

Emma Alkio

# YLEISKULUJEN VÄHENNYSOIKEUS ARVON- LISÄVEROTUKSESSA

Johtamisen ja talouden tiedekunta  
Pro gradu -tutkielma  
Huhtikuu 2024

# TIIVISTELMÄ

Emma Alkio: Yleiskulujen vähennysoikeus arvonlisäverotuksessa  
Pro gradu -tutkielma  
Tampereen yliopisto  
Kauppatieteiden maisteriohjelma  
Huhtikuu 2024

---

Tässä tutkielmassa tarkastellaan arvonlisäverolain 117 §:n mukaista yleiskulujen vähennysoikeutta, erityisesti konsernin emoyhtiön kannalta. Keskeisenä kysymyksenä yleiskuluista on tarkasteltu itse yleiskulujen käsitteen määrittelmää, kulujen vähennysoikeuden jakamista sekä emoyhtiön harjoittaman toiminnan vaikutusta vähennysoikeuteen. Emoyhtiön harjoittamasta toiminnasta on keskitytty erityisesti holdingyhtiönä toimimiseen sekä emoyhtiön tarjoamin rahoituspalvelujen vaikutukseen. Tutkimusongelman taustalla on arvonlisäverolain hyvin suppeat säännökset yleiskulujen vähennysoikeudesta. Arvonlisäverolakiin ei sisälly yleiskulujen käsitteen määrittelmää, eikä tarkempia keinoja vähennysoikeuden jakamiseen tilanteissa, joissa yhtiön harjoittama toiminta oikeuttaa tekemään vähennyksen vain osittain. Näiden vuoksi on tulkinnanvaraista, mitä kuluja yleensä voidaan käsitellä yleiskuluina sekä se, millä perusteilla vähennysoikeus tulisi jakaa yhtiön vähennykseen oikeuttavan ja vähennykseen oikeuttamattoman toiminnan kesken. Veron kertaantumisen estämiseksi laaja vähennysoikeus on kuitenkin tärkeä osa arvonlisäverotusta ja vähennysoikeuden laajuus merkittävä tekijä yrityksen toiminnan kannalta.

Tutkimuskysymysten tarkastelun apuna on tutkielmassa käyty lyhyesti läpi arvonlisäveron yleisiä vähennysoikeuden edellytyksiä sekä konsernina toimimista arvonlisäverotuksen kannalta. Arvonlisäveron yleistä vähennysoikeutta on tarkasteltu ainoastaan yleiskulujen vähennysoikeuden pohjana. Konsernina toimimisella ei lähtökohtaisesti ole arvonlisäverotuksessa merkitystä. Konserneja on kuitenkin myös tarkasteltu lyhyesti pohjustamaan emoyhtiön yleiskulujen vähennysoikeuden tarkastelua.

Tutkimuksessa on käytetty metodina lainopillista tutkimusta. Lainopillisessa tutkimuksessa on tarkoitus systematisoida oikeussäännöksiä sekä selvittää näiden sisältöä. Tutkimusmetodilla pyritään siis lain tulkintaan. Tutkimuksessa pyritään tulkitsemaan lakitekstin merkitystä. Tutkimuksen toteuttamisessa on hyödynnetty erilaisia oikeuslähteitä. Euroopan unionin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän vuoksi EU-oikeus on arvonlisäverotuksessa merkittävä osa tulkintaa ja oikeuslähteitä. Sen vuoksi tutkimuksessa on hyödynnetty kotimaisten lähteiden lisäksi ulkomaisia. Tuomioistuinratkaisuista on myös tarkasteltu KHO:n päätösten lisäksi EUT:n tuomioita.

Tutkimuksen perusteella esitettyihin tutkimuskysymyksiin ei voida antaa selkeitä suoria vastauksia. Yleiskulujen käsitteen määrittelystä voidaan osoittaa keinoja, joiden avulla voidaan pyrkiä määrittelemään kulut yleiskuluiksi, mutta suoranaista tyhjentävää listausta ei ole mahdollista antaa. Yleiskuluja voidaan määrittää suoraan kohdistettavien kulujen määrittämisen kautta, jolloin suoraan kohdistettavien kulujen jälkeen jäävät kulut voisivat olla yleiskuluja. Sekä yleiskulujen käsitteen määrittely, että sopivien jakoperusteiden etsiminen riippuu harjoitetusta toiminnasta sekä tehdyistä hankinnoista. Emoyhtiön harjoittaman toiminnan merkitys yleiskulujen vähennysoikeuden kannalta voi olla merkittävä. Holdingyhtiönä toimimisesta on annettavissa selkeämpi tulkintakannanottoja, vaikka tällöinkin on vielä epäselvää, mikä lasketaan riittäväksi pelkkää omistamista pidemmälle meneväksi liiketoiminnaksi. Rahoituspalvelujen harjoittamisen vaikutuksista erityisesti kotimainen oikeuskäytäntö on kuitenkin tulkinnanvaraisempi. Tutkimuksessa ei siten onnistuttu löytämään selkeitä vastauksia esitettyihin tutkimuskysymyksiin, eikä selkeät määritelmät koettu lainsäädännön ja nykyisen oikeuskäytännön perusteella mahdolliseksi.

Avainsanat: arvonlisäverotus, yleiskulu, vähennysoikeus, jakoperuste, emoyhtiön harjoittama toiminta, holdingyhtiö, rahoituspalvelut

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

# SISÄLLYSLUETTELO

LÄHDELUETTELO.....	III
OIKEUSTAPAUKSET .....	VIII
LYHENTEET .....	X
<b>1. Johdanto .....</b>	<b>1</b>
1.1 Tutkimusaihe ja tutkimuskysymykset.....	1
1.2 Tutkimuskohteen rajaus .....	4
1.3 Tutkimusmetodi.....	5
1.4 Tutkimuksen rakenne .....	9
<b>2. Yleinen vähennysoikeus arvonnisäverotuksessa .....</b>	<b>11</b>
2.1 Vähennysoikeuden yleiset edellytykset .....	11
2.2 Vähennysoikeuden rajoitukset .....	17
2.3 Suora ja välitön yhteys vähennysoikeuden edellytyksenä.....	21
<b>3. Yleiskulut arvonnisäverotuksessa .....</b>	<b>23</b>
3.1 Yleiskulut käsitteenä.....	23
3.2 Yleiskulujen vähennysoikeus.....	28
3.3 Yleiskulujen vähennysoikeuden jakaminen .....	39
<b>4. Emoyhtiön yleiskulujen vähennysoikeus .....</b>	<b>47</b>
4.1. Konsernit arvonnisäverotuksessa .....	47

<i>4.2 Konsernin uudelleenjärjestelyihin liittyvät hankinnat .....</i>	<i>50</i>
<i>4.3 Konsernin emoyhtiön harjoittaman toiminnan merkitys vähennysoikeuden kannalta.....</i>	<i>54</i>
4.3.1 Holdingyhtiönä toimiminen.....	54
4.3.2 Emoyhtiön harjoittama rahoitustoiminta.....	62
<b>5. Johtopäätökset .....</b>	<b>67</b>

## LÄHDELUETTELO

*Aarnio 1978*

*Aarnio, Aulis: Mitä lainoppi on? Tammi 1978.*

*Aarnio 2006*

*Aarnio, Aulis: Tulkinnan taito: ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta. Talentum Media 2006.*

*Amand 2019*

*Amand, Christian: European Union - EU VAT and Financial Services: Which Rules, What Consequences and Which Possible Solutions?, Volume 30 (5), 2019, s. 191–202.*

*Anttila ym.*

*Anttila, Raimo – Nieminen, Auvo – Äärilä, Leena – Jokinen, Mika – Pikkujämsä, Mikko: Arvonlisäverotus. Alma Talent Oy 2000–.*

*Doesum – Norden 2011*

*Doesum, Ad van – Norden, Gert-Jan van: The Right To Deduct under EU VAT. International VAT Monitor, Volume 22 (5), 2011, s. 323–329.*

*Edilex 2021*

*Edilex: Lakikirjasto. Arvonlisäverotus. 10 Luku Vähennettävä vero. Tulostettu 1.10.2023.*

*[www.edilex.fi/arvonlisaverotus/20221110#luku10](http://www.edilex.fi/arvonlisaverotus/20221110#luku10).*

*Greggi 2020*

*Greggi, Marco: Neutrality and Proportionality in VAT: Making Sense of an (apparent) conflict. Intertax, Vol. 48 (1), 2020, s. 122–131.*

*Haapaniemi 2018*

*Haapaniemi, Matti: Yleiskulujen vähentämisestä arvonlisäverotuksessa. Verotus 2/2018 s. 177–189.*

HE 88/1993

Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

HE 283/1994

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

*Helminen*

*Helminen, Marjaana: Kansainvälinen verotus. AlmaTalent, 2001-*

.

*Hirvonen 2011*

*Hirvonen, Ari: Mitkä Metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17, 2011.*

*Hirvonen 2012*

*Hirvonen, Ari: Oikeuden ja lainkäytön teoria. Unigrafia, 2012.*

*Juanto ym. 2018*

*Juanto, Leila – Punavaara, Anu – Saukko, Petri: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 9., uudistettu painos. AlmaTalent, 2018.*

*Kallio ym. 2022*

*Kallio, Mika – Ojala, Marko – Sääskilahti, Juha – Takalo, Tero:* Arvonlisäverotus 2022. Edita Publishing Oy, 2022.

*Kolehmainen 2015*

*Kolehmainen, Antti:* Tutkimusongelma ja metodi lainopillisessa työssä. Teoksessa Tarmo Miettinen (toim.) Oikeustieteellinen opinnäyte – Artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta. Edilex 2015/29. [www.edilex.fi/artikkelit/15461](http://www.edilex.fi/artikkelit/15461).

*Kuusala – Sainio 2018*

*Kuusala, Juha – Sainio, Nina:* Rakentamisen arvonlisäverotus. Rakennustieto Oy, 2018.

*Laakso 2012*

*Laakso, Seppo:* Lainopin teoreettiset lähtökohdat. Tampereen yliopiston laitosten julkaisut, 2012.

*Lamppu – Ruohola 2023*

*Lamppu, Kaisa – Ruohola, Tiina:* Arvonlisäverotus käytännössä. Alma Talent, 2023.

*Merkx 2018*

*Merkx, Madeleine:* VAT deduction and member state sovereignty: (still) a good idea? World journal of VAT/GST law, Vol. 7 (2), 2018, s. 53–75.

*Männistö 2018*

*Männistö, Eero:* Muodollisten ja aineellisten edellytysten merkitys arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta. Verotus 4/2018, s. 468–479.

*Määttä 2023*

*Määttä, Kalle:* Vähennysoikeuden jakaminen arvonnisäverotuksessa. Verotus 2/2023 s. 192–201

*Määttä 2022*

*Määttä, Kalle:* Liittymisperiaate vai jakamisperiaate – kun arvonnisäverolaki ja lain esityöt vaikenevat. Edita Publishing 2022.

*Määttä 2015*

*Määttä, Kalle:* Arvonnisäverolain tulkintaongelmat. Helsingin Kamari Oy 2015.

*Nieminen 2015*

*Nieminen, Kimmo:* Suora ja välitön yhteys vähennysoikeuden edellytyksenä. Verotus 2/2015 s. 208–129.

*Ojala 2023*

*Ojala, Marko:* Ajankohtaista kiinteistöjen arvonnisäverotuksessa. Verotus 3/2023. s. 299–309.

*Sirpoma – Tannila 2014*

*Sirpoma, Pirita – Tannila, Eija:* Arvonnisäverotus käytännönläheisesti. Helsingin Kamari Oy, 2014.

*Tolonen 2003*

*Tolonen, Hannu:* Oikeuslähdeoppi. WSOY lakitieto 2003.

*VH 2020a*

Verohallinnon ohje 24.11.2020 Dnro VH/3056/00.01.00/2020. Arvonnisäveron vähennysoikeudesta. <http://www.vero.fi>.

VH 2020b

Verohallinnon ohje 7.10.2020 Dnro VH/6003/00.01.00/2020  
Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus.  
<http://www.vero.fi>.

*Wikström ym.* 2015

*Wikström, Kauko – Ossa, Jaakko – Urpilainen Matti:* Vero-  
oikeuden yleiset opit. Helsingin kauppakamari, 2015.

*Äärilä* 2020

*Äärilä, Leena:* Poimintoja arvonlisäverolain ja  
arvonlisäverodirektiivin eroavaisuuksista. Verotus 5/2020. s.  
578–585.

## OIKEUSTAPAUKSET

### *Euroopan unionin tuomioistuin*

C-293/21, Vittamed Technologijos  
C-98/21, Finanzamt R  
C-334/20, Amper Metal  
C-45/20, Finanzamt N  
C-528/19, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie  
C-405/19, Vos Aannemingen  
C-94/19, San Domenico Vetraria  
C-42/19, Sonaecom  
C-502/17, C&D Foods Acquisito  
C-320/17, Marle Participations  
C-249/17, Ryanair  
C-28/16, MVM  
C-267/15, Gemeente Woerden  
C-126/14, Sveda  
C-108/14 ja C-109/14, Larentia + Minerva  
C-104/12, Becker  
C-496/11, Portugal Telecom  
C-29/08, SKF  
C-437/06, Securenta  
C-465/03, Kretztechnik  
C-16/00, Cibo Participations  
C-408/98, Abbey National  
C-98/98, Midland Bank  
C-4/94, BLP

### *Korkein hallinto-oikeus*

KHO 2024:53  
KHO 2023:33  
KHO 2022:128

KHO 2019:159  
KHO 2019:94  
KHO 2019:81  
KHO 15.3.2017 T 1248  
KHO 2017:129  
KHO 2017:86  
KHO 2017:36  
KHO 2015:188  
KHO 2015:184  
KHO 2015:183  
KHO 2015:135  
KHO 2015:134  
KHO 2013:107  
KHO 2011:76  
KHO 2011:52  
KHO 2009:42  
KHO 2007:56  
KHO 10.12.2007 T 3160  
KHO 2006:65  
KHO 30.6.2005 T 1672  
KHO 6.7.2001 T 1606  
KHO 1999:15

*Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisut*

KVL 39/2021  
KVL 46/2020  
KVL 10/2020  
KVL 27/2015

## LYHENTEET

Arvonlisäverodirektiivi	neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä.
AVL	arvonlisäverolaki 1501/1993
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EY	Euroopan yhteisö
HE	hallituksen esitys
KHO	korkein hallinto-oikeus
KVL	keskusverolautakunta
LVL	liikevaihtoverolaki 559/1991
T	taltio
VH	Verohallinto

# 1. Johdanto

## 1.1 Tutkimusaihe ja tutkimuskysymykset

Arvonlisävero on luonteeltaan yleinen kulutusvero<sup>1</sup>, joka kohdistuu lähes kaikkeen tavaroiden ja palvelujen kulutukseen. Arvonlisävero on välillinen vero, jolloin verovelvollisia ovat pääsäännön mukaan tavaroiden ja palvelujen myyjät, mutta vero on tarkoitettu vyörytettäväksi lopullisen käyttäjän rasitteeksi. Arvonlisäveroa suoritetaan vaihdannan kaikissa vaiheissa ja sen on tarkoitus kattaa koko tuotanto- ja jakeluketju. Veroa on kuitenkin tarkoitus maksaa lähtökohtaisesti vain kulutuksesta ja vain veroprosentin osoittama määrä. Vähennysoikeuden laajuudella on sen vuoksi suuri merkitys veron kertaantumisen estämisessä. Mikäli vähennysoikeus joltain vaihdantaketjun jäseneltä puuttuu tai sitä on rajoitettu, arvonlisävero voisi sisältyä kuluttajahintoihin moninkertaisena eli aiheutuisi arvonlisäveron kertaantumista. Tämä saattaisi vaikuttaa kuluttajien ja myyjien tekemiin valintoihin.<sup>2</sup> Vähennysoikeus ja sen laajuus on siis erottamaton osa arvonlisäverojärjestelmää. Etenkin yleiskulujen vähennysoikeuden laajuus on osittain kuitenkin tulkinnanvaraista. Tässä tutkielmassa perehdytään arvonlisäverolain (1501/1993, AVL) 117 §:n mukaiseen yleiskulujen vähennysoikeuteen.

Arvonlisäverotuksessa on siis keskeistä tietää, milloin hankinnat oikeuttavat arvonlisäveron vähennykseen. Arvonlisäveron yleinen vähennysoikeus on määritetty AVL 102 §:ssä. Pääsäännön mukaan hankinnoilla on oltava suora ja välitön yhteys yrityksen vähennykseen oikeuttavaan toimintaan, jotta hankintoihin sisältyvä arvonlisävero voitaisiin vähentää. Vähennysoikeutta ei ole niistä kuluista, jotka kohdistuvat suoraan ja välittömästi verovelvollisen vähennykseen oikeuttamattomaan toimintaan<sup>3</sup>. Yleiskuluille on kuitenkin tunnusomaista, ettei

---

<sup>1</sup> Kuten oli myös arvonlisäveroa edeltänyt liikevaihtovero.

<sup>2</sup> Juanto ym. 2018, s. 11–13.

<sup>3</sup> VH 2020a, kohdassa 3.1 Suoraan ja välittömästi kohdistuvat kulut sekä yleiskulut.

liityntää hankintojen ja liiketoimien, joihin hankinnat kohdistuvat, välillä voida suoraan osoittaa. Yleiskulut ovatkin yleisemmin yhtiön liiketoiminnasta syntyneitä kuluja, joita ei voi tai ei saa suoraan kohdistaa millekään tietylle yksittäiselle myynnille. Yleiskulut palvelevat yleisemmin yrityksen liiketoimintaa.<sup>4</sup>

Yleiskuluilla ja niiden vähennysoikeudella on merkittävä vaikutus yrityksen liiketoiminnassa, sillä ne ovat yhteydessä yrityksen toimintaan kokonaisuudessaan. Yleiskulut eivät siis ole suoraan ja välittömästi kohdennettavissa mihinkään tiettyyn yksittäiseen myyntiin, vaan ne kohdistuvat yrityksen koko liiketoimintaan tai liiketoiminnan osaan. Suora ja välitön yhteys on siten koko yrityksen toimintaan ja yleiskulut lähtökohtaisesti otetaan huomioon yrityksen myymien tavaroiden tai palvelujen hinnoissa.<sup>5</sup> Tyypillisiksi yleiskuluiksi on kuvattu erilaisia hallinnollisia kuluja, kuten kirjanpitokulut ja emoyhtiönä toimimisesta aiheutuneet kulut<sup>6</sup>.

Yleiskulujen vähennysoikeus on joissain tapauksissa tulkinnanvarainen. Arvonlisäverolain 117 §:n mukaan tavarasta tai palvelusta, jonka verovelvollinen on hankkinut tai ottanut vain osittain vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, saadaan vähennys tehdä vain siltä osin kuin tavaraa tai palvelua käytetään tähän tarkoitukseen. Tulkintaongelmaa ei synny, jos liiketoiminta on kokonaisuudessaan vähennykseen oikeuttavaa toimintaa. Tällöin yleiskulutkin lähtökohtaisesti kohdistuvat tähän vähennykseen oikeuttavaan toimintaan ja ovat yleensä kokonaisuudessaan vähennyskelpoisia.

Tulkintaongelma kuitenkin syntyy, kun harjoitetaan sekä vähennykseen oikeuttavaa että vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa. Tässä tutkielmassa vähennykseen oikeuttamattomalla toiminnalla tarkoitetaan arvonlisäverolain mukaan arvonlisäverotonta toimintaa sekä kokonaan arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jäävää toimintaa. Vähennykseen oikeuttavalla

---

<sup>4</sup> Haapaniemi 2018, s. 178–179.

<sup>5</sup> Kuusala – Sainio 2018, s. 156.

<sup>6</sup> VH 2020a, kohdassa 3.1 Suoraan ja välittömästi kohdistuvat kulut sekä yleiskulut.

toiminnalla tarkoitetaan arvonlisäverollisen toiminnan lisäksi palautukseen oikeuttavaa toimintaa.

Tämän tutkielman tutkimusongelman taustalla on se, että arvonlisäverolaista puuttuu tarkat säännöt siitä, milloin kulujen katsotaan olevan yleiskuluja sekä siitä, miten vähennysoikeuden jakaminen tulisi tehdä, mikäli harjoitettava toiminta oikeuttaa vähennykseen vain osittain. Näille on siis ohjausta haettava muista oikeuslähteistä. Vähennysoikeuden jakamisesta esimerkiksi Verohallinnon syventävässä ohjeessa on esitelty yleiskulujen vähennysoikeuden määrittämisen laskentamalleja. Jakoperuste tulee määritellä menetelmällä, joka johtaa täsmällisimpään lopputulokseen.<sup>7</sup>

Harjoitettaessa sekä vähennykseen oikeuttavaa että vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa tulee yleiskulutkin jakaa näiden toimintojen kesken, mikäli hankinnat kohdistuvat koko yrityksen liiketoimintaan. Yleiskulujen jakamiseksi tulee käyttää laskentatapaa, joka johtaa täsmällisimpään lopputulokseen. Usein laskennassa käytetään liikevaihtoon perustuvaa laskelmaa, mutta aina tämä ei johda täsmällisimpään lopputulokseen, jolloin jaon perusteena tulee käyttää toista laskentatapaa.<sup>8</sup> Lisäksi tutkielmassa pyritään hakemaan selvyttä sille, miten emoyhtiön toiminta holdingyhtiönä sekä konserniyhtiöille tarjotut rahoituspalvelut vaikuttavat emoyhtiön yleiskulujen vähennysoikeuden laajuuteen.

Edellä esitetystä voidaan muodostaa tämän tutkielman tutkimuskysymykset:

#### 1. Mitä yleiskuluilla tarkoitetaan?

Yleiskulujen käsitettä ei ole tarkemmin määritelty arvonlisäverodirektiivissä tai arvonlisäverolaissa. Yleiskulujen käsitteen määrittely voi kuitenkin olla merkittävä tekijä

---

<sup>7</sup> VH 2020a, kohdassa 4.1 Yleiskulujen vähennettävän arvonlisäveron laskeminen.

<sup>8</sup> Ks. KHO 2015:183

vähennysoikeuden kannalta, sillä yleiskulujen kohdistuessa koko yrityksen toimintaan, voi vähennysoikeus olla laajempi kuin kulujen kohdistuessa ainoastaan tiettyyn yksittäiseen myyntiin. Tutkimuksessa pyritään selvittämään yleiskulujen käsitteen tarkempaa määrittelyä.

2. Mitä jakoperustetta yleiskulujen vähennysoikeuden laajuutta määritettäessä voidaan käyttää?

Tutkimuksessa on tarkoitus selvittää sallitut jakoperusteet, kun määritellään yleiskulujen vähennysoikeuden laajuutta tilanteissa, joissa yrityksellä on vähennykseen oikeuttavaa ja vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa.

3. Miten konsernin emoyhtiön harjoittama toiminta vaikuttaa tämän yleiskulujen vähennysoikeuteen?

Tarkoituksena on tarkastella yleiskulujen vähennysoikeutta konsernissa sekä sitä, miten emoyhtiön toiminta holdingyhtiönä sekä emoyhtiön harjoittama rahoitustoiminta vaikuttaa yleiskulujen vähennysoikeuteen.

## 1.2 Tutkimuskohteen rajaus

Tutkimuksessa käsitellään AVL 117 §:n mukaista yleiskulujen vähennysoikeutta. Lisäksi arvonlisäveron vähennysoikeudelle yleisesti on asetettu tiettyjä edellytyksiä, jotka vaikuttavat myös yleiskulujen vähennysoikeuteen. Myös näitä vähennysoikeuden yleisiä edellytyksiä tarkastellaan yleiskulujen vähennysoikeuden laajuuden määrittelyn apuna. Tutkielman laajuuden rajaamiseksi, näihin yleisiin vähennysoikeuden edellytyksiin ei kuitenkaan perehdytä syvällisemmin.

Lähtökohtaisesti yritykselle myönnetään vähennysoikeus, jos vähennysoikeuden aineelliset edellytykset<sup>9</sup> täyttyvät. Vähennysoikeus voidaan kuitenkin evätä, mikäli on selvää, että verovelvollinen on toiminut vilpillisesti. Veropetostilanteet ovat sinänsä selkeä osa arvonlisäveron vähennysoikeutta, mutta aiheen laajuuden vuoksi veropetostilanteet on jätetty tämän tutkimuksen ulkopuolelle.

Kiinteistöjen myynnin ja rakentamispalvelujen myynnin arvonlisäverotukseen sekä vähennysoikeuteen liittyy paljon mielenkiintoisia kysymyksiä, myös yleiskulujen käsittelyn kannalta. Aiheen monimuotoisuuden ja laajuuden vuoksi tässä tutkielmassa on kiinteistöjen arvonlisäverotuksen tarkempi käsittely jätetty aihealueen ulkopuolelle. Tutkielmassa on keskitytty konserninäkökulmaan vähennysoikeuden yhteydessä, eikä kiinteistöjen arvonlisäverokysymysten nähty olevan aiheen kannalta niin olennaisia, joten nämä rajattiin käsittelyn ulkopuolelle.

