

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

Annika Toivonen

LIKETOIMINNAN KÄSITE ARVONLISÄVEROTUKSESSA

Pro gradu -tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2015

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

TOIVONEN, ANNIKA: Liiketoiminnan käsite arvonlisäverotuksessa

Pro gradu -tutkielma, IX + 77 s.

Vero-oikeus

Huhtikuu 2015

Tutkimuksen aiheena on yksi arvonlisäverotuksen keskeisimmistä käsitteistä, liiketoiminta. Arvonlisäverolain (1501/1993, AVL) 1.1 §:n 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan ja palvelun myynnistä. Euroopan unionin alueella arvonlisäverotus on harmonisoitu, ja se perustuu arvonlisäverodirektiiviin (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY). Direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Tutkimus perustuu suurelta osin näiden kahden säännöksen sekä niiden pohjalta syntyneen oikeuskäytännön analysointiin ja tulkintaan.

Liiketoiminnalle ei ole olemassa tyhjentävää määrittelyä, vaan sitä tarkastellaan oikeuskäytännössä ja -kirjallisuudessa vakiintuneiden yleisten tunnusmerkkien perusteella. Näiden tunnusmerkkien sisältöä ja merkitystä kokonaisarviointissa on tarkasteltu tutkimuksessa pääosin lainopillisesti. Lisäksi apumetodeina on käytetty oikeusvertailua, oikeuspolitiikkaa ja oikeushistoriaa. Liiketoiminnan yleisten tunnusmerkkien ohella tutkimuksessa on käsitelty tiettyjä mielenkiintoisia erityistilanteita, kuten laitonta liiketoimintaa ja konserneja.

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö osoittaa liiketoiminnan käsitteen olevan hyvin laaja, ja sen tulkinnan olevan melko tapauskohtaista. Siinä mielessä direktiivin sananvalinnaksi sopisikin kenties paremmin kuudennesta arvonlisäverodirektiivistä (Neuvoston direktiivi 77/388/ETY) tuttu taloudellinen toiminta, joka kuvaisi paremmin soveltamisalan ulottuvuutta.

Tutkimuksen perusteella ruotsalainen sääntely ottaa nykyään korostetusti huomioon EU-oikeuden. Sääntely onkin tuoreta, koska verovelvollisen kansalliseen määrittelyyn jouduttiin tekemään muutoksia komission rikkomusmenettelyn seurauksena. Saksassa lain sanamuoto poikkeaa direktiivin sanamuodosta, mutta ei ilmeisesti estä tulkitsemas- ta lakia yhtenevästi direktiivin kanssa.

Jäsenvaltioissa EU-oikeuden huomioon ottaminen näyttää lisääntyneen ja lisääntyvän koko ajan. Lakimuutoksia on tehty, ja kansallisten tuomioistuinten ratkaisujen perusteissa vilahtelevat unionin tuomioistuimen ratkaisut entistä useammin. EU-oikeuden riittävä tunteminen onkin lain soveltajille, kuten kansallisille tuomioistuimille ja veroviranomaisille, merkittävä haaste.

SISÄLLYS

SISÄLLYS	II
LÄHTEET	IV
LYHENTEET	VIII
1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkimusaiheen esittely	1
1.1.1 Oikeudellinen ympäristö ja merkitys.....	1
1.1.2 Arvonlisäverojärjestelmän taustaa.....	3
1.2 Tutkimusmetodi, lähdemateriaali ja esityksen rajaukset	6
1.3 Tutkielman tavoitteet, käytetyt käsitteet ja rakenne	10
2 YLEISET TUNNUSMERKIT	12
2.1 Vastikkeellisuus	12
2.1.1 Suora ja välitön yhteys	12
2.1.2 Vahingonkorvaus ja vakuutuskorvaus.....	15
2.1.3 Jäsenmaksut.....	16
2.1.4 Hintaan liittyvät tuet	21
2.1.5 Kiinteistöhallintapalvelun ottaminen omaan käyttöön	25
2.1.6 Ostajan puolesta maksetut erät ja muut läpikulkuerät.....	27
2.1.7 Pääomasuoritukset ja liittymismaksut	30

2.2	Ansiotarkoitus	31
2.2.1	Käsitteen laajuus	31
2.2.2	Julkisin varoin tuettu toiminta ja varainkeräys	32
2.3	Itsenäisyys	34
2.4	Jatkuvuus	37
2.5	Julkisuus ja yrittäjäriski	41
2.6	Vertailua eräisiin muihin EU-maihin	43
2.6.1	Ruotsi	43
2.6.2	Saksa	46
2.7	Yhteenveto	49
3	LIIKETOIMINNAN ERITYISKYSYMYKSIÄ	51
3.1	Laillisuus ja luvanvaraisuus	51
3.1.1	Kansallinen sääntely ja tulkinta	51
3.1.2	Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö	52
3.1.3	Kokoavia näkökohtia	56
3.2	Vähennysoikeus liiketoiminnan alkaessa ja päättyessä	57
3.3	Konsernit	62
3.4	Kehitysyhtiöt	66
3.5	Kaupankäynti osakkeilla	71
4	PÄÄTELMÄT	74

LÄHTEET

Aarnio 1989

Aarnio, Aulis: Laintulkinnan teoria. Yleisen oikeustieteen oppikirja. Juva 1989.

Andersson – Penttilä 2014

Andersson, Edward – Penttilä, Seppo: Elinkeinoverolain kommentaari. 14., uudistettu painos. Viro 2014.

Hansson 2000

Hansson, Ulrika: Mervärdeskatt i offentlig sektor. Skattemytt 2000, s. 682–694.

Hokkanen ym. 2013

Hokkanen, Marja (toim.) – Johansson, Andreas – Jokikorpela, Titta – Jokinen, Miika – Kallio, Mika – Laitinen, Juha – Pokkinen, Maarit – Salomaa, Petri – Virtanen, Maritta: Arvonlisäverotus. EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta. Porvoo 2013.

Husa 1995

Husa, Jaakko: Julkisoikeudellinen tutkimus. Tutkimus julkisoikeudessa harjoitettavan oikeusdogmatiikan metodologiasta. Jyväskylä 1995.

Husa 1996

Husa, Jaakko: Vertaileva oikeustiede ja voimassaoleva oikeus – eräitä huomioita valtiosääntöoikeudellisen oikeusvertailun näkökulmasta. Teoksessa *Jämförande juridik – vad, varför, hur?* (toim. Suksi, Markku), s. 83–96. Åbo 1996.

Husa – Mutanen – Pohjolainen 2005

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo: Kirjoitetaan juridiikkaa. Helsinki 2005.

Juanto – Saukko 2012

Juanto, Leila – Saukko, Petri: Arvonlisäverotus ja muu kulusverotus. 7., uudistettu painos. Helsinki 2012.

Kallio ym. 2014

Kallio, Mika – Nielsen, Ari – Ojala, Marko – Sääsikiilahti, Juha: Arvonlisäverotus 2014. Juva 2014.

Linnakangas 1999

Linnakangas, Esko: Kiinteistöjen arvonlisäverotuksen uusia ennakkopäätöksiä. Verotus 3/1999, s. 259–274.

Linnakangas 2006

Linnakangas, Esko: Väkivalta, seksi ja rikokset verotuksessa. Teoksessa Väkivalta: seuraamukset ja haavoittuvuus (Terttu Utraisen juhlaKirja, toim. Mirva Lohiniva-Kerkelä), s. 331–370. Helsinki 2006.

Lippross 2000

Lippross, Otto-Gerd: Umsatzsteuer. Achim 2000.

Nieminen ym. (jatkuvatäyd.)

Nieminen, Auvo – Anttila, Raimo – Äärilä, Leena – Jokinen, Mika: Arvonlisäverotus. Talentum Media Oy. Jatkuvatäydenteinen teos. Saatavilla osoitteessa fokus.talentum.fi (15.4.2015).

Parland – Lindblad 2013

Parland, Emilie – Lindblad, Mattias: Tax Treatment of Transaction Costs. European Taxation 4/2013, s. 158–163.

Reiss 2000

Reiss, Wolfram: Value Added Taxation in Germany. Bulletin for International Taxation 8/2000, s. 405–413. Saatavilla osoitteessa <http://online.ibfd.org/kbase> (10.4.2015).

Rother 2003

Rother, Eila: Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisujen vaikutuksesta arvonlisäverotukseen. Vantaa 2003.

Sainio 2011

Sainio, Nina: Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa. Hämeenlinna 2011.

Saukko 2009

Saukko, Petri: Arvonlisäverotuksen soveltamisala vähennys-oikeutta rajaavana tekijänä EYT:n käytännössä. Verotus 4/2009, s. 406–419.

Skatteverket 2001

Riksskatteverkets skrivelse 1.11.2001, dnr 10654-01/100. Organisationskostnader. Saatavilla osoitteessa <http://www.skatteverket.se/omoss/omskatteverket/rapporterr/emissvarskrivelser/skrivelser/arkiv/ar/2001/2001/skrivelser20011101.4.18e1b10334ebe8bc80001052.html> (10.4.2015).

Skatteverket 2013

Skatteverkets ställningstagande 25.6.2013, dnr 131 386491-13/111. Mervärdesskatt för så kallade övningsföretag. Saatavilla osoitteessa <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/1941.html> (17.4.2015).

Skatteverket 2014

Skatteverkets ställningstagande 9.6.2014, dnr 131 323526-14/111. Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet – mervärdesskatt. Saatavilla osoitteessa <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/reglerochstallningen/stallningstaganden/2014/stallningstaganden2014/13132352614111.5.3a> (16.4.2015).

Skatteverket 2015 a

Skatteverket: Mombroschyren. SKV 552 utgåva 23. Utgiven i februari 2015. Saatavilla osoitteessa <http://www.skatteverket.se/download/18.d5e04db14b6fef2c86655c/1424425120238/mombroschyren-skv552-utgava23.pdf> (7.4.2015).

Skatteverket 2015 b

Skatteverket: Ekonomisk verksamhet. Saatavilla osoitteessa <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.3/321542.html> (17.4.2015).

Tannila 2003

Tannila, Eija: Arvonlisäverolain liiketoiminnan käsite – vertailua kuudennen arvonlisäverodirektiivin tarkoittamaan taloudelliseen toimintaan konserninäkökulmasta. Verotus 2/2003, s. 167–183.

Terra – Kajus (jatkuvatäyd.)

Terra, Ben – Kajus, Julie: European VAT Directives. Volume 1. IBFD. Jatkuvatäydenteinen teos. Saatavilla osoitteessa <http://online.ibfd.org/kbase> (9.4.2015).

Vapaavuori 1996

Vapaavuori, Ahti: Arvonlisäverotus ja yritysverotus. Yritysverotuksen käsitteiden ja periaatteiden käyttöalasta arvonlisäverotuksessa. Helsinki 1996.

VH 2000

Verohallituksen ohje 7.2.2000, dnro 322/40/2000. Hotelli-aamiaisen ja henkilöstöruokailun veron peruste sekä asian-
tuntijapalkkiot arvonlisäverotuksessa. Saatavilla osoitteessa <http://www.vero.fi/fi-fi/content/10224/0> (13.4.2015).

- VH 2008 a*
Verohallinnon vuosikertomus 2008. Saatavilla osoitteessa <http://www.vero.fi/fi-fi/content/12990/0> (13.4.2015).
- VH 2008 b*
Verohallituksen ohje 11.4.2008, dnro 629/40/2008. Verohallituksen kannanottoja yritysverokysymyksiin 2008. Saatavilla osoitteessa <http://www.vero.fi/fi-fi/content/10022/0> (13.4.2015).
- VH 2010*
Verohallinnon vuosikertomus 2010. Saatavilla osoitteessa <http://www.vero.fi/fi-fi/content/12990/0> (13.4.2015).
- VH 2011*
Verohallinnon ohje 11.11.2011, dnro A26/00 00 00/2011. KHO:n päätös 8.9.2011 KHO:2011:75 edunvalvontaa harjoittavan yhdistyksen arvonlisäverotuksesta. Saatavilla osoitteessa <http://www.vero.fi/fi-fi/content/19088/0> (13.4.2015).
- VH 2012*
Verohallinnon ohje 15.6.2012, dnro A29/200/2012. KHO:2011:52: osakkeiden myyntiin liittyvien kulujen vähennysoikeus arvonlisäverotuksessa. Saatavilla osoitteessa <http://www.vero.fi/fi-fi/content/21460/0> (13.4.2015).
- VH 2014 a*
Verohallinnon ohje 10.10.2014, dnro A32/200/2014. Palkka ja työkorvaus verotuksessa. Saatavilla osoitteessa <http://www.vero.fi/fi-fi/content/34425/0> (11.4.2015).
- VH 2014 b*
Verohallinnon ohje 15.5.2014, dnro A23/200/2014. Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa. Saatavilla osoitteessa <http://www.vero.fi/fi-fi/content/33169/0> (13.4.2015).
- Westberg 1997*
Westberg, Björn: Mervärdesskatt – en kommentar. Stockholm 1997.
- Äärilä 2005*
Äärilä, Leena: Arvonlisäverotus konsernissa. Verotus 2/2005, s. 157–164.
- Äärilä – Nyrhinen 2013*
Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva: Arvonlisäverotus käytännössä. 9., uudistettu painos. Helsinki 2013.

LYHENTEET

AVL	arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
BFH	Bundesfinanzhof, Saksan korkein oikeusaste vero- ja tulliasioissa
EPL	ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118
EU	Euroopan unioni
EVL	laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
HAO	hallinto-oikeus
HE	hallituksen esitys
k.	kohta
KHO	korkein hallinto-oikeus
KKO	korkein oikeus
KOM	komission asiakirja
KVL	keskusverolautakunta
ML	mervärdesskattelag 1.6.1994 (1994:200), Ruotsin arvonlisäverolaki
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development, Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö
RP	regeringens proposition, Ruotsin hallituksen esitys
RÅ	regeringsrättens årsbok, Ruotsin hallinto-oikeuden vuosikirja
SEUT	sopimus Euroopan unionin toiminnasta
T	taltio

UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass, ohje Saksan arvonlisäverolain soveltamisesta
UStG	Umsatzsteuergesetz 21.2.2005/386, Saksan arvonlisäverolaki
VaVM	valtiovarainvaliokunnan mietintö
VH	Verohallinto (ennen 1.5.2008 Verohallitus)
vp	valtiopäivät
YhdL	yhdistyslaki 26.5.1989/503

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimusaiheen esittelyä

1.1.1 Oikeudellinen ympäristö ja merkitys

Arvonlisäverodirektiivin¹ (2006/112/EY²) 2 artiklan mukaan verovelvollisen on suoritettava arvonlisäveroa erilaisista liiketoimista. Direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollinen tarkoittaa jokaista, joka harjoittaa itsenäisesti liiketoimintaa missä tahansa riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Saman kohdan mukaan liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammatti-toiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

Kun arvonlisäverodirektiivi kirjoitettiin nykymuotoonsa vuonna 2006, kuudennen arvonlisäverodirektiivin³ (77/388/ETY) termi *taloudellinen toiminta* muuttui termiksi *liiketoiminta*. Muutoksella ei kuitenkaan ilmeisesti ollut tarkoitus vaikuttaa säännösten asiasisältöön⁴. Esimerkiksi direktiivin englanninkielisessä versiossa⁵ säilyi termi *economic activity*.

Arvonlisäverolain (1501/1993, AVL) 1.1 §:n 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan ja palvelun myynnistä.

¹ Arvonlisäverodirektiivi perustuu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 113 artiklaan, jonka mukaan neuvosto antaa yksimielisesti erityisessä lainsäätämismenettelyssä sekä Euroopan parlamenttia ja talous- ja sosiaalikomiteaa kuultuaan säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta siltä osin kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi sekä kilpailun vääristymien välttämiseksi.

² Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. Tästä eteenpäin termeillä *direktiivi* ja *arvonlisäverodirektiivi* viitataan nimenomaan tähän direktiiviin, ellei muita viitetietoja anneta.

³ Neuvoston direktiivi 77/388/ETY, annettu 17 päivänä toukokuuta 1977, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste. Tästä direktiivistä käytetään yleisesti nimitystä *kuudes arvonlisäverodirektiivi*.

⁴ Näin *Hokkanen ym. 2013*, s. 41.

⁵ Direktiivien kaikki kieliversiot ovat virallisia ja ikään kuin alkuperäisiä. Niinpä mikään niistä ei ole käänös toisesta.

Myynti Suomessa on siis normaalisti arvonlisäverollista vain, jos myynti tapahtuu *liiketoiminnan muodossa*. Liiketoiminnan tai liiketoiminnan muodon käsitettä ei ole kuitenkaan määritelty arvonlisäverolaissa millään tavalla, toisin kuin muita AVL 1 §:n lain soveltamisalaa rajaavia käsitteitä. Aihetta ei ole tieteellisesti juurikaan tutkittu, mutta oikeusasteissa linjauksia joudutaan tekemään säännöllisesti. Siksi tutkielma aiheesta on tarpeellinen ja ajankohtainen.

Direktiivinmukainen arvonlisäverojärjestelmä on siis toimeenpantu Suomessa arvonlisäverolailla. Laki valmisteltiin, ja se tuli voimaan ennen Suomen EU-jäsenyyttä. Yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään liittyminen oli yksi ehto Suomen EU-jäsenyydelle. Euroopan unioniin liittymisen yhteydessä arvonlisäverolakiin tehtiin paljon muutoksia, mutta lain ja direktiivin⁶ sanamuotoihin sekä rakenteisiin jäi silti pysyviä eroja. Samasta syystä arvonlisäverolaki on muodostunut vähitellen erittäin pitkäksi ja monimutkaiseksi säädökseksi.

Arvonlisäverodirektiivin systematiikka poikkeaa arvonlisäverolaista siten, että direktiivissä on erillinen verovelvollisen käsitteen määritelmä, johon on erikseen säädetty liittyvän erilaisia oikeuksia ja velvollisuuksia. AVL 2 § ei sen sijaan määrittele verovelvollisuuden käsitettä, vaan yksinomaan sen, kuka on velvollinen maksamaan veroa. Verovelvollinen on arvonlisäverolaissa määritelty vastaamaan direktiivissä tarkoitettua veronmaksuvelvollista (AVL 1 §). Verovelvollinen direktiivissä tarkoitettulla tavalla on jokainen, joka harjoittaa taloudellista toimintaa, joten käsite on huomattavasti veronmaksuvelvollista laajempi⁷. Tällä periaatteellisella erolla voi olla merkitystä silloin, kun tulkintatilanteen ratkaisua haetaan EU-oikeudesta.⁸ Verovelvollisen käsite ei koske ainoastaan kysymystä veron tilittämisestä, vaan sillä on ratkaiseva merkitys myös vähennysoikeuden ja myyntimaan ratkaisemisessa. Direktiivin viimeisin uudelleenkirjoitus yhdenmukaisti kuitenkin terminologiaa.

Koska liiketoiminnan muotoa ei ole erikseen määritelty laissa, käsitettä lähestytään tyyppillisesti liiketoiminnan yleisten tunnusmerkkien avulla. Nämä tunnusmerkit on otettu esiin myös lain esitöissä. Liiketoiminnan muodossa tapahtuvana pidetään ansiotarkoi-

⁶ Sekä tuolloin voimassa olleen direktiivin että myöhemmin säädettyjen muutosdirektiivien.

⁷ Näin Hokkanen ym. 2013, s. 42.

⁸ Kallio ym. 2014, s. 44.

tuksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski⁹. Tunnusmerkit ovat siis käytännössä samat kuin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968, EVL) 1 §:ssä tarkoitetun elinkeinotoiminnan¹⁰ tunnusmerkit, vaikka käsitteet eivät ole samansisältöiset. Tämä käy ilmi esimerkiksi AVL 4 §:stä, jonka mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain EVL:n soveltamisalaan kuuluvasta elinkeinotoiminnasta.¹¹ Liiketoiminnan käsite määritellään arvonlisäverotuksessa itsenäisesti.

Verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron (AVL 102 §). Yrityksen hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus on siis kiinteästi sidottu siihen, että hankinta kohdistuu verolliseen liiketoimintaan. Koska arvonlisävero on tarkoitettu vyörytettäväksi hyödykkeen loppukäyttäjälle, verollinen luovutus ja vastaava vähennysoikeus tuotantopanosten arvonlisäverosta kuuluvat erottamattomasti yhteen. Yksi arvonlisäverotuksen peruseriaatteista on neutraalisuus, joka tarkoittaa sitä, että arvonlisäverotus vaikuttaa kilpailuun mahdollisimman vähän. Jos verollista liiketoimintaa varten tehdyn hankinnan sisältämää arvonlisäveroa ei päästä vähentämään, neutraliteetti ei toteudu¹².

1.1.2 Arvonlisäverojärjestelmän taustaa

Kun Suomi liittyi vuoden 1995 alussa Euroopan unionin jäseneksi, Suomi sitoutui jäsenvaltiona noudattamaan unionin lainsäädäntöä sekä yhteistä arvonlisäverojärjestelmää. EU:n oikeusjärjestelmä on erityinen ja itsenäinen oikeusjärjestelmä, jonka tavoitteiden saavuttamiseksi jäsenvaltiot ovat rajoittaneet suvereneja oikeuksiaan.

Euroopan unionin oikeuden säännökset ovat osa jäsenvaltioiden oikeusjärjestystä ja lainsäädäntöä. Viranomaisen ja tuomioistuimen on oma-aloitteisesti viran puolesta sel-

⁹ HE 88/1993 vp, *Yleisperustelut – 6.2 Verovelvollisuus*.

¹⁰ Tuloverotuksessa elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien täyttymisen perusteella ratkaistaan, mitä lakia toiminnan tuloksen laskemiseen sovelletaan, ei siis sitä, onko tulo veronalaista vai ei. Ks. tulolähdejaosta esim. *Andersson – Penttilä 2014*, s. 58 ss.

¹¹ *Nieminen ym. (jatkuvatäyd.)*, luku 4, *Arvonlisäverolain soveltamisala – Liiketoiminta*.

¹² Tämä aiheuttaa veron kertaantumista ja vaikuttaa kuluttajakysyntään. Vero voi kertaantua esimerkiksi silloin, kun ei-arvonlisäverovelvollinen myyjä myy hyödykkeitä arvonlisäverolliseen toimintaan ostajalle, joka on velvollinen suorittamaan tästä toiminnastaan arvonlisäveroa.

vitettävä menettelyssä ja päätöksenteossa merkityksellinen EU-oikeus ja sovellettava sitä. Viranomaisten on varmistettava ja tuomioistuinten valvottava, että jäsenvaltio toteuttaa EU-oikeuden asettamat velvoitteet ja tarjoaa kansalaisille EU-oikeuden heille suomat oikeudet ja asettamat velvollisuudet.

Euroopan unionin oikeus rajaa kansallisen viranomaisen ja tuomioistuimen harkintavaltaa esimerkiksi siten, että kansallisen lainsäädännön sallimista ratkaisuvaihtoehdoista voidaan käyttää vain niitä, jotka ovat EU-oikeuden kanssa sopusoinnussa. Jos tällaista ratkaisuvaihtoehtoa ei ole, viranomaisella on velvollisuus jättää soveltamatta selvästi unionin oikeuden kanssa ristiriidassa olevaa kansallisen lain säännöstä. Harkintavallan käytössä on otettava huomioon myös kulloinkin sovellettavan EU-oikeudellisen normin, kuten arvonlisäverodirektiivin, systemaattiset yhteydet ja tavoitteet. Lain soveltajan on otettava huomioon myös asiayhteys, johon säännös liittyy, sekä asiassa tulkittavien säännösten tarkoitus.

Direktiivit velvoittavat saattamaan voimaan tietyn lainsäädännöllisen lopputuloksen niissä jäsenvaltioissa, joille direktiivi on osoitettu. Direktiivi on siis velvoittava vain tavoitteiltaan, eli se jättää jäsenvaltioille mahdollisuuden valita ne kansallisen sääntelyn muodot ja menetelmät, joilla direktiivin määräykset toteutetaan ja saatetaan voimaan. Direktiivien täytäntöönpano ei siten tarkoita niiden sananmukaista siirtämistä kansalliseen lainsäädäntöön. Direktiiveillä ei myöskään pyritä täydelliseen oikeudelliseen yhtenäisyyteen jäsenvaltioissa, ja direktiivien yksityiskohtaisuus voi vaihdella merkittävästi. Riittävän täsmällisillä direktiivien velvoitteilla on myös välittömiä oikeusvaikutuksia. Jos jäsenvaltio on jättänyt direktiivin implementoimatta tai implementoinut sen puutteellisesti, yksityinen kansalainen voi vedota suoraan jäsenvaltiolle osoitettuihin velvoitteisiin.¹³

Arvonlisäverotukseen liittyy tiettyjä peruseriaatteita¹⁴, kuten kulutusvero-ominaisuus ja neutraliteettiperiaate. Kulutusveron tärkeimpänä tavoitteena on verottaa kotitalouksia tavaroiden ja palveluiden hyödyntämisestä ja siten lopullisesta kuluttamisesta. Kulutusverolle on ominaista myös se, että vero voidaan sisällyttää kokonaan tai osittain kulutet-

¹³ Juanto – Saukko 2012, s. 9.

¹⁴ Ks. arvonlisäverotuksen periaatteista ja muista oikeudellisista lähtökohdista esim. *Terra – Kajus (jatkuvatäyd.)*, Part I, *General subjects* – Chapter 2, *Legal principles*.

tavan tuotteen hintaan.¹⁵ Lisäksi arvonlisäverojärjestelmä on teoreettiselta perusrakenteeltaan neutraali. Koska arvonlisäverotus kohdistuu kaikkeen tavaroiden ja palveluiden kulutukseen, sillä ei ole vaikutusta hyödykkeiden suhteellisiin hintoihin verrattuna tilanteeseen, jossa arvonlisäverotusta ei ole. Neutraali verojärjestelmä ei vaikuta kuluttajien valintoihin eikä yritysten tuotantomenetelmiä tai jakeluteitä koskeviin päätöksiin.¹⁶

Toisaalta neutraalisuutta voidaan tarkastella tuotanto- ja jakeluketjussa olevien eri toimijoiden kannalta. Yrityksen kannalta toisesta saman alan yrityksestä poikkeava arvonlisäverovelvollisuus tai arvonlisäveron vähennysoikeus vaikuttaa kilpailutilanteeseen. Kilpailuneutraliteetti toteuttaa elinkeinonharjoittajien keskinäistä yhdenvertaisuutta. Kuluttajan kannalta neutraalisuus tarkoittaa sitä, ettei verotus muuta kuluttajan kysynnän kohdistumista. Kuluttajan valintaneutraliteetti puolestaan merkitsee sitä, että verotus vaikuttaa siihen, minkä hyödykkeen kuluttaja valitsee erilaisista valintavaihtoehdoista. Eräs neutraalisuuden ulottuvuus on hankintaneutraliteetti eli se, että hyödykkeen hankinnan tulisi olla arvonlisäverotuksellisesti neutraali. Verorasituksen pitäisi siis jakautua yhdenmukaisesti itse tuotettujen hyödykkeiden ja vastaavien ostettujen hyödykkeiden välillä.¹⁷ Arvonlisäveron kulutusvero-ominaisuus ja neutraliteettiperiaate eivät käy suoraan ilmi AVL:sta. Silti ne kuuluvat arvonlisävero-oikeuden yleisten oppien ytimeen.¹⁸

Arvonlisäverojärjestelmässä verotus tapahtuu kaikissa tuotannon ja jakelun portaissa mahdollisimman laajasti toimialoista riippumatta, kuitenkin niin, ettei verotus kertaantuisi. Veronsuorittamisvelvollisuus on ikään kuin jaettu koko vaihdantaketjulle niin, että verovelvolliset ovat ainoastaan veron teknisiä kerääjiä tai järjestelmän hallinnollisia toteuttajia eli muodollisia verovelvollisia. Tuotannon ja jakelun vaiheissa muodostunut verotettava arvonlisä on tarkoitettu vyörytettäväksi tosiasiallisille arvonlisäverovelvollisille eli kuluttajille. Kyse on eräänlaisesta paradoksista, sillä verovelvollinen ei olekaan verovelvollinen ja ei-verovelvollinen onkin verovelvollinen.¹⁹

¹⁵ Ks. esim. *Rother 2003*, s. 49.

¹⁶ HE 88/1993 vp, *Yleisperustelut – 4. Esityksen tavoitteet*.

¹⁷ *Rother 2003*, s. 51–54.

¹⁸ Näin myös *Rother 2003*, s. 47–48.

¹⁹ *Saukko 2009*, s. 407.

Arvonlisäveron veropohjan on tarkoitus olla laaja. Silti tosiasiallinen keskimääräinen verokertymä niissä Euroopan unionin jäsenvaltioissa, jotka ovat myös OECD:n jäseniä, on vain noin puolet teoreettisesta verokertymästä, joka saataisiin, jos kaikkeen loppukulutukseen sovellettaisiin vakioverokantaa²⁰. Euroopan unionin arvonlisäverojärjestelmä on kehittynyt hitaasti suhteessa teknologiseen ja taloudelliseen ympäristöön. Yritysten liiketoimintamallit ovat muuttuneet nopeasti, uuden teknologian käyttö on lisääntynyt, palveluiden merkitys on kasvanut ja koko taloudellinen toiminta on kansainvälistynyt.²¹ Pyrkimykset arvonlisäverojärjestelmän yksinkertaistamiseksi eivät ole vielä tuottaneet mainittavasti tulosta, vaikka monimutkaisuus on tunnustettu ja sen on todettu jo vuosia sitten vähentävän investointihalukkuutta EU:n alueelle ja aiheuttavan merkittäviä kustannuksia yrityksille²².

1.2 Tutkimusmetodi, lähdemateriaali ja esityksen rajaukset

Tässä tutkielmassa pyritään selvittämään ja arvioimaan voimassa olevan oikeuden sisältöä oikeusdogmaattista eli lainopillista metodia²³ hyödyntäen. Tutkimuksessa siis tulkitaan lakia, jotta saataisiin selville, miten yksittäisissä tilanteissa pitäisi lain mukaan toimia. Samalla yritetään systematisoida käsitteitä ja materiaalia niin, että tutkimuksen lukija voisi muodostaa tutkimusaiheesta loogisen kokonaiskuvan.

Tutkimuksessa on käytetty apumetodeina oikeusvertailua, oikeuspolitiikkaa ja oikeushistoriaa. Oikeusvertailulla tarkoitetaan tiedon tuottamista vähintään kahden eri oikeusjärjestelmän yhtäläisyyksistä ja eroista²⁴. Oikeastaan oikeusjärjestelmissä ei pitäisi olla vertailtavaa Euroopan unionin alueella arvonlisäverotuksen kannalta, koska järjestelmä on sama. Siitä huolimatta direktiivin implementoinnissa voi olla puutteita ja eroavaisuuksia, joiden vuoksi vertailu on relevanttia ja hedelmällistä. Vertailun kohteiksi on valittu Ruotsi ja Saksa. Molemmat valtiot ovat oikeusjärjestykseltään germaanisista, kuten Suomi. Germaanisissa oikeusjärjestyksissä säädännäisen oikeuden eli lähinnä kirjoitetun lain merkitys on tärkeä. Ruotsi on Suomen kanssa huomattavan samankaltainen

²⁰ KOM(2010) 695, *Vihreä kirja alv:n tulevaisuudesta*, s. 6.

²¹ KOM(2010) 695, *Vihreä kirja alv:n tulevaisuudesta*, s. 7.

²² KOM(2010) 695, *Vihreä kirja alv:n tulevaisuudesta*, s. 5.

²³ Ks. lainopillisesta metodista *Husa 1995* s. 133 ss. sekä *Aarnio 1989*.

²⁴ *Husa 1996*, s. 83.

yhteiskunta, minkä vuoksi kontekstin ymmärtäminen on helpompaa ja havaitut erot sitäkin mielenkiintoisempia. Saksa puolestaan on perinteinen, vaikutusvaltainen Euroopan unionin jäsen. Oikeusvertailun rooli on kaikesta huolimatta tutkimuksessa pieni, ja valituista vertailumaista esitetään perusteiden ohella lähinnä yksittäisiä huomioita.

Puhtaaseen oikeusvertailuun tai oikeusdogmatiikkaan ei kuulu mielipiteiden esittäminen ja oikeusjärjestelmien paremmuusjärjestykseen asettaminen. Siksi lainopin ja oikeusvertailun ohella oikeuspoliittinen ote välähtelee tutkielmassa muutamaan otteeseen, kun esitetään näkemyksiä siitä, millaista sääntelyn pitäisi olla. Arvonlisäverojärjestelmän historiaa esitellään ainoastaan suppeasti. Ilmiöitä tarkastellaan oikeushistorialliselta kannalta vain silloin, kun niihin liittyy jotain erityisen huomionarvoista. Oikeushistoriallinen metodi on siten hyvin pienessä roolissa tutkimuksessa.²⁵

Tutkielman keskeinen lähdemateriaali muodostuu kansallisista arvonlisäverolaeista, direktiivistä, lakien esitöistä, oikeustapauksista, viranomaisjulkaisuista ja kirjallisuudesta. Arvonlisäverolain yleistä soveltamisalaa määrittelevä AVL 1 § on kansallisen lain tärkein säännös tutkimuksen kannalta. Koska liiketoiminnan käsitettä ei ole määritelty arvonlisäverolaissa, muu lähdeaineisto on tutkimuksessa lakia tärkeämmässä asemassa.

Arvonlisäverotus Euroopan unionin alueella perustuu arvonlisäverodirektiiviin. Direktiivin 2 ja 9 artiklat käsittelevät arvonlisäverotuksen soveltamisalaa ja verovelvollisuutta, ja 9 artiklan 1 kohdassa liiketoiminnan käsitettä on avattu lyhyesti. EU-oikeuden etusijaperiaatteen mukaisesti kansallisen lain säännös väistyy, jos se on ristiriidassa EU-oikeuden kanssa²⁶. Direktiivin ja sen muutosdirektiivien sekä muun EU-oikeudellisen säädösaineiston merkityksen pitäisi siksi ainakin periaatteessa olla kansallista lakia suurempi käsitteen määrittelyssä. Arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteen ovat tärkeässä roolissa silloin, kun säännös jättää tilaa useille tulkintavaihtoehdoille²⁷.

Arvonlisäverolain tärkeintä valmisteluaineistoa on hallituksen esitys 88/1993, jossa liiketoiminnan muodossa tapahtuvan myynnin yleisiä tunnusmerkkejä on nimetty. Kyseiseen hallituksen esitykseen liittyvä valiokuntamietintö on VaVM 69/1993. Lain esityöt

²⁵ Ks. oikeustieteiden eri tutkimusmenetelmistä esim. *Husa – Mutanen – Pohjolainen 2005*, s. 13–17.

²⁶ Ks. esimerkiksi HE 211/2006, jolla AVL 173 a § muutettiin vastaamaan EU-oikeutta Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen todettua säännöksen olleen EU-oikeuden vastainen (C-249/05, *komissio v. Suomi*).

²⁷ Ks. periaatteista tarkemmin esim. *Rother 2003*, s. 47–54.

valottavat lain tarkoitusta ja taustaa. Tämän vuoksi niistä on usein merkittävää hyötyä lain tulkinnassa.

Oikeuskäytäntö on erittäin keskeisessä roolissa tutkimuksessa, koska tulkinnanvaraisten käsitteiden määrittely jää usein tuomioistuinten tehtäväksi. Tutkielmassa on käytetty lähdemateriaalina runsaasti oikeustapauksia korkeimmasta hallinto-oikeudesta ja *unionin tuomioistuimesta*²⁸. Unionin tuomioistuimen ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuilla on suurin painoarvo prejudikaattiluonteensa ansiosta. Näiden lisäksi on otettu esiin joitakin hallinto-oikeuksien ratkaisuja ja ulkomaisten kansallisten oikeusasteiden tapauksia. Aihetta sivuavia ratkaisuja onkin kaiken kaikkiaan paljon, mutta niistä on usein vaikea tehdä vedenpitäviä yleistyksiä.

Unionin tuomioistuimen ratkaisut ohjaavat EU-oikeuden etusijaperiaatteen ja tulkinta-vaikutuksen vuoksi myös korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisutoimintaa, ja KHO:n arvonlisäverotusta koskevien ratkaisujen perusteluissa mainitaankin usein unionin tuomioistuimen päätöksiä. Yksittäiset hallinto-oikeuksien ja keskusverolautakunnan ratkaisut muodostuvat tärkeiksi, jos juuri kyseistä asiaa ei ole käsitelty ylemmissä oikeusasteissa. Alueellisten hallinto-oikeuksien kannanottoja ei luonnollisestikaan voida pitää sellaisessa oikeusohjearvossa kuin unionin tuomioistuimen tai KHO:n ratkaisuja.

*Verohallinto*²⁹ on julkaissut jo usean vuosikymmenen ajan ohjeita, joilla on ollut ja on edelleen keskeinen merkitys verotuskäytännön yhtenäistämässä ja lain soveltamisessa. Nimenomaista syventävää ohjetta arvonlisäverolain soveltamisalasta ei ole annettu, mutta muut julkaisut ovat myös käyttökelpoisia.

Oikeuskirjallisuutta tutkimusaiheesta on melko niukasti. Niinpä tutkimuksessa käytetään hyväksi useita arvonlisäverotuksen laajoja yleisesityksiä (*Kallio ym. 2014, Juanto – Saukko 2012, Nieminen ym. (jatkuvatäyd.) ja Äärilä – Nyrhinen 2013*). Kotimaisista alan lehtijulkaisuista on noussut esiin lähinnä Verotus.

²⁸ Unionin tuomioistuin toimi vuoteen 2009 asti nimellä Euroopan yhteisöjen tuomioistuin. Tässä tutkielmassa termiä *unionin tuomioistuin* käytetään yhdenmukaisuuden vuoksi myös silloin, kun viitataan vanhempiin Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomioihin.

²⁹ Verohallinnolle on siirtynyt runsaasti entisen Verohallituksen tehtäviä. Aiemmin ohjeet julkaisi Verohallitus, joka lakkautettiin 1.9.2010 organisaatiomuutoksen yhteydessä. Verohallitus- ja Verohallintoonimiset toimijat olivat olemassa rinnakkain aikavälillä 1.5.2008–31.8.2010. Ks. organisaatiouudistuksista esim. *VH 2008 a*, s. 4 ja *VH 2010*, s. 24.

Koska arvonlisäverotus on EU:n tasolla harmonisoitua, tutkimuksessa hyödynnetään myös ulkomaalaisia lähteitä. Pohjoismainen oikeuskirjallisuus on varsin käyttökelpoista senkin vuoksi, että muiden Pohjoismaiden oikeusjärjestykset ovat hyvin samankaltaisia Suomen oikeusjärjestyksen kanssa. Lisäksi tutkimuksessa käytetään jonkin verran englannin- ja saksankielistä lähdeaineistoa. Kansainvälisiä mainitsemisen arvoisia lehtijulkaisuja ovat muun muassa *European Taxation* ja *Bulletin for International Taxation*. Oikeusvertailuun on saatu runsaasti käytännönläheistä materiaalia Ruotsin verohallinnon sekä Saksan valtiovarainministeriön ohjeistuksesta.

Tutkielmassa keskitytään taloudellisen toiminnan yleisten tunnusmerkkien tarkasteluun lisäksi muutamii erityiskysymyksiin. Näitä ovat laillisuus ja luvanvaraisuus, liiketoiminnan alkaminen ja päättyminen, konsernit, kehitysyhtiöt sekä osakkeiden osto ja myynti. Kyseisiin tilanteisiin liittyy problematiikkaa, jota on erityisen paljon puitu oikeusasteissa, minkä vuoksi ne ovat huomionarvoisia omina kokonaisuuksina. Tutkielman fokus on Suomen sääntelyssä ja oikeuskäytännössä sekä Euroopan unionin oikeudessa. Sääntelyä muissa EU-maissa kuin Suomessa tarkastellaan suppeammin.

Yleishyödylliset yhteisöt aiheuttavat usein tulkintakysymyksiä arvonlisäverovelvollisuudesta, koska yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverovelvollinen vain elinkeinotoiminnasta saadusta tulosta (AVL 4 §). Arvonlisäverovelvollisuus koskee siten vain elinkeinotoimintaa harjoittavia yleishyödyllisiä yhteisöjä. Muunlaista taloudellista toimintaa harjoittavat yhteisöt eivät ole arvonlisäverovelvollisia. Koska yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuus ratkaistaan eri perustein kuin muiden toimijoiden, yksinomaan yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevat erityiskysymykset on rajattu tutkielman ulkopuolelle. Yhdistykset ja niiden jäsenmaksut ovat kuitenkin näkyvästi esillä vastikkeellisuutta tarkasteltaessa.

Jos yleishyödyllinen yhteisö ei harjoita elinkeinotoimintaa, se voi kuitenkin vapaaehtoisesti hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi liiketoiminnan muodossa harjoittamastaan toiminnasta. Tällöin liiketoiminnan tunnusmerkkien täyttymistä joudutaan arvioimaan samoin perustein kuin muillakin toimijoilla, minkä vuoksi yleishyödyllisiä yhteisöjä koskeva oikeuskäytäntö ja -kirjallisuus ovat käyttökelpoisia siitä huolimatta, että yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen erityiskysymykset on rajattu tutkimuksen ulkopuolelle.

Nimenomaisesti arvonlisäverotuksen ulkopuolelle suljettuja liiketoimia³⁰ ei käsitellä tutkielmassa. Myöskään tietyt vastikkeettomat veronalaiset luovutukset³¹ eivät kuulu tutkielman ydinalueisiin. Lisäksi viranomaistoimintaan liittyvät kysymykset on rajattu esityksen ulkopuolelle esityksen rajallisen laajuuden vuoksi.

1.3 Tutkielman tavoitteet, käytetyt käsitteet ja rakenne

Tutkielman tavoitteena on tehdä selkoa liiketoiminnan tunnusmerkeistä arvonlisäverotuksessa. Esityksessä tutkitaan, mitä tunnusmerkit ovat, millä perusteella ne on määritetty ja mikä niiden merkitys on arvonlisäverovelvollisuuden kannalta. Lisäksi selvitetään niiden suhdetta toisiinsa sekä kulutusverotuksen peruseräpäätteisiin. Suuri osa mielenkiinnosta kohdistetaan korkeimman hallinto-oikeuden ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön sekä siihen, ovatko ne yhdenmukaisia.

Tutkielman tavoitteena on myös selvittää, mitä taloudellinen toiminta tarkoittaa arvonlisäverolain soveltamisalaa rajaavana käsitteenä. Oikeustapauksista tehdään päätelmiä, joiden avulla käsite olisi aiempaa yksiselitteisemmin tulkittavissa. Yksi tutkielman tavoite on arvioida sääntelyn onnistuneisuutta ja oikeusvarmuutta. Lisäksi kehitysmahdollisuuksia tuodaan esiin aina mahdollisuuksien mukaan.

Tavoitteena on myös tutkia käsitteen tulkintojen yhdenmukaisuutta EU:n sisällä ja erityisesti sitä, onko suomalainen sääntely sekä oikeus- ja verotuskäytäntö EU-oikeuden vaatimusten mukaista. Jos eroavaisuuksia havaitaan, niiden syyt pyritään selvittämään ja tuomaan esiin.

Tutkimuksessa etsitään siis tiivistetysti vastauksia seuraaviin kysymyksiin:

- 1) Mikä on liiketoiminnan yleisten tunnusmerkkien sisältö ja merkitys arvonlisäverotuksessa?
- 2) Ovatko suomalainen lainsäädäntö sekä oikeus- ja verotuskäytäntö yhdenmukaisia EU-oikeuden kanssa?

³⁰ Esim. liikkeen tai sen osan luovutus (AVL 19 a §).

³¹ Ks. oman käytön verotuksesta esim. *Nieminen ym. (jatkuvatäyd.)*, luku 7, *Verollinen myynti – Oma käyttö*.

- 3) Vastaako säännösten sanamuoto niiden sisältöä?
- 4) Miten sääntelyä voitaisiin kehittää?

Alan kirjallisuudessa vastikkeellisuutta on tarkasteltu useimmiten arvonlisäverotuksen aineellista soveltamisalaa koskevana kysymyksenä³². Liiketoiminnan käsite on puolestaan katsottu arvonlisäverovelvollisen määrittelyä koskevaksi kysymykseksi. Jako noudattaa direktiivin rakennetta. Liiketoiminnan kenties keskeisin tunnusmerkki on ansiotarkoitus eli voiton tavoittelu, ja taloudellista hyötyä ei yleensä tavoitella vastikkeettomilla luovutuksilla. Ansiotarkoituksella ja vastikkeella on siten kiinteä yhteys. Vastikkeellisuus on siksi nostettu yhdeksi tutkielman tärkeimmistä asiakokonaisuuksista. Lisäksi vastikkeellisuutta käsitellään perinteisestä jaottelusta poiketen liiketoiminnan yleisenä tunnusmerkkinä.

Tutkimuksessa käytetään rinnakkain ja samaa tarkoittaen termejä *liiketoiminta* ja *taloudellinen toiminta*. Arvonlisäverodirektiivissä sekä arvonlisäverolaissa käytetään nykyisin ilmaisua liiketoiminta. Siitä huolimatta eri tuomioistuinten päätöksissä ja oikeuskirjallisuudessa käytetään edelleen EU-oikeuteen viitattaessa usein termiä taloudellinen toiminta, joka on peräisin kuudennesta arvonlisäverodirektiivistä. Taloudellinen toiminta on puhtaasti kielellisenä ilmaisuna tulkittavissa laajemmaksi käsitteeksi kuin liiketoiminta. Yhtenä tutkimuksen tavoitteena on muotoilla perusteltu kannanotto siitä, vastaako liiketoiminta sanamuotona oikeuskäytännössä sille muodostunutta merkityssisältöä.

Vastikkeellisuus ja ansiotarkoitus ovat olleet oikeuskäytännössä ja -kirjallisuudessa eniten esillä, ja niille on annettu siksi eniten tilaa myös tämän esityksen rakenteessa. Itsenäisyyttä, jatkuvuutta, julkisuutta ja yrittäjäriskiä on käsitelty suppeammin. Ensimmäisessä pääluvussa on myös tehty oikeusvertailua Ruotsiin ja Saksaan. Toinen pääluku on omistettu erityistilanteiden tutkimiselle ja tunnusmerkkien soveltamiselle näissä tilanteissa. Heränneitä ajatuksia ja kirjallisuudessa esitettyä arviointia on kerätty lopuksi päätelmälukuun.

³² Vastikkeellisuutta on lähestytty usein oikeuskirjallisuudessa myös veron perustetta koskevana kysymyksenä. AVL 73 §:n pääsäännön mukaan myynnistä suoritettavan veron peruste on tavarasta tai palvelusta saatu vastike ilman veron osuutta. Jos luovutus ei ole vastikkeellinen, myöskään veron perustetta ei yleensä ole olemassa. Pääsäännöstä voidaan poiketa vain laissa nimenomaisesti mainituissa poikkeustapauksissa, esimerkiksi silloin, kun ostajan ja myyjän välillä on etuyhteys (AVL 73 c §).

2 YLEISET TUNNUSMERKIT

2.1 Vastikkeellisuus

2.1.1 Suora ja välitön yhteys

Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella liiketoimen verolisuus edellyttää luovutuksen vastikkeellisuutta. Vastikkeellisuutta ei ole määritelty tarkemmin direktiivissä. Tavallisesti liiketoimen vastikkeellisuus tai vastikkeettomuus on selvää. Toisinaan kuitenkin herää kysymyksiä siitä, onko suoritus luonteeltaan vastiketta hyödykkeen luovutuksesta vai jotain muuta. Unionin tuomioistuimen mukaan vastikkeen käsite on tärkeä EU-oikeudellinen kysymys, jonka tulkintaa ei voida jättää kunkin jäsenvaltion harkittavaksi³³. Vastiketta voidaan tarkastella sekä arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaa että veron perustetta koskevana kysymyksenä³⁴. Tässä esityksessä vastiketta käsitellään lähinnä soveltamisalan kannalta.

Unionin tuomioistuimen ratkaisun C-89/81, *Hong Kong*, mukaan palveluiden suorittamista aidosti vastiketta ei voida pitää taloudellisena toimintana. Jos vastiketta ei peritä, ei ole myöskään veron perustetta, josta veroa voitaisiin suorittaa. Suomessa on tämän perusteella katsottu, ettei esimerkiksi valtionosuuskin rahoitettu koulutustoiminta ole AVL:n mukaista liiketoimintaa, vaikka toimintaan saatavien valtionosuuksien määrä voi olla varsin suuri (näin KHO 2009:84).

Toiminta on vastikkeellista silloin, kun hyödykkeen luovutuksen ja siitä saatavan vastikkeen välillä on suora yhteys³⁵. Esimerkiksi tapauksessa C-246/08, *komissio v. Suomi*, unionin tuomioistuin katsoi, että valtion oikeusaputoimiston suorittamilla julkisilla oikeusapupalveluilla ja niiden saajien maksamilla osakorvauksilla ei ollut arvonlisäverotuksen edellyttämää suoraa yhteyttä. Yhteyden puuttuminen kävi ilmi siitä, että oikeusavun saajan maksaman omavastuuosuuden määrittämisessä otetaan huomioon tämän tulot ja varallisuus eikä asian vaatiman työn määrää tai vaikeutta. Jo ratkaisussa C-

³³ C-154/80, *Aardappelenbewaarpplaats*.

³⁴ *Rother* 2003, s. 207.

³⁵ *Kallio ym.* 2014, s. 22.

154/80, *Aardappelenbewaarplaats*, unionin tuomioistuin otti kannan, jonka mukaan suoritetulla palvelulla ja saadulla vastikkeella on oltava välitön yhteys. Tuomioistuimen mukaan tällaista ei ollut, kun varastoa pitävä osuuskunta ei veloittanut jäseniltään minäänlaista varastointimaksua palveluista. Vastikkeena ei pidetty jäsenten osuuksien tarkemmin määrittelemätöntä arvon alenemista.

Myöskään ratkaisussa C-102/86, *Apple and Pear*, ei muodostunut välitöntä yhteyttä yksityisille viljelijöille tulevan hyödyn ja yhteisön harjoittaman toiminnan välille. Asiassa hedelmäviljelijät suorittivat lainsäädäntöön perustuvia pakollisia vuosimaksuja yhteisölle, jonka tehtävänä oli hedelmien mainostaminen, myynnin edistäminen ja hedelmien laadun parantaminen.

Vastikkeena pidetään ainoastaan sellaista korvausta, jolla on välitön yhteys tapahtuneeseen hyödykkeiden luovutukseen. Tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että saadun korvauksen perusteena on oltava tavaran luovutus tai palvelun suoritus tietylle vastaanottajalle.³⁶ Esimerkiksi EU:n ja Suomen kansallisten viranomaisten maksamia korvauksia maidontuottajille maidontuotannosta luopumisesta ei pidetty palvelun luovutuksesta saatuna vastikkeena tapauksessa KHO 1996 B 570. Palvelun myynnistä on kysymys myös silloin, kun korvausta vastaan pidättäydytään tekemästä jotain. Siten suoritusta ei ilmeisesti pidetty vastikkeellisena sen vuoksi, että palvelua ei katsottu suoritettavan EU:lle tai Suomen valtiolle.³⁷

Vastikkeen arvon tulee olla rahassa mitattavissa. Periaatteessa sillä, kuka vastikkeen maksaa, ei ole merkitystä. Jos esimerkiksi konserniyhtiöt ovat keskittäneet hankintojaan, uusia toimittajia etsivä ja mahdollisesti myös varsinaisten ostajayhtiöiden lukuun tilaussopimuksia solmiva konsernin ostoagenttiyhtiö voi saada korvauksen ostajayhtiöille suorittamistaan palveluista siten, että toimittajat maksavat osan toimitussopimuksen mukaisista ostajayhtiöille kertyvistä alennuksista suoraan ostoagenttiyhtiölle. Jos ostoagenttiyhtiön ei voida katsoa myyneen mitään palvelua itse toimittajalle, toimittajan kannalta myös tässä ostoagentille päätyvässä erässä on kyse ostajalle annetusta alennuksesta ja vastaavasti ostajan kannalta saadusta alennuksesta. Ostoagentin kannalta kysymys on kuitenkin muille konserniyhtiöille myydyistä palveluista saadusta vastikkeesta,

³⁶ *Kallio ym. 2014*, s. 435.

³⁷ *Kallio ym. 2014*, s. 435.

jonka toimittaja on maksanut ostajayhtiön puolesta yhtiöiden välisten sopimusten perusteella.³⁸

Yhteistyö- ja markkinointisopimukseen perustuvat hyödykkeiden luovutukset voivat olla myös vaihdonluonteisia suorituksia. Ratkaisu KHO 24.5.2012 T 1362 koski tilannetta, jossa urheiluvälineiden ja -tarvikkeiden valmistusta ja myyntiä harjoittava yhtiö oli luovuttanut erilaisia urheiluvälineitä ja -tarvikkeita eri sidosryhmille. Luovutukset perustuivat yksittäisten urheilijoiden sekä eri urheiluliittojen ja -seurojen kanssa solmittuihin yhteistyö- ja markkinointisopimukseen. Sopimusten perusteella yhtiö oli luovuttanut urheiluvälineitä toiselle sopijaosapuolelle ja saanut vastikkeeksi toisen sopijaosapuolen mainos-, markkinointi- tai muun vastaavan palvelun. Suoritusten välillä oli suora ja välitön yhteys, ja toisen sopijaosapuolen suorittaman palvelun arvo voitiin mitata rahassa. Hyödykkeitä ei siten ollut luovutettu vastikkeetta, vaan kyse oli vaihdonluonteisista suorituksista, jotka rinnastetaan arvonlisäverotuksessa verolliseen myyntiin. Luovutuksista oli suoritettava arvonlisäveroa.

Tapauksessa KVL 20.6.2007/030 oli kysymys ainoastaan kotikutsuilla myytävien ja markkinoitavien tuotteiden myyntiin liittyvän hyvityksen käsittelystä arvonlisäverotuksessa. Tuotehyvitys annettiin kutsujen emännälle siten, että tämä sai valita tuotehyvityksen määrällä tuotteita yhtiön esitteestä. Yhtiön ja kutsujen emännän suorituksissa katsottiin olevan kyse vaihdonluonteisista suorituksista. Emännän siis katsottiin maksavan tilaamiaan tuotteita suorittamallaan myynti- ja markkinointipalveluilla. Emännälle myönnettyä hyvitystä ei sen vuoksi ollut pidettävä myyntiin liittyvänä alennuksena. Yhtiön oli suoritettava emännälle myymistään tuotteista arvonlisäveroa niiden koko arvosta. Korkein hallinto-oikeus pysytti ratkaisun päätöksellä KHO 31.12.2007 T 3511.

Unionin tuomioistuimen ratkaisussa C-412/03, *Scandic Gåsabäck*, oli kyse siitä, onko hyödykkeen myynti alhaiseenkin hintaan arvonlisäverotuksen piiriin kuuluva vastikkeellinen luovutus vai onko siitä suoritettava oman käytön veroa. Vaikka vastike oli omakustannushintaa alhaisempi, luovutus katsottiin vastikkeelliseksi, koska vastikkeen ja palvelun luovutuksen välillä oli suora ja välitön yhteys.

³⁸ *Kallio ym. 2014*, s. 435.

Palvelun suoritus on vastikkeellinen ja verollinen vain, jos palvelun suorittajan ja sen vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia. Palvelun suorittajan saama vastike vastaa tällöin todellisuudessa suoritettua palvelua. Jos palveluiden suorittaja toimii vaatimatta suoraa vastiketta, veron perustetta ei ole. Näin ollen palvelut eivät ole verollisia.³⁹

Osinkojen saaminen ei kuulu arvonlisäverotuksen piiriin, koska osingot eivät ole vastiketta taloudellisesta toiminnasta. Näin on silloinkin, kun osingonsaaja suorittaa palveluita osingonmaksajalle, koska osingon ja palveluiden suorittamisen välillä ei ole välitöntä yhteyttä. Osingot ovat luonteeltaan yhtiöosuuden tuottoa ja perustuvat pelkkään omaisuuden omistamiseen. Lisäksi osinkojen jakaminen edellyttää jakokelpoisia varoja ja siten tavallisesti myös voiton syntymistä. Osinko-osuus määritetään omistusoikeuden tyyppin eli esimerkiksi osakelajin perusteella eikä sen mukaan, kuka on osuuden haltija. Osingon määrä on siis osittain sattumanvarainen. Myöskään korkotuloja ei ole pidetty vastikkeena silloin, kun korko on pelkästään omaisuuden omistamisesta saatua tuottoa⁴⁰.

Tavaran luovutuksen tai palvelun suorituksen ja vastikkeen välisen suhteen määrittelyssä suora ja välitön yhteys selkeyttää päätöksentekoa ja lisää oikeusvarmuutta. Suoran ja välittömän yhteyden hahmottaminen helpottaa kysymyksenasettelua ja siten oikeaan ratkaisuun pääsemistä.

2.1.2 Vahingonkorvaus ja vakuutuskorvaus

Arvonlisäverolaissa ei ole säännöstä vahingonkorvauksen verokohtelusta. Oikeuskäytännössä vahingonkorvausta tai siihen verrattavaa korvausta ei ole pidetty vastikkeena tavaran tai palvelun myynnistä, vaan nimensä mukaisesti korvauksena aiheutuneesta vahingosta.. Esimerkiksi päätöksessä KHO 22.3.2001 T 526 myöhästymisen vuoksi asiakkaalta perittyä viivästyskorvausta ja vuokratun omaisuuden palauttamatta jättämi-

³⁹ Ks. unionin tuomioistuimen ratkaisun C-16/93, *Tolsma*, perustelut. Tapauksessa oli kyse katusoittajasta, jonka saamia lahjoituksia ohikulkijoilta ei pidetty vastikkeena soittopalvelusta. Tämä kävi ilmi siitä, että soittajalle rahan antaminen oli vapaaehtoista, eikä soittajan ja lahjoittajien välillä ollut sopimusta palvelun suorittamisesta.

⁴⁰ Ks. esim. C-16/00, *Cibo*, ja C-142/99, *Floridienne ja Berginvest*.

sestä perittyä korvausta ei pidetty vastikkeena, vaan vahingonkorvauksen luonteisena arvonlisäverottomana eränä.

Vahingonkorvauksen suorittajalle ei lähtökohtaisesti luovuteta mitään tavaraa tai palvelua, minkä vuoksi vahingonkorvaus ei voi olla vastiketta. Vahingoittunut tavara saateetaan kuitenkin joskus luovuttaa vahinkotapahtuman jälkeen vakuutusyhtiölle tai vahingon aiheuttaneelle. Jos tavarasta on tehty vähennys, myynnistä saaduksi vastikkeeksi katsotaan silloin osa korvauksesta. Vastiketta on tavaran arvoa vahingoittuneena vastaava osa korvauksesta, ja loppuosa on verotonta vahingonkorvausta.⁴¹

Vahingonkorvauksen tunnusmerkki on, että korvauksen saaja on kärsinyt vahinkoa jonkun toisen syyksi luettavasta teosta tai laiminlyönnistä ja että korvauksen maksaa vahingon aiheuttaja tai joku tämän puolesta. Korvauksen määrästä voidaan vapaasti sopia osapuolten kesken, eikä verottomuus edellytä, että korvaus on täsmälleen aiheutuneen vahingon suuruinen. Kuitenkaan maksu, joka saadaan sopimuksen perusteella toiselta osapuolelta ilman, että tämä on syyllistynyt sopimusrikkomukseen tai aiheuttanut vahinkoa maksun saajalle, ei ole vahingonkorvaus. Maksun kutsuminen osapuolten kesken vahingonkorvaukseksi ei vaikuta asiaan.⁴²

2.1.3 Jäsenmaksut

Yhdistykset perivät jäsenmaksuja yhdistyksen säännöissä määrätyn tarkoituksen toteuttamista varten. Yhdistyslain (503/1989, YhdL) jäsenten yhdenvertaisuutta ja jäsenelle valtuutettua erityistä etua koskevien säännösten mukaan jäsenmaksu on jäsenille yhtä suuri (YhdL 8 § 4 k. ja 33.2 §). Jäsenmaksun porrastaminen tai muuttaminen onnistuu vain, jos siitä on määrätty yksityiskohtaisesti yhdistyksen säännöissä (näin KKO 2008:41).

Yhdistyksen jäsenmaksujen arvonlisäverokohtelusta ei ole nimenomaista säännöstä arvonlisäverolaissa, ja yhdistysten jäsenmaksujen lukeminen veron perusteeseen on hyvin tulkinnallinen asia. Ongelmia ovat aiheuttaneet lähinnä kahdentyypiset yhdistykset:

⁴¹ Nieminen *ym.* (jatkuvatäyd.), luku 14, *Veron peruste – Myynti – Vahingon- ja vakuutuskorvaukset – Vahinkotavaran luovutus.*

⁴² Kallio *ym.* 2014, s. 443.

elinkeinoelämän toimialoja tai työntekijöitä edustavat järjestöt sekä golfseurat ja muut jäsentensä liikuntaharrastusta edistävät yhdistykset.

Arvonlisäverodirektiivissä on vapautettu arvonlisäverosta muun muassa ammattijärjestöjen päämääriä edistävien voittoa tavoittelemattomien järjestöjen palveluiden suoritus jäsenilleen yhteisen edun hyväksi sääntöjen mukaista jäsenmaksua vastaan sekä niihin suoraan liittyvät tavaroiden luovutukset. Verottomuuden edellytyksenä on se, että vapautus ei ole omiaan aiheuttamaan kilpailun vääristymistä. Ammattijärjestöjen päämäärien edistämiseksi tarkoitetaan sitä, että pääasiallinen tavoite on jäsenten yhteisten etujen puolustaminen ja edustaminen suhteessa kolmansiin osapuoliin. Jäsenet sinänsä voivat olla työntekijöitä, työnantajia, itsenäisiä ammatinharjoittajia tai tietyn toiminnan harjoittajia.

Unionin tuomioistuimen ratkaisussa C-149/97, *Institute of the Motor Industry*, kyseessä oli autoalan vähittäiskaupassa työskentelevien henkilöiden yhdistys, johon liittyminen oli vapaaehtoista. Yhdistyksen tavoitteita olivat jäsenten ammattitaidon kehittäminen, uramahdollisuuksien parantaminen toimialan eri osa-alueilla sekä alan ja alalla työskentelevien henkilöiden julkisuuskuvan parantaminen. Yhdistys hyväksyi muiden tahojen järjestämiä kursseja, jotka tähtäsivät eritasoisten ammatillisten taitojen hankkimiseen, palkitsi tällaisten kurssien suorittaneet, luokitteli jäsenistöään, jakoi jäsenilleen tietoa alan kehityksestä sekä piti työnvälitysrekisteriä. Asiassa oli varsinaisesti ratkaistavana se, oliko toiminta verosta vapautettua ammattijärjestötoimintaa. Ratkaisun perusteluista käy ilmi, että lähtökohtaisesti palveluiden suorittaminen vain jäsenille jäsenmaksua vastaan on vastikkeellista liiketoimintaa, josta olisi ilman erityissäännöstä suoritettava arvonlisävero.

Unionin tuomioistuimen ratkaisun C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club*, perusteella myös urheiluyhdistyksen jäsenten maksamat vuosittaiset jäsenmaksut voivat olla vastiketta yhdistyksen tarjoamista palveluista. Näin siitä huolimatta, että niilläkin jäsenillä, jotka eivät käytä säännöllisesti tai lainkaan yhdistyksen urheilutiloja ja -laitteita, on velvollisuus maksaa jäsenmaksu. Se, että vuosittainen jäsenmaksu maksetaan kertasuorituksena eikä sitä voida liittää golfradan henkilökohtaiseen käyttöön kullakin kerralla, ei tarkoittanut, että suoritukset eivät olisi olleet vastavuoroisia. Yhdistyksen suoritukset olivat urheilutilojen ja -laitteiden sekä näihin liittyvien palveluiden tarjoamista

jäsenille, eivätkä pyynnöstä tiettyjen palveluiden suorittamista. Näin ollen jäsenmaksujen ja tarjottujen palveluiden välillä oli suora ja välitön yhteys.

Kun yhdistyksen tehtävänä oli arvo-osuusjärjestelmän yhteisten tehtävien hoitaminen ja toiminnan kustannusten kattamiseksi kerättiin jäsenmaksua, jäsenmaksua pidettiin vastikkeena yhdistyksen jäsenilleen myymistä palveluista (KHO 1995 B 558). Päätöksessä verolliseksi palveluiksi katsottiin sen valvominen, että arvo-osuustilille kirjattujen arvo-osuuksien määrä vastasi liikkeellä olevaa määrää, luettelon pitäminen arvo-osuusrekisterin pitäjän lukuun kirjatusta panteista sekä yksilöintitunnusten antaminen arvo-osuusrekistereille, joiden omistajilla ei ollut suomalaista henkilötunnusta. Yhdistyksen sääntöjen mukaan jäsenmaksut ja korvaukset perustuivat aiheuttamisperiaatteen siten, että liittymis- ja jäsenmaksuja suoritettiin jäsenen yhdistykselle aiheuttaman perusrasituksen vuoksi ja käyttömaksuja jäsenen toiminnasta aiheutuvien kulujen perusteella. Jäsenmaksuja oli peritty huomattavasti enemmän kuin käyttömaksuja.

Myös päätöksessä KHO 1995 B 557 oli kysymys arvo-osuusyhdistyksestä, jonka jäsenet ottivat osaa toiminnasta aiheutuviin kustannuksiin ja vastasivat yhdistyksen säännöissä määrättyssä suhteessa yhdistyksen velvoitteista. Jäsenet oli veloitettu suorittamaan muun muassa jäsenmaksuja ja käyttökorkorvauksia. Yhdistyksen jäsenet maksoivat käyttökorkorvausmaksua yhdistykselle siitä, että yhdistys huolehti omakustannushintaan arvo-osuusjärjestelmästä annetun lain (826/1991⁴³) mukaisista tehtävistä. Tehtävät olivat siten samoja kuin edellä selostetussa ratkaisussa KHO 1995 B 558, mutta kustannukset katettiin käyttökorkorvausmaksuilla. Käyttökorkorvausmaksut katsottiin vastikkeeksi palveluiden myynnistä.

Edellä mainittujen oikeustapausten perusteella korvaus palveluiden myynnistä voidaan periä joko jäsenmaksuna tai esimerkiksi käyttökorkorvauksena. Koska kysymys oli samantyyppisistä palveluista, neutraalisuusperiaatteen mukaisesti kummankin tuli kuulua arvonlisäverotuksen soveltamisalaan.⁴⁴

⁴³ Laki on kumottu, ja sen on korvannut laki arvo-osuusjärjestelmästä ja selvitystoiminnasta (749/2012).

⁴⁴ Myös ratkaisussa KHO 1996 B 557 jäsenmaksutulot katsottiin vastikkeeksi palveluista ja yhdistyksen toiminta siten liiketoiminnaksi, josta oli oikeus hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi. Jäsenmaksutuloilla toteutettiin yhdistyksen omat projektit eli oman henkilöstön suorittamat projektit, ja niillä katettiin yhdistyksen jäsenpalvelutoiminnasta aiheutuneet kustannukset. Projekteista laaditut raportit jaettiin jäsenille ilmaiseksi, ja niitä myytiin ulkopuolisille painatuskustannuksia vastaavaan hintaan.

Ratkaisun KHO 2011:75 mukaan jäsenmaksu ei ollut vastike yhdistyksen jäsenille suorittamista palveluista, koska yhdistyksen suorittaman palvelun ja jäsenen maksaman jäsenmaksun välillä ei ollut suoraa ja välitöntä yhteyttä. Ratkaisu muutti yhdistysten verotuskäytäntöä. Aiemmin vastaavissa olosuhteissa edunvalvontaa harjoittaneiden yleishyödyllisten yhdistysten oli katsottu voivan hakeutua tällaisesta toiminnasta arvonlisäverovelvolliseksi.⁴⁵ Tapauksessa kaupan alalla toimivan yhdistyksen tarkoituksena oli jäsenten yleisten etujen ajaminen. Toiminnan luonteen vuoksi jäsenmaksua ei voitu kohdistaa mihinkään tiettyyn yhdistyksen tuottamaan palveluun. Unionin tuomioistuin on todennut jo ratkaisussa C-515/07, *VNLTO*⁴⁶, ettei jäsenten yleisen edun ajaminen ole direktiivissä tarkoitettua arvonlisäverollista toimintaa. Kotimainen verotuskäytäntö on tämän perusteella ollut ristiriidassa direktiivin kanssa ennen ratkaisua.

Jäsenmaksun kohtelu on siis ratkaistu niissä tilanteissa, joissa yhdistykset harjoittavat yleistä edunvalvontaa. Kuitenkin esimerkiksi elinkeinoelämän edunvalvontajärjestöt keräävät jäseniltään jäsenmaksuina tai palvelumaksuina varoja myös muuhun kuin jäsenten yleiseen edunvalvontaan. Maksuilla katetaan muun muassa jäsenistölle yksilöllisesti tarjotut moninaiset palvelut.

Tapauksessa KHO 2014:38 oli kysymys liitosta, joka sääntöjensä mukaan toimi jäsentensä yhdyssiteenä ja laskentatoimen kehittämiseksi, edisti hyvää tilitoimistotapaa ja huolehti jäsentensä yhteisistä ammattieduista. Liitto toteutti tarkoitustaan harjoittamalla muun muassa tiedotus-, julkaisu-, neuvonta-, tutkimus- ja koulutustoimintaa. Liiton varsinaisen jäsenyyden edellytyksenä oli alistuminen liiton hallituksen valvontaan ja toiminnan tarkastuksiin. Jäseniltä perittiin vuotuinen jäsenmaksu ja tarkastusmaksu. Liiton jäsenoiminnan luonteen vuoksi jäsenmaksua ei tässäkään tapauksessa voitu kohdistaa tiettyyn palveluun, eikä jäsenmaksua pidetty vastikkeena liiton palveluista. Tarkastusmaksut sen sijaan katsottiin vastikkeeksi tarkastustoimintaan liittyvistä palveluista. Niinpä liitto harjoitti tältä osin liiketoimintaa, josta sillä oli oikeus hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi AVL 12.1 §:n mukaisesti.

Ratkaisussa KHO 2014:39 A ry toimi jäsenyritystensä hyväksi harjoittamalla yleistä elinkeino- ja työvoimapoliittista edunvalvontaa. Lisäksi yhdistys tuotti jäsenilleen eri-

⁴⁵ *VH 2011*, kohta 1, *Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen merkitys*.

⁴⁶ Tämä tuomio mainittiin myös ratkaisun KHO 2011:75 perusteluissa.

laisia jäsenkohtaisia palveluita, kuten neuvontaa työehtosopimusten soveltamisessa ja työläinsäädäntöön liittyvissä kysymyksissä. Jäsenmaksu oikeutti jäsenet käyttämään kaikkia näitä palveluita, ja yhdistyksen tulot muodostuivat pääasiassa jäsenmaksuista. A ry:n pääasiallinen tarkoitus oli jäsenten yleisten etujen ajaminen, eikä jäsenmaksua voitu toiminnan luonteen vuoksi kohdistaa mihinkään tiettyyn yhdistyksen suorittamaan palveluun. Koska jäsenmaksulla ei ollut suoraa ja välitöntä yhteyttä suoritettuihin palveluihin, jäsenmaksu ei ollut vastiketta yhdistyksen palveluista. Niinpä A ry:n toiminnan katsottiin jäävän arvonnlisäverotuksen ulkopuolelle. Jäsenkohtaisten palveluiden arvonnlisäverollisuudesta kuitenkin äänestettiin, ja vähemmistöön jääneet KHO:n jäsenet pitivät yhdistyksen toimintaa tältä osin arvonnlisäverollisena liiketoimintana. Äänestyslausekkeen perusteluissa on painotettu arvonnlisäverotuksen neutraalisuusperiaatetta.

Korkein hallinto-oikeus on siis ratkaissut toisistaan poikkeavasti kaksi samankaltaista tapausa. Aiemman oikeuskäytännön perusteella on selvää, että vastikkeen nimellä ei ole merkitystä vastikkeellisuuden arvioinnissa. Niinpä erilaiset lopputulokset eivät voi aiheutua siitä, että toisessa tapauksessa perittiin tarkastusmaksua ja toisessa jäsenmaksua. Ilmeisesti tarkastusmaksun yhteys tarkastuspalveluihin oli selvempi kuin jäsenmaksun osan yhteys yksilöllisiin palveluihin. Neutraalisuusperiaatteen mukaan jäsenkohtaiset palvelut olisi tullut katsoa vastikkeellisiksi myös toisessa tapauksessa. Veron perusteiden määrittäminen olisi kuitenkin varsin hankalaa, kun palveluista ei veloiteta erikseen, mikä on yksi todennäköinen syy KHO:n ratkaisun taustalla. Veron perusteiden määrittämisen hankaluus ei silti ole hyväksyttävä syy neutraalisuusperiaatteen sivuuttamiselle. Käytännössä verolliset vastikkeet voitaisiin määrittää esimerkiksi suhdelukuna jäsenmaksuista eri palveluiden tuotantokustannusten perusteella⁴⁷.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntö jättää edelleen avoimia kysymyksiä yhdistysten perimien maksujen luonteesta. Ehkä kahdella samoihin aikoihin annetulla vuosikirjaratkaisulla onkin haluttu korostaa tapauskohtaisen harkinnan ja yksilöllisten olosuhteiden merkitystä tämänkaltaisten tapausaen ratkaisemisessa. Jos yhdistys haluaa hakeutua arvonnlisäverovelvolliseksi jäsenille tarjottujen palveluiden perusteella edes osittain, myös maksujen perimisen muotoon kannattanee kiinnittää huomiota. Yhdistyk-

⁴⁷ *Pro rata* -menetelmän käyttö on hyväksytty esimerkiksi sekä verotonta että verollista toimintaa harjoittavilla holdingyhtiöillä. Ks. tarkemmin tutkielman luku 3.3, *Konsernit*.

set, jotka harjoittavat sekä yleistä edunvalvontaa että yksilöllisten palveluiden tarjoamista, ovat erityisen ongelmallisia ja verokohtelultaan epäselviä.

Yhdistyksen tarkoituksensa toteuttamiseksi perimät jäsenmaksut eivät lähtökohtaisesti ole vastiketta tavarain tai palvelun myynnistä. Jos jäsenmaksulla ja yhdistyksen tarjoamalla hyödykkeillä on välitön yhteys ja muut vastikkeellisuuden tunnusmerkit täyttyvät, jäsenmaksua voidaan pitää vastikkeena myynnistä.

2.1.4 Hintaan liittyvät tuet

Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan mukaan tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.

Myös arvonlisäverolaissa on vastaava säännös, ja lain 79.1 §:n mukaan veron perusteseen luetaan tavarain tai palvelun hintaan suoraan liittyvät tuet. Säännös koskee veron perustetta, mutta sen avulla voidaan myös tarkastella vastikkeellisuuden käsitettä ja AVL:n soveltamisalaa⁴⁸. Arvonlisäverollisuuden kannalta on ratkaisevaa, onko tuki tai avustus maksettu vastikkeena tavarain tai palvelun myynnistä vai onko se annettu yleisiin tarkoituksiin. Jos tuki tai avustus on vastiketta, se on luettava hyödykkeen hinnan osaksi. Laissa ei ole määritelty tarkemmin, mitä suoraan hintaan liittyvällä tuella tai avustuksella tarkoitetaan. Hallituksen esityksen mukaan kysymys on suoraan hintoihin liittyvästä tuesta, jos seuraavat edellytykset täyttyvät yhtä aikaa:

- 1) tuki annetaan hyödykkeen myyjälle,
- 2) tuki muodostaa vastikkeen tai sen osan, ja
- 3) tuen antajana on kolmas osapuoli⁴⁹.

Suoraan hintoihin liittyvät tuet ovat tukia, jotka määräytyvät tavarain tai palvelun myyntihinnan tai myydyin määrän mukaan, esimerkiksi erilaiset hyödykkeen myyntihinnan

⁴⁸ Rother 2003, s. 215.

⁴⁹ HE 283/1994 vp, s. 58.

alentamiseksi annettavat hinnanalennus- ja hinnaanerokorvaukset⁵⁰. Tapauksessa KHO 1997:19 hinnan alentamiseksi annetuksi korvaukseksi katsottiin yleishyödyllisen yhteisön Raha-automaattiyhdistykseltä saama toiminta-avustus. Avustus käytettiin asiakkaille sosiaalisin perustein maksunalennuksena myönnettyyn lomatukeen, ja tuki oli myönnetty lomatoiminnan tukemiseksi.

Niin sanotut yleisetuet eivät yleensä ole suoraan hintaan liittyviä tukia. Tuet, jotka annetaan toiminnan yleisten edellytysten parantamiseksi ja joilla ei ole erityistä liittymää myytävien hyödykkeiden hintoihin, eivät ole veron perustetta. Tällaisia verottomia tukia ovat esimerkiksi maataloudelle annettavat pinta-alamatuet sekä kotieläinten lukumäärän perusteella annettavat tuet.⁵¹ Yleistueksi katsottiin tapauksessa KHO 1996 B 572 myös Tekesin antama tuotekehitysavustus. Ratkaisun perustelujen mukaan avustus oli annettu tutkimus- ja kehitystyön yleisten edellytysten parantamiseksi, eikä se siten ollut palvelun myynnistä suoritettu tai suoraan palvelun hintaan liittyvä avustus.

Yleistuissa on kysymys siitä, ettei niitä makseta vastasuorituksena hyödykkeestä taikka että tuki liittyisi suoraan tavarahan hintaan ja annettaisiin kolmannelle. Sen sijaan vastasuoritus tulee ikään kuin yleiseen käyttöön. Maksun suorittajan ja vastasuorituksen tekijän välillä ei ole oikeudellista suhdetta, johon liittyen tapahtuu suoritteiden vaihdantaa. Osapuolten välille ei muodostu tällöin suoraa ja välitöntä yhteyttä. Tällaista yhteyttä ei ole myöskään tuensaajan ja tältä tavaroita tai palveluita ostaneiden välillä. Arvonlisävero-oikeudellisesti tässä tapauksessa ei ole kyse kulutuksesta.⁵² Rajanveto aiheuttaa kuitenkin vaikeita tulkintatilanteita⁵³.

Avustukseksi ja tueksi voidaan nimittää myös muunlaista maksusuoritusta. Sellainen voi olla esimerkiksi suoritus, joka on tosiasiallisesti kokonaan tai osaksi vastike hyödykkeen myynnistä. Tapauksessa KHO 1995 B 569 kunnan perustama ja omistama osakeyhtiö antoi kunnan puolesta yrittäjille elinkeinotoiminnan neuvonta- ja opastuspalveluita sekä suoritti kunnalle elinkeinotoimintaan liittyviä projektiluontoisia tehtäviä. Yhtiön liikevaihto muodostui kunnalta vuosittain saadusta toiminta-avustuksesta, jolla pyrittiin kattamaan kaikki toiminnasta aiheutuneet kustannukset. Yhtiön suorittamista palveluista

⁵⁰ HE 283/1994 vp, s. 58.

⁵¹ HE 283/1994 vp, s. 58.

⁵² *Rother 2003*, s. 216–217.

⁵³ Ks. esim. unionin tuomioistuimen ratkaisu C-184/00, *OPW*.

ei peritty minkäänlaista korvausta. Kunnan maksama toiminta-avustus katsottiin vastikkeeksi palveluiden myynnistä, ja yhtiö myi siten palveluita liiketoiminnan muodossa.

Unionin tuomioistuimen ratkaisussa C-184/00, *OPW*, oli kyse yhdistyksestä, joka huolehti eräiden tuotteiden markkinoinnista ja myynnistä. Yhdistys oli tästä toiminnasta arvonlisäverovelvollinen. Se sai aluehallinnolta vuosittaisen avustuksen, joka edellytti ohjelman laatimista, lehden toimittamista, paikallistoimistojen hoitamista ja tiettyihin tilaisuuksiin osallistumista. Puitesopimus edellytti talousarvion laatimista edellisen vuoden avustuksen perusteella, ja sopimuksen mukaan hyväksyttäviä menoja olivat muun ohella henkilöstön palkat, tilojen vuokraus- ja kunnostuskustannukset, välineiden ja tarvikkeiden hankintamenot, tavaroiden ja palveluiden ostoista aiheutuneet kustannukset sekä kaikki muut välittömästi tai välillisesti yhdistyksen toimintaan liittyvät puitesopimuksessa tarkoitetut menot.

Osan käyttömenoista kattava tuki vaikuttaa aina tuensaajan luovuttaman tavaran tai suorittaman palvelun omakustannushintaan. Kuitenkaan pelkästään se, että tuki voi vaikuttaa hintoihin, ei yksinään tee tuesta veronalaista. Jotta kyse olisi suorasta hintatuesta, on olennaista, että se suoritetaan tuensaajalle nimenomaan korvaukseksi tietyn tavaran toimittamisesta tai tietyn palvelun suorittamisesta. Vain tässä tapauksessa tukea voidaan pitää vastikkeena ja luovutusta siten verollisena. Vastikkeellisuuden edellytyksenä on, että tavaran tai palvelun hinnan määräytymisperuste on tiedossa viimeistään verollisen luovutuksen tapahtumishetkellä. Tämä tarkoittaa, että tuenantajan sitoumus suorittaa tukea aiheuttaa välittömästi tuensaajalle oikeuden tuen saantiin heti, kun tämä on suorittanut verollisen liiketoimen. Kyseisen kytköksen tuen ja hinnan välillä on oltava täysin selvä, ja se voidaan selvittää vain tarkastelemalla vastikkeen suorittamisen taustalla olevia seikkoja tapauskohtaisesti. Tavaran tai palvelun hintaa ei silti tarvitse olla määritelty – riittää, että se on määriteltävissä.⁵⁴

Tapauksessa otettiin laajasti kantaa siihen, millä edellytyksillä julkisoikeudellisilta yhteisöiltä saatu tuki voi olla vastiketta ja milloin taas tuki on luonteeltaan muu suoritus. Unionin tuomioistuimen mukaan kansallisen tuomioistuimen asiana on selvittää, onko tuella suora kytkös tavaran luovutukseen tai palvelun suoritukseen. Kytkös puolestaan

⁵⁴ Nämä periaatteet käyvät ilmi unionin tuomioistuimen ratkaisun C-184/00, *OPW*, perusteluista.

edellyttää, että tavaran tai palvelun ostajat hyötyvät tuensaajalle annetusta tuesta. Ostajan maksaman hinnan on määräydyttävä niin, että se alenee annetun tuen mukaisesti, jolloin tuki on yksi osatekijä hinnan määräytymisessä. Kansallisen tuomioistuimen on selvitettävä, mahdollistaako tuki objektiivisesti arvioiden hyödykkeen myymisen alemmalla hinnalla kuin ilman tukea.

Puitesopimuksen mukaan yhdistys harjoitti useita toimintoja, ja siksi kansallisen tuomioistuimen oli tärkeää tutkia, onko kyseessä erillinen ja yksilöitävissä oleva suoritus kustakin toiminnosta vai maksetaanko tuki kokonaan yhdistyksen kaikkien toimintakulujen kattamiseksi. Joka tapauksessa vain verollisen liiketoimen vastikkeeksi katsottava osa tuesta saattoi olla veronalaista. Vuosittaista tilitystä tarkastelemalla voitiin tutkia, määräytyvätkö aluehallinnon kuhunkin yhdistyksen veloitteeseen osoittamat tukisummat puitesopimuksen perusteella. Jos asia on näin, suora yhteys tuen ja yhdistyksen toimittamien aikakauslehtien myynnin välillä.

Kansallinen tuomioistuin voi joko verrata tavaroiden myyntihintaa niiden tavalliseen omakustannushintaan tai tutkia, onko tukisummaa pienennetty siksi, ettei kyseisiä tavaroita tuoteta. Näin voidaan tutkia, onko tuen muodostama vastike määriteltävissä. Jos tutkittujen seikkojen perusteella saadaan riittävä selvitys, voidaan päätellä, muodostaa-ko tavaran tuotantoon ja myyntiin kohdistuva tuen osa suoraan hintaan liittyvän tuen. Ei ole välttämätöntä, että tuki vastaa tarkalleen toimitetun tavaran hinnan alentumista. Suoran tuen muodostumiseksi riittää, että alentumisen ja tuen kytkös on huomattava, mikä voi olla kertaluontoistakin.

Avustuksiin ja tukiin liittyy siis monia ongelmia, joiden selvittämistä unionin tuomioistuin edellyttää. Tavaran luovutuksen tai palvelun suorituksen ja vastikkeen välinen suora ja välitön yhteys on oltava myös näissä tapauksissa, vaikka vastikkeen suorittaminen ei liity tuenmaksajan ja -saajan väliseen suhteeseen vaan tuensaajan ja tämän asiakkaiden väliseen suhteeseen.⁵⁵

⁵⁵ *Rother 2003*, s. 213.

2.1.5 Kiinteistöhallintapalvelun ottaminen omaan käyttöön

Arvonlisäverolain 1.2 §:n mukaan veroa suoritetaan saman lain 32 §:ssä tarkoitetun kiinteistöhallintapalvelun ottamisesta omaan käyttöön silloinkin, kun se ei tapahdu liiketoiminnan muodossa. Ratkaisut KHO 2004:119 ja KHO 23.12.2004 T 3366 ovat ratjanneet merkittävästi säännöksen soveltamisalaa. Ratkaisujen mukaan säännöstä on tulkittava yhtenevästi direktiivin vastaavan säännöksen kanssa, ja direktiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan oman käytön verotuksen edellytyksenä on se, että palvelu suoritetaan verovelvollisen ominaisuudessa. Aiemmin AVL 1.2 §:ää tulkittiin niin, että kiinteistöhallintapalveluiden omaan käyttöön ottamisesta oli suoritettava veroa myös silloin, kun kyse oli arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle jäävästä tai verosta vapautetusta toiminnasta.

Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotus perustuu arvonlisäverodirektiivin 27 artiklaan. Sen mukaan jäsenvaltiot voivat rinnastaa kilpailun vääristymisen estämiseksi ja kuultuaan arvonlisäverokomiteaa vastikkeellisiin palveluiden suorituksiin verovelvollisen yrityksensä tarpeisiin suorittaman palvelun, jos palvelu ei toisen verovelvollisen suorittamana oikeuttaisi arvonlisäveron täyteen vähennykseen. Säännös on sijoitettu direktiivin IV osastoon, joka käsittelee verollisia liiketoimia. Direktiivin soveltamisalansa sijaan on määritelty I osassa. Tästä voidaan päätellä, että toiminnan on oltava direktiivin soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa, jotta kiinteistöhallintapalvelun omaan käyttöön ottamisen verotus voi tulla kyseeseen.

Kun seurakuntayhtymä käytti kiinteistöjä lähes yksinomaan tai ainakin pääosin kirkollisiin toimituksiin, hautaus- ja rekisteritoimeen sekä erilaisiin seurakunnan varsinaiseen toimintaan liittyviin seurakunnan jäsenten lähinnä vastikkeettomiin palveluihin, kiinteistöjä ei käytetty arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuuluvassa toiminnassa eikä kiinteistöhallintapalveluita verovelvollisen ominaisuudessa (KHO 2004:119). Seurakuntayhtymän ei siten tarvinnut suorittaa oman käytön veroa näihin kiinteistöihin kohdistuvista kiinteistöhallintapalveluista, vaikka se hallitsi myös sellaisia kiinteistöjä, joita käytettiin liiketoiminnassa ja joiden kiinteistöhallintapalveluista tuli suorittaa arvonlisäveroa.

Vastaavasti ratkaisussa KHO 23.12.2004 T 3366 valtion liikelaitoksen luonnonsuojelutehtävät ja muut yhteiskunnalliset palvelutehtävät eivät kuuluneet AVL:n soveltamisalaan, joten näihin tarkoituksiin käytettävien kiinteistöjen kiinteistöhallintapalveluita ei suoritettu verovelvollisen ominaisuudessa. Siten palveluista ei ollut suoritettava oman käytön veroa.

Muuksi kuin liiketoiminnaksi on katsottu myös yhdistyksen harjoittama, valtion avustuksin rahoitettu oppilaille maksuton koulutustoiminta. Koulutustoimintaa ei pidetty vastikkeellisena, koska koulutus oli oppilaille maksutonta, eikä koulutuksen järjestäjän saama valtionosuus ollut arvonlisäverotuksessa vastiketta koulutuspalvelujen suorittamisesta. Niinpä toiminnassa käytettyyn kiinteistöön omalla henkilökunnalla tuotetuista kiinteistöhallintapalveluista ei tarvinnut suorittaa oman käytön arvonlisäveroa (KHO 2009:84). Merkittävä osa valtion varoista rahoitetusta koulutustoiminnasta jää tämän vuoksi kokonaan arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Koulutustoiminnan arvonlisäverottomuus ei näissä tilanteissa perustu koulutuspalvelujen verottomuutta koskeviin säännöksiin (AVL 39–40 §), vaan suoraan AVL 1 §:ään, mikä voi vaikuttaa esimerkiksi kiinteistöinvestoinneista tehtyjen vähennysten tarkistamisvelvollisuuteen (AVL 119–121 k §).⁵⁶

Vastaava oikeuskysymys oli ratkaistavana tapauksessa KHO 26.3.2010 T 640. Säätiö harjoitti ylläpitämässään kuntoutuskeskuksessa arvonlisäverotonta kuntoutustoimintaa. Kuntoutuskeskus tuotti kuntoutuspalveluja Kelan ja Valtiokonttorin tarjouskilpailujen perusteella, ja Kelan maksama korvaus oli sidottu Kelan laatimaan pisteytysjärjestelmään. Korvaus sovituista palveluista maksettiin säätiölle laskun perusteella. Asiakkaalta ei pääsääntöisesti peritty asiakasmaksua, omavastuuosuutta tai muuta lisämaksua. Valtiokonttori toimitti tarjouskilpailuun osallistuneille kuntoutus- ja hoitolaitoksille laatu-pisteet ja hoitopäivähinnat, ja Valtiokonttorin laatuvaatimukset olivat vähimmäisehto palvelun tuottamiselle. Niin sanottu perushinta muodostui laatuvaatimuksista, joiden osuus hinnoittelussa oli 85 prosenttia.

Säätiön kuntoutustoimintaansa varten saamat korvaukset katsottiin vastikkeeksi kuntoutusasiakkaille suoritetuista kuntoutuspalveluista. Toimintaa harjoitettiin arvonlisävero-

⁵⁶ *Kallio ym. 2014*, s. 36.

tuksen soveltamisalaan kuuluvalla tavalla vastikkeellisesti liiketoiminnan muodossa, vaikka kuntoutustoiminta sinänsä oli erityissäännöksen nojalla verotonta (AVL 34–38 §). Kuntoutustoiminnan käytössä olevat kiinteistöt olivat siten liiketoiminnan käytössä, ja niiden kiinteistöhallintapalveluista oli suoritettava arvonlisäveroa.

Viimeisin samanhenkinen tapaus on KHO 10.12.2013 T 3862. Siinä säätiö harjoitti muun koulutustoimintansa ohella arvonlisäverotonta ammatillista lisäkoulutustoimintaa opetus- ja kulttuuriministeriön myöntämän luvan perusteella. Säätiö sai valtion avustuksena noin 90 prosenttia koulutuksen järjestämisestä aiheutuvista kustannuksista, ja lopuosa kustannuksista katettiin opiskelijoilta perittävillä kirjautumis- ja tutkintomaksuilla. Säätiön opiskelijoilta perimien maksujen katsottiin olevan vastiketta koulutuspalveluista. Kun kuitenkin otettiin huomioon maksujen vähäisyys suhteessa koulutuksen kustannuksiin ja se, että noin 90 prosenttia kustannuksista katettiin lakisääteisellä valtion avustuksella, maksuja ei ollut pidettävä todellisena vastasuorituksena palveluista siten, että säätiön toiminta olisi ollut direktiivin tarkoittamaa taloudellista toimintaa. Tämän vuoksi toiminnan käytössä olevien kiinteistöjen kiinteistöhallintapalveluista ei ollut suoritettava oman käytön arvonlisäveroa.

2.1.6 Ostajan puolesta maksetut erät ja muut läpikulkuerät

Direktiivin 79 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan veron perusteeseen ei sisällytetä verovelvollisen hankkijalta saamia eriä, jotka ovat jälkimmäisen nimissä ja lukuun kertyneiden kustannusten korvausta ja jotka verovelvollisen kirjanpidossa käsitellään läpikulkuerinä. Saman artiklan 2 kohdan mukaan verovelvollisen on osoitettava ensimmäisen kohdan c alakohdassa tarkoitettujen kustannusten todellinen määrä, eikä verovelvollinen saa vähentää niihin mahdollisesti sisältyvää arvonlisäveron määrää.

Muut kuin AVL 79 §:ssä tarkoitetut avustukset ja tuet, jotka vaikuttavat suoraan hyödykkeen hintaan, eivät kuulu veron perusteeseen. Oikeus- ja verotuskäytännössä on lisäksi katsottu olevan myös muita eriä, joita ei lueta veron perusteeseen. Osa näistä ei kuulu veron perusteeseen siksi, että hyödykkeen luovutusta ei katsota tapahtuvan lainkaan, esimerkiksi ostajan puolesta maksetut erät. Pääomasuoritukset ja vahingonkorvaukset puolestaan ovat esimerkkejä eristä, jotka eivät ole veron perustetta sen vuoksi, että

niitä ei pidetä vastikkeena luovutetusta hyödykkeestä. Näiden lisäksi sellaiset verolliseen myyntiin liittyvät erät, joiden katsotaan olevan vastiketta verottoman palvelun myynnistä, jäävät veron perusteen ulkopuolelle. Tällaisia ovat esimerkiksi osamaksukorko ja ostajan lukuun otetun vakuutuksen kustannukset.⁵⁷

Kun veloitetaan pelkästään asiakkaan puolesta ja nimissä maksettuja eriä, myyntiä ei tapahdu. Kysymys on puhtaasta läpikuluerästä eikä tavarasta tai palvelusta veloitetusta vastikkeesta. Muun muassa rakennuttajan tilaajan puolesta maksamat liittymismaksut ja luottokustannukset, huolintaliikkeen asiakkaan puolesta maksamat maahantuontiverot ja -maksut sekä asianajajan päämiehen puolesta maksamat varainsiirtoverot, oikeudenkäyntimaksut ja todistajanpalkkiot ovat tällaisia eriä.⁵⁸

Tapauksessa KVL 29.8.2007/034 oli kyse yhtiöstä, joka oli tehnyt julkista rekisteriä ylläpitävän viranomaisen kanssa rekisterin tietojen luovutusta koskevan sopimuksen, jonka perusteella yhtiö sai luovuttaa käyttöluvan saaneille asiakkailleen rekisteritietoja teknisen käyttöyhteyden välityksellä. Rekisteriä ylläpitävä viranomainen myönsi kaikissa tapauksissa rekisterin käyttöoikeudet, ja tiedot luovutettiin muokkaamattomina ja käsittelemättöminä. Yhtiö peri rekisterin käytöstä asetuksessa säädetyt maksut, jotka tilitettiin sellaisinaan rekisteriä ylläpitävälle viranomaiselle. Lisäksi käyttäjiltä veloitettiin erillinen korvaus teknisen käyttöyhteyden käytöstä. Rekisterin käytöstä perittyjä asetukseen perustuvia maksuja, jotka eivät olleet yhtiön määrättävissä, pidettiin läpikuluerinä, joita ei ollut luettava osaksi vastiketta ja veron perustetta.

Ratkaisussa KHO 2007:33 oli kyse siitä, onko metsästysoikeuden myyjän suoritettava arvonlisäveroa myös metsästäjältä peritystä pyyntilupamaksusta, joka suoritetaan riistanhoitopiirille metsästyksen päätyttyä kaadetuista eläimistä. Pyyntilupamaksua pidettiin veronluonteisena maksuna, joka ei kuulunut myöskään liittymisperiaatteen tai metsästysoikeuden kokonaisarvostelun perusteella veron perusteeseen. Jos liittymisperiaatteen olisi katsottu soveltuvan tilanteeseen, kuten veroasiamies oli valituksessaan vaatinut, pääsuoritteen eli metsästysoikeuden verollisuuden seurauksena myös sivusuoritteesta eli pyyntilupamaksusta olisi tullut suorittaa arvonlisäveroa.

⁵⁷ Kallio ym. 2014, s. 437.

⁵⁸ Kallio ym. 2014, s. 437–438.

Myös muiden verojen, joiden suoritusvelvollisuus niitä koskevien säännösten mukaan kuuluu ostajalle, maksamista ostajan puolesta ja edelleen ostajalta veloittamista on pidetty läpikulkuerinä, jotka eivät ole osa vastiketta ja veron perustetta. Unionin tuomioistuimen tapauksessa C-98/05, *De Danske Bilimportører*, tanskalainen autokauppias kauppasopimuksen mukaan maksoi ja veloitti ostajalta uusien autojen rekisteröinnistä perittävän rekisteröintiveron. Rekisteröintiveron verotettava tapahtuma oli ajoneuvon ensirekisteröinti Tanskassa, mikä puolestaan oli edellytys auton ajamiselle yleisillä teillä Tanskassa. Rekisteröintivero ei ollut osa veron perustetta, koska autokauppias rekisteröi auton ja maksoi rekisteröintiveron asiakkaan intressissä ja koska rekisteröintiveron maksamisvelvollisuus kuului ostajalle.

Edellä selostetun päätöksen C-98/05, *De Danske Bilimportører*, ja komission Suomea vastaan käynnistämän rikkomusmenettelyn seurauksena Suomen auto- ja arvonlisäverosäännöksiä muutettiin 1.4.2009 alkaen. Ensirekisteröidyn uuden ajoneuvon tai käytetyn tuontiajoneuvon ensimmäisen jälleenmyynnin yhteydessä asiakkaalta veloitettava autovero on edellä kuvattujen periaatteiden mukaisesti ajoneuvon maahantuojan ja ajoneuvon jälleenmyyjän arvonlisäverotukseen vaikuttamaton läpikulkuerä, josta ei ole suoritettava veroa (AVL 73.2 §).

Kulujen edelleenveloituksella tarkoitetaan yleensä tilanteita, joissa arvonlisäverovelvollinen maksaa omissa nimissään mutta toisen verovelvollisen puolesta verollisen kulun ja veloittaa sen sitten tältä toiselta verovelvolliselta sellaisenaan. Kulujen edelleenveloituksella ei sen sijaan tarkoiteta sellaisia tilanteita, joissa edelleenveloitettava kulu muodostaa osan verovelvollisen myymän muun palvelun tai tavarahan myyntihinnasta⁵⁹. Verohallinnon ohjeen mukaan kyseessä on verollinen myynti, jos yritys laskuttaa toisen yrityksen puolesta maksamiaan arvonlisäverollisia kuluja edelleen. Jos yritys lisää tässä yhteydessä laskutukseen oman palkkionsa, se on osa verollista myyntihintaa.⁶⁰ Yritys voi välttää edelleenveloitustilanteen kokonaan, jos se palauttaa sille kuulumatonta ostoa koskevan laskun lähettäjälle ja ohjeistaa tätä laatimaan laskun oikean verovelvollisen ostajan nimelle⁶¹.

⁵⁹ Kallio ym. 2014, s. 440–441.

⁶⁰ VH 2014 b, kappale 10, *Kulujen edelleenlaskutus*.

⁶¹ Kallio ym. 2014, s. 441.

2.1.7 Pääomasuoritukset ja liittymismaksut

Yhtiöiden tai osuuskuntien saamat pääomasuoritukset eli omaan pääomaan luettavat erät ovat arvonlisäverottomia riippumatta siitä, keneltä ne veloitetaan tai onko saaja verollista toimintaa harjoittava vai ei⁶². Siten verottomia ovat keskinäisen kiinteistöosa-
keyhtiön (KHO 1995 B 567) ja golfkenttää hallitsevan osakeyhtiön (KHO 1995 B 559) osakkailtaan perimät vastikkeet siltä osin kuin ne kirjataan kirjanpidossa oman pääoman lisäykseksi. Oikeustapausten perusteella sillä, minkä nimisenä vastikkeet veloitetaan, ei ole merkitystä verottomuuden kannalta.

Jos verolliseen myyntiin liittyvä vastike käsitellään tulosvaikutteisesti, se on aina osa myynnistä saatua hintaa ja veron perustetta. Tilikauden aikana tulosvaikutteisesti käsitelty vastike luetaan veron perusteeseen, mutta jos se siirretään yhtiökokouksen päätöksellä omaan pääomaan ennen tilikauden päättymistä, vastikkeesta ei suoriteta veroa. Tällöin veron määrää oikaistaan vähentämällä veron perusteesta siihen tilikauden aikana sisällytetyt pääomasuoritukset. Verottomia ovat myös kaukolämpö-, sähkö-, tele-, vesi- tai muuta vastaavaa verkkoa pitävän yhteisön perimät palautuskelpoiset liittymismaksut.⁶³

Korkein hallinto-oikeus katsoi aiemmin silloiseen kirjanpitokäytäntöön perustuen, että myös pelkästään siirtokelpoiset liittymismaksut voitiin käsitellä arvonlisäverotuksessa verottomina pääomasuorituksina, jos niitä ei käsitelty kirjanpidossa tulosvaikutteisesti⁶⁴. Kirjanpitokäytännön muuttumisen⁶⁵ jälkeen myös liittymismaksujen arvonlisäverokoh-
telua oli arvioitava uudelleen.

Päätöksessä KHO 2004:14 katsottiin, että palautuskelvottomia liittymismaksuja voidaan pitää lopullisena korvauksena maksun suorittajan liittymisestä jakeluverkkoon. KHO:n mukaan kysymys on liittyjän kannalta asiakassuhteeseen perustuvasta suorituksesta eikä omistussuhteeseen liittyvästä pääomasuorituksesta. Liittymismaksuja pidettiin siten

⁶² Kallio ym. 2014, s. 441.

⁶³ Kallio ym. 2014, s. 441.

⁶⁴ Näin ratkaisussa KHO 1995 B 570, jossa oli kyse telepalveluita myyvästä yhtiöstä.

⁶⁵ Kirjanpitolautakunta antoi 23.4.2001 lausunnon nro 1650, jonka mukaan pelkästään siirtokelpoiset liittymismaksut on kirjattava tilinpäätöksessä tuotoiksi. Tällaisten liittymismaksujen kirjaaminen oman tai vieraan pääoman lisäykseksi ei siten enää ollut hyvän kirjanpitotavan mukaista.

kertaluonteisena korvauksena oikeudesta liittyä jakeluverkkoon, ja niistä oli siksi suoritettava arvonlisäveroa. Päätös oli linjanmuutos vallinneeseen oikeustilaan.

2.2 Ansiotarkoitus

2.2.1 Käsitteen laajuus

Ansiotarkoituksella viitataan muunkinlaiseen taloudellisen hyödyn kuin pelkän voiton tavoitteluun. On merkityksetöntä, mihin toiminnasta saatava voitto käytetään tai kenen hyväksi toiminnasta saatava hyöty tulee. Myös myynti omakustannushintaan voi tapahtua arvonlisäverotuksen kannalta ansiotarkoituksessa, ja tällöin huomiota kiinnitetään erityisesti toiminnan luonteeseen. Esimerkiksi myyntitapa ja markkinatilanne ovat tärkeitä asian arvioinnissa.⁶⁶

Kiinteistöyhtiö on katsottu toiminnan tappiollisuudesta huolimatta verovelvolliseksi osakkailleen ja talon vuokralaisille keskitetysti suoritetuista monistamo-, postitus- ja puhelinkeskuspalveluista, koska toiminta oli jatkuvaa ja tapahtui kilpailuolosuhteissa (KHO 31.12.1998 T 3201). Samoin keskusliiton, joka suoritti omalla henkilökunnallaan jäsenyhdistystensä työtehtäviä ja veloitti kultakin näistä sen osuuden palkkakustannuksista, katsottiin myyvän palveluita liiketoiminnan muodossa (KHO 11.3.2005 T 539).

Toisaalta pankkia ei katsottu velvolliseksi suorittamaan veroa korvauksista, jotka se veloitti kiinteistöyhtiöltä tämän osuutena myös kiinteistöyhtiön hallinnassa olevista tiloista huolehtivan siivooja-talonmiehen palkkakustannuksista (KHO 25.2.1999 T 312). Korkein hallinto-oikeus katsoi, että veloituksessa oli kyse kustannusten jakamisesta. Veloitus koski kuitenkin vain yhden henkilön palkkaa ja olosuhteet olivat muutenkin sellaiset, että järjestelyä voitiin pitää kustannusten jakamisena, vaikka yleensä tällainen voi tulla kysymykseen vain hankinnoissa⁶⁷.

⁶⁶ Nieminen ym. (jatkuvatäyd.), luku 4, Arvonlisäverolain soveltamisala – Liiketoiminta – Liiketoiminnan perinteiset tunnusmerkit – Ansiotarkoitus.

⁶⁷ Nieminen ym. (jatkuvatäyd.), luku 4, Arvonlisäverolain soveltamisala – Liiketoiminta – Liiketoiminnan perinteiset tunnusmerkit – Ansiotarkoitus.

2.2.2 *Julkisin varoin tuettu toiminta ja varainkeräys*

Poikkeustapauksissa ansiotarkoituksessa järjestetty ja hyvinkin voitollinen toiminta saattaa olla verotonta, jos muut liiketoiminnan tunnusmerkit eivät täyty. Kerättyjen tulojen suuruus suhteessa luovutettuun hyödykkeeseen voi joskus olla merkki siitä, että kyse ei ole vastikkeellisesta liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta myynnistä vaan varainkeräyksestä. Varainkeräystä toteutetaan usein hyväntekeväisyystarkoituksessa, ja sen suorittaa yleishyödyllinen yhteisö. Keräyksestä saatuja tuloja ei tavallisesti pidetä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona, joten toiminta on myös arvonlisäverotonta (AVL 4 §). Ratkaisussa Helsingin HAO 7.12.2010 T 10/1102/4 oli kyse säätiön järjestämästä hyväntekeväisyyskonsertista, jonka lippuhinnat olivat 125–200 euroa, kun taas vastaavien tavallisten konserttien lippujen esitettiin maksavan keskimäärin 30 euroa. Gaalakonsertin järjestämisellä katsottiin sinänsä olevan ansiotarkoitus, mutta se ei ollut HAO:n mukaan kuitenkaan liiketoiminnan muodossa järjestetty tilaisuus. Näin ollen lipunmyyntituloista ei ollut suoritettava arvonlisävero.

Teatteritoimintaa harjoittavan yleishyödyllisen säätiön teatterista saamat tulot eivät pääsääntöisesti ole elinkeinotuloa. Pääsymaksuihin sovelletaan alennettua 9 prosentin arvonlisäverokantaa, ja toimintaa tuetaan tavanomaisesti julkisista varoista. Saadut tuet ja avustukset eivät voi tulla edes liiketoiminnan muodossa harjoitetussa toiminnassa osaksi veron perustetta. Siksi teatteritoiminnasta olisi vähennysten suhteellisen suuren määrän takia usein edullista hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi. Liiketoiminnan muodon tunnusmerkkien täyttymistä on arvioitu teatteritoiminnan kannalta ratkaisussa KHO 1997:3, jossa käsitettä tulkittiin AVL:n tavoitteiden ja kulutusverotuksen periaatteiden mukaisesti. Teatteritoiminta oli jatkuvaa, suuntautui rajoittamattomaan asiakaskuntaan ja tapahtui kilpailuolosuhteissa muiden kulttuuri- ja vapaa-ajanpalveluiden kanssa. Toimintaa katsottiin harjoitetun ansiotarkoituksessa sen nauttimasta julkisesta tuesta huolimatta. Niinpä teatteritoimintaa harjoitettiin liiketoiminnan muodossa, ja siitä oli oikeus hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi.⁶⁸

⁶⁸ Samanhenkinen oli myös tapaus KHO 1995 B 550, jossa kuntayhtymä ylläpiti oppilaitoksia, joissa se jäsenkuntiansa puolesta järjesti lakiin perustuvaa ammatillista, terveydenhoidollista, kaupallista ja aikuis-koulutusopetusta. Kuntayhtymän käyttötalouden tappio oli 85 prosenttia sen käyttömenoista. Oppilastyöt olivat tavanomaisia kulutushyödykkeitä ja ne kilpailivat vastaavien yleisesti myytävien hyödykkeiden kanssa. Näin ollen ja koska myyntitoiminta oli jatkuvaa ja se suuntautui periaatteessa rajoittamattomalle

Verotuskäytännössä on ollut horjuvuutta siinä suhteessa, että erityisesti julkisin varoin tuettua toimintaa koskevissa tapauksissa veronsaajien edustajat ovat ottaneet usein esille kysymyksen ansiotarkoituksen olemassaolosta. Näin silloinkin, kun kyse on kiistatta tuloa tuottavasta toiminnasta, jossa käytetään jatkuvasti aineellista ja aineetonta omaisuutta. Ratkaisussa KHO 28.5.1999 T 1325⁶⁹ voiton tavoittelu⁷⁰ otettiin niin näkyvästi esille, että päätöksen jälkeen veroviranomaiset ovat käytännössä selvittäneet tarkasti hakemuksen tehneen yleishyödyllisen yhteisön toiminnalleen arvioimat tulot ja menot. Liiketoiminnan tunnusmerkit eivät jää tämän ajattelun mukaisesti täyttymättä suoritettavan veron vähäisyyden vuoksi, jos se aiheutuu myynnin alennetusta verokannasta, niin sanotun 0-verokannan soveltamisesta tai siitä, että myynti tapahtuu myyntimääsäännösten mukaan ulkomailla. Jos tällaiset arvonlisäveroa kerryttämättömätkin tulot huomioon ottaen vain murto-osa menoista katetaan tavaroiden ja palveluiden myynnillä, veroviranomaiset tulkitsevat herkästi yleishyödyllisten yhteisöjen ja niin kutsuttujen kehitysyhtiöiden toiminnan muuksi kuin AVL:n soveltamisalaan kuuluvaksi liiketoiminnaksi. Vastaavasti muiden liiketoiminnan tunnusmerkkien täytyminen ei ole ollut yhtä suuressa roolissa, kun verovelvollisuutta ja vähennysoikeutta näissä tapauksissa ratkaistaan.⁷¹

Jo ennen päätöksen KHO 28.5.1999 T 1325 antamista oli tapauksia, joissa tilitettävän arvonlisäveron jatkuvalla negatiivisuudelle oli annettu huomattavaa painoarvoa. Esimerkiksi tapauksessa KHO 31.12.1996 T 4057 kaupunki kunnosti vanhoihin tehdastiloihin museokeskuksen, johon rakennettiin toimitilat useille aiemmin erillään toimineille museoille. Hankkeen kustannusarvio ilman arvonlisäveroa oli noin 45 miljoonaa markkaa. Ennakoitu kävijämäärä vuodelle 1997 oli noin 50 000 henkilöä, pääsymaksu-

asiakaskunnalle, se tapahtui liiketoiminnan muodossa. Asiassa ei ollut merkitystä sillä, että oppilastöiden myyntitulot eivät kattaneet kaikkia toiminnasta aiheutuneita kustannuksia.

⁶⁹ Tapauksessa oli kyse yleishyödyllisestä yhdistyksestä, joka harjoitti ylläpitämässään museossa museotoimintaa ja toteutti siten tarkoitustaan. Tuloja ei pidetty elinkeinotuloina, minkä vuoksi yhdistys ei ollut arvonlisäverovelvollinen (AVL 4 §). Yhdistys sai suurimman osan rahoituksestaan julkisista varoista eri avustuksina, ja varsinaisen toiminnan tuotot kattoivat ainoastaan 7–8 prosenttia toiminnasta aiheutuvista menoista. Suoritettavien ja vähennettävien verojen erotus eli tilitettävä vero oli siksi jatkuvasti negatiivinen. Vaikka museotoiminta oli jatkuvaa, suuntautui rajoittamattomaan asiakaskuntaan ja tapahtui kilpailulosuhteissa, toiminnan tuottojen vähäisyys suhteessa menoihin sai näitä suuremman merkityksen asian arvioinnissa. Toimintaa ei katsottu harjoitettavan liiketoiminnan muodossa, eikä yhdistyksellä ollut oikeutta hakeutua museotoiminnasta arvonlisäverovelvolliseksi.

⁷⁰ Tai pikemminkin esillä oli arvonlisäverotuksellisen tappion eli negatiivisen tilitettävän arvonlisäveron suhteellinen suuruus.

⁷¹ *Kallio ym. 2014, s. 27.*

ja myyntitulot noin miljoona markkaa ja toiminnan menot noin neljä miljoonaa markkaa. Museokeskuksen kulttuurihistoriallisen tehtävän ja tarkoituksen sekä toisaalta toiminnan tulojen vähäisyyden huomioon ottaen korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei toimintaa harjoitettu liiketoiminnan muodossa.

2.3 Itsenäisyys

Arvonlisäverolain 1.4 §:n mukaan myynnin ei katsota tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, jos siitä saatu vastike on ennakkoperintälain (1118/1996, EPL) 13 §:ssä tarkoitettua palkkaa. Arvonlisäverolain soveltamisala on siis säännöksellä rajattu itsenäisesti toimiviin verovelvollisiin. Lainkohdan taustalla on arvonlisäverodirektiivin 10 artikla, jossa on rajattu verovelvollisen käsitteen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, joiden suhde työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka ehtojen, vastikkeen ja vastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän suhteen.

Arvonlisäverolaissa verovelvollisuus on sidottu suoraan EPL:n palkan käsitteeseen. Ennakkoperintälain 13 §:n mukaan palkalla tarkoitetaan:

- 1) kaikenlaatuista palkkaa, palkkiota, etuutta ja korvausta, joka saadaan työ- tai virkasuhteessa
- 2) kokouspalkkiota, henkilökohtaista luento- ja esitelmäpalkkiota, hallintoelimen jäsenyydestä saatua palkkiota, toimitusjohtajan palkkiota, avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön yhtiömiehen nostamaa palkkaa sekä luottamustoimesta saatua korvausta.

Tuloverotuksen käsitteiden käyttö arvonlisäverolainsäädännössä on usein johtanut epä-tarkoituksenmukaisiin lopputuloksiin⁷², mutta kyseistä suoraa viittausta ennakkoperintälakiin on pidetty onnistuneena⁷³. Syynä tähän on se, että viittauksella on vältetty erillisten oikeuskäytännön ja tulkintasääntöjen muodostuminen itsenäisyyden kriteeristä arvonlisäverotuksessa. Tyypillinen tilanne, jossa säännöstä sovelletaan, on ennakonpidä-

⁷² Ongelmia aiheuttaa esim. yleishyödyllisten yhteisöjen verovelvollisuuden kytkeminen elinkeinotoiminnan harjoittamiseen.

⁷³ Näin esim. *Kallio ym. 2014*, s. 37.

tysvelvollisuutta ja arvonlisäverotusta koskeva yhdistetty verotarkastus, jossa yksityinen toiminimi tai henkilöyhtiö katsotaan niin riippuvaiseksi suurimmasta toimeksiantajastaan, että toimeksiantajalta veloitetut korvaukset hyödykkeistä katsotaan palkaksi.⁷⁴

Tapauksessa KHO 9.9.1999 T 2430 oli esillä sopimus, jonka liikealan erikoisoppilaitos oli tehnyt koulutus- ja konsultointipalveluja tuottavan yrityksen kanssa. Yhtiö järjesti oppilaitokselle tietyt kurssit, jotka liittyivät oppilaitoksen järjestämään tutkintoon. Koulustehtävät sisälsivät kurssien opintomateriaalin ja etätehtävien laatimisen sekä tarkastamisen, lähiopetuksen ja puhelinopetuksen. Toimeksiannosta suoritettava korvaus maksettiin lukuvuosittain kunkin opintojakson päätyttyä. Kurssien koulustehtävät hoiti pääasiassa yhtiön osakas, joka oli koulutukseltaan kauppatieteiden maisteri ja toimi kokopäivätyössä oppilaitoksessa. Yhtiölle suoritettavat koulutuspalkkiot katsottiin EPL 13 §:ssä tarkoitetuksi palkaksi, jolloin yhtiö ei luonnollisesti ollut tästä toiminnasta arvonlisäverovelvollinen.

Ratkaisussa KHO 2013:1 korkein hallinto-oikeus puolestaan totesi, että konsulttiyhtiölle maksettava korvaus siitä, että konsulttiyhtiön omistaja toimii toimeksiantaja A Oy:n määräaikaikaisena toimitusjohtajana, on toimitusjohtajan tehtävästä omistajalle maksettua palkkaa.

Kun toimeksiantaja on arvonlisäverovelvollinen ja hankkii hyödykkeet verollista toimintaansa varten, vähennys on yleensä jo tehty verollisesta laskusta ennen kuin suoritus myöhemmin tulkitaan esimerkiksi verotarkastuksessa palkaksi. Koska palkansaaja ei ole arvonlisäverovelvollinen, toimeksiantajan aiemmin vähentämä arvonlisävero maksuunpannaan jälkikäteen. Maksuunpano on voitu usein välttää, jos palkansaajana pidettävä osapuoli on todella suorittanut veloittamansa arvonlisäveron ja toimeksiantaja saa tältä kuittaussitoumuksen: AVL 178.1 §:n mukaan vero voidaan jättää määräämättä, jos veron ilmoittaminen liian vähän maksettavaksi tai liikaa palautettavaksi johtuu sellaisesta virheestä, jonka johdosta toisen verovelvollisen maksettavaksi on tullut liikaa veroa taikka 122 tai 131 §:ssä tarkoitettu vero on jäänyt palauttamatta eikä verotuksen tasa-
puolisuus tai muu syy vaadi veron määräämistä. Edellytyksenä on, että verovelvollinen esittää palautukseen oikeutetun antaman sitoumuksen, jossa tämä luopuu oikeudestaan

⁷⁴ *Kallio ym. 2014*, s. 37–38. Ks. kysymyksenasettelusta tarkemmin *VH 2014 a*.

palautukseen. Sitoumuksen antaneella ei ole oikeutta palautukseen. Saman pykälän 2 momentin mukaan edellä 176 §:ssä tarkoitettu vero voidaan jättää määräämättä myös silloin, kun veroa on pidettävä vähäisenä eikä verotuksen tasapuolisuus tai muu syy vaadi veron määräämistä. AVL 178.3 §:n mukaan Verohallinto antaa tarkemmat määräykset siitä, milloin 1 ja 2 momentissa tarkoitettu vero voidaan jättää määräämättä.

Viimeaikaisessa verotuskäytännössä on kuitenkin ollut esillä toisinaan myös tulkinta, jonka mukaan kuittaussitoumuksen soveltaminen ei olisi tällaisissa tapauksissa mahdollista⁷⁵. Näkemys on saanut osakseen kritiikkiä, ja sitä on pidetty lakiin perustumattomana⁷⁶.

Kuittaussitoumuksen hyväksyttävyydestä on annettu ratkaisu KHO 2013:194, jossa todettiin, ettei A Oy:n B Oy:lle maksaman konsultointipalkkion pitäminen Y:n palkkatulona ollut sillä tavalla selvä asia, että yhtiöiden välinen kuittaussitoumus olisi tullut jättää hyväksymättä sen vuoksi, että yhtiöt olisivat menetelleet virheellisesti tarkoituksella. Perusteluissa on viitattu yleisiin hallinto-oikeudellisiin periaatteisiin, joiden mukaan päätöksenteossa on otettava huomioon muun muassa tasapuolinen kohtelu ja tarkoituksidonnaisuus. Oikeuden väärinkäytön kielto on nimetty oikeuttamisperusteeksi sille, että kuittaussitoumusmenettely jätetään hyväksymättä.

Eri mieltä olleiden korkeimman hallinto-oikeuden jäsenten äänestyslausunnossa kuittaussitoumuksen hyväksymättä jättäminen on perusteltu veroviranomaisen harkintavallalla kuittaussitoumussäännöksen soveltamisessa. Koska verotarkastus ei ole kohdistunut palkkion laskuttaneeseen yhtiöön, ei voida tietää, onko tähän virheellisesti verollisena laskutettuun myyntiin kohdistunut ostoja. Ostoista on voitu vähentää arvonlisävero, vaikka verot olisivat olleet vähennyskelvottomia siltä osin kuin ne kohdistuvat verotomaan myyntiin. Nämä seikat huomioon ottaen kuittaussitoumusta ei olisi pitänyt hyväksyä.

Äänestysratkaisusta ja sen perusteluista on vaikea päätellä selvää oikeusohjetta. Täysin selkeissä tapauksissa kuittaussitoumus tulee ilmeisesti ainakin hyväksyä, jos on selvää, että vähennetty ja maksuunpantava vero vastaisivat toisiaan. Kuittaussitoumusta ei kui-

⁷⁵ Kallio ym. 2014, s. 38.

⁷⁶ Esim. Kallio ym. 2014, s. 38.

tenkaan hyväksyttyä automaattisesti, mikä on perusteltavissa verovelvollisen ja veronsaajien edun tasapuolisella huomioon ottamisella.

Jos suoritus katsotaan EPL:ssä tarkoitetuksi palkkioksi, josta on toimitettava ennakonpidätys mutta josta ei ole suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksua, palkkion saajan toiminta kuuluu periaatteessa AVL:n soveltamisalaan⁷⁷. Verohallitus on ottanut ohjeessaan kantaa professorien ja muiden yliopiston opettajien asiantuntijalausuntoihin, joita annetaan vakituisen toimen ohella korvausta vastaan. Ohjeen mukaan lausuntojen antaminen on liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa myyntiä, joka kuuluu arvonlisäverotuksen piiriin.

Osapuolet voivat kuitenkin sopia palkkasuhteesta, jolloin palkasta toimitetaan ennakonpidätys ja suoritetaan työnantajan sosiaaliturvamaksu, eikä arvonlisäverovelvollisuutta synny. Ohjeen antamisajankohtana suurin osa silloisista Euroopan yhteisöjen jäsenvaltioista on katsonut lausuntojen antamisen olevan arvonlisäverollista toimintaa, ja tiedossa olleista käytännöistä vain Italiassa lausuntojen satunnaisen antamisen katsottiin olevan verotonta.⁷⁸

2.4 Jatkuvuus

Arvonlisäverodirektiivin sanamuoto ei edellytä verollisen liiketoiminnan olevan jatkuvaa. Liiketoimintana on kuitenkin pidettävä aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. Direktiivin 12 artiklan perusteella jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena jokaista, joka harjoittaa satunnaisesti 9 artiklassa tarkoitettuun liiketoimintaan liittyviä toimia. Unionin tuomioistuimen ratkaisun C-230/94, *Enkler*, perusteluiden mukaan taloudellinen toiminta ei kuitenkaan käsitä satunnaisesti suoritettuja liiketoimia. Näistä sinänsä ristiriitaisista seikoista voidaan päätellä, että yleensä liiketoimia tulee tehdä enemmän kuin satunnaisesti, jotta kyseessä olisi direktiivissä tarkoitettu liiketoiminta. Jos jäsenvaltio ei ole käyttänyt satunnaisesta toimintaa koskevaa valintaoikeuttaan, verovelvollisuuden edellytyksenä on

⁷⁷ Nieminen ym. (jatkuvatäyd.), luku 4, *Arvonlisäverolain soveltamisala – Liiketoiminta – Liiketoiminnan perinteiset tunnusmerkit – Itsenäisyys*.

⁷⁸ VH 2000, otsikko *Asiantuntijapalkkiot*.

toiminnan tavanmukaisuus, säännöllisyys tai jatkuvuus.⁷⁹ Satunnaistakin toimintaa on harjoitettava itsenäisesti, jotta toiminta voi kuulua arvonlisäverotuksen soveltamisalaan. Harrastuksenomainen toiminta ei aiheuta verovelvollisuutta, ellei siitä muodostu taloudellista toimintaa⁸⁰.

Yksittäinen myynti ei ole liiketoimintaa, ellei se liity muuhun liiketoimintaan. Tavarain tai palvelun myynnin tulee olla suunnitelmallista ja jatkuvaa tai ainakin toistuvaa. Vain satunnaisesti tuloja kerryttävä toiminta, joka ei mahdollista jatkuvaa tulojen saantia, ei ole myöskään direktiivin mukaista liiketoimintaa⁸¹.

Palvelun myyntinä pidetään kuitenkin myös toimintaa, joka ei edellytä myyjältä mitään tai edellyttää vain vähän aktiivista toimintaa, esimerkiksi aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyväksikäyttämistä jatkuvassa tulonsaantitarkoituksessa⁸². Näin ollen muun muassa maa-ainesten otto-oikeuden luovuttaminen ja kiinteistön tai huoneiston vuokraus on arvonlisäverolain soveltamisalan piirissä, vaikka kyseessä olisi vain kertaluonteinen mutta mahdollisesti pitkäaikainen luovutus.⁸³ Perinteisen voitontavoittelukriteerin ei pitäisi siis esimerkiksi vuokraustoiminnassa nousta lainkaan esille toiminnan arvonlisäverollisuutta arvioitaessa⁸⁴.

Unionin tuomioistuimen ratkaisussa C-219/12, *Fuchs*, asuinkäyttöön tarkoitetun omakotitalon katolle oli asennettu aurinkosähkölaitteisto. Sähköä ei voinut laitteiston avulla varastoida, vaan se myytiin sähköverkkoon markkinahintaan. Kotitaloudessa kulutettava sähkö ostettiin takaisin samalla hinnalla, ja sähköntuotanto alitti jatkuvasti kulutettavan sähkön määrän. Omaisuutta katsottiin käytettävän tulonsaantitarkoituksessa, koska laitteistolla tuotettiin sähköä jatkuvaluonteisesti ja se syötettiin verkkoon korvausta vastaan. Näin ollen taloudellisen toiminnan tunnusmerkit täyttyivät, ja toiminta kuului arvonlisäverotuksen piiriin.

⁷⁹ *Rother* 2003, s. 307.

⁸⁰ *Vapaavuori* 1996, s. 88.

⁸¹ *Kallio ym.* 2014, s. 23.

⁸² Nämä on erikseen otettu esille hallituksen esityksessä (HE 88/1993 vp, *Yksityiskohtaiset perustelut – 1. Lakiehdotuksen perustelut – 2 Verovelvollisuus – Yleissäännös*).

⁸³ *Nieminen ym. (jatkuvatäyd.)*, luku 4, *Arvonlisäverolain soveltamisala – Liiketoiminta – Liiketoiminnan perinteiset tunnusmerkit – Jatkuvuus*.

⁸⁴ *Kallio ym.* 2014, s. 23.

Ratkaisun perusteluissa on todettu, että toiminta on taloudellista toimintaa, jos sitä harjoitetaan jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa ja että harkinnassa otetaan huomioon kyseisen omaisuuden luonne. Jos omaisuus soveltuu hyödynnettäväksi ainoastaan taloudellisessa toiminnassa, yleensä riittää, että osoitetaan omistajan hyödyntävän sitä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa. Jos taas omaisuutta voidaan sen luonteen vuoksi käyttää sekä taloudellisessa toiminnassa että yksityiseen kulutukseen, omaisuuden hyödyntämisen olosuhteet on tutkittava kokonaisuutena. Tällöin voidaan esimerkiksi vertailla olosuhteita, joissa asianomainen tosiasiallisesti hyödyntää omaisuutta olosuhteisiin, joissa vastaavaa taloudellista toimintaa yleensä harjoitetaan.⁸⁵

Arvonlisäverolaissa ei ole säännöstä siitä, tuleeko arvonlisäverollista toimintaa harjoittaa jatkuvaluontoisesti vai riittääkö satunnainen toiminta. Vain siinä tapauksessa, että elinkeinonharjoittaja hakeutuu verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, AVL 30 § edellyttää kiinteistön käyttämistä jatkuvasti vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, ellei kiinteistön käyttäjä ole valtio. Hallituksen esityksen mukaan toiminnan on oltava jatkuvaa tai ainakin toistuvaa, jotta voidaan katsoa, että se tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Yksittäisen myyntitapahtuman ei yleensä katsota tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, ellei se liity muuhun liiketoimintaan. Liiketoiminnan muodossa tapahtuvana toimintana pidetään myös aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyväksikäyttämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. Tällaista toimintaa on esimerkiksi maa-ainesten otto-oikeuden luovuttaminen sekä rakennuksen tai huoneiston vuokraustoiminta⁸⁶. Verovelvollisuuden kannalta ei ole merkitystä, maksetaanko korvaus kertasuorituksena vai yhdessä erässä.⁸⁷

Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännössä toiminnan jatkuvaluontoisuudelle on annettu merkitystä kokonaisharkinnassa. Esimerkiksi ratkaisun KHO 1.4.1998 T 561 mukaan asianajajan uskottuna miehenä toimiminen oli jatkuvaluontoista. Pelkästään yhden henkilön uskottuna miehenä tai holhoojana toimimista tuskin pidettäisiin liike-

⁸⁵ Näin myös unionin tuomioistuimen ratkaisussa C-260/94, *Enkler*. Lisäksi omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa voidaan unionin tuomioistuimen mukaan arvioida ottaen huomioon esimerkiksi vuokrauksen tosiasiallinen kesto, asiakaskunnan suuruus ja tulojen määrä osana kokonaisolosuhteita.

⁸⁶ Vuokraustoiminta on kuitenkin verollista vain silloin, kun vuokranantaja on hakeutunut toiminnasta verovelvolliseksi (AVL 27 ja 30 §).

⁸⁷ HE 88/1993 vp, *Yksityiskohtaiset perustelut – 1. Lakiehdotuksen perustelut – 2 Verovelvollisuus – Yleissäännös*.

toimintana, vaikka siitä saatava palkkio ylittäisi vähäisen toiminnan rajan, ellei toiminta liity esimerkiksi saman henkilön liiketoimintana harjoittamaan lakiasianpalveluun⁸⁸. Tässäkin tapauksessa siis yksittäinen myyntitapahtuma voisi olla yleisten periaatteiden mukaan verollinen vain, jos se liittyisi muuhun verolliseen liiketoimintaan.

Arvonlisäverolaissa ei ole säädetty, onko satunnaisesta toiminnasta suoritettava arvonlisävero. Verovelvollisuus satunnaisestakin toiminnasta ratkaistaan siis AVL 1.1 §:n mukaan, ja se riippuu siitä, harjoitetaanko toimintaa liiketoiminnan muodossa. Suomi ei siis ole käyttänyt direktiivin tarjoamaa mahdollisuutta pitää liiketoimintana myös satunnaista toimintaa siten, että asiasta olisi otettu nimenomainen säännös arvonlisäverolaikiin. Lähtökohtana on, että veroa suoritetaan vain jatkuvaluontoisesta liiketoiminnasta, mutta neutraalisuussyistä liiketoiminnan käsitettä on tulkittava hyvin laajasti. Siten myös satunnaista toimintaa on joskus pidetty arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluvana. Satunnaisuuden ja jatkuvuuden välinen rajanveto ei ole yksiselitteinen, mikä myös vaikeuttaa arvonlisäverollisuuden ratkaisemista. Toisaalta rajanvetoa ohjaa myös vähäisen liiketoiminnan euromääräinen raja.⁸⁹

Myös sivutoimisesti ja satunnaisesti harjoitettu toiminta voi olla arvonlisäverollista, jos verovelvollisuuden euromääräinen alaraja⁹⁰ ylittyy. Oikeuskirjallisuudessa on väläytetty mahdollisuutta myös aivan yksittäisen myynnin verollisuudesta. Kiinnostava tapaus voisi tulla eteen esimerkiksi silloin, jos keksinnön tehnyt ja patentoinut henkilö myisi oikeudet keksintöön ja saisi tästä kertakorvauksen. Aiheesta ei ole kuitenkaan KHO:n oikeuskäytäntöä, ja asia on tulkinnanvarainen.⁹¹ Käytännössä jatkuvuuden edellytyksen täyttymisestä on ollut selvästi vähemmän epäselvyyttä ja erimielisyyttä kuin ansiotarkoituksen kriteeristä⁹².

⁸⁸ Linnakangas 1998, s. 258.

⁸⁹ Rother 2003, s. 310.

⁹⁰ Ks. alarajasta tarkemmin esim. Äärilä – Nyrhinen 2013, s. 47–52.

⁹¹ Näin Äärilä – Nyrhinen 2013, s. 34–35.

⁹² Kallio ym. 2014, s. 25.

2.5 Julkisuus ja yrittäjäriski

Arvonlisäverodirektiivissä ei ole asetettu liiketoiminnan kriteeriksi toiminnan julkisuutta tai suuntautumista ulospäin. Sen sijaan verovelvollisuus ei riipu toiminnan tarkoituksesta. Tämä voitaisiin tulkita kannanotoksi siitä, ettei toiminnan ulospäin suuntautumisella tai julkisuudella ole merkitystä⁹³.

Myöskään arvonlisäverolaki ei vaadi toiminnalta ulospäin suuntautumista tai julkisuutta, mutta lain esitöissä nämä kriteerit on mainittu⁹⁴. Kriteereitä ei ole hallituksen esityksessä perusteltu mitenkään. Oikeuskäytännössä peruste on otettu esiin lähinnä silloin, kun tarkoituksena on ollut rajata arvonlisäverollisuuden ulkopuolelle toiminta, jossa esimerkiksi tavaroiden tai palveluiden myynti suuntautuu vain yhdistyksen jäsenille tai muuten suppealle asiakaskunnalle. Tavaraa tai palvelua ei tällöin ole markkinoitu ja myyty ulkopuolisille.⁹⁵

Toiminnan julkisuus tarkoittaa sitä, että toiminta suuntautuu näkyvästi rajoittamattomaan tai laajahkoon rajoitettuun asiakaskuntaan⁹⁶. Kilpailuolosuhteissa tapahtuva kulutushyödykkeiden myynti on yleensä verollista silloinkin, kun ostajapiiri on suppea ja vaikka se olisi intressiyhteydessä myyjään (KHO 31.12.1998 T 3201).

Kuitenkaan osuuskunnan harjoittama toiminta, joka käsitti viemäriverkoston rakentamisen sekä sen ylläpidon ja huoltamisen jäsenten yhteisiä tarpeita varten, ei ollut liiketoiminnan muodossa harjoitettua toimintaa (KHO 2011:106). Osuuskunta oli perustettu nimenomaan viemäriverkoston rakentamista varten haja-asutusalueelle, jotta alueen kiinteistöjen omistajat voivat osuuskunnan avulla hoitaa heille asetetut velvoitteet sen sijaan, että kukin hoitaisi velvoitteet itse. Osuuskunta sai rakentamiseen valtion vesihuoltoavustusta ja rahoitusta kunnalta. Hankkeen rahoittamiseksi osuuskunnan jäsenet myös maksoivat suunnittelu- ja liittymismaksuja osuuskunnalle. Hankkeen valmistumisen jälkeen jäsenet maksoivat myös osuuskunnan juoksevat kulut.

⁹³ Näin *Rother 2003*, s. 315.

⁹⁴ HE 88/1993 vp, *Yksityiskohtaiset perustelut – 1. Lakiehdotuksen perustelut – 2 Verovelvollisuus – Yleissäännös*.

⁹⁵ *Rother 2003*, s. 316.

⁹⁶ *Nieminen ym. (jatkuvatäyd.)*, luku 4, *Arvonlisäverolain soveltamisala – Liiketoiminta – Liiketoiminnan perinteiset tunnusmerkit – Julkisuus*.

Korkein hallinto-oikeus lienee päätenyt ratkaisuun osaksi sen vuoksi, että toimintaa ei harjoitettu muuten ulospäin kuin yhden kylän sisällä. Suurin tekijä taustalla on luultavasti ollut kuitenkin tarve estää yksityishenkilöiden mahdollisuus vapautua vähennysoikeuden avulla asuinalueensa viemäroinnin arvonlisäverosta. Jäsenten suorittamat maksut osuuskunnalle olisi voitu katsoa verollisiksi, jos toimintaa olisi pidetty AVL:ssa tarkoitettuna liiketoimintana, mutta valtion avustuksen ja kunnan rahoituksen takia vähennettävät verot olisivat ilmeisesti selvästi ylittäneet suoritettavat verot.⁹⁷ Jos toimintaa olisi harjoitettu näkyvämmiin ulospäin, KHO olisi voinut hyvinkin ratkaista asian toisin. Päätöksen perustelut ovat kuitenkin suppeat, ja niissä todetaan vain, että toimintaa ei näissä olosuhteissa ole pidettävä luonteeltaan AVL 1.1 §:n 1 kohdassa tarkoitettuna toimintana.

Tapaus muistuttaa perusteluiltaan unionin tuomioistuimen perusteluja ratkaisussa C-267/08, *SPÖ*, jossa poliittisen puolueen toimintaa ei pidetty taloudellisena toimintana, vaikka osa toiminnan kustannuksista katettiin alueellisilta ja paikallisilta järjestöiltä perityillä maksuilla. Korkein hallinto-oikeus laajensi kuitenkin toiminnan luonteeseen perustuvaa arviointia yhdistysmuotoisesta poliittisesta puolueesta osuuskuntaan, joka yhteisömuotona on lähtökohtaisesti tarkoitettu liiketoiminnan harjoittamiseen.

Oikeuskäytännössä on pidetty liiketoimintana yleishyödyllisen säätiön ylläpitämää, Opetushallituksen alaista hotelli- ja ravintolaoppilaitosta (KHO 30.8.2000 T 1754). Opinnot sisälsivät neljä opintoviikkoa työharjoittelua sekä opetusta säätiön oppilaitoksen ylläpitämissä ravintoloissa. Kaikilla ravintoloissa työskentelevillä oli opetusvelvollisuus. Opetusravintolatoiminnan tuotot olivat merkittävät, 6,7 miljoonaa markkaa vuonna 1996. Opetusravintolassa tapahtuva myynti oli tavanomaista ravintolapalvelun myyntiä, joka oli jatkuvaa ja periaatteessa rajoittamattomaan asiakaskuntaan suuntautuvaa. Lisäksi myynti tapahtui kilpailuolosuhteissa muiden ravintolapalveluja tuottavien elinkeinonharjoittajien kanssa. Siten toimintaa katsottiin harjoitettavan liiketoiminnan muodossa, vaikka ravintolatoiminnasta saadut tulot eivät olleet säätiön elinkeinotuloa, vaan tulot syntyivät osana säätiön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamista.

⁹⁷ *Kallio ym.* 2014, s. 23–24.

Riskin on katsottu perinteisesti kuuluvan oikeuskäytännössä ja -kirjallisuudessa muotoutuneisiin liiketoiminnan yleisiin tunnusmerkkeihin. Arvonlisäverotuksessa kuitenkin muut tunnusmerkit ja neutraalisuusperiaate ovat saaneet käytännössä suuremman painoarvon.

2.6 Vertailua eräisiin muihin EU-maihin

2.6.1 Ruotsi

Ruotsin arvonlisäverolain, *mervärdesskattelagen* (1994:200, ML), 1 luvun 1 §:n 1 kohdan mukaan arvonlisävero maksetaan valtiolle verollisten tavaroiden ja palveluiden myynneistä, jotka verovelvollinen suorittaa tässä ominaisuudessaan. ML 4 luvun 1 §:n mukaan verovelvollinen on se, joka missä tahansa harjoittaa itsenäisesti taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Aikaisemmin ML 4 luvun 1 §:n mukaan liiketoiminnan muodossa harjoitetun toiminnan edellytys oli se, että toimintaa harjoitetaan voitonsaantitarkoituksessa. Voitonsaantitarkoitusta ei kuitenkaan ollut tulkittava suppeasti, vaan ratkaisevaa oli se, että toimintaa on ikään kuin tavanomaista harjoittaa voitonsaantitarkoituksessa⁹⁸. Toisaalta on esitetty, että tärkein syy laajaan verovelvollisuuteen oli kilpailuneutraliteetin tavoittelu, eikä voitonsaantitarkoituksella ollut sen vuoksi niin suurta merkitystä⁹⁹.

Tapauksessa RÅ 1996 not. 168 ruotsalaisen kirkon säätiön toiminta muodostui kehitysmaa-avustusten ja katastrofiavustusten hallinnoinnista sekä toisaalta palveluiden suorittamisesta ruotsalaiselle kirkolle. Palveluiden suorittamista kirkolle pidettiin arvonlisäverollisena toimintana, vaikka ne suoritettiin omakustannushintaan. Perusteluiden mukaan ratkaisevaa oli toiminnan harjoittaminen ML:n mukaisesti liiketoiminnan muodossa. Toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen sitä pidettiin elinkeinotoimintana, ja sitä harjoitettiin siten liiketoiminnan muodossa.

⁹⁸ Näin *Westberg 1997*, s. 198.

⁹⁹ Näin *Melz 1990*, s. 90.

Ruotsalaisessa oikeuskirjallisuudessa tapaus on tulkittu osoitukseksi siitä, että myös myynti omakustannushintaan voidaan katsoa liiketoiminnan muodossa tapahtuvaksi¹⁰⁰. Muun muassa Hansson on todennut, että toiminta voi olla arvonlisäverollista silloinkin, kun varsinainen voitonsaantitarkoitus puuttuu. Hänen mukaansa direktiivin verovelvollisen määrittelyssä ei myöskään edellytetä suoraan voitonsaantitarkoitusta.¹⁰¹

Ruotsissa arvonlisäverovelvollisuus oli aiemmin kytketty elinkeinotoiminnan käsitteeseen. Edellä selostetun ratkaisun RÅ 1996 not. 168 perustelut heijastavat tuolloin voimassa ollutta lakia, joka sittemmin on muotoiltu uudelleen EU-oikeudellisten ongelmien poistamiseksi. Nykyinen ML mukailee käytännössä suoraan direktiivin sanamuotoja.¹⁰²

Lakimuutoksen jälkeen Ruotsin verohallinto, *Skatteverket*, on myös antanut ohjeen taloudellisen toiminnan ja verovelvollisen käsitteiden tulkinnasta. Ohje painottaa kokonaisarviointia yksilöllisissä olosuhteissa ja käsittelee taloudellisen toiminnan yleisiä tunnusmerkkejä. Ohjeessa, samoin kuin lainvalmisteluaineistossa¹⁰³, todetaan, ettei lakimuutoksen tarkoituksena ollut muuttaa arvonlisäverotuksen aineellista soveltamisalaa. Sen sijaan tarkoituksena oli saattaa laki teknisesti vastaamaan paremmin direktiivin sanamuotoa.¹⁰⁴

Lakimuutoksen yhteydessä Ruotsista poistui arvonlisäverovelvollisuuden alaraja, joka oli aiemmin 30 000 kruunua. Alaraja liittyi IL:n mukaisen elinkeinotoiminnan kytkentään, joka poistui taloudellisen toiminnan käsitteen lanseeraamisen yhteydessä.¹⁰⁵ Nyt Ruotsi on siis yksi harvoista EU:n jäsenmaista, jotka eivät käytä mahdollisuutta vähäisen toiminnan vapauttamiseen arvonlisäverosta¹⁰⁶.

¹⁰⁰ Ks. esim. *Westberg 1997*, s. 198.

¹⁰¹ *Hansson 2000*, s. 685 ja 690.

¹⁰² Euroopan komissio käynnisti Ruotsia vastaan rikkomusmenettelyn (2008/2002) taloudellisen toiminnan kansallisen lain määrittelyn vuoksi. Komissio ei tyytynyt Ruotsin antamaan selvitykseen, jonka mukaan lakia tulkittiin sen sanamuodosta huolimatta EU-oikeuden vaatimusten mukaisesti. Lain todettiin olevan ristiriidassa EU-oikeuden kanssa, ja Ruotsin oli muutettava sitä.

¹⁰³ RP 2012/13:124, s. 71.

¹⁰⁴ Myös tuoreessa Ruotsin verohallinnon asiakasviestinnässä on pyritty avaamaan taloudellisen toiminnan käsitettä. Opaskirjanen on luonnollisesti yleisesitys eikä sisällä itsenäisiä kannanottoja käsitteen sisältöön. Perusasioita, kuten vastikkeellisuutta, ja jopa yleishyödyllisten yhteisöjen erityiskysymyksiä on onnistuttu kuitenkin käsittelemään ymmärrettävästi. (*Skatteverket 2015 a*, s. 7–9)

¹⁰⁵ *Skatteverket 2014*, kappale 4.4, *Begreppet ekonomisk verksamhet*.

¹⁰⁶ *Skatteverket 2015 b*, kappale *Ingen beloppsgräns – Beloppsgränser som finns i andra EU-länder*.

Ruotsin verohallinto on selventänyt antamassaan ohjeessa muun muassa tuloverotuksen ja arvonlisäverotuksen suhdetta. Ohjeessa vahvistetaan taloudellisen toiminnan olevan EU-oikeudellinen käsite, jota tulkitaan itsenäisesti suhteessa tuloverotuksen käsitteisiin. Ohjeen mukaan elinkeinotoiminta ei ole välttämättä taloudellista toimintaa eikä toisaalta taloudellinen toiminta elinkeinotoimintaa. Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröinti edellyttää tosiasiallista itsenäistä taloudellisen toiminnan harjoittamista tai että aikomus harjoittaa tällaista toimintaa on objektiivisesti vahvistettu. Hyväksyminen ennakkoperintärekisteriin¹⁰⁷ sen sijaan ei osoita, että toiminta olisi arvonlisäverollista taloudellista toimintaa.¹⁰⁸

Taloudellisen toiminnan arviointi on aina kokonaisarviointia, jossa jokaisessa yksittäisessä tapauksessa on otettava huomioon kaikki relevantit seikat. Merkitykselliset seikat vaihtelevat eri aloilla ja erilaisessa toiminnassa. Skatteverketin käsityksen mukaan taloudellisen toiminnan tunnusmerkkejä ovat muun muassa:

- 1) tavaroiden tai palveluiden myynti,
- 2) vain taloudellisessa toiminnassa käytettävien hyödykkeiden hankinta,
- 3) toimitilojen mukauttaminen erityisesti taloudelliseen toimintaan soveltuviksi, ja
- 4) toiminnan aktiivinen ja tavoitteellinen markkinointi.¹⁰⁹

Skatteverketin kannan mukaan arviointi toiminnan itsenäisyydestä tehtävä yhtenevästi IL:n säännösten kanssa. Säännökset eivät ole identtisiä, mutta niissä kiinnitetään huomiota samoihin seikkoihin. Erilaiset intressiyhteydet myyjän ja ostajan välillä eivät yksiselitteisesti tarkoita, että toimintaa ei harjoitettaisi itsenäisesti.¹¹⁰

Myös Ruotsissa taloudellista toimintaa on harjoitettava jatkuvaluontoisesti, eikä Ruotsi ole käyttänyt mahdollisuutta pitää verovelvollisena satunnaisen toiminnan harjoittajia¹¹¹. Skatteverket on ottanut kantaa niin sanottujen harjoitusyritysten arvonlisäverokohteluun ohjeessaan. Monissa ruotsalaisissa lukioissa annetaan yrittäjyysopetusta yhteistyössä esimerkiksi yrittäjyyttä edistävien yhdistysten kanssa. Osana koulutusta osal-

¹⁰⁷ *Godkännande för F-skatt* vastaa lähinnä suomalaista ennakkoperintärekisterimerkintää. Suorituksen maksajan ei tarvitse toimittaa ennakonpidätystä suorituksesta, jos suorituksen saaja kuuluu F-skattrekisteriin.

¹⁰⁸ *Skatteverket 2014*, kappale 4.6, *Förhållandet till inkomstbeskattningen*.

¹⁰⁹ *Skatteverket 2014*, kappale 4.5, *Omständigheter som kännetecknar en ekonomisk verksamhet*.

¹¹⁰ *Skatteverket 2014*, kappale 4.2, *Självständigt bedriven verksamhet*.

¹¹¹ Ks. esim. *Skatteverket 2015 b*, kappale *Tillfällig verksamhet*.

listujat harjoittelevat yrittäjyyttä tietyn ajanjakson ajan myymällä tavaroita tai palveluita harjoitusyrityksessä. Tällaisen toiminnan ei ole kuitenkaan katsottu kuuluvan arvonlisäverotuksen piiriin, koska toimintaa harjoitetaan tilapäisesti etukäteen määritellyn ajan ja sen tarkoituksena on kouluttautuminen eikä verotettavien transaktioiden suorittaminen.¹¹² Tulkinta on ymmärrettävä, mutta ei täysin ongelmaton ainakaan perusteluiltaan. Direktiivin mukaan toiminnan tuloksella ja tarkoituksella ei ole merkitystä, joten kouluttautumistarkoitus ei ole peruste jättää toimintaa arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Lisäksi neutraalisuusnäkökohdat puoltaisivat toiminnan verollisuutta.

2.6.2 Saksa

Saksan arvonlisäverolain, *Umsatzsteuergesetzin*¹¹³ (386/2005, UStG), 1.1 §:n mukaan arvonlisäverollisia ovat tavaroiden ja palveluiden vastikkeelliset luovutukset, jotka elinkeinonharjoittaja (*Unternehmer*¹¹⁴) suorittaa yrityksensä piirissä. UStG 2.1 §:ssä on määritelty elinkeinonharjoittajaksi jokainen, joka harjoittaa itsenäisesti liike- tai ammattitoimintaa. Saman lainkohdan mukaan liike- tai ammattitoimintaa on jatkuvassa tulonsaantitarkoituksessa harjoitettu toiminta myös silloin, kun voitonsaantitarkoitus puuttuu tai kun henkilöyhteenliittymä harjoittaa toimintaa vain jäsenilleen.

Direktiivissä käytetään elinkeinonharjoittajan sijaan termiä verovelvollinen (*Steuerpflichtiger*). Vallitseva käsitys kuitenkin on, että UStG:n elinkeinonharjoittajan ja direktiivin verovelvollisen käsitteet vastaavat sisällöllisesti toisiaan. Sanamuotojen eriävyydestä huolimatta direktiivin kanssa yhtenevä tulkinta on mahdollinen.¹¹⁵

Elinkeinonharjoittaja voi olla luonnollinen henkilö, yksityis- tai julkisoikeudellinen henkilö sekä henkilöyhteenliittymä. Oikeudellisella muodolla ei ole näin ollen merkitystä.¹¹⁶ Suorituksia voi tehdä myös sellainen, joka ei ole siviilioikeudellisesti oikeustoimi-

¹¹² *Skatteverket 2013*, kappaleet 2, *Frågeställning*, ja 4, *Bedömning*.

¹¹³ Saksan arvonlisäverolaki on säilyttänyt perinteisen nimensä, joka tarkoittaa suoraan käännettynä liikevaihtoverolakia. Saksankielisessä oikeuskirjallisuudessa käytetään myös edelleen usein liikevaihtovero-terminiä (*Umsatzsteuer*), kun tarkoitetaan arvonlisäveroa (*Mehrwertsteuer*). Ks. aiheesta enemmän *Reiss 2000*.

¹¹⁴ *Unternehmer* voidaan kääntää elinkeinonharjoittajaksi tai yrittäjäksi.

¹¹⁵ Näin *Lippross 2000*, s. 231.

¹¹⁶ *Lippross 2000*, s. 231 ss.

kelpoinen. Arvonlisäverotuksessa on merkitystä vain sillä, kuka tekee suorituksia vastiketta vastaan.¹¹⁷

Saksan valtiovarainministeriö (*Bundesministerium der Finanzen*) on antanut UStG:n soveltamisesta pitkän ohjeen (*Umsatzsteuer-Anwendungserlass*, UStAE¹¹⁸), joka sitoo veroviranomaisia, mutta ei kuitenkaan oikeusasteita. Ohjeessa on otettu kantaa myös liiketoiminnan käsitteen sisältöön oikeustapauksien valossa.

Liike- ja ammattitoiminnan käsitteen on vahvistettu poikkeavan Saksan muiden verolakielinkeinotoiminnan käsitteestä¹¹⁹. Liike- tai ammattitoimintana pitäminen edellyttää, että tavaran luovutus tai palvelun suoritus tapahtuu taloudellisessa merkityksessä. Toiminta, jossa hyödykkeiden myynti tapahtuu vain oikeudellisesti mutta ei taloudellisessa merkityksessä, ei kuulu arvonlisäverotuksen soveltamisalaan.

Toiminnan täytyy tapahtua UStAE:n mukaan ansiotarkoituksessa kuuluakseen arvonlisäverotuksen piiriin, mutta voitonsaantitarkoitus ei ole välttämätön. Toiminta tapahtuu ansiotarkoituksessa, kun sitä harjoitetaan vastavuoroisesti. Käytännössä siis ansiotarkoitus edellyttää vastikkeellisuutta. Tilapäinen korvauksesta luopuminen ei kuitenkaan tee toiminnasta heti vastikkeetonta.¹²⁰

Arvonlisäverotuksen piiriin kuuluvan liike- ja ammattitoiminnan tulee olla Saksassakin jossain määrin jatkuvaa. Liike- ammattitoiminta on jatkuvaa, kun sitä harjoitetaan jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa¹²¹. Jatkuvuuden puolesta ja sitä vastaan puhuvat seikat on punnittava kokonaisarvioinnissa. Jatkuvuuden arvioinnissa voidaan BFH:n mukaan kiinnittää erityisesti huomiota muun muassa suunnitelmallisuuteen, toiminnan volyyymiin, erityisten toimitilojen hallintaan ja toiminnan kestoon¹²².

Saksan arvonlisäverolain 2.1 § edellyttää, että liike- ja ammattitoimintaa harjoitetaan itsenäisesti. Itsenäisyyttä ei ole määritelty UStG:ssa tarkemmin, vaan laissa on nimetty tilanteet, joissa toimintaa ei harjoiteta itsenäisesti. Liike- tai ammattitoimintaa ei harjoi-

¹¹⁷ Ks. esim. BFH 21.4.1994 V R 105/91.

¹¹⁸ Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010 – aktuelle Version (Stand 2. April 2015).

¹¹⁹ UStAE, s. 39.

¹²⁰ UStAE, s. 41.

¹²¹ BFH 30.7.1986 V R 41/76.

¹²² BFH 18.7.1991 V R 86/87.

teta itsenäisesti, jos luonnolliset henkilöt ovat yksin tai yhdessä velvollisia noudattamaan elinkeinonharjoittajan antamia ohjeita (UStG 2.1 §). Kysymys on tällöin työnantajan ja työntekijän välisestä palvelussuhteesta¹²³.

Bundesfinanzhofin tulkinnan mukaan luonnollisen henkilön itsenäisyyden käsite arvonlisäverotuksessa, tuloverotuksessa ja elinkeinoverotuksessa on samansisältöinen. Palkka työsuhteessa on tuloa, jota ei voi saada itsenäisestä työstä. BFH:n vakiintuneen tulkinnan mukaan työsuhde on olemassa silloin, kun työntekijä on velvollinen antamaan työvoimaansa työnantajan käyttöön. Tällainen tilanne on kyseessä silloin, kun työntekijä toimii osoituksena toimintahalustaan työnantajan johdon alaisuudessa tai on velvollinen noudattamaan työnantajan antamia ohjeita.¹²⁴

Itsenäisyyden arviointiin vaikuttaa olosuhteista saatava kokonaiskuva¹²⁵. Ratkaisevia ovat siis itsenäisyyden puolesta ja vastaan puhuvat tunnusmerkit siten kuin ne sopimuksista ja niiden toteutumisesta käyvät ilmi. Huomioon on otettava se, että kyse on periaatteessa toimeksiantajan sisäisestä asiasta.¹²⁶ BFH:n päätöksissä on lueteltu tunnusmerkkejä, jotka viittaavat toiminnan itsenäisyyteen ja tunnusmerkkejä, jotka puolestaan tukevat vaikutelmaa epäitsenäisyydestä. Itsenäisen toiminnan tunnusmerkkejä ovat itsenäisyys organisaatiossa ja toiminnan toteutuksessa, yrittäjäriski, yritystä koskevat aloitteet, sitoutuminen läsnäoloon yrityksessä vain tiettyinä päivinä sekä liikesuhteet useampiin sopimuskumppaneihin. Epäitsenäisen toiminnan tunnusmerkeiksi on vastaavasti katsottu henkilökohtainen riippuvuus, paikan, ajan ja toiminnan sisällön määräämistä koskeva riippuvuus, kiinteät työajat, pysyvä työskentely tietyssä paikassa, kiinteä palkka, lomaoikeus, oikeus muihin työntekijöiden etuihin, sairausajan palkanmaksu, kiinteän ja jatkuvan yhteistyön välttämättömyys muiden työntekijöiden kanssa sekä työvoimaa eikä työn lopputulosta koskeva vastuu.¹²⁷

Luonnollinen henkilö voi harjoittaa jotain toimintaa itsenäisesti elinkeinonharjoittajana ja toista toimintaa epäitsenäisen työntekijän asemassa. Sen sijaan yhtenäinen toiminta,

¹²³ Rother 2003, s. 270.

¹²⁴ Ks. esim. BFH 2.12.1998 X R 83/96 ja BFH 9.10.1996 XI R 47/96.

¹²⁵ UStAE, s. 37.

¹²⁶ Näin BFH 9.10.1996 XI R 47/96.

¹²⁷ Ks. esim. BFH 30.5.1996 V R 2/95.

josta ei voida erottaa toista toimintaa, on kokonaisuudessaan joko itsenäistä tai epäitsestä.¹²⁸

Yritys on määritelty UStG 2.1 §:ssä elinkeinonharjoittajan harjoittamaksi yhteiseksi liike- ja ammattitoiminnaksi siitä huolimatta, että yritys voi käsittää useita eri toimintoja. Juridinen henkilö voi menettää itsenäisyytensä vain rahoituksellisella, taloudellisella ja organisatorisella liittymisellä osaksi UStG 2.2 §:n mukaista verovelvollisuusryhmää¹²⁹.

Saksassakin arvonlisäverollisen liike- ja ammattitoiminnan määrittely näyttää nojaavan voimakkaasti muihin lähteisiin kuin pelkkään lakitekstiin. UStAE:ssa on otettu melko hyvin unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntö huomioon, vaikka suurin osa kannanotoista onkin perusteltu kansallisen tuomioistuimen päätöksillä. Yhtenäinen terminologia direktiivissä ja kansallisessa laissa olisi toivottavaa.

2.7 Yhteenveto

Vastikkeellisuus on edellytyksenä arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuulumiselle. Siitä, onko kysymys vastikkeesta vai muusta suorituksesta, on suhteellisen vähän unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä. Erilaisten avustusten, jäsenmaksujen ja pääomasijoitusten verokohtelu on edelleen tulkinnanvaraista.

Vastikkeellisuuden ja ansiotarkoituksen käsittely täysin erillisinä asioina on melko vaikeaa siitä huolimatta, että arkikielessä niillä on selvä merkitysero. Ansiotarkoitus viittaa verovelvollisen subjektiiviseen käsitykseen toiminnan tarkoituksesta. Liiketoiminnan määrittelyssä ja arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuulumisen arvioinnissa annetaan kuitenkin merkitystä vain objektiivisille olosuhteille, joten toisaalta ansiotarkoitus ei ole kovin hyvä kriteeri liiketoiminnalle. Sen merkitys oikeuskäytännössä on kuitenkin ollut suuri. Ansiotarkoitusta on toki mahdollista arvioida myös ulkopuolisen havaittavissa olevien seikkojen perusteella, kuten käytännössä toimitaan – silloin kuitenkin kyse on oikeastaan ansiotarkoituksen vaikutelman arvioinnista.

¹²⁸ *Lippross 2000*, s. 237.

¹²⁹ Näin BFH 8.11.1995 V R 8/94.

Kansallisen sääntelyn sekä unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten ratkaisujen perusteella on selvää, ettei ansiotarkoitus ole sama asia kuin voitonsaantitarkoitus. Lisäksi kaikissa näissä on vahvistettu, että ansiotarkoituksella on merkitystä liiketoiminnan arvioinnissa. Direktiivin mukaan kuitenkin toiminnan tarkoituksella tai tuloksella ei ole merkitystä. Tätä voi pitää ristiriitana, varsinkin kun direktiivi on normihierarkiassa jopa kansallisen lainsäädännön yläpuolella.

Itsenäisyyden, jatkuvuuden, julkisuuden ja yrittäjäriskin voisi sanoa jääneen merkitykseltään sivurooliin liiketoiminnan määrittelyssä. Tämä voi olla seurausta siitä, että niiden objektiivinen arviointi on melko helppoa, toisin kuin ansiotarkoituksen. Sen vuoksi niitä ei ole välttämättä jouduttu puimaan oikeusasteissa yhtä paljon kuin ansiotarkoituksen ja vastikkeellisuuden merkitystä. Siitä huolimatta nekin voivat olla joskus ratkaisevia kokonaisarvioinnissa.

Ruotsissa on otettu EU-oikeus korostuneesti huomioon ML:n uudelleenmuotoilussa. Lakia kirjoitettaessa on otettu todella varman päälle se, ettei ristiriitoja direktiivin kanssa pääse syntymään. Lakiteksti on lähes kopioitu direktiivistä. Arvonlisäverodirektiivin ruotsinkielinen versio on tietyllä tavalla parempi kuin suomenkielinen, sillä termi *ekonomisk verksamhet* kuvaa selvemmin arvonlisäverotuksen soveltamisalaa kuin suomenkielisen version *liiketoiminta*. Liiketoiminta olisi ruotsiksi suoraan käännettynä *affärsverksamhet*, mikä herättää kysymyksen siitä, onko direktiivin kieliversioissa merkityseroja. Joka tapauksessa kaikki kieliversiot ovat virallisia. Niinpä ML:ssa on luontevaa puhua taloudellisesta toiminnasta ja AVL:ssa liiketoiminnasta – käytetyt sanamuodot ovat yhdenmukaisia samankielisen direktiivin kanssa.

Saksassa puolestaan direktiivin ja lain sanamuodot poikkeavat toisistaan, mikä herättää aina kysymyksiä siitä, ovatko käsitteet samansisältöisiä. Elinkeinonharjoittaja ja yrittäjä viittaavat sanoina ehkä aktiivisempiin toimijoihin kuin pelkkä verovelvollinen. Ilmeisesti kuitenkin elinkeinonharjoittajan tai yrittäjän ja verovelvollisen välillä ei ole sellaista merkityseroa, ettei lakia voitaisi tulkita direktiivin kanssa yhdenmukaisesti. Neutraalisuuden ja oikeusvarmuuden kannalta direktiivin ”laajempi” verovelvolliskäsite olisi järkevää tuoda lakiinkin.

3 LIKETOIMINNAN ERITYISKYSYMYKSIÄ

3.1 Laillisuus ja luvanvaraisuus

3.1.1 Kansallinen sääntely ja tulkinta

Arvonlisäverolaissa ei ole erityissäännöstä laittomien liiketoimien arvonlisäverokohtelusta. Liiketoimintana ei kuitenkaan ole pidetty oikeusjärjestyksemme vastaista toimintaa¹³⁰. Esimerkiksi luvaton alkoholijuomien myynti ja valmistus on vanhastaan jäänyt arvonlisäverotuksen ulkopuolelle¹³¹.

Vertailun vuoksi todettakoon, että myöskään Ruotsin ja Saksan arvonlisäverolaissa ei ole erityissäännöksiä laittomien liiketoimien arvonlisäverokohtelusta. Vaikka myynti on lain- tai hyvien tapojen vastainen, myynnistä on kuitenkin suoritettava veroa saksalaisen oikeuskäytännön perusteella. Esimerkiksi päätöksessä BFH 23.2.2000 X R 142/95 puhelinseksiä pidettiin palvelun suorituksena, joka haluttiin tehdä taloudellisin perustein vastiketta vastaan. Verollisuuteen ei vaikuttanut se, että palvelua ja siihen liittyvää oikeustointia pidettiin hyvien tapojen vastaisena. Seksipalveluiden arvonlisäverotus ei ole Suomessakaan tuntematonta¹³².

Ratkaisussa KHO 5.2.2007 T 251 katsottiin, että se, jonka omaisuutta on myyty luvatta, ei ole velvollinen suorittamaan myynnistä arvonlisäveroa. Tapauksessa oli kysymys tilanteesta, jossa kuolinpesän osakas oli myynyt kuolinpesän omistamasta metsästä puita ilman muiden osakkaiden lupaa ja pitänyt myyntitulot itsellään. Puiden omistusoikeuden ei tällöin katsottu siirtyneen kuolinpesältä osakkaalle tai puiden ostajalle AVL

¹³⁰ Nieminen ym. (jatkuvatäyd.), luku 4, *Arvonlisäverolain soveltamisala – Liiketoiminta – Liiketoiminnan perinteiset tunnusmerkit – Laillisuus*.

¹³¹ Tapauksessa KHO 1968 T 2681 todettiin, että kun rikokseen perustuvat vaateet oli toteutettava oikeudenkäynnissä eikä hallinnollisessa järjestyksessä ja kun osittain rikollisesti hankittujen väkijuomien luvaton myyntiä ei voitu pitää liikevaihtoverolaissa tarkoitettuna liiketoimintana, toiminnasta ei tullut suorittaa liikevaihtoveroa. Tapauksessa KHO 1977 T 279 puolestaan yhtymä oli harjoittanut alkoholijuoman valmistukseen soveltuvien kojeiden luvaton myyntiä. Koska myyntiä ei ollut pidettävä liikevaihtoverolaissa tarkoitettuna liiketoimintana, yhtymän osakas vapautettiin liikevaihtoverovastuusta.

¹³² *Linnakangas 2006*, s. 338.

1.1 §:n 1 kohdassa ja 18.1 §:ssä tarkoitettulla tavalla. Tämän vuoksi kuolinpesän ei ollut suoritettava myynnistä veroa.

Laillisuusvaatimus ei koske sinänsä sallittua mutta erityistä lupaa vaativaa toimintaa. Luvan hakemisen laiminlyönti ei siis tee toiminnasta arvonlisäverotonta. Verollisena myyntinä pidettiin esimerkiksi verovelvollisen panimon oluen myyntiä ostajalle, joka ilmoitti aikovansa viedä oluet ulkomaille, vaikka ostajan vilpillisen menettelyn vuoksi oluet myytiin salakaupassa kuluttajille kotimaassa (KHO 12.3.1999 T 424).

Päätöksessä KHO 1999:17 oli kysymys siitä, voiko matkustaja tuoda tullitta maahan henkilökohtaisena matkatavarana Virosta yhden litran 96-tilavuusprosenttista denaturimatonta alkoholia eli niin kutsuttua pirtua. Lentotullikamari oli katsonut kansallisen tullilainsäädännön perusteella, että alkoholipitoisuus oli niin korkea, ettei se voinut olla tarkoitettu nautittavaksi. Sitä ei myöskään saanut tuoda maahan ilman laissa säädettyjen edellytysten täyttämistä. Uudenmaan lääninoikeus ja korkein hallinto-oikeus kumosivat kuitenkin lentotullikamarin päätöksen.

3.1.2 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

Arvonlisäverodirektiivi ei sisällä nimenomaisia säännöksiä laittomista liiketoimista. Unionin tuomioistuimen mukaan sellaisena ei ole pidettävä myöskään direktiivin 9 artiklan 1 kohtaa, jonka mukaan verovelvollisuus ei riipu toiminnan tuloksesta tai tarkoituksesta (C-289/86, *Happy Family*). EU-oikeuden periaatteet taloudellisen toiminnan harjoittamisesta ja verollisuudesta ovat jossain määrin väljemmät kuin vanhassa kotimaisessa oikeuskäytännössä muodostuneet tulkinnat.

Unionin tuomioistuimen mukaan myös lainvastaiset liiketoimet ovat lähtökohtaisesti verollisia. Esimerkiksi rikollinen väärennettyjen hajuvesien kauppa voi olla arvonlisäverollista, koska tuotteet todellisuudessa kilpailevat tai voivat kilpailla aitojen tuotteiden kanssa. Väärennettyjen hajuvesien kohdalla ei ole kyse tavaroista, joiden myynti olisi kiellettyä niiden luonteen tai erityisten tunnusmerkkien vuoksi. Vaikka tuotteiden kaupassa rikotaan immateriaalioikeuden säännöksiä, tuotteiden kieltäminen on seurausta kolmansien osapuolten oikeuksien loukkaamisesta, eikä tuotteiden luonteesta tai tunnusmerkeistä. Immateriaalioikeuksien loukkaamisesta aiheutuva kieltäminen on luonteeltaan lisäksi

ehdollinen eikä absoluuttinen, kuten huumausaineiden ja väärennetyn rahan kielto. Imateriaalioikeuksien loukkaamiseen perustuva kielto ei tuomion perusteluiden mukaan riitä perusteeksi tuotteiden myynnin jättämiseksi arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle.

Kielto viedä tietokoneiden osia ja niissä käytettäviä ohjelmia määrättyihin kohteisiin siksi, että niitä saatettiin käyttää sotilastarkoituksiin, ei ollut riittävä syy jättää tuotteiden vientiä arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle (C-111/92, *Lange*). Myöskään uhka- ja rahapelit eivät voi jäädä arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Tämä on selvää senkin vuoksi, että ne on nimenomaisesti vapautettu arvonlisäverosta direktiivin 135 artiklan 1 kohdan i alakohdan perusteella.

Unionin tuomioistuimen kolme merkittävää ratkaisua C-223/03, *University of Huddersfield*, C-255/02, *Halifax ym.*, ja C-419/02, *BUPA Hospitals ym.* ovat vahvistaneet arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulottuvan myös liiketoimiin, jotka eivät ole vero-oikeudellisesti hyväksyttäviä.

Ratkaisussa C-419/02, *BUPA Hospitals ym.*, samaan konserniin kuuluvat yhtiöt olivat tehneet sopimuksen tavaroiden ostamisesta. Sopimuksen mukaan ostaja maksoi kertamaksun tavaroista, jotka oli tarkoitus toimittaa ostajalle useiden vuosien aikana tulevaisuudessa. Sopimuksen liitteenä oli yleinen luettelo tavaroista, joita ostaja voi mahdollisesti valita, ja luetteloa voitiin koska tahansa muuttaa myyjän ja ostajan hyväksynnällä. Ostajalla oli oikeus irtisanoa sopimus koska tahansa ja saada käyttämättömät ennakkomaksut kokonaisuudessaan takaisin.

Arvonlisäveron vähennysoikeus jo ennakkomaksun perusteella edellyttää erityisesti, että tavarat tai palvelut on eritelty täsmällisesti jo ennakkomaksun suoritushetkellä. Tapauksessa erittely ja ennakkomaksu eivät täyttäneet näitä edellytyksiä, eikä ostajalla ollut vähennysoikeutta suorittamiensa maksujen perusteella. Tapauksen konserni harjoitti muun muassa yksityissairaaloimintaa, joka oli Ison-Britannian säännösten mukaan nollaverokannan piiriin kuuluvaa toimintaa, joka siten oikeutti arvonlisäverovähennysten tekemiseen. Viranomaiset ilmoittivat ryhtyvänsä muuttamaan kansallista lainsäädäntöä niin, että jatkossa toiminta olisi verotonta, eikä toimintaan liittyvistä han-

kinnoista siksi olisi oikeus vähentää arvonlisäveroa. Ennakkomaksujärjestelyiden pääasiallisena tarkoituksena oli siten verotuksellisen edun saaminen.

Ennakkoratkaisukysymyksillä kansallinen tuomioistuin pyrki selvittämään, ovatko liiketoimet, joiden tarkoituksena on verotuksellisen edun saaminen, kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa. Toisaalta ennakkoratkaisukysymyksillä haluttiin selvittää, onko verovelvollisen oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ristiriidassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin kanssa silloin, kun vähennysoikeus perustuu liiketoimiin, joissa on kyse väärinkäytöksistä.¹³³ Tuomioistuin kuitenkin totesi, ettei asiassa ollut kyse siitä, onko toiminta direktiivin soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa, vaan siitä, onko konserniyhtiöillä oikeus vähentää arvonlisävero jo ennakkomaksun perusteella.

Unionin tuomioistuimen lähestymistavasta asiassa voidaan päätellä, että toiminnan kuumisesta arvonlisäverotuksen soveltamisalaan ei ollut epäselvyyttä. Muuten vähennysoikeuden syntyminenäkään ei tulisi kysymykseen. Väärinkäytökset verotuksellisen edun tavoittelun muodossa ovat siten liiketoimintaa siinä missä muutkin vastaavat liiketoimet – toiminnan tarkoituksella ei ole merkitystä.

Tapauksen C-223/03, *University of Huddersfield*, perusteluiden mukaan sarjatoimet, joiden tarkoituksena on yksinomaan verotuksellisen edun saaminen, kuuluvat sinänsä arvonlisäverotuksen piiriin. Liiketoimien luonnetta ja arvonlisäverotuksen piiriin kuumista arvioidaan objektiivisesti toiminnan tarkoituksesta ja tuloksesta riippumatta. Niinpä asian ratkaisemisen kannalta sillä, onko liiketoimen ainoana tarkoituksena verotuksellisen edun saaminen, ei ole merkitystä.

Ratkaisuissa C-354/03, *Optigen*, C-355/03, *Fulcrum*, ja C-484, *Bond House*, oli kyse vähennysoikeudesta silloin, kun verovelvollisen kanssa samassa luovutusketjussa on toinen elinkeinonharjoittaja, joka tavoittelee veroetua niin sanotun karusellipetoksen¹³⁴

¹³³ Hokkanen ym. 2013, s. 90.

¹³⁴ Karusellipetoksella tarkoitetaan tuomion perusteluiden mukaan järjestelyä, jossa johonkin jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö A myy tavarat toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle B. Yhtiö B, joka on laiminlyövä tai kaapattua arvonlisäveronumeroa käyttävä elinkeinonharjoittaja, puolestaan myy nämä tavarat edelleen tappiolla tähän toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle puskuriyritykselle C. Myöhemmät myynnit voidaan näin tehdä voitolla. Yhtiö B on velvollinen maksamaan arvonlisäveron näiden tavaroiden oston osalta. Koska se on käyttänyt näitä samoja tavaroita verollisissa liiketoimissa, sillä on myös oikeus vähentää tämä ostoihin sisältyvä arvonlisäverona. Se on kuitenkin velvollinen maksamaan C:ltä

avulla. Ratkaisun mukaan toisen verovelvollisen petollinen toiminta ja tarkoitusperät eivät vaikuta toisen verovelvollisen toiminnan arvonlisäverollisuuden arviointiin, jos tämän toisen verovelvollisen liiketoimet eivät itsessään ole arvonlisäveropetoksia eikä verovelvollinen ole ollut tai ole voinut olla tietoinen toisen petoksista. Siten pelkkä karusellipetosketjuun kuulumisen ei ole peruste katsoa toiminnan jäävän arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle.

Jos liiketoimilla ei kuitenkaan ole muuta taloudellista perustetta kuin arvonlisäveron kiertäminen tai sen maksamisen lykkääminen taikka jos liiketoimien seurauksena ei saavutettaisi direktiivin säännöksillä tavoiteltuja päämääriä, on mahdollista puuttua verovelvollisen vähennysoikeuteen tai muuhun arvonlisäverosäännösten mukaan aiheutuvaan seuraukseen. Puuttumisen tulee kuitenkin tapahtua verojärjestelmän säännöksiä ja periaatteita soveltamalla eikä verojärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle rajaamalla.

Ainoastaan kokonaan laillisen talouden ulkopuolelle jäävä toiminta ei kuulu direktiivin soveltamisalaan (C-3/97, *Goodwin ja Unstead*). Tällaista toimintaa on esimerkiksi huumausaineiden tai väärennetyn rahan myynti ja maahantuonti, koska vastaavia laillisia, näiden kanssa kilpailevia hyödykkeitä ei ole. Niinpä tuotteet eivät voi kilpailla millään laillisilla markkinoilla.

Myös myyntitilan luovuttaminen toiselle, joka käytti tilaa huumausaineiden myyntiin, on unionin tuomioistuimessa katsottu taloudelliseksi toiminnaksi, johon arvonlisäverotusta voidaan soveltaa (C-158/98, *Coffeeshop ”Siberiä”*). Vaikka vuokralaisen tiloissa harjoittama toiminta oli rikollista, liike- ja myyntitilan tarjoaminen sinänsä oli laillisesti harjoitettavaa toimintaa.

Unionin tuomioistuimen ratkaisun C-455/98, *Salumets*, mukaan salakuljettamalla Suomeen tuodusta väkiviinasta oli suoritettava arvonlisävero. Myyntiä ei ole sinänsä kiel-

myyntiin sisältyvänä arvonlisäverona laskutetun summan, mutta se katoaa ennen tämän summan suorittamista veronsaajalle. Yhtiö C myy vuorostaan asianomaiset tavarat edelleen tässä toisessa jäsenvaltiossa olevalle toiselle puskuriyhtiölle D ja suorittaa myynnistä laskutetun arvonlisäveron vähennettyään siitä ostoihin liittyvänä maksetun arvonlisäveron ja niin edelleen – aina siihen saakka kunnes jokin tässä toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva yhtiö vie nämä tavarat johonkin toiseen jäsenvaltioon. Tämä vienti on arvonlisäveroton, mutta vientiyhtiöllä on kuitenkin oikeus vaatia kyseisten tavaroiden ostoihin liittyvän arvonlisäveron palautusta. Jos ostaja on yhtiö A, kysymyksessä on karusellipetos sen selkeimmässä muodossaan. Tämä menettely voidaan myös toistaa.

letty, eikä sitä voida tuomioistuimen mukaan rinnastaa huumausaineeseen sen alkuperään, puhtauteen tai laatuun liittyvistä syistä. Se, että valmistus, myynti, tuonti ja vienti olivat Suomessa luvanvaraisia, ei vaikuttanut arvonlisäverollisuuteen. Salakuljettamalla maahan tuotu alkoholi voi kilpailla laillisilla markkinoilla myytävän alkoholin kanssa. Salakuljetuksella pyritään saamaan osa laillisista markkinoista. Tämän vuoksi väkiviina kuuluu vaihdannan piiriin ja arvonlisäverotuksen soveltamisalaan.

3.1.3 Kokoavia näkökohtia

Vanhat korkeimman hallinto-oikeuden päätökset ovat ilmeisesti ristiriidassa unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännön kanssa. Ratkaisut on kuitenkin tehty jo ennen Suomen EU-jäsenyyttä, eikä niitä senkään vuoksi voi pitää voimassa olevina prejudikaatteina alkoholiin liittyvien liiketoimien arvonlisäverokohtelusta.

Laittomia liiketoimia on tutkittu tuomioistuimessa toimivaltakysymyksenä eli kysymyksenä siitä, onko maan alueella tapahtuva laitton transaktio verollinen liiketoimi vai onko direktiiviä tulkittava niin, että päätösvalta asiassa kuuluu jäsenvaltioille. Direktiiviä ei voida tulkita siten, että laittomat liiketoimet eivät kuuluisi lainkaan sen soveltamisalaan. Tällainen tulkinta olisi ristiriidassa direktiivin tavoitteen kanssa, koska tavoitteena on arvonlisäverotuksen ja erityisesti sen soveltamisalan laajalle ulottuva yhdenmukaisuus.

Euroopan unionin oikeus vaikuttanee laillisuusvaatimuksen arviointiin myös Suomessa kasvavassa määrin. Esimerkiksi harmaan talouden piirissä tapahtuva kiinteistö- ja kunnossapitoalan urakointi sekä remontointi voivat olla arvonlisäverollisia siitä huolimatta, että toiminta olisi lupien ja verotukseen liittyvien velvollisuuksien laiminlyönnin vuoksi rikollista. Vastaava laillisesti harjoitettu toiminta on mahdollista, ja nämä voivat kilpailla samoilla markkinoilla. Toimintatapa, josta seuraa rikosoikeudellinen sanktio, voi siis kuitenkin aiheuttaa verovelvollisuuden. Neutraalisuusperiaate estää tekemästä yleisesti eroa laillisen ja laittoman toiminnan välillä.

Raja arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuuluvan laillisen ja laittoman liiketoimen välillä näyttäisi kulkevan siinä, onko myynti kielletty siviilioikeuden perusteella vai

rikosoikeuden perusteella koko EU:n alueella¹³⁵. Esimerkiksi alkoholin myynti ei ole Suomessa rikoslain mukaan kiellettyä, mutta alkoholin valmistus ja myynti ovat luvanvaraisia. Vaikka luvatta valmistamisesta tai myynnistä voi seurata rikosoikeudellinen rangaistus, se ei riitä sulkemaan tällaisia toimia arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle.

Huumausaineita ja väärennettyä rahaa koskevia unionin tuomioistuimen ratkaisuja ei ole pidetty kaikilta osin onnistuneina. Kritiikkiä on saanut se, että laittomien tavaroiden myynnistä ja tuonnista ei ole suoritettava arvonlisäveroa, sekä rajanveto laittomien tavaroiden verottamisessa.¹³⁶ Huumeiden myynnin kieltokaan ei liene absoluuttinen koko Euroopan unionin alueella, vaan jotkin aineet voidaan luokitella kielletyiksi huumausaineiksi toisissa EU-valtioissa, kun taas joissain valtioissa niille on myös lailliset markkinat. Uusia huumausaineita myös kehitetään markkinoille, ja niiden lisääminen kiellettyjen listalle vie aikaa jäsenvaltioissa. Unionin tuomioistuin tuskin haluaa syventyä huumausaineiden kategorisointiin. Näidenkin näkökohtien vuoksi olisi ehkä perusteltua olla tekemättä eroa laillisen ja laittoman liiketoiminnan välillä lainkaan.

3.2 Vähennysoikeus liiketoiminnan alkaessa ja päättyessä

Arvonlisäverolain 173.1 §:n mukaan Verohallinto merkitsee verovelvollisen rekisteriin siitä lukien, kun verollinen liiketoiminta alkaa. Verovelvollinen voidaan kuitenkin merkitä rekisteriin jo siitä lukien, kun hän ryhtyy hankkimaan tavaroita ja palveluita verollista liiketoimintaa varten.

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisesta¹³⁷ on erilliset säännökset. AVL 173.2 §:n mukaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuva merkitään rekisteriin aikaisintaan hakeutumisen tekemisestä lukien. Jos verovelvolliseksi hakeutuja voi tehdä AVL 106 §:ssä tarkoitetun vähennyksen, hän on kuitenkin verovelvollinen toiminnan alkamisesta lukien.

¹³⁵ Näin myös *Rother 2003*, s. 246.

¹³⁶ *Rother 2003*, s. 245.

¹³⁷ AVL 30 §:n mukaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta on mahdollisuus hakeutua tietyn edellytyksin arvonlisäverovelvolliseksi, vaikka tällainen toiminta on vapautettu arvonlisäverosta.

Arvonlisäverolain 106 §:n perusteella verovelvollinen saa tehdä vähennyksen ostamastaan palvelusta tai tavarasta taikka itse suoritetusta rakentamispalvelusta, jos kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi hakeutuja on ennen hakemuksen tekemistä tehnyt verollista kiinteistönluovutusta varten näitä hankintoja. Vähennysoikeuden edellytyksenä on kuitenkin, että kiinteistönhaltija on hakeutunut verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta. Yhdessä säännöksistä seuraa, että kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta verovelvolliseksi hakeutuja voidaan merkitä rekisteriin verollisen toiminnan alkamisesta lukien. Vähennys toiminnan alkamista edeltävältä ajalta kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana verovelvollisuus on alkanut (AVL 145 §). Vähennysoikeus menetetään ennen verollisen toiminnan alkamista, jos hakemusta ei ole tehty kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta. Niinpä ostovähennyksiä ei saa tehdä ennen verollisen toiminnan alkamista ja ostovähennyksen tekemiseen liittyy menettämishukka.

Tuomiossa KHO 1996 B 577 korkein hallinto-oikeus totesi, että ratkaisun C-268/83, *Rompelman*¹³⁸, huomioon ottaen kiinteistönhaltijan verovelvollisuus ja siihen liittyvä vähennysoikeus alkoivat AVL:n säännöksistä poiketen jo kiinteistönhaltijan ryhtyessä kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamista valmisteleviin toimenpiteisiin. Vähennysoikeuden edellytykseksi katsottiin kuitenkin luotettava selvitys kiinteistön tulevasta käytöstä.

Päätöksessä KHO 1999:8 katsottiin, että yhtiön tulee esittää selvitys tilojen tulevasta vähennykseen oikeuttavasta käytöstä, kun tilat ovat olleet tyhjillään niiden tullessa yhtiön haltuun tai jos yhtiön ennestään hallitsevat tilat ovat olleet ei-verovelvollisen hallussa ennen niiden jäämistä tyhjilleen. Riittävänä selvityksenä ei pidetty sitä, että yhtiön liikevaihto muodostui yksinomaan vuokratuloista, kaikki sen tilat olivat liike- tai toimistotiloja ja että yhtiön tarkoitus oli vuokrata kaikki tilat verollisina.

Ratkaisua on pidetty hyvin perusteltuna, vaikka ongelmia voi käytännössä aiheutua riittävän selvityksen määrittelystä. Yhtiön toimiala ja tarkoitus eivät vielä objektiivisesti

¹³⁸ Tapauksessa oli kyse kahden näyttelytilan hankkimisesta rakenteilla olleesta rakennuksesta. Näyttelytilat oli tarkoitus antaa vuokralle verollista liiketoimintaa harjoittaville yrittäjille ja hakeutua kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi. Ratkaistavana oli se, onko valmistelevien toimenpiteiden yhteydessä tehdyistä hankinnoista suoritettavat arvonlisäverot oikeus vähentää, vaikka verollinen toiminta ei ollut vielä alkanut.

osoittaneet, että tuleva vuokraus olisi verollista.¹³⁹ Selvityksen tulee ilmeisesti olla jotenkin konkreettinen, jotta objektiivisuuden vaatimus täyttyy ja jotta veroviranomaisilla olisi mahdollisuus arvioida tilannetta annettujen selvitysten perusteella.¹⁴⁰

Arvonlisäverodirektiivissä ei ole määritelty erikseen verollisen liiketoiminnan ja siitä seuraavan vähennysoikeuden alkamis- ja päättymisajankohtaa¹⁴¹. Niinpä liiketoiminnan tunnusmerkkien täyttymistä on arvioitava yleisten kriteerien perusteella. Tyypillisesti tunnusmerkkien täytyminen toiminnan alku- ja loppuvaiheessa on epäselvempää kuin silloin, kun toiminta on käynnissä täydellä teholla. Vähennysoikeuden alkaminen ja päättymisen on siksi jäänyt ratkaistavaksi oikeuskäytännössä.

Unionin tuomioistuimen ratkaisut ovat vahvistaneet, että jo valmistelevat toimet jatkuvaluonteisen liiketoiminnan aloittamiseksi synnyttävät arvonlisäveron vähennysoikeuden näihin toimiin liittyvistä kuluista. Sitä, jolla on objektiivisten seikkojen osoittamalla tavalla aikomus aloittaa itsenäinen verollinen liiketoiminta ja joka suorittaa tätä varten ensimmäiset investoinnit, on pidettävä unionin tuomioistuimen mukaan verovelvollisena¹⁴². Verovelvollisen ja liiketoiminnan käsitteitä on siis tulkittava laajasti, eikä vähennysoikeutta poista se, ettei verollisia luovutuksia ole vielä ollut.¹⁴³

Ratkaisussa C-286/83, *Rompelman*, unionin tuomioistuin katsoi, että taloudellinen toiminta voi muodostua useasta peräkkäisestä toimenpiteestä. Unionin tuomioistuin viittasi tuolloin voimassa olleen direktiivin¹⁴⁴ 4 artiklan 2 kohdan sanamuotoon, jossa mainitaan kaikki tuottajan, kauppiaan tai palveluiden suorittajan harjoittama toiminta. Tällaisista toimenpiteistä taloudellista toimintaa ovat valmistelevat toimet, kuten käyttöomaisuuden hankinta ja siten myös kiinteän omaisuuden osto.¹⁴⁵

Yrityksen arvonlisäverorasituksen neutraalisuusperiaate edellyttää, että yrityksen tarpeisiin ja toiminnan aloittamiseen liittyviä ensimmäisiä investointimenoja pidetään taloudellisena toimintana. Olisi tämän periaatteen vastaista katsoa, että taloudellinen toiminta

¹³⁹ Näin *Linnakangas 1999*, s. 265.

¹⁴⁰ Ks. esim. *Rother 2003*, s. 321.

¹⁴¹ Verovelvollinen on kuitenkin direktiivin 213 artiklan 1 kohdan mukaan velvollinen ilmoittamaan toimintansa alkamisesta, muuttumisesta tai loppumisesta.

¹⁴² Ks. tuomio C-396/98, *Schlossstrasse*. Näin ohjeistaa myös UStAE, s. 35.

¹⁴³ Ks. esim. tuomiot C-268/83, *Rompelman*, ja C-110/94, *INZO*.

¹⁴⁴ Kuudes arvonlisäverodirektiivi (Neuvoston direktiivi 77/388/ETY).

¹⁴⁵ C-110/94, *Rompelman*.

alkaisi vasta silloin, kun kiinteää omaisuutta tosiasiallisesti hyödynnetään eli silloin, kun se alkaa tuottaa verotettavaa tuloa. Muuten taloudellisesta toiminnasta aiheutuvat arvonlisäverokustannukset tulisivat toimijan kannettavaksi ilman, että tämä voisi vähentää niitä. Seurauksena olisi investointikulujen mielivaltainen erottelu sen perusteella, ovatko ne aiheutuneet ennen kiinteän omaisuuden tosiasiallista hyödyntämistä vai sen aikana. Siinäkin tapauksessa, että valmistavista toimenpiteistä suoritettava vero palautettaisiin, kun kiinteän omaisuuden tosiasiallinen hyödyntäminen on aloitettu, omaisuuden kohdistuisi taloudellinen rasitus kulujen syntymisen ja tosiasiallisen hyödyntämisen välisenä aikana. Tämä aika voi lisäksi olla huomattavan pitkä.¹⁴⁶

Käsitteiden laaja tulkinta ei tarkoita, että kansalliset veroviranomaiset eivät voisi vaatia ilmaistun aikomuksen tueksi objektiivista näyttöä¹⁴⁷. Esimerkiksi Ruotsin verohallinto Skatteverket on ohjeistuksessaan nostanut verovelvollisen näyttökynnyksen toiminnan todellisesta aloittamisesta ja luonteesta melko korkealle. Ohjeen mukaan normaalisti toiminnan pitäminen taloudellisena toimintana edellyttää tavaroiden tai palveluiden säännöllistä myyntiä. Jos myyntejä ei ole vielä ollut, tarkoitus suorittaa niitä on osoitettava. Vain objektiivisille olosuhteille voidaan antaa painoarvoa. Laskelmat tai suunnitelmat eivät yksinään riitä näyttöksi siitä, että taloudellista toimintaa on tarkoitus harjoittaa. Sen sijaan toimeksiantosopimus jatkuvasta tavaroiden toimittamisesta tai palveluiden suorittamisesta on yhdessä laskelmien kanssa vahva näyttö taloudellisesta toiminnasta.¹⁴⁸

Ohjeen mukaan suuri kaivinkone ja kuorma-auto ovat esimerkkejä hyödykkeistä, joita ei tyypillisesti käytetä yksityiseen kulutukseen. Riittävän suuren varaston hankkiminen viittaa myös taloudelliseen toimintaan, kunhan se ei vastaa ainoastaan henkilön tai hänen lähipiirinsä säilytystarpeisiin. Sen sijaan tyypillisesti yksityiskäyttöön tarkoitettujen hyödykkeiden, kuten tietokoneiden, hankinta ei vahvista vaikutelmaa taloudellisen toiminnan harjoittamisesta. Sekä yksityiskäyttöön että taloudelliseen toimintaan soveltuvien hyödykkeiden, esimerkiksi huviveneiden, hankintojen yhteydessä on arvioitava ta-

¹⁴⁶ C-268/83, *Rompelman*.

¹⁴⁷ C-268/83, *Rompelman*.

¹⁴⁸ Skatteverket 2014, kappale 4.5, *Omständigheter som kännetecknar en ekonomisk verksamhet*.

pauskohtaisesti, aiotaanko hyödykkeitä todellisuudessa käyttää taloudellisessa toiminnassa.¹⁴⁹

Toimitilat voivat olla erilaisia harjoitettavan toiminnan mukaan. Jos esimerkiksi vuokrataan toistaiseksi liiketilat, aikomus aloittaa taloudellinen toiminta näyttää uskottavalta. Markkinointimenot tai muu näyttö pyrkimyksistä hankkia asiakkaita kuuluvat myös taloudellisen toiminnan tunnusmerkkeihin.¹⁵⁰

Tuomiossa C-110/94, *INZO*¹⁵¹, oli kyse tilanteesta, jossa varsinaista myyntiä ei koskaan ollutkaan. Objektiiivisesti arvioiden aikomus alkaa harjoittaa taloudellista toimintaa oli selvä. Kysymys olikin oikeastaan siitä, voidaanko arvonlisäveron vähennysoikeus peruuttaa siinä tapauksessa, että toimintaa ei koskaan aloiteta. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen mukaan vähennysoikeutta ei voi olla, ellei vastaavaa verollista luovutusta koskaan tapahdu. Jos unionin tuomioistuin olisi ratkaissut tapauksen julkisasiamiehen ehdotuksen mukaisesti, seuraukset olisivat voineet olla arvaamattomia. Silloin liiketoiminnan aloittamiseen ja suunnitteluun liittyisi vielä lisäriski siitä, ettei hankintojen arvonlisäveroa päästä vähentämään, ellei myyntiä koskaan tule. Tämä rohkaisisi käynnistämään elinkelvottomaksikin osoittautuneen liiketoiminnan edes hetkellisesti, jotta vähennysoikeutta ei menetetä.

Unionin tuomioistuin on ottanut arvonlisäverojen vähennysoikeuteen liiketoiminnan lopettamisen yhteydessä kantaa ratkaisussaan C-32/03, *Fini H*. Verovelvollinen oli harjoittanut ravintolatoimintaa tiloissa, jotka hän oli vuokrannut toimintaa varten kymmenen vuoden määräaikaisella vuokrasopimuksella. Ravintolatoiminta oli päättynyt sopimuskauden puolivälissä, ja verovelvollinen ei ollut saanut purettua vuokrasopimusta eikä hankittua tilalle uutta vuokralaista. Tiloja ei käytetty liiketoiminnan päättymisen jälkeen, mutta verovelvollinen joutui maksamaan vuokraa koko sopimuskauden ajalta.

¹⁴⁹ *Skatteverket 2014*, kappale 4.5, *Omständigheter som kännetecknar en ekonomisk verksamhet*.

¹⁵⁰ *Skatteverket 2014*, kappale 4.5, *Omständigheter som kännetecknar en ekonomisk verksamhet*.

¹⁵¹ Tapauksessa yrityksen tarkoituksena oli meri- ja murtoveden käsittelymenetelmien kehittäminen ja hyödyntäminen sekä näiden vesien puhdistaminen juomavedeksi jakelua varten. Yritys hankki tätä tarkoitusta varten joitakin laitteita ja teetti kannattavuusselvityksen suolanpoistolaitoksen rakentamishankkeesta. Näistä hankinnoista, varsinkin selvityksen teettämisestä, se maksoi arvonlisäveron. Hankkeen kannattavuusselvitys osoitti useita ongelmia kannattavuudessa, ja muutamat rahoittajat vetäytyivät hankkeesta, jolloin siitä luovuttiin, ja yhtiö asetettiin selvitystilaan. Se ei näin ollen koskaan ryhtynyt harjoittamaan suunniteltua toimintaa. Kun verotarkastuksella oli todettu, ettei yhtiö ollut harjoittanut mitään liiketoimintaa, veroviranomaiset olivat vaatineet yhtiötä maksamaan takaisin sille hankinnoista palautetut arvonlisäverot.

Tuomioistuin katsoi, että vuokriin sisältyvät arvonlisäverot olivat vähennyskelpoisia, vaikka varsinainen verollinen toiminta olikin päättynyt, koska menot johtuivat suoraan verollisen liiketoiminnan harjoittamisesta. Ajan pituudella ei ollut asiassa merkitystä, koska aika oli ehdottoman välttämätön liiketoiminnan lopettamiseen liittyvien liiketoimien suorittamiseksi. Vähennysoikeutta ei kuitenkaan olisi, jos verovelvollinen menettelisi vilpillisesti ja käyttäisi tiloja esimerkiksi täysin yksityisessä käytössä.

Ratkaisusta käy selkeästi ilmi vähennysoikeuden lähtökohtainen laajuus ja rajoittamattomuus. Vähennysoikeuden edellytykseksi on asetettu suora ja välitön yhteys liiketoimintaan, josta yritys on ilmoittautunut verovelvolliseksi. Päätöksen perusteluissa vedottiin myös siihen, että esimerkiksi jo valmistelevat toimet liiketoiminnan aloittamiseksi aiheuttavat verovelvollisuuden ja oikeuttavat vähennysten tekemiseen. Vaikka liiketoimintaa ei koskaan aloitettaisi esimerkiksi kannattavuusselvityksen seurauksena, vähennysoikeutta ei peruuteta.¹⁵²

3.3 Konsernit

Konserniyhtiöt muodostavat yhdessä taloudellisen kokonaisuuden, konsernin. Jokainen konserniyhtiö on erillinen verovelvollinen, jonka verotukselliseen asemaan vaikuttaa lähtökohtaisesti vain yhtiön oma toiminta. Koko konsernin intressissä tehdään kuitenkin runsaasti erilaisia yksittäisiä konserniyhtiöitä koskevia päätöksiä. Konsernissa on tavallista, että toimintoja on keskitetty eri yhtiöille, eivätkä yhtiöt tuota kaikkia tarvitsemiaan palveluita itse. Jos vastaavia tuotteita ei myydä konsernin ulkopuolisille, voitollisän veloittaminen toisilta konserniyhtiöiltä ei välttämättä ole tarkoituksenmukaista. Tällöin toimintaa voidaan harjoittaa konserniyhtiöiden hyväksi omakustannushintaan. Kilpailuolosuhteissa omakustannushintaan tapahtuvaa toimintaa on kuitenkin pidettävä arvonlisäverollisena liiketoimintana.

Jos konsernin sisällä on vuokrattu esimerkiksi käyttöomaisuutta toiselle konserniyhtiölle alle käypää tasoa olevaan hintaan, arvonlisäverotuksessa on voitu katsoa, että myynti ei tapahdu liiketoiminnan muodossa. Tällöin vuokranantajalla ei ole ollut täyttä vähennysoikeutta vuokraesineen hintaan sisältyneestä arvonlisäverosta. Tilanteet eivät kuiten-

¹⁵² Ks. unionin tuomioistuimen ratkaisu C-32/03, *Fini H*.

kaan ole aitoja liiketoiminnan muodon käsitteen tulkintatilanteita, vaan kuvatuissa olosuhteissa voitaisiin soveltaa AVL 73 c §:n siirtohinnoittelusäännöstä tai AVL 181 §:n veron kiertämistä koskevaa säännöstä.

Konsernin sisällä omakustannusperiaatteella toimittaessa asiakasjoukko on hyvin rajattu. Toiminta ei suuntaudu näkyvästi ulospäin, mutta se tapahtuu kilpailuolosuhteissa. Ansiotarkoitustakaan ei varsinaisesti ole, jos hyödykkeitä tarjotaan puhtaasti omakustannushintaan. Ansiotarkoituksen käsitettä voidaan kuitenkin tarkastella laajemmin koko konsernin kannalta. Palveluita tuottava konserniyhtiö ei myöskään joudu kantamaan merkittävää liiketaloudellista riskiä, jos asiakkaat ovat pelkästään samaan intressipiiriin kuuluvia yhtiöitä. Liiketoiminnan tunnusmerkeistä jatkuvuus ja itsenäisyys täyttyvät, ja toiminta tapahtuu kilpailuolosuhteissa, jos vastaavia palveluita on mahdollista hankkia myös konsernin ulkopuolisilta tahoilta. Esimerkiksi liikesalaisuuksien varjeleminen voi olla syy suosia palveluiden tuottamista konsernin sisällä.

Konserniin voi kuulua myös yhtiöitä, jotka harjoittavat kokonaan tai osittain arvonalisäverotonta tai arvonalisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolista toimintaa, jolloin hankintoihin sisältyvistä veroista ei ole täysimääräistä vähennysoikeutta. Näiden yhtiöiden veloituksiin voidaan tämän vuoksi soveltaa alihinnoittelua. Tällöin on voitu katsoa, että myynti ei tapahdu liiketoiminnan muodossa. Vaihtoehtoisesti voisi olla kyse AVL 181 §:n mukaisesta tilanteesta, jossa olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta.

Konsernin emoyhtiö voi olla itse operatiivisen toiminnan harjoittaja tai keskittynyt pelkästään tytäryhtiöiden omistukseen. Konsernin emoyhtiön verovelvollisuutta arvioidaan yleisten verovelvollisuutta koskevien säännösten perusteella, koska jokainen konserniyhtiö on erillinen verovelvollinen. Jos emoyhtiö on passiivinen holdingyhtiö, joka ainoastaan omistaa osuuksia muista yhtiöistä eikä osallistu tytäryhtiöiden liiketoimintaan, emoyhtiön ei voida katsoa harjoittavan verollista liiketoimintaa¹⁵³. Pelkkä passiivinen omistaminen, josta tulot kertyvät osinkoina, ei ole arvonalisäverotuksen soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa¹⁵⁴. Tällöin emoyhtiö ei voi vähentää hankintoihinsa sisältyvää

¹⁵³ Ks. esim. unionin tuomioistuimen ratkaisu C-60/90, *Polysar*.

¹⁵⁴ *Ääriä 2005*, s. 157.

arvonlisäveroa. Tytäryhtiöiden toimintaan osallistumisen on oltava laajempaa kuin pelkästään osakkeenomistajalle kuuluvien oikeuksien käyttämistä.¹⁵⁵

Unionin tuomioistuimen tuomiosta C-102/00, *Welthgrove*, ilmenee, ettei holdingyhtiön hallituksen jäsenten osallistuminen korvauksetta tytäryhtiön hallintoon ole direktiivissä tarkoitettua liiketoimintaa. Arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuuluminen edellyttää vastiketta, eikä sellaisena voida pitää osinkoa¹⁵⁶. Vastikkeellisuusvaatimus on ongelmallinen siltä kannalta, että emoyhtiö voi tässä ominaisuudessaan suorittaa toimintoja, jotka kuuluvat nimenomaan emoyhtiölle, eikä niistä voida veloittaa tytäryhtiöitä. Emoyhtiön nimenomaisia tehtäviä ovat esimerkiksi konsernin toiminnan strateginen suunnittelu ja johtaminen, sijoittajasuhteiden hoitaminen sekä mahdolliset pörssiyhtiönä toimimisesta aiheutuvien velvollisuuksien hoito. Näistä toiminnoista aiheutuvien kulujen sisältämän arvonlisäveron katsominen vähennyskeltottomaksi aiheuttaisi veron kertaantumista verollisessa liiketoiminnassa, mikä ei vastaa järjestelmän tarkoitusta.¹⁵⁷

Tuomion C-16/00, *Cibo*, mukaan suora tai epäsuora osallistuminen tytäryhtiöiden hallintoon voi olla arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa. Edellytyksenä on, että emoyhtiö suorittaa verollisia hallinto-, talous-, markkinointi- tai muita palveluita¹⁵⁸. Jos emoyhtiön hallinnointitoiminnan katsotaan olevan liiketoimintaa, myös esimerkiksi tytäryhtiöosakkeiden hankinnan liitännäiskulujen, kuten asiantuntijapalkkioiden, arvonlisäverot on oikeus vähentää siltä osin kuin ne kohdistuvat verolliseen liiketoimintaan¹⁵⁹. Ruotsin verohallinnon tulkinnan mukaan kulujen sisältämien verojen vähennyskelpoisuus edellyttää suoraa ja välitöntä yhteyttä emoyhtiön harjoittamaan arvonlisäverolliseen liiketoimintaan joko siten, että hankittu yhtiö ostaa emoyhtiön verollisia tavaroita tai palveluita tai siten, että yhtiön hankkimisen tarkoituksena on olemassa olevan liiketoiminnan laajentaminen. Liiketoiminnan laajentamisesta voi olla kyse esimerkiksi silloin, kun hankitaan tavarantoimittaja-, alihankkija- tai kilpailijayhtiö.¹⁶⁰

¹⁵⁵ *Tannila 2003*, s. 172–173.

¹⁵⁶ C-102/00, *Welthgrove*. Vastikkeellisuutta on käsitelty laajemmin luvussa 2.1.

¹⁵⁷ Näin *Ääriä 2005*, s. 158.

¹⁵⁸ C-16/00, *Cibo*.

¹⁵⁹ C-16/00, *Cibo*.

¹⁶⁰ *Skatteverket 2001*, luku 2, *RSV:s bedömning*.

Emoyhtiöiden kannalta ratkaisevaa vaikuttaa olevan se, että konserni harjoittaa ulospäin arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuuluvaa toimintaa ja että emoyhtiö tuottaa tai hankkii palveluita tätä toimintaa harjoittaville muille konserniyhtiöille. Palvelut voivat olla esimerkiksi johdon palveluita, suunnittelua, liike- ja muita juridisia palveluita tai konsultointia. Omakustannustasoista veloitusta palveluista ei edellytetä. Kun emoyhtiö myy arvonlisäverotuksen piiriin kuuluvia palveluita muille konserniyhtiöille, emoyhtiö on velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa tästä toiminnastaan. Tämä ei vielä kuitenkaan takaa täyttä vähennysoikeutta hankintoihin sisältyvästä arvonlisäverosta, jos emoyhtiö harjoittaa myös arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävää toimintaa.¹⁶¹

Tapauksessa KHO 1999:15 oli kyse monitoimialakonsernin emoyhtiöstä, joka omisti neljä tytäryhtiötä kokonaan. Tytäryhtiöt olivat alakonsernien emoyhtiöitä, jotka omistivat joko kokonaan tai ainakin merkittävän osan kotimaisia ja ulkomaisia valmistustoimintaa harjoittavia tytäryhtiöitä. Koko konsernin emoyhtiöllä ei ollut konsernin ulkopuolelle suuntautuvaa toimintaa. Emoyhtiön toiminta rahoitettiin pääasiallisesti konserniavustuksilla ja vähäisessä määrin myös osinkotuloilla. Vain yhtä tytäryhtiötä veloitettiin suoraan emoyhtiön tälle tuottamista palveluista. Koko konsernin hyväksi hankituista tai tuotetuista hyödykkeistä aiheutuneet kustannukset jaettiin tytäryhtiöille niin sanotulla management feellä. Korkein hallinto-oikeus totesi, että emoyhtiön toiminta oli arvonlisäverolaissa tarkoitettua liiketoimintaa myös siltä osin kuin tytäryhtiöitä ei erikseen veloitettu suoritetuista palveluista, ja yhtiöllä oli siten oikeus vähentää hankintoihinsa sisältyvä arvonlisävero. Konserniavustuksilla tai osingoilla ei ollut merkitystä vähennysoikeuden kannalta, koska ne eivät olleet vastiketta suoritetuista palveluista.

Edellä selostetun ratkaisun perusteluista voisi päätellä, että toiminnan harjoittaminen arvonlisäverotuksellisesti liiketoiminnan muodossa ei edellytä minkään veloituksen tekemistä. Tämä tulkinta ei kuitenkaan saa tukea muusta kotimaisesta oikeuskäytännöstä eikä unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä¹⁶². Pikemminkin korkein hallinto-oikeus on ottanut päinvastaisen kannan ratkaisussa KHO 2003:93, jota on käsitelty tarkemmin seuraavassa alaluvussa 3.4. Arvonlisäveron vähennysoikeuden epäminen olisi tapauksessa aiheuttanut epäneutraalin tilanteen, jossa valittu konsernirakenne vaikuttaisi

¹⁶¹ *Kallio ym. 2014*, s. 29.

¹⁶² Ks. esim. ratkaisu C-60/90, *Polysar*.

vähennysoikeuteen¹⁶³. Konserneihin liittyvissä kysymyksissä neutraliteettiperiaatteen mukainen tulkinta voi poiketa muodollisen tulkinnan mukaisesta ratkaisusta, mikä vähentää oikeusvarmuutta.

3.4 Kehitysyhtiöt

Erilaisia kehityshankkeita koordinoivien yritysten verovelvollisuusasema on ollut pitkään epäselvä. Yritykset ovat mukana projekteissa, joissa muut osallistujat ovat usein verollista toimintaa harjoittavia yrityksiä. Kehitysyhtiö tavallisesti suunnittelee ja johtaa hanketta sekä laatii rahoitussuunnitelman ja hakee rahoitusta julkisyhteisöiltä. Projekti toteutetaan yleensä niin, että siihen osallistuvat yritykset työskentelevät laaditun yhteisen suunnitelman mukaisesti omissa tiloissaan ja tutkivat, kehittävät tai muuten suorittavat hankkeen kannalta tarpeellisia palveluita.¹⁶⁴

Tuotekehittely- tai tutkimustoiminta on voitu konsernissa yhtiöittää omaan yhtiöönsä. Toimintaa voidaan rahoittaa julkisten tukien lisäksi konserniavustuksilla, jotka eivät ole vastiketta mistään hyödykkeestä ja jotka jäävät siksi arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Saadulla rahoituksella tehdään tyypillisesti erilaisia verollisia laite- tai palveluhankintoja. Tuotekehittely- ja tutkimustoiminnan tulokset hyödyttävät yleensä useita eri konserniyhtiöitä. Tällöin kehitysyhtiönkin toiminnalla on laajasti tarkasteltuna ansiotarkoitus, vaikka yhtiö ei suoraan laskuttaisikaan muita tutkimustuloksia hyödyntäviä yhtiöitä. Muut liiketoiminnan tunnusmerkit täyttyvät tavallisesti selkeämmin. Tutkimus- ja kehitysyhtiön toiminnan pitäminen arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuuluvana toimintana on kuitenkin aina tapauskohtaista.¹⁶⁵

Ratkaisussa KHO 2003:93 teknologiