskäytännön vähäisyys aiheeseen liittyen, joka antaisi enemmän ratkaisuperusteita vastikkeellisuuden määrittelyyn niin Verohallinnolle kuin kunnille. Siihen asti kuntien ja Verohallinnon tulee tapauskohtaisesti arvioida todellisen toiminnan luonnetta tuettavan yhteisön osalta ja huomioida sopimuksiin liittyvät rajaukset toiminnalle, jotta tuki tai avustus pystytään sijoittamaan esimerkiksi yleistuen tai arvonlisäverollisen palveluoston piiriin.

6. POHDINTA

6.1. Yhteenveto tutkimustuloksista

Tutkimuksen päätutkimuskysymykseksi asetettiin, millaisia ongelmia kunnilla on tukien ja avustusten arvonlisäveromenettelyn suhteen. Tutkimustuloksia on käsitelty edellisessä pääluvussa, jaotellen keskeiset haastatteluista saadut teemat neljään kategoriaan. Tarkastelua on tuotu esille haastateltavien edustamien organisaatioiden osalta tuoden tukien ja avustusten arvonlisäverotukseen erilaisia sidosryhmä näkökulmia. Kuviossa 5. on hahmoteltu keskeisimpien tutkimustulosten suhdetta toisiinsa sekä miten, Verohallinto ja kunnat näkevät merkittävimpien käsitteiden erot. Tutkimustuloksia ja kuvioon 5. liittyviä näkökulmia pohditaan tarkemmin tässä luvussa.



Kuvio 5. Tuen, avustuksen ja vastikkeellisuuden yhteys

Kuntien tukiin ja avustuksiin liittyvä elinkeinopoliittinen katsanto keskittyi hahmottamaan, millaisia käsitteellisiä vaikeuksia kuntakentällä nähdään aiheen osalta. Tutkimustuloksena keskeisenä löytönä oli tuen ja avustuksen käsitteiden ymmärrettävyys kunnissa, kun kuntakentällä oli selkeä näkemys tuen ja avustuksen käsitteellisestä erosta. Kuntakentällä tuen käsite katsotaan liittyvän voitollista liiketoimintaa harjoittavien yritysten tukemiseen sekä hankkeisiin, joissa kunta on yhtenä osapuolena, joko vain rahoituksellisesta tai myös toiminnallisesti. Avustuksen käsite sen sijaan nähtiin liittyvän kiinteästi ei-voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tukemiseen tarkoitettuna rahoitusmuotona. Prosessit tukien ja avustusten jakamiseen oli myös toisistaan selkeästi erotettu kuten myös niihin

liittyvä päätöksenteko. Tukien ja avustusten prosessillinen jakaminen erillisiin toimintoihin edesauttaa arvonlisäverollista tulkintaa, kun erottelua on jo tässä vaiheessa tehty huomioiden tukea tai avustusta saavan yhteisön toiminnan luonne. Tukiin ja avustuksiin liittyvä ohjeistus ja erityisesti aiheeseen liittyvä Verohallinnon syventävä ohje ei tue tätä käsitteellistä jakoa, kun molempia käsitteitä käsitellään ohjeessa synonyymillisesti. Käsitteiden määrittelemättömyys Verohallinnon ohjeistuksessa on osaltaan perusteltua, koska tuen tai avustuksen käsitettä ei ole määritelty arvonlisäverolaissa tai arvonlisäverodirektiivissä. Näin ollen Verohallinto ei voi ilman lakimuutosta tai oikeuskäytäntöä määritellä tuen tai avustuksen käsitteellistä eroa ohjeistukseen, vaikka se palvelisi ohjeen tulkintaa kuntakentällä.