### 1.3 Tutkimusmetodi

Tutkimuksen tavoitteena on siis voimassa olevan lainsäädännön sisällön selvittäminen. Tämän vuoksi tässä on valittu tutkimusmetodiksi oikeusdogmatiikka eli lainoppi, jossa tutkitaan voimassa olevaa oikeutta ja sen sisältöä<sup>10</sup>. Perinteisesti lainopillisen tutkimuksen on katsottu muodostuvan oikeussäännösten systematisoinnista ja säännösten sisällön selvittämisestä. Näistä muodostuu lainopin tehtävä, eli oikeussäännösten systematisointi ja tulkinta.<sup>11</sup> Tulkinta perustuu oikeuslähteisiin ja metodeihin eli tulkinta- ja normiristiriitojen ratkaisunormeihin sekä oikeuslähdeoppiin.<sup>12</sup> Lainopillisessa systematisoinnissa lakitekstin ilmaisuille annetaan merkityssisältö olemassa olevien normien pohjalta. Tällöin yksittäisen säännöksen tulkinnassa tulee ottaa

---

<sup>9</sup> Ks. aineellisista edellytyksistä esim. C-45/20, Finanzamt N, tuomion kohdat 35–36 ja Männistö 2018.

<sup>10</sup> Hirvonen 2011, s. 21–22

<sup>11</sup> Aarnio 1978, s. 52 ja 72.

<sup>12</sup> Hirvonen 2011, s. 38–43.

huomioon tämä säännös osana oikeusjärjestystä.<sup>13</sup> Systematisoinnin avulla voidaan siten selvittää oikeusnormien keskinäiset yhteydet.<sup>14</sup>

Oikeuslähteiden jaottelusta ja käytöstä on esitetty erilaisia näkemyksiä. Keskeisintä kuitenkin on, että argumentoinnissa käytetään oikeuslähteitä, joita tulee tai on sallittua käyttää, jotta esitetty tulkinta voi olla hyväksyttävä.<sup>15</sup> Tässä tutkielmassa lähtökohtana on perinteinen Suomessa käytetty Aulis Aarnion kehittämä oikeuslähdeoppi. Oikeuslähdeopin mukaan oikeuslähteet voidaan niiden velvoittavuuden perusteella jakaa vahvasti ja heikosti velvoittaviin sekä sallittuihin oikeuslähteisiin.<sup>16</sup> Perinteinen näkemys ei kuitenkaan suoraan sovi arvonlisäverotuksen tulkintakysymyksiin, sillä Suomen liittyminen vuonna 1995 osaksi Euroopan unionia (EU), vaikutti myös arvonlisäverotuksessa tulkittaviin oikeuslähteisiin.

Arvonlisäverolakia edelsi liikevaihtoverolaki (559/1991, LVL), joka kumottiin arvonlisäverolailla. Verotuksen muutos perustui lähtökohtaisesti Suomen jäsenyyteen Euroopan yhteisössä (EY), eli nykyisessä Euroopan unionissa. Yhtenäisen arvonlisäverojärjestelmän hyväksyminen sekä lainsäädännön mukauttaminen EY:n vaatimusten mukaiseksi oli jäsenyyden edellytyksenä. Arvonlisäverolain esitöiden mukaan uudistus katsottiin tarpeelliseksi myös siitä syystä, että silloinen liikevaihtoverotus katsottiin vaikeaselkoiseksi ja liikevaihtoverojärjestelmä aiheuttavan haittavaikutuksia sekä kulutukselle että elinkeinotoiminnalle.<sup>17</sup>

Arvonlisäverolain myötä Suomessa siirryttiin laajapohjaiseen arvonlisäverotukseen. Tällöin arvonlisäverolaki säädettiin vastaamaan arvonlisäverodirektiiviä<sup>18</sup>, koska EU:n jäsenvaltioiden arvonlisäverotus on

---

<sup>13</sup> Aarnio 1978, s. 74–95.

<sup>14</sup> Kolehmainen 2015, s. 17–18.

<sup>15</sup> Aarnio 2006, s. 198 ja 236 sekä Aarnio 1978, s. 130–198.

<sup>16</sup> Eri oikeuslähdekäsitteistä ks. Tolonen 2003, s. 21–68 sekä Hirvonen 2012, s. 151–176.

<sup>17</sup> HE 88/1993, s. 1–2, 6, 10 ja 14–15.

<sup>18</sup> Neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006. Jäljempänä tästä käytetään joko nimitystä arvonlisäverodirektiivi tai direktiivi.

harmonisoitu arvonlisäverodirektiivillä. Arvonlisäverolain säännöksiä tulkittaessa tuleekin täten hyödynnettäväksi EU:n asettama direktiivi. Näin ollen mainittu aarniolainen oikeuslähdeoppi ei suoraan sovi sovellettavaksi arvonlisäverotukseen liittyvään tutkimukseen, sillä etenkin arvonlisäverodirektiivin merkitys on tutkimuksen kannalta merkittävä, vahvasti velvoittavana oikeuslähteenä olevan arvonlisäverolain lisäksi.

Direktiivit velvoittavat EU:n jäsenvaltioita direktiivillä saavutettavaan tulokseen nähden. Jäsenvaltioille jää kuitenkin valittavaksi keinot direktiivin tavoitteiden saavuttamiseksi. Siten direktiivejä ei ole tarkoitettu jäsenvaltioissa suoraan noudatettavaksi, vaan jäsenvaltioiden on säädettävä sisäinen lainsäädäntö direktiivin mukaiseksi, direktiivin vaatimukset ja tavoitteet täyttävällä tavalla. Koska täytäntöönpano on jäsenvaltiokohtaista, on mahdollista, että jäsenvaltioiden sisäisissä lainsäädännöissä on eroja.<sup>19</sup>

Mikäli direktiivin normit ovat riittävän selvät, ehdottomat ja täsmälliset, voi niillä kuitenkin olla välitön oikeusvaikutus. Näin on, mikäli jäsenvaltion sisäinen lainsäädäntö on ristiriidassa direktiivin tavoitteiden kanssa. Jäsenvaltioiden viranomiset ja tuomioistuimet voivat tällöin vedota EU-oikeuteen suoraan. Kansallisella tuomioistuimella on myös velvollisuus tulkita jäsenvaltioiden lainsäädäntöä siten, että se vastaa direktiivin sisältöä ja päämäärää.<sup>20</sup>

Lainopillisessa tutkimuksessa esitetyn tulkinnan tulee aina perustua lakiin, jotta tulkinta olisi lain mukainen. Perustuslain 81.1 §:n mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Lain sanamuoto ei kuitenkaan aina kerro suoraan, miten lakia tulisi tulkita, lisäksi arvonlisäverotusta koskevassa tutkimuksessa on otettava huomioon myös direktiivin tavoitteet. Koska tässä

---

<sup>19</sup> Helminen, luku 3 Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet, Kansainvälisen vero-oikeuden käsite ja normit, EU-vero-oikeus, Sekundäärioikeus.

<sup>20</sup> Helminen, luku 3 Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet, Kansainvälisen vero-oikeuden käsite ja normit, Verosopimusten, EU-vero-oikeuden ja sisäisen lainsäädännön suhde, EU-vero-oikeuden suhde sisäiseen lainsäädäntöön ja verosopimuksiin.

tutkielmassa käsiteltävän tutkimusongelmasta laki ei anna suoraa tulkintaohjetta, tulkinnassa käytetään apuna myös muita oikeuslähteitä.

Muita oikeuslähteitä ovat siten heikosti velvoittavista oikeuslähteistä esimerkiksi lain esityöt. Heikosti velvoittava oikeuslähde on lähtökohtaisesti otettava tulkinnassa huomioon, mutta se ei ole samoin sitova kuin vahvasti velvoittava oikeuslähde. Lain esitöistä löytyy tarkempaa tietoa lainsäätäjän tarkoituksesta.<sup>21</sup> Lain esitöitä on hyödynnetty myös tässä tutkielmassa, kun lain sanamuodosta ei ole suoraan selvinnyt tarkoituksenmukainen tulkinta.

Toinen heikosti velvoittava oikeuslähde on oikeuskäytäntö eli tuomioistuinratkaisut. Myös oikeuskäytäntöä on hyödynnetty tässä tutkielmassa tulkinnan apuna. Oikeuskäytännössä esitetyistä kannanotoista on mahdollista esittää eriäviä kannanottoja ja tulkintoja, verotuksessa korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) ratkaisut ovat kuitenkin merkittävässä asemassa. Näiden ratkaisujenkin osalta on tulkinnanvaraisuutta siinä, kuinka laajalle esitetyt tulkinnat ulottuvat.<sup>22</sup>

Euroopan unionin oikeuden ja arvonlisäverodirektiivin merkittävän vaikutuksen vuoksi oikeuskäytännöstä on tarkasteltu korkeimman hallinto-oikeuden päätösten lisäksi Euroopan unionin tuomioistuimen (EUT) antamia tuomioita. Näiden tuomioiden tarkoituksena on nimenomaan taata EU-oikeuden yhdenmukainen tulkintalinja, kun kansalliset tuomioistuimet tulkitsevat EU-oikeuteen pohjautuvaa kansallista lainsäädäntöä<sup>23</sup>. Euroopan unionin tuomioistuinta ei kuitenkaan ole asetettu esimerkiksi KHO:n yläpuolelle, vaan kansallinen tuomioistuin pohjaa päätöksensä EUT:n tuomioihin. Edellä mainittujen oikeuslähteiden lisäksi tutkielmassa on hyödynnetty myös oikeuskirjallisuutta.

---

<sup>21</sup> Laakso 2012, s. 302–303.

<sup>22</sup> Tolonen 2003, s. 24–25

<sup>23</sup> Ks. KHO 2006:65 ja Anttila ym. kohdassa 3. Johdanto, Direktiivit ja niiden merkitys, Euroopan unionin tuomioistuin.

## 1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkielman toisessa luvussa käsitellään arvonlisäverotuksen yleisiä vähennysoikeuden edellytyksiä. Arvonlisäveron vähennysoikeuden yleisiä edellytyksiä käydään läpi vain rajatusti, lähinnä siltä osin kuin on tarpeellista varsinaisten tutkimuskysymysten käsittelyn kannalta. Yleisistä edellytyksistä käsitellään niitä, jotka on katsottu merkittäväksi myös yleiskulujen vähennysoikeuden kannalta. Koska vähennysoikeuden yleisillä edellytyksillä on vaikutusta myös yleiskulujen vähennysoikeuteen ja sen laajuuteen, lähtee tarkastelu liikkeelle näiden yleisten edellytysten määrittelystä. Yleiskulujen vähennysoikeuden kannalta on selkeä merkitys myös vähennysoikeuden rajoituksilla, joten myös vähennysoikeuden rajoituksia tarkastellaan tutkimusongelman vaatimalla laajuudella. Lisäksi tarkastellaan hieman suoraa ja välitöntä yhteyttä vähennysoikeuden edellytyksenä, sillä myös yleiskulujen vähennysoikeus vaatii tämän yhteyden.

Tutkielman kolmannessa luvussa keskitytään yleiskuluihin arvonlisäverotuksessa. Tarkastelussa lähdetään liikkeelle yleiskulujen käsitteen määrittelyllä. Luvun alussa pyritään siis selvittämään, mitkä kulut yleensä ovat yleiskuluja. Määrittelyn jälkeen tarkastellaan näiden kulujen vähennysoikeutta. Yleiskulujen vähennysoikeuden määrittelyssä käytetään apuna edellisessä luvussa tarkasteltuja yleisiä vähennysoikeuden edellytyksiä. Luvussa pyritään myös tarkastelemaan yleiskulujen vähennysoikeuden laajuutta. Vähennysoikeuden tarkastelun jälkeen pyritään määrittelemään käytettävissä olevia jakoperusteita tilanteissa, joissa vähennysoikeutta ei yleiskuluista ole täysimääräisesti.

Tutkielman neljäs luku keskittyy tarkastelemaan konserneja ja emoyhtiön toimintaa arvonlisäverotuksessa. Luvun alussa tarkastellaan konsernina toimimisen vaikutusta arvonlisäverotukseen ja tähän liittyviä erityisiä näkökulmia vähennysoikeuden kannalta. Tämän jälkeen tarkastellaan tarkemmin emoyhtiön yleiskulujen vähennysoikeutta. Konsernin toiminnan kannalta olennaisena on

nähty toiminnan uudelleenjärjestelyt ja näihin järjestelyihin liittyvien hankintojen vähennysoikeus. Konsernin toiminnan käsittelyn jälkeen tarkastellaan sitä, miten emoyhtiön oman toiminta vaikuttaa vähennysoikeuteen. Käsittely aloitetaan sillä, millainen vähennysoikeus on holdingyhtiönä toimivalla emoyhtiöllä. Tämän jälkeen tarkastellaan, miten emoyhtiön harjoittama rahoituspalvelu vaikuttaa tämän yleiskulujen vähennysoikeuteen. Tutkielman viidennessä luvussa kuvataan tutkimuksesta tehdyt johtopäätökset.

## 2. Yleinen vähennysoikeus arvonlisäverotuksessa

### 2.1 Vähennysoikeuden yleiset edellytykset

Arvonlisäveron yleisestä vähennysoikeudesta säännellään arvonlisäverolain 102 §:ssä. AVL 102.1 §:n 1 kohdan mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron taikka ostosta 8 a–8 d tai 9 §:n perusteella suoritettavan veron<sup>24</sup>. Arvonlisäverolain 102.1 §:n mukaan vähennysoikeus on myös verovelvollisen verollista liiketoimintaa varten maahan tuomasta tavarasta (AVL 102.1 §:n 2 kohta), tehdystä yhteisöhankinnasta (AVL 102.1 §:n 3 kohta) sekä varastointimenettelystä suoritetusta verosta (AVL 102.1 §:n 5 kohta ja AVL 72 I §).

Arvonlisäverolain mukainen yleinen vähennysoikeus perustuu arvonlisäverodirektiiviin, jossa vähennysoikeuden syntymisestä ja laajuudesta säännellään 167–172 artikloissa. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää verollisiin liiketoimiin käyttämistään tavaroista ja palveluista siinä jäsenvaltiossa, jossa liiketoimet suoritetaan, se arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa verovelvolliselle. Lisäksi vähennysoikeus on arvonlisäverodirektiivin mukaan vastikkeelliseen luovutukseen rinnastettavista luovutuksista, yhteisöhankinnasta suoritettavasta arvonlisäverosta sekä maahantuonnista maksettavasta arvonlisäverosta (arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan alakohdat b–e).

---

<sup>24</sup> AVL 8 a–8 d ja 9 §:n perusteella verovelvollinen myynneistä on myyjän sijaan ostaja. Näissä tilanteissa, joissa sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, ostajalla on siis myös oikeus vähentää se arvonlisävero, jonka tämä on velvollinen käännetyn verovelvollisuuden perusteella suorittamaan, jos vähennysoikeuden yleiset edellytykset täyttyvät. Ks. esim. VH 2020b kohdassa 5.3 Vähennysoikeus.

Arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan mukaan periaatteena on soveltaa kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä. Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavarain tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.

Arvonlisäverojärjestelmän perusajatuksena on siis, että arvonlisäveroa suoritetaan kaikissa vaihdannan vaiheissa, mutta ainoastaan kussakin vaiheessa lisääntyneestä arvosta<sup>25</sup>. Tarkoituksena kuitenkin on, että arvonlisäveroa maksettaisiin ainoastaan yksityisestä kulutuksesta<sup>26</sup>. Arvonlisävero kohdistetaan siis yksityiseen kulutukseen ja veron kertaantuminen vaihdannan eri vaiheissa estetään laajan vähennysoikeuden avulla<sup>27</sup>. Yrityksellä on siis oikeus vähentää vähennykseen oikeuttavaa liiketoimintaansa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero<sup>28</sup>. Tarkoitus on, että vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa verollisena ostetut tuotantopanokset ovat vähennysjärjestelmän avulla verottomia<sup>29</sup> sekä se, että kuluttajainnoissa arvonlisäveroa on ainoastaan säädetyn veroprosentin mukainen määrä<sup>30</sup>. Tässä tavoitteessa saavutetaan optimaalinen lopputulos, kun arvonlisäverotuksen soveltamisala<sup>31</sup> sekä vähennysoikeus on mahdollisimman laajaa<sup>32</sup>. Arvonlisäverojärjestelmän ei tulisi vaikuttaa kuluttajien tekemiin kulutuspäätöksiin tai yritysten valintoihin tuotantomenetelmistä tai jakeluteistä<sup>33</sup>.

---

<sup>25</sup> Ks. esim. Anttila ym. kohdassa 3. Johdanto, Liikevaihtoverojärjestelmät, Arvonlisäverojärjestelmä.

<sup>26</sup> Ks. esim. Doeasum – Norden 2011, s. 323. Ks. myös C-16/00, Cibo Participations, tuomion kohta 27 ja C-42/19, Sonaecom, tuomion kohta 38.

<sup>27</sup> Ks. HE 88/1993, s. 25 ja 102 sekä HE 283/1994, s. 10.

<sup>28</sup> Ks. HE 88/1993, s. 1. Ks. myös Kallio ym. 2022, s. 771.

<sup>29</sup> Ks. esim. Sirpoma – Tannila 2014, s. 167.

<sup>30</sup> Ks. esim. Lamppu – Ruohola 2023, s. 6.

<sup>31</sup> Verovelvollisen yrityksen on pääsääntöisesti suoritettava arvonlisäveroa kaikista tavaroiden ja palveluiden myynneistä. Ks. esim. Sirpoma – Tannila 2014, s. 80.

<sup>32</sup> Ks. esim. Anttila ym. kohdassa 15. Vähennysoikeus, Vähennysoikeuden yleiset edellytykset.

<sup>33</sup> Ks. esim. Juanto ym. 2018, s. 12.

Arvonlisäverojärjestelmän mukainen vähennysoikeus on vain hankintaan sisältyvästä avoimesta verosta. Piilevää tai laskennallista veroa ei voi siis vähentää<sup>34</sup>. Arvonlisäverolain esitöiden mukaan piilevällä verolla tarkoitetaan verorasitusta, joka kohdistuu hyödykkeiden hintoihin säädetyin verokannan, eli avoimen veron, lisäksi. Kun tuotantopanoksiin sisältyvää veroa ei voida vähentää, vero siirtyy kustannuksena myytävien hyödykkeiden hintoihin. Tällöin vero kertaantuu.<sup>35</sup> Rajoitukset verovelvollisuudessa arvonlisäverotuksessa ja vähennysoikeudessa voivat siis aiheuttaa veron kertaantumista, kun kaikkiin liiketoimintaa varten verollisina hankittuihin tuotantopanoksiin sisältyvä vero ei ole vähennyskelpoista<sup>36</sup>.

Vähennysoikeudelle on sekä arvonlisäverolaissa että arvonlisäverodirektiivissä asetettu muutamia edellytyksiä. Ensinnäkin toimijan on oltava arvonlisäverosta verovelvollinen. Toiseksi tehtyjä hankintoja tulee käyttää verolliseen liiketoimintaan. Kolmanneksi hankinta on tullut tehdä toiselta verovelvolliselta<sup>37</sup>. Lain sanamuodon mukaisia verovelvollisia eivät ole yritykset, jotka harjoittavat nollaverokannan<sup>38</sup> alaista myyntiä. Tällaista toimintaa harjoittavilla yrityksillä on kuitenkin oikeus saada takaisin tekemiinsä hankintoihin sisältyvä arvonlisävero palautuksena<sup>39</sup>. Palautusoikeuden laajuus vastaa vähennysoikeutta ostoista<sup>40</sup>. Seuraavaksi tarkastellaan tässä esiteltyjä vähennysoikeuden kolmea edellytystä tarkemmin.

Ensimmäisenä edellytyksenä vähennysoikeutta tarkasteltaessa on toimijan verovelvollisuus arvonlisäverosta. Arvonlisäverodirektiivissä verovelvollisen määritelmää käsitellään 9–13 artikloissa. Direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan

---

<sup>34</sup> Ks. KHO 6.7.2001 T 1606, jossa kulut eivät sisältäneet avointa veroa, eikä laskennallinen vero ollut vähennyskelpoinen.

<sup>35</sup> HE 88/1993, s. 14.

<sup>36</sup> Ks. esim. Juanto ym. 2018, s. 12–13.

<sup>37</sup> Vähennysoikeus on myös käännetyn verovelvollisuuden perusteella suoritetuista veroista.

<sup>38</sup> Nollaverokannasta puhuttaessa tarkoitetaan hyödykkeitä, joiden myynnistä ei suoriteta veroa, mutta joihin kohdistuviin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero on kuitenkin oikeus saada palautuksena. Ks. esim. Juanto ym. 2018, s. 80.

<sup>39</sup> Edilex 2021, kohdassa 10.1.2 Vähennyksen tekijään liittyvät edellytykset. Ks. veron palauttamisesta muille kuin verovelvolliselle AVL 12 luku ja siitä erityisesti 131 §.

<sup>40</sup> Ks. Wikström ym. 2015, s. 396–397.

verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. AVL 2 §:n mukaan verovelvollisuus myynnistä on elinkeinonharjoittajalla, joka harjoittaa lain 1 §:ssä tarkoitettua toimintaa. Lain kohdassa siis määritellään kenellä on verovelvollisuus myynnistä, eikä niinkään määritellä verovelvollisuuden käsitettä<sup>41</sup>. Pääsäännön mukaan verovelvollinen on siis myyjä, kuitenkin erityistilanteissa ostajalla on käännetyn verovelvollisuuden perusteella verovelvollisuus.

Arvonlisäverolain esitöiden mukaan verovelvollisella tarkoitetaan sellaista myyjää tai ostajaa, joka on velvollinen suorittamaan valtiolle arvonlisäveroa. Arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytyksenä on siten se, että yrityksen harjoittamasta toiminnasta on arvonlisäverolain mukaan maksettava veroa.<sup>42</sup> Yrityksen toiminta verovelvollisena ei kuitenkaan ala vasta silloin kun aloitetaan tavaroiden tai palvelujen myynti. Jo pelkkä hankintojen tekeminen tulevaa verollista toimintaa varten synnyttää verovelvollisaseman sekä vähennysoikeuden (AVL 106 § ja 112.2 §)<sup>43</sup>. Siten elinkeinonharjoittajalla on mahdollisuus rekisteröityä verovelvolliseksi ja toteuttaa arvonlisäverolain mukaiset vähennykset jo ajankohtana, jolloin ryhdytään ensimmäisiin tulevan vähennykseen oikeuttavan liiketoiminnan harjoittamiseen tähtääviin toimenpiteisiin (AVL 173 §). Myös EUT:n oikeuskäytännön perusteella on tulkittavissa, että yrityksen tarkoitus aloittaa vähennykseen oikeuttava toiminta synnyttää vähennysoikeuden<sup>44</sup>.

---

<sup>41</sup> Laissa verovelvollisuudella tarkoitetaan tosiasiallista veronsuorittamisvelvollisuutta. Esimerkiksi vientiyrietykset, jotka eivät suorita myynnistään veroa, eivät saa hankitaan sisältyvää veroa takaisin vähennysoikeutta koskevien säännösten perusteella vaan AVL 131 §:n mukaan palautuksena. Ks. Juanto ym. 2018, s. 227.

<sup>42</sup> HE 283/1994, s. 11.

<sup>43</sup> Ks. KVL 39/2021, jossa liiketoiminnan aloittamisesta, listautumisesitteen ja listautumisannin valmistelusta, sijoittajien etsimisestä sekä kohdeyhtiön etsimisestä syntyneitä kuluja oli pidettävä arvonlisäverollisen toiminnan aloittamisen valmistelukuluina.

<sup>44</sup> C-126/14, Sveda, tuomion kohdat 20 ja 37.

Jo verovelvollisaseman syntymisen edellytyksenä on, että tavaroiden ja palvelujen myyntiä harjoitetaan liiketoiminnan muodossa<sup>45</sup>. Myös toinen tarkasteltava vähennysoikeuden edellytys on, että tehtyjä hankintoja käytetään vähennykseen oikeuttavaan liiketoimintaan. Arvonlisäverolain 102 §:n mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvän veron. AVL 102.2 §:n mukaan verollisella liiketoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, joka arvonlisäverolain mukaan aiheuttaa tavarain tai palvelun myyjälle verovelvollisuuden.

Lain esitöiden mukaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvana toimintana pidetään ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski<sup>46</sup>. Vaatimus hankinnan tekemisestä verollista liiketoimintaa varten rajaa vähennysoikeuden ulkopuolelle verotonta liiketoimintaa varten tehdyt hankinnat sekä hankinnat, jotka eivät kohdistu liiketoimintaan, vaan vaikkapa yksityistalouteen tai harrastustoimintaan<sup>47</sup>.

Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan soveltamisalaan kuuluu kaikenlainen liiketoiminta, riippumatta toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Siten huomioitavaa on, että direktiivin mukaan verovelvollisuuden edellytyksenä ei sinänsä vaikuttaisi olevan se, että liiketoiminta olisi taloudellisesti kannattavaa<sup>48</sup>. Sanamuodon perusteella tämä tarkoittaa soveltamisalan laajentumista verrattuna arvonlisäverolain säännöksen ja lain esitöiden määritelmään<sup>49</sup>. Korkein hallinto-oikeus on päätöksessään KHO 1999:15 todennut, että sanontojen osittaisesta erilaisuudesta huolimatta verovelvollisuus ja verotuksen soveltamisala on niissä asiallisesti määritelty yhdenmukaisella tavalla. Molempia tulkitaan arvonlisäverotuksen keskeisten tavoitteiden,

---

<sup>45</sup> Sääntö, jonka mukaan kotimarkkinoilla harjoitettava toiminta synnyttää veronmaksuvelvollisuuden vain liiketoiminnan muodossa, ei ole aivan poikkeukseton. Ks. Wikström ym. 2015, s. 375.

<sup>46</sup> HE 283/1994, s. 11.

<sup>47</sup> Ks. esim. Sirpoma – Tannila 2014, s. 168–169.

<sup>48</sup> Vrt. HE 88/1993, s. 17 ja HE 283/1994, s. 11.

<sup>49</sup> Arvonlisäverolain ja arvonlisäverodirektiivin eroavaisuuksista ks. lisää Äärilä 2020.

verotuksen neutraalisuuden ja veron kertaantumisen estämisen vuoksi laajasti<sup>50</sup>. Ansiotarkoitusta tulee tulkita siten laajasti, jolloin muunkin tyyppinen taloudellinen hyöty kuin suora voiton tavoittelu katsotaan olevan ansiotarkoituksessa suoritettua<sup>51</sup>.

Euroopan unionin tuomioistuimen mukaan vähennysjärjestelmän soveltamisen kannalta on ratkaisevaa, että verovelvollinen hankkii tavarat tai palvelut tässä ominaisuudessaan. Tavarain tai palvelun tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella ratkaistaan ainoastaan sen alkuperäisen vähennyksen laajuus, mutta se ei vaikuta vähennysoikeuden syntymiseen.<sup>52</sup> Tuomiossa C-267/15, Gemeente Woerden, EUT on myös todennut, ettei toiminnan tappiollisuus sinänsä ole este vähennysoikeudelle, mikäli toiminta on arvonlisäverollista<sup>53</sup>.

Kun vähennysoikeuden syntymisen yleiset edellytykset täyttyvät sen suhteen, että verovelvollinen on hankkinut arvonlisäverollisen tavarain tai palvelun vähennykseen oikeuttavan liiketoimintansa tarkoituksia varten, koko hankintaan sisältyvä vero on vähennyskelpoinen. Sillä, kuinka onnistuneena hankintaa pidetään, ei ole merkitystä vähennysoikeuden syntymisen tai laajuuden suhteen. Esimerkiksi EUT totesi asiassa C-334/20, Amper Metal, antamassaan tuomiossa, että verovelvollinen voi vähentää mainospalvelujen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron siltä osin kuin tällainen palvelujen suoritus liittyy hankkijan verolliseen liiketoimintaan. Vähennysoikeuden kannalta ei ole tarpeen ottaa huomioon sitä, katsooko veroviranomainen tällaisista palveluista laskutetun hinnan liian korkeaksi tai myöskään sitä, että kyseiset palvelut eivät johtaneet verovelvollisen liikevaihdon kasvuun<sup>54</sup>.

---

<sup>50</sup> Arvonlisäveron vähennysoikeudesta ja verotuksen neutraalisuudesta ks. Gregg 2020, s. 123–125.

<sup>51</sup> Ks. esim. Kallio ym. 2022, s. 5. Ks. myös KHO 2017:86, jossa katsottiin yliopiston luovuttaneen liikuntapalveluja liiketoiminnan muodossa, vaikka palvelut oli luovutettu alle omakustannushinnan. Myös EUT on todennut, että omakustannushinnan alittamisella ei ole merkitystä vastikkeellisuuden tarkastelun kannalta, ks. C-334/20, Amper Metal, tuomion kohta 27.

<sup>52</sup> C-293/21, Vittamed Technologijos, tuomion kohta 42.

<sup>53</sup> C-267/15, Gemeente Woerden, tuomion kohta 40.

<sup>54</sup> C-334/20, Amper Metal, tuomion kohta 40.

Vaikka toiminnan ei tarvitse tuottaa voittoa ollakseen liiketoimintaa, toiminnan vastikkeellisuus on kuitenkin keskeinen osa liiketoiminta-käsitettä<sup>55</sup>. Tuomiossa C-94/19, San Domenico Vetraria, EUT on todennut, että vastikkeetta suoritettut palvelut eivät ole arvonlisäveron alaisia, eikä veron perustetta ole<sup>56</sup>. Toiminnan voidaan katsoa olevan vastikkeellista kun luovutettujen tavaroiden ja palvelujen sekä vastikkeen välillä on suora yhteys<sup>57</sup>.

Kolmantena vähennysoikeuden yleisenä edellytyksenä on siten, että hankintaan sisältyy arvonlisäveroa. Koska vähennysoikeuden tarkoituksena on estää veron kertaantuminen, osto on siis tullut tehdä toiselta verovelvolliselta arvonlisäverollisena tai tavara on itse tuotu maahan arvonlisäverollisena. Vähennysoikeus on myös verosta, jonka ostaja on velvollinen myyjän puolesta maksamaan käännetyn verovelvollisuuden perusteella.<sup>58</sup>

## 2.2 Vähennysoikeuden rajoitukset

Veron kertaantumisen estäminen on arvonlisäverotuksessa tärkeä peruseriaate. Tämän tavoitteen edistämiseksi yritysten tekemiin hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus on arvonlisäverolaissa säädetty laajaksi. Kuitenkaan kaikkiin vähennykseen oikeuttavassa liiketoiminnassa käytettyihin panoksiin sisältyvä arvonlisävero ei ole vähennyskelpoisia, vaan vähennysoikeuteen on arvonlisäverolain mukaan myös poikkeuksia<sup>59</sup>. Lisäksi vaikka arvonlisäverotuksessa veropohja on laaja ja markkinalähtöinen<sup>60</sup>, on osa liiketoimista jätetty arvonlisäverotuksen ulkopuolelle tai määritelty verottomiksi, jolloin vähennysoikeutta näihin liittyvistä hankinnoista ei ole.

---

<sup>55</sup> Ks. esim. Kallio ym. 2022, s. 2 ja HE 88/1993 s. 19.

<sup>56</sup> C-94/19, San Domenico Vetraria, tuomion kohta 20.

<sup>57</sup> Ks. esim. Kallio ym. 2022, s. 3 ja C-94/19, San Domenico Vetraria, tuomion kohta 21. Ks. myös KVL 10/2020, jossa laskutetut palkkakustannukset katsottiin vastikkeeksi.

<sup>58</sup> Ks. esim. Anttila ym. kohdassa 15. Vähennysoikeus.

<sup>59</sup> Määttä 2015, s. 32.

<sup>60</sup> Wikström ym. 2015, s. 386–387.

Poikkeukset myyntien arvonlisäverollisuudesta on arvonlisäverodirektiivissä 3–4 artikloissa ja arvonlisäverolaissa 4 luvussa. Arvonlisäverodirektiivissä vähennysoikeuden rajoituksista on säännellään 176–177 artikloissa. Direktiivin 176 artiklan mukaan kustannukset, jotka eivät ole luonteeltaan liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät kaikissa tapauksissa vähennysoikeuden ulkopuolelle. AVL 114 §:ssä on luettelo hankinnoista, joiden arvonlisäveroa ei saa vähentää.

Arvonlisäverolain mukaiset vähennysoikeuden rajoitukset kohdistuvat lähinnä yksityiskulutukseen ja edustustarkoituksiin käytettäviin hankintoihin. Vähennysoikeuden yleisenä edellytyksenä oleva vaatimus hankintojen tekemisestä liiketoimintaa varten rajaisi sinänsä jo yksityiskulutukseen tai harrastustoimintaan kohdistuvat hankinnat vähennysoikeuden ulkopuolelle<sup>61</sup>, mutta selkeyden vuoksi lakiin on otettu erityisiä säännöksiä vähennysoikeuden rajoituksista. Nämä rajoitukset koskevat eräitä henkilökunnan yksityiskulutukseen rinnastettavia hankintoja.<sup>62</sup>

Arvonlisäverolain esitöiden mukaan laajapohjaisessa arvonlisäverojärjestelmässä vero kohdistuu periaatteessa kaikkiin liiketoiminnan muodossa myytäviin tavaroihin ja palveluihin. Verottomia ovat ainoastaan palvelut, jotka on nimenomaisesti säädetty verotuksen ulkopuolelle. Vapautukset verovelvollisuudesta liittyvät pääasiassa terveyden- ja sairaanhoitoon, sosiaalihuoltoon, koulutukseen, kulttuuriin, rahoitus- ja vakuutustoimintaan, arpajaisiin ja rahapelitoimintaan, asuintarkoitukseen tapahtuvaan vuokraukseen sekä muiden kiinteistöjen kuin rakennustonttien tai uudisrakennusten luovutuksiin. Eräisiin vapautuksiin jäsenvaltio voi asettaa yksityisoikeudellisten yhteisöjen toiminnan verottomuudelle erilaisia ehtoja, esimerkiksi ettei kysymyksessä saa olla voittoa tavoitteleva yritys. Vähennysoikeuden rajoitukset koskevat lähinnä henkilökunnan yksityiskulutukseen ja edustustarkoituksiin käytettäviä hyödykkeitä.<sup>63</sup> Vähennyskelvottomuus on siten ulotettu

---

<sup>61</sup> Sirpoma – Tannila 2014, s. 168–169.

<sup>62</sup> Juanto ym. 2018, s. 227–228.

<sup>63</sup> HE 283/1994, s. 10–11, 7 ja 14.

kulutusneutraalisuuteen liittyvistä ja hallinnollisista syistä hyödykkeisiin, joita usein käytetään yksityiskulutukseen<sup>64</sup> tai siihen verrattavaan tarkoitukseen<sup>65</sup>.

Vähennysoikeutta ei siis ole niin sanottuun varsinaiseen verottomaan toimintaan kohdistuvista kustannuksista<sup>66</sup>. Sen lisäksi hankinnoista, jotka katsotaan kohdistuvan enemmänkin yrityksen omistajien tai työntekijöiden yksityiseen kulutukseen, kuin liiketoimintaan, ei ole vähennysoikeutta. Esimerkiksi päätöksessä KHO 30.6.2005 T 1672, katsottiin että työntekijöiden aamiaiset työmatkalla olivat näiden henkilöiden yksityistä kulutusta, eikä niitä oltu hankittu yhtiön verollista liiketoimintaa varten. Aamiaisen osuudesta ei siten ollut vähennysoikeutta.

Pääsääntöisesti yhteyttä verolliseen liiketoimintaan ei myöskään ole silloin, kun yhtiön johtoon tai henkilökuntaan kuuluva yksityishenkilö on syytettynä rikoksesta. Mikäli yritys itse olisi osapuolena oikeudenkäynnissä, olisivat sen hankkimat tähän liittyvät palvelut vähennysoikeuden yleisten edellytysten mukaan vähennyskelpoisia. Kuitenkin yksityishenkilöiden joutuessa oikeuteen on hankintojen arvonnisävero lähtökohtaisesti vähennyskelvoton. Tilanteessa, jossa henkilö joutuu oikeuteen työtehtäviensä takia, on tilanne tulkinnanvaraisempi.<sup>67</sup>

Se, että hankinnat kohdistuvat toimintaa, josta ei synny voittoa ei ole vähennysoikeutta rajoittava tekijä. Toiminnan ei lähtökohtaisesti tarvitse edes tavoitella voittoa, jotta hankinnat olisivat vähennyskelpoisia.<sup>68</sup> Toiminnan tulee täyttää muuten liiketoiminnan tunnusmerkit, vaikka toiminta sinänsä ei tavoittelisi voittoa.<sup>69</sup> Liiketoiminnan tunnusmerkkinä on vastikkeellisuus, joten täysin vastikkeetta toimintaa ei vähennysoikeuden kannalta kuitenkaan voi harjoittaa.

---

<sup>64</sup> HE 88/1993, s. 105. Kiinteistön myynti ja vuokraaminen on pääsääntöisesti arvonnisäverolain mukaan verotonta. Kun suuri osa kiinteistökaupoista tehdään yksityishenkilöiden välillä usein kertaluonteisesti, nämä kaupat on ollut tarkoituksenmukaista jättää arvonnisäverotuksen ulkopuolelle. Tässä ei käsitellä tarkemmin kiinteistöjen luovutusten arvonnisäverokohtelua, ks. lisää esim. VH 2020b ja Ojala 2023.

<sup>65</sup> Juanto ym. 2018, s. 228.

<sup>66</sup> Ks. esim. Kallio ym. 2022, s. 805.

<sup>67</sup> C-104/12, Becker, tuomion kohdat 30–33.

<sup>68</sup> Alihinnoitteluun voidaan tietyissä tilanteissa puuttua AVL 73 c §:ssä säädetyin edellytyksin.

<sup>69</sup> Edilex 2021, kohdassa 10.1.3 Hankintatarkoitukseen liittyvä edellytykset.

Myös EUT oikeuskäytännön mukaan yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa neutraalisuuden kaiken taloudellisen toiminnan verotuksen suhteen riippumatta toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Kuitenkin edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista.<sup>70</sup>

Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Vähennysoikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettujen liiketoimien yhteydessä. Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on taata kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuus. Tämä on taattu toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta, kuitenkin edellyttäen, että toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista.<sup>71</sup>

Siten pääsääntöä liiketoimintojen verollisuudesta ja vähennysoikeudesta on tulkittava laajasti, ja toisaalta siitä tehtyjä poikkeuksia suppeasti<sup>72</sup>. Vähennysoikeuden rajoitukset saattavat aiheuttaa veron kumulointia vaihdantaketjussa edettäessä<sup>73</sup>. Täysin kertaantumaton arvonlisäverosta ei todennäköisesti koskaan tule. Tämä aiheutuu siitä, että käytännössä aina arvonlisäverotuksen soveltamisalaa ja myöskin arvonlisäveron vähennysoikeutta joudutaan rajaamaan.<sup>74</sup> Siitä huolimatta laaja vähennysoikeus ja verotuksen neutraalisuudella tulisi olla erityinen merkitys arvonlisäverotukseen liittyvissä tulkinnoissa.

---

<sup>70</sup> C-334/20, *Amper Metal*, tuomion kohta 23.

<sup>71</sup> C-29/08, *SKF*, tuomion kohdat 55–56.

<sup>72</sup> Määttä 2015, s. 546.

<sup>73</sup> Ks. *Doeasum – Norden* 2011, s. 326.

<sup>74</sup> *Edilex* 2021, kohdassa 10 Vähennettävä vero.

### 2.3 Suora ja välitön yhteys vähennysoikeuden edellytyksenä

Euroopan unionin tuomioistuin on määritellyt suoran ja välittömän yhteyden vähennysoikeuden edellytykseksi. Siten vähennysoikeus suoraan kohdistettavista kuluista edellyttää, että kulun ja tietyn vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on suora ja välitön yhteys.<sup>75</sup> Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kysymys on arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuuluvasta vastikkeesta silloin, kun luovutetun hyödykkeen ja siitä saadun vastikkeen välillä on suora ja välitön yhteys. Vastikkeen on oltava tosiasiallisesti korvausta tietystä tavarasta tai palvelusta. Lisäksi hyödykkeen luovuttajan ja vastaanottajan välillä on oltava oikeussuhde, johon liittyvät vastavuoroiset suoritukset.<sup>76</sup> Suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo edellyttää, että hankintojen kustannukset sisältyvät suoraan kohdistettavien kulujen tapauksessa tiettyjen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen yksittäisten myyntien hintaan<sup>77</sup>.

Hankinnalla tulisi siis olla suora ja välitön yhteys vähennykseen oikeuttavaan toimintaan, jotta hankintaan sisältyvästä arvonlisäverosta voisi olla vähennysoikeus. Tulee mietittäväksi, kuinka vakiintunut tämän yhteyden tulee olla. Mikäli vähennysoikeuden tarkoituksena on vapauttaa yritys vähennykseen oikeuttavan toiminnan harjoittamisessa käytettyihin hankintoihin sisältyvästä verosta kokonaisuudessaan, syy-yhteys tulisi olla riittävä määrittämään yhteys hankintojen ja myyntien välillä. Yrityksellä, joka tekee hankintoja vähennykseen oikeuttavaa toimintaa varten, tulisi olla vähennysoikeus hankintojen sisältämästä verosta, vaikka hankittuja tuotantopanoksia ei yrityksestä johtumattomista syistä voitaisi käyttää vähennykseen oikeuttavassa myynnissä<sup>78</sup>.

Euroopan unionin tuomioistuimen mukaan ”suoran ja välittömän” käsitteen täsmällisempi luonnehdinta ei ole realistista. Kun otetaan huomioon kaupallisessa

---

<sup>75</sup> C-4/94, BPL, tuomion kohta 19.

<sup>76</sup> C-94/19, San Domenico, tuomion kohta 21.

<sup>77</sup> C-29/08, SKF, tuomion kohta 60.

<sup>78</sup> Ks. Doeasum – Norden 2011, s. 325.

ja ammattitoiminnassa tehtyjen liiketoimien monimuotoisuus, on mahdotonta antaa täsmällistä vastausta siihen, miten määrittää kaikissa tapauksissa tuotantopanoshankintoja koskevien liiketoimien ja myyntiliiketoimien välinen välttämätön suhde, jotta arvonlisävero olisi vähennettävissä. Kansallisten tuomioistuinten asiana on soveltaa suoraa ja välitöntä yhteyttä edellyttävää arviointiperustetta kunkin käsiteltävänä olevan asian tosiseikkoihin ja ottaa huomioon kaikki olosuhteet, joissa kysymyksessä olevat liiketoimet ovat tapahtuneet.<sup>79</sup>

Euroopan unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan siis tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on oltava suora ja välitön yhteys, jotta hankinnasta olevan vähennysoikeuden laajuus on mahdollista määrittää. Aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehdyistä hankinnoista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää, että näiden hankintojen kulut kuuluvat niihin osiin, joista myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hinta muodostuu.<sup>80</sup>

---

<sup>79</sup> C-104/12, Becker, tuomion kohdat 21–22.

<sup>80</sup> C-29/08, SKF, tuomion kohta 57.

### 3. Yleiskulut arvonlisäverotuksessa

#### 3.1 Yleiskulut käsitteenä

Yleiskulujen käsitettä ei ole määritelty arvonlisäverolaissa tai arvonlisäverodirektiivissä. Direktiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohta, ja siihen perustuva AVL 117 § käsittelevät ainoastaan niin sanottujen yleiskulujen vähennysoikeutta. Myöskään lain esitöissä yleiskulujen käsitettä ei ole määritetty<sup>81</sup>. Vähennysoikeuden kannalta yleiskulujen määrittäminen voi kuitenkin olla merkittävä tekijä, sillä yleiskuluina käsiteltävistä hankinnoista voi olla ainakin osittainen vähennysoikeus, vaikka hankinnat osittain kohdistuisivat vähennykseen oikeuttamattomaan toimintaan<sup>82</sup>. Vähennykseen oikeuttamattomaan toimintaan suoraan kohdistettavilla kuluilla ei lähtökohtaisesti ole vähennysoikeutta. Koska yleiskulujen käsitettä ei ole tarkemmin määritelty laissa tai sen esitöissä, lähdetään tässä tarkastelemaan käsitteen määrittelyä oikeuskirjallisuuden ja -käytännön avulla.

Kirjallisuudessa yleiskulut määritellään olevan menoja, joita ei voida kohdistaa tietylle yksittäiselle liiketoimelle, vaan kulut palvelevat liiketoimintaa yleisemmin<sup>83</sup>. Lähtökohtaisesti hankinnat tulisi kohdistaa yksittäisille liiketoimille. Kuitenkaan kaikkia kuluja ei ole mahdollista näin kohdistaa, jolloin kulut ovat liiketoimintaa yleisemmin palvelevia yleiskuluja<sup>84</sup>. Yleiskuluja on myös kuvattu yrityksen yleisiä toimintaedellytyksiä turvaaviksi kustannuksiksi<sup>85</sup>. Esimerkkeinä tällaisista yleisemmin liiketoimintaa palvelevista kuluista annetaan johtamisesta

---

<sup>81</sup> Ks. HE 88/1993, s. 107.

<sup>82</sup> Esim. kiinteistöjen myynti on arvonlisäverotonta AVL 27 §:n perusteella, jolloin suoraan tähän myyntiin kohdistettava kulut ovat vähennyskelvottomia. Mikäli myyntiin liittyvien kulujen katsotaan olevan ns. yleiskuluina laajemmin myyjän liiketoimintaan liittyviä, voi kuluista olla ainakin osittainen vähennysoikeus edellytysten täytyessä.

<sup>83</sup> Ks. esim. Kallio ym. 2022, s. 901 ja Määttä 2023, s. 194.

<sup>84</sup> Ks. esim. Anttila ym. kohdassa 15. Vähennysoikeus, Vähennysoikeuden jakaminen, Yleiskulut.

<sup>85</sup> Haapaniemi 2018, s. 179.

ja hallinnosta<sup>86</sup> aiheutuvat kulut<sup>87</sup>. Myös emoyhtiönä toimimisesta aiheutuvat kulut on katsottu laskettavan yleiskuluiksi<sup>88</sup>.

Yleiskuluillakin on lähtökohtaisesti oltava suora ja välitön yhteys, jotta vähennysoikeuden edellytykset täyttyvät. Yhteys on vain koko liiketoimintaan, eikä yksittäiseen myyntiin. Tällöinkin kustannusten katsotaan sisältyvän yrityksen myymien tuotteiden tai palvelujen hintoihin.<sup>89</sup> Yritysmuodon muutokset katsotaan kuuluvan olennaisesti yrityksen liiketoimintaan. Näitä varten tehdyt hankinnat, kuten asiantuntijapalvelut, katsotaan yritysjärjestelytilanteissa yrityksen liiketoiminnan yleiskuluiksi, koska suora ja välitön yhteys on tällöin koko liiketoimintaan.<sup>90</sup> Vähennysoikeuden laajuuden kannalta onkin tärkeää määrittää, onko yhteys tiettyyn myyntiin vai mahdollisesti koko liiketoimintaan, sillä vähennysoikeus voi olla myös osittain vähennykseen oikeuttamattomaan liiketoimintaan kohdistuvista kuluista, mikäli kulut katsotaan yleiskuluina palvelevan koko liiketoimintaa ja osa toiminnasta oikeuttaa vähennykseen.

Tuomiossa C-4/94, BLP, EUT on määrittänyt käsitettä yleiskulut ja ottanut kantaa niiden vähennysoikeuteen. Euroopan unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään todennut, että vähennysoikeuden syntymiseksi tavaroilla ja palveluilla on oltava suora ja välitön yhteys verotettavaan liiketoimintaan<sup>91</sup>. Mainitun tuomion mukaan yrityksellä voi kuitenkin olla suoraan kohdistettavien kulujen lisäksi myös yleiskuluja. Kyseisessä tapauksessa omaisuudenhoito-yhtiö toimitti palveluitaan kaupalliselle yhtiölle, jotka harjoittivat vähennykseen oikeuttavaa toimintaa. Emoyhtiö oli ostanut uuden tytäryhtiön koko osakekannan ja myöhemmin myynyt osakkeista suuren osan huonon taloudellisen tilanteen vuoksi. Osakkeiden myynnistä saadut tuotot oli käytetty emoyhtiön velkojen

---

<sup>86</sup> Hallintoon liittyvistä kuluista esimerkkilistaus Ks. esim. Anttila ym. kohdassa 15. Vähennysoikeus, Vähennysoikeuden jakaminen, Yleiskulut.

<sup>87</sup> Ks. esim. Lamppu – Ruohola 2023, s. 419.

<sup>88</sup> Ks. esim. VH 2020a kohdassa 3.1 Suoraan ja välittömästi kohdistuvat kulut sekä yleiskulut.

<sup>89</sup> Ks. esim. Doeasum – Norden 2011, s. 328.

<sup>90</sup> Ks. esim. Anttila ym. kohdassa 15. Vähennysoikeus, Vähennysoikeuden yleiset edellytykset, Hankinnan käyttötarkoitukseen liittyvät edellytykset, Käyttö verollisessa liiketoiminnassa, Yritysjärjestelyt.

<sup>91</sup> C-4/94, BLP, tuomion kohta 19.

kattamiseen. Emoyhtiö oli vaatinut arvonlisäveron vähennysoikeutta hankinnoista, jotka liittyivät osakkeiden myyntiin.

EUT oli päätöksessään todennut, että vähennykseen oikeuttavaa toimintaa harjoittavalla yrityksellä on oikeus vähentää oikeudellisten asiantuntijoiden palveluihin sisältyvä arvonlisävero, mikäli palveluita on käytetty vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa. Tämä on EUT:n mukaan seurausta siitä, että palvelut muodostavat osan yrityksen yleiskuluista ja siten osan tuotteen hinnasta ja palvelut kohdistuvat näin vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin. Yleiskulut määriteltiin siten olevan hankintoja, jotka myös muodostavat osan yrityksen myymän tuotteen hinnasta.<sup>92</sup> Myös tuomiossa C-42/19, Sonaecom, EUT on määritellyt yleiskulujen olevan osia, joista yrityksen tarjoamien tavaroiden ja palvelujen hinta muodostuu. Kyseisessä tuomiossa myös todettiin yleiskuluilla olevan suora ja välitön yhteys koko liiketoimintaan.<sup>93</sup>

Euroopan unionin tuomioistuimen mukaan myyntiliiketoimen takia ja sen toteuttamisen vuoksi syntyneet kulut, eivät ole tavallisesti suoraan ja välittömästi yhteydessä verolliseen myyntiliiketoimeen, eivätkä näin muodosta osaa myyntiliiketoimen kustannuksista. Tällaiset myyntiliiketoimen kustannukset, joilta puuttuu välitön yhteys, voivat kuitenkin olla osa yrityksen yleiskuluja. Tällöin nämäkin hankinnat muodostavat osan yrityksen tuotteiden tai palveluiden hinnasta. Tällöin suora ja välitön yhteys on koko liiketoimintaan. Yleiskulut ovat täten kustannuksia, jotka aiheutuvat koko liiketoimintaa hyödyntävien panosten hankinnasta.<sup>94</sup>

Korkein hallinto-oikeus on päätöksessään KHO 2019:94 määritellyt yleiskulujen käsitettä. Tapauksessa yhtiö A harjoitti kiinteistösijoitustoimintaa omistamalla kiinteistöjä sekä keskinäisten kiinteistö- ja asunto-osakeyhtiöiden osakkeita ja antamalla näitä hallitsemiaan tiloja vuokralle. Yhtiö oli osa verovelvollisuusryhmää, joka oli hakeutunut verovelvolliseksi kiinteistön

---

<sup>92</sup> C-4/94, BLP, tuomion kohta 25.

<sup>93</sup> C-42/19, Soneacom, tuomion kohta 42.

<sup>94</sup> C-98/98, Midland Bank, tuomion kohta 31.

käyttöoikeuden luovuttamisesta. Yhtiö oli vuokrannut tiloja pääasiassa arvonlisäverollisilla vuokrasopimuksilla. Harjoittamansa kiinteistöliiketoiminnan osana yhtiö saattoi muuttaa omistuksiaan myymällä kiinteistöjä sekä keskinäisten kiinteistö- ja asunto-osakeyhtiöiden osakkeita. Näitä tiloja ei kuitenkaan oltu hankittu vain myymistä varten, vaan hankinnat tapahtuivat aina ensisijaisesti vuokraustarkoitukseen. Yhtiön mukaan kohteiden myyntiin liittyvien palvelujen kustannukset eivät sisältyneet kohteiden myyntihintaan, vaan myyntihinta määräytyi markkinoilla.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että ensinnäkin yhtiön oli katsottava hyödyntävän kiinteistöjä ja keskinäisten kiinteistöyhtiöiden osakkeita jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. Yhtiön katsottiin näin ollen harjoittavan toimintaansa verovelvollisen ominaisuudessa, riippumatta siitä myikö yhtiö kaikille verovelvollisuusryhmään kuuluville kiinteistöyhtiöille hallintopalveluita. Koska myyntiin liittyvien palvelujen hankintakustannukset eivät sisältyneet kohteiden myyntihintaan, KHO katsoi että myyntikulut eivät olleet osa myynnin hinnanmuodostusta, eikä hankinnat näin kohdistuneet suoraan ja välittömästi näiden kohteiden myyntiin. Sen sijaan kulut olivat yhtiön kiinteistöliiketoimintaan kuuluvien liiketoimien hinnan osatekijöitä ja siten yhtiön yleiskuluja.

Päätöksessä KHO 2011:76, jossa puunjalostusteollisuudesta arvonlisäverovelvollinen yhtiö oli myynyt kiinteistöt sen jälkeen, kun niitä ei enää tarvittu puunjalostusteollisuuden käytössä, yhtiöllä ei ollut oikeutta vähentää myyntiin liittyvien palvelujen arvonlisäveroa. Perusteluissaan KHO katsoi, että kiinteistön myyntiä varten hankittuihin palveluihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus yleiskuluina edellyttää, että palvelujen hankintakulut ovat osa yhtiön koko taloudelliseen toimintaan liittyviä kuluja. Kyseisessä tapauksessa puunjalostusteollisuutta harjoittanut yhtiö oli kaavoittanut omistamiaan metsäkiinteistöjä kesämökkitalteiksi ja myynyt tontit. Yhtiö oli vaatinut vähennettäväksi kiinteistöjen myyntiin liittyneiden kaavoituskustannusten, välityspalkkioiden ja asiantuntijapalkkioiden sisältämät arvonlisäverot.

Asiassa esitetyn perusteella KHO katsoi, että kiinteistön myyntiä varten hankittujen palvelujen kulut sisältyivät kiinteistöistä muodostettujen tonttien myyntihintoihin. Siten palvelujen hankintakuluja ei voitu pitää yleiskuluina, vaan vähennysoikeus ratkaistiin suoraan kohdistettavina kuluina, sen myynnin vähennysoikeuden perusteella, johon kulujen katsottiin suoraan kohdistuvan. Tästä on siten todettavissa, että vaikka yleiskuluiksi katsottavat hankinnat muodostavat osan yrityksen myymien tavaroiden ja palvelujen hinnasta, ei hankinnat voi olla yleiskuluja, mikäli ne katsotaan kohdistuvan yksittäisen myynnin hintaan.

Päätöksessä KHO 2019:81 emoyhtiön yleiskuluiksi katsottiin tytäryhtiöiden osakkeiden myynnistä aiheutuneet kulut. Korkein hallinto-oikeus totesi perusteluissaan, että tytäryhtiöiden osakkeiden myyntiin liittyvien palvelujen hankintakustannukset eivät ole sisältyneet osakkeiden myyntihintaan, vaan osakkeiden myyntihinta on määräytynyt markkinoilla. Näin ollen myyntikulut eivät myöskään olleet osa hinnanmuodostusta, eivätkä myyntiä varten hankitut palvelut kohdistuneet suoraan ja välittömästi osakkeiden myyntiin. Hankitut palvelut katsottiin kohdistuvan koko yhtiön taloudelliseen toimintaan ja olevan yhtiön yleiskuluja. Samoja periaatteita sovellettiin yhtiön toimitilan omistaman keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkeiden ja siihen liittyvien pysäköintiyhtiön osakkeiden myyntiin liittyviin hankintoihin. Myös päätöksessä KHO 2017:129 toiminnan lopettamiseen liittyvään tytäryhtiön osakkeiden myyntiin tehdyt hankinnat katsottiin olevan emoyhtiön yleiskuluja. Uuden tytäryhtiön hankinnasta aiheutuneet kulut on myös katsottu yleiskuluiksi päätöksissä KHO 2015:134 ja KHO 2015:188.

Osakeannin järjestämisestä aiheutuneita kustannuksia ei ole Suomessa katsottu voitavan kohdistaa suoraan mihinkään yksittäiseen myyntiin. Tästä syystä osakeannista aiheutuvat kulut on katsottu liikkeeseen laskevan yrityksen yleiskuluiksi.<sup>95</sup> Päätöksessä KHO 2023:33 oli käsitelty yhtiön pörssiin

---

<sup>95</sup> Edilex 2021, kohdassa 10.1.3 Hankintatarkoitukseen liittyvät edellytykset sekä Kallio ym. 2022, s. 818.

listautumisesta aiheutuneita kuluja. Korkein hallinto-oikeus on perusteluissaan todennut, että pörssiyhtiönä toimiminen saattaa aiheuttaa yhtiölle tarvetta neuvontapalveluihin ja myös esimerkiksi yhtiön rahoitus voi tulla järjesteltäväksi uudelleen. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen mukaan näihin liittyvät hankinnat eivät ole yhtiölle vähennyskelvottomia osakkeenomistajien osakkeiden myyntiin liittyvinä kuluna, vaan kulut ovat yhtiön yleiskuluja. Siten vähennysoikeus ratkeaa yhtiön vähennykseen oikeuttavan toiminnan perusteella, eikä merkitystä nähty olevan sillä, että palveluja oli ostettu jo listautumisen aikana.

Tuomiossaan C-465/03, Kretztechnik, EUT vahvisti, että osakeanti on arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan kuulumaton liiketoimi, mutta kun tämä liiketoimi on tehty kyseisessä tapauksessa yrityksen yleisen taloudellisen toiminnan hyväksi, katsottiin osakeantiin liittyvät kulut osaksi yrityksen yleiskuluja.<sup>96</sup> Euroopan unionin tuomioistuin on myös todennut, että eri rahoitusliiketoimia varten käytetyistä neuvontapalveluista johtuvat hankinnat on katsottu kohdistuvan yrityksen koko liiketoimintaan<sup>97</sup>, jolloin nämä kulut katsotaan myös yleiskuluiksi.

### 3.2 Yleiskulujen vähennysoikeus

Arvonlisäverolain 117 §:n mukaan tavarasta tai palvelusta, jonka verovelvollinen on hankkinut tai ottanut vain osittain vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, saadaan vähennys tehdä vain siltä osin kuin tavaraa tai palvelua käytetään tähän tarkoitukseen. Lain kohdalla on pantu täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohta, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella. AVL 117 §:n sanamuoto on melko

---

<sup>96</sup> C-465/03, Kretztechnik, tuomion kohta 36.

<sup>97</sup> C-29/08, SKF, tuomion kohta 64.

pelkistetty, eikä yleiskulujen vähennysoikeuden laajuutta ole määritelty tarkemmin. Myöskään lain esitöissä vähennysoikeutta ei avata laajemmin<sup>98</sup>.

Arvonlisäverolain yleisen vähennysoikeuden edellytysten perusteella lähtökohtana on, että pelkästään vähennykseen oikeuttavaa liiketoimintaa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero on kokonaisuudessaan vähennyskelpoinen. Siten pelkästään vähennykseen oikeuttamatonta liiketoimintaa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvä vero ei ole lainkaan vähennyskelpoinen. Tämä peruseriaate ilmenee AVL 102 §:stä. Jos tavara tai palvelu kuitenkin hankitaan edes osittain vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, saadaan vähennys tehdä siltä osin kuin tehtyä hankintaa käytetään tässä vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa. Tämä osittainen arvonlisäveron vähennysoikeus voi tulla kysymykseen hankintoihin sisältyvästä avoimesta verosta vähennysoikeuden yleisten edellytysten mukaisesti<sup>99, 100</sup>.

Yrityksen tekemän hankinnan ei siis tarvitse kohdistua tiettyyn yksittäiseen vähennykseen oikeuttavaan myyntiin ollakseen vähennyskelpoinen, vaan myös yleiskulut ovat vähennysoikeuden yleisten edellytysten täytyessä ainakin osittain vähennyskelpoisia. Kuten edellä on esitetty, yleiskuluillakin tulee olla suora ja välitön yhteys, jotta hankintoihin sisältyvä arvonlisävero voi olla vähennyskelpoinen. Yhteyden ollessa koko liiketoimintaan, kustannusten katsotaan sisältyvän yrityksen myymien tuotteiden tai palvelujen hintoihin, jolloin myös yleiskulujen laaja vähennysoikeus on edellytys veron kertaantumisen estämiseksi.<sup>101</sup>

---

<sup>98</sup> Ks. HE 88/1993, s. 107, jossa todetaan, että vähennyksen saa tehdä siltä osin kuin tavaraa tai palvelua on käytetty vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, mikäli samaa hyödykettä käytetään sekä vähennykseen oikeuttavaan että muuhun tarkoitukseen. Ks. myös HE 283/1994, jossa AVL 117 §:ää ei ole perusteltu ollenkaan, eikä siten myöskään vähennysoikeutta tai sen laajuutta ole avattu.

<sup>99</sup> Kallio ym. 2022, s. 901.

<sup>100</sup> Edilex 2021, kohdassa 10.14.2 Osittain vähennykseen oikeuttavaan käyttöön tulevat tavarat ja palvelut.

<sup>101</sup> Ks. esim. Doeasum – Norden 2011, s. 328.

Pelkästään vähennykseen oikeuttavaa toimintaa harjoittavalla yrityksellä yleiskulutkin ovat periaatteessa kokonaisuudessaan vähennyskelpoisia<sup>102</sup>. Mikäli osa yrityksen harjoittamasta toiminnasta on vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa, ei yrityksellä ole oikeutta vähentää näihin liiketoimiin kohdistuviin hankintoihin sisältyvää arvonlisäveroa. Mikäli hankintojen kuitenkin katsotaan palvelevan yrityksen liiketoimintaa kokonaisuudessaan, ovat ne yleiskuluina osittain vähennyskelpoisia myös tilanteessa, jossa osa yrityksen toiminnasta on vähennykseen oikeuttamatonta<sup>103</sup>.

Vähennysoikeus on siis vähennykseen oikeuttavan toiminnan tavaroiden ja palvelujen tuottamisessa käytetyistä kuluista sekä yleiskuluista, jotka luotettavalla kustannuslaskennalla voitaisiin kohdistaa tällaiseen vähennykseen oikeuttavaan liiketoimintaan. Näihin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero voidaan vähentää riippumatta siitä, voidaanko kuluja tosiasiallisesti veloittaa ostajalta, kunhan hankinnat on tarkoitettu vähennykseen oikeuttavan toiminnan käyttöön ja sinänsä sisällytettäväksi yrityksen myymien tuotteiden tai palvelujen hintoihin.<sup>104</sup> Hankinnalla voi siten sinänsä olla yhteys vähennykseen oikeuttamattomaan toimintaan, mutta vähennysoikeus voi silti tulla kysymykseen, mikäli hankinnalla on selvä yhteys myös taustalla olevaan varsinaiseen vähennykseen oikeuttavaan toimintaan<sup>105</sup>.

Euroopan unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään todennut, että vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Vähennysoikeutta tulee soveltaa kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettujen liiketoimien yhteydessä.<sup>106</sup> Koska vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan yritykset kokonaan taloudellisen toiminnan yhteydessä maksettavasta arvonlisäverosta, edellyttäen että toiminta itsessään on

---

<sup>102</sup> Edilex 2021, kohdassa 10.1.3 Hankintatarkoitukseen liittyvä edellytykset.

<sup>103</sup> Ks. Amand 2019, s. 194.

<sup>104</sup> Ks. Nieminen 2015, s. 217.

<sup>105</sup> Ks. esim. Määttä 2023, s. 194.

<sup>106</sup> C-528/19, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, tuomion kohta 23 ja C-334/20, Amper Metal, tuomion kohta 23.

vähennykseen oikeuttavaa<sup>107</sup>, tulisi myös yleiskulut olla laajasti vähennyskelpoisia, mikäli ne kohdistuvat vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Tämän on myös EUT oikeuskäytännössään todennut<sup>108</sup>.

Esimerkiksi rahoituspalvelut on laajasti vapautettu arvonlisäverosta (arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohta ja AVL 41 ja 42 §:t). Euroopan unionin tuomioistuimen tuomioissa on todettu, että eri rahoitusliiketoimia varten käytetyistä neuvontapalveluista maksettu arvonlisävero on vähennyskelpoinen, kun nämä palvelut voidaan kohdistaa suoraan verovelvollisen taloudelliseen toimintaan<sup>109</sup>. Rahoitusta koskevat kustannukset voivat siten olla yleiskuluina vähennyskelpoisia, mikäli yhtiön harjoittama liiketoiminta täyttää vähennysoikeuden yleiset edellytykset.

Euroopan unionin tuomioistuimen mukaan vähennysoikeuden syntymiseen riittää, että tarkoituksena on ollut aloittaa vähennykseen oikeuttava toiminta. Asiassa C-249/17, Ryanair, vähennysoikeus julkisen ostotarjouksen yhteydessä syntyneistä kuluista säilyi yhtiöllä, joka aikoi hankkia toisen yhtiön koko osakekannan voidakseen harjoittaa vähennykseen oikeuttavaa taloudellista toimintaa hankinnan kohteena olevalle yhtiölle, vaikka liiketoiminta ei voitu kokonaisuudessaan suorittaa. Suunniteltu taloudellinen toiminta ei toteutunut, mutta tehtyjen hankintojen yksinomaisena syynä oli suunniteltu taloudellinen toiminta.

Vähennysoikeuden säilymistä on tuomiossa perusteltu suunnitellulla taloudellisella toiminnalla. Ainoastaan yhtiöosuuksien hankintaa ja hallussapitoa ei pidetä vähennykseen oikeuttavana toimintana, mutta tilanne voi olla erilainen, jos osuuden omistamiseen liittyy osallistuminen omistettujen yhtiöiden hallinnointiin<sup>110</sup>. Vähennykseen oikeuttava taloudellinen toiminta voi tuomion

---

<sup>107</sup> C-528/19, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, tuomion kohta 24 ja C-334/20, Amper Metal, tuomion kohta 23.

<sup>108</sup> Ks. C-528/19, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, tuomion kohdat 25–28 ja C-334/20, Amper Metal, tuomion kohdat 31–33.

<sup>109</sup> C-29/08, SKF, tuomion kohta 64.

<sup>110</sup> C-249/17, Ryanair, tuomion kohdat 16 ja 17.

mukaan koostua useista perättäisistä toimenpiteistä, joten valmistelemaa toimintaa on jo pidettävä taloudelliseen toimintaan kuuluvana. Näin verovelvollisena pidetään jokaista, jolla on objektiivisesti tarkoituksena aloittaa itsenäinen taloudellisen toiminnan harjoittaminen ja jolle aiheutuu tästä investointikustannuksia.<sup>111</sup>

Tuomiossa on myös todettu, että vähennysoikeus säilyy kerran synnyttyään, vaikka suunniteltu taloudellinen toiminta ei myöhemmin toteutuisikaan eikä vähennykseen oikeuttavia liiketoimia olisi tehty<sup>112</sup>. Vähennysoikeus on myönnettävä, kun kustannukset ovat osa yrityksen liiketoiminnan yleiskuluja ja siten liitännäisiä yrityksen koko liiketoimintaan tai liiketoiminnan osaan<sup>113</sup>.

Euroopan unionin tuomioistuimen tuomiossa asiassa C-42/19, Sonaecom, yhtiöllä ei ollut vähennysoikeutta luottolaitokselle suorittamastaan palkkiosta, joka koski sellaisen joukkovelkakirjalainan valmistelua ja järjestämistä, joka oli tarkoitettu sijoitusten tekemiseen. Nämä sijoitukset eivät lopulta toteutuneet, vaan lainan avulla saatu pääoma suoritettiin kokonaisuudessaan emoyhtiölle lainan muodossa. Tuomio ei kuitenkaan aiheuta muutosta EUT:n aiemman oikeuskäytännön periaatteisiin. Vähennysoikeus lähtökohtaisesti ratkaistaan hankittujen tavaroiden ja palvelujen tosiasiallisen käytön perusteella<sup>114</sup>. Tosiasiallinen käyttö on siten etusijalla alkuperäiseen tai alun perin tarkoitettuun käyttöön nähden<sup>115</sup>.

Tapauksessa yritys ei voinut käyttää hankkimiaan asiantuntijapalveluja alun perin tarkoitettuun liiketoimeen. Palvelut eivät kuitenkaan jääneet kokonaan käyttämättä, vaan niitä pystyttiin hyödyntämään muussa toiminnassa. Palvelujen katsottiin kohdistuvan suoraan ja välittömästi vähennykseen oikeuttamattomaan toimintaan. Siten myöskään hankittuihin palveluihin sisältyvästä verosta ei ollut

---

<sup>111</sup> C-249/17, Ryanair, tuomion kohdat 18–19.

<sup>112</sup> C-249/17, Ryanair, tuomion kohta 25.

<sup>113</sup> C-249/17, Ryanair, tuomion kohta 27.

<sup>114</sup> C-42/19, Sonaecom, tuomion kohta 53.

<sup>115</sup> C-42/19, Sonaecom, tuomion kohdat 58–59.

vähennysoikeutta.<sup>116</sup> Vähennysoikeus ei siis tapauksessa säilynyt, koska todellinen käyttö aiheutti suoran yhteyden vähennykseen oikeuttamattomaan toimintaan. Mikäli palveluja ei olisi voitu käyttää yhtiön muussa toiminnassa, olisi hankintojen vähennysoikeus säilynyt luultavasti ainakin osittain yrityksen yleiskuluina.

Myös KHO on antanut kaksi vastaavaa päätöstä, joissa on otettu kantaa vähennysoikeuden syntymiseen. Päätöksessä KHO 2015:134 korkein hallinto-oikeus totesi, että holdingyhtiöllä, joka suoritti tytäryhtiölleen palveluja vastiketta vastaan, oli yleiskuluina vähennysoikeus tekemistään osakehankinnoista. Osakkeiden hankintaan liittyvät kustannukset katsottiin kohdistuvan suoraan koko yhtiön taloudelliseen toimintaan. Perusteluissa KHO totesi, että uuden tytäryhtiön osakkeiden hankinnasta aiheutuneet kulut olivat yhtiön liiketoiminnan yleiskuluja ja vähennyskelpoisia siltä osin kuin ne kohdistuvat vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Lisäksi yhtiön toiminta oli kokonaan vähennykseen oikeuttavaa, jolloin myös tytäryhtiön osakkeiden hankintaan liittyviin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero oli kokonaisuudessaan vähennyskelpoinen. Vähennysoikeuden kannalta ei nähty olevan merkitystä sillä, että emoyhtiö sai tytäryhtiöiltään osinkotuloja ja konserniavustusta.

Sen sijaan päätöksessä KHO 2015:135 emoyhtiöllä ei ollut oikeutta vähentää uuden tytäryhtiön hankintaa varten suoritettujen palvelujen ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa. Tapauksessa ratkaisevaa oli, että emoyhtiö ei hankintahetkellä harjoittanut vähennykseen oikeuttavaa toimintaa. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että emoyhtiötä ei pidetty laissa tarkoitettuna verovelvollisena, koska yhtiö ei osallistunut tytäryhtiöidensä hallintoon veloittamalla näiltä vähennykseen oikeuttavia palveluja. Tapauksessa ei ollut merkitystä sillä, että emoyhtiö ryhtyi hankintaa seuraavana vuonna tarjoamaan tytäryhtiölleen tällaisia palveluja.

---

<sup>116</sup> C-42/19, Sonaecom, tuomion kohdat 67–71.

Edellä mainittujen KHO:n päätösten perusteella vaikuttaa, että pelkkä tarkoitus aloittaa vähennykseen oikeuttava toiminta ei riitä vähennysoikeuden perusteeksi, toisin kuin EUT:n tuomioissa on perusteltu. Tapauksissa, joissa vähennysoikeus on säilynyt, yhtiöillä on kuitenkin ollut jo alun perin muutakin toimintaa, kuin ainoastaan yhtiöosuuksien hankintaa ja hallintaa. Yhtiöillä on siten ollut jo hankintojen hetkellä vähennykseen oikeuttavaa toimintaa, toisin kuin tapauksessa KHO 2015:135.

Epäselväksi siten jää, olisiko päätöksessä KHO 2015:135 vähennysoikeuden edellytykset täyttyneet, mikäli vähennykseen oikeuttavaa toimintaa olisi ryhdytty harjoittamaan samana verovuonna kuin hankinta oli tehty. EUT:n tuomioiden perusteella ei vaikuttaisi, että edellytyksenä voisi olla vähennykseen oikeuttava toiminta ennen hankinnan toteuttamista, mikäli tarkoituksena on ryhtyä tarjoamaan vähennykseen oikeuttavia palveluja. Kuitenkin mikäli yhtiöllä ei ennestään ole mitään vähennykseen oikeuttavaa toimintaa, eikä suunnitellun hankinnan toteutumattomuuden vuoksi sitä myöskään ryhdytä harjoittamaan, ei vähennysoikeuden syntymiselle ole kuitenkaan juuri perusteita<sup>117</sup>.

Osakeannin järjestämisestä johtuvien kustannusten ei ole katsottu kohdistuvan suoraan tiettyyn yksittäiseen liiketapahtumaan, vaan osakeannista johtuvien kustannusten on katsottu olevan liikkeeseen laskevan yrityksen yleiskuluja ja siten muuten vähennykseen oikeuttavaa toimintaa harjoittavalle yritykselle vähennyskelpoisia<sup>118</sup>. Euroopan unionin tuomioistuimen tuomion C-465/03, Kretztechnik, perusteluissa on todettu, että osakeanti ei ole arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu vastikkeellinen tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus, eikä näin ollen ole direktiivin soveltamisalaan kuuluva

---

<sup>117</sup> Verohallinnon ohjeen mukaan toteutumatta jääneen arvopaperikauppaan liittyvien hankintojen vähennysoikeus arvioidaan tapauskohtaisesti, koska hankinnat eivät kohdistu suoraan ja välittömästi myyntiin. Hankinnat ovat yleensä yleiskuluja ja vähennysoikeus määräytyy verovelvollisen harjoittaman toiminnan perusteella. Siten on perusteltavissa, että vähennysoikeutta ei ole yleiskuluistakaan, mikäli yhtiö ei harjoita miltään osin vähennykseen oikeuttavaa toimintaa. Ks. VH 2020a kohdassa 3.2.2.1 Arvopapereiden myynnin yhteydessä syntyneiden kulujen vähennysoikeus

<sup>118</sup> Edilex 2021, kohdassa 10.1.3 Hankintatarkoitukseen liittyvät edellytykset sekä Kallio ym. 2022, s. 818.

liiketoimi<sup>119</sup>. Tuomion mukaan, kun otettiin huomioon, että osakeanti on direktiivin soveltamisalaan kuulumaton liiketoimi ja tapauksessa osakeanti oli suoritettu yleisen taloudellisen toiminnan hyväksi, oli liiketoimen yhteydessä hankittujen palvelujen kustannukset yhtiön yleiskuluja ja siten vähennyskelpoisia, siltä osin kuin ne kohdistuivat vähennykseen oikeuttavaan toimintaan.<sup>120</sup>

Oikeuskirjallisuudessa on esitetty, että Verohallinnolla on pyrkimys kiristää esimerkiksi osakeannin järjestämiseen liittyvien kulujen vähennysoikeutta. Esitetyn kannan mukaan edellytyksiä on kiristetty asettamalla vaatimuksia osakeannin perusteella saatujen uusien varojen käyttämisestä suoraan vähennykseen oikeuttavan liiketoiminnan menoihin.<sup>121</sup> Näin on, vaikka edellä esitettyjen EUT:n tuomioiden perusteella pääoman korottaminen on katsottu edistävän koko yrityksen liiketoimintaan.

Sellaista vakiintunutta oikeuskäytäntöä ei ole, jossa saatujen varojen käyttötarkoitusta olisi käytetty osakeantiin liittyvien hankintojen vähennyskelvottomuuden perusteluna. Toki on kuitenkin selvää, että kulut eivät ole kokonaan vähennyskelpoisia kohdistuessaan koko liiketoimintaan, mikäli osa osakeannin järjestäneen yrityksen toiminnasta on vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa. Myynnistä saatujen tai tavoiteltujen tulojen käyttötarkoituksella ei yleensä pitäisi olla merkitystä osakeantiin liittyvien kustannusten vähennysoikeutta määritettäessä, sillä eri lähteistä saatuja varoja ei lähtökohtaisesti voi kohdistaa mihinkään tiettyyn toimintaan käytettäväksi<sup>122</sup>. Siten koko toimintaan kohdistuvien yleiskulujen vähennysoikeuden laajuus tulisi ratkaista sen perusteella, miltä osin harjoitettu toiminta on vähennykseen oikeuttavaa.

---

<sup>119</sup> C-465/03, Kretztechnik, tuomion kohta 27.

<sup>120</sup> C-465/03, Kretztechnik, tuomion kohdat 36–37.

<sup>121</sup> Ks. esim. Kallio ym. 2022, s. 818–819. Ks. kuitenkin VH 2020a, kohdassa 3.2.2.3 Arvopapereiden hankinnan yhteydessä syntyneiden kulujen vähennysoikeus, jossa kaikkia osakekaupan yhteydessä syntyneitä kuluja ei ole katsottu vähennyskelvottomiksi.

<sup>122</sup> Kallio ym. 2022, s. 822.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen KHO 2017:129 mukaan yhtiö, joka toimi konsernissa emoyhtiönä, oli oikeutettu vähentämään eri maissa sijainneiden tytäryhtiöiden osakkeiden myynnistä aiheutuneisiin asiantuntijapalveluihin liittyneet arvonnlisäverot yleiskuluinaan. Tässä yhteydessä kulut katsottiin luonteeltaan verollisen toiminnan lopettamisesta aiheutuviksi kuluiksi. Yhtiö oli harjoittanut tavaroiden valmistustoimintaa, ja tytäryhtiöt olivat olleet myös keskeisessä asemassa tämän liiketoiminnan harjoittamisessa. Lisäksi yhtiö oli tuottanut tytäryhtiöilleen tuotekehitys- ja hallinnointipalveluja. Ratkaisussa oli katsottu, että ostettujen palvelujen kustannukset eivät sisällyneet osakkeiden myyntihintoihin vaan liittyivät yhtiön toimintaan kokonaisuudessaan ja olivat siten yleiskuluina vähennysoikeuden yleisten edellytysten täytyessä vähennyskelpoisia siltä osin kuin ne kohdistuivat vähennykseen oikeuttavaan toimintaan.

Asiassa KHO 2023:33 oli ratkaistavana onko yhtiöllä vähennysoikeus listautumisantiin liittyvistä kuluista. Kyseinen yhtiö harjoitti yksinomaan vähennykseen oikeuttavaa liiketoimintaa ja sillä oli siten täysimääräinen vähennysoikeus yleiskuluistaan. Korkein hallinto-oikeus kuitenkin katsoi, että yhtiön listautuminen ei ollut tapahtunut yksinomaan varojen keräämiseksi vähennykseen oikeuttavan toiminnan hyväksi, eikä siten sillä ollut täysimääräistä vähennysoikeutta listautumiskulujen arvonnlisäverosta. Kuitenkin ottaen huomioon listautumisen merkityksen yhtiön harjoittamalle toiminnalle, ratkaisussa katsottiin, että vähennysoikeuden ulkopuolelle tulisi jäädä vain osakkeenomistajien osakemyyntiin liittyvä osuus listautumista varten tehdyistä hankinnoista. Tässäkin vähennysoikeuden ulkopuolelle jäi siis se osa hankinnoista, joka ei liittynyt yhtiön liiketoimintaan. Yhtiön vähennykseen oikeuttavaan toimintaan kohdistuvat osakeantiin liittyvät kulut olivat yleiskuluina vähennyskelpoisia, ilman varsinaista edellytystä varojen käyttötarkoituksesta.

Päätöksessä KHO 2011:52 osakkeiden myyntikulut eivät olleet yleiskuluina vähennyskelpoisia. Korkein hallinto-oikeus totesi perusteluissaan, että osakkeiden myyntiä varten hankittuihin palveluihin sisältyvän arvonnlisäveron

vähennysoikeus edellyttää, että palvelujen hankintakulut ovat osa verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan liittyviä yleiskuluja. Tällöinkin suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo edellyttää, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen palvelujen kustannukset sisältyvät joko tiettyjen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hintaan tai verovelvollisen taloudellisen toimintansa yhteydessä tarjoamien tavaroiden ja palvelujen hintaan. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että osakkeiden myyntikulujen ei oltu katsottavan sisältyvän osana yhtiön tuotteiden tai palvelujen myyntihintaa, palvelujen hankintakuluihin sisältyviä arvonlisäveroja ei ollut oikeutta vähentää yleiskuluina.

Yritysmuodon muutosten katsotaan toimina kuuluvan olennaisesti yrityksen liiketoimintaan, ja näitä varten tehtyihin hankintoihin sisältyvä vero on vähennyskelpoinen, kunhan vähennysoikeuden muut edellytykset täyttyvät. Vähennysoikeus on myös tilanteissa, joissa AVL 19 c § tulee sovellettavaksi<sup>123</sup>. Yritysjärjestelytilanteista aiheutuneissa kuluissa on kyse yrityksen liiketoiminnan yleiskuluista.<sup>124</sup> Mikäli yritysjärjestelytilanteessa ei luovuteta koko liiketoimintaa, vaan ainoastaan liikkeen osa, vähennysoikeus määräytyy sen perusteella, onko luovutetun osan toiminta vähennykseen oikeuttavaa vai vähennykseen oikeuttamatonta. Tämä ajatus ilmenee EUT:n tuomiosta C-408/98, *Abbey National*.<sup>125</sup>

Oikeuskirjallisuudessa on esitetty, että vähennysoikeuden suhteen olisi erityinen merkitys sillä, liittyvätkö hankinnat arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuoliseen toimintaan vai arvonlisäverolain mukaan verottomaan toimintaan. Soveltamisalan ulkopuoliseen toimintaan kohdistuvat hankinnat voisivat tämän mukaan olla yleiskuluina vähennyskelpoisia, kun taas arvonlisäverottomaan

---

<sup>123</sup> Ottaen huomioon, että AVL 19 c §:n poikkeussäännös tulee sovellettavaksi, kun luovutuksessa siirtyvät tavarat ja palvelut tulevat vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, lienee selvää, että tavarat ja palvelut ovat olleet vähennykseen oikeuttavassa käytössä myös ennen luovutusta. Tällöin AVL 19 c §:n soveltamisalan piirissä olevasta luovutuksesta aiheutuneet kustannukset liittyvät täysin vähennykseen oikeuttavaan toimintaan, jolloin niiden myös tulisi olla vähennyskelpoisia.

<sup>124</sup> Ks. esim. Anttila ym. kohdassa 15. Vähennysoikeus, Vähennysoikeuden yleiset edellytykset, Hankinnan käyttötarkoitukseen liittyvät edellytykset, Käyttö verollisessa liiketoiminnassa, Yritysjärjestelyt.

<sup>125</sup> C-408/98, *Abbey National*, tuomion kohta 42.

toimintaan kohdistuvat hankinnat eivät oikeuta miltään osin arvonlisäveron vähentämiseen.<sup>126</sup>

Hankinnat tulee kohdistaa suoraan yksittäiselle liiketoimelle, mikäli se on mahdollista. Tällöin hankintojen vähennysoikeus määräytyy kyseisen liiketoimen vähennysoikeuden perusteella, eikä vähennysoikeutta ole, jos hankinnat kohdistuvat suoraan vähennykseen oikeuttamattomaan liiketoimeen. Kuitenkin, mikäli hankinnat katsotaan yleiskuluiksi, ei ole nähtävissä suurta merkitystä sillä onko vähennykseen oikeuttamattomat liiketoimet soveltamisalan ulkopuolisia vai arvonlisäverottomia liiketoimia. Tämä sen vuoksi, että jos yrityksellä on myös vähennykseen oikeuttavaa toimintaa, vähennykseen oikeuttamaton toiminta tulee kuitenkin ottaa huomioon yleiskulujen jakoperusteissa, oli tällainen toiminta sitten soveltamisalan ulkopuolista tai arvonlisäverotonta.

Vähennysoikeuden laajuuden määrittelyn kannalta tulee siten ensin tarkastella, onko hankinta kohdistettavissa johonkin tiettyyn yksittäiseen myyntiin. Mikäli näin voidaan tehdä, tulee hankinta kohdistaa tälle ja vähennysoikeus ratkeaa sen perusteella, onko liiketoimi, johon hankinta kohdistuu vähennykseen oikeuttavaa vai vähennykseen oikeuttamatonta. Mikäli kohdistusta ei voida tehdä yksittäiselle liiketoimelle tulee tarkasteltavaksi, onko hankinta yleiskuluina koko yrityksen liiketoimintaa palveleva. Jos hankinta voidaan katsoa yleiskuluksi, vähennysoikeuden laajuus määräytyy koko toiminnan, tai sen toiminnan osan, johon yleiskulut perustuvat laadun perusteella. Koko toiminnan ollessa vähennykseen oikeuttavaa, on myös yleiskulut kokonaan vähennyskelpoisia.<sup>127</sup>

Kuitenkin, jos osa toiminnasta on vähennykseen oikeuttamatonta, tulee myös yleiskulujen vähennysoikeus jakaa näiden toimintojen kesken sen perusteella, miten hankinnat kohdistuvat vähennykseen oikeuttavaan ja siihen oikeuttamattomaan toimintaan. Mikäli hankintaa ei voida kohdistaa miltään osin vähennykseen oikeuttavalle toiminnalle, eikä arvonlisävero näin ole kokonaan tai

---

<sup>126</sup> Ks. Anttila ym. kohdassa 4. Arvonlisäverolain soveltamisala, Muu soveltamisalan ulkopuolinen toiminta, Merkitys vähennysoikeuteen.

<sup>127</sup> Ks. Doeasum – Norden 2011, s. 325.

osittain vähennyskelpoinen, ei vähennysoikeutta hankinnasta lähtökohtaisesti ole. Hankinnan kohdistuessa osittain vähennykseen oikeuttavaan toimintaan, tulee jako tehdä sopivalla jakoperusteella. Näitä jakoperusteita tarkastellaan tässä seuraavaksi.

### 3.3 Yleiskulujen vähennysoikeuden jakaminen

Lähtökohtaisesti yrityksen tulee kohdistaa tekemiensä hankintojen kulut tiettyyn yksittäiseen liiketoimeen, mikäli se on mahdollista. Näiden suoraan kohdistettavien kulujen vähennyskelpoisuus ratkaistaan sen mukaan, onko toiminta, johon hankinta kohdistuu, vähennykseen oikeuttavaa vai vähennykseen oikeuttamatonta. Yleiskulut eivät kuitenkaan ole kohdistettavissa tiettyyn yksittäiseen liiketoimeen vaan ne kohdistuvat laajemmin yrityksen toimintaan, jolloin vähennysoikeuden jakaminen voi tulla kysymykseen<sup>128</sup>.

Mikäli hankintoja katsotaan käytettävän kaikkeen yrityksen harjoittamaan toimintaan, ja yrityksellä on vähennykseen oikeuttavan toiminnan lisäksi vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa, voidaan hankinnoista tehdä vähennys ainoastaan siitä osasta hankintoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka vastaa sitä osaa hankintojen käytöstä, joka kohdistuu vähennykseen oikeuttavaan liiketoimintaan<sup>129</sup>. Jako tulee tehdä yleiskulujen osalta aina, kun yrityksellä on sekä vähennykseen oikeuttavaa että vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa<sup>130</sup>. Vähennysoikeus yleiskuluista on vain siltä osin kuin ne palvelevat vähennykseen oikeuttavaa toimintaa<sup>131</sup>.

Yrityksen harjoittaessa ainoastaan arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa toimintaa, myös yleiskuluihin sisältyvän arvonlisäveron saa siis vähentää

---

<sup>128</sup> Ks. esim. Anttila ym. kohdassa 15. Vähennysoikeus, Vähennysoikeuden jakaminen, Yleiskulut.

<sup>129</sup> Edilex 2021, kohdassa 10.14.1 Kustannusten kohdentaminen.

<sup>130</sup> Ks. esim. VH 2020a kohdassa 4.1 Yleiskulujen vähennettävän arvonlisäveron laskeminen.

<sup>131</sup> Ks. esim. Lamppu – Ruohola 2023, s. 419–420.

kokonaisuudessaan<sup>132</sup>. Arvonlisäveron vähennysoikeuden jakaminen tulee siten periaatteessa kyseeseen tilanteissa, joissa jo hankintaa tehtäessä tiedetään, että hankinnan käyttö kohdistuu ainoastaan osittain vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Voi kuitenkin olla tilanteita, joissa tehtyä hankintaa ei enää myöhemmin käytetä ollenkaan alkuperäisessä, vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa. Tällöin tulee sovellettavaksi arvonlisäverolain oman käytön verotusta koskevat säännökset (AVL 21–22 a § ja 24 §).<sup>133</sup> Yleiskulujen vähennysoikeus määräytyy siten se perusteella, missä suhteessa yleiskuluina pidettäviä hankintoja on katsottu käytetyn arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa<sup>134</sup>.

Vähennysoikeuden jakamisesta tilanteissa, joissa samaa hyödykettä käytetään sekä vähennykseen oikeuttavaan että vähennykseen oikeuttamattomaan tarkoitukseen säännellään AVL 117 §:ssä. Lain kohdan mukaan vähennyksen saa tehdä vain siltä osin kuin tehtyä hankintaa käytetään vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Arvonlisäverolakiin ei sisälly tarkempaa vähennysoikeuden jakamista koskevaa säännöstä. Tältä osin arvonlisäverolaki eroaa arvonlisäverodirektiivistä, jossa on määritelty periaatteet, joiden mukaan arvonlisäveron vähennysoikeus jaetaan tai voidaan jakaa tilanteissa, joissa hankinnat eivät kohdistu kokonaan vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Myöskään arvonlisäverolain esitöissä ei ole tarkemmin määritelty, miten direktiivin mukaisia osittaisen vähennyksen laskentasääntöjä on tarkoitus soveltaa Suomessa<sup>135</sup>.

Arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan sellaisista tavaroista ja palveluista, joita verovelvollinen käyttää sekä 168, 169 ja

---

<sup>132</sup> Ks. Kallio ym. 2022, s. 901–902, jossa on todettu, että AVL 117 §:ää sovelletaan myös sinänsä pelkästään arvonlisäverollista liiketoimintaa harjoittavan yrityksen tekemiin hankintoihin, mikäli niitä käytetään vähennysrajoitusten alaiseen käyttötarkoitukseen (ks. AVL 114 §) tai vähennysoikeuden ulkopuolelle jäävään yksityiseen kulutukseen. Siten pelkästään vähennykseen oikeuttava liiketoiminta ei suoraan oikeuta vähentämään kaikkia hankintoihin sisältyviä arvonlisäveroja.

<sup>133</sup> Kallio ym. 2022, s. 902.

<sup>134</sup> Ks. esim. VH 2020a kohdassa 3.1 Suoraan ja välittömästi kohdistuvat kulut sekä yleiskulut.

<sup>135</sup> HE 88/1993, s. 107.

170 artiklan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää ainoastaan siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta. Artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan vähennyksen suhdeluku on laskettava 174 ja 175 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista. Artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella. Suomessa arvonlisäverolain 117 §:llä on pantu täytäntöön direktiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohta<sup>136</sup>.

Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 173–175 artikloissa säädetyt vähennyksen jakoperusteet koskevat vain sellaisia yleiskuluja, joiden hankinta palvelee sekä vähennykseen oikeuttavaa että siihen oikeuttamatonta liiketoimintaa. Säännökset eivät sen sijaan koske vähennyksen jakoperusteita silloin, kun hankinta palvelee osittain muuta kuin liiketoimintaa eli arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolista toimintaa. Viimeksi mainitussa tapauksessa jakoperusteen määrittäminen kuuluu jäsenvaltioiden harkintavaltaan ja niiden on harkintavaltaansa käyttäessään otettava huomioon direktiivin tarkoitus ja systematiikka ja siis säädettävä sellaisesta laskentatavasta, joka kuvastaa objektiivisesti osuutta, joka ostoihin liittyvistä kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu kuhunkin näistä toiminnoista.<sup>137</sup>

Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan AVL 117 §:n vähennyksen jakamista koskeva säännös ei sanamuotonsa perusteella kuitenkaan rajoitu vain tilanteisiin, joissa hankinnan osittainen vähennyskelvoton käyttö liittyy arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvaan vähennykseen oikeuttamattomaan liiketoimintaan, vaan sen on katsottava soveltuvan myös tilanteisiin, joissa muu kuin vähennykseen oikeuttava käyttö on arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuoliseen

---

<sup>136</sup> Tästä syystä Suomen arvonlisäverolaissa ei ole käytössä niin sanottua pro rata -sääntöä vähennysoikeuden laajuuden määrittämisessä.

<sup>137</sup> C-108/14 ja C-109/14, Larentia + Minerva, tuomion kohdat 30–32.

toimintaan liittyvää käyttöä.<sup>138</sup> Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö ei ole esteenä saman jakoperusteen käyttämiselle, oli vähennykseen oikeuttamaton toiminta sitten arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jäävää toimintaa tai soveltamisalaan kuuluvaa vähennykseen oikeuttamattoman toimintaa. Kun AVL 117 §:n säännöksen mukainen jako perustuu hankittujen hyödykkeiden tosiasialliseen käyttöön vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa, tämän jakoperusteen on katsottava täyttävän EUT:n oikeuskäytännöstä ilmenevän vaatimuksen sellaisesta laskentatavasta, joka kuvastaa objektiivisesti osuutta, joka ostoihin liittyvistä kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu toisaalta arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvaan ja toisaalta siihen kuulumattomaan toimintaan.<sup>139</sup> Näin ollen AVL 117 §:stä ilmenevää vähennyksen jakoperustetta on sovellettava myös tapaukseen, jossa yrityksen toiminta on osittain arvonlisäveron soveltamisalaan kuulumatonta toimintaa<sup>140</sup>.

Sopivan jakoperusteen valinnassa on otettava huomioon arvonlisäverojärjestelmään kuuluva laaja vähennysoikeus sekä pyrkimys estää veron kertaantuminen vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa<sup>141</sup>. Jako vähennykseen oikeuttavaan ja oikeuttamattomaan osuuteen voidaan tehdä eri tavoin. Lähtökohtaisesti jakoperusteena tulee käyttää menetelmää, joka johtaa täsmällisimpään lopputulokseen. Valitun menetelmän tulee olla sellainen, joka kuvaa hankintojen todellista käyttöä vähennykseen oikeuttavassa ja vähennykseen oikeuttamattomassa liiketoiminnassa. Jos useamman menetelmän samanaikainen käyttö johtaa täsmällisimpään lopputulokseen, voi käytössä olla useampia menetelmiä.<sup>142</sup>

Oikeuskäytännössä on todettu, että periaatteessa oikeimpaan lopputulokseen johtaisi ostolaskukohtainen jako eri käyttötarkoitusten välillä. Tämä ei kuitenkaan

---

<sup>138</sup> Siten AVL 117 §:ää sovellettaessa vähennykseen oikeuttamattomana toimintana otetaan huomioon arvonlisäverolain mukaan vähennykseen oikeuttamaton toiminta sekä arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jäävä toiminta. Ks. KHO 2015:183 ja KHO 2015:184.

<sup>139</sup> C-496/11, Portugal Telecom, tuomion kohta 42.

<sup>140</sup> KHO 2015:183.

<sup>141</sup> Ks. esim. Haapaniemi 2018, s. 188–189.

<sup>142</sup> VH 2020a kohdassa 4.1 Yleiskulujen vähennettävän arvonlisäveron laskeminen.

käytännössä ole useinkaan mahdollista eikä tällaista jakoperustetta myöskään voida edellyttää. Yleiskulujen arvonlisävero voidaan siten jakaa vähennyskelpoiseen ja vähennyskelvottomaan osaan sellaisella yleisellä perusteella, joka arvion mukaan parhaiten kuvaa hankintojen todellisen käytön jakautumista vähennykseen oikeuttaviin ja vähennykseen oikeuttamattomiin toimintoihin. Käytetyn jakoperusteen tulee pyrkiä osoittamaan hankintojen todellisten käyttötarkoitusten välistä jakautumista.<sup>143</sup>

Koska arvonlisäverolaissa ei ole niin sanottua *pro rata* -sääntöä vähennysoikeuden määrittämisessä, ei arvonlisäverodirektiivin 173 artiklaan sisältyvällä pääsäännöllä<sup>144</sup>, joka johtaa vähennysoikeuden jakamiseen liikevaihtojen mukaan, ja suoraan tähän pääsääntöön liittyvällä EUT oikeuskäytännöllä ole lähtökohtaisesti merkitystä AVL 117 §:ää tulkittaessa. Liikevaihtojen suhde saattaa toki joissain tapauksissa kuvastaa hyvin hankintojen käyttötarkoitusta, mutta jakoperusteeksi tulee kuitenkin valita parhaiten kuvaava menetelmä, vaikka se olisi jokin muu kuin liikevaihtojen suhde. Jaon perusteena voi siis olla liikevaihtojen suhde, mutta myös esimerkiksi henkilökunnan lukumäärä tai erilaisten toimintojen käytössä olevien liiketoimitilojen neliöiden suhde. Suhdeluvun tulisi olla sellainen, joka kyseisellä toimialalla parhaiten kuvaa käyttötarkoituksen suhdetta ja johtaa objektiivisesti täsmällisimpään lopputulokseen.<sup>145</sup> Koska jakoperusteen määrittely kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan<sup>146</sup>, eikä Suomessa ole otettu käyttöön arvonlisäverodirektiivin pääsääntöä, tarkastellaan tässä jakoperusteita korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännön kautta.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 2015:183 oli kyse sopivan jakoperusteen määrittelystä emoyhtiön yleiskulujen vähentämiseksi.

---

<sup>143</sup> KHO 2015:183.

<sup>144</sup> Pääsäännön mukaan laskettu vähennyskelpoinen osuus on arvio siitä arvonlisäverosta, joka aiheutuu verovelvollisen vähennykseen oikeuttavasta ja vähennykseen oikeuttamattomasta toiminnasta. Hyödykkeiden varsinaisen käytön ei tarvitse vastata sitä vähennyskelpoista osuutta, joka saadaan laskennassa pääsääntöä käyttäen. Ks. Merckx, 2018, s. 61.

<sup>145</sup> Ks. Lamppu – Ruohola 2023, s. 439.

<sup>146</sup> C-108/14 ja C-109/14, Larentia + Minerva, tuomion kohta 27.

Tapauksessa emoyhtiö oli myynyt taloushallintapalveluja osalle tytäryhtiöistään ja harjoittanut toimitilojen vuokrausta, josta se oli hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi. Vain vähäinen osa tiloista oli vuokrattu arvonlisäverottomana. Yhtiö oli saanut osinkotuloja pääasiassa yhdeltä tytäryhtiöltä sekä korkotuloja tytäryhtiöille annetuista lainoista, käyttöomaisuuden myyntituloja sekä sijoitustoiminnan tuloja. Yhtiö oli itse käsitellyt vähennyskelpoisina kaikki hankintoihinsa sisältyneet arvonlisäverot, lukuun ottamatta verottomaan kiinteistönvuokraustoimintaan liittyviin kuluihin sisältynyttä arvonlisäveroa. Verohallinto oli toimitettuun verotarkastukseen perustuvassa maksuunpanopäätöksissä katsonut muut kuin arvonlisäverolliseen kiinteistönvuokraustoimintaan liittyvät kulut yleiskuluiksi. Yleiskulujen vähennysoikeuden jakamiseksi tarkastuksessa oli käytetty jakoperusteena yhtiön arvonlisäverollisia tuloja suhteessa yhtiön kaikkiin muihin tuloihin.

Koska emoyhtiö ei ollut osallistunut kaikkien tytär- tai osakkuusyhtiöidensä hallintoon myymällä näille vähennykseen oikeuttavia palveluja, KHO katsoi että ei ollut selvää, että yhtiöllä olisi oikeus vähentää yleiskuluihin sisältyvä arvonlisävero kokonaisuudessaan. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan Verohallinnon toimittamissa maksuunpanoissa käytetyn jakoperusteen ei kuitenkaan oltu selvitetty riittävästi hankintojen todellista käyttöä, eikä näin ollut osoitettu riittävää selvitystä että jakoperuste olisi arvonlisäverolain mukainen. Myöskään liikevaihtojen suhteeseen perustuva jakoperuste ei olisi KHO:n mukaan osoittanut hankintojen käytön suhdetta riittävän luotettavasti<sup>147</sup>. Tapauksessa ei kuitenkaan ratkaistu oikeaa jakoperustetta, koska KHO katsoi, että yhtiö oli menetellyt vakiintuneen verotus- ja oikeuskäytännön mukaisesti ja asia oli ratkaistava verovelvollisen eduksi AVL 176.2 §:ssä säädettyssä luottamuksensuojaa koskevassa säännöksessä tarkoitetulla tavalla.

---

<sup>147</sup> KHO:n mukaan liikevaihtojen suhde saattaa joissakin tapauksissa kuvastaa hyvin hankintojen käyttötarkoitusta, mutta tässä tapauksessa, jossa osa yhtiön toiminnasta oli arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolista toimintaa, josta ei syntynyt liikevaihtoa, mainittu jakoperuste olisi kuvannut hankintojen vähennyskelpoista osuutta vain siinä tapauksessa, ettei soveltamisalan ulkopuoliseen toimintaan kohdistuisi lainkaan hankintoja, joihin arvonlisäveroa sisältyy. Toisin esim. KHO 2017:36, jossa liikevaihtojen suhde oli hyväksyttävä jakoperuste.

Edellä esitetystä KHO:n ratkaisusta jäi määrittämättä, mikä jakoperuste olisi tilanteessa luotettavimmin osoittanut hankintojen käytön suhteen vähennykseen oikeuttavassa ja vähennykseen oikeuttamattomassa toiminnassa. Kuitenkin ratkaisun perusteella liikevaihto ei ole aina käyttökelpoinen jakoperuste<sup>148</sup>. Esimerkiksi korkotulojen käsittely liikevaihtojen perusteella tehtävällä laskelmalla ei aina johda täsmällisimpään lopputulokseen, kuten tilanteissa, joissa kertyy korkotuloja ilman työntekijöiden panosta, eikä yleiskuluja ole käytetty tulojen hankkimiseen. Korkotulot kuitenkin kuuluvat arvonlisäverolain soveltamisalaan ja niistä saatu liikevaihto otetaan lähtökohtaisesti huomioon liikevaihtojen suhteessa tehdyllä laskelmalla.<sup>149</sup>

Työajan jakautuminen oli nähty hyväksyttävänä jakoperusteena yleiskuluille päätöksessä KHO 2015:184, jossa osuuskunnan palveluksessa oli kaksi henkilöä ja oli selvitetty miltä osin henkilökunnan työpanos kohdistui verollisten palvelujen myyntiin tytäryhtiöille. Vähennykseen oikeuttavaksi oli katsottu hallintopalvelujen tuottamiseen ja verolliseen kiinteistöluovutukseen kohdistuva työaika ja vastaava osuus osuuskunnan yleiskuluista. Korkein hallinto-oikeus piti hyväksyttävänä käytettyä jakoperustetta, joka pohjautui kuntien asukaslukuun, päätöksessä KHO 2009:42.

Päätöksessä KHO 2017:36 todettiin, että yhtiön käyttäessä yleiskulujen jakoperusteena liikevaihtojen suhdetta, ei tapauksessa ollut perusteita sille, että yhtiön arvonlisäverottomista rahoitus- ja vakuutuspalvelujen välityksestä saama liikevaihto jätettäisiin laskennassa huomioon ottamatta. Siten arvonlisäveron vähennyskelpoista osuutta laskettaessa liikevaihtojen suhteessa, tulee ottaa huomioon myös liitännäisistä rahoitusliiketoimista muodostuva liikevaihto.

AVL 117 § vastaa LVL 53 §:ää. Liikevaihtoverolain säännökseen sisältyi pyörityssääntö, jonka mukaan vähennys voitiin tehdä täysimääräisenä, mikäli vähennykseen oikeuttava käyttö on vähintään 90 prosenttia. Vastaavasti

---

<sup>148</sup> Vrt. Kallio ym. 2022, s. 909.

<sup>149</sup> Ks. esim. VH 2020a kohdassa 4.2 Liikevaihtojen perusteella tehty laskelma ja KHO 2015:188.

vähennystä ei voitu tehdä lainkaan, jos vähennykseen oikeuttava käyttö on enintään 10 prosenttia. Arvonlisäverolain esitöissä on kuitenkin perusteltu, että tämän kaltainen pyöristyssääntö ei sovellu hyvin laajapohjaiseen arvonlisäverotukseen, eikä sitä sen vuoksi ole sisällytetty arvonlisäverolain säännökseen<sup>150</sup>. Tämä on myös todettu päätöksessä KHO 10.12.2007 T 3160, jossa suhdeluvun desimaalien pyöristämistä tasalukuun ei hyväksytty.

Päätöksessä KHO 10.12.2007 T 3160 A Oy harjoitti sekä arvonlisäverotonta että arvonlisäverollista liiketoimintaa. A Oy oli vaatinut arvonlisäverotuksessaan, että vähennykseen oikeuttavan liikevaihdon osuus kokonaisliikevaihdosta pyöristettäisiin seuraavan täyteen kokonaislukuun, esimerkiksi vuodelta 2001 tarkasta 5,10 prosentista 6 prosenttiin. Yhtiö oli perustellut pyöristämistä arvonlisäverodirektiivin 19 artiklalla, jonka mukaan suhdeluku on laskettava vuosiperusteella ja ilmaistava enintään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun pyöristettynä prosenttina.

Korkein hallinto-oikeus oli päätöksessään todennut, että ottaen huomioon sanamuoto ja tarkoitus, AVL 117 § vastaa direktiivin kohtaa, joka mahdollistaa vaihtoehtoisen vähennyksen suhteellista osuutta koskevan laskentatavan. Siten yhtiön perusteluissa mainitsemalla direktiivin 19 artiklalla ei ole välitöntä oikeusvaikutusta siten, että sitä sovellettaisiin kun käytössä on direktiivin mahdollistama vaihtoehtoinen laskentatapa. Lisäksi jäsenvaltioille on annettu toimivalta säätää vaihtoehtoisista vähennyksen jakomenetelmistä. Korkein hallinto-oikeus katsoi myös, ettei verotuksen neutraalisuus ja hallinnolliset syyt puoltaneet suhdeluvun pyöristämistä. Jakoperuste tulee siten määritellä parhaiten vähennykseen oikeuttavaa osuutta kuvaavalla tavalla, ja vähennys voidaan tehdä vain siinä suhteessa, jonka valittu jakoperuste osoittaa yleiskuluja käytetyn vähennykseen oikeuttavaan liiketoimintaan.

---

<sup>150</sup> Ks. HE 88/1993, s. 107.

## 4. Emoyhtiön yleiskulujen vähennysoikeus

### 4.1. Konsernit arvonnisäverotuksessa

Konsernissa toimimisella ei sinänsä ole vaikutusta arvonnisäverotukseen, koska arvonnisäverotus on yrityskohtaista<sup>151</sup>. Konserniyhtiöiden arvonnisäverovelvollisuus ja siten myös vähennysoikeus määräytyy kuten muidenkin yhtiöiden, eli arvonnisäverolain ja arvonnisäverodirektiivin yleisten säännösten mukaisesti<sup>152</sup>. Kunkin konserniyhtiön verovelvollisuus ratkaistaan itsenäisesti, vaikka ne omistuksellisesti olisivatkin sidoksissa toisiinsa. Näin ollen samaan konserniin kuuluvien erillisten yhtiöiden verovelvollisuus ja arvonnisäveron vähennysoikeus tulee määritellä erikseen.<sup>153</sup>

Konserniverotuksen piirteitä voidaan nähdä verovelvollisuusryhmien verotuksessa<sup>154</sup>. AVL 13 a §:n mukaan verovelvollisuusryhmään kuuluvia elinkeinonharjoittajia kohdellaan yhtenä elinkeinonharjoittajana. Verovelvollisuusryhmän muodostamisen vuoksi ryhmän sisällä tapahtuvia liiketoimia ei käsitellä arvonnisäverotuksessa myyntinä.<sup>155</sup> Siten verovelvollisuusryhmän verokohtelussa voidaan nähdä viitteitä konserniverotukseen.

Vähennysoikeuden tarkoituksena on estää arvonnisäveron kertaantuminen vaihdantaketjussa, joten ostetun hyödykkeen hankintahintaan sisältyvän veron voi vähentää vain se yhtiö, jonka vähennykseen oikeuttavaan liiketoimintaan hankinta liittyy<sup>156</sup>. Tämän vuoksi erityisesti konsernin sisällä on hyvä varmistaa,

---

<sup>151</sup> Ks. esim. Lamppu – Ruohola 2023, s. 18–19.

<sup>152</sup> Ks. KHO 2013:107.

<sup>153</sup> Kallio ym. 2022, s. 13.

<sup>154</sup> Tässä ei käsitellä tarkemmin verovelvollisuusryhmien arvonnisäverotusta, ks. asiasta tarkemmin Wikström 2015, s. 380–381. Verovelvollisuusryhmän yleiskulujen vähennysoikeuden jakamisesta ks. KHO 2019:159.

<sup>155</sup> KHO 2024:53.

<sup>156</sup> Ks. esim. VH 2020a kohdassa 2 Omaan liiketoimintaan kohdistuvat kulut ja KHO 2013:107.

että hankinta kohdistuu sen yrityksen liiketoimintaan, joka maksaa hankinnan ja vähentää siihen liittyvän arvonlisäveron<sup>157</sup>.

Perusajatus siitä, että kullakin konserniin kuuluvalla yhtiöllä on vähennysoikeus ainoastaan omaan liiketoimintaan kohdistuvista kuluista, on vahvistettu ratkaisussa KHO 2013:107. Ratkaisussa A Oy oli emoyhtiönä maksanut sille osoitetun laskun konsulttiyrityksen suorittamasta *due diligence* -tarkastuksesta. Lasku oli aiheutunut saksalaiseen yhtiöön C kohdistuneesta tarkastuksesta. Yhtiön C osakkeet oli ostanut A Oy:n tytäryhtiö B. A Oy oli selvityksensä mukaan suorittanut tytäryhtiölleen vähennykseen oikeuttavia palveluja ja veloittanut niistä tytäryhtiötään. Asiassa ei kuitenkaan ilmennyt, että konsultointipalvelut olisi hankittu A Oy:n omaa vähennykseen oikeuttavaa liiketoimintaa varten. A Oy ei myöskään laskuttanut palveluista aiheutuneita kuluja edelleen tytäryhtiöltään.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että kulut kohdistuivat suoraan ja välittömästi tytäryhtiön liiketoimintaan, joten vähennysoikeuden katsottiin olevan tytäryhtiöllä, eikä kulujen näin ollen katsottu olevan emoyhtiölle vähennyskelpoisia yleiskuluja. Korkein hallinto-oikeus totesi perusteluissaan, että arvonlisäverolaissa tai arvonlisäverodirektiivissä ei ole nimenomaisia säännöksiä konsernin ja sen konserniyhtiöiden verovelvollisuudesta tai muusta verokohtelusta, lukuun ottamatta verovelvollisuusryhmää. Siten konserniyhtiöiden verovelvollisuus, myynnin verollisuus ja hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus ratkaistaan erikseen ja itsenäisesti kunkin konserniyhtiön harjoittaman toiminnan perusteella. Korkein hallinto-oikeus myös totesi lähtökohtana olevan, että konsernissa suoritettaviin hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus on sillä konserniyhtiöllä, jonka verollista liiketoimintaa varten hankinta on suoritettu.

Vastaavaan lopputulokseen oli päädytty myös päätöksessä KHO 15.3.2017 T 1248. Päätöksellä käsitellyssä asiassa emoyhtiö oli maksanut tytäryhtiönsä puolesta tämän tekemien yrityskauppojen sopimusneuvotteluista ja sopimusten

---

<sup>157</sup> Edilex 2021, kohdassa 10.1.2 Vähennyksen tekijään liittyvät edellytykset.

laadinnasta aiheutuneita kuluja eikä laskuttanut näitä edelleen tytäryhtiöltään. Myös edelleenveloitus on arvonlisäverotuksessa myyntiä<sup>158</sup>. Kulujen edelleenveloituksella tarkoitetaan sitä, että yritys maksaa toisen yrityksen puolesta tämän liiketoimintaan kuuluvia kuluja ja veloittaa sitten nämä kulut myöhemmin yritykseltä, jonka liiketoimintaan kulut liittyvät. Arvonlisäverotuksessa kulujen edelleenveloitusta kohdellaan myyntinä, eli laskun ensimmäinen maksaja vähentää hankintaan sisältyvän arvonlisäveron ja yleisten myyntiin sovellettavien sääntöjen mukaisesti suorittaa veroa tekemästään edelleenveloituksesta.<sup>159</sup> Siten mainituissa KHO:n päätöksissä lopputulos olisi voinut olla toisenlainen, mikäli emoyhtiö olisi veloittanut suoritettut hankinnat niiltä tytäryhtiöiltä, joiden liiketoimintaan hankinnat kohdistuivat.

Emoyhtiöllä on siten vähennysoikeus tehdessään tytäryhtiön liiketoimintaan kohdistuvia arvonlisäverollisia hankintoja, jos emoyhtiö laskuttaa hankinnan arvonlisäverollisena edelleen tytäryhtiöltä. Emoyhtiö saa vähentää tytäryhtiöltään edelleen laskuttamansa hankinnan myös silloin, kun edelleenlaskutuksesta ei suoriteta arvonlisäveroa kansainvälistä kauppaa koskevien säännösten perusteella.<sup>160</sup> Euroopan unionin tuomioistuin on tuomiossaan C-405/19, Vos Aannemingen, todennut, että edelleenlaskutuksen mahdollisuus puoltaa sitä, että hankinnat eivät kohdistu yrityksen omaan liiketoimintaan. Tämä ei kuitenkaan yksin riitä määrittelemään vähennysoikeuden laajuutta, vaan suoran yhteyden määrittelyssä on otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa liiketoimet on toteutettu.<sup>161</sup>

Konserneissa usein emoyhtiölle on keskitetty hallintotehtävät, joiden suorittamisesta emoyhtiö veloittaa tytäryhtiöitään<sup>162</sup>. Vaikka näitä palveluja ei tarjottaisi muille, tytäryhtiöille suoritettavat hallintotehtävät ovat emoyhtiön vähennykseen oikeuttavaa liiketoimintaa jo sen perusteella, että konserniyhtiöitä

---

<sup>158</sup> Ks. esim. Lamppu – Ruohola 2023, s. 20

<sup>159</sup> Ks. esim. Anttila ym. kohdassa 15. Vähennysoikeus, Vähennysoikeuden yleiset edellytykset, Verovelvollisuusasemaan liittyvät edellytykset, Kulujen edelleenveloitus.

<sup>160</sup> VH 2020a kohdassa 2 Omaan liiketoimintaan kohdistuvat kulut.

<sup>161</sup> C-405/19, Vos Aannemingen, tuomion kohdat 46–48.

<sup>162</sup> Ks. esim. Lamppu – Ruohola 2023, s. 18.

kohdellaan arvonlisäverotuksessa erillisinä verovelvollisina. Emoyhtiöllä on siten oikeus vähentää näiden palvelujen suorittamista varten tehtyihin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero. Emoyhtiö veloittaa tytäryhtiöltään arvonlisäverollisen summan, jolloin tytäryhtiön käyttäessä näitä palveluja vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, on sillä oikeus vähentää näihin veloituksiin sisältyvä arvonlisävero.

Mikäli kysymyksessä on hankinta, johon sisältyvä arvonlisävero on vähennysoikeutta koskevien yleisten edellytysten perusteella vähennyskelpoinen, eli hankinta kohdistuu sinänsä konsernin vähennykseen oikeuttavaan toimintaan, tulisi hankintaan sisältyvä arvonlisävero olla veron kertaantumisen estämisen ja neutraalisuuden kannalta vähennyskelpoinen. Koska kukin konserniyhtiö on kuitenkin arvonlisäverotuksessa erillinen verovelvollinen, tulee ratkaistavaksi, millä yhtiöllä tai yhtiöillä on oikeus arvonlisäveron vähentämiseen.<sup>163</sup> Erityisesti juurikin yleiskuluiksi katsottavat hankinnat voivat olla kuluja, jotka sinänsä palvelevat koko konsernin liiketoimintaa. Tällöin voi olla haasteellista osoittaa yhtiö, jolle vähennysoikeus kuuluu.<sup>164</sup>

## 4.2 Konsernin uudelleenjärjestelyihin liittyvät hankinnat

Konserneissa saatetaan suorittaa myös hankintoja, joita ei välttämättä voida suoraan kohdistaa vain tietylle konserniyhtiölle<sup>165</sup>, vaan hankinnat saattavat palvella koko konsernin liiketoimintaa. Tällaisia voivat olla esimerkiksi konsernin liiketoiminnan uudelleenjärjestelyn kulut. Liiketoiminnan uudelleenjärjestelyt ovat olennainen osa liiketoimintaa ja näihin liittyvät hankinnat voivat olla merkittäviä, jolloin vähennysoikeuden kohdistaminen oikeaan yhtiöön on tärkeää.

---

<sup>163</sup> Ks. KHO 2007:56.

<sup>164</sup> Ks. esim. Juanto ym. 2018, s. 227.

<sup>165</sup> Useamman konserniyhtiön hyötyminen hankinnasta ”rinnakkain” ei poista hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta, kunhan yhteys hankinnan ja verovelvollisen liiketoiminnan välillä on suora ja välitön, näin Kallio ym. 2022, s. 796.

Keskusverolautakunta otti ennakkoratkaisussaan KVL 27/2015 kantaa liiketoiminnan uudelleenjärjestelystä johtuvien kulujen arvonlisäveron vähennysoikeuteen. Konsernin emoyhtiölle oli aiheutunut kuluja *due diligence* -selvityksistä, investointipankkipalveluista ja konsernin sisäisistä järjestelyistä. Emoyhtiö omisti välillisesti myytyjen yhtiöiden osakkeet ja oli osallistunut ennen myyntiä aktiivisesti omistamiensa yhtiöiden toimintaan. Järjestelyjen pääasiallisena tarkoituksena ei ollut osakkeiden myynti, vaikka liiketoiminnan uudelleenjärjestelyt lopulta toteutettiin osakemyyntinä.

Keskusverolautakunta jakoi ratkaisussaan arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta hankinnat konsernin liiketoiminnan uudelleenjärjestelyyn liittyviin kuluihin ja osakkeiden myyntiin liittyviin kuluihin. Keskusverolautakunta katsoi, että uudelleenjärjestelykulut ovat emoyhtiön yleiskuluja ja siten vähennykseen oikeuttavaa toimintaa harjoitettaessa emoyhtiöllä on näistä vähennysoikeus. Ainoastaan kauppasopimuksen laatimisesta ja siihen liittyvistä neuvotteluista aiheutuvat kulut katsottiin vähennyskelvottomiksi osakemyyntiin liittyvinä kuluina. Keskusverolautakunta katsoi, että nämä kulut eivät kohdistu emoyhtiön omaan vähennykseen oikeuttavaan toimintaan, vaan kyse on suoraan kohdistettavista kuluista, jotka kohdistuvat arvonlisäverottomaan osakemyyntiin tai liiketoimintakauppaan. Kuitenkin, mikäli emoyhtiö veloittaa nämä kulut edelleen tytäryhtiöiltään, on sillä vähennysoikeus ratkaisun mukaan myös näihin kuluihin sisältyvästä arvonlisäverosta.

Päätöksessä KHO 2019:81 oli kyse konsernin uudelleenjärjestelyn yhteydessä tehtyihin osakekauppoihin liittyvien hankintojen vähennysoikeudesta. Tapauksessa A Oy oli kansainvälisen konsernin emoyhtiö, joka myi hallintopalveluja tytäryhtiöilleen. Konsernissa oli toteutettu uudelleenjärjestely, jonka yhteydessä emoyhtiö oli myynyt kolmen tytäryhtiönsä osakekannat sekä toimitilakiinteistönsä osakkeet. Emoyhtiö oli hankkinut palveluja näiden myyntien suunnittelua ja käytännön toteuttamista varten.

Emoyhtiö myi osakkeet konsernin toimintojen uudelleenjärjestelyn yhteydessä ja myynnistä saadut tulot käytettiin emoyhtiön tai konsernin arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa. Tapauksessa KHO totesi, että tytäryhtiöosakkeiden myynnin katsottiin olevan emoyhtiön verollisen liiketoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön jatke, koska osakemyynnit kuuluivat toimintojen uudelleenjärjestelyyn ja myynnistä saadut tulot oli käytetty konsernin verolliseen liiketoimintaan. Lisäksi osakkeiden hinta oli määräytynyt markkinoilla, eikä myyntiin liittyneet palvelut muodostaneet osaa tästä myyntihinnasta. Siten kulut eivät olleet osa osakkeiden hinnanmuodostusta, eikä niiden voitu katsoa kohdistuvan suoraan ja välittömästi osakkeiden myyntiin. Hankintojen katsottiin olevan osa emoyhtiön taloudelliseen toimintaan kuuluvien liiketoimien hintaa ja siten emoyhtiön yleiskuluina vähennyskelpoisia.

Myös EUT on todennut, että luovutustoimet, jotka emoyhtiö toteuttaa konsernin rakenteen uudistamiseksi, voidaan katsoa olevan pelkkää osakkeiden myyntiä pidemmälle menevä liiketoimi. Tällaisella liiketoimella on yhteys konsernin harjoittaman liiketoiminnan organisointiin ja se on siten harjoitetun toiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön jatke.<sup>166</sup> Tapauksessa C-502/17, C&D Foods Acquisiton, oli kyse tytäryhtiön myyntiin liittyvien kustannusten vähennysoikeudesta. Tapauksessa emoyhtiönä toimineen yrityksen pääasiallinen toiminta oli emoyhtiönä toimiminen, kunnes yritys ryhtyi tarjoamaan tytäryhtiönsä tytäryhtiölle hallinto- ja tietotekniikkapalveluja. Luottolaitos osti seuraavana vuonna konsernin, johon emoyhtiö kuului, yhdellä eurolla, koska aiempi omistaja ei ollut maksanut takaisin lainaansa. Luottolaitoksen tarkoituksena oli myydä konserniin kuuluvan tytäryhtiön osakkeet, jotta luottolaitos ei enää olisi konsernin velkoja. Tätä myyntiä varten luottolaitos teki emoyhtiön lukuun konsulttisopimuksia. Myyntihankkeesta kuitenkin myöhemmin luovuttiin, sillä ostajaa ei löytynyt.

Tuomiossaan EUT katsoi, että koska konsernin uudelleenjärjestelyn yhteydessä tapahtuneiden osuuksien myynnin tarkoituksena oli käyttää tuotto uudelta

---

<sup>166</sup> C-29/08, SKF, tuomion kohta 33 ja C-502/17, C&D Foods Acquisiton, tuomion kohta 35.

omistajalta olevien velkojen maksuun, ei luovutusta voitu pitää toimenä, jonka yksinomaisen syynä olisi emoyhtiön verollinen liiketoiminta. Toimea ei myöskään pidetty yhtiön liiketoiminnan välittömänä, pysyvänä ja välttämättömänä jatkeena. Euroopan unionin tuomioistuin katsoi, että luovutus ei ollut liiketoimi, jolla pyrittäisiin saamaan jatkuvaluonteisia tuloja, pelkkää osakeomistusta pidemmälle, eikä liiketoimen näin katsottu kuuluvan arvonlisäveron soveltamisalaan.<sup>167</sup> Siten uudelleenjärjestelyn syynä tulee olla konsernin harjoittama vähennykseen oikeuttava liiketoiminta, jotta uudelleenjärjestelyyn liittyvät kulut voivat olla vähennyskelpoisia.

Päätöksessä KHO 2007:56 oli kyse konsernin uudelleenjärjestelyyn liittyviin kuluihin sisältyvän veron vähennysoikeudesta. Tapauksessa liiketoimintakaupassa myyjinä olivat A Oy sekä sen hollantilainen tytäryhtiö. Näiden yhtiöiden omistukseen oli keskitetty konsernin kemian liiketoiminta. Kaupasta saatu kauppahinta oli jakautunut emo- ja tytäryhtiön kesken. Myyntiin liittyneet ulkopuolisten asiantuntijoiden palkkiot ja muut kulut oli kirjattu kokonaisuudessaan emoyhtiön kuluiksi ja yhtiö oli vähentänyt hankintoihin sisältyneen arvonlisäveron. Hollantilainen tytäryhtiö oli toiminut konsernissa lähinnä holdingyhtiönä, eikä sillä ollut liiketoimintakaupan tapahtuessa ollut omaa henkilökuntaa. Liiketoimintakauppa oli liittynyt koko kemian alakonsernin liiketoiminnan uudelleenjärjestelyyn, jonka suunnittelusta ja toteutuksesta emoyhtiö oli kokonaisuudessaan vastannut. Palvelut, joiden vähennysoikeutta ratkaistiin, oli hankittu uudelleenjärjestelyn suunnittelua ja toteuttamista varten. Korkein hallinto-oikeus siis katsoi, että hankintoihin sisältyvä arvonlisävero oli kokonaisuudessaan vähennyskelpoinen emoyhtiön yleiskuluina.

Korkein hallinto-oikeus oli edellä esitettyssä päätöksessään perustellut, että arvonlisäverotuksessa menojen oikealla kohdistamisella konserniyhtiöiden kesken ei ole verovaikutusten suhteen samanlaista merkitystä kuin tuloverotuksessa, kun hankintahintaan sisältyvä vero on joka tapauksessa vähennyskelpoinen. Perustelujen mukaan sama koskee veronsaajaa, jos vero on

---

<sup>167</sup> C-502/17, C&D Foods Acquisiton, tuomion kohdat 38–39.

jollekin konserniyhtiöllä joka tapauksessa vähennyskelpoinen. Tätä ajatusta ei kuitenkaan voida kovin laajasti soveltaa, ottaen huomioon ratkaisun KHO 2013:107, jossa konsernin emoyhtiöllä ei ollut vähennysoikeutta vaikka kulut olisivat lähtökohtaisesti olleet vähennysoikeuden yleisten edellytysten perusteella vähennyskelpoisia.

Lähtökohtana on siis nähtävä ajatus siitä, että konsernissakin hankinnat tulisi pyrkiä kohdistamaan yhtiölle tai yhtiöille, joiden liiketoimintaan hankinnat liittyvät. Päätöksessä KHO 2007:56 korkein hallinto-oikeus oli katsonut, että palvelut oli hankittu myös yhteydessä emoyhtiön omaan liiketoimintaan. Siten liityntä nimenomaan hankinnan tehneen ja maksaneen yhtiön oman liiketoiminnan ja hankinnan välillä tulisi osoittaa, koska kuten on todettu, arvonlisäverotuksessa ei ole käytössä konserniverotusta. Tällöin toisen yrityksen liiketoimintaan liittyviä kustannuksia ei voi konsernissakaan vähentää, kuten päätöksestä KHO 2013:107 ilmenee.

Erityisesti yrityskauppojen jälkeen on siis konserneissa tärkeää ottaa huomioon, että hankintaan liittyvät kustannusten kohdentuvat oikeaan yritykseen, jotta kustannusten arvonlisäveron vähennysoikeutta ei menetetä. Usein käytännössä yrityskauppoihin liittyviä palveluja ei kuitenkaan voida vielä hankintavaiheen aikana aina hankkia oikean, kustannukset lopullisesti kantavan yrityksen nimissä. Näin voi olla esimerkiksi sen vuoksi, että osakkeet lopulta ostetaan vasta aivan prosessin loppuvaiheessa perustettavan uuden yhtiön nimiin. Tällöinkin tulisi pyrkiä veloittamaan hankinnat riittävän pian kaupan tapahduttua, sillä yrityksellä, jonka liiketoimintaan kustannukset kohdistuvat.<sup>168</sup>

## 4.3 Konsernin emoyhtiön harjoittaman toiminnan merkitys vähennysoikeuden kannalta

### 4.3.1 Holdingyhtiönä toimiminen

---

<sup>168</sup> Edilex 2021, 10.1.2 Vähennyksen tekijään liittyvä edellytykset.

Konsernin emoyhtiön toiminta voi rajoittua pelkästään holdingyhtiönä toimimiseen. Holdingyhtiöllä tässä tarkoitetaan yhtiötä, joka toimii lähtökohtaisesti ainoastaan omistajana muissa (konserni)yhtiöissä. Mikäli emoyhtiö toimii vain tällaisena omistajana, eli ainoastaan omistaa omien tytäryhtiöidensä osakkeita, käyttää osakkeenomistajalle kuuluvia oikeuksiaan ja sijoittaa omia varojaan, on kyseenalaista harjoittaako tällainen emoyhtiö lainkaan arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuuluvaa toimintaa. Tällainen emoyhtiö ei välttämättä ole lainkaan verovelvollinen, eikä hankintojen arvonlisäveron vähennysoikeutta silloin ole. Tähän kysymykseen on EUT ottanut kantaa oikeuskäytännössään useasti.

Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan holdingyhtiö, jonka ainoana tarkoituksena on hankkia muiden yhtiöiden osakkeita osallistumatta välittömästi tai välillisesti näiden yhtiöiden hallintoon muuten kuin käyttämällä osakkeenomistajalle kuuluvia oikeuksia, ei ole arvonlisäverotuksessa verovelvollinen eikä yhtiöllä siten ole oikeutta vähentää hankintoihin sisältyvää arvonlisäveroa.<sup>169</sup> Mikäli holdingyhtiönä toimiva emoyhtiö kuitenkin tuottaa arvonlisäverollisia hallintopalveluja tytäryhtiölleen, on emoyhtiöllä vähennykseen oikeuttavaa toimintaa ja siten sen yleiskulut ovat myös ainakin osittain vähennyskelpoisia<sup>170</sup>. Tällaisen emoyhtiö hankkiessa uuden tytäryhtiön ja ryhtyessä tarjoamaan näitä palveluja myös tälle yhtiölle, on emoyhtiöllä oikeus muun muassa vähentää tytäryhtiön osakkeiden oston liittyvien hankintojen sisältämä arvonlisävero yleiskulunaan<sup>171</sup>.

Pelkkä holdingyhtiönä toimiminen on siis arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jäävää toimintaa, eli emoyhtiö ei toimi arvonlisäverovelvollisena, jos sillä ei ole muuta toimintaa kuin tytär- ja osakkuusyhtiöiden osakkeiden

---

<sup>169</sup> C-496/11, Portugal Telecom, tuomion kohdat 31–32 sekä C-320/17, Marle Participations, tuomion kohdat 27–28.

<sup>170</sup> C-496/11, Portugal Telecom, tuomion kohdat 33–34. Hallinnointiin osallistumisena ei pidetä niiden oikeuksien käyttämistä, joita osuuksien omistajalla on osakkeenomistajana tai yhtiömiehenä.

<sup>171</sup> Ks. C-320/17, Marle Participations, tuomion kohdat 36–37.

omistamista. Koska kyse ei ole arvonlisäverollisen liiketoiminnan harjoittamisesta, ei myöskään arvonlisäveron vähennysoikeutta ole.<sup>172</sup> Tilanne saattaa olla erilainen, jos emoyhtiö osallistuu tytär- ja osakkuusyhtiöidensä toimintaan suorittamalla näille arvonlisäverollisia palveluja, joista emoyhtiö myös veloittaa omistamiaan yhtiöitä. Tällöin emoyhtiö toimii arvonlisäverovelvollisena ja kyse on arvonlisäverollisen liiketoiminnan harjoittamisesta, johon kohdistuvien hankintojen arvonlisävero on vähennyskelpoista.<sup>173</sup> Eryityisesti juuri holdingyhtiöllä saattaa olla sekä vähennykseen oikeuttavaa toimintaa että toimintaa, josta ei ole vähennysoikeutta<sup>174</sup>. Tällöin yleiskulujen vähennysoikeus ratkaistaan siinä suhteessa, jossa hankintoja on käytetty vähennykseen oikeuttavaan toimintaan.

Tuomiossa C-28/16, MVM, EUT otti kantaa siihen, mikä katsotaan holdingyhtiön osallistumiseksi tytäryhtiöidensä hallinnointiin. Asiassa oli kyse siitä, pidetäänkö osallistumisena tytäryhtiöiden hallinnointiin ja siten vähennyskelpoisena liiketoimena emoyhtiön toimintaa, mikäli emoyhtiön suorittamista palveluista ei laskuteta tytäryhtiöitä. Tuomion mukaan, tällaista osallistumista tytäryhtiöidensä hallinnointiin ei pidetty sellaisena liiketoimintana, joka kuuluisi arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan, eikä hankintoihin sisältyvä arvonlisävero ole siten vähennyskelpoinen<sup>175</sup>. Vaikka emoyhtiön toiminnalla olisi ollut suora yhteys koko konsernin liiketoimintaan ja vaikka sen tytäryhtiöiden harjoittama toiminta olisi vähennykseen oikeuttavaa, palveluihin liittyvän arvonlisäveron vähennyskelvottomuus johtui siitä, että emoyhtiö oli päättänyt olla laskuttamatta hallinnointipalvelujaan konsernin jäseniltä<sup>176</sup>.

Osallistumisena tytäryhtiöidensä hallinnointiin ja siten liiketoimintana ei pidetä holdingyhtiön tytäryhtiöille tarjoamia palveluja, mikäli näistä ei laskuteta

---

<sup>172</sup> VH 2020a kohdassa 3.3 Arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolinen toiminta ja KHO 2015:135.

<sup>173</sup> VH 2020a kohdassa 3.3 Arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolinen toiminta ja KHO 2015:134.

<sup>174</sup> Ks. esim. Doeasum – Norden 2011, s. 324.

<sup>175</sup> C-28/16, MVM, tuomion kohdat 35–37.

<sup>176</sup> C-28/16, MVM, tuomion kohdat 43–44.

tytäryhtiöitä<sup>177</sup>. Kuten aiemmin on jo esitetty, vastikkeellisuus on merkittävä osa liiketoiminta-käsitettä. Siten vastikkeetta suoritettavia palveluja ei katsota harjoitettavan liiketoiminnan muodossa, eikä vähennysoikeutta ole, koska vähennysoikeuden yleiset edellytykset eivät tältä osin täyty.

Tuomiossa C-320/17, Marle Participations, EUT määritteli holdingyhtiönä toimivan emoyhtiön osallistumista tytäryhtiöidensä hallinnointiin vähennysoikeuden laajuuden määrittelyn yhteydessä. Kyseisessä tuomiossa emoyhtiö oli holdingyhtiö, joka muun muassa hallinnoi osuuksiaan useissa konsernin tytäryhtiöissä, joille emoyhtiö lisäksi vuokraa kiinteistöä. Asiassa oli ratkaistavana, katsotaanko se, että holdingyhtiö vuokraa tytäryhtiölleen kiinteistön, osallistumisena tytäryhtiön hallinnointiin liiketoiminnan muodossa. Ratkaistavana oli siten myös, oikeuttaako emoyhtiön harjoittama toiminta vähentämään tytäryhtiön osuuskannan hankkimisesta aiheutuneisiin kustannuksiin sisältyvän arvonalisäveron, ja mikäli vähennysoikeus on, mitkä ovat vähennysoikeuden edellytykset.

Kyseisessä asiassa ainoat palvelut, joita emoyhtiö oli suorittanut tai aikonut suorittaa tytäryhtiölleen, joiden yhtiöosuuksien hankinnasta sille oli aiheutunut menoja, koskivat sellaisen kiinteistön vuokraamista, jota liiketoimintaa harjoittava tytäryhtiö käytti uutena tuotantopaikkanaan. Tuomion mukaan liiketoiminnan käsitteen soveltamisala on laaja ja käsite on objektiivinen siten, että toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta. Toiminta on siten katsottava yleensä liiketoiminnaksi, jos se on jatkuvaluonteista ja jos se suoritetaan liiketoimen tekijän saamaa vastiketta vastaan<sup>178</sup>. Lisäksi EUT perusteli, että vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan arvonalisäverosta, jonka se on maksanut tai maksaa kaiken liiketoimintansa yhteydessä<sup>179</sup>.

---

<sup>177</sup> C-28/16, MVM, tuomion kohta 48.

<sup>178</sup> C-320/17, Marle Participations, tuomion kohta 22.

<sup>179</sup> C-320/17, Marle Participations, tuomion kohta 25.

Vähennysoikeuden edellytyksenä on kuitenkin, että yhtiö on verovelvollinen ja toisaalta, että verovelvollinen käyttää hankintoja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Tuomion mukaan pelkkä holdingyhtiönä toimiminen ei oikeuta arvonlisäveron vähennykseen, mutta tilanne on toinen, mikäli osuuden omistamiseen liittyy suora tai välillinen osallistuminen omistettujen yhtiöiden hallinnointiin. Holdingyhtiön osallistumisena tytäryhtiöiden hallinnointiin pidetään arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa, jos siihen sisältyy emon tytäryhtiöilleen suorittamia hallinto-, kirjanpito- ja rahoituspalveluja sekä kaupallisten ja teknisten palvelujen kaltaisia, direktiivin mukaan arvonlisäverotettavia liiketoimia<sup>180</sup>. Euroopan unionin tuomioistuimen mukaan käsitteen ”holdingyhtiön osallistuminen tytäryhtiönsä hallinnointiin” on ymmärrettävä kattavan kaikki arvonlisäverodirektiivin mukaan liiketoimintana pidettävät toimet, jotka holdingyhtiö suorittaa tytäryhtiönsä hyväksi<sup>181</sup>. Siten tyhjentävää listaa tällaisista toimista, jotka katsotaan osallistumiseksi hallinnointiin, ei ole edes mahdollista antaa.

Tuomiossa C-320/17, Marle Participations, holdingyhtiön osallistumisena tytäryhtiön hallinnointiin pidettiin sitä, että holdingyhtiö vuokraa tytäryhtiölleen kiinteistön. Tätä oli siten pidettävä liiketoimintana, joka synnyttää oikeuden vähentää holdingyhtiölle tytäryhtiön osuuksien hankkimisesta aiheutuneisiin kustannuksiin liittyvän arvonlisäveron. Edellytyksenä katsottiin kuitenkin olevan, että tällainen palvelujen tarjoaminen on jatkuvaluonteista ja suorituksen vastikkeellisuus. Toiminnan tulee myös olla vähennykseen oikeuttavaa, eli verollista. Tällä tarkoitetaan, että se ei saa olla verosta vapautettua<sup>182</sup>. Holdingyhtiön tarjoaman palvelun ja sen palvelun vastaanottajalta saaman vastasuorituksen välillä on oltava suora yhteys.<sup>183</sup> Tuomion mukaan tytäryhtiöidensä osuuksien hankinnasta aiheutuneiden kulujen on katsottava

---

<sup>180</sup> C-320/17, Marle Participations, tuomion kohdat 27–30. EUT mukaan esitetyt esimerkit hallinnointiin osallistumisesta eivät muodosta tyhjentävää luetteloa, ks. tuomion kohta 31.

<sup>181</sup> C-320/17, Marle Participations, tuomion kohta 32.

<sup>182</sup> Kiinteän omaisuuden vuokrauksen verottaminen on mahdollista arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan. Tämä on poikkeus direktiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdan pääsäännöstä, jonka mukaan kiinteän omaisuuden vuokraus on vapautettu arvonlisäverosta.

<sup>183</sup> C-320/17, Marle Participations, tuomion kohta 35.

kuuluvan sellaisen holdingyhtiön yleiskuluihin, joka osallistuu tytäryhtiöidensä hallinnointiin vuokraamalla niille kiinteistön ja joka harjoittaa tähän liittyvää liiketoimintaa. Näihin hankintakuluihin sisältyvä arvonlisävero on lähtökohtaisesti voitava vähentää kokonaisuudessaan.<sup>184</sup>

Tuomiossa C-98/21, Finanzamt R, ratkaistavana oli se, oliko liikkeenjohdosta vastaavalla holdingyhtiöllä vähennysoikeus myös niistä suoritteista, jotka se hankki kolmansilta osapuolilta ja sijoitti tytäryhtiöihinsä yleisen voitto-osuuden myöntämistä vastaan. Hankitut aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteet eivät liittyneet suoraan ja välittömästi holdingyhtiön omiin liiketoimiin, vaan tytäryhtiöiden lähinnä verottomaan toimintaan. Hankinnat eivät vaikuta tytäryhtiöille toteutettujen verollisten liiketoimien hintaan, eivätkä olleet osia, joista holdingyhtiön oman liiketoiminnan hinnat muodostuivat.

Tapauksessa emoyhtiön harjoittama toiminta ei rajoittunut pelkästään yhtiöosuusien hankintaan ja hallussapitoon, vaan se suoritti tytäryhtiöilleen myös vastikkeellisia kirjanpito- ja liikkeenjohtopalveluja. Nämä katsottiin liiketoiminnaksi ja emoyhtiö siten tästä toiminnasta verovelvolliseksi.<sup>185</sup> Emoyhtiö oli hankkinut muun muassa suunnittelupalveluja sekä markkinointia koskevia palveluja täyttääkseen yhtiöpanoksia koskevat velvoitteensa tytäryhtiöihinsä nähden. Näitä palveluja ei oltu käytetty myöhemmin tarjottavia kirjanpito- ja liikkeenjohtopalveluja varten. Siten tehdyt hankinnat eivät muodostaneet osaa näiden tarjottujen palvelujen hinnasta.<sup>186</sup> Hankinnat katsottiin olevan emoyhtiön tytäryhtiöihinsä tekemiä yhtiöpanoksia. Kyse ei siten ollut kustannuksista, jotka olisivat emoyhtiölle välttämättömiä osuuksien hankkimiseksi, vaan kustannukset itsessään muodostivat yhtiöpanoksen tytäryhtiöihin. Tällaiset yhtiöpanokset kuuluvat yhtiöosuusien omistamiseen, eivätkä ole arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettua liiketoimintaa. Koska liiketoimen yksinomaisena syynä oli emoyhtiön yhtiöpanos, ei vähennysoikeutta katsottu olevan.<sup>187</sup>

---

<sup>184</sup> C-320/17, Marle Participations, tuomion kohta 45.

<sup>185</sup> C-98/21, Finanzamt R, tuomion kohdat 41–43.

<sup>186</sup> C-98/21, Finanzamt R, tuomion kohdat 50–52.

<sup>187</sup> C-98/21, Finanzamt R, tuomion kohta 53.

Siten tuomiossa katsottiin, että hankittujen palvelujen tosiasiallinen käyttö oli muu, kuin emoyhtiön harjoittama vähennykseen oikeuttava liiketoiminta. Lisäksi palvelut katsottiin tytäryhtiöiden käytettäväksi ja siten palveluilla oli suora yhteys tytäryhtiöiden liiketoimiin. Tällöin suoraa ja välitöntä yhteyttä ei voinut olla emoyhtiön harjoittamaan liiketoimintaan. Sillä seikalla, että emoyhtiö oli siirtänyt palvelut tytäryhtiöiden käyttöön, ei voitu kyseenalaistaa sitä, että palvelut liittyivät suoraan tytäryhtiöiden toimintaan.<sup>188</sup> Siten tämän yhteyden katsottiin estävän emoyhtiön vähennysoikeuden palvelujen hankinnasta, koska suoraa yhteyttä ei ollut palvelujen ja emoyhtiön toiminnan välillä. Palvelut eivät myöskään olleet osa emoyhtiön tarjoamien vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hintaa.<sup>189</sup>

Vähennysoikeuden kannalta merkitystä ei sen sijaan ole sillä, tuotetaanko tytäryhtiölle suoritettavat vähennykseen oikeuttavat palvelut emoyhtiön omalla henkilökunnalla vai ostaako emoyhtiö itse ne alihankintana ulkopuoliselta palvelun tarjoajalta<sup>190</sup>. Vähennysoikeuden kannalta ei myöskään ole merkitystä sillä, onko ulkopuoliselta hankitut palvelut alun perin laskutettu emoyhtiöltä, mikäli emoyhtiö edelleen laskuttaa palvelut tytäryhtiöltä, joiden liiketoimintaan hankinnat kohdistuvat<sup>191</sup>.

Päätöksessä KHO 2015:188 oli kyse siitä, katsotaanko emoyhtiön tekemät uuden tytäryhtiön hankintaan liittyvät kulut vähennyskelpoisiksi ja edellyttääkö vähennysoikeus, että on pystyttävä osoittamaan mihin liiketoimiin hankinnat kohdistuvat, myös yleiskuluina käsiteltävistä hankinnoista. Tapauksessa konsernin emoyhtiö oli myynyt muun muassa arvonlisäverollisia hallintopalveluja tytäryhtiöilleen, jotka harjoittivat pääosin verosta vapautettujen terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen myyntiä. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että tytäryhtiön hankinnasta aiheutuneita kuluja pidettiin emoyhtiön liiketoiminnan yleiskuluina.

---

<sup>188</sup> C-98/21, Finanzamt R, tuomion kohta 54.

<sup>189</sup> C-98/21, Finanzamt R, tuomion kohdat 55–56.

<sup>190</sup> Ks. KVL 46/2020.

<sup>191</sup> Ks. C-496/11, Portugal Telecom, tuomion kohta 49 ja KHO 2015:134.

Päätöksen mukaan emoyhtiö, joka suorittaa tytäryhtiöilleen arvonlisäverotettavia palveluja harjoittaa arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvaa vähennykseen oikeuttavaa toimintaa. Näin on, vaikka tytäryhtiöiden toiminta olisi pääosin vähennykseen oikeuttamatonta terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen myyntiä. Myös tällaisella emoyhtiöllä on, muiden edellytysten täytyessä, oikeus vähentää hankintoihinsa sisältyvä arvonlisävero. Siten tarkastelun kohteena on emoyhtiön oma toiminta, kulujen kohdistuessa tämän omaan liiketoimintaan, eikä niinkään niiden tytäryhtiöiden harjoittama toiminta, joille palveluja tarjotaan.

Euroopan unionin tuomioistuimen mukaan sen oikeuskäytännössä mainitut esimerkit emoyhtiön osallistumisesta tytäryhtiöidensä hallinnointiin eivät muodosta tyhjentävää luetteloa<sup>192</sup>. Kuten edellä on esitetty, myös arvonlisäverollinen kiinteistön vuokraaminen<sup>193</sup> tytäryhtiölle merkitsee sellaista osallistumista tytäryhtiön hallinnointiin, joka antaa emoyhtiölle oikeuden vähentää tytäryhtiön hankinnasta aiheutuvien kustannusten arvonlisäverot emoyhtiön yleiskuluina<sup>194</sup>.

Ainoastaan yhtiöosuuksien hankintaa ja hallussapitoa ei siten pidetä sellaisena taloudellisena toimintana, joka oikeuttaisi arvonlisäveron vähentämiseen. Pelkkä osuuksien hankkiminen toisista yrityksistä ei ole sellaista omaisuuden hyödyntämistä, jonka tarkoituksena on saada jatkuvaluontoista tuloa. Mahdollinen saatu osinko perustuu vain omaisuuden omistamiseen. Tilanne on kuitenkin toinen, jos osuuden omistamiseen liittyy suora tai välillinen osallistuminen omistettujen yhtiöiden hallintoon. Tällaisena osallistumisena ei kuitenkaan pidetä pelkästään niiden oikeuksien käyttämistä, jotka osuuksien omistajalla on osakkeenomistajana tai yhtiömiehenä. Osakkeita hankkivan yhtiön tulee siis harjoittaa vähennykseen oikeuttavaa toimintaa, jotta hankintoihin liittyvät arvonlisäverot voisivat ylipäänsä olla vähennyskelpoisia.

---

<sup>192</sup> Esim. C-496/11, Portugal Telecom, tuomion kohdassa 34 on mainittu hallinto- ja talouspalvelut sekä kaupallisten ja teknisten palvelujen kaltaisia arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan mukaan arvonlisäverotettavia liiketoimia.

<sup>193</sup> EUT:n mukaan jäsenvaltion tuomioistuimen tulee tarkistaa, että vähennysoikeuden yleiset edellytykset täyttyvät. Ks. C-320/17, Marle Participations, tuomion kohta 35.

<sup>194</sup> C-320/17, Marle Participations, tuomion kohdat 33–35 ja 45.

Päätöksessä KHO 2022:128 oli ratkaistavana sellaisten tytäryhtiöiden vaikutus emoyhtiön yleiskulujen vähennysoikeuteen, joille emoyhtiö ei myy hallinnointipalveluja. Kyseisessä tapauksessa emoyhtiö ei suorittanut hallinnointipalveluja yhdelle omistamalleen konserniyhtiölle. Asiassa oli siten ratkaistavana, pidettiinkö emoyhtiön toimintaa tältä osin arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolisena. Lisäksi ratkaistavana oli, tuleeko tämä toiminta ottaa huomioon yleiskulujen vähennysoikeuden laajuuden määrittelyssä. Asiassa ei oltu esitetty tarkempaa selvitystä omistetun yhtiön toiminnasta tai suunnitellusta toiminnasta, eikä emoyhtiön yleiskulujen käytöstä mahdolliseen myöhemmin kyseiselle tytäryhtiölle tapahtuvaan arvonlisäverolliseen hallinnointipalvelujen myyntiin.

Korkein hallinto-oikeus totesi päätöksessään, että kun yhtiö omistaa sellaisen konserniyhtiön osakkeet, jolle se ei suorita arvonlisäverotettavia hallintopalveluja, tässä osakeomistuksessa on kysymys arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jäävästä toiminnasta. Tämän tyyppinen pelkkä osakeomistus ei liity yhtiön muille konserniyhtiöille suorittamiin arvonlisäverollisiin konsernin hallinnointipalveluihin. Asiassa ei myöskään oltu esitetty objektiivista selvitystä, että olisi tarkoitus aloittaa arvonlisäverollisten palvelujen myyntiä niin, että yhtiön yleiskuluina käsiteltäviä hankintoja käytettäisiin tuohon toimintaan. Yhtiön toiminta katsottiin tältä osin vähennykseen oikeuttamattomaksi ja tämä tuli ottaa huomioon yleiskulujen vähennysoikeuden laajuutta määritettäessä.

#### 4.3.2 Emoyhtiön harjoittama rahoitustoiminta

Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan rahoituspalvelut on verosta vapautettuja liiketoimia. Myöskään AVL 41 §:n mukaan rahoituspalvelujen myynnistä ei suoriteta arvonlisäveroa. Siten myöskään suoraan rahoituspalvelujen myyntiin kohdistuvien hankintojen arvonlisävero ei ole vähennyskelpoinen. Sillä, kuka palvelut suorittaa, ei ole verokohtelun kannalta merkitystä. Esimerkiksi emoyhtiön muille konserniyhtiöille

suorittamiin rahoituspalveluihin suoraan kohdistuvista hankinnoista ei ole vähennysoikeutta.<sup>195</sup> Poikkeuksen tästä muodostavat rahoituspalvelut, jotka myydään EU:n ulkopuolelle sijoittautuneelle yhtiölle, koska näihin kohdistuviin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero on AVL 131.1 §:n 2 kohdan mukaan vähennyskelpoinen.

Lain esitöiden mukaan rahoitustoiminnan verottomuus koskee luotto- ja rahoituslaitosten lisäksi kaikkia muitakin yrityksiä, jotka myyvät verottomia rahoituspalveluja<sup>196</sup>. Lisäksi Verohallinnon ohjeistuksen mukaan rahoituspalvelujen myyntiin kohdistuvien hankintojen arvonlisävero on vähennyskelpoton riippumatta siitä, kuka nämä palvelut suorittaa<sup>197</sup>. Konsernissa rahoituspalvelujen suorittaminen on voitu keskittää yhdelle yhtiölle. Myöskään tällöin muille konsernin yhtiöille suoritettuihin rahoituspalveluihin suoraan ja välittömästi kohdistuvien hankintojen arvonlisävero ei ole vähennyskelpoinen<sup>198</sup>.

Verohallinnon mukaan esimerkiksi emoyhtiön harjoittama jatkuva ja säännöllisesti tapahtuva luotonanto on rinnastettavissa pankkien harjoittamaan luotonantoon<sup>199</sup>. Sen lisäksi, että emoyhtiön harjoittamaan rahoituspalveluun suoraan kohdistuviin hankintoihin sisältyvät arvonlisäverot eivät ole vähennyskelpoisia, myös emoyhtiön tästä toiminnasta saamat arvonlisäverottomat tuotot, kuten korot, tulee ottaa huomioon kun määritetään emoyhtiön yleiskulujen arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuutta. Yleiskuluina käsiteltävien hankintojen sisältämä arvonlisävero ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin yhtiö harjoittaa arvonlisäverotonta luotonantoa.<sup>200</sup> Emoyhtiön myymät rahoituspalvelujen voidaan veloittaa muilta konserniyhtiöiltä osana ns. *management fee* -korvausta. Mikäli korvaus muuten koostuu vähennykseen

---

<sup>195</sup> Ks. esim. VH 2020a kohdassa 3.2.2 Rahoituspalvelujen suorittamisen yhteydessä syntyneiden kulujen vähennysoikeus.

<sup>196</sup> HE 88/1993 s. 21.

<sup>197</sup> VH 2020a kohdassa 3.2.2 Rahoituspalvelujen suorittamisen yhteydessä syntyneiden kulujen vähennysoikeus.

<sup>198</sup> Kallio ym. 2022, s. 785.

<sup>199</sup> VH 2020a kohdassa 3.2.2 Rahoituspalvelujen suorittamisen yhteydessä syntyneiden kulujen vähennysoikeus.

<sup>200</sup> Edilex 2021, kohdassa 10.1.2 Vähennyksen tekijään liittyvät edellytykset.

oikeuttavista liiketoimista, tulee rahoituspalvelujen osuus erottaa tästä, sillä näitä ei voi tässäkään tapauksessa käsitellä kuten vähennykseen oikeuttavia toimia hankintojen arvonnlisäveron vähennysoikeudetta ratkaistaessa.<sup>201</sup>

Aiemmin esitellyssä päätöksessä KHO 2015:188 oli kyse myös siitä, vaikuttaako konsernin emoyhtiön tytäryhtiöille antamien lainojen korot emoyhtiön vähennysoikeuteen, kun rahoitustoimintaa ei harjoiteta arvonnlisäverolaissa tarkoitettuna liiketoimintana, vaan lainoja annetaan tarvittaessa emoyhtiön roolissa tytäryhtiöille. Korkein hallinto-oikeus totesi, että vähennysoikeutta ratkaistaessa on tarkasteltava hyödykekohtaisesti, miltä osin hankintoja on käytetty vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Kun osalla emoyhtiön tekemistä hankinnoista oli suora ja välitön yhteys konserniyhtiöiden rahoittamiseen, ei emoyhtiöllä ollut tältä osin vähennysoikeutta. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan emoyhtiön uuden tytäryhtiön osakkeiden hankinnasta aiheutuneita kuluja pidettiin kuitenkin emoyhtiön liiketoiminnan yleiskuluina, joista emoyhtiöllä oli täysimääräinen vähennysoikeus sen estämättä, että emoyhtiö oli saanut merkittävässä määrin korkotuloja. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että tässä tapauksessa, mikäli korot olisi otettu huomioon vähennysoikeuden määrittelyssä, olisi vähennysoikeuden suhdeluku vääristynyt.

Korkein hallinto-oikeus perusteli päätöstään siten, että lainojen myöntäminen ei merkitse osakkeiden hankintaan liittyvien palvelujen käyttämistä kuin vain hyvin rajoitetusti, eikä näillä palveluilla ole korkoihin nähden sen suurempaa ja välittömämpää yhteyttä kuin osinkoihin tai konserniavustuksiinkaan. Osa emoyhtiön kuluista katsottiin kohdistuvan suoraan ja välittömästi muiden konserniyhtiöiden rahoittamiseen. Tältä osin emoyhtiöllä ei ollut vähennysoikeutta. Emoyhtiön muille konserniyhtiöille antamat luotot ja rahoitus rajoittaa lähtökohtaisesti emoyhtiön hankintojen arvonnlisäveron vähennysoikeutta. Päätöksessään KHO oli kuitenkin todennut, että luotonanto ei rajoita arvonnlisäveron vähennysoikeutta niiden yleiskuluina pidettävistä

---

<sup>201</sup> Ks. Kallio ym. 2022, s. 914.

hankinnoista, joilla on vain hyvin rajallinen yhteys luotonannosta aiheutuviin menoihin.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 2017:36 otettiin kantaa rahoitus- ja vakuutuspalvelujen tarjoamisen vaikutukseen yleiskulujen vähennysoikeudessa. Kyseisessä päätöksessä yhtiö harjoitti autokauppaa ja oli tehnyt osana harjoittamaansa toimintaa rahoitus- ja vakuutusalan yritysten kanssa sopimuksia, joiden perusteella yhtiö tarjosi välittäjänä auton ostajille rahoitus- ja vakuutus sopimuksia. Yhtiö sai arvonlisäverottomia välityspalkkioita näiden sopimusten syntymisestä. Asiassa oli ratkaistavana, pidettiinkö rahoitus- ja vakuutus sopimusten välitystä asiakkaille muuhun liiketoimintaan liitännäisenä toimintana, joka ei vaikuta yhtiön oikeuteen vähentää hankintojen arvonlisäveroa.

Korkein hallinto-oikeus totesi päätöksessään että vähennysten jakoperusteena on käytettävä menetelmää, joka mahdollisimman tarkasti kuvastaa hankintojen käyttöä vähennykseen oikeuttaviin ja vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin. Käytettäessä jakoperusteena liikevaihtojen suhdetta, tulee rahoitus- ja vakuutuspalvelujen välityksestä saatu liikevaihto ottaa huomioon. Mikäli jäsenvaltio soveltaisi arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 1 kohdan mukaista liiketoimien suhteelliseen osuuteen perustuvaa niin sanottua *pro rata* -menetelmää, liitännäisistä rahoitusliiketoimista saatu liikevaihto saattaa vääristää vähennyksen suhdelukua, minkä vuoksi näitä liitännäisiä liiketoimia ei oteta huomioon vähennyksen suhdelukua tällä menetelmällä laskettaessa.

Koska Suomessa on pantu täytäntöön direktiivin mukainen menetelmä, jossa jakoperusteena käytetään hankittujen tavaroiden ja palvelujen tosiasiallista käyttöä, KHO katsoi, että yrityksellä on valittavissa sellainen jakoperuste, joka ei vääristä vähennyksen suhdelukua. Näin ollen sillä seikalla, että arvonlisäverodirektiivin *pro rata* -menetelmän mukaan suhdeluvun laskennassa ei oteta huomioon liitännäisistä rahoitusliiketoimista muodostuvaa liikevaihdon määrää, ei ollut asiassa merkitystä. Korkein hallinto-oikeus siten katsoi, että yhtiön käyttäessä yleiskulujen vähennyksen jakoperusteena liikevaihtojen

suhdetta, oli vähennyskelpoista osuutta laskettaessa otettava huomioon yhtiön rahoitus- ja vakuutuspalvelujen välityksestä saama liikevaihto. Siten päätöksessä rahoituspalvelujen tarjoaminen rajoitti hankintojen arvonnisäveron vähennysoikeutta.

Myös päätöksessä KHO 2022:128 korkein hallinto-oikeus otti kantaa rahoituspalvelujen suorittamisen vaikutukseen vähennysoikeuden laajuutta määritettäessä. Kyseisessä tapauksessa emoyhtiö suoritti omistamilleen konserniyhtiöille erilaisia vähennykseen oikeuttavia asiantuntija- ja hallintopalveluja. Emoyhtiö myös vastasi koko konsernin rahoituksen järjestämisestä myöntämällä konserniyhtiöille luottoja ja tarjoamalla niille lyhytaikaista rahoitusta konsernitilijärjestelmän kautta. Emoyhtiö peri myöntämästään rahoituksesta korkoa.

Tapauksessa korkein hallinto-oikeus katsoi, että emoyhtiön rahoituksen järjestämiseen liittyvät palvelut eivät liittyneet niin läheisesti yhtiön suorittamiin vähennykseen oikeuttaviin asiantuntija- ja hallintopalveluihin, että ne olisivat muodostaneet yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen. Siten emoyhtiön suorittamien erillisten palvelujen arvonnisäverokohtelu määräytyi itsenäisesti<sup>202</sup>. Arvonnisäverolain mukainen vähennysoikeus perustuu hankintojen tosiasialliseen vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Emoyhtiön luotonanto oli arvonnisäverosta vapautettua toimintaa, joka tuli ottaa huomioon arvonnisäveron vähennysoikeuden laajuutta määriteltäessä. Yhtiöllä ei siten ollut oikeutta vähentää yleiskulujen sisältämää arvonnisäveroa täysimääräisesti, vaan vain siltä osin kuin hankintoja käytettiin arvonnisäverollisiin hallinnointipalveluihin. Päätöksellä siten vahvistettiin, että rahoituspalvelujen tarjoaminen rajoittaa emoyhtiön yleiskulujen vähennysoikeutta.

---

<sup>202</sup> Liittymis- ja jakamisperiaatteesta ks. lisää Määttä 2022.

## 5. Johtopäätökset

Ensimmäisenä tutkimuskysymyksenä tutkielmassa esitettiin se, mitä yleiskuluilla tarkoitetaan. Arvonlisäverolaki tai arvonlisäverodirektiivi eivät määrittele yleiskulujen käsitettä. Myöskään lain esitöissä ei ole tarkemmin avattu, mitä yleiskuluilla tarkoitetaan tai minkälaisia kuluja yritys voi käsitellä yleiskuluina. Yleiskulujen käsitteen määrittely voidaan kuitenkin nähdä tärkeänä, sillä vähennysoikeuden laajuuden kannalta on olennaista tietää, millaisia kuluja voidaan käsitellä yleiskuluina. Yleiskulut voivat lähtökohtaisesti olla laajemmin vähennyskelpoisia kuin suoraan kohdistettavat kulut.

Tutkimuksen perusteella yleiskulujen määrittämiselle löydettiin muutamia lähtökohtia. Ensinnäkin voidaan todeta yleiskulujen olevan kuluja, jotka palvelevat yrityksen harjoittamaa liiketoimintaa yleisemmin kuin yksittäiselle myynnille suoraan kohdistettavat kulut. Yleiskulut turvaavat yrityksen liiketoimintaa yleisesti ja tällaisia kuluja on lähtökohtaisesti hyödynnetty koko yrityksen harjoittamassa toiminnassa tai toiminnan osassa yleisemmin.

Toiseksi tarkastelussa päädyttiin siihen, että lähtökohtaisesti yrityksen tulee kohdistaa tekemänsä hankinnat sille myynnille, joihin hankintoja on käytetty. Tällaiset kulut ovat niin sanottuja suoraan kohdistettavia kuluja, ja näiden vähennysoikeus ratkeaa yksinomaan sen myynnin perusteella, johon kulut suoraan ja välittömästi kohdistuvat. Kuitenkaan kaikkia kuluja ei ole mahdollista, tai edes saisi kohdistaa suoraan yksittäisille myynneille. Tällöin jäljelle jäävät kulut, jotka eivät ole kohdistuneet yksittäiseen myyntiin, ovat niin sanottuja yleiskuluja. Yleiskulujen käsitettä voidaan siten määritellä suoraan kohdistettavien kulujen kautta, eli poissulkemalla sellaiset kulut, jotka suoraan ja välittömästi kohdistuvat yksittäiseen myyntiin.

Esimerkkeinä yleiskuluista on esitetty johtamisesta ja hallinnosta aiheutuneet kulut sekä emoyhtiönä toimimisesta aiheutuneet kulut. Jo itsessään esimerkkeinä käytetyt käsitteet voivat pitää sisällään monenlaisia hankintoja. Euroopan unionin

tuomioistuimien on oikeuskäytännössään määritellyt yleiskulujen olevan kustannuksia, jotka muodostavat osan yrityksen myymien tuotteiden ja palvelujen hinnasta. Oikeuskäytännössä on myös todettu, että yleiskuluilla nähdään olevan suora ja välitön yhteys yrityksen koko liiketoimintaan ja ne ovat kustannuksia, jotka aiheutuvat koko liiketoimintaa hyödyntävistä tuotantopanoshankinnoista. Myös KHO on määritellyt esimerkiksi päätöksessään KHO 2019:94 yleiskulujen olevan kustannuksia, jotka eivät ole osa yksittäisen myynnin hinnanmuodostusta, vaan osa koko liiketoimintaan liittyvien toimien hintaa.

Yksiselitteistä listausta yleiskuluina käsiteltävistä hankinnoista ei siten tutkimuksen perusteella nähdä mahdolliseksi ja yleiskulujen määrittely jää osin tulkinnanvaraiseksi. Tutkimuksessa havaittujen seikkojen perusteella yleiskulujen käsitettä tuleekin lähtökohtaisesti määrittellä suoraan kohdistettavien kulujen kautta. Tällöin kulut, jotka on mahdollista kohdistaa suoraan yksittäiselle myynnille, kohdistetaan näille. Tällöin jäljelle jäävät yleiskulut, jotka palvelevat useampaa liiketoimea samanaikaisesti. Yleiskulut ovat lähtökohtaisesti osa yrityksen tarjoamien tuotteiden ja palvelujen hintaa, mutta mikäli hankinnat muodostavat selkeän osan yksittäisen myynnin hinnasta, eivät hankinnat voi olla yleiskuluja.

Tutkimuksen perusteella voidaan kuitenkin todeta, että on joitain hankintoja, jotka lähtökohtaisesti voidaan käsitellä yleiskuluina. Näitä ovat ensinnäkin yritysjärjestelyihin liittyvät asiantuntijapalvelut, sillä yritysjärjestelyt nähdään lähtökohtaisesti palvelevan liiketoimintaa yleisesti. Toisena tilanteena todetaan olevan osakeannin järjestämisestä aiheutuneet kustannukset. Tutkimuksen perusteella osakeannista aiheutuvien kustannusten on Suomessa ja EUT:n oikeuskäytännössä katsottu kohdistuvan koko yrityksen liiketoimintaa, kun osakeanti on järjestetty yrityksen yleisen taloudellisen toiminnan hyväksi. Viimeisenä yleiskuluina käsiteltävänä eränä voidaan mainita omistettujen osakkeiden myynti ja uusien osakkeiden hankinta tilanteissa, joissa osakkeiden hinta määräytyy markkinoilla. Tällöin osakekauppaa varten tehdyt hankinnat eivät

muodosta osaa osakkeiden hinnasta, eikä hankinnat siten voi kohdistua suoraan näihin kaappoihin.

Toisena asiana tutkimuksessa tarkasteltiin yleiskulujen vähennysoikeutta ja sen laajuutta tarkastelemalla, mitä jakoperusteita vähennysoikeuden laajuutta määritettäessä voidaan käyttää. Arvonlisäverotuksessa vähennysjärjestelmällä on tarkoitus estää veron kertaantuminen tuotantoketjussa. Siten ainoastaan vähennykseen oikeuttavaan toimintaan kohdistuvien hankintojen arvonlisävero on vähennyskelpoinen. Tämä koskee suoraan kohdistettavien kulujen lisäksi myös yleiskuluja. Kuten edellä on todettu, yleiskulut kohdistuvat kuitenkin enemmän tai vähemmän yrityksen koko liiketoimintaan. Tällöin, jos yrityksellä on vähennykseen oikeuttavan toiminnan lisäksi toimintaa, joka ei oikeuta vähennykseen, tulee yleiskuluina käsiteltävät hankinnat jakaa siinä suhteessa, kuinka näitä hankintoja on käytetty näiden toimintojen kesken. Tähän jakamiseen tulee käyttää siihen sopivaa jakoperustetta.

Myöskään yleiskulujen vähennysoikeuden jakamisesta ei ole arvonlisäverolaissa annettu tarkempia periaatteita tai keinoja, eikä lain esityöt myöskään anna tarkempia jakoperusteita. Arvonlisäverodirektiivissä sinänsä on melko tarkkojakin määritelmiä vähennysoikeuden jakamisesta. AVL 117 § pohjautuu kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohtaan, jossa todetaan jäsenvaltioiden oikeus velvoittaa verovelvolliset tekemään vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella. Siten myöskään direktiivi ei anna Suomessa käyttöönotetulle keinolle tarkempia toteutustapoja.

Sopivan jakoperusteen valinnassa tärkeimmäksi seikaksi on nostettava se, että käytetyn menetelmän tulisi kuvata mahdollisimman tarkasti hankintojen todellista käyttöä vähennykseen oikeuttavassa ja vähennykseen oikeuttamattomassa liiketoiminnassa. Korkein hallinto-oikeus on päätöksessään KHO 2015:183 todennut, että sinänsä oikeimpaan lopputulokseen myös yleiskulujen vähentämisessä johtaisi ostolaskukohtainen vähennysoikeuden jako. Käytännössä tällainen jako ei kuitenkaan yleensä ole mahdollista, eikä KHO:n

mukaan sitä voida yrityksiltä myöskään vaatia. Käytetyn jakoperusteen tulisi kuitenkin olla sellainen, joka kuvaa hankintojen todellista käyttötarkoitusta.

Kenties yleisin, ja mahdollisesti yrityksen kannalta helpoiten toteutettava, jakoperuste vaikuttaisi olevan jako liikevaihtojen suhteessa. Tämä ei kuitenkaan läheskään aina kuvasta hankintojen käyttötarkoitusta, kuten KHO on päätöksessään KHO 2015:183 todennut. Kyseisessä päätöksessä sopivaa jakoperustetta ei ratkaistu, mutta oikeuskäytännössä hyväksyttäviä jakoperusteita on ollut esimerkiksi työajan jakautuminen sekä kuntien asukasluku.

Tutkimuksen perusteella sopivista jakoperusteista ei ole annettavissa tarkkaa määritelmää. Havaintojen perusteella jakoperusteita voi olla monenlaisia, ja jakoperusteen sopivuus riippuu yrityksen harjoittamasta toiminnasta, tehdyistä hankinnoista sekä jakoperusteen käytön perusteluista. Siten erilaisilla liiketoiminnoilla erilaiset jakoperusteet ovat sopivia, kuten on myös erilaisissa yleiskuluina käsiteltävissä hankinnoissa. Sopiva jakoperuste voi siis olla lähes mihin vain mitattavaan tekijään perustuva, jos se objektiivisesti osoittaa hankintojen käytön vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Selvää on kuitenkin se, että mikäli hankintoja käytetään vähennykseen oikeuttavaan ja siihen oikeuttamattomaan toimintaan, tulee jakoperuste määritellä, eikä yleiskuluja voida kokonaisuudessaan vähentää, vaikka niitä olisi vain pieneltä osin käytetty vähennykseen oikeuttamattomassa toiminnassa.

Viimeiseinä tutkimuksessa tarkasteltiin enemmän konsernina toimimista ja sitä, miten emoyhtiön harjoittama toiminta vaikuttaa yleiskulujen vähennysoikeuteen. Arvonlisäverotuksen kannalta konsernina toimimisella ei ole vaikutusta, sillä AVL tai arvonlisäverodirektiivi ei sisällä nimenomaisia säännöksiä konsernin verokohtelusta. Sen vuoksi kunkin konserniyhtiön verovelvollisuus ja myöskin arvonlisäveron vähennysoikeus ratkaistaan erikseen.

Erityisesti konsernissa toimimisen kannalta toiminnan uudelleenjärjestelyt ja niihin liittyvien hankintojen arvonalisäveron vähennysoikeus voi olla merkittävää. Koska konsernissakin hankinnat tulee kohdistaa siihen yritykseen, jonka toimintaan hankinnat liittyvät, on hankintojen oikea kohdistaminen vähennysoikeuden säilyttämisen kannalta olennaista. Konsernissa, erityisesti yritysjärjestelytilanteissa, oikean konserniyhtiön, jolle kulut kohdennetaan voi olla haastavaa. Emoyhtiö voi usein olla vastuussa näistä järjestelyistä, vaikka kulut sinänsä saattavat kohdistua johonkin tytäryhtiöön. Hankinnat tulisivat vähintään edelleenlaskuttaa oikealta yhtiöltä, mikäli hankintoja tehdessä kohdentaminen oikealle yhtiölle ei ole syystä tai toisesta mahdollista.

Vähennysoikeuden kannalta emoyhtiön harjoittamasta toiminnasta tutkimuksessa nostettiin esiin holdingyhtiönä toimiminen sekä emoyhtiön tarjoamat rahoituspalvelut. Oikeuskäytännön perusteella on selvää, että pelkkänä holdingyhtiönä toimintaa harjoittavalla emoyhtiöllä ei ole vähennysoikeutta arvonalisäverotuksessa. Tämä aiheutuu siitä, että tällainen pelkkään omistukseen keskittyvän yhtiön ei nähdä toimivan arvonalisäverotuksessa verovelvollisena, eikä harjoittavan vähennykseen oikeuttavaa liiketoimintaa. Tilanne on kuitenkin eri, jos yhtiö tarjoaa omistamilleen yhtiöille esimerkiksi hallintopalveluja tai muita vastaavia vähennykseen oikeuttavia palveluja.

Tulkinnanvaraista kuitenkin voidaan nähdä olevan se, millainen emoyhtiön harjoittama toiminta katsotaan olevan sellaista, joka ulottuu pelkkää omistamista pidemmälle. Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan käsitettä ”holdingyhtiön osallistuminen tytäryhtiönsä hallinnointiin” tulee tulkita laajasti. Euroopan unionin tuomioistuin on antanut esimerkkiluetteloita siitä, millaiset palvelut voivat olla hallinnointiin osallistumista, mutta todennut, että nämä luettelot eivät ole tyhjentyviä, vaan käsite kattaa kaikki arvonalisäverodirektiivin mukaan liiketoimintana pidettävät toimet.

Suoranaista selkeää listausta holdingyhtiön vähennykseen oikeuttavista toimista ei siten ole mahdollista antaa. Vähennysoikeuden yleistenkin edellytysten mukaan liiketoiminta-käsitteeseen liittyy olennaisesti vastikkeellisuus. Tällöin emoyhtiön harjoittama toiminta ei ole vähennykseen oikeuttavaa liiketoimintaa, vaikka tytäryhtiöille tarjottaisiin hallintopalveluja, jos emoyhtiö ei laskuta näistä palveluista, kuten EUT on tuomiossa C-28/16, MVM, todennut. Emoyhtiön tarjoamien palvelujen tulee siten olla jatkuvaluonteisia, vastikkeellisia ja verollisia. Palvelujen ja niistä maksetun vastikkeen välillä tulee myös olla suora yhteys. Siten holdingyhtiönä toimivan emoyhtiön tulisi tarjota jonkinlaisia vastikkeellisia palveluja tytäryhtiöilleen, jotta sillä voisi olla vähennysoikeus. Tutkimuksen mukaan toiminnan ei sinänsä tarvitse tavoitella voittoa, kunhan vastikkeellisuus kriteeri täyttyy.

Konsernin emoyhtiön tarjoamien rahoituspalvelujen vaikutus yleiskulujen vähennysoikeuteen on melko tulkinnanvarainen. Rahoituspalvelujen myynnistä ei suoriteta arvonnisäveroa, eikä näihin palveluihin suoraan kohdistuvista kuluista ole vähennysoikeutta. Rahoituspalvelujen tarjoaminen tulisi siten myös lähtökohtaisesti ottaa huomioon yleiskulujen vähennysoikeuden laajuutta määritettäessä. Oikeuskäytännössä on kuitenkin ollut vaihtelevia päätöksiä rahoituspalvelujen huomioon ottamisesta.

Päätöksessä KHO 2015:188 katsottiin, että pienimuotoinen ja satunnainen rahoituspalvelujen tarjoaminen ei rajoittanut arvonnisäveron vähennysoikeutta. Kuitenkin myöhemmässä oikeuskäytännössä, kuten päätöksessä KHO 2022:128, KHO on katsonut, että rahoituspalveluihin suoraan kohdistuvat hankinnat eivät ole vähennyskelpoisia ja sen lisäksi näiden palvelujen tarjoaminen rajoittaa emoyhtiön yleiskulujen vähennysoikeutta. Oikeuskäytännössä ei kuitenkaan ole otettu kantaa siihen, millä jakokriteerillä jako tulisi tehdä. Korkein hallinto-oikeus on päätöksessä KHO 2017:36 ainoastaan todennut, että mikäli jakoperusteena käytetään liikevaihtojen suhdetta, on vähennyskelpoista osuutta laskettaessa otettava huomioon myös yhtiön rahoituspalvelujen tarjoamisesta saama liikevaihto.

Emoyhtiön toiminnan vaikutus vähennysoikeuteen jää siten eräiltä osin tulkinnanvaraiseksi. Holdingyhtiönä toimimisesta on selvää, että pelkkä omistaminen ei ole sellaista toimintaa, joka aiheuttaisi arvonlisäverotuksessa vähennysoikeuden. Tutkimuksen perusteella ei kuitenkaan ole annettavissa selvää kannanottoa siihen, mitkä kaikki toiminnot katsotaan tytäryhtiöiden hallinnointiin osallistumisena tavalla, joka antaa vähennysoikeuden. Tutkimuksen perusteella vaikuttaisi, että nämä voivat käsittää yhtä moninaisen joukon liiketoimia, kuin arvonlisäveron alainen liiketoiminta muutenkin. Toiminta voi siten teoriassa olla mitä tahansa, joka muutenkin arvonlisäverotuksessa katsotaan liiketoiminnaksi. Rahoituspalvelujen tarjoamisen osalta tutkimuksen perusteella vaikuttaisi, että aiemmasta oikeuskäytännöstä poiketen, rahoituspalvelut tulee aina ottaa huomioon yleiskulujen vähennysoikeuden laajuutta määritettäessä. Epäselväksi kuitenkin jää, millä jakoperusteilla vähennysoikeuden laajuus tulisi määritellä. Tähän, kuten jakoperusteisiin yleensäkin, luultavasti vaikuttaa emoyhtiön muu toiminta ja tehtyjen hankintojen luonne. Kuitenkaan ennen KHO:n kantaa oikeista jakoperusteista, ei rahoituspalvelujen huomioon ottamisesta ole mahdollista antaa suoraa ratkaisua.