

Ilari Österman

# YLEISKULUT ARVONLISÄVEROTUK- SESSA SEKÄ NIIDEN VÄHENNYSOI- KEUS KIINTEISTÖN VUOKRAUKSESSA

Johtamisen ja talouden tiedekunta  
Pro Gradu -tutkielma  
Kesäkuu 2025

# TIIVISTELMÄ

Ilari Österman: Yleiskulut arvonlisäverotuksessa sekä niiden vähennysoikeus kiinteistön vuokrauksessa  
Pro Gradu -tutkielma  
Tampereen yliopisto  
Kauppatieteiden maisteriohjelma, vero-oikeus  
Kesäkuu 2025

---

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää yleiskulujen vähennysoikeus kiinteistön vuokrauksessa. Verovelvollisen harjoittaessa sekä arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa että vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa, tulee kulut kohdistaa näiden toimintojen välillä. Yleiskuluille on luonteenomaista, että niitä on haastavaa kohdistaa yksittäisille suoritteille ja ovat siten luonteeltaan kuluja, jotka kohdistuvat verovelvollisen koko toimintaan. Arvonlisäverolain 117 §:ssä säädetään yleiskulujen vähennyskelpoisuuden jakamisesta; kulujen arvonlisävero saadaan vähentää vain siltä osin, kuin ne kohdistuvat vähennykseen oikeuttavaan toimintaan.

Tutkimuksen tavoitteena on rakentaa viitekehys tämänhetkisestä oikeudellisesta tilasta systematisoimalla relevantti oikeusnormisto sekä esittää tulkintakannanottoja niin voimassa olevasta EU-oikeudesta kuin kansallisesta oikeudesta. Oikeuskäytännön sekä verotuskäytännön tulkinta nousee keskiöön arvioitaessa sen yhdenmukaisuutta lain sanamuodon kanssa. Tutkimuksen tutkimusmetodinä on lainoppi eli oikeusdogmatiikka. Aiheen kannalta keskeisinä oikeuslähteinä ovat arvonlisäverodirektiivi, kansallinen lainsäädäntö, unionin tuomioistuimen ja kansallisen tuomioistuimen oikeuskäytäntö sekä kansallinen ja kansainvälinen oikeuskirjallisuus.

Voimassa olevaa oikeudellista tilaa lähdetään tutkimuksessa rakentamaan määrittelemällä keskeiset tunnusmerkit kiinteistön vuokraukselle. Arvioitaessa kulujen vähennysoikeutta arvonlisäverotuksessa, syvennytään tarkemmin yleiskulun käsitteeseen ja siihen, että millä perustein yleiskulut ovat vähennyskelpoisia. Yleiskulujen vähennysoikeus tuodaan kiinteistön vuokrauksen asiayhteyteen havainnollistamalla erilaisia asetelmia sekä peilaamalla vakiintunutta oikeuskäytäntöä lain sanamuotoon ja tarkoitukseen.

Tutkimuksen keskeiseksi havainnoksi nousee lain sanamuodon sekä oikeus- ja verotuskäytännön epätasapaino. Lain sanamuoto korostaa aineellisia vaatimuksia, kun taas oikeus- ja verotuskäytännössä saatetaan keskittyä enemmän muodollisiin vaatimuksiin. Tutkimuksessa keskeiseksi havainnoksi muodostuu myös se, että lukuisien eri asetelmien johdosta on mahdotonta määrittää yhtä laskenta- tai jakoperustetta yleiskulujen vähennysoikeuden jakamiselle. Aihepiiristä tulisi saada tarkennuksia uuden oikeuskäytännön tai lainsäädännön avulla. Yleiskulujen vähennysoikeuteen kiinteistön vuokrauksessa liittyy siten paljon tulkintakysymyksiä tämänhetkessä oikeudellisessa tilassa.

Avainsanat: Yleiskulut, arvonlisävero, kiinteistön vuokraus, vähennysoikeus, AVL 117 §

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

# TEKOÄLYN KÄYTTÖ OPINNÄYTTEESSÄ

Opinnäytteessäni on käytetty tekoälysovelluksia:

- Ei
- Kyllä

Ilmoitukseni mukaan olen käyttänyt opinnäytteessäni tutkielmanprosessin aikana seuraavia tekoälysovelluksia: OpenAI CHAT GPT

Käyttötarkoitus: Tekoälysovellusta on käytetty lähteiden järjestämiseen aakkosjärjestykseen sekä oikeustapausten järjestämiseen julkaisupäivän mukaan.

Osiot, joissa tekoälyä on käytetty: Lähteet sekä oikeustapaustuettelo

Olen tietoinen siitä, että olen täysin vastuussa koko opinnäytteeni sisällöstä, mukaan lukien osat, joissa on hyödynnetty tekoälyä, ja hyväksyn vastuun mahdollisista eettisten ohjeiden rikkomuksista.

# SISÄLLYSLUETTELO

<b>LÄHDELUETTELO .....</b>	<b>I</b>
<b>OIKEUSTAPAUSSLUETTELO.....</b>	<b>III</b>
<b>LYHENTEET .....</b>	<b>V</b>
<b>1 JOHDANTO .....</b>	<b>1</b>
1.1 TUTKIMUSAIHEEN ESITTELY JA TUTKIMUKSEN RAKENNE.....	1
1.2 TUTKIMUKSEN RAKENNE .....	3
1.3 TUTKIMUSMETODI.....	4
1.4 LÄHDEAINEISTON ESITTELY .....	5
1.5 TUTKIMUKSEN RAJAUS .....	6
1.6 TUTKIMUSKYSYMYKSET .....	8
<b>2 KIINTEISTÖN VUOKRAUS ARVONLISÄVEROTUKSESSA.....</b>	<b>10</b>
2.1 KIINTEISTÖN VUOKRAUKSEN TUNNUSMERKISTÖÄ.....	10
2.2 LÄHTÖKOHTANA ARVONLISÄVEROTTOMUUS .....	14
2.3 HAKEUTUMINEN ARVONLISÄVEROVELVOLLISEKSI .....	16
2.3.1 Hakeutujan sekä hakeutumisketjun edellytykset.....	16
2.3.2 Tilan edellytykset .....	20
2.3.3 Loppukäyttäjän edellytykset .....	22
<b>3 YLEISKULUT ARVONLISÄVEROTUKSESSA SEKÄ NIIDEN VÄHENNYSOIKEUS .....</b>	<b>24</b>
3.1 YLEINEN VÄHENNYSOIKEUS ARVONLISÄVEROTUKSESSA.....	24
3.2 YLEISKULUT ARVONLISÄVEROTUKSESSA .....	27
3.2.1 Yleiskulujen käsite arvonlisäverotuksessa .....	27
3.2.2 Yleiskulujen vähennysoikeudesta .....	30
3.2.3 Yleiskulujen vähennysoikeuden jakoperuste .....	34
<b>4 YLEISKULUT JA NIIDEN VÄHENNYSOIKEUS KIINTEISTÖN VUOKRAUKSESSA.....</b>	<b>42</b>
4.1 KUNNOSSAPITOTÖIDEN KOHDISTAMINEN KIINTEISTÖN VUOKRAUKSESSA .....	42
4.2 LASKENTATAPOJA .....	46
4.3 ENNAKKOPÄÄTÖKSEN KHO 31.5.2012 ARVIOINTIA .....	48
4.4 YHTEISTILOJEN TOSIASIALLINEN KÄYTTÖ .....	51
4.5 YHTIÖJÄRJESTYKSEN MERKITYS KIINTEISTÖN VUOKRAUKSESSA .....	55
4.6 YHTEISTILAN LIITÄNNÄISYYS PÄÄSUORITTEESEEN .....	57
<b>5 JOHTOPÄÄTÖKSET .....</b>	<b>63</b>

# LÄHDELUETTELO

Ahonen – Sorsa 2023

Ahonen, Piia – Sorsa, Marika: Kiinteistöliiketoiminnan arvonlisäverotus. Kauppakamari, 2023

Ahopelto ym. 2023

Ahopelto, Lassi – Ojala, Marko – Paavolainen, Joonas – Saari, Atte – Sääskilahti, Juha – Takala, Tero: Arvonlisäverotus 2023. 22., uudistettu painos. Edita Publishing Oy 2023.

Contrino – Cavallo 2020

Contrino, Angelo – Cavallo, Anna: Incidental Transactions Excluded from the VAT Pro Rata Calculation: The ECJ and the Italian Supreme Court Interpretations. International VAT Monitor 2/2020. (vol. 31, no. 2, 2020), IBFD

Dale 2024

Dale, Stephen: Right to Deduct – Is the Right Absolute? International VAT Monitor 5/2024 (vol. 35, no. 5, 2024), IBFD

Haapaniemi 2018

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

HE 24/2009

Hallituksen esitys eduskunnalle uudeksi asunto-osakeyhtiölainsäädännöksi.

HE 88/1993

Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

Helminen 2021

Helminen, Marjaana: EU-vero-oikeus. Alma Talent Oy 2021.

Juanto ym. 2018

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

Kaisto 2005

Kaisto, Janne: Lainoppi ja oikeusteoria : oikeusteorian perusteista aineellisen varallisuus-oikeuden näkökulmasta. Edita 2005.

Kallio – Korpelainen – Nielsen 2008

Kallio, Mika – Korpelainen, Tuija – Nielsen, Ari: Kiinteistöjen arvonlisäverotus. KHT-Media Oy 2008.

Lamppu – Ruohola 2023

Lamppu, Kaisa – Ruohola, Tiina: Arvonlisäverotus käytännössä. 13., uudistettu painos. Alma Talent Oy 2023.

Malmgrén ym. 2025

Malmgrén, Marianne – Myrsky, Matti – Nissinen, Mika – Svensk, Niko: Vero-oikeuden oppikirja. 2., Uudistettu painos., Alma Insights, 2025.

Ojala 2023

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

Siltala 2003

Siltala, Raimo: Oikeustieteen tieteenteoria. Suomalainen lakimiesyhdistys, 2003.

VH 2020

Verohallinnon ohje 24.11.2020 Dnro VH/3056/00.01.00/2020. Arvonlisäveron vähennysoikeudesta. [www.vero.fi](http://www.vero.fi).

VH 2025

Verohallinnon ohje 21.1.2025 Dnro VH/5624/00.01.00/2024. Hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. [www.vero.fi](http://www.vero.fi).

Zacharopoulos 2001

Zacharopoulos, Konstantinos: Value-Added Tax: The Partial Exemption Regime. Canadian Tax Journal 1/2001 s. 102-126. (vol. 49, no. 1, 2001, pp. 102–126.)

Äärilä ym.

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

# OIKEUSTAPAUSLUETTELO

KHO 15.11.1996 taltio 3563

KHO 2000:22

KHO 2001:15

KHO 2001:16

KHO 2001:45

KHO 2007:56

KHO 7.2.2007 taltio 268

KHO 10.12.2007 taltio 3160

KHO 10.7.2009 taltio 1785

KHO 2011:52

KHO 31.5.2012 taltio 1440

KHO 2015:183

KHO 2015:184

KHO 2015:188

KHO 2017:36

KHO 2019:81

KHO 2020:99

KHO 2022:40

KHO 2025:9

KKO 2009:54

KKO 2025:31

HAO 16.6.2022 H4350/2022

C-4/94, *BLP*

C-110/94, *Inzo v. Belgische Staat*

C-37/95, *Ghent Coal*

C-98/98, *Midland Bank*

C-396/98, *Schloßstraße*  
C-408/98, *Abbey National*  
C-412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck*  
C-465/03, *Kretztechnik*  
C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*  
C-72/05, *Wollny*  
C-435/05, *Investrand*  
C-437/06, *Securenta*  
C-488/07, *Royal Bank of Scotland*  
C-515/07, *Vereniging*  
C-29/08, *AB SKF*  
C-270/09, *MacDonald Resorts*  
C-285/10, *Campsa Estaciones de Servicio*  
C-392/11, *Field Fisher Waterhouse LLP*  
C-496/11, *Portugal Telecom*  
C-104/12, *Becker*  
C-42/14, *Wojkowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*  
C-55/14, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*  
C-108/14 ja C-109/14, *Larentia + Minerva*  
C-516/14, *Barlis*  
C-267/15, *Gemeente Woerden*  
C-164/16, *Mercedes-Benz Financial Services UK*  
C-278/18, *Sequeira Mesquita*  
C-42/19, *Sonaecom*  
C-215/19, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö*  
C-516/21, *Finanzamt*  
C-519/21, *ASA*

## LYHENTEET

AVL	Arvonlisäverolaki 1501/1993
AOYL	Asunto-osakeyhtiölaki 1599/2009
EU	Euroopan unioni
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KKO	Korkein oikeus

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Tutkimusaiheen esittely ja tutkimuksen rakenne

Arvonlisävero lukeutuu välilliseksi veroksi. Välilliset verot tunnetaan myös epäsuorina veroina. Välillisille veroille on ominaista, että ne määrätään palveluiden ja tavaroiden vaihdannasta. Näin ollen lopullinen veron maksaja on tavaran tai palvelun loppukäyttäjä. Välillisen veron kohtaannon avulla on mahdollista havainnollistaa se, että kuka on velvollinen maksamaan veron ja kuka sen tosiasiallisesti loppukädessä maksaa. Muodollinen kohtaanto kertoo kuka on verovelvollinen, kun taas efektiivinen kohtaanto ilmaisee lopullisen veron maksajan.<sup>1</sup>

Arvonlisäverolle on ominaista, että se kohdistuu lähes kaikkeen kulutukseen, oli kyse niin tavaroiden kuin palvelujen kulutuksesta. Verovelvollinen arvonlisäverosta on siten joko tavaran tai palvelun myyjä tai ostaja. Koska arvonlisäveroa suoritetaan laajasti lähes kaikesta liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaran ja palvelun myynnistä, kohdistuu tähän toimintaan hankittujen tavaroiden ja palvelujen arvonlisäveron laaja vähennysoikeus.

Arvonlisäverolain (AVL 1501/1993) 102 §:ssä säädetään arvonlisäveron vähennysoikeudesta. AVL 102 §:n 2 momentin mukaan liiketoiminta on toimintaa, joka aiheuttaa tavaran tai palvelun myyjälle verovelvollisuuden. AVL 117 §:ssä säädetään ns. yleiskuluista. AVL 117 §:n mukaiset yleiskulut ovat liiketoiminnan kuluja, jotka kohdistuvat niin arvonlisäverovelvolliseen toimintaan kuin toimintaan, joka ei aiheuta verovelvollisuutta. Näiden kulujen osalta saadaan vähennys tehdä vain siltä osin, kuin ne ovat hankittu vähennykseen oikeuttavaan toimintaan.

Kiinteistön vuokraukseen liittyy monia tulkintakysymyksiä arvonlisäverotukseen liittyen. Koska kiinteistöjen vuokraus on lähtökohtaisesti arvonlisäverotonta, tulee monesti arviotavaksi toiminnan verollisuuden edellytysten täyttyminen ja tätä kautta toiminnan

---

<sup>1</sup> Ks. Malmgrén ym. 2025, s. 26-27.

kulujen vähennyskelpoisuus. Lähtökohtaisesti verovelvollisen harjoittaessa vain verollista liiketoimintaa, ovat aiheutuneiden kulujen arvonlisäverot täysimääräisesti vähennyskelpoisia. Kuitenkin verovelvollisen harjoittaessa sekä verollista että verotonta liiketoimintaa, tulee erikseen arvioitavaksi kulujen luonne vähennyskelpoisuuden näkökulmasta: ovatko kulut suoraan kohdistettavissa verolliseen liiketoimintaan vai ovatko ne luonteeltaan yleiskuluja jotka pitää erikseen kohdistaa verollisen ja verottoman liiketoiminnan kuluiksi.

Arvonlisäverotuksessa on hyvin keskeistä tietää mitkä kulut ovat vähennyskelpoisia arvonlisäverosta. Yleiskulut ovatkin luonteeltaan kuluja, jotka aiheutuvat liiketoiminnan yhteydessä. Näitä kustannuksia voi olla vaikea kohdentaa yksittäisille suoritteille, jonka johdosta tarvitaan jakoperusteita tämän luonteisille kustannuksille. Arvonlisäverolaki ei sisällä yleiskulun määritelmää eikä sitä, miten tämänlaiset kulut tulisi kohdentaa verottoman ja verollisen liiketoiminnan välillä. Tämän takia viittekehys näille tulee hakea oikeuskäytännöstä.

Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus eli kiinteistön vuokraus on säädetty erikseen arvonlisäverosta vapautetuksi AVL 27 §:ssä. Näin ollen kiinteistön vuokraus on lähtökohtaisesti aina arvonlisäverotonta. Kiinteistön vuokrauksesta on kuitenkin mahdollista hakeutua erikseen arvonlisäverovelvolliseksi, mikäli tietyt edellytykset täyttyvät. Mikäli kiinteistön vuokrauksesta on hakeuduttu arvonlisäverovelvolliseksi, saa siihen toimintaan liittyvien kulujen arvonlisäverot lähtökohtaisesti vähentää. Hakeutumiseen liittyy vaatimuksia niin kiinteistön omistajalle, vuokralaiselle, vuokrattavan tilan määrittelylle sekä käyttötarkoitukselle.

Kiinteistöissä voidaan monesti harjoittaa sekä arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa toimintaa että arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa. Näin esimerkiksi silloin, jos kiinteistössä on sekä vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa asuinhuoneiston vuokrauksen muodossa että vähennykseen oikeuttavaa toimintaa liikehuoneiston vuokrauksen muodossa. Mikäli esimerkiksi asunto-osakeyhtiö harjoittaa kumpaakin toimintaa, tulee niiden kulujen osalta, joita ei voi kohdistaa yksiselitteisesti jommallekummalle toiminnalle, arvioitavaksi se, miten vähennysoikeus jaetaan.

Kiinteistön vuokrauksessa on lukuisia erilaisia asetelmia, jotka vaikuttavat kulujen arvonlisäveron vähennysoikeuteen ja vähennysoikeuden laajuuteen. Nykyinen oikeudellinen tila on hyvin tulkinnanvarainen kiinteistöihin kohdistuvien yleiskulujen ja niiden vähennysoikeuden laajuuden osalta. Tutkimuksessa pyritään siten systematisoimaan tutkimuksen kannalta relevanttia oikeusnormistoa ja tämän avulla tarkastelemaan kiinteistön vuokrauksen yleiskuluja sekä niiden vähennysoikeutta.

## 1.2 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksessa lähdetään liikkeelle määrittelemällä kiinteistön vuokrauksen käsitettä. Oikeuskäytännön avulla tarkastellaan kiinteistön vuokraukselle ominaisia tunnusmerkkejä, varmistaen tutkimuksen sujuvuutta ehkäisemällä mahdollisia väärinymmärryksiä tai tulkinnallisia tilanteita. Tämän jälkeen tuodaan arvonlisäverotuksen lähtökohdat mukaan tarkasteluun. Kiinteistön vuokraus havainnollistetaan arvonlisäverotuksen kontekstissa tuoden esille oleellimmat seikat ja lähtökohdat. Koska kiinteistön vuokrauksesta tulee erikseen hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi, on tämä oleellinen osa tutkimusta. Tässä kohtaa nostetaan esille oleelliset edellytykset arvonlisäverovelvolliseen kiinteistön vuokraukseen.

Kiinteistön vuokrauksen tunnusmerkistön ja arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisen edellytysten jälkeen tutkimuksessa käsitellään kuluja arvonlisäverotuksessa sekä niiden vähennysoikeutta. Vähennysoikeutta tarkastellaan yleisesti arvonlisäverotuksessa luoden normiperustaa sille, milloin arvonlisäverotuksessa yleisesti kulujen arvonlisäverosta on vähennysoikeus. Arvonlisäverotuksessa lähtökohtana on laaja vähennysoikeus. Tämä tarkoittaa sitä, että lähtökohtaisesti arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaan toimintaan liittyvien kulujen arvonlisävero on lähtökohtaisesti aina vähennyskelpoista.

Yleisen vähennysoikeuden jälkeen syvennyttään tarkemmin yleiskuluihin; mitä ne ovat, milloin niistä on vähennysoikeus ja minkälaisia tapoja on jakaa yleiskulujen vähennysoikeus vähennykseen oikeuttavan toiminnan ja vähennykseen oikeuttamattoman toiminnan

välillä. Oikeuskäytännön avulla tarkastellaan yleiskuluille tyypillisiä ominaisuuksia, jotta on mielekkäämpää tutkia näitä kiinteistön vuokrauksen näkökulmasta.

Viimeisessä pääluvussa yhdistyy kiinteistön vuokraus sekä yleiskulut ja niiden vähennys-oikeus. Aiemmin käsitellyt ja tutkitut aiheet yhdistetään tarkastellen sitä, mitä yleiskulut ovat kiinteistön vuokrauksessa ja millä perustein ne ovat vähennyskelpoisia. Näin tavoitteena on saada käsitys nykyisestä oikeudellisesta tilasta aiheen ympärillä.

### 1.3 Tutkimusmetodi

Tutkimuksessa käytetty tutkimusmetodi on lainoppi eli oikeusdogmatiikka. Lainoppi on metodisesti tulkintatiedettä. Oikeudellinen tulkinta tarkoittaa tulkinnallisen merkityssällön antamista oikeuslähteistä johdetuille oikeussäännöille<sup>2</sup>. Oikeudelliset tulkintaperusteet voidaan jakaa erillisiin perusteisiin<sup>3</sup>. Näistä perusteista tutkimuksessa keskitytään kielellis-semanttisiin perusteisiin, historiallis-eksegeettisiin perusteisiin, oikeussysteemiin perusteisiin sekä oikeuskäytännön vakiintuneeseen tulkintaan.

Kielellis-semanttiset perusteet tarkoittavat keskittymistä yksittäisten oikeuslähteiden kielelliseen ilmaisuun. Historiallis-eksegeettiset perusteet keskittyvät oikeuslähteen asettaneen toimijan alkuperäisiin tavoitteisiin ja tarkoituksiin. Oikeussysteemiset perusteet puolestaan tarkastelevat eri oikeuslähteiden suhdetta muiden vastaavien perusteiden muodostamaan kokonaisuuteen. Oikeuskäytännön vakiintunut tulkinta puolestaan keskittyy tuomioistuinten ja muiden lainsoveltajien vahvistamaan tulkintaan oikeuden sisällöstä.<sup>4</sup>

Jotta lainopillisesti on mielekästä lähteä tulkitsemaan lain sisältöä, on hyvä lähteä liikkeelle siitä, että mahdolliset vaikuttavat oikeuslähteet hahmotetaan kattavasti. Tällöin voidaan puhua myös niin sanotusta oikeusjärjestyksen systematisoinnista.<sup>5</sup> Tutkimuksessa

---

<sup>2</sup> Ks. Siltala 2003, s. 328.

<sup>3</sup> Ks. Siltala 2003, s. 331: Siltala kirjoittaa viidestä eri periaatteesta, jotka ovat kielellis-semanttiset perusteet, historiallis-eksegeettiset perusteet, oikeussysteemiset perusteet, oikeuskäytännössä vakiintunut tulkinta sekä tulkinnan ennakoitavissa olevat yhteiskunnalliset vaikutukset.

<sup>4</sup> Ks. Siltala 2003, s. 331.

<sup>5</sup> Ks. Kaisto 2005, s. 349-350.

lähdetään liikkeelle systematisoimalla oikeusjärjestystä. Systematiikan turvin pyritään liittämään yksittäiset säännöt sopiviksi kokonaisuuksiksi, esittäen ne tiettyjen kokonaisuuksien osina<sup>6</sup>.

Systematisoinnin tuloksena voidaan rakentaa viitekehys tutkimuksen kannalta relevantille oikeudelliselle normistolle. Näin tutkimuksessa systematisoidaan relevantti oikeusnormisto siitä, mitä pidetään kiinteistön vuokrauksena sekä mitä ovat yleiskulut ja millä perusteilla ne ovat vähennyskelpoisia. Näin tulee mielekkäämmäksi tutkia yleiskuluja ja niiden vähennyskelpoisuutta kiinteistön vuokrauksen kontekstissa.

#### 1.4 Lähdeaineiston esittely

Nykyinen oikeudellinen tila yleiskulujen vähennysoikeudesta kiinteistön vuokrauksessa rakentuu niin kansainvälisten säännösten ja oikeuskäytännön kuin kansallisten säännösten ja oikeuskäytännön kautta. Suomen arvonlisäverolaki perustuu neuvoston direktiiviin 2006/112/EY (arvonlisäverodirektiivi). EU-oikeuden etusija koskee kansallista lainsäädäntöä sekä jäsenvaltioiden solmimia sopimuksia<sup>7</sup>. Näin ollen arvonlisäverolakia sovellettaessa tulee aina huomioida arvonlisäverodirektiivin tulkintavaikutus.

Arvonlisäverodirektiivin lisäksi on suuri merkitys unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöllä. Koska primäärioikeuteen perustuvat sekundäärioikeudelliset lähteet kuten direktiivit ovat usein väljän muotoilun takia tulkinnanvaraisia, korostuu unionin tuomioistuimen asema vero-oikeuden tulkinnassa. Tämä myös vahvistaa sitä, että EU-oikeuden tulkinta on yhdenmukaista jäsenvaltioiden välillä<sup>8</sup>.

Koska tutkimuksen edetessä tullaan huomaamaan, että tietyillä EU-vero-oikeuden oikeuslähteillä ei ole välitöntä oikeusvaikutusta Suomessa, korostuu kansallisen lainsäädännön ja oikeuskäytännön asema tutkimuksessa. Jäsenvaltioiden tuomioistuinten tulee

---

<sup>6</sup> Ks. myös Kaisto 2005, s. 353.

<sup>7</sup> Ks. esim. Helminen 2021, kpl 1.5.2.2.

<sup>8</sup> Ks. myös Helminen 2021, kpl 1.8.1.

monesti itse arvioida vallitsevia tosiseikkoja, josta muotoutuu vakiintunutta oikeuskäytäntöä.

Tutkimuksen lähdeaineistona hyödynnetään paljon oikeuskäytäntöä. Oikeuskirjallisuudessa on harvemmin paneuduttu yleiskuluihin kiinteistön vuokrauksessa perusteellisesti. Tämän takia tutkimuksessa hyödynnetään lainsäädännön ja oikeuskäytännön avulla rakentuvaa viitekehystä, vetäen johtopäätökset nykyisestä oikeudellisesta tilasta.

Oikeuskäytäntöä peilataan lainsäädäntöön ja sen kielellis-semanttisiin perusteisiin. Myös verotuskäytännöllä on tutkimuksessa suuri merkitys. Tutkimuksessa huomataan, että niin oikeuskäytännössä kuin verotuskäytännössä ilmaantuu tietynlaista epätasapainoa verrattaessa sitä lainsäädännön kielellis-semanttisiin perusteisiin.

## 1.5 Tutkimuksen rajaus

Tutkimuksessa tullaan keskittymään pääsääntöisesti Suomessa sijaitsevan kiinteistön vuokraukseen ja siihen liittyvien yleiskulujen vähennysoikeuteen. Vaikka tunnusmerkistöä haetaan myös kansainvälisistä lähteistä, on suomessa pantu täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohta, mikä tarkoittaa sitä, että arvonlisäverodirektiivin ns. pro rata-säännöksillä<sup>9</sup> ei ole Suomessa välitöntä oikeusvaikutusta.

Kiinteistön käsite on arvonlisäverotuksessa laaja, eikä ollenkaan yksiselitteinen. Tutkimuksessa ei tämän takia syvennytä itse kiinteistön käsitteeseen arvonlisäverotuksessa sen tarkemmin. Tutkimuksen kannalta on siten vain relevantit viittaukset arvonlisäverodirektiiviin siitä, mitä Suomen arvonlisäverolaissa pidetään kiinteistönä.

Rajanveto siitä, mitä arvonlisäverotuksessa pidetään kiinteistön vuokrauksena ja mitä kiinteistön myyntinä on myös laaja aihealue. Tämän takia myöskään näiden eroihin ei keskitytä tutkimuksessa perusteellisesti. Tutkimuksen kannalta tutkitaan keskeisiä

---

<sup>9</sup> Pro rata-säännökset ovat arvonlisäverodirektiivin pääsääntöinen jakoperuste yleiskulujen arvonlisäveron vähentämiselle.

tunnusmerkkejä siitä, mitä kiinteistön vuokrauksella tarkoitetaan. Näiden tunnusmerkien tarkastelu avaa siten uusia näkökulmia siitä, kuinka yleiskuluja tulisi tarkastella kiinteistön vuokrauksessa.

Arvonlisäveron yleinen vähennysoikeus käydään vain tutkimuksen kannalta keskeisiltä osin läpi tutkimuksessa. Tämä antaa perustan kuluille arvonlisäverotuksessa sekä niiden vähennysoikeudelle. Kun yleiset periaatteet arvonlisäverotuksen vähennysoikeudesta on tiedossa, on mielekkäämpää syventyä yleiskuluihin ja siihen mitä ne ovat arvonlisäverotuksen kontekstissa ja kuinka ne eroavat muista kuluista.

Tutkimuksessa tullaan käsittelemään yleiskuluja paljon rakennuskustannusten muodossa<sup>10</sup>. Tämä sen takia, koska vaikka rakennus- tai kunnossapitotyitä käsiteltäisiin yleiskuluina, on ne suhteellisen helppo kuluerä kohdistaa tiettyyn paikkaan kiinteistössä. Kuten tutkimuksessa tullaan huomaamaan, voi yleiskuluja olla lukuisia erilaisia, eikä tutkimuksen tarkoituksena ole luetella mahdollisimman montaa eri yleiskulutyyppiä. Kunnossapitotyöt on helposti havainnollistettavissa yleiskuluksi esimerkiksi silloin, kun kunnossapitotyöt paikallistetaan yhteistilaan. Tällöin kunnossapitotyöt voidaan konkreettisesti nähdä kuluna, joka kohdistuu yhtiön koko toimintaan.

Kiinteistöosakeyhtiöistä ja keskinäisistä kiinteistöosakeyhtiöistä keskitytään tarkemmin kiinteistöosakeyhtiöihin. Tämä lähinnä sen takia, sillä kiinteistöosakeyhtiö ja sen toiminnot sekä tulot ovat helpommin havainnollistettavissa. Keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön tulojen verotus osakkaan tulona voi aiheuttaa tutkimuksen kannalta epärelevantteja monimutkaisuuksia, sillä keskiössä on kiinteistön vuokraus ja siihen liittyvät yleiskulut eikä niinkään kiinteistöyhtiön yritysmuotoon liittyvät seikat. Keskinäisen kiinteistöyhtiön erot kiinteistöyhtiöön käydään kuitenkin relevantein osin läpi kiinteistön vuokrauksesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisessa.

Tutkimuksessa nousee esille myös asunto-osakeyhtiöt. Käsittelemällä asunto-osakeyhtiöitä varmistutaan siltä, että kiinteistössä harjoitetaan ainakin arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa. Koska myös arvonlisäveron vähennykseen

---

<sup>10</sup> Rakennuskustannuksista puhuttaessa puhutaan myös kunnossapitotyistä.

oikeuttamaton toiminta on keskeinen osa puhuttaessa yleiskuluista, on tällä haluttu suoriivaistaa tutkimusta.

## 1.6 Tutkimuskysymykset

Tutkimuksen tutkimuskysymykset ovat seuraavat:

- 1) Mitä tarkoitetaan yleiskuluilla ja millä perusteilla ne ovat vähennyskelpoisia kiinteistön vuokrauksessa?
- 2) Minkälaista jako- ja laskentaperustetta tulee kiinteistöjen vuokraustilanteissa käyttää, jotta päädytään yleiskulujen osalta AVL 117 §:n mukaiseen lopputulokseen?

Ensimmäinen tutkimuskysymys tulee olemaan tutkimuksen kannalta oleellisin. Kysymyksen avulla pyritään pureutumaan ensinnäkin siihen, mitä yleiskulut ovat. Onko yleiskuluille siten ominaisia tunnusmerkkejä, joita on hyvä tunnistaa tarkastellessa niitä kiinteistön vuokrauksen kontekstissa? Toiseksi kysymyksen avulla pyritään tunnistamaan yleiskulujen vähennyskelpoisuus. Eroaako vähennyskelpoisuus riippuen siitä missä kontekstissa niitä käsitellään?

Toinen tutkimuskysymys on tutkimuksen kannalta vaikeampi kyseisen pykälän sanamuodosta johtuen. AVL 117 §:n sanamuoto painottaa kulujen tosiasiallista käyttöä. Näin ollen tulisi kulujen osalta tietää mahdollisimman tarkasti se, mihin kuluja käytetään eli mihin ne kohdistuvat. Koska yleiskulut ovat usein vaikeasti kohdistettavissa yksittäisille suoritteille, tulee tarkastelun arvioinnissa ottaa huomioon arvonlisäveron vähennykseen oikeuttava toiminta sekä arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamaton toiminta. Koska asetelmia on lukuisia erilaisia, voi olla haastavaa johtaa yhdenlaista laskentaperustetta kiinteistön vuokraukseen liittyviin yleiskuluihin.

Molemmat tutkimuskysymykset liittyvät läheisesti toisiinsa. Näin pyritään myös rajaamaan tutkimusta keskittämään muutamiin keskeisiin aihealueisiin, syventäen

tutkimuksen merkitystä näillä aihealueilla. Molempiin tutkimuskysymyksiin vastaaminen loisi tutkimuksesta kokonaisuuden joka selkeyttäisi tämän hetkistä oikeudellista tilaa kiinteistön vuokrauksesta arvonnlisäverotuksessa.

## 2 KIINTEISTÖN VUOKRAUS ARVONLISÄVEROTUKSESSA

### 2.1 Kiinteistön vuokrauksen tunnusmerkistöä

Kiinteistön vuokrauksen, eli kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen ja kiinteistön myynnin erottaminen toisistaan on ensiarvoisen tärkeää, niin arvonlisäveron suorittamisvelvollisuuden, kuin arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta. Tavarankäytön ja palvelun myynnin arvonlisäverokohtelut eroavat olennaisesti toisistaan etenkin kiinteistöjen osalta. Kiinteistön vuokraus on arvonlisäverotuksessa palvelun myyntiä.

Kiinteistön määritelmästä säädetään AVL 28 §:ssä. Säännöksessä viitataan arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 13 b artiklan mukaiseen määritelmään kiinteästä omaisuudesta:

”Sovellettaessa direktiiviä 2006/112/EY ”kiinteänä omaisuutena” pidetään seuraavia:

- a) tietty maa-ala maan pinnalla tai sen alla, johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus;
- b) rakennus tai rakennelma, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella ja jota ei voida helposti purkaa tai siirtää;
- c) rakennukseen tai rakennelmaan asennettu ja siihen kiinteästi kuuluva osa, jota ilman rakennus tai rakennelma on puutteellinen, kuten ovet, ikkunat, katot, portaikot ja hissit;
- d) osa, laite tai kone, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.”

Arvonlisäverolain valmisteluaineistossa todetaan, että tavarankäytön vuokrausta, johon liittyy sitova lunastuslauseke, pidetään tavarankäytön myyntinä. Sama toteamus esitetään osamaksukaupasta.<sup>11</sup> Merkitystä annetaan siten enemmissä määrin aineellisille seikoille, sen sijaan

---

<sup>11</sup> HE 88/1993, s. 50.

kuin miten muodollisesti yksityisoikeudellinen sopimus on esimerkiksi nimetty tai muotoiltu<sup>12</sup>.

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on myös korostettu aineellisten seikkojen merkitystä arvioitaessa sitä, onko kyse tavarain vai palvelun myynnistä. Asiassa C-164/16, *Mercedes-Benz Financial Services UK*, oli kyse moottoriajoneuvojen rahoitusleasing-sopimuksista. Unionin tuomioistuin katsoi, että vaikka lunastusoikeuden käyttäminen olisi sopimuskauden lopussa muodollisesti vapaaehtoista, voidaan leasing-sopimusta pitää tavarain myyntinä, mikäli lunastusoikeuden käyttäminen olisi vuokralle ottajan ainoa taloudellisesti rationaalinen valinta taloudelliset ehdot huomioon ottaen<sup>13</sup>.

Taloudellisesti ainoa rationaalista vaihtoehtoa on Suomessa arvioitu kiinteistöleasing-sopimuksissa esimerkiksi niin, että vuokralaisen lunastushinta on melko pieni verrattuna siihen asti maksettuihin vuokriin ja kiinteistön arvoon. Näin ollen sopimukseen ei välttämättä tarvitse sisällyttää sitovaa lunastuslauseketta. Arvioinnissa voidaan myös ottaa huomioon se, että vuokralainen saa sopimuksen myötä suurimman osan kiinteistöön liittyvistä riskeistä ja hyödyistä itselleen.<sup>14</sup>

Korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätöksessä KHO 2022:40 oli kyse vuokrasopimuksesta, jonka kohteena oli teollisuusrakennus ja sen maapohja. Ratkaistavana oli se, että tuliko vuokrasopimusta pitää kiinteistön myyntinä vai vuokrausta koskevana sopimuksena. Vuokralaisella oli vuokrasopimuksessa sovittu lunastusoikeus kiinteistöön ja vuokrissa huomioon otetut pääoman lyhennysosuudet vähennettiin lopullisesta kauppahinnasta lunastusoikeutta käytettäessä.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että lunastusoikeuden käyttäminen ei voitu pitää vuokralaisen ainoana taloudellisesti rationaalisena vaihtoehtona sopimuksen tekohetkellä. Tähän vaikutti kiinteistön lunastushinta, muut maksettavat erät lunastusoikeutta käytettäessä sekä kohteen arvo ja epävarmuustekijät liittyen vuokralaisen liiketoimintaan sovittuna vuokra-aikana. Näin ollen KHO katsoi, että sopimusta tuli tulkita vuokrasopimuksena ja

---

<sup>12</sup> Ks. myös Ojala 2023, s. 301 sekä VH 2025, kpl 2.5.6.

<sup>13</sup> Ks. asia C-164/16, 38 kohta.

<sup>14</sup> Ks. VH 2025, kpl 2.5.6.

pidettävä kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksena pidettävänä liiketoimena.<sup>15</sup> KHO toisaalta myös totesi, että lähtökohtaisesti osapuolten välisten sopimusten oikeudellisesta muodosta ja tarkoituksesta voidaan poiketa vain, jos siihen on erityinen syy. Näin on esimerkiksi silloin, jos voidaan osoittaa ettei sopimus vastaa liiketoimen kaupallista ja taloudellista todellisuutta<sup>16</sup>.

Euroopan unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kiinteän omaisuuden vuokrauksen peruspiirteenä on, että tietyksi sovituksi ajaksi annetaan vastiketta vastaan oikeus hallita kiinteistöä tai sen osaa omistajan omaisesti ja muut henkilöt suljetaan tämän oikeuden ulkopuolelle<sup>17</sup>. Sekä oikeus hallita kiinteistöä sovituksi ajaksi että muiden henkilöiden sulkeminen tämän oikeuden ulkopuolelle on tapahduttava samanaikaisesti, jotta kyseessä voi olla kiinteän omaisuuden vuokraus<sup>18</sup>.

Euroopan unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan myös muodollisesti erilliset suoritukset, jotka voivat olla erikseen verotettavia, on pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä. Pääsuoritukselle liitännäinen suoritus voi olla kyseessä, kun suoritus on keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta *parhaissa olosuhteissa*.<sup>19</sup> Vuokrasopimuksen sisältöä voidaan pitää myös merkittävänä viitteenä pääasiallisen ja liitännäisen suorituksen tunnistamisessa. Mikäli vuokranantajalle on annettu mahdollisuus irtisanoa vuokrasopimus vuokralaisen laiminlyödessä liitännäisten suoritusten maksaminen, on sitä pidettävä seikkana joka tukee näkemystä yhdestä ainoasta suorituksesta.<sup>20</sup>

Ennakkopäätöksessä KHO 2020:99 KHO arvioi A Oy:n tarjoamien yhteistoimistopalveluiden arvonlisäverokohtelua tilanteessa, jossa asiakas sai varata käyttöönsä nimeämättömiä työpisteitä avotilassa. Työpisteitä sai varata päivä- tai kuukausimaksua vastaan ja

---

<sup>15</sup> KHO antoi päätöksessä merkitystä myös sille, että sopimuksen mukaan vuokralaiselle kuuluvat oikeudet ja velvoitteet eivät poikenneet yleensä samantyyppisissä vuokrasopimuksissa olevista oikeuksista ja velvoitteista.

<sup>16</sup> Ks. myös Ojala 2023, s. 302: Kyseessä oli 10 vuoden vuokrasopimus, jonka takia on erityisen vaikeaa arvioida vuokra-ajan päättyessä tapahtuvien toimien ennakoitavuutta.

<sup>17</sup> Ks esim. asia C-55/14, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*, tuomion 21 kohta sekä asia C-270/09, *MacDonald Resorts*, tuomion 46 kohta.

<sup>18</sup> Asia C-55/14, tuomion 22 kohta sekä asia C-215/19, *Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö*, 40 kohta.

<sup>19</sup> Ks. asia C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, tuomion 31 kohta.

<sup>20</sup> Ks. asia C-42/14, tuomion 35 kohta sekä asia C-392/11, *Field Fisher Waterhouse LLP*, tuomion 28 kohta.

nimettyjä työpisteitä kuukausimaksua vastaan. Työpisteiden lisäksi palveluun kuului mm. siivouspalvelut, internet-yhteys, turvallisuuspalvelut sekä kopiointi- ja tulostuspalvelut. Näiden palveluiden lisäksi A Oy:ltä oli saatavilla palvelu, jossa asiakas sai omaan käyttöönsä lukollisen ja kalustetun toimiston sekä aikaisemmin mainitut palvelut.

Lukollisen toimistotilan osalta KHO katsoi, että kyseessä on AVL 27 §:n mukainen kiinteistön käyttöoikeuden luovutus. Perusteluissaan KHO viittasi unionin tuomioistuimen vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön<sup>21</sup> mainiten seikan, että lukollinen toimistotila oli pääasiallinen suoritus, ja muut siihen liittyvät palvelut olivat keino nauttia tästä suorituksesta parhaissa mahdollisissa olosuhteissa.

Yhteistilassa sijaitsevien työpisteiden varauksen ja niihin liittyvien palveluiden osalta KHO totesi, että Keskusverolautakunnan päätöksen muuttamiseen ei ollut perusteita. Keskusverolautakunta oli arvioinut, että kyse ei ollut unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä määritellystä kiinteän omaisuuden vuokrauksesta. Yhteistilassa sijaitsevat työpisteet eivät muodostaneet yksinomaista oikeutta hallita kiinteistöä eikä muita henkilöitä voitu sulkea oikeuden käyttämisen ulkopuolelle. Työpisteiden vuokraus ja siihen liittyvät palvelut katsottiin niin läheisesti yhteen liittyviksi, että muodostui yksi taloudellinen suoritus, eikä niiden jakaminen osiin olisi ollut tarkoituksenmukaista. Palvelusta tuli suorittaa AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohdan perusteella arvonnisäveroa.

Niin unionin tuomioistuimen kuin Suomen kansallinen oikeuskäytäntö on selventänyt arvonnisäverotuksessa tarkoitettua kiinteistön vuokrauksen käsitettä ainakin siinä määrin, että vuokralaiselle vuokratussa tilassa täytyy tosiasiallisesti olla hallintaoikeus siten, että vuokralainen saa tilaan yksinomaisen hallintaoikeuden. Vuokralaisen täytyy voida sulkea muut henkilöt tämän oikeuden ulkopuolelle.<sup>22</sup>

Kiinteistön vuokrauksen verokohtelu jättää kuitenkin tulkinnanvaraisuutta sille, että mitä palveluita katsotaan kuuluvan osaksi vuokrausta. Missä tilanteessa vuokraus voidaan katsoa pääsuoritteeksi, johon muut palvelut kuuluvat niin läheisesti yhteen, että muodostuu

---

<sup>21</sup> KHO viittasi mm. asian C-215/19, 29 kohtaan.

<sup>22</sup> Ks. myös Ojala 2023, s. 308.

yksi taloudellinen suoritus? Verohallinto on katsonut, että palvelut, jotka ovat luonteeltaan itsenäisiä, katsotaan vuokrauksesta erilliseksi ja näiden arvonlisäverokäsittely arvioidaan erikseen. Tätä on havainnollistettu tilanteella, jossa palvelut ja tilan luovutus veloitetaan erikseen ja asiakkaalla on mahdollisuus valita näistä palveluista meluisensa.<sup>23</sup>

Pääsuorituksia ja niihin liitännäisiä suorituksia tulee arvioida tapauskohtaisesti. Kokonaispalvelun myynti voi tulla kyseeseen, mikäli ei muodostu pääsuoritusta, johon muut suoritukset ovat liitännäisiä. Tapauksissa tulee arvioida erityisesti sopimuksen kestoa ja sitä, että sisältääkö palvelu lisäpalveluja, jotka poikkeavat tavanomaisesta.<sup>24</sup>

## 2.2 Lähtökohtana arvonlisäverottomuus

Arvonlisäverolain 4. luvussa säädetään myynnin verollisuuden poikkeuksista. Näihin poikkeuksiin sisältyy kiinteistönluovutukset, joista säädetään AVL 27 §:n 1 momentissa. Kyseisen momentin mukaan kiinteistön myynnistä, maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasiteoikeuden tai muuhun näihin verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisesta ei suoriteta veroa. Arvonlisäverolain 27 §:n 2 momentin mukaan ”kiinteistön verottoman käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä tapahtuvasta sähkön, kaasun, lämmön, veden tai muun sellaisen hyödykkeen luovuttamisesta” ei myöskään suoriteta veroa.

Vaikka kiinteistön käyttöoikeuden luovutus on lähtökohtaisesti arvonlisäverotonta, säädetään AVL 29 §:n 1 momentin 7 kohdassa poikkeuksesta, jonka mukaan veroa suoritetaan myös kiinteistöön pysyvästi asennettujen koneiden ja laitteiden vuokrauksesta.<sup>25</sup>

---

<sup>23</sup> Ks. VH 2025, kpl 2.5.2.

<sup>24</sup> Ks. VH 2025, kpl 2.5.2.

<sup>25</sup> AVL 29 §:ssä on 10 kohdan luettelo poikkeuksista, joista suoritetaan pääsäännöstä huolimatta veroa. Näihin lukeutuu mm. rakentamispalvelun myynti, hotelli- ja leirintäaluetoiminnassa käytettyjen tilojen käyttöoikeuden luovutus, alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoitusta varten sekä maa- tai kiviaineksen otto-oikeus. Muihin kuin 29.1 §:n 7 kohdan kiinteistöön pysyvästi asennettujen koneiden ja laitteiden vuokraukseen ja niiden verokohteluun ei syvennyttä tarkemmin.

Arvonlisäverolain 111 §:n 1 momentin mukaan verovelvollinen saa tehdä vähennyksen ostetusta energiahyödykkeestä siinäkin tapauksessa, kun veloitus sisältyy kiinteistön verottomaan vuokraan tai vastikkeeseen. Vähennyskelpoista on vain kiinteistön omistajan tai haltijan ostamasta energiahyödykkeestä tai polttoaineesta suoritettavaa veroa vastaava määrä. Saman pykälän 2 momentin mukaan on tämän vähennysoikeuden edellytyksenä myyjän ostajalle antama selvitys ostetun energiahyödykkeen tai polttoaineen suoritettun veron määrästä. Selvityksestä on ilmentävä selvityksen antamispäivä, myyjän ja ostajan nimet, osoitteet sekä y-tunnukset, kohdekausi ja luovutuksen luonne, energian osuus vuokran tai yhtiövastikkeen kokonaismäärästä sekä energiahyödykkeestä suoritettu veron määrä. Tämä selvitys toimii tositteena, jonka perusteella vähennys voidaan tehdä<sup>26</sup>.

Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklassa on lueteltu toimintoja, jotka jäsenvaltioiden on vapautettava verosta. Näihin toimintoihin lukeutuu kiinteän omaisuuden vuokraus, joka on mainittu 135 artiklan 1 kohdan I alakohdassa.<sup>27</sup>

Arvonlisäverolain valmisteluaineiston mukaan kiinteistön myynti ja vuokraaminen on tarkoituksenmukaista jättää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle sillä perusteella, että suuri osa kiinteistökaupoista tehdään yksityisten välillä. Tämän lisäksi ne ovat usein kertaluonteisia. Myös vuokra- ja omistusasumisen yhtäläisen verokohtelun saavuttaminen sekä hallinnolliset syyt ovat perusteena jättää kiinteistön myynti ja vuokraus arvonlisäverotuksen ulkopuolelle.<sup>28</sup>

Unionin tuomioistuin on ottanut kantaa kiinteistön vuokrauksen verovapauden selittymiseen sillä perusteella, että se on luonteeltaan tavallisesti suhteellisen passiivista toimintaa vaikka sinänsä liiketoimintaa onkin. Kiinteistön vuokrauksessa ei tapahdu merkittävää arvonlisää ja siten se on erotettava muista toiminnoista, jotka luonteeltaan ovat kaupallisia tai teollisia tai joiden tarkoitus on enemmän tietyn suoritteiden toteutus kuin pelkkä

---

<sup>26</sup> VH 2025, luku 1.2.1.

<sup>27</sup> Säännös on pantu täytäntöön AVL 27 §:ssä

<sup>28</sup> Ks. HE 88/1993 s. 54

omaisuuden käyttöön antaminen.<sup>29</sup> Passiivinen luonne kiinteistön vuokrauksessa johtuu liiketoimen luonteesta eikä siitä, miten kyseistä omaisuutta käytetään<sup>30</sup>.

## 2.3 Hakeutuminen arvonnisäverovelvolliseksi

### 2.3.1 Hakeutujan sekä hakeutumisketjun edellytykset

Kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen verottomuuden pääsäännöstä huolimatta AVL 30 §:ssä säädetään tästä toiminnasta verovelvolliseksi hakeutumisesta. AVL 30 §:n 1 momentin mukaan luovuttajan hakeutuessa kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi, tulee tästä suorittaa veroa. Säännöksessä täsmennetään, että verovelvollisuus koskee ainoastaan hakemuksessa mainittua kiinteistöä tai sen osaa. Lisäksi verovelvollisuus edellyttää, että kiinteistöä käytetään jatkuvasti vähennykseen oikeuttavaan toimintaan tai että kiinteistön käyttäjänä on valtio, yliopisto, ammattikorkeakouluosakeyhtiö tai yksityinen ammatillisen koulutuksen järjestäjä<sup>31</sup>.

Arvonnisäverolain 30 §:n 2 momentin mukaan luovuttajan verovelvollisuuden edellytyksenä on, että mikäli luovutuksensaaja luovuttaa kiinteistön edelleen, tulee luovutuksensaajan myös hakeutua verovelvolliseksi.

Arvonnisäverolain 30 §:n 3 momentin mukaan kiinteistöosakeyhtiö, jonka osakas omistamiensa osakkeiden perusteella käyttää hallitsemaansa osaa kiinteistöstä tai antaa sen vuokralle, voi hakeutua verovelvolliseksi ainoastaan, jos osakkaalla on oikeus vähentää täysimääräisesti vastikkeeseen sisältyvä vero. Saman pykälän neljännen momentin mukaan tätä kolmannen momentin säännöstä kiinteistöosakeyhtiöstä sekä sen osakkaasta

---

<sup>29</sup> Ks. esim. asia C-215/19, *Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö*, tuomion 41 kohta sekä asia C-278/18, *Sequeira Mesquita*, tuomion 19 kohta.

<sup>30</sup> Ks. asia C-215/19, *Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö*, tuomion 42 kohta sekä asia C-278/18, *Sequeira Mesquita*, tuomion 20 kohta.

<sup>31</sup> Yliopiston, ammattikorkeakouluosakeyhtiön sekä yksityisen ammatillisen koulutuksen järjestäjän määritelmille on viittaukset yliopistolakiin, ammattikorkeakoululakiin sekä opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annettuun lakiin.

sovelletaan myös muihin osakeyhtiöihin ja osuuskuntiin sekä näiden jäseniin ja osakkaisiin, jotka hallitsevat kiinteistöä toimintanaan.

Arvonlisädirektiivin 137 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat myöntää oikeuden valita verotuksen kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta verovelvollisille.<sup>32</sup>

Ennakkopäätöksessä KHO 2025:9 oli kyse kiinteistöjen yhteisjärjestelyyn perustuvasta yhteiskäyttötiloihin kohdistuvasta oikeuden luovutuksesta sekä siitä, voiko tällaisesta yhteisjärjestelyyn perustuvasta luovutuksesta hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi.

Asian taustalla oli asunto-osakeyhtiöt 1, 2 ja 3, jotka rakennuttivat ja omistivat useita yhteiskäyttötiloja. Yhteiskäyttötilat olivat osakkeistamattomia tiloja, joiden oli tarkoitus tulla korttelialueen muiden asunto-osakeyhtiöiden käyttöön. Asunto-osakeyhtiöt 1, 2 ja 3 luovuttivat yhteiskäyttötilojen käyttö- ja hallintaoikeuden muille alueen 15:sta asunto-osakeyhtiöille, jotka puolestaan maksoivat yhteisjärjestelysopimukseen perustuvan kerta- ja hallintaoikeuden investointimaksun sekä hoitokustannusten korvausta asunto-osakeyhtiöille 1, 2 ja 3. Muille asunto-osakeyhtiöille syntyi tämän yhteisjärjestelysopimuksen mukaan yhtäläinen hallinta- ja käyttöoikeus tiloihin.

Yhteisjärjestelysopimuksessa sovittiin yhteiskäyttötilojen vuokraamisesta B Oy:lle, joka oli velvollinen käyttämään tiloja ainakin osittain arvonlisäverovelvolliseen toimintaan. Vuokrasopimuksen mukaiset vuokratulot jaettiin kaikkien 15 asunto-osakeyhtiöiden kesken siinä suhteessa, kuin investointikustannukset suoritettiin. Muut 15 asunto-osakeyhtiötä muodostivat arvonlisäverolain 13 §:n mukaisen yhtymän vuokratessaan tilat B Oy:lle. Ratkaistavana oli, että onko asunto-osakeyhtiöillä 1, 2 ja 3 oikeus hakeutua arvonlisäverolain 30 §:n mukaan arvonlisäverovelvolliseksi kyseisten yhteiskäyttötilojen käyttö- ja hallintaoikeuden luovutuksesta.

KHO katsoi päätöksessään, että asunto-osakeyhtiöiden 1, 2 ja 3 sekä muiden asunto-osakeyhtiöiden välillä on yhteisjärjestelysopimukseen perustuva oikeussuhde. KHO katsoi

---

<sup>32</sup> Säännös on pantu täytäntöön AVL 30 §:ssä

myös, että yhteisjärjestelysopimukseen perustuvien vastikkeiden sekä yhteistilojen hallinta- ja käyttöoikeuden välillä on välitön yhteys<sup>33</sup>. Tilojen luovuttaminen oli siten liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa toimintaa ja arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluvaa. Lisäksi KHO totesi päätöksessään, että kyseinen yhteisjärjestely kuului arvonlisäverolain 27 §:n 1 momentin soveltamisalaan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovutuksena.

Vaikka yhteiskäyttötilojen hallinta- ja käyttöoikeuden luovutuksessa ei ole kyse arvonlisäverodirektiivissä mainitusta kiinteän omaisuuden vuokrauksesta, totesi KHO päätöksessään, ettei jäsenvaltiolla ole mahdollisuutta vedota direktiivin välittömään oikeusvaikutukseen yksityistä vastaan. Asunto-osakeyhtiöllä 1, 2 ja 3 oli KHO:n päätöksen perusteella oikeus hakeutua yhteiskäyttötilojen käyttö- ja hallintaoikeuden luovutuksesta yhtymälle arvonlisäverovelvolliseksi.

KHO:n päätöksestä on johdettavissa tulkinta, jossa AVL 27 §:n 1 momentin mukaisista oikeuksien luovutuksista on lähtökohtaisesti mahdollisuus hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi. Vaikka arvonlisäverodirektiivin mukaan jäsenvaltiot voivat myöntää oikeuden valita verotuksen kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta verovelvollisille, on KHO:n päätös ratkaistu arvonlisäverolain sanamuodon perusteella, eikä jäsenvaltiolla ole oikeutta vedota direktiivin välittömään oikeusvaikutukseen yksityistä vastaan.

Niin kiinteistön omistaja, keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakas sekä näiden kahden vuokralainen voi olla hakeutujana. Vuokranantajan vuokralainen voi myös olla hakeutujana aina viimeiseen vuokranantajaan saakka.<sup>34</sup>

Edellytyksenä keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön hakeutumiselle on, että vastikkeen sisältämä vero on täysimääräisesti osakkaan vähennettävissä. Osakas silloin siis käyttää tilaa itse vähennykseen oikeuttavassa tarkoituksessa loppukäyttäjänä tai vuokraa tilaa vuokralaiselle, joka ainakin osittain käyttää tilaa vähennykseen oikeuttavassa tarkoituksessa.

---

<sup>33</sup> Asunto-osakeyhtiöiden 1, 2 ja 3 kannalta oli siis kysymyksenä niiden kannalta omistuksessa olevan omaisuuden jatkuvaluontoinen hyödynnys tulonsaantitarkoituksessa.

<sup>34</sup> Ks. VH 2025, luku 2.1.

Jäljennässä tapauksessa vuokralainen voi vähentää vuokran sisältämän arvonlisäveron vain siltä osin kuin se vastaa tilassa harjoittaman vähennykseen oikeuttavaa toiminnan osaa. Muilla kuin keskinäisillä kiinteistöosakeyhtiöillä hakeutumisen edellytyksenä on, että tilaa käytetään ainakin osittain vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa tilan loppukäyttäjän osalta.<sup>35</sup>

Vaikka kiinteistöosakeyhtiön osakkailla ei ole AVL 30 §:n 3 momentin mukaista oikeutta vähentää vastikkeeseen sisältyvää veroa täysimääräisesti, on oikeuskäytännössä katsottu, että tietyin edellytyksin voi keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö kuitenkin hakeutua verovelvolliseksi. Tilanteessa, jossa osakkaan hallintaoikeutta rajoitetaan olennaisella ja merkittävällä tavalla eikä osakas voi itse käyttää tai vuokrata omistettua huoneistoa osakkuus- asemansa perusteella, voi keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö hakeutua verovelvolliseksi luovuttaessaan huoneiston käyttöoikeuden arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavan toiminnan harjoittajalle.<sup>36</sup>

Arvonlisäverolain 30 §:n 2 momentin mukainen edellytys hakeutumisketjulle mahdollistaa kiinteistön tai sen osan käyttöoikeuden luovuttamisen edelleen. Edellytyksenä luovuttajan hakeutumiselle on, että luovutuksensaaja hakeutuu myös verovelvolliseksi, mikäli luovutuksensaaja luovuttaa käyttöoikeuden edelleen. Näin ollen yhdellä tilalla voi olla useampi vuokranantaja.<sup>37</sup>

Mikäli tilasta hakeutuu useampi vuokranantaja verovelvolliseksi, muodostuu ns. hakeutumisketju. Hakeutumisketju tulee olla katkeamaton ensimmäisen ja viimeisen vuokranantajan välillä:

---

<sup>35</sup> Ks. VH 2025, luku 2.1.

<sup>36</sup> Ks. KHO 10.7.2009 taltio 1785: A Oy:n toimialana oli omistaa ja hallita Kittilässä sijaitsevaa tilaa ja tällä tilalla sijaitsevia rakennuksia. A Oy:n osakkeista jokainen tuotti hallintaoikeuden A Oy:n rakennuksessa olevaan lomahuoneistoon. Osakkaan hallintaoikeutta oli rajoitettu niin, että 56 vuorokautta kalenterivuodessa oli sallittu osakkaan omaan käyttöön ja muuten A Oy:n oli vuokrattava huoneistot valitsemalleen palveluntuottajalle voittojen kerryttämiseksi. KHO katsoi, että näissä oloissa voitiin katsoa huoneistojen olevan jatkuvasti vähennykseen oikeutettavassa tarkoituksessa ja A Oy:llä oli oikeus hakeutua arvonlisäverolliseksi tilojen osalta. A Oy:llä oli oikeus rakennuskustannusten osalta vähentää se osuus arvonlisäverosta, joka vastasi A Oy:n käyttöoikeutta kyseisistä huoneistoista.

<sup>37</sup> Ks. esim. Äärilä ym, luku *Hakeutumisketju* sekä VH 2025, luku 2.4.

- Hakeutunut A – Hakeutunut B – Hakeutunut C - Loppukäyttäjä<sup>38</sup>

Hakeutumisketju voi olla avoin ketjun alkupäästä. Tämä tarkoittaa, että esimerkiksi omistaja sekä ensimmäinen jälleenvuokraaja eivät ole hakeutuneet verovelvollisiksi. Kuitenkin hakeutumisketju tulee olla katkeamaton ketjun loppupäässä:

- Omistaja – Hakeutumaton A – Hakeutunut B – Hakeutunut C – Loppukäyttäjä<sup>39</sup>

### 2.3.2 Tilan edellytykset

Arvonlisäverolain 30 §:n 1 momentin mukaan verovelvollisuus koskee yksinomaan hakemuksessa mainittua kiinteistöä tai sen osaa. Arvonlisäverolain valmisteluaineistossa todetaan, että pienin yksikkö, jota hakemus voi koskea, on huoneisto<sup>40</sup>. Pienimmästä kiinteistön osasta, josta verovelvolliseksi voidaan hakeutua on kuitenkin KHO todennut päätöksessään KHO 15.11.1996 taltio 3563.

Päätöksessä yhtiö oli keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö, jonka omistuksessa oli pinta-alaltaan n. 10 000 neliömetrin suuruiset rakennukset. N. 7 600 neliometriä näistä oli erilaisia toimisto- ja laboratoriotiloja. Yhtiön emoyhtiön omistama osakekanta tuotti emoyhtiölle oikeuden hallita kyseisiä huoneistoja, jotka oli yhtiöjärjestyksen mukaan jaettu 62:een huoneistoon, kukin 13-698 neliömetrin suuruisia. Hoito- ja rahoitusvastike laskettiin käyttäen huoneistojen pinta-alaa perustana. Huoneistoja vuokrattiin pääasiassa arvonlisäverollista liiketoimintaa harjoittaville loppukäyttäjille kokonaisina huoneistoina tai näiden osina. Yhtiö sekä sen emoyhtiö olivat hakeutuneet kiinteistön vuokrauksesta arvonlisäverovelvolliseksi.

---

<sup>38</sup> A:n hakeutumisedellytyksenä on, että B hakeutuu verovelvolliseksi. B:n hakeutumisedellytyksenä on, että C hakeutuu verovelvolliseksi. C:n hakeutumisedellytyksenä on, että loppukäyttäjä harjoittaa ainakin osittain vähennykseen oikeuttavaa toimintaa. Ks. esim. VH 2025, luku 2.4.

<sup>39</sup> A voisi muiden edellytysten täytyessä hakeutua verovelvolliseksi, sillä ketju on katkeamaton B:stä eteenpäin. Mikäli A ei hakeudu verovelvolliseksi, ei omistajakkaan muiden edellytysten täytyessä voi hakeutua. Ks. esim. Äärilä ym, luku *Hakeutumisketju*.

<sup>40</sup> Ks. HE 88/1993 s. 57

Korkein hallinto-oikeus totesi että hallinnollisista syistä pienimpänä kiinteistön osana, josta voidaan hakeutua verovelvolliseksi, on yleensä pidetty huoneistoa. Kuitenkaan liikekiinteistöjen huoneistojako ei ole aina tilojen tosiasiallisen käytön mukaista, vaan huoneisto voi olla jaettuna useampaan yksikköön, joissa jokaisessa on eri vuokralainen. KHO totesi, että pienimpänä osana, joka voi olla hakeutumisen kohteena, voidaan pitää muuta selvästi erotettavaa toiminnallisen kokonaisuuden muodostavaa tilaa tämänlaisten tapaus-ten osalta.

Huoneistot, joita vuokrattiin pienemmissä osissa olivat erotettavissa selvästi kunkin vuokralaisen toimintayksikön muodostaviksi tiloiksi. Koska yhtiövastikkeet laskettiin pitaen huoneistojen pinta-aloja perustana, voitiin sekä myynnistä suoritettava veron peruste että tähän liittyvä vähennysoikeus selvittää pinta-alaperusteisesti myös niissä tapauksissa, joissa vuokraus tapahtui huoneistoa pienemmissä osissa. Myöskään hallinnolliset syyt eivät siten olleet esteenä huoneistoa pienemmästä osasta verovelvolliseksi hakeutumisessa. Myöskään tyhjillään olevat huoneistot eivät olleet siten esteenä ja yhtiöllä oli oikeus hakeutua verovelvolliseksi huoneistoa pienemmistä osista.

Tilalle, josta verovelvolliseksi voidaan hakeutua, ei ole pinta-alallisesti tai teknisesti erityisiä vaatimuksia<sup>41</sup>. KHO:n päätöksen mukaan tulee hakeutumisyksikön myynnistä suoritettava veron peruste sekä siitä johtuva vähennysoikeus olla selvitetävissä joko pinta-alaperusteisesti tai mahdollisesti jollain muulla tavalla. Mikäli myynnistä suoritettava veron peruste sekä vähennysoikeus on luotettavalla tavalla selvitetävissä, ei periaatteessa ole esteitä sille, kuinka pienestä tilasta voidaan hakeutua verovelvolliseksi<sup>42</sup>.

---

<sup>41</sup> Ks. myös VH 2025, luku 2.2.

<sup>42</sup> Huomionarvoista kuitenkin on, että kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen muut tunnusmerkit täyttyvät, jotta kyseessä on tosiasiallisesti kiinteistön käyttöoikeuden luovutus.

### 2.3.3 Loppukäyttäjän edellytykset

Loppukäyttäjää koskevista edellytyksistä kiinteistön vuokranantajan verovelvolliseksi hakeutumiselle säädetään AVL 30 §:n 1 momentissa. Loppukäyttäjältä edellytetään, että kiinteistöä käytetään jatkuvasti vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Arvonlisäverolain valmisteluaineiston mukaan vähennykseen oikeuttavaan toimintaan rinnastetaan palautukseen oikeuttava toiminta sekä kuntien harjoittama veroton toiminta. Valmisteluaineistossa rajataan tilapäisluontoiset luovutukset hakeutumismahdollisuuden ulkopuolelle.<sup>43</sup>

Korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätöksessä KHO 7.2.2007 taltio 268, KHO on todennut että AVL 30 §:n 1 momentin sanontaa *jatkuvasti* ei voida tulkita siten, että sillä edellytettäisiin kiinteistön tai sen osan kokoaikaista tai pääasiallista käyttöä vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa.<sup>44</sup>

Loppukäyttäjältä, joka toimii tiloissa vuokralaisena, edellytetään ainakin osittaista vähennykseen oikeuttavan toiminnan harjoittamista<sup>45</sup>. Tilan osalta tämä edellyttää siis sitä, että vuokratusta tilasta ainakin osaa käytetään vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa. KHO ei ole ottanut kantaa siihen, että missä suhteessa vähennykseen oikeuttavan toiminnan on oltava koko toimintaan nähden. Ennakkopäätöksessä KHO 7.2.2007 taltio 268, KHO on todennut, että pääasiallista käyttöä ei voida edellyttää tulkittaessa jatkuvan käytön merkitystä. Tämänlainen verovelvollisyyteen kanta lieventää edellytyksiä verovelvolliseksi hakeutumiselle, mahdollisuuksia kuitenkin rajaamatta.

Ajallisesti KHO on viimeksi mainitussa ennakkopäätöksessä myötäillyt myös verovelvollisyyhteistä tulkintaa. KHO on ennakkopäätöksessä rinnastanut sanonnan *jatkuva*

---

<sup>43</sup> Ks. HE 88/1993 s. 57.

<sup>44</sup> Ennakkopäätöksessä oli kyse kiinteistöosakeyhtiöstä, joka ryhtyi rakentamaan uudisrakennusta. Tarkoituksena oli vuokrata huoneistoja lukukausien aikana opiskelijoille ja muuna aikana kesällä toimisi rakennuksessa kesähotelli. Kesähotellitoimintaa harjoittaisi arvonlisäverovelvollinen yritys. KHO katsoi, että kyseessä ei ollut tilapäisluonteinen luovutus kesähotellitoiminnan osalta, vaan kyseessä oli vuosittain toistuva käyttö vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa. Yrityksellä oli oikeus hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta.

<sup>45</sup> Vrt. edellä käsitelty keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakas. Jos osakas on tilan loppukäyttäjä, edellytetään kokonaan vähennykseen tai palautukseen oikeuttavaa toimintaa hakeutumiselle.

vuosittain toistuvaksi tietyn ajan kestäväksi vähennykseen oikeuttavaksi toiminnaksi. Epäselväksi päätöksestä jää, kuinka säännöllisin väliajoin tämä vähennykseen oikeuttava toiminta tulee toistua, jotta se on jatkuvaa. Vuosittaista toistuvuutta voidaan kuitenkin pitää päätöksen mukaan jatkuvana. Kestona, jona toimintaa harjoitetaan, voidaan pitää päätöksen mukaan ainakin kesäajan kesto. Kolmen kuukauden kestävää ajanjaksoa voidaan siten pitää raja-arvona, jonka ylittäviltä osin edellytys hakeutumiselle ainakin on ja toiminta on tältä osin *jatkuvaa*.<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> Ajanjakso kuitenkin vaikuttaa yhdessä toistuvuuden kanssa, jotta edellytykset täyttyvät. Muiden edellytysten myös täytyessä.

## 3 YLEISKULUT ARVONLISÄVEROTUKSESSA SEKÄ NII- DEN VÄHENNYSOIKEUS

### 3.1 Yleinen vähennysoikeus arvonlisäverotuksessa

Arvonlisävero on kulutusvero, jota suoritetaan vaihdannan jokaisessa vaiheessa. Kuitenkin kuluttajahintaan sisältyy vain yhdenkertainen vero vaihdannan jokaisessa vaiheessa suoritetusta verosta huolimatta. Veron kertaantuminen estetään arvonlisäveron vähennysjärjestelmän avulla. Vähennysoikeuden avulla liiketoimintaa suoritetaan verottomin tuotantopanoksin poistamalla tuotantopanoshankintoihin sisältyvä vero. Näin vaihdannan eri vaiheissa ei synny piilevää veroa.<sup>47</sup>

Arvonlisäveron yleisestä vähennysoikeudesta on säädetty arvonlisäverolain 102 §:ssä. Pykälän mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron. AVL 102.2 §:n mukaan verollisella liiketoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, joka aiheuttaa tavaran tai palvelun myyjälle verovelvollisuuden.<sup>48</sup> Arvonlisäverolain valmisteluaineiston mukaan liiketoimintana on luonnehdittu toimintaa, joka tapahtuu ansiotarkoituksessa, jatkuvana, ulospäin suuntautuvana sekä itsenäisenä, johon sisältyy yrittäjäriski<sup>49</sup>.

Arvonlisäverolain yleinen vähennysoikeus perustuu arvonlisäverodirektiiviin, jossa vähennysoikeudesta on säädetty 167-172 artikloissa. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, siltä osin kuin palveluja ja tavaroita käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista kyseisen jäsenvaltion alueella, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle.

Verovelvollisen käsitettä on määritelty arvonlisäverodirektiivin 9-13 artikloissa. 9 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan kaikkia, jotka missä tahansa

---

<sup>47</sup> Ks. myös Äärilä ym. kappale 15 *Vähennysoikeus* sekä Lamppu – Ruohola 2023 s. 404.

<sup>48</sup> Ks. myös *Lamppu – Ruohola* 2023 s. 404-406.

<sup>49</sup> Ks. HE 88/1993 s. 17.

itsenäisesti harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta kyseisen toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan pidetään liiketoimintana kaikkea kauppiaan, tuottajan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa. Erityisesti liiketoimena pidetään aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuva-luonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

Arvonlisäverolain 2 §:n pääsäännön mukaan verovelvollinen on tavaran tai palvelun myyjä, kun Suomessa tapahtuva tavaran ja palvelun myynti tapahtuu liiketoiminnan muodossa. liiketoiminnan muodossa. Tietyissä tilanteissa verovelvollinen kuitenkin on tavaran tai palvelun ostaja, jolloin puhutaan käännetyistä verovelvollisuudesta.<sup>50</sup> Lain valmisteluaineiston mukaan verovelvollisuudella tarkoitetaan tosiasiallista veronsuorittamisvelvollisuutta<sup>51</sup>.

Arvonlisäverolain 102 §:ssä säädetyn yleisen vähennysoikeuden edellytyksenä on, että hankinta kohdistuu verovelvollisen omaan verolliseen liiketoimintaan. Näin ollen tulee hankinnat kohdistua suoraan ja välittömästi verolliseen liiketoimintaan, jotta vähennysoikeus 102 §:n perusteella syntyy. Mikäli verovelvollinen harjoittaa vain verollista liiketoimintaa, kohdistuvat kaikki hankinnat lähtökohtaisesti suoraan ja välittömästi verolliseen liiketoimintaan. Kuitenkin verovelvollisen harjoittaessa verollisen toiminnan lisäksi myös arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa, tulee arvioitavaksi missä suhteessa hankinnat kohdistuvat näiden toimintojen välillä. Tämän perusteella määräytyy arvonlisäveron vähennysoikeus.<sup>52</sup>

Niin arvonlisäverodirektiivin kuin arvonlisäverolain sanamuodon mukaan arvonlisäveron vähennysoikeus on vain verovelvollisen hankintojen arvonlisäverosta, jotka on tehty verovelvollisen omaa liiketoimintaa varten<sup>53</sup>. Vartenotettavaa on myös, että liiketoiminnan ei tarvitse olla meneillään olevaa toimintaa, vaan myös tulevaa arvonlisäverollista toimintaa varten hankitut tavarat ja palvelut oikeuttavat arvonlisäveron

---

<sup>50</sup> AVL 2 a, 8 a–8 d sekä 9 §:ssä on poikkeuksia tilanteista, joissa verovelvollinen on myyjän sijasta ostaja. Näihin poikkeuksiin ei kuitenkaan syvennytä tässä tutkimuksessa sen tarkemmin.

<sup>51</sup> Ks. HE 88/1993 s. 102.

<sup>52</sup> Ks. VH 2020, luku 3.1.

<sup>53</sup> Ks. myös VH 2020, luku 2.

vähennysoikeuteen<sup>54</sup>. Kuitenkin alun perin syntyneen vähennysoikeuden voi menettää, vaikka hankinnat kohdistuisivat alkujaan suunniteltuun arvonlisäverolliseen liiketoimintaan, mikäli ne tosiasiallisesti käytetään alkuperäisen toiminnan sijasta toimintaan, jonka osalta ei ole vähennysoikeutta<sup>55</sup>.

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, ettei liiketoimen tuloksella ole merkitystä vähennysoikeuden kannalta, kunhan toiminta on sinänsä arvonlisäverollista. Näin ollen vähennystä ei voida rajata suhteessa hintojen väliseen erotukseen vaikka omakustannushinta olisi luovutushintaa huomattavasti alhaisempi.<sup>56</sup>

Arvonlisäverolain 102.1 §:n 1 kohdan sanamuodon mukaan verovelvollinen saa vähentää omaa verollista liiketoimintaa varten hankitusta tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron<sup>57</sup>. Näin ollen tulee hankintaan sisältyä arvonlisävero, josta ostajalla on vähennysoikeus. Jotta hankintaan sisältyy vähennyskelpoinen arvonlisävero, tulee hankinta ts. ostaa verollisena. Osto verollisena tarkoittaa myös sitä, että myyjä on arvonlisäverovelvollinen ja merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.<sup>58</sup>

Edellytyksenä vähennysoikeudelle on myös myyjältä saatu lasku tai tosite, joka täyttää AVL 209 e-f §:ssä määritellyt laskumerkintävaatimukset. Verohallinto voi kuitenkin AVL 209 i §:n mukaan hyväksyä tehdyn vähennyksen vaikka verovelvollisella ei ole lain edellyttämää laskua tai tositetta, mikäli verovelvollinen pystyy muutoin osoittamaan olevansa<sup>59</sup> oikeutettu vähennykseen.<sup>60</sup>

---

<sup>54</sup> Asiassa C-110/94, *Inzo v. Belgische Staat*, unionin tuomioistuin katsoi, että kannattavuusselvityksen teettäminen suunnitellusta toiminnasta voidaan katsoa taloudelliseksi toiminnaksi, eikä taannehtivasti voida poistaa verovelvollisen asemaa, jos selvityksen tulosten perusteella päätetään olla aloittamatta toimintaa. Tuomion 25 kohta.

<sup>55</sup> Asiassa C-42/19, *Sonaecom*, unionin tuomioistuin katsoi, ettei verovelvollisen hankintoihin, joilla on yhteys verosta vapautettuun tai arvonlisäveron soveltamisalaan kuulumattomaan toimintaan, sisältyvää veroa voida vähentää. Tuomion 64 kohta.

<sup>56</sup> Asia C-267/15, *Gemeente Woerden*, tuomion 40-41 kohdat, asia C-412/03 *Hotel Scandic Gåsabäck*, tuomion 22 kohta sekä asia C-285/10, *Campsa Estaciones de Servicio*, tuomion 25 kohta.

<sup>57</sup> AVL 102.3 §:n mukaan hankintaan sisältyvällä verolla tarkoitetaan kyseisen lain 1 momentissa tarkoitettua veroa, eli arvonlisäveroa.

<sup>58</sup> Ks. Lamppu – Ruohola 2023 s. 410-413.

<sup>59</sup> AVL 102, 102 a, 102 c, 103, 106 tai 111–113 §:n nojalla.

<sup>60</sup> Ks. myös Ahopelto ym. 2023 s. 821 sekä Ahonen – Sorsa 2023 s. 269.

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että vähennysoikeuden kannalta suurempi merkitys annetaan aineellisille vaatimuksille kuin muodollisille. Asiassa C-516/14, *Barlis* unionin tuomioistuin totesi, että vähennysoikeutta ei voida evätä yksinomaan sillä perusteella, että laskuvaatimukset eivät täyty, mikäli veroviranomaisilla on muutoin mahdollisuus vahvistaa vähennysoikeuden aineellisten vaatimusten täyttyminen<sup>61</sup>.

## 3.2 Yleiskulut arvonlisäverotuksessa

### 3.2.1 Yleiskulujen käsite arvonlisäverotuksessa

Arvonlisäverolaki tai arvonlisäverodirektiivi eivät sisällä yleiskulun käsitettä, mutta molemmat sisältävät säännökset tämänlaisten kulujen vähennysoikeuden jakamisesta<sup>62</sup>. Arvonlisäverolain valmisteluaineistossa ei myöskään mainita yleiskulun käsitettä, mutta mainitaan hyödyke, jota käytetään sekä vähennykseen oikeuttavaan että muuhun tarkoitukseen<sup>63</sup>. Koska yleiskulun määritelmää ei löydy laista tai direktiivistä, tulee määritelmä hakea oikeus- ja verotuskäytännöstä sekä oikeuskirjallisuudesta.

Verovelvollisilla, jotka harjoittavat osittain vähennykseen oikeuttavaa ja osittain vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa, voi olla vähennysoikeuden kannalta kolmenlaisia kuluja:

- 1) Kulut, jotka ovat kohdistettavissa vähennykseen oikeuttavaan toimintaan ja näin ollen vähennyskelpoisia
- 2) Kulut, jotka ovat kohdistettavissa vähennykseen oikeuttamattomaan toimintaan ja näin ollen vähennyskelvottomia
- 3) Kulut, jotka palvelevat toimintaa kokonaisuudessaan, ts. yleiskuluja ja ovat osittain vähennyskelpoisia<sup>64</sup>

---

<sup>61</sup> Tuomion 43 kohta. Ks. myös asia C-519/21, *ASA*, tuomion 97 kohta sekä Dale 2024, luku 1.

<sup>62</sup> Yleiskulujen jakoon syvennytään tarkemmin jäljempänä.

<sup>63</sup> Ks. HE 88/1993 s. 107.

<sup>64</sup> Ks. Lamppu – Ruohola 2023 s. 438-439.

Kolmannen kohdan yleiskulut voivat olla luonteeltaan mm. hallinnollisia kuluja<sup>65</sup>, jotka yleisellä tasolla mahdollistavat verovelvollisen toiminnan. Yleiskulut voivat myös olla luonteeltaan konkreettisempia yksittäisiä hyödykkeitä, joilla on kaksi käyttötarkoitusta. Tämänlainen hyödyke voi olla esimerkiksi kiinteistönvälityspalvelu tai tietojärjestelmä, jota hyödynnetään sekä vähennykseen oikeuttavassa että vähennykseen oikeuttamattomassa käytössä.<sup>66</sup> Yleiskulujen vähennysoikeuden selvittäminen edellyttää laaja-alaisempaa arviointia toiminnasta kuin suoraan kohdistettavien kulujen<sup>67</sup>.

Unionin tuomioistuin on ensimmäistä kertaa ottanut kantaa yleiskulun määritelmään asiassa C-4/94, *BLP*. Unionin tuomioistuin toteaa, että tavaroilla ja palveluilla on oltava suora ja välitön yhteys verotettavaan liiketoimintaan<sup>68</sup>. Unionin tuomioistuin toteaa tuomiossa lisäksi sen, että jotta yleiskulut voivat olla koko toiminnan yleiskuluja, tulee niiden tosiasiallisesti liittyä sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimintaan että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimintaan. Mikäli yleiskulu kohdistuu vain vähennykseen oikeuttamattomaan liiketoimintaan, voi se olla vain tämän liiketoiminnan yleiskulu.<sup>69</sup>

Korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätöksessä KHO 2007:56, KHO on antanut esimerkkejä siitä, millaisia hankintoja voidaan yleensä pitää yleiskuluina. Päätöksessä oli kyse A Oy:stä ja sen tytäryhtiöstä, joiden omistukseen koko konsernin liiketoiminta koskien kemian liiketoimintaa oli keskitetty. A Oy:n menoksi oli kirjattu liiketoiminnan myyntiin liittyneet asiantuntijapalkkiot ja A Oy oli vähentänyt näihin sisältyvät arvonnlisäverot. KHO nostaa päätöksessä esille palvelut, jotka on hankittu liiketoiminnan luopumiseen liittyvään uudelleenjärjestelyyn sekä liiketoiminnan myynnin suunnittelua ja toteuttamista varten. KHO toteaa, että tällaisia kuluja pidetään arvonnlisäverotuksessa yleensä verollisen liiketoiminnan yleiskuluina koko konsernia ajatellen. Tytäryhtiö oli toiminut konsernissa lähinnä holdingyhtiönä ilman omaa henkilökuntaa. Tämän vuoksi

---

<sup>65</sup> Hallinnolliset kulut ovat luonteeltaan verovelvollisen hallintoon kohdistuvia kuluja esim. kirjanpito-  
kulut. Ks. esim VH 2020, luku 3.1.

<sup>66</sup> Ks myös Lappu – Ruohola 2023 s. 439.

<sup>67</sup> Ks. Haapaniemi 2018 s. 178.

<sup>68</sup> Ks. tuomion 19 kohta.

<sup>69</sup> Ks. tuomion 27 kohta.

KHO totesi, että tällaiset kulut kuuluvat arvonlisäverotuksessa luonteeltaan yleiskuluihin.

Oikeuskäytännön mukaan määritettäessä yleiskulua, annetaan painoarvoa koko liiketoimintaan liittyvään yhteyteen. Mikäli suora ja välitöntä yhteyttä ei löydy kulun ja yksittäisen liiketoimen välillä, tulee arvioitavaksi kulun yhteys toimintaan yleisemmällä tasolla eli liittyminen koko liiketoimintaan.<sup>70</sup> Huomionarvoista on, että käsitteellä koko liiketoiminta voidaan viitata vähennykseen oikeuttavaan sekä vähennykseen oikeuttamattomaan liiketoimintaan yhdessä tai näistä jompaankumpaan erikseen.

Asiassa C-29/08, *AB SKF*, SKF-osakeyhtiö oli teollisuuskonsernin emoyhtiö, joka uudisti konsernin rakennetta luopumalla kahden tytäryhtiönsä omistuksesta. SKF osallistui aktiivisesti tytäryhtiöiden liikkeenjohtoon ja suoritti niille korvausta vastaan palveluja.<sup>71</sup> Unionin tuomioistuin katsoi, että kyseisen luovutuksen, joka on toteutettu konsernin rakenteen uudistamista varten, voidaan katsoa olevan liiketoimi, jonka pyrkimyksenä on saada jatkuvan luonteisia tuloja toiminnasta, joka menee pidemmälle kuin pelkkä osakkeiden myynti. Liiketoimella on siten suora yhteys toiminnan organisointiin ja on verollisen liiketoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön jatke. Unionin tuomioistuin katsoi, että tällainen liiketoimi kuuluu arvonlisäveron soveltamisalaan.<sup>72</sup>

Unionin tuomioistuin jättää kansallisen tuomioistuimen selvittäväksi sen, että voiko kyseiset kustannukset olla sisällytettynä myytyjen osakkeiden hinnassa vai ovatko ne eri osatekijöitä, jotka kuuluvat taloudelliseen toimintaan. Tällä tuomioistuin edellyttää, että kysymystä siitä, että ovatko kulut yleiskuluja, on arvioitava saman hinnanosatekijyyskriteerin perusteella kuin kysymystä siitä, että ovatko kulut suoraan tiettyyn liiketoimeen kohdennettavia.<sup>73</sup>

---

<sup>70</sup> Ks. esim. KHO 2001:16, KHO 2001:45, KHO 2001:15 sekä KHO 2011:52.

<sup>71</sup> Tuomion 20-21 kohta.

<sup>72</sup> Tuomion 33 kohta.

<sup>73</sup> Ks. KHO 2019:81, Mikko Pikkujämsän äänestyslausunto.

### 3.2.2 Yleiskulujen vähennysoikeudesta

Vähennysoikeuteen arvonlisäverotuksessa liittyy kiinteästi kulujen suora ja välitön kohdistettavuus arvonlisäverolliseen toimintaan. Vähennysoikeuden kannalta on ensiarvoisen tärkeää selvittää kulujen yhteys arvonlisäverolliseen toimintaan. Lähtökohtaisesti kulujen kohdistuessa arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuoliseen toimintaan tai verosta vapautettuun toimintaan ei niihin sisältyvää veroa voida vähentää<sup>74</sup>. Ns. yleiskulut ovat kuluja, joita ei voida suoraan ja välittömästi kohdistaa yksittäisille tai useammille suoritteille. Ne ovat luonteeltaan kuluja, jotka palvelevat koko liiketoimintaa tai ainakin suurelta osin<sup>75</sup>.

Verovelvollisen harjoittaessa vähennykseen oikeuttavaa sekä vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa, tulee aiheutuneiden kulujen kohdistuminen selvittää mahdollisimman tarkasti näiden toimintojen välillä. Kun kulut eivät ole yksiselitteisesti rajattavissa erikseen kunkin toiminnan kuluiksi, muodostuu tulkinnallisuutta kulujen vähennyskelpoisuuden kannalta: Mitkä kulut ovat vähennyskelpoisia ja missä määrin?

Unionin tuomioistuin on asiassa C-98/98, *Midland Bank* todennut, että hankintaa koskevan liiketoimen ja yhden tai useamman vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on oltava periaatteessa suora ja välitön yhteys, jotta hankintaan sisältyvä arvonlisävero on vähennettävissä<sup>76</sup>. Kuitenkin kerran syntynyt oikeus vähennykseen säilyy, vaikka aiottu taloudellinen toiminta ei ole johtanut verollisiin liiketoimiin<sup>77</sup>. Tämä johtaa siihen, että määrätyin edellytyksin ja poikkeustapauksissa vähennysoikeus on olemassa, vaikka kulun ja yhden tai useamman vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä ei olisi suoraa ja välitöntä yhteyttä<sup>78</sup>.

Unionin tuomioistuin on tuomiossaan myös todennut, että kulujen arvonlisäveron vähentäminen edellyttää, että kulut ovat muodostaneet osan vähennykseen oikeuttavan

---

<sup>74</sup> Ks. Haapaniemi 2018 s. 178.

<sup>75</sup> Ks. Äärilä ym. luku 15 *Yleiskulut*.

<sup>76</sup> Tuomion 24 kohta.

<sup>77</sup> Tuomion 22 kohta. Ks. myös asia C-110/94, *INZO* tuomion 20 ja 21 kohta, asia C-37/95, *Ghent Coal*, tuomion 20 kohta ja asia C-396/98, *Schloßstraße*, tuomion 42 kohta.

<sup>78</sup> Tuomion 23 kohta.

toiminnan hinnasta. Kulujen on oltava osa myyntiliiketoimien hinnasta, joissa tavaroita ja palveluja, joista kulut ovat syntyneet, käytetään. Tästä seuraa, että kulujen tavallisesti täytyy syntyä ennen kuin myyntiliiketoimet, joihin kulut liittyvät.<sup>79</sup>

Yleiskulujen vähennysoikeuden olemassaolo on kuitenkin yleensä vaikeasti määritettävissä myöhempien myyntiliiketoimien perusteella, joihin aikaisemmat myyntiliiketoimet kohdistuvat<sup>80</sup>. Asiassa C-408/98, *Abbey National* unionin tuomioistuin katsoi, että kun varallisuuskokonaisuus siirretään eikä verovelvollinen enää tämän jälkeen toteuta liiketoimia, on siirtoon liittyvien kulujen katsottava olevan osa yrityksen koko liiketoimintaa ennen siirtoa. Siirtoon liittyvät kulut ovat osa verovelvollisen yleiskuluista ja näin verovelvollisen tuotteiden hintojen osatekijöitä. Näin ollen siirron kuluilla on periaatteessa suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan.<sup>81</sup> Unionin tuomioistuin katsoi myös, että mikäli siirrosta aiheutuneilla kuluilla on suora ja välitön yhteys verovelvollisen taloudellisen toiminnan selvästi rajattuun osaan siten, että kulut ovat kyseisen osan yleiskuluja, ovat kulut täysin vähennettävissä, tämän osan liiketoimien ollessa täysin arvonnisäverollisia<sup>82</sup>.

Arvonnisäverotuksen soveltamisalaan kuulumattomien liiketoimien johdosta aiheutuneista kuluista voi tietyissä tilanteissa olla oikeuskäytännön mukaan täysi vähennyskelpoisuus. Asiassa C-465/03, *Kretztechnik* osakeyhtiön osakepääomaa korotettiin ja tarvittavan pääoman keräämiseksi laskettiin liikkeeseen haltijaosakkeita listautumalla Frankfurtin pörssiin. Arvonnisäverotuksen soveltamisalaan kuulumattomasta osakeannista kertyi kuluja, joiden EUT katsoi olevan täysin vähennyskelpoisia yleiskustannuksina. Unionin tuomioistuin perusteli tuomiotaan sillä, että yhtiö suoritti osakeannin korottaakseen pääomaansa yleisen taloudellisen toimintansa hyväksi. Unionin tuomioistuimen mukaan oli katsottava, että ne kulut, jotka aiheutuivat osakeannista, olivat osa yhtiön yleiskuluja ja sellaisenaan muodostivat osan yhtiön tuotteiden hinnasta. Osakeannin kaltaisella palvelulla oli suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan.<sup>83</sup>

---

<sup>79</sup> Tuomion 30 kohta.

<sup>80</sup> Ks. Haapaniemi 2018 s. 179.

<sup>81</sup> Tuomion 34-36 kohdat.

<sup>82</sup> Tuomion 39-40 kohta.

<sup>83</sup> Tuomion 36 kohta. Vrt. asia C-435/05, *Investrand*, jossa unionin tuomioistuin katsoi neuvontapalveluiden kulujen olevan vähennyskeltottomia. Verovelvollinen oli vähentänyt arvonnisäveron oikeusriidan

Unionin tuomioistuin jatkoi samanlaista tulkintaa arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuulumattomien liiketoimien ja tähän liittyvien vähennysten osalta asiassa *AB SKF*. Unionin tuomioistuimen mukaan arvonlisäveron vähennysoikeus luovutukseen liittyvistä kuluista syntyy, mikäli kyseisten kustannusten ja verovelvollisen koko taloudellisen toiminnan välillä on suora ja välitön yhteys<sup>84</sup>.

Unionin tuomioistuin on asian *AB SKF* perusteluissaan nostanut myös esille, että vähennysoikeuden olemassaolo määräytyy niiden myöhempien liiketoimien perusteella, joihin aikaisemmat liiketoimet kohdistuvat. Vähennysoikeus on näin ollen olemassa tapauksessa, jossa aikaisemmalla liiketoimella on suora ja välitön yhteys yhteen tai useampaan myöhempään vähennyksen oikeuttavaan liiketoimeen. Mikäli näin ei ole, tulee tutkittavaksi ovatko aikaisempien liiketoimien kulut osa verovelvollisen koko taloudellisen toiminnan yleiskuluja. Molempien tapauksien osalta suoran ja välittömän yhteyden olemassaolon edellytyksenä on, että aikaisempien liiketoimien kulut sisältyvät joko myöhempien liiketoimien hintaan tai verovelvollisen taloudellisen toiminnan yhteydessä tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hintaan.<sup>85</sup>

Kotimaisessa oikeuskäytännössä yleiskulujen vähennysoikeudesta on päädytty samanlaiseen kohteluun kuin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä, joskin hieman erilaisin perusteluin. Tapauksessa KHO 2000:22 oli kyse A:n harjoittamasta hevostaloustoiminnasta sekä tähän liittyvien kustannusten vähennysoikeudesta. A harjoitti hevosten hoitoa sekä ravikilpailutoimintaa. Hevosten hoito katsottiin AVL:n 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaiseksi verolliseksi liiketoiminnaksi ja sai näin ollen vähentää AVL:n 102 §:n perusteella tähän toimintaan liittyvien kustannusten arvonlisäveron. Ravikilpailu puolestaan katsottiin arvonlisäverottomaksi toiminnaksi, johon kohdistuvia ostoja ei hyväksytty vähennyskelpoisiksi. KHO:n ratkaisun mukaan ainoastaan välittömästi

---

yhteydessä syntyneistä kuluista, joka oli saanut alkunsa saatavasta, joka oli osa verovelvollisen varallisuutta ja joka liittyi osakkeiden myyntiin ennen sen arvonlisäverovelvolliseksi tuleamista. Unionin tuomioistuin katsoi, ettei kuluilla ollut suoraa ja välitöntä yhteyttä koko taloudelliseen toimintaan. Unionin tuomioistuin perusteli päätöstään sillä, ettei voida väittää, että Investrand ei olisi käyttänyt neuvontapalveluja, jos se ei olisi harjoittanut arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa toimintaa.

<sup>84</sup> Tuomion 73 kohta.

<sup>85</sup> Tuomion 60 kohta.

ravikilpailutoimintaan kohdistuvat kulut olivat vähennyskelvottomia. Sen sijaan muut kulut olivat täysin vähennyskelpoisia riippumatta siitä, kohdistuivatko ne ravikilpailuihin vai muihin hevosiin sillä perusteella, että kuluja oli vaikea erottaa toisistaan. KHO:n mukaan verolliseen toimintaan hankittujen hevosten osallistuessa ravikilpailutoimintaan, edistivät ne verollista toimintaa ja näin kulujen voitiin katsoa kohdistuvan pääsääntöisesti verolliseen toimintaan.<sup>86</sup>

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on myös arvioitu suoran ja välittömän yhteyden määrätymisperustetta liiketoimen objektiivisen sisällön sekä liiketoimeen johtaneen syyntä kannalta.<sup>87</sup> Oikeuskäytännöstä ilmenee, että suoraa yhteyttä koskevaa arviointiperustetta sovellettaessa on huomioitava kaikki olosuhteet, jossa liiketoimet on toteutettu. Huomioon on myös otettava vain liiketoimet, jotka liittyvät objektiivisesti vähennykseen oikeuttavaan toimintaan.<sup>88</sup> Vaikka liiketoimen ja verollisen liiketoiminnan välisen suoran ja välittömän yhteyden määrittäminen on tehtävä liiketoimen ja objektiivisen sisällön perusteella, voidaan huomioon ottaa myös liiketoimen yksinomainen syy, sillä tätä syytä voidaan pitää objektiivisen sisällön määrittämisperusteena. Jos osoitetaan, ettei liiketoimea ole tehty verollisen toiminnan tarpeisiin, ei liiketoimella katsota olevan suoraa ja välitöntä yhteyttä verolliseen toimintaan, vaikka toiminta itsessään olisikin objektiivisin sisällöin arvonlisäverollista.<sup>89</sup>

Oikeuskäytännön avulla on mahdollista luoda viitekehys yleiskulujen tunnusmerkistölle, jonka avulla kuluja sekä niiden vähennysoikeutta on luontevampaa arvioida. Vähennysoikeuden olemassaolo edellyttää hankintaa koskevan liiketoimen ja yhden tai useamman liiketoimen suoraa ja välitöntä yhteyttä tai kulujen arvioimista koko taloudellisen toiminnan yleiskuluina. Edellytyksenä suoran ja välittömän yhteyden olemassaololle

---

<sup>86</sup> Kyseisen päätöksen osalta tulee kuitenkin pitää mielessä, että päätös on yli 20 vuotta vanha. Päätöksen perustelut ja lopputulos tulee siten arvioida kriittisesti huomioiden arvonlisäverotuksessa tapahtuneet muutokset.

<sup>87</sup> Ks. Asia C-104/12, *Becker*, tuomion 18 kohta.

<sup>88</sup> Ks. Asia C-104/12, *Becker*, tuomion 22 kohta.

<sup>89</sup> Ks. Asia C-104/12, *Becker*, tuomion 29 kohta. Ks. myös tuomion 31 kohta: Pelkkä kausaalinen yhteys ei välttämättä tarkoita suoran ja välittömän yhteyden olemassaoloa. Esimerkiksi oikeudellisen yhteyden puute voi tarkoittaa liiketoimen tapahtuneen verollisen toiminnan ulkopuolella.

yleiskulujen kannalta on hankintakulujen sisältyminen verovelvollisen taloudellisen toimintansa yhteydessä tarjoamien liiketoimien hintaan<sup>90</sup>.

Yleiskulujen vähennysoikeuden kannalta merkittävässä asemassa on verovelvollisen taloudellinen toiminta, johon kulut kohdistuvat. Kulujen vähennysoikeuden kannalta kulut voivat muodostua arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuulumattomista liiketoimista, mikäli kulut edistävät verovelvollisen vähennykseen oikeuttavaa toimintaa, muodostaen osan verovelvollisen tuotteiden hinnasta.

Arvioitaessa yleiskulujen vähennysoikeutta, voidaan huomioon ottaa yksittäisten liiketoimien syyt, mikäli tätä syytä voidaan pitää määrittämisperusteena objektiiviselle sisällölle. Kuitenkin kaikki olosuhteet, jossa liiketoimet ovat tapahtuneet, tulee huomioida. Arvioitaessa yleiskulujen vähennysoikeutta, tulee huomioida vain objektiivisesti vähennykseen oikeuttavaan toimintaan liittyvät liiketoimet.

### 3.2.3 Yleiskulujen vähennysoikeuden jakoperuste

Arvonlisäverolain 117 §:ssä säädetään yleiskulujen jakoperusteesta:

- ”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.”

Kyseinen säännös on AVL:n ainoa säännös, jossa yleiskulujen jakamisperusteesta säädetään. Säännöksen sanamuodon mukaan yleiskulujen vähennysoikeuden laajuus määräytyy hankintojen käyttötarkoituksen perusteella. Vähennys saadaan tehdä vain siltä osin kuin kulu kohdistuu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

---

<sup>90</sup> Ts. suora ja välitön yhteys koko taloudelliseen toimintaan.

Sanamuotonsa mukaan AVL 117 § ei rajoitu vain tilanteisiin, joissa yleiskulun osittainen vähennyskelvoton käyttö liittyy arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvaan vähennykseen oikeuttamattomaan liiketoimintaan. Sen myös katsotaan niihin tilanteisiin soveltuvaaksi, jossa muu kuin vähennykseen oikeuttava käyttö on soveltamisalan ulkopuoliseen toimintaan liittyvää käyttöä.<sup>91</sup>

Arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 1 kohdan ensimmäinen alakohta sekä kyseisen artiklan 2 kohdan c alakohta on pantu täytäntöön AVL:n 117 §:ssä<sup>92</sup>. Arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan tavaroista ja palveluista, joita verovelvollinen käyttää 168, 169 ja 170 artiklan mukaan vähennykseen oikeuttavissa ja vähennykseen oikeuttamattomissa liiketoimissa, voidaan vähennys myöntää ainoastaan arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta. Direktiivin 173 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan vähennyksen suhdeluku on kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista laskettava 174 ja 175 artiklan mukaisesti. Direktiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaan ”jäsenvaltiot voivat oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella”.

Unionin tuomioistuin on todennut, että 173 artiklan 1. ja 2. kohdassa<sup>93</sup> tarkoitettu vähennysjärjestelmä koskee vain tapauksia, joissa tavaroita tai palveluja käytetään suorittaakseen sekä vähennykseen oikeuttavia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia. Tavarat ja palvelut ovat siten unionin tuomioistuimen mukaan sekakäytössä. Jäsenvaltiot voivat käyttää joitain direktiivin 2. kohdassa<sup>94</sup> mainituista vähennysjärjestelmistä vain mainittuihin tavaroihin ja palveluihin.<sup>95</sup>

---

<sup>91</sup> Ks. KHO 2015:184.

<sup>92</sup> Ks. myös Haapaniemi 2018 s. 186.

<sup>93</sup> Tuomioissa viitataan kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohtaan eli nykyään direktiivin 2006/112/EY 173 artiklan 1. ja 2. kohtaan.

<sup>94</sup> Tuomioissa viitataan kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmanteen alakohtaan eli nykyään direktiivin 2006/112/EY 173 artiklan 2. kohtaan.

<sup>95</sup> Ks. yhdistetyt asiat C-108/14 ja C-109/14, *Larentia + Minerva*, tuomion 26 kohta sekä asia C-496/11, *Portugal Telecom*, tuomion 40 kohta.

Unionin tuomioistuin on todennut myös, että 173 artiklan 1. ja 2. kohdassa<sup>96</sup> olevat säännöt koskevat vain sellaisen kulun arvonlisäveroa, joka yksinomaan sisältyy taloudelliseen toimintaan liittyviin kuluihin. Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron jakaminen taloudellisen ja muun toiminnan välillä on osa jäsenvaltioiden harkintavaltaa. Jäsenvaltioiden on otettava harkintavaltaansa käyttäessään huomioon mainitun direktiivin tarkoitus ja systematiikka. Jäsenvaltioiden on siis itse säädettävä sellaisesta laskentatavasta, joka objektiivisesti kuvastaa osuutta, joka ostoihin liittyvistä kuluista tosiasiallisesti kohdistuu kuhunkin näistä toiminnoista.<sup>97</sup>

Yhdistetyissä asioissa C-108/14 ja C-109/14, *Larentia + Minerva* unionin tuomioistuin on katsonut, että jäsenvaltiot voivat tilanteen mukaan soveltaa mitä hyvänsä sopivaa jakoperustetta jakaessaan yleiskustannuksia taloudellisen toiminnan ja muun toiminnan välillä<sup>98</sup>. Jakamisessa käytettävien perusteiden määrittäminen kuuluu tuomioistuimen valvonnassa vain kansallisille viranomaisille. Jakamisen määrittämisessä on myös otettava huomioon arvonlisäverodirektiivin tarkoitus ja systematiikka.<sup>99</sup>

Arvonlisäverolain 117 §:n säännöksen mukaisen jaon perustuessa yleiskulujen tosiasialliseen käyttöön vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa, on jakoperusteen katsottava täyttävän vaatimuksen laskentatavasta, joka osoittaa objektiivisesti osuudet, joka yleiskuluista tosiasiallisesti kohdistuu vähennykseen oikeuttavaan ja siihen oikeuttamattomaan toimintaan. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö ei siten ole esteenä saman jakoperusteen käyttämiseen soveltamisalaan kuuluvan ja soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan osalta.<sup>100</sup>

Arvonlisäverodirektiivin 174-175 artikloissa säädetään yleiskulujen vähennyksen jakoperusteesta, joka perustuu liikevaihtojen suhteeseen. Tämä ns. pro rata-suhdeluku on

---

<sup>96</sup> Tuomioissa viitataan kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohtaan eli nykyään direktiivin 2006/112/EY 173 artiklan 1. ja 2. kohta.

<sup>97</sup> Ks. yhdistetyt asiat C-108/14 ja C-109/14, *Larentia + Minerva*, tuomion 27 kohta sekä asia C-496/11, *Portugal Telecom*, tuomion 42 kohta.

<sup>98</sup> Unionin tuomioistuin on todennut 30 kohdassa, että tilanteen mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa joko investoinnin luonteen omaista, liiketoimen luonteen omaista tai muita sopivia jakoperusteita. Jäsenvaltioilla ei myöskään ole velvollisuutta käyttää vain yhtä menetelmää. Ks. myös asia C-437/06, *Securenta*, tuomion 38 kohta.

<sup>99</sup> Ks. tuomion 31 kohta sekä asia C-437/06, *Securenta*, tuomion 39 kohta.

<sup>100</sup> Ks. KHO 2015:184.

arvonlisäverodirektiivin pääsääntöinen jakoperuste yleiskulujen vähentämiseksi. Direktiivin 174 artiklan 1 kohdan mukaan suhdeluku muodostuu murtoluvusta, joka sisältää seuraavat määrät:

- Osoittaja: Vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista
- Nimittäjä: Vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka sisältää osoittajaan sisällytyt liiketoimet sekä liiketoimet, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen

$$\frac{\text{Arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavat liiketoimet}}{\text{Arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavat + oikeuttamattomat liiketoimet}}$$

Arvonlisäverodirektiivin 174 artiklan 2 kohdassa säädetään määristä, joita ei oteta huomioon vähennyksen suhdelukua laskettaessa. Näihin kuuluu:

- Liikevaihto, joka muodostuu tuotantotavaroiden luovutuksista, joita verovelvollinen on käyttänyt yrityksessään
- Liikevaihto, joka muodostuu liitännäisistä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimista
- Liikevaihto, joka muodostuu 135 artiklan 1 kohdan b-g alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista silloin, kun on kyse liitännäisistä liiketoimista<sup>101</sup>

Arvonlisäverodirektiivin 175 artiklan 1 kohdan mukaan suhdeluku määritetään vuosiperusteisesti sekä se on ilmaistava enintään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun pyöristettynä prosenttilukuna. Saman artiklan 2 ja 3 kohdassa säädetään vuoden aikana sovellettavasta tilapäisen suhdeluvun laskemisesta, arvioimisesta sekä tarkistamisesta.

Vaikka arvonlisäverodirektiivin 174-175 artikloissa on säädetty liikevaihtojen suhteeseen perustuvasta jakoperusteesta, ei tällä laskentatavalla ole Suomessa välitöntä

---

<sup>101</sup> Ks. myös Contrino – Cavallo 2020, luku 1: Kaksi viimeisintä arviolta kattaa vain verovapaat rahoitus-toiminnot, ja edellinen kattaa kaikki rahoitustoiminnot, mukaan lukien arvonlisäverolliset, siinä tapauksessa, että kyseinen jäsenvaltio on valinnut verotuksen 137 artiklan 1 kohdan mukaisesti.

oikeusvaikutusta. Päätöksessä KHO 10.12.2007 T 3160 on korkein hallinto-oikeus ottanut kantaa prosenttiluvun pyöristämiseen sekä arvonlisäverodirektiivin 174 artiklan soveltamiseen Suomessa. KHO päätöksessään toteaa, että arvonlisäverodirektiivin mukaisella pro rata -laskentasäännöllä ei ole Suomessa välitöntä oikeusvaikutusta, kun sovelletaan AVL 117 §:n mukaista todelliseen käyttöön perustuvaa yleiskulujen vähennysoikeuden laajuutta määrittävää laskentasääntöä<sup>102</sup>. Päätöksessä vahvistuu myös se, että yleiskulujen jakoperusteena tulee käyttää kahden desimaalin tarkkuudella laskettua yleiskuluprosenttia.<sup>103</sup>

Liikevaihtoon perustuvan suhdeluvun hyödyntäminen yleiskulujen jakoperusteena ei aina johda täsmällisimpään lopputulokseen. Lopputulos saattaa vääristyä tilanteissa, joissa verovelvollinen hyödyntää yleiskuluja arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolisessa toiminnassa, joista liikevaihtoa ei synny.<sup>104</sup> Tällöin on valittava muu laskentatapa, joka kuvastaa yleiskulujen käyttöä arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavassa ja arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamattomassa toiminnassa täsmällisemmin<sup>105</sup>.

Korkein hallinto-oikeus on ennakkopäätöksessä KHO 2015:183 todennut, että periaatteessa ostolaskukohtainen jako eri käyttötarkoitusten välillä johtaisi yleiskulujen osalta oikeimpaan lopputulokseen. Tätä ei kuitenkaan voida edellyttää käytännön tarpeet huomioon ottaen, joten yleiskulujen arvonlisävero voidaan jakaa vähennyskelpoiseen ja vähennyskelvottomaan osaan sellaisella perusteella, joka pyrkii osoittamaan yleiskulujen todellisten käyttötarkoitusten välistä jakautumista. Tällaisessa arviossa on otettava huomioon, että pohjana käytettävä jakoperuste saattaa olla erilainen esimerkiksi verovelvollisen toiminnan luonteesta ja laajuudesta riippuen.

Päätöksessä on huomionarvoista se, että Verohallinnon toimittamissa maksuunpanopäätöksissä ei oltu pyritty selvittämään verovelvollisen ulkopuolelta suorittamien verollisten

---

<sup>102</sup> Ks. myös asia C-488 /07, *Royal Bank of Scotland*, tuomion tuomiolauselma

<sup>103</sup> Ks. myös KHO 2017:36: Päätöksessä KHO toteaa että arvonlisäverodirektiivin mukainen pro rata -säännös, jossa liitännäisten kiinteistö- tai rahoitusliiketoimien liikevaihtoa ei oteta huomioon vähennyksen suhdeluvun laskemisessa, ei tule sovellettavaksi.

<sup>104</sup> Esimerkiksi tilanteet, joissa verovelvollisella on osinkotuloja sijoitustoiminnasta. Tällöin sijoitustoiminnasta ei kerry ollenkaan varsinaista liikevaihtoa. Ks. esim. VH 2020, luku 4.2, Ahonen – Sorsa 2023 sekä KHO 2015:183.

<sup>105</sup> Ks. esim. VH 2020, luku 4.2.

hankintojen todellista jakautumista vähennykseen oikeuttavaan ja oikeuttamattomaan toimintaan. Näin ollen vähennyksen jakoperuste ei ollut AVL 117 §:n mukainen. Vaikka verovelvollisen liikevaihtojen suhteeseen perustuva laskentatapakaan ei ollut AVL 117 §:n mukainen, oli verovelvollinen kuitenkin menetellyt vakiintuneen verotus- ja oikeuskäytännön mukaisesti, joten asia olisi tullut ratkaista arvonlisäverolain luottamuksensuojaa koskevan 176 §:n 2 momentin säännöksen mukaisella tavalla verovelvollisen eduksi.

Korkein hallinto-oikeus ei ottanut edellä esitettyssä ratkaisussaan kantaa siihen, että mikä jakoperuste olisi johtanut täsmällisimpään lopputulokseen. Näin ollen ratkaisusta jää uupumaan jakoperuste, joka parhaiten kuvaa yleiskulujen todellisen käytön jakautumista vähennykseen oikeuttaviin ja vähennykseen oikeuttamattomiin toimintoihin.

Ratkaisussa KHO 2015:184 KHO on ottanut kantaa hyväksyttävissä olevaan yleiskulujen jakoperusteeseen. Emoyhtiö oli määrittänyt suoraan arvonlisäverolliseen toimintaan liittyvien kustannusten osuuden sekä yleiskulujen vähennysten määrän työntekijöiden ajankäyttöön perustuvan laskelman perusteella. Emoyhtiöllä oli neljä tytäryhtiötä, joista kaksi harjoitti arvonlisäverollista liiketoimintaa ja loput olivat yksinomaan arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolella olevia holding- ja sijoitusyhtiöitä. Emoyhtiön mukaan tytäryhtiöiden hallinnointiin joille emoyhtiö arvonlisäverollisia palveluja myi, ei näiden palvelujen toteuttamisen lisäksi kohdistunut työaika. KHO katsoi, että osittaisen vähennyksen toteutus työajan jakauman perusteella oli sallittua.<sup>106</sup>

Ratkaisussa KHO 2015:188 emoyhtiöllä oli täysi vähennysoikeus osakkeiden hankintaan liittyvistä kuluista. Konsernin tytäryhtiöt harjoittivat pääosin verotonta palvelujen myyntiä. Emoyhtiö myi tytäryhtiöilleen verollisia hallintopalveluja, joiden määrä oli n. 700 000 euroa. Emoyhtiö sai myös korkotuloja tytäryhtiöiltään jotka olivat suuruudeltaan n. 3 miljoonaa euroa. Emoyhtiölle uuden tytäryhtiön hankinnasta aiheutuneita kuluja pidettiin yleiskuluina, joista sillä oli täysi vähennysoikeus. Merkitystä ei ollut sillä, että emoyhtiö sai merkittävässä määrin korkotuloja tytäryhtiöiltään eikä myöskään sillä, että kaikkien yhtiöiden toiminta konsernissa oli yhdessä tarkasteltuna vain vähäisin osin

---

<sup>106</sup> Korkein hallinto-oikeus vahvisti myös tässä päätöksessä sen, että niiden tytäryhtiöiden hallinnointi tai omistus, joille emoyhtiö suoritti arvonlisäverollisia palveluja, ei osaksikaan ollut arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolista toimintaa.

arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan mikäli yhtiön saamat korkotulot olisi otettu huomioon vähennyksen suhdelukua laskettaessa, olisi suhdeluku vääristynyt.

Ennakkopäätöksessä KHO 2017:36 oli kyse autokaupan harjoittajasta, joka autokaupan lisäksi tarjosi välittäjänä asiakkailleen erilaisia rahoitus- ja vakuutus sopimuksia. Näistä sopimuksista verovelvollinen arvonlisäverottomia välityspalkkioita rahoitus- ja vakuutusyhtiöiltä. Rahoitus- ja vakuutus sopimusten välittämisestä saatu liikevaihto oli 0,26 prosenttia verovelvollisen kokonaisliikevaihdosta. Lisäksi aiheutuneet kulut olivat näistä erittäin vähäisiä. KHO katsoi, että rahoitus- ja vakuutus sopimusten välityksestä saama liikevaihto oli otettava huomioon, kun laskettiin vähennyskelpoinen osuus.

Korkein hallinto-oikeus totesi päätöksessään, että arvonlisäverodirektiivin pro rata -säännökset eivät tule sovellettavaksi silloin, kun tapaus kuuluu arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan<sup>107</sup>. KHO:n mukaan arvonlisäverodirektiivi tai arvonlisäverolaki ei sisällä säännöstä, joka sallisi vähennyksen sillä perusteella, että vähennykseen oikeuttamaton käyttö on merkityksetöntä tai että se suoritetaan arvonlisäverollisen toiminnan yhteydessä.

Verotus- ja oikeuskäytännöstä ilmenee, että yleiskulujen vähennysoikeuden jakoperuste voidaan määrittää jäsenvaltion tasolla melko vapaasti. Arvonlisädirektiivin 173 1. ja 2. kohdan artikloissa säädetyt jakoperusteet koskevat yksinomaan sellaisia yleiskuluja, jotka palvelevat vähennykseen oikeuttavaa sekä vähennykseen oikeuttamatonta liiketoimintaa. Säännökset koskevat lisäksi vain sellaista yleiskuluihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka sisältyy taloudelliseen toiminnan kuluihin. Kuitenkin menetelmät, jolla tämä jako taloudellisen ja muun kuin taloudellisen toiminnan välillä tehdään, on jäsenvaltioiden harkittavallaan piirissä kuitenkin direktiivin systematiikka ja tarkoitus huomioon ottaen.

Suomessa yleiskulujen jakaminen voidaan toteuttaa millä tahansa menetelmällä, joka kuvaa parhaiten yleiskulujen jakautumista todellisen käytön perusteella vähennykseen

---

<sup>107</sup> Suomessa AVL 117 §:n soveltamisalaan

oikeuttaviin sekä vähennykseen oikeuttamattomiin toimintoihin. Menetelmiä voi olla käytössä useampia samanaikaisesti, mikäli tällä tavalla saavutetaan täsmällisin lopputulos<sup>108</sup>.

Koska Suomessa sovelletaan todelliseen käyttöön perustuvaa AVL 117 §:n laskentatapaa yleiskuluille, ei arvonlisädirektiivin pro rata -laskentasäännöillä ole välitöntä oikeusvaikutusta. Jäsenvaltiot, jotka ovat panneet täytäntöön liikevaihtojen suhteeseen perustuvan jakoperusteen, tulee arvonlisädirektiivin pro rata -säännökset sovellettavaksi<sup>109</sup>.

---

<sup>108</sup> Ks. myös VH 2020, luku 4.1.

<sup>109</sup> Arvonlisädirektiivin 174-175 artiklat.

## 4 YLEISKULUT JA NIIDEN VÄHENNYSOIKEUS KIINTEISTÖN VUOKRUKSESSA

### 4.1 Kunnossapitotöiden kohdistaminen kiinteistön vuokrauksessa

Asunto-osakeyhtiölaissa (1599/2009, AOYL) neljännessä luvussa säädetään yhtiön kunnossapitovastuusta sekä kunnossapitovastuun jakamisesta. AOYL 4 luvun 1 §:n mukaan yhtiön rakennuksen ja muiden tilojen kunnossapitovastuu jaetaan yhtiön ja osakkeenomistajien kesken siten kuin 2 §:ssä ja 3 §:ssä säädetään, ellei yhtiöjärjestyksessä toisin määrätä.

Samana luvun 2 §:n 1 momentissa säädetään yhtiön kunnossapitovastuusta. 2 §:n mukaan se, mikä ei kuulu osakkeenomistajan kunnossapitovastuulle, kuuluu yhtiölle. 2 momentin mukaan näihin vastuisiin lukeutuu rakenteet ja eristeet. Näiden lisäksi yhtiön kunnossapitovastuulla on mm. lämmitys-, sähkö-, tiedonsiirto-, kaasu-, vesi-, viemäri-, ilmanvaihto- ja muut sen kaltaiset perusjärjestelmät.

Kunnossapitotöitä<sup>110</sup> voidaan pitää varsin yleisenä yleiskuluna verovelvollisille, jotka ovat hakeutuneet kiinteistön osan käyttöoikeuden luovutuksesta arvonlisäverovelvolliseksi<sup>111</sup>. Koska Suomessa yleiskulujen vähennysoikeuden jako perustuu kulun tosiasiallisen käytön perusteella, voi tämä kunnossapitovastuu ja sen jakautuminen muodostaa tilanteita, joissa tämä tosiasiallisen käytön määrittäminen aiheuttaa tulkinnanvaraisuutta arvonlisäverotuksen näkökulmasta.

Ajatellaan tilanne, jossa asunto-osakeyhtiö omistaa yhden viisikerroksisen kerrostalon. Kerrostalossa on 10 huoneistoa, joista yhdeksän on asuinhuoneistoja ja yksi on liikehuoneisto, joka sijaitsee ainoana huoneistona rakennuksen ensimmäisessä kerroksessa.

---

<sup>110</sup> Ks. HE 24/2009 s. 77: Kunnossapitotöillä tarkoitetaan kiinteistön ylläpitoon kuuluvaa toimintaa, johon sisältyy pienet korjaukset, vuosikorjaukset sekä suuremmat korjaushankkeet, joissa ei kuitenkaan olennaisesti paranneta kiinteistön laatutasoa (vrt. peruskorjaus). Myös tuhoutuneen rakennuksen uudelleen rakentaminen voidaan lukea kunnossapidoksi.

<sup>111</sup> Ks. VH 2025, luku 5.2.1: korjaustöiden lisäksi mainitaan esim. lämmitys-, kirjanpito-, huolto- ja siivouskulut.

Asunto-osakeyhtiö vuokraa tätä liikehuoneistoa arvonlisäverollista liiketoimintaa harjoittavalle verovelvolliselle ja on hakeutunut tämän liikehuoneiston osalta arvonlisäverovelvolliseksi. Asuinhuoneistojen yhteenlaskettu pinta-ala on 900 m<sup>2</sup> ja liikehuoneiston pinta-ala on 100 m<sup>2</sup>. Kiinteistön huoneistoista arvonlisäverollisessa käytössä on siten pinta-alan mukaan  $100/1000 \text{ m}^2 = 10 \%$ .

Rakennuksessa tapahtuu vesivahinko, jonka seurauksena rakennuksen alla sekä pihamaalla kulkevaa putkistoa joudutaan korjaamaan. Asunto-osakeyhtiö teettää korjaushankkeen vaurioituneille putkille ja kyseessä on asunto-osakeyhtiön yleiskulu. Tällöin asunto-osakeyhtiöllä on oikeus vähentää korjauskulujen arvonlisävero siltä osin kuin se on hakeutunut kiinteistön vuokrauksesta arvonlisäverovelvolliseksi (10 %). Mikäli vahinko olisi kohdistunut vain liikehuoneistoon ja kysymykseen olisi tullut vain liikehuoneiston korjaus, olisi asunto-osakeyhtiö voinut vähentää korjauskulujen arvonlisäveron kokonaisuudessaan vuokraukseen liittyvänä kuluna.<sup>112</sup>

Asunto-osakeyhtiön tarkoituksena on omistaa ja hallita kyseistä rakennusta<sup>113</sup>. Asunto-osakeyhtiön toiminta muodostuu siten vähennykseen oikeuttavasta (10%) sekä vähennykseen oikeuttamattomasta toiminnasta (90 %). Kiinteistön vuokraustoiminta eroaa useasta muusta liiketoiminnasta etenkin siten, että kiinteistö on monesti rajattavissa useaan pienempään osaan suhteellisen helposti<sup>114</sup>. Täten rajausta pelkän vähennykseen oikeuttavan ja vähennykseen oikeuttamattoman toiminnan välillä voidaan laajentaa esimerkiksi huoneistokohtaisesti tai kerroksittain.

Esimerkin kaltainen vesivahinko, jossa putkistoa joudutaan uusimaan voidaan ajatella kohdistuvan koko toimintaan varsinkin, jos uusitut putkistot kohdistuvat kaikkiin huoneistoihin. Tilanteessa, jossa uudet putkistot kohdistuvat vain yhteen tai muutamaaan huoneistoon on ainakin pinta-alallisesti rajattavissa. Uusien putkistojen kohdistuessa esimerkiksi vain liikehuoneistoon sekä yhteen toiseen asuinhuoneistoon, kohdistuisi kulut koko

---

<sup>112</sup> Edellä esitettyssä esimerkissä on myötätilty Verohallinnon esittämää esimerkkiä, ks. VH 2025, luku 5.2.1, esimerkki 45.

<sup>113</sup> AOYL 2 §.

<sup>114</sup> Varsinkin pinta-alojen mukaan.

toiminnan sijaan 2/10 huoneistoon eli 20 prosenttiin koko toiminnasta. Tästä toiminnasta  $\frac{1}{2} = 50\%$  olisi vähennykseen oikeuttavan toiminnan kuluja.<sup>115</sup>

Yllä esitetystä esimerkissä kulut muuttavat muotoaan enemmän suoraan kohdistettaviksi kuluiksi sitä mukaa, mitä enemmän kuluja kohdistetaan huoneistokohtaisesti. Kuluilla tulee olla oikeus- ja verotuskäytännön mukaan suora ja välitön yhteys joko yksittäisiin liiketoimiin tai koko liiketoimintaan, jotta kulujen arvonlisäveroa voidaan vähentää. Näiden kriteerien perusteella kulujen luonne määräytyy joko suoraan kohdistettavaksi kuluksi tai yleiskuluksi. Kuinka siis kiinteistön vuokrauksen liiketoimi eroaa kiinteistön vuokrauksen liiketoiminnasta?

Liiketoiminta katsotaan ansiotarkoituksessa tapahtuvaksi jatkuvaksi ulospäin suuntautuneeksi toiminnaksi, johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski. Tämän lisäksi liiketoiminta yleensä myös katsotaan tapahtuvan kilpailluilla markkinoilla.<sup>116</sup> Yksittäiset liiketoimet voidaan siten katsoa yksittäisiksi suoritteiksi, jotka yhdessä muodostavat liiketoiminnan kokonaisuutena.

Kiinteistön vuokrauksessa yksittäinen liiketoimi voidaan katsoa olevan kiinteistön vuokraus eli käyttöoikeuden luovutus. Tämä voidaan pelkistetysti nähdä myös kiinteistöön liittyvän oikeuden eli palvelun myyntinä. Epäselvyyttä aiheuttaa se, että miten rajanveto liiketoimien ja liiketoiminnan välillä määräytyy. Onko toistaiseksi voimassa oleva vuokrasopimus kokonaisuutena yksi liiketoimi, vaikka vuokrasuhde kestäisikin ajallisesti hyvin pitkälle? Vai tulisiko tämä pilkkoa esimerkiksi kuukausittaisiin liiketoimiin, jotka yhdessä muodostavat myyntikokonaisuuden eli liiketoiminnan? Miten tilannetta tulisi tulkita, jos myydään määräaikainen palvelu, tulkitaanko tämä yhdeksi liiketoimeksi?

Mikäli esillä olevan esimerkin mukaisessa rakennuksessa asunto-osakeyhtiö harjoittaa kymmentä eri yksittäistä liiketoimea samanaikaisesti, jotka yhdessä muodostavat asunto-osakeyhtiön koko vuokraustoiminnan, tulisi yleiskulun määritelmä kyseeseen vain sellaisten kulujen osalta, jotka palvelevat koko toimintaa yleisellä tasolla. Verotuskäytännön

---

<sup>115</sup> Olettaen, että kiinteistön jokainen huoneisto on kukin 100 m<sup>2</sup>.

<sup>116</sup> Ks. HE 88/1993 s. 42.

mukaan yksittäisen liikehuoneiston korjaus olisi asunto-osakeyhtiölle kokonaisuudessaan vähennyskelpoista<sup>117</sup>. Epäselväksi kuitenkin jää, että onko täysi vähennysoikeus sillä perusteella, että kulu on suoraan kohdistettavissa yksittäiselle liiketoimelle, vai sillä perusteella että kuluilla on suora ja välitön yhteys verovelvollisen taloudellisen toiminnan selvästi rajattuun osaan siten, että kulut ovat kyseisen osan yleiskuluja<sup>118</sup>.

Tuomiossaan *Abbey National*, unionin tuomioistuin tunnistaa ”verovelvollisen taloudellisen toiminnan selvästi rajatun osan”. Yleiskulut ovat täysin vähennyskelpoisia mikäli ne kohdistuvat tähän rajattuun osaan siten, että kaikki tämän osan liiketoimet ovat arvonlisäverollisia. Tästä voidaan päätellä, että sama rajattu osa voidaan tunnistaa myös arvonlisäverottomasta toiminnasta. Edellä esitetyn esimerkin asunto-osakeyhtiön toiminta voidaan siis esimerkiksi jakaa niin huoneistokohtaisesti kuin kerroksittain. Unionin tuomioistuin lähestyy tätä selvästi rajattua osaa vähennysoikeuden kautta: Mikäli osan liiketoimet ovat 100 % arvonlisäverollisia, on tästä täysi vähennysoikeus kulujen osalta. Näin ollen mikäli kulut ovat rajattavissa yhteen kerrokseen ja 50 % tämän kerroksen huoneistoista ovat arvonlisäverollisessa käytössä, tulisi kulujen olla 50 % vähennyskelpoisia.

Rakennuksesta puhuttaessa tämä rajanveto ei välttämättä ole niin yksiselitteistä. Rakennusten kerroksiin sisältyy yhteiskäyttötiloja<sup>119</sup>, joita käytetään niin verollisessa toiminnassa kuin verottomassa toiminnassa. Vähennysoikeutta määritettäessä, on olemassa erilaisia laskentatapoja, joilla voidaan huomioida yhteiskäyttötilojen osuutta laskennoissa.

---

<sup>117</sup> Ks. VH 2025, luku 5.2.1.

<sup>118</sup> Ks. Edellä Unionin tuomioistuimen tuomio *Abbey National*.

<sup>119</sup> Esimerkiksi aulat, käytävät, saunatilat sekä muut kerhotilat. Ks. esim. Ahopelto ym. 2023 s. 877.

## 4.2 Laskentatapoja

Vähennykseen oikeuttavassa ja vähennykseen oikeuttamattomassa käytössä olevan kiinteistön kulut tulee jakaa vähennyskelpoiseen ja vähennyskelvottomaan osaan vähennykseen oikeuttavassa ja vähennykseen oikeuttamattomassa käytössä olevan pinta-alan, tilavuuden tai muun tämänkaltaisen suhteen perusteella. Tätä vähennykseen oikeuttavan ja vähennykseen oikeuttamattoman käytön välistä jakoa kutsutaan verollisuusasteeksi.<sup>120</sup>

Verollisuusaste lasketaan yleensä kiinteistön pinta-alan tai tämän johdannaisten, esimerkiksi jyvitetyn pinta-alan perusteella tai pinta-alaan perustuvan osakeluvun suhteessa. Jyvittämällä pinta-ala, voidaan verollisuusaste laskea esimerkiksi tehokkaiden neliöiden perusteella. Tehokkaiden neliöiden jyvittämisellä tarkoitetaan kiinteistön pinta-alan jakamista tehokkaassa käytössä olevien tilojen kesken. Tehokkaassa käytössä ovat tilat, jotka ovat osakkaan omassa tai vuokratyössä tai kiinteistöyhtiön omassa käytössä. Laskettaessa verollisuusaste tehokkaiden neliöiden perusteella, voidaan kiinteistön yhteiskäyttötilat kuten aulat ja piha-alueet jättää laskelman ulkopuolelle.<sup>121</sup> Jyvitetyn pinta-alan perusteella tehty verollisuusastelaskelma on perusteltua, mikäli kulujen katsotaan kohdistuvan tiettyihin neliöihin enemmän kuin toisiin<sup>122</sup>.

Kiinteistösjoitustoiminnan harjoittajille ei välttämättä ole tarkoituksenmukaista laskea verollisuusastetta koko hallitun kokonaispinta-alan perusteella. Tällöin verollisuusasteen laskentaperusteena voi olla esimerkiksi kiinteistökohtainen liikevaihto tai koko kiinteistönvuokraustoiminnan verollisuusaste.<sup>123</sup> Käytännössä usein täsmällisimpään tulokseen verollisuusastetta määritettäessä päästään, kun verollisuusaste määritetään vähintään kiinteistökohtaisesti.

Alla on esitetty esimerkki verollisuusasteen laskentatavasta, jossa vähennykseen oikeuttavassa käytössä on 200 m<sup>2</sup> liiketiloja sekä 100 m<sup>2</sup> vuokratila, johon kohdistuu enemmän kuluja kuin muihin asuinhuoneistoihin tai liiketiloihin. Tämän takia tila on jyvitetty

---

<sup>120</sup> Ks. Kallio – Korpelainen – Nielsen 2008 s. 57.

<sup>121</sup> Ks. Kallio – Korpelainen – Nielsen 2008 s. 57.

<sup>122</sup> Ks. Ahonen – Sorsa 2023 s. 285.

<sup>123</sup> Ks. Ahopelto ym. 2023 s. 877.

1,3:lla. Muut tilat ovat asuinhuoneistoja (1 700 m<sup>2</sup>), eli kaikkien tilojen yhteispinta-ala on 2 000 m<sup>2</sup>.<sup>124</sup>

$$\frac{(\text{Osakastilat } 200 \text{ m}^2 + \text{vuokratila } 100 \text{ m}^2 \times 1,3) \times 100}{1\,700 \text{ m}^2 + 200 \text{ m}^2 + 100 \times 1,3}$$

Esimerkin mukaisessa tilanteessa verollisuusasteeksi tulee 16,26 %. Ilman jyvitystä olisi verollisuusaste 15,00 %. Jyvittämällä on siten mahdollista ottaa huomioon kulujen kohdistuminen tiettyihin neliöihin enemmän kuin toisiin. Jyvityksillä laskettua verollisuusastetta voidaan hyödyntää vain, mikäli jyvitykset tosiasiallisesti vastaavat tiloihin kohdistuvaa kuluosuutta.<sup>125</sup>

Verollisuusasteen tulee vastata mahdollisimman tarkasti kulujen jakautumista vähennykseen oikeuttavan ja vähennykseen oikeuttamattoman toiminnan välillä. Tämän takia myös muiden laskentaperusteiden kuin pinta-alan käyttö on mahdollista. Tiloilla kuten uimahalleilla tai varastotiloilla voi olla perusteltua käyttää esimerkiksi tilavuutta verollisuusasteen laskentaperusteena. Myös pinta-alaan, tilavuuteen ja osakeluvun suhteeseen perustuvat yhteislaskelmat ovat mahdollisia, mikäli päästään täsmälliseen lopputulokseen kulujen kohdistumisesta.

Mitä tahansa laskentaperustetta yleiskulujen jakamisesta käytetäänkään, tulisi sen oikeellisuutta seurata tarkkaan. Mahdollisia muutoksia tilojen verollisuudessa tulisi tarkastella jokaiselta arvonlisäveron tilitysjaksolta<sup>126</sup>. Laskentaperusteet, joita verollisuusasteen määrittämisessä käytetään, tulee dokumentoida ja liittää yhtiön kirjanpitoaineiston liitteeksi<sup>127</sup>.

---

<sup>124</sup> Ks. Kallio – Korpelainen – Nielsen 2008 s. 282 liitteiden sisältämä esimerkkilaskelma verollisuusasteesta.

<sup>125</sup> Ks. Kallio – Korpelainen – Nielsen 2008 s. 281.

<sup>126</sup> Ks. Kallio – Korpelainen – Nielsen 2008 s. 57.

<sup>127</sup> Ks. Kallio – Korpelainen – Nielsen 2008 s. 281.

### 4.3 Ennakkopäätöksen KHO 31.5.2012 arviointia

Suomen oikeuskäytännössä on arvioitu arvonlisäveron vähennysoikeutta yleiskuluna kiinteistön vuokrauksessa. Viimeisin tällainen päätös, joka koski kunnostamis- ja uusimistöiden vähennyskelpoisuutta yleiskuluna on vuodelta 2012: KHO 31.5.2012 taltio 1440. Päätöksessä oli kyse Asunto-osakeyhtiöstä, jonka omistamissa rakennuksissa huoneistojen yhteenlasketusta pinta-alasta 70/100 oli varattu asuinhuoneistoiksi osakkeenomistajille. Yhteenlasketusta huoneistojen pinta-alasta n. 29 prosenttia oli arvonlisäverollisen liiketoiminnan käytössä olevia liikehuoneistoja. Näiden liikehuoneistojen osalta asunto-osakeyhtiö oli hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi. Hoito- ja rahoitusvastikkeista vastasivat osakkeenomistajat huoneistojen pinta-alojen suhteen perusteella yhtiöjärjestyksen mukaan.

Asunto-osakeyhtiö oli teettänyt parvekkeiden kunnostamis- ja uusimistöitä omistamisaan rakennuksissa vuonna 2007. Osakkeenomistajat olivat vastanneet näistä kustannuksista yhtiöjärjestyksen mukaisella osuudellaan. Liikehuoneistoissa ei ollut parvekkeita. Ottaen huomioon, että parvekkeet olivat osa rakennuksen julkisivua, sekä liikehuoneistojen hallintaan oikeuttavien osakkeiden omistajat olivat vastanneet kunnostamiskustannuksista yhtiöjärjestyksen mukaisella osuudellaan, oli asunto-osakeyhtiöllä oikeus vähentää kunnostamiskustannuksien arvonlisäverot siltä osin kuin se oli hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi.

Päätöstä vähennysoikeudesta perusteltiin mm. sillä, että kunnostamiskustannuksista vastasivat osakkeenomistajat yhtiöjärjestyksen mukaisella osuudella. Perustelu on mielenkiintoinen ensinnäkin sen takia, että kysymyksessä on asunto-osakeyhtiön vähennysoikeuden määräytyminen arvonlisäverotuksessa. AVL 117 §:n mukaan vähennysoikeus arvonlisäverosta on verovelvollisella siinä suhteessa, jona se on hankittu tai otettu tavarain tai palvelun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. AVL 102 §:n mukaan verovelvollinen saa vähentää tavarain tai palvelun sisältämän arvonlisäveron, mikäli se on hankittu verollista liiketoimintaa varten. Näin ollen sillä seikalla, että näiden tavarain tai palvelujen kattaminen tapahtuu yhtiöjärjestyksen mukaisella yhteisvastuulla, ei ole asiassa

merkitystä.<sup>128</sup> Myös arvonlisäverotuksen neutraliteettiperiaate toteutuu, sillä liikehuoneistossa vähennykseen oikeuttavan toiminnan harjoittajilla on oikeus vähentää vastikkeeseen sisältyvä arvonlisävero siinä suhteessa, kuin huoneistoissa harjoitetaan vähennykseen oikeuttavaa toimintaa.

Päätöstä perusteltiin myös sillä, että parvekkeet olivat osa rakennuksen julkisivua ja näin ollen yleiskuluina vähennyskelpoisia. Yleiskuluille on luonteenomaista, että ne palvelevat toimintaa yleisellä tasolla. AVL 117 §:n mukainen vähennysoikeus perustuu kulun tosiasialliseen käyttöön: Osittain vähennykseen oikeuttavaan käyttöön hankitulla palvelulla tai tavaralla on vähennysoikeus vain siltä osin kuin sitä käytetään tähän tarkoitukseen. Kysymyksenä on siis se, että onko kunnostamistyöt hankittu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön ja kuinka suurelta osin?

Julkisivua voidaan pitää rakennuksen näkyvimpänä osana ja tältä osin sille voidaan antaa enemmän merkitystä koko toimintaa palvelevana osana. Arvonlisäverolaki antaa kuitenkin merkitystä vain kulujen käytölle. Näkyvyyden tulisi siis palvella asunto-osakeyhtiön koko toimintaa yleisellä tasolla, jotta julkisivun kunnostamista voidaan pitää asunto-osakeyhtiön yleiskuluina. Koska kyseisessä tapauksessa parvekkeet olivat vain osa julkisivua, ei voida puhua suoranaisesti julkisivun kunnostamisesta.

Päätöksen perustelut antavat ymmärtää, että mikäli kyse olisi ollut julkisivun kunnostamisesta, olisivat kulut olleet yleiskuluina joka tapauksessa vähennyskelpoisia. Nyt oli kyse julkisivun osasta, joka päätöksen mukaan oli riittävän merkityksellinen asunto-osakeyhtiön koko toiminnan kannalta, että kulut olivat yleiskuluina vähennyskelpoisia.

Kunnostamistyöt olivat valmistuneet vuonna 2007. Tällöin oli voimassa vielä vanha asunto-osakeyhtiölaki, jonka mukaan parvekkeet sisältyivät asunto-osakeyhtiön kunnossapitovastuulle. Parvekkeet luokiteltiin tällöin juridisesti yhteistiloiksi. Kuitenkin arvonlisäverolain mukaan merkitystä kulujen vähennysoikeuden kannalta on aineellisilla seikoilla muodollisten sijaan<sup>129</sup>.

---

<sup>128</sup> Ks. myös päätöksen Eila Rotherin äänestyslausunto.

<sup>129</sup> Kulujen vähennysoikeus määräytyy *tosiasiallisen käytön* perusteella.

Mikäli kunnostamisesta aiheutuneet kulut voitaisiin lukea kokonaan asunto-osakeyhtiön vähennykseen oikeuttamattoman toiminnan kuluiksi, tulisi niillä olla kokonaisuudessaan suora ja välitön yhteys yhteen tai useampaan vähennykseen oikeuttamattomaan liiketoimeen. Mikäli suoraa ja välitöntä yhteyttä ei ole, tulee arvioitavaksi se, ovatko aiheutuneet kulut vähennykseen oikeuttamattoman liiketoiminnan yleiskuluja.

Suoran ja välittömän yhteyden olemassaolon edellytyksenä on, että aikaisempien liiketoimien kulut sisältyvät joko myöhempien liiketoimien hintaan tai verovelvollisen taloudellisen toiminnan yhteydessä tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hintaan<sup>130</sup>. Kyseisessä tapauksessa kulut siirtyivät suoraan asunto-osakeyhtiön liiketoimien hintaan eli vastikkeeseen yhteisvastuun perusteella. Tällainen peruste aiheuttaa sen, että asunto-osakeyhtiöllä voisi olla vain yleiskuluja. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kulujen vähennysoikeutta arvioidaan kuitenkin ensisijassa kulujen käytön kautta<sup>131</sup>. Näin ollen sillä, millä perusteella kulut katetaan, ei tulisi olla asiassa merkitystä.

Liikehuoneistoissa ei ollut parvekkeita. Asuntoparvekkeet olivat yksinomaan asuinhuoneistojen käytössä vaikka juridisesti ne luokiteltiin yhteistiloiksi. Näin ollen liikehuoneistojen toimijat eivät käyttäneet parvekkeita, eli parvekkeet eivät itsessään palvelleet verollista liiketoimintaa. Päätöksessä ei kuitenkaan perusteltu vähennysoikeutta parvekkeiden käytön perusteella, vaan sillä, että ne olivat osa julkisivua eli osa suurempaa kokonaisuutta, joka palveli asunto-osakeyhtiön toimintaa yleisesti.

Tämä aiheuttaa mielenkiintoisen oikeudellisen tilan kiinteistöjen yleiskuluille ja niiden vähennysoikeudelle. Tällä hetkellä asunto-osakeyhtiön kunnossapitovastuu ulottuu kaikkien muuhun paitsi osakehuoneistojen sisäosiin<sup>132</sup>. Rakennuksen eristeet, rakenteet sekä perusjärjestelmät voidaan kaikki nähdä palvelevan rakennuksen koko toimintaa. Kuinka suuri kokonaisuus yhtiön kunnossapitovastuun alaisista kokonaisuuksista voidaan lukea

---

<sup>130</sup> Ks. edellä unionin tuomioistuimen tuomio *AB SKF*.

<sup>131</sup> Ks. esim. asia C-515/07, *Vereniging*, tuomion 28 kohta, asia C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, tuomion 24 kohta sekä asia C-72/05, *Wollny*, tuomion 20 kohta.

<sup>132</sup> AOYL 4 luvun 2 § ja 3 §.

yhtiön koko toimintaa palvelevaksi ja kuinka pieniin osiin nämä kokonaisuudet voidaan jakaa, jotta ne nähdään vielä osana näitä kokonaisuuksia?

#### 4.4 Yhteistilojen tosiasiallinen käyttö

Kiinteistöön kohdistuvien yleiskulujen suhteen on olemassa lukuisia erilaisia asetelmia, jotka vaikuttavat kulujen vähennysoikeuteen ja vähennysoikeuden laajuuteen. Kaikkien näiden asetelmien taustalla vaikuttaa AVL 117 §:n tosiasialliseen käyttöön perustuva vähennysoikeus. Säännöksen sanamuodosta johtuen, on käytännön tilanteet usein monitulkintaisia asetelmasta riippuen. Esimerkiksi kahden eri kiinteistön osalta, voi yleiskulut ja niiden vähennysoikeus tulla täysin eri tavalla arvioitavaksi riippuen esimerkiksi arvonlisäverollisen tilan sijainnista tai yhteiskäyttötilojen lukumäärästä.

Havainnollistetaan eri asetelmia ja niiden vaikutusta vähennysoikeuteen skenaariolla A; viisikerroksisella kerrostalolla. Jokaisessa kerroksessa on kaksi huoneistoa. Kymmenestä huoneistosta yhdeksän on asuinhuoneistoja, ja yksi on liikehuoneisto, joka sijaitsee rakennuksen ylimmässä kerroksessa. Kaikki huoneet ovat pohjaltaan identtisiä sekä kaikki huoneistot ovat 100 m<sup>2</sup> pinta-alaltaan. Yhteiskäytössä olevia auloja ja käytäviä on kiinteistössä yhteensä 200 m<sup>2</sup>.<sup>133</sup> Kiinteistön omistava asunto-osakeyhtiö suorittaa kunnossapitotöitä rakennuksen sisääntuloaulassa

Verotuskäytännössä on katsottu, että yhteistiloihin kohdistuvien kulujen arvonlisäverot tulee jakaa vähennykseen oikeuttavaan ja vähennykseen oikeuttamattomaan osaan<sup>134</sup>, tosiasiallista käyttöä sen erityisemmin tarkastelematta. Jotta kulujen osalta päädyttäisiin AVL 117 §:n mukaiseen käyttöön perustuvaan vähennysoikeuteen, tulisi tarkastella tarkemmin sitä, ketkä yhteistiloja käyttää ja missä suhteessa yhteistilat ja siten niihin

---

<sup>133</sup> Kiinteistön huoneistoista on siten arvonlisäverollisessa käytössä  $100/1000 \text{ m}^2 = 10 \%$ . Kiinteistön kokonaispinta-alasta on arvonlisäverollisessa käytössä  $100/1200 \text{ m}^2 = 8,3 \%$

<sup>134</sup> Ks. esim. VH 2025, luku 5.2.1, esimerkki 44: Esimerkissä tuodaan esille siivoukseen ja sähköön kohdistuvat kulut. Esimerkissä ei oteta kantaa siihen, että missä arvonlisäverollisesti vuokrattu tila sijaitsee kiinteistössä tai siihen, ketkä näitä yhteistiloja tosiasiallisesti käyttää.

kohdistuvat kulut palvelevat vähennykseen oikeuttavaa ja vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa.

Skenaariossa A, voidaan sisääntuloaulaa pitää jokaisen huoneiston kannalta oleellisena yhteistilana, jota jokainen huoneisto käyttää aina tullessaan kiinteistöön tai poistuessaan kiinteistöstä<sup>135</sup>. Näin ollen on perusteltua jakaa sisääntuloaulan kunnossapitotöistä aiheutuvat kustannukset huoneistojen osalta tasapuoleisesti. Vähennysoikeuden kannalta tämä tarkoittaisi sitä, että kulujen arvonlisäverosta 10 prosenttia olisi vähennyskelpoista.

Mikäli skenaario A muuttuu niin, että kunnossapitotyöt suoritetaan kerrostalon toisen kerroksen aulassa tai käytävässä, muuttuu asetelma yhteistilojen käytön sekä kulujen vähennyskelpoisuuden jakamisen suhteen. Tällaisessa tilanteessa voitaisiin jakaa vähennysoikeus AVL 117 §:n sanamuodon perusteella tosiasiallisen käytön mukaan, mikä tarkoittaisi mahdollisesti sitä, että ensimmäisen kerroksen huoneistot voitaisiin jättää verollisuusastelaskelman ulkopuolelle kulujen osalta<sup>136</sup>. Yhteistilan voitaisiin nähdä palvelevan vain toisen kerroksen ja siitä ylempänä sijaitsevia huoneistoja.

Edellä esitetyn mukaisesti, mitä ylempässä kerroksessa kunnossapitotyöt suoritetaan, sitä enemmän huoneistoja voidaan lukea verollisuusastelaskelman ulkopuolelle tosiasiallisen käytön perusteella. Mikäli kunnossapitotyöt suoritetaan ylimmässä kerroksessa, voisi käytön perusteella 50 % kulujen arvonlisäverosta olla vähennyskelpoista. Näin ollen arvonlisäverollisessa käytössä olevan huoneiston sijainti kiinteistössä määrittäisi täysin sen, miten suuri osa kulujen arvonlisäverosta olisi vähennyskelpoista.

Arvonlisäverolain valmisteluaineistossa on otettu kantaa yhteistiloihin kohdistuvista kuluista sekä niiden vähennyskelpoisuudesta. Valmisteluaineistossa todetaan hankintojen olevan vähennyskelpoisia kiinteistön omistajalle vain siltä osin, kuin ne kohdistuvat verolliseen käyttöoikeuden luovutukseen. Valmisteluaineiston mukaan yhteistiloihin kohdistuvat kustannukset olisivat vähennyskelpoisia siltä osin, kuin ne palvelevat verollista

---

<sup>135</sup> Olettaen, että käytössä ei ole muita sisään- tai uloskäyntejä eri huoneistoille hätäpoistumisteitä lukuun ottamatta.

<sup>136</sup> Kulujen arvonlisäveron vähennysoikeus jakautuisi siten, että  $100/800 \text{ m}^2 = 12,5 \%$  olisi vähennyskelpoista.

vuokraustoimintaa. Näiden yhteistilojen osalta vähennyskelpoinen osuus laskettaisiin verottomassa ja verollisessa käytössä olevien tilojen pinta-alan, tilavuuden tai muun sellaisen suhteen perusteella.<sup>137</sup>

Valmisteluaineiston sanamuoto yhteistiloihin kohdistuvien kulujen vähennyskelpoisuudesta jättää varaa monitulkintaisuudelle. Sanamuoto jättää varaa kahdenlaiselle johtopäätökselle siitä, mikä on ollut lainsäätäjän tarkoitus:

- 1) Ensin tulee määrittää se, että kohdistuuko yhteistila, johon kulut kohdistuvat, verolliseen vuokraustoimintaan
  - a. Jos kohdistuu, niin vähennyskelpoinen osuus tästä lasketaan verollisen ja verottoman käytön suhteessa
- 2) Verollisen ja verottoman käytön suhde määrittää vähennyskelpoisen osuuden yhteistilan kuluista, ottamatta kantaa siihen, palveleeko itse yhteistila verollista toimintaa

Ensimmäinen johtopäätös vastaa enemmän AVL 117 §:n sanamuotoa, jossa vähennysoikeus määritetään arvioimalla yhteistilan tosiasiallista käyttöä ja tämän perusteella yhteyttä arvonlisäverolliseen toimintaan. Toinen johtopäätös mukailee enemmän aikaisemmin mainittuja verotuskäytännössä esillä olleita periaatteita, joissa yhteistilat mielletään lähtökohtaisesti sekä verollista että verotonta toimintaa palvelevaksi. Tästä sitten lasketaan vähennyskelpoinen osuus verollisen ja verottoman toiminnan suhteessa, arvioimatta sitä, kuinka itse yhteistilaa käytetään.

Johtopäätöksistä ensimmäinen antaa enemmän merkitystä aineellisille seikoille yhteistiloihin kohdistuvien kulujen suhteen, kun taas toinen johtopäätös korostaa yhteistilan merkitystä kaikkien käytössä olevana yhteistilana, antaen merkitystä muodollisen seikan perusteella tehtävälle laskelmalle vähennyskelpoisesta osuudesta.<sup>138</sup> Toisen johtopäätöksen verollisuusastelaskelma ns. itsessään määrittelee sen, että palveleeko yhteistila arvonlisäverollista toimintaa.

---

<sup>137</sup> HE 88/1993 vp s. 58.

<sup>138</sup> Johtopäätökset voidaan myös nähdä ns. *de jure* ja *de facto* asetelmana.

Suomen oikeuskäytännössä ei ole arvioitu sitä, kuka tosiasiallisesti yhteistiloja käyttää tai missä suhteessa. Kuitenkin ennakkopäätöksen KHO 7.2.2007 taltio 268, perusteluista on johdettavissa ohjenuoraa sille, mitä tilalta vaaditaan. Päätöksessä KHO on todennut, ettei tilan kokoaikaista tai pääasiallista käyttöä vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa voida edellyttää loppukäyttäjältä, mikäli tilan osalta halutaan hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi. Ainakin osaa tilasta tulisi kuitenkin käyttää vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa. Vaikka päätöksen perustelut koskivat tilaa, josta hakeuduttiin arvonlisäverovelvolliseksi, tulisi kuitenkin samantyyppiset perustelut koskea yhteistiloja, sillä arvioitavana oli nimenomaisesti tilan *käyttö*.

Käytävien ja aulatilojen osalta on erityisen vaikeaa arvioida sitä, kuka niitä tosiasiallisesti käyttää. Voidaanko muokatussa skenaariossa A, jossa kunnossapitotyöt suoritetaan kerrostalon toisessa kerroksessa, olettaa etteivät ensimmäisen kerroksen asukkaat käytä ylempiä kerroksia? Riittääkö yhteistilojen osalta se, että niiden käyttöön on *oikeus* tai *mahdollisuus*? Arvonlisäverollisen huoneiston osalta tämä ei riitä KHO:n perusteluiden mukaan, sillä ainakin osaa tilasta *tulee käyttää* arvonlisäverollisessa toiminnassa.

Käytävien verollisuusaste on mahdollista laskea ottamalla huomioon kulujen kohdistuminen tiettyihin neliöihin enemmän kuin toisiin. Esimerkiksi tilanteessa, jossa liikehuoneisto sijaitsee ylimmässä kerroksessa, voidaan samassa kerroksessa sijaitsevan liikehuoneistoon johtavan käytävän kulut jyvittää kohdistamalla ne tässä tilanteessa esimerkiksi enemmän liikehuoneiston tarpeita palvelevaksi.

Riippuen siitä, että sijaitseeko ylimmässä kerroksessa liikehuoneiston lisäksi esimerkiksi asuinhuoneistoja tai yhteistiloja, voi jyvityksen lopputuloksena olla suurikin ero tilanteeseen, jossa kuluja ei jyvitetä lainkaan.<sup>139</sup>

---

<sup>139</sup> Ks. esim. kpl 4.2 Laskentatapoja.

#### 4.5 Yhtiöjärjestyksen merkitys kiinteistön vuokrauksessa

Asunto-osakeyhtiölain valmisteluaineistossa tuodaan esille, että asunto-osakeyhtiön pääasiallinen tarkoitus on hallitsemansa kiinteistön ja omistamiensa rakennuksien ylläpito osakkeenomistajien asumistarpeiden tyydyttämiseksi<sup>140</sup>. Sanamuoto antaa ymmärtää, että lähtökohtaisesti esimerkiksi yhteistilat eivät olisi liikehuoneistojen käytössä, sillä tämä ei välittömästi tyydyttäisi asuinhuoneistojen osakkeenomistajien asumistarpeita. Toisaalta on myös mahdollista, että liikehuoneistojen oikeus käyttää yhteistiloja tyydyttäisi asumistarpeita välillisesti, houkuttaen liikehuoneistoihin vuokralaisia ja tätä kautta tuloja asunto-osakeyhtiölle<sup>141</sup>.

Itse asunto-osakeyhtiölaki antaa suurta merkitystä yhtiöjärjestykselle lain rinnalla. AOYL 5 §:n 1 momentin mukaan asunto-osakeyhtiön tarkoituksen toteuttamiseksi tulee sen huolehtia hallinnassa olevien rakennusten ja kiinteistöjen pidosta siten, kuin asunto-osakeyhtiölaissa ja yhtiöjärjestyksessä määrätään. AOYL 5 §:n 2 momentissa mahdollistetaan myös yhtiön muu toiminta, joka liittyy kiinteistön tai rakennuksen käyttöön, mikäli yhtiöjärjestyksessä näin määrätään.

Yhtiöjärjestyksen määräyksillä voidaan siten mahdollistaa muunlainen toiminta, joka liittyy kiinteistön tai rakennuksen käyttöön. AOYL 12 §:n mukaan, sellaisen määräyksen sisällyttäminen yhtiöjärjestykseen, joka on AOYL:n tai muun lain pakottavan säännöksen vastainen, on kielletty. Yksi esimerkki tämänlaisesta kielletystä määräyksestä on määräys, joka on vastoin AOYL 10 §:ssä säädettyä osakkeenomistajien yhdenvertaisuutta. 10 §:n mukaan, päätös tai toimenpide yhtiökokouksen, hallituksen tai isännöitsijän toimesta, ”joka on omiaan tuottamaan osakkeenomistajalle tai muulle epäoikeutettua etua yhtiön tai toisen osakkeenomistajan kustannuksella”, on kielletty. Kuitenkin AOYL 10 §:n mukaan yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä siitä, että kaikki osakkeet eivät tuota yhtiössä yhtäläisiä oikeuksia.

---

<sup>140</sup> HE 24/2009, s. 19.

<sup>141</sup> Lisätulotkaan eivät välittömästi tyydytä asumistarpeita, vaan yhtiön maksukykyä ja mahdollista taloudellista voittoa. Tämäkään ei suoraan palvelisi asunto-osakeyhtiön tarkoitusta, sillä asunto-osakeyhtiön tarkoituksena ei myöskään ole tehdä taloudellista voittoa.

Kaikessa asunto-osakeyhtiön päätöksenteossa tulee siten huomioida osakkeenomistajien yhdenvertaisuus. Yhtiöjärjestyksessä olevin määräyksin voidaan kuitenkin määrätä osakkeiden eriarvoisista oikeuksista. Tämä voi käytännössä tarkoittaa sitä, että esimerkiksi oikeuksia yhteistilojen käyttöön voidaan rajoittaa liikehuoneistoilta. Esimerkiksi saunatai pyykkitupien käyttöoikeus voidaan rajata vain asuinhuoneistojen käyttöön. Tilanteessa, jossa yhtiöjärjestyksessä ei ole nimenomaisia määräyksiä siitä, että liikehuoneistoilla ei ole käyttöoikeutta yhteistiloihin, voi tulla arvioitavaksi se, että onko yhteistilojen käyttöoikeuden ulkopuolelle rajaaminen yhdenvertaisuusperiaatteen vastaista<sup>142</sup>.

Yhtiöjärjestys voidaan nähdä eräänlaisena asunto-osakeyhtiön instrumenttina, jolla viimekädessä määritetään se, kenellä on oikeus käyttää tiettyjä yhteistiloja. Yhteistilojen käyttö ei yhtiöjärjestyksen määräysten johdosta huolimatta määritä yhteistilojen tosiasiallisia käyttäjiä, vaan pikemminkin sen, kenellä on oikeus käyttää tiloja. Vastavuoroisesti yhtiöjärjestyksen määräysten mukaan määräytyy myös se käyttäjäkunta, jolla ei ole oikeutta käyttää tiloja. Näin yhtiöjärjestyksen avulla voidaan rajata käyttäjäkuntaa käyttöoikeuden ulkopuolelle ja siten joko laajentaa tai supistaa verollisuusastelaskelmaa yhteistilojen osalta.

Korkein oikeus (KKO) on antanut enemmän merkitystä tilan tosiasialliselle käytölle yhtiöjärjestyksen määräysten sijaan. Ennakkopäätöksessä KKO 2009:54, KKO on todennut, että harkittaessa sitä, että onko tila tarkoitettu vakituiseen asumiseen vai ei, tulee asunto-osakeyhtiön yhtiöjärjestyksen tai hallintopäätösten sijaan lopullinen harkinta tehdä tilan tosiasiallisen käytön perusteella.<sup>143</sup>

Vaikka edellä mainitussa ennakkopäätöksessä on arvioitu asuinhuoneiston tosiasiallista käyttöä, on perusteluista kuitenkin vedettävissä päätelmä, että samankaltaista arviointia tulisi tehdä esimerkiksi yhteistilojen osalta. Tämä luo problematiikkaa sen suhteen, että vaikka yhtiöjärjestyksen määräyksin suljetaan käyttäjäkuntaa jonkun tilan ulkopuolelle,

---

<sup>142</sup> Tutkimuksessa ei kuitenkaan syvennyttä yhdenvertaisuusperiaatteeseen eikä tulkintatilanteisiin tämän syvemmin.

<sup>143</sup> Ks. myös ennakkopäätös KKO 2025:31: KKO esittää samat perustelut kuin ennakkopäätöksessä KKO 2009:54, viitaten tähän tuomioon.

niin voidaanko tästä johtaa tulkinta, että tämä käyttäjäkunta ei tosiasiallisesti käytä kyseistä tilaa? Päätöksen perustelut nostavat tosiasiallisen käytön merkitystä arvioidessa sitä, mihin tilaa käytetään.

#### 4.6 Yhteistilan liitännäisyys pääsuoritteeseen

Suomen oikeuskäytännössä on arvioitu asunto-osakeyhtiön hallinnassa olevien yhteistilojen ja yhteisessä käytössä olevien koneiden lyhytaikaista vuokrausta ja sitä, tulisiko niiden verokohtelua arvioida yksittäisinä arvonlisäverollisina suoritteina vai yhtenä suoritekokonaisuutena, jonka verokohtelu määräytyy pääsuoritteen mukaan.

Helsingin hallinto-oikeuden päätöksessä 16.6.2022 H3450/2022 oli kyse asunto-osakeyhtiön hallinnassa olevien yhteistilojen ja yhteisessä käytössä olevien koneiden lyhytaikaisesta käyttöoikeuden luovutuksesta. Näiden yhteistilojen osalta oli arvioitavana se, että tulisiko lyhytaikaisia luovutuksia pitää yksittäisinä arvonlisäverollisina suoritteina, vai pääsuoritteeseen liitännäisinä suorituksina, joiden verokohtelu määräytyy pääsuoritteen mukaan.

Asunto-osakeyhtiön osakkailla oli oikeus vuokrata tiloja lyhytaikaisesti. Yhteisiin tiloihin kuului mm. saunatiloja, pesukone ja kuivausrumpu, juhlatila, kuivaushuone sekä etätyötila. Tilat olivat lyhytaikaisesti vuokrattavissa maksamalla asunto-osakeyhtiön määrittämän käyttökorvauksen. Käyttöoikeus oli osakkaiden lisäksi myös asunto-osakeyhtiön asukkailla.

Hallinto-oikeus arvioi päätöksessään suoritusten epäitsenäisyyttä sekä liitännäisyyttä pääsuoritteeseen. Niiden puolesta puhui mm. se, että yhteisten tilojen ja koneiden luovuttaja oli sama taho. Tämän lisäksi epäitsenäisyyttä puolsi se, että yhteiset tilat ja koneet sijaitsivat kaikki samassa rakennuksessa asuinhuoneistojen kanssa. Vain niillä henkilöillä oli oikeus käyttää yhteistiloja sekä koneita, jotka olivat lunastaneet oikeuden varata tilat

tai koneet käyttöönsä<sup>144</sup>. Muilla kuin niillä henkilöillä, joilla oli huoneiston hallintaoikeus, ei siten ollut oikeutta vuokrata yhteistiloja tai koneita.

Asunto-osakeyhtiön osakkaat olivat velvollisia maksamaan yhteisistä tiloista ja koneista aiheutuvat kulut osana yhtiövastiketta eivätkä kulujen kattaminen yhteisten tilojen osalta ollut siten vapaavalintaista. Hallinto-oikeus katsoi myös, että yhteiset tilat ja koneet palvelivat asumistarpeita samoin kuin asuinhuoneistotkin. Tätä puolsi mm. se, että saunominen, pyykinpesu ja juhlien järjestäminen oli mahdollista järjestää yhteistilojen lisäksi myös asuinhuoneistoissa. Näin ollen yhteisten tilojen luovutus ei ollut tavoitteiltaan itsenäistä; Se oli keino nauttia huoneiston hallintaoikeudesta parhaissa mahdollisissa olosuhteissa.

Yllä esitetyin perustein hallinto-oikeus päätyi lopputulokseen, jossa yhteisten tilojen lyhytaikainen vuokraus oli liitännäinen suorite pääasialliseen suoritteeseen, eli asuinhuoneiston hallintaoikeuden luovuttamiseen. Koska asuinhuoneiston vuokraus on AVL 27 §:n 1 momentin mukaan verotonta käyttöoikeuden luovuttamista, olivat muut luovutukset samoin perustein verosta vapautettu.

Edellä kuvatussa Helsingin hallinto-oikeuden päätöksessä päädyttiin yhteistilojen lyhytaikaisen vuokrauksen verottomuuteen sillä perusteella, että se oli liitännäinen pääsuoritteeseen. Pääsuorite oli vapautettu verosta, joten tähän liitännäinen suorite seurasi pääsuoritteen verokohtelua. AOYL 2 §:n 1 momentin mukaan asunto-osakeyhtiön tarkoitus ainakin lattiapinta-alan mukaan tulee lähtökohtaisesti aina olemaan sellaisen rakennuksen omistus ja hallinta, jossa pääsuoritteena on asuinhuoneistojen hallinta<sup>145</sup>. Näin ollen perustelu, jossa liitännäisen suoritteen verokohtelu määräytyy pääasiallisen suoritteen

---

<sup>144</sup> Eli ne henkilöt, jotka olivat ostaneet rakennuksessa sijaitsevan asunto-osakkeen tai solmineet vuokrasopimuksen asuinhuoneistoon.

<sup>145</sup> AOYL 2 §:n 1 momentti: ”Asunto-osakeyhtiö on osakeyhtiö, jonka yhtiöjärjestyksessä määrätty tarkoitus on omistaa ja hallita vähintään yhtä sellaista rakennusta tai sen osaa, jossa olevan huoneiston tai huoneistojen yhteenlasketusta lattiapinta-alasta yli puolet on yhtiöjärjestyksessä määrätty osakkeenomistajien hallinnassa oleviksi asuinhuoneistoiksi.”.

mukaan, aiheuttaa asunto-osakeyhtiöissä lähtökohtaisesti sen, että yhteistilat ovat aina arvonlisäverosta vapautettuja<sup>146</sup>.

Tilanteessa, jossa pääasiallinen suorite on määritettävissä jotenkin muutoin kuin lattia-pinta-alan mukaan voi lopputulema liitännäisten suoritteiden kannalta olla erilainen. Mikäli asunto-osakeyhtiön pääsuorite on määritettävissä esimerkiksi tilavuuden mukaan niin, että pääsuoritteena voidaan pitää liikehuoneiston hallintaoikeuden luovuttamista, voi yhteistilojen lyhytaikaisen vuokrauksen verokohtelu muuttua arvonlisäverolliseksi<sup>147</sup>.

Helsingin hallinto-oikeuden perusteluiden mukaan pääsuorite oli AVL 27 §:n 1 momentin mukaista verotonta kiinteistön käyttöoikeuden luovutusta. On siten epäselvää, että vaikka pääsuoritteena olisi ollut liikehuoneiston käyttöoikeuden luovutus, olisiko tämä myös luettu verottomaksi saman lain 27 §:n 1 momentin mukaan vai arvonlisäverolliseksi sillä perusteella, että pääsuoritteesta oli hakeuduttu arvonlisäverovelvolliseksi. Puhuttaessa kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta, on pääsuorite nimittäin lähtökohtaisesti aina arvonlisäverosta vapautettu.

Mikäli asunto-osakeyhtiön omistuksessa olevassa rakennuksessa sijaitsee erillinen oleskelutila X, joka ei ole asuinhuoneisto tai liikehuoneisto ja kaikilla asunto-osakeyhtiön osakkailta tai asukkailla on tähän tilaan käyttöoikeus, voidaan tilaa pitää kaikkien käytössä olevana yhteistilana. Asunto-osakeyhtiö ei voi hakeutua tilasta arvonlisäverovelvolliseksi, mikäli tilaa ei käytetä jatkuvasti arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa.

Mikäli yhteistilan X käyttöoikeus rajataan vuokrasopimuksella samassa rakennuksessa sijaitsevan liikehuoneiston yksinomaiseen käyttöön, ei tilaa voida enää pitää kaikille yhteisenä tilana, sillä muut on rajattu sen käyttöoikeuden ulkopuolelle. Jos kyseinen tila pysyy samanlaisena oleskelutilana, ei tilasta voida hakeutua edelleenkään arvonlisäverovelvolliseksi, sillä tilaa ei käytetä jatkuvasti arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavassa

---

<sup>146</sup> Sellaisissa tilanteissa, joissa pääsuoritteeksi katsotaan asunto-osakeyhtiön koko toiminta.

<sup>147</sup> Pitäen kuitenkin mielessä sen, että muut seikat eivät muuta yhteistilojen luokittelua pääsuoritteeseen liitännäisenä suorituksena.

toiminnassa. Tämä aiheuttaa tilan osalta mielenkiintoisen tilanteen, jossa tila voidaan nähdä täysin sekä verollista toimintaa palvelevana että verotonta toimintaa palvelevana.

Verotuskäytännössä on korostettu yhteistilojen muodollisia seikkoja, ottamatta kantaa niinkään siihen, että kuka tai miten tiloja tosiasiallisesti käytetään. Verotuskäytännössä lähestytään yhteistiloihin kohdistuvien kulujen vähennysoikeutta ennemminkin niin, että kenellä on tilaan käyttöoikeus. Yhteistiloille ja käyttöoikeudeltaan rajatuille tiloille on verotuskäytännössä siten annettu eri standardit lopullisen käytön suhteen.

Parvekkeiden kunnostamistöitä koskevassa KHO:n päätöksessä<sup>148</sup> KHO katsoi, että vähennysoikeus yleiskuluina muodostui mm. sillä perusteella, että parvekkeet olivat osa kokonaisuutta, joka palveli yhtiön toimintaa yleisellä tasolla. Perustelut aiheuttavat hyvin tulkinnanvaraisen oikeudellisen tilan, sillä lähestulkoon kaikki yhtiön kunnossapitovastuulle kuuluvat rakennuksen osat voidaan nähdä koko toimintaa palvelevina.

Mikäli tilan X osalta päädytään tilanteeseen, jossa tila luetaan liitännäiseksi suoritteeksi pääsuoritteeseen, tulisi sen verokohtelu vastata pääsuoritteen verokohtelua. Tilan käyttöoikeuden luovutus olisi siten keino nauttia huoneiston käyttöoikeudesta parhaissa mahdollisissa olosuhteissa. Näin ollen tila X olisi keino nauttia liiketilojen vuokrauksesta parhaissa olosuhteissa. Tämä aiheuttaisi tilanteen, jossa kiinteistön osan käyttöoikeuden luovutus olisi arvonlisäverollista ilman, että tilan käyttöoikeuden luovutuksesta olisi hakeuduttu erikseen arvonlisäverovelvolliseksi.

Unionin tuomistuin on ottanut kantaa kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen verokohtelusta silloin, kun luovutus on liitännäinen toiseen kiinteistön käyttöoikeuden luovutukseen. Asiassa C-516/21, *Finanzamt*, oli kyse kalkkunanavettaan pysyvästi asennetuista koneista ja laitteista sekä näiden koneiden ja laitteiden liitännäisyydestä kalkkunanavetan käyttöoikeuden vuokraukseen.

---

<sup>148</sup> Ks. aikaisemmin selostettu KHO 31.5.2012 taltio 1440.

Unionin tuomioistuin katsoi, että mikäli jäsenvaltiolla olisi mahdollisuus soveltaa eri arvonlisäverokantoja eri osatekijöihin, jotka muodostavat yhden taloudellisen kokonaisuuden, tarkoittaisi se sitä, että kyseinen kokonaisuus jaettaisiin keinotekoisesti eri osatekijöihin vaarantaen arvonlisäverojärjestelmän toimivuuden<sup>149</sup>.

Unionin tuomioistuin totesi, että kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida suorituksia ja sitä, että muodostavatko nämä suoritukset yhden taloudellisen kokonaisuuden<sup>150</sup>. Mikäli suoritusten osalta päädytään yhteen taloudelliseen kokonaisuuteen, tulee pääsuoritukseen liitännäisiä suorituksia kohdella verotuksellisesti samoin, kuin pääsuoritusta<sup>151</sup>.

Tilan X tulisi siten olla erottamaton osa liikehuoneiston vuokrausta, muodostaen yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen<sup>152</sup>. Oikeuskäytäntö jättää siten sijaa tulkinnanvaraisuudelle. Tapauskohtaisesti tulisi arvioida suorituksia ja sitä, että onko keinotekoista jakaa nämä suoritukset erillisiksi suorituksiksi. Suomen verotuskäytäntö antaa ymmärtää, että kiinteistön vuokraus voi olla arvonlisäverollista siitä kuitenkaan erikseen arvonlisäverolliseksi hakeutumatta, mikäli suorite on liitännäinen toisen kiinteistön arvonlisäverolliseen vuokraukseen<sup>153</sup>.

Peilaten tilan X verokohtelua Helsingin hallinto-oikeuden päätöksessä esitettyihin perusteluihin, puoltaisi tilan X kohtelua liitännäisenä suorituksena mm. se, että huoneiston luovuttaja on sama taho. Myös se seikka, että tila sijaitsee samassa rakennuksessa pääsuoritteen kanssa puoltaa suorituksen epäitsenäisyyttä. Vain liikehuoneiston hallintaoikeudellisilla on oikeus tilan käyttöön ja mikäli liikehuoneiston hallintaoikeudellinen taho vastaa tilan kuluista, puoltaisi myös tämä tilan X liitännäisyyttä pääsuoritteeseen.

Tilan X osalta on siten täysin mahdollista päätyä tilanteeseen, jossa huoneisto mistä ei ole hakeuduttu erikseen arvonlisäverovelvolliseksi eikä tilassa harjoiteta arvonlisäverollista toimintaa, olisi siihen kohdistuvien kulujen osalta täysin vähennyskelpoista. Nykyinen verotus- ja oikeuskäytäntö tuntuu antavan enenevissä määrin merkitystä sille, että kenellä

---

<sup>149</sup> Ks. tuomion 36 kohta.

<sup>150</sup> Ks. tuomion 37 kohta.

<sup>151</sup> Ks. tuomion 38 kohta.

<sup>152</sup> Ks. myös asia C-516/21, tuomion 27 kohta.

<sup>153</sup> Ks. VH 2025, kpl 1.3, esimerkki 1.

on tilan käyttöön oikeus, mihin suurempaan kokonaisuuteen tila mahdollisesti kuuluu ja miten kulut katetaan tilan suhteen.

## 5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää yleiskulut arvonlisäverotuksessa sekä niiden vähennysoikeus kiinteistön vuokrauksessa. Keskeisimpien oikeusnormien systematisoinnin avulla pyrittiin rakentamaan viitekehys nykyiselle oikeudelliselle tilalle kiinteistön vuokrauksesta arvonlisäverotuksessa. Luomalla perusteet kiinteistön vuokrauksen tunnusmerkeistä sekä siitä, mitä vaatimuksia arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisessa kiinteistön vuokrauksesta on, päästiin syventymään arvonlisäveron vähennysoikeuden kautta siihen, miten näitä tulisi arvioida yhdessä.

Tutkimuksen kannalta yhtenä keskeisimpänä havaintona kiinteistön vuokrauksen käsitteestä nousee vuokralaisen yksinomaisen hallintaoikeus tilaan. Vuokralaisen on siten pysyttävä sulkemaan muut henkilöt oikeuden ulkopuolelle. Vuokrausta tulee myös ajatella suoritekohtaisesti. Mikäli muodollisesti vuokrauksen nimetystä suoritteesta on erotettava muita, vuokraukseen kuulumattomia suoritteita, tulee näitä vuokraukseen kuulumattomia suoritteita kohdella itsenäisinä suoritteina. Näiden itsenäisten suoritteiden verokohtelu tulee siten arvioida jokaisen osalta erikseen.

Kiinteistön vuokrauksessa tulee myös muistaa, että se on aina lähtökohtaisesti arvonlisäverotonta<sup>154</sup>. Jotta voidaan ylipäänsä miettiä yleiskulujen arvonlisäveron vähentämistä, tulee vuokrauksesta hakeutua erikseen arvonlisäverovelvolliseksi. Hakeutumiselle on erilaisia edellytyksiä niin hakeutujalle, tilalle kuin tilan loppukäyttäjälle. Muilla kuin keskinäisellä kiinteistöosakeyhtiöllä, linkittyy hakeutuminen loppukäyttäjään; hakeutumisen edellytyksenä on se, että tilan loppukäyttäjä käyttää tilaa vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa ainakin osittain.

Sille, kuinka suuresta tilasta voidaan arvonlisäverovelvolliseksi hakeutua, ei ole asetettu erityisiä vaatimuksia. Hakeutumisyksiköstä johtuva vähennysoikeus tulee kuitenkin olla selvitetävissä. Loppukäyttäjän tulee käyttää tilaa jatkuvasti vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa, jotta tilasta voidaan hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi. Kuten

---

<sup>154</sup> Poiketen ainoastaan tilanteesta, jossa vuokraus katsotaan kuuluvan liitännäiseksi suoritteeksi johonkin muuhun arvonlisäverolliseen pääsuoritteeseen.

tutkimuksessa on havaittu, on sanonta *jatkuvasti* tulkinnanvarainen. Tutkimuksessa on kuitenkin oikeuskäytännön avulla saatu rajattua vuosittain toistuvan tietyn ajan kestävän toiminnan<sup>155</sup> koskemaan ainakin vähintään vuosittain toistuvaa kolmen kuukauden kestoista toimintaa.

Tutkimuskysymyksistä toinen on seuraava:

- Minkälaista jako- ja laskentaperustetta tulee kiinteistöjen vuokrautilanteissa käyttää, jotta päädytään yleiskulujen osalta AVL 117 §:n mukaiseen lopputulokseen?

Peilaten tutkimuskysymystä tutkimuksen tuloksiin, nousee esille entistä selkeämmin se, ettei kysymykseen ole yksiselitteistä vastausta. AVL 117 § kattaa suuren määrän erilaisia asetelmia kiinteistön vuokrauksessa, ettei yhtä jako- ja laskentaperustetta voida tämän osalta määrittää.

Yleiskulujen vähennysoikeuden jakoperusteesta on Suomessa pantu täytäntöön AVL 117 §<sup>156</sup>. Kyseinen säännös voidaan nähdä toimivana sen suhteen, että se kattaa lukuisia eri tilanteita rajaamalla yleiskulujen vähennysoikeuden vain siltä osin kuin tavara tai palvelu on hankittu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Säännös siten ohjaa automaattisesti verovelvollisia kohdistamaan kuluja mahdollisimman pitkälle. Vastavuoroisesti säännös voidaan nähdä liian laaja-alaisena jättäen varaa liialle tulkinnalle.

Yleiskulujen todellisen käyttötarkoituksen ja vähennyskelpoisen sekä vähennyskelvottoman välisen osuuden osoittaminen aiheuttaa kitkaa hallinnollisen rasitteen ja kulujen kohdistamisen välille. Verovelvollisten tulee kohdistaa kulut mahdollisimman pitkälle, kuitenkin ottaen huomioon käytännön tarpeet. Nykyisessä oikeudellisessa tilassa vallitsee siten epävarmuus sen suhteen, että kuinka suurta hallinnollista työtä voidaan vaatia kulujen kohdistamisessa. Ennakkopäätöksessä KHO 2015:183, KHO on todennut, että

---

<sup>155</sup> Johon KHO rinnasti sanonnan *jatkuva*.

<sup>156</sup> Joka perustuu arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohtaan.

peruste, joka pyrkii osoittamaan yleiskulujen todellisen käytön jakautumisen, on käypä. Verovelvollisen tulee siten itse arvioida sitä, mikä peruste tämän *pyrkii* osoittamaan.

Laskentaperusteista on käytettävissä erilaisia, jotka osoittavat kulujen kohdistumista tiettyihin neliöihin enemmän kuin toisiin. Verollisuusaste on määritettävissä esimerkiksi jyvittämällä, jossa esimerkiksi liikehuoneistoon kohdistuvat kulut voidaan huomioida suuremman kertoimen avulla. Verollisuusasteen on kuitenkin vastattava mahdollisimman tarkasti kulujen jakautumista vähennykseen oikeuttavan ja vähennykseen oikeuttamattoman toiminnan välillä. Näin ollen laskentaperustetta laatiessa tulee kiinnittää tarkkaa huomiota siihen, että se kuvastaa oikeaa verollisuusastetta.

Tutkimuskysymyksistä toinen on seuraava:

- Mitä tarkoitetaan yleiskuluilla ja millä perusteella ne ovat vähennyskelpoisia kiinteistön vuokrauksessa?

Yleiskulujen tarkastelussa havaittiin, että yleiskuluille ei ole olemassa määritelmää arvonlisäverolaissa tai arvonlisäverodirektiivissä. Tarkastelun aikana myös havaittiin, että määritelmällisesti yleiskuluja arvioidaan vähennysoikeuden kautta. Unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä ei ole ratkaisevaa, että minkälainen kulu on kyseessä, vaan mihin kulu kohdistuu. Näin ollen lähtökohtaisesti suurin osa kuluista voi olla sekä suoraan kohdistettavia kuluja että yleiskuluja. Kuluja tulee arvioida liiketoimen objektiivisen sisällön perusteella. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on katsottu, että yleiskulujen tulee muodostaa osa yhtiön tuotteiden hinnasta ja siten niillä tulee olla suora ja välitön yhteys koko taloudelliseen toimintaan.

Nykyinen oikeudellinen tila ei tunnu lähestyvän yleiskuluja AVL 117 §:n sanamuodon mukaisen tosiasiallisen käytön kautta. KHO:n ennakkopäätös vuodelta 2012<sup>157</sup> koskien parvekkeiden kunnostamistöitä antaa merkitystä sille, että ketkä kuluista vastasivat. Tämä luo vaikutelman siitä, ettei asunto-osakeyhtiöillä voisi olla muita kuluja kuin yleiskuluja. Samassa päätöksessä perusteltiin yleiskulujen vähennysoikeutta sillä, että parvekkeet

---

<sup>157</sup> Ks. edellä mainittu KHO 31.5.2012 taltio 1440.

olivat osa julkisivua. Merkitystä ei ollut päätöksen lopputuloksen kannalta sillä, että kuka tai miten parvekkeitä tosiasiallisesti käyttää. Päätöksen perustelut tuntuvat siten sivuutaneen AVL 117 §:n sanamuodon ja tarkoituksen.

Tutkimuksessa on pyritty havainnollistamaan kiinteistön vuokraukseen kohdistuvia yleiskuluja erilaisilla skenaarioilla. Muokkaamalla näitä skenaarioita on noussut esiin erilaisia asetelmia, joita AVL 117 §:n sanamuodon mukaan tulisi kohdella eri tavoin. Esimerkiksi kohdistamalla kunnossapitotyöt kiinteistössä eri kohdissa sijaitseviin yhteistiloihin, on havaittu, että kulujen verokohtelu muuttuu AVL 117 §:n mukaan.

Syventymällä yhteistilojen osalta tutkimuksen aikaisemmassa vaiheessa havaittuun tulokseen vuokrauksen liitännäisistä suoritteista, havaitaan, että on mahdollista päätyä tilanteeseen, jossa tilan käyttöoikeuden luovutus olisi arvonlisäverollista siitä kuitenkaan erikseen arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumatta. Arvioimalla Helsingin hallinto-oikeuden päätöksen perusteluita, huomataan, että perusteet sille, että tila katsotaan pääsuoritteeseen liitännäiseksi, ovat hyvinkin realistisia kiinteistön vuokrauksessa.

Yleiskuluihin arvonlisäverotuksessa ja niiden vähennyskelpoisuuteen kiinteistön vuokrauksessa liittyy tämänhetkisessä oikeudellisessa tilassa paljon epävarmuutta. Tutkimuksen avulla on nostettu esille keskeisiä tulkintakysymyksiä aihealueelta, perustellen tuloksia niin lainsäädännön, oikeuskäytännön kuin oikeuskirjallisuuden avulla. Aiheen tulkintakysymyksien selvittämiseksi olisi toivottavaa saada lisää oikeuskäytäntöä kuin myös tarkennuksia Verohallinnolta. Nykyinen oikeudellinen tila jättää paljon tulkinnanvaraa niin verovelvollisille kuin myös veroviranomaisille.