Tutkimustuloksissa huomioitiin kuntien vaihtelevat tilanteet koskien arvonlisäverotuksellista osaamista ja arvonlisäverojen ilmoitusprosessien erilaisuudet. Kunnat käyttävät laajasti ulkoistettuja palveluita ja riippuen kunnasta ulkoistetun palveluyksikön tehtäviin kuuluu myös arvonlisäverotuksen kysymykset ja siihen liittyvä ilmoittaminen. Tutkimusaineistosta ei oltu nähtävissä eroa Verohallintoon tulevissa tukien ja avustusten arvonlisäverotuskysymyksissä, riippuen siitä onko kunta ulkoistanut arvonlisäveroprosessin ilmoitusvastuun ulkoistetulle talousyksikölle vai ei. Kuntien asiantuntijat olivat varsin tietoisia arvonlisäverotukseen liittyvästä prosessista, vaikka arvonlisäverotukseen ja siihen liittyvä ilmoittaminen olisikin ulkoistettu tytäryhtiöön tai osakkuusyhteisöön. Pienemmissä kunnissa arvonlisäverotuksellinen osaaminen on nähty olevan kapeampaa kuin isossa kunnassa, mutta pienempien kuntien osalta kuntien viranhaltijoiden voidaan olla enemmän tietoisia oman kunnan toiminnasta toiminnan ollessa vähäisempää. Tämä edesauttaa tukia ja avustuksia saavien yhteisöjen liiketoiminnallisen luonteen arvioimista, kun arviointitilanteita on resurssien valossa yleisesti ottaen vähemmän kuin isommassa kunnassa. Toisaalta isommalla kunnalla on resursseja pitää spesifimpiin kysymyksiin erikoistuneita asiantuntijoita kunnan työntekijöinä sekä ylläpitää eritellympää tukien ja avustusten myöntämisprosessia. Niin pienet kuin isommat kunnat voivat mahdollisesti hyötyä ulkoistetun talousyksikön asiantuntijatuesta, jotka hoitavat useiden kuntien talousraportointia ja näin pystyvät resurssillisesti keskittymään spesifiin kysymyksiin kuten tukien ja avustusten arvonlisäverotukseen.

Oman lisänsä tukien ja avustusten arvonlisäverotuksen kysymyksiin tuo vuonna 2023 toimintansa aloittaneet hyvinvointialueet, joille siirtyi paljon kuntien lakisääteisiä tehtäviä varsinkin sosiaali- ja terveydenhuollon osalta. Hyvinvointialueille on siirtynyt kunnilta myös avustustoiminnan piiriin kuuluvia toimintoja kuten asukastupatoiminta ja ystäväpalvelut, jotka vaativat yhtäläistä avustusten

arvonlisäverollista tarkastelua kuin kunnissa hyvinvointialueiden ollessa kuntia vastaavassa asemassa.

Tutkimuksen ollessa laadullinen arviointitutkimus yhtenä näkökulmana tutkimuksessa tarkasteltiin voimassa olevan lainsäädännön ja ohjeistuksen palvelevuutta kuntakentälle. Vuoden 2022 alussa julkaistu Verohallinnon syventävä ohje tukien ja avustusten arvonlisäverotukseen koettiin positiivisena lisänä ohjeistamaan kuntia, mutta myös edesauttamaan Verohallinnon asiantuntijoita tukien ja avustusten tulkintatilanteissa. Syventävän ohjeen keskeisenä viestinä osaltaan tuoda esille voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tuki- ja avustustilanteet, kun toiminnan luonne on lähtökohtaisesti eri kuin voittoa tavoittelemattomilla yhteisöillä. Tämä ei kuitenkaan nähty ollut yhtä selkeästi nähtävissä kunnan asiantuntijoiden haastatteluissa, joiden mukaan syventävästä ohjeesta ei ole yksinkertaista erottaa milloin puhutaan voittoa tavoittelemattoman yhteisön tuki- tai avustustilanteesta ja milloin ei. Toiveena haastateltavilla niin Verohallinnon kuin kuntien osalta olikin, että tukien ja avustusten arvonlisäverotukseen tehtäisiin kaksi erillistä ohjetta palvelemaan kahta erillistä asiakaskuntaa. Näin olisi mahdollista nostaa esimerkkien valossa molempia asiakaskuntia kuvaavia tulkintatilanteita selkeämmin esille. Tähän liittyen voittoa tavoittelevien kuin voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tukien ja avustusten erillisiin arvonlisäverotusohjeeseen pystyttäisiin korostamaan tuen ja avustuksen käsitteiden merkitystä, huomioiden niiden eriävä luonne kuntakentällä.

Kuntien tukiin ja avustuksiin liittyvässä arvonlisäverotuksessa keskeiseksi nousi vastikkeellisuuden määritelmä. Ongelmallisuutta niin Verohallinnolla kuin kunnissa aiheuttavat tilanteet, joissa kunta myöntää tukea tai avustusta voittoa tavoittelemattomalle yhteisölle, joka järjestää toimintaa kuntalaisille. Rajanveto milloin tuen tai avustuksen voidaan katsoa olevan vastiketta yhteisön järjestämästä palvelusta ja milloin se katsotaan yleistuen piiriin ei ole selkeää. Tähän vaikuttaa kuntien tekemät sopimukset järjestettävästä toiminnasta ja oikeuskäytännön puuttuminen. Kunnat luonnollisesti haluavat seurata tukia- ja avustuksia saavien yhteisöjen toimintaa antamalla heille toiminnan rajoitteet, jotta kunta voi varmistua rahoituksen kohdistuvan yhteisön ydintoimintaan. Kuitenkin rajanveto, milloin toiminnan rajoittaminen sopimuksilla katsotaan olevan yleistukea ja milloin kunnan palveluostoa ei ole yksinkertaista. Mahdollisesti Verohallinto pystyisi antamaan ohjeistuksessaan tarkemman määrittelyn vastikkeellisuudelle ja sopimuksien sisällöille, mutta tukiin ja avustuksiin liittyvät tilanteet ovat moninaisia kuntakentällä, joten on vaikeaa luoda määritelmää vastikkeellisuuden ylittämiseksi oikeuskäytännön puuttuessa. Tämä oli nähtävissä myös haastatteluissa, joissa kuntapuolelta toivottiin syventävään ohjeeseen esimerkkejä esimerkiksi

tapahtumatoiminnasta ja milloin tapahtumiin liittyvät sopimukset rikkovat vastikkeellisuuden rajan. Oikeuskäytännön puuttuessa korostuu kuntien ja Verohallinnon välinen ennakkollinen keskusteltu vastikkeellisuuden rajan ylittämisestä tapauskohtaisesti. Verohallinto tarjoaa kunnille ennakkollisen keskustelun mahdollisuutta ja yhteydenottokanavaa esimerkiksi tukien ja avustusten arvonlisäverotukseen liittyen, mutta kuntapuolen haastateltavien mukaan tukea on vähän saatavilla, jolloin kunnissa käytetään paljon aikaa tulkintatilanteiden ratkomiseen. Tutkimuksen aineistonkeruun osalta on vaikea sanoa, minkä takia kunnat eivät hyödynnä enemmän Verohallinnon tarjoamia palveluita, jos Verohallinto tarjoaa matalan kynnyksen yhteydenottokanavan tulkintatilanteissa.

Projekteihin ja hankkeisiin liittyvät tuki- ja avustustilanteet ovat yleisiä kuntakentällä. Vastikkeellisuuden määrittely projekti- ja hanketoiminnassa aiheuttaa osaltaan tulkintatilanteita niin kuntakentällä kuin Verohallinnolla, mikä on näyttäytynyt Verohallinnolla yleisenä kysyttävänä aiheena. Vastikkeellisuuden arvioiminen on lähtökohtaisesti helpompaa projekti- ja hanketilanteissa, kun tukea tai avustusta saavan yhteisön liiketoiminta on voittoa tavoittelevaa. Arviointia kunnissa edesauttaa jo aiemmin mainittu tuen käsitteen erottelu, jolloin kunta on jo tuen myöntämisen prosessivaiheessa tietoinen tuen olevan vastiketta kunnan saamasta palvelumyynnistä. Projekti- ja hanketoiminnassa tarkastelu keskittyy projektitoiminnan suhteuttamiseen yrityksen harjoittamaan arvonlisäverolliseen liiketoimintaan. Rajanveto vastikkeellisuuden määrittelyssä projekti- ja hanketoiminnassa helpottuu, kun tuen tai avustuksen saajalla on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista liiketoimintaa, johon projektia tai hanketta pystytään suhteuttamaan. Vaikka Verohallinto saa jatkuvasti kysymyksiä hankkeisiin ja projekteihin liittyen, se ei välttämättä tarkoita, että kyseessä olisi tulkintaongelmaan liittyvä kysymys. On luonnollista, että liiketoimintaa harjoittava yritys haluaa varmistuksen tuen tai avustuksen vaikutuksesta projekti- ja hanketoiminnan käsittelyyn laskiessaan kokonaiskustannusta ja huomioidessaan arvonlisäveron vähennysoikeuden. Lähtökohtaisesti arvonlisäverottomat yleiseen toimintaan kohdistetut tuet ja avustukset eivät vaikuta arvonlisäveron vähennysoikeuteen, johon otetaan syventävässä ohjeessa selkeästi kantaa olemassa olevan oikeuskäytännön mukaisesti (ks. esim. KHO 4.6.2003 T 1376). Näin ollen kunnissa tuen ja avustuksen prosessien ollessa eriteltyjä ja oikeuskäytännön olemassaolo jättää vähemmän tulkintaongelmia projekti- ja hanketoimintaan, joissa lähtökohtaisesti tukea ja avustusta saavat yhteisöt ovat liiketoiminnan luonteeltaan voittoa tavoittelevia.

6.2. Tulevaisuustarkastelu

Kuntien myöntämien tukien ja avustusten arvonlisäverotuksellinen lainsäädäntö ja oikeuskäytäntö jättää keskeisimmän tulkintaongelman vastikkeellisuuden määritelmälle, varsinkin tilanteissa, joissa tukea tai avustusta saava yhteisö katsotaan yleishyödylliseksi, voittoa tavoittelemattomaksi organisaatioksi. Verohallinnon on vaikea päivittää ohjeistustaan vastikkeellisuuden käsitteestä, kun määrittelyä ei ole tehty lainsäätäjän tai oikeuskäytännön tasolta. Kuntakentän investointien ja elinvoiman näkökulmasta olisi hyödyllistä saada tarkempaa rajanvetoa vastikkeellisuudelle, jotta toimintaa pystyttäisiin suunnittelemaan tarkemmin eikä resursseja tarvitsisi käyttää tuen tai avustuksen vastikkeellisuuden arvioimiseen. Mahdollisesti rajanvetokysymyksiä oikeusasteissa voidaan nähdä myös vähennysoikeuden osalta toimijoilla, joilla on arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolista, että arvonlisäverollista toimintaa. Myönnetty tuki tai avustus osaltaan vaikuttaa Verohallinnon arviointiin yhteisön liiketoiminnan luonteesta eli milloin yhteisö voidaan katsoa olevan voittoa tavoittelematon ja milloin ei, huomioiden todellisen toiminnan luonne ja voidaanko nähdä vastikkeellisuutta tuen myöntäjän suuntaan. Kuntakentällä on myös viime vuosina nähty paljon uusia yhteistoiminnan muotoja esimerkiksi projekti- ja hankekentällä. Yhteistoiminnan muodot kuten allianssimalli ja PPP-hanke ovat toiminnan muotoina uudenlaisia sovellutuksia varsinkin infrastruktuurihankkeissa, joissa osapuolina toimii niin kunnan, yritysten kuin kolmannen sektorin toimijoita. Kolmannen sektorin kasvava rooli kuntakentällä oli myös haastatteluisissa nostettu esille, jonka myötä tukien ja avustusten arvonlisäverotukseen voidaan nähdä tulevaisuudessa rajanvedon tarvetta. Tulkinnan tarvetta voivat tuoda jatkossa toteutetut uudenlaiset yhteistyömallit, joissa palvelusopimukset ja myönnetyt tuet ja avustukset risteävät, kun mukana on niin voittoa tavoittelevia yrityksiä kuin kolmannen sektorin voittoa tavoittelemattomia yhteisöjä.

6.3. Tutkimuksen kontribuutio, haavoittuvaisuus ja jatkotutkimusaiheet

Tutkimus on tuonut esiin tukien ja avustuksien arvonlisäverotukseen liittyviä tulkinnallisia ongelmia ja millaisia ongelmia kunnat kohtaavat käsitteiden määrittelyssä ja arvioimisessa. Kontribuution osalta voidaan sanoa tutkimuksen edistävän kuntien ymmärrystä tukiin ja avustuksiin liittyvästä moniulotteisesta lainsäädännöstä aina valtiontukilainsäädännöstä arvonlisäverotukseen saakka. Tutkimus voi auttaa kuntia huomioimaan tukien ja avustusten myöntämisprosesseissa arvonlisäverotuksellisen tulkinnan ja millä tavoin se vaikuttaa saajaorganisaatioissa. Kunnat pystyvät tutkimuksen avulla mahdollisesti huomioimaan vastikkeellisuuden rajanvetoa sopimuksissaan, joita

teetetään tukia ja avustuksia saavien yleishyödyllisten yhteisöjen ja kuntien välille. Sopimukseen sisältyvää rajanvetoa ei voida tutkimuksen osalta tehdä oikeuskäytännön puuttuessa, mutta huomionarvoista on tuoda esille, millä tavoin Verohallinto saattaa tulkita esimerkiksi tapahtumaan liittyvää sopimusta, vaikka kunnan tarkoituksena ei ole toiminnan rajoittaminen vaan tuen tai avustuksen kohdistumisen varmentaminen ja siihen liittyvä seuranta. Toisaalta tutkimus hyödyttää Verohallintoa havainnoimaan, että kunnan ja voittoa tavoittelemattoman yhteisön välinen sopimus tuesta tai avustuksesta voi olla kunnan myöntämän rahoituksen seurantakeino, jonka avulla varmistetaan kohdistus yhteisön ydintoimintoihin eikä tarkoituksena ole palveluosto.

Tutkimus on toteutettu yhteistyössä Verohallinnon kanssa, joten mahdollisesti tutkimuksen avulla pystytään edesauttamaan Verohallintoa muokkaamaan ohjeistustaan ja palvelujaan palvelemaan paremmin kuntakentän tarpeita. Pyrkimys tuen ja avustuksen käsitteelliseen erottamiseen esimerkiksi kahdella erillisellä ohjeistuksella palvelisi paremmin kuntia kuin myös tukia saavia liiketoimintaa harjoittavia yrityksiä kuten myös avustuksia saavia voittoa tavoittelemattomia yhteisöjä. Toisaalta nykyisessä syventävässä ohjeistuksessa pystyttäisiin korostamaan tuen, avustuksen ja vastikkeellisuuden määrittelyn vaikeutta, sillä tavoin että kunnissa ymmärrettäisiin käsitteiden moninaisuus arvonlisäverotuksellisesta näkökulmasta ja millä tavoin Verohallintoon voitaisiin olla matalammalla kynnyksellä yhteydessä tulkintatilanteissa.

Tutkimus on laadullinen arviointitutkimus, missä tutkimusaineistona on hyödynnetty haastatteluja. Kunnissa tukiin ja avustuksiin liittyvissä arvonlisäverotuksellisissa ongelmissa voi olla kuntakohtaisia eroja, jotka eivät näyttäytyneet tähän tutkimukseen osallistuvien asiantuntijoiden haastatteluissa. On siis mahdollista, että tutkimukseen osallistumattomilla kunnilla on erilaisia ongelmia aiheen parissa, mitä ei tässä tutkimuksessa ole nostettu esiin rajatun haastattelumäärän vuoksi. Tutkimuksessa on pyritty nostamaan esille keskeisiä tukiin ja avustuksiin liittyviä ongelmakohtia, mitkä näyttäytyivät useammassa kuin yhdessä haastattelussa. Voidaan siis arvioida, että synteesi- ja pohdintavaiheessa esiin nostetut ongelmat voidaan ainakin osin ajatella olevan yleisiä kuntakentällä, mutta varmaa yleistystä esille nostetuista ongelmista ei voida tehdä tutkimusaineiston rajallisuuden vuoksi.

Tutkimuksen haavoittuvaisuutena voidaan nähdä myös vahva aineistolähtöinen tarkastelu, missä koko tutkimus nojaa vankasti asiantuntijahaastatteluihin. Otanta on huomionnut keskeisimmät sidosryhmät kuntien myöntämien tukien ja avustusten ympäriltä, paitsi tukea tai avustuksia saavat yhteisöt. Haastateltavien rajaaminen Verohallintoon, kuntiin ja kolmanteen sektoriin oli tietoinen

valinta, koska tutkimusaineiston keräämisessä haluttiin korostaa Verohallinnon ja kuntien asiantuntijoiden näkökulmia. Rajaus itsessään on perusteltu, koska tutkimus keskittyy kuntien ja Verohallinnon väliseen yhteyteen ja millä tavoin aihealueen ongelmat ymmärretään molemmissa organisaatioissa. Toisaalta kunnalta tukea tai avustusta saavan yhteisön haastattelu olisi voinut tuoda erilaisen näkökulman tutkimukseen, mutta rajaus haluttiin tehdä pro gradu- tutkielmaan sisältyvien rajoitteiden puitteissa. Tästä syystä tutkimus on keskittynyt kuntien ja Verohallinnon näkökulmiin, joka osaltaan vahvistaa asetettua tutkimusongelmaa ja tutkimuskysymyksiä näiden organisaatioiden osalta, kun niihin on kohdistettu useampia haastatteluja.

Tutkimuksen yhtenä haavoittuvaisuutena voidaan nähdä vahva aineistolähtöinen tarkastelu, jossa laadullisen arviointitutkimuksen puitteissa tutkimuksessa teoriaosuus jää lainsäädännön ja siihen liittyvän kirjallisuuden tasolle. Tutkimukseen ei ollut löydettävissä osuvaa teoreettista viitekehystä, jonka kautta olisi voitu arvioida haastatteluista saatavaa tutkimusaineistoa. Toisaalta valinta aineistolähtöiseen arviointiin on perusteltua, kun soveltuvaa teoreettista viitekehystä ei ollut löydettävissä, joka palvelisi tutkimusongelmaan vastaamista. Näin myös saatiin tukien ja avustusten arvonlisäverotukseen liittyvien asiantuntijoiden näkökulmat korostetusti esille, ilman että tutkija pakottaisi tarkastelun sopimattoman teoreettisen viitekehysten läpi, heikentäen tutkimuksen hyödynnettävyyttä ja validiutta. Tutkimus olisi ollut mahdollista toteuttaa lainopillisena tutkimuksena, keskittyen pelkästään voimassa olevan lainsäädännön, ohjeistuksen ja oikeuskäytännön varaan. Tutkimustapaa valittaessa nähtiin kuitenkin, että haastatteluihin pohjautuva tutkimus nostaisi aiheeseen liittyvien organisaatioiden todellisia ongelmia paremmin esille kuin vain tutkijan oma lainopillinen pohdiskelu mahdollisista tulkintaongelmista. Laadulliseen arviointitutkimuksen tavoin nojaaminen haastatteluaineistoon voidaan nähdä rajoittavana tekijänä haastateltavien rajoittuneen määrän vuoksi, mutta voidaan nähdä myös vahvuutena, kun tutkimuksen keskeinen aineisto on kerätty useiden aiheeseen perehtyneiden asiantuntijoiden kokemuksesta tukiin ja avustuksiin liittyen.

Kuntien myöntämien tukien ja avustusten arvonlisäverotus on kapea aihealue, mistä itsessään on vaikea löytää jatkotutkimusaihetta. Jatkotutkimusta tukien ja avustusten arvonlisäverotukseen olisi voitaisiin tehdä vertailevalla tutkimuksella muiden maiden käytäntöihin verraten, mutta arvonlisäverotuksen ollessa direktiivilähtöistä, voi tarkastelu jäädä kapeaksi. Mahdollisesti jatkotutkimusta voitaisiin tehdä, jos tulevaisuudessa tutkimuksessa nostettuihin tulkintaongelmiin saadaan uutta oikeuskäytäntöä, jonka myötä Verohallinnon ohjeistus muuttuisi. Tulevaisuudessa tutkimusta voisi tehdä kuntien, yritysten ja kolmannen sektorin yhteistyömalleista, ja niihin liittyvistä

arvonlisäverotuksellisista ongelmista. Kuntien osalta arvonlisäverotukseen liittyvää tutkimusta voisi tehdä myös kuntien viranomaistoiminnaksi säädetystä verottomasta toiminnasta, missä toiminta kilpailee vastaavien verollisten toimijoiden kanssa. Myös hyvinvointialueisiin liittyviä arvonlisäverotuksellisia kysymyksiä olisi mahdollista tutkia, jos tulevaisuudessa on löydettävissä tulkintaongelmia, mitkä eivät ole lainsäädännön tulkinnan osalta täysin selviä.

LÄHTEET

Lainsäädäntö

Arvonlisäverodirektiivi (2006/112/EY)

Arvonlisäverolaki (1501/1993)

Viranomaisohjeet ja hallituksen esitykset

Euroopan komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontuen käsitteestä, 2016/C 262/01.

Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi HE/1993 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta HE 283/1994

Hallituksen esitys eduskunnalle kuntalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi HE 268/2014 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kilpailulain ja oikeudenkäynnin julkisuudesta hallintotuomioistuimissa annetun lain 4 ja 16 §:n muuttamisesta HE 40/2013 vp

Verohallinnon ohje 1.1.2022. Tuet ja avustukset arvonlisäverotuksessa. Dnro 4518/00.01.00/2021

Verohallinnon ohje 1.1.2023 Kuntien ja hyvinvointialueiden arvonlisäverotusohje Dnro 5527/00.01.00/2022

Verohallinnon ohje 1.4.2019 Terveysten- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus Dnro A97/200/2018

Verohallinnon ohje 24.11.2020 arvonlisäveron vähennysoikeudesta Dnro 3056/00.01.00/2020

Kirjallisuus

Aalto, Sanna 2018. *Kunnan omistamien kiinteistöjen arvonlisäverotus*. N.p. Print.

Cousins, J. Bradley. 2004. *Minimizing Evaluation Misuse as Principled Practice*. American Journal of Evaluation 25:3, 391–397.

Harjula, Heikki & Prättälä, Kari. 2019. *Kuntalaki: tausta ja tulkinnat*. 10., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.

Hirsjärvi, Sirkka., Remes, Pirkko & Sajavaara, Paula. 2009. *Tutki ja kirjoita*. 15. uud. p. Helsinki: Tammi, Print.

Hokkanen, Marja., Johansson, Andreas., Joki-Korpela, Titta., Jokinen, Miika., Kallio, Mika., Laitinen, Juha., Pokkinen, Maarit., Salomaa, Petri & Virtanen, Maritta. 2013. *Arvonlisäverotus: EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta*. Helsinki, KHT-Media.

Hyttinen, Pekka., Lamppu, Kaisa & Nyrhinen, Ritva. 2019. *Arvonlisäverotus käytännössä*. 12., uudistettu painos. Helsinki: Alma. Print.

Juanto, Leila., Punavaara, Anu & Saukko, Petri. 2018. *Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus*. Yhdeksäs, uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent, Print.

Järvelin, Anne-Mari., Koskela, Hanna., Ljungman, Jan., Piirainen, Kalle., Salminen, Vesa & Uitto, Heidi. 2023. *Kuntien myöntämät yritystuet Suomessa 2023*, Valtionneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2023:5

Kallinen, Timo & Kinnunen, Taina. Etnografia. Teoksessa Jaana Vuori (toim.) *Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja*. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelmaopetus/kvali/>

Kallio, Mika., Lindholm, Matti., Ojala, Marko., Sämskilähti, Juha & Takalo, Tero. 2019. *Arvonlisäverotus 2019*. Edita Publishing Oy.

Komulainen, Mikko. 2010. *Ulkoistaminen kunnissa: Oikeudellinen tutkimus ulkoistamisen ilmenemismuodoista ja vaikutuksista sekä ulkoistamisen rajoituksista ja sille asetettavista vaatimuksista yhtenä kunnallisten palvelujen tuottamismuotona*. Tampere University Press. Print.

Kuntaliitto, elinvoima ja talous -yksikkö. 2023. *Kuntien tilinpäätöksistä kootut toteumatiedot avustuksista vuosilta 2021 ja 2022*.

Miettinen, Samuli & Raitio, Juha. 2021. *Valtiontuet ja SGEI-palvelut*. Helsinki: Alma Talent, Print.

Mutanen, Anu., Muukkonen, Matti., Oikarinen, Tommi & Voutilainen, Tomi. 2018. *Kunnallinen itsehallinto valtion puristuksessa*. KAKS – Kunnallisalan kehittämissäätiö.

Määttä, Kalle. 2015. *Arvonlisäverolain tulkintaongelmat*. Helsinki: Kauppakamari. Print.

Määttä, Kalle. 2017. *Vero-oikeuden perusteet*. Helsinki, Kauppakamari.

Pikkujämsä, Mikko. 2001. *Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla*. Helsinki: Kauppakaari. Print.

Pirkkola, Hannu. 1997. *Kuntien yritystuet: Kustannus-hyötytarkastelu suorien yritystukiin vaikutuksista kuntien talouteen*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Rother, Eila. 2003. *Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus: Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisujen vaikutuksesta arvonlisäverotukseen*. Helsinki: WSOY lakitieto. Print.

Hyvärinen, Matti., Nikander, Pirjo & Ruusuvuori, Johanna. 2010. *Haastattelun analyysi*. Tampere: Vastapaino. Print.

Sieppi, Maija. 2019. *Erityisten resurssien merkitys ja hyödyntäminen pienten kuntien elinkeinopolitiikassa*. N.p. Print.

Suorto, Annika & Tarkiainen, Tarja. 2009. *Arvonlisävero-opas kunnille ja kuntayhtymille*. 3. uud. p. Helsinki: Suomen kuntaliitto. Print.

Tapiola, Joni. 2016. *Arvonlisäveron kunnallinen palautusjärjestelmä*.

Tuomi, Jouni & Sarajärvi, Anneli. 2018. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Uudistettu laitos. Helsinki: Tammi. Print.

OIKEUSTAPAUKSET

C-126/14

C-16/93

C-184/00 OPW

C-246/08

C-288/07 Isle of Wight Council

C-446/98 Fazenda Pública

C-495/01

C-520/14

HAO 12/1337/4

KHO 1994-B-575

KHO 1997:19

KHO 1999:15

KHO 2014:67

KHO 2017:86

KHO 2018:97

KHO 21.6.1999 T 1652

KHO 23.4.2009 T 966

KHO 24.5.1996 T 1626

KHO 26.9.1996 T 3012

KHO 28.5.2001 T 12

KHO 31.12.1996 T 4151

KHO 4.6.2003

KHO 4.6.2003 T 1376

KHO 5.2.2010 T 191

KHO:1995 B 569

KVL 15.9.2004

KVL 66/2008

ULO 20.4.1995 T 521/4

ULO 30.11.1995 T 1129/4

LIITE 1: HAASTATTELUPOHJA KUNTIEN/KOLMANNEN SEKTORIN ASiantuntijoille

1. Taustakysymykset – haastateltava

- Kuka olet, työtehtäväsi ja organisaatio, jossa työskentelet
- Kerro organisaatiostasi tarkemmin, missä yksikössä työskentelet ja sen toiminnasta

2. Arvonlisäverotus

- Miten työtehtäväsi liittyvät arvonlisäverotukseen ja kuntiin?
- Miten työtehtäväsi liittyvät kuntien myöntämiin tukiin ja avustuksiin?
- Millainen on arvonlisäverotuksen ilmoitusprosessi kunnassa?

3. Tuet ja avustukset kunnissa

- Miten kuvailisit omin sanoin kuntien myöntämiä tukia ja avustuksia?
- Mihin tukitoimet tietämyksesi mukaan kohdistuvat?
- Millaisia eroja on tukien ja avustusten kohdistuksilla/summilla, kun huomioidaan esimerkiksi kunnan koko tai maantieteellinen sijainti?

4. Tuet ja avustukset arvonlisäverotuksessa

- Onko Verohallinnon syventävä ohje Tuet ja avustukset arvonlisäverotuksessa tuttu sinulle nykyisten tai aiempien työtehtäviesi kautta? Miten?
- Onko kyseinen ohjeistus mielestäsi tarpeeksi kattava ja huomioi relevantit asiat? Mitkä ovat mielestäsi ohjeistuksen tärkeimmät nostot?
- Jääkö ohjeistuksessa mielestäsi jotain epäselväksi tai onko siinä puutteellisuutta? Mitkä asiat jäävät ohjeessa epäselviksi/sanomatta?

5. Kunnan näkökulma

- Millaisia tulkintaongelmia näet kuntien näkökulmasta tukien ja avustusten arvonlisäverotuksen ohjeistuksessa/lainsäädännössä?
- Millaisiin todellisiin tilanteisiin tulkintaongelmat kunnissa yleensä kohdistuvat ja mitkä niihin voisivat olla syynä?

6. Yhteenveto

- Miten Verohallinnon ohjeistusta kuntien myöntämien tukien ja avustusten arvonlisäverotuksesta voitaisiin parantaa?
- Millaisia mahdollisia tulkintaongelmia näet tulevaisuudessa, joita voitaisiin käsitellä esimerkiksi hallinto-oikeudessa?
- Onko muita asioita mitä haluaisit nostaa esiin aiheesta?

LIITE 2: HAASTATTELUPOHJA VEROHALLINNON ASiantuntijoille

1. Taustakysymykset - haastateltava

- Kuka olet, työtehtäväsi ja organisaatio, jossa työskentelet
- Kerro organisaatiostasi tarkemmin, missä yksikössä työskentelet ja sen toiminnasta

2. Arvonlisäverotus

- Miten työtehtäväsi liittyvät arvonlisäverotukseen ja kuntiin?
- Miten työtehtäväsi liittyvät kuntien myöntämiin tukiin ja avustuksiin?
- Millainen on arvonlisäverotuksen ilmoitusprosessi kunnassa?

3. Tuet ja avustukset arvonlisäverotuksessa

- Onko Verohallinnon syventävä ohje Tuet ja avustukset arvonlisäverotuksessa tuttu sinulle nykyisten tai aiempien työtehtäviesi kautta? Miten?
- Onko kyseinen ohjeistus mielestäsi tarpeeksi kattava ja huomioi relevantit asiat? Mitkä ovat mielestäsi ohjeistuksen tärkeimmät nostot?
- Jääkö ohjeistuksessa mielestäsi jotain epäselväksi tai onko siinä puutteellisuutta? Mitkä asiat jäävät ohjeessa epäselviksi/sanomatta?

4. Verohallinnon näkökulma

- Millaisia tulkintaongelmia näet Verohallinnon näkökulmasta tukien ja avustusten arvonlisäverotuksessa ohjeistuksessa/lainsäädännössä?
- Millaisiin todellisiin tilanteisiin tulkintaongelmat Verohallinnolla yleensä kohdistuvat ja mitkä niihin voisivat olla syynä?

5. Yhteenveto

- Miten Verohallinnon ohjeistusta kuntien myöntämien tukien ja avustusten arvonlisäverotuksesta voitaisiin parantaa?
- Millaisia mahdollisia tulkintaongelmia näet tulevaisuudessa, joita voitaisiin käsitellä esimerkiksi hallinto-oikeudessa?
- Onko muita asioita mitä haluaisit nostaa esiin aiheesta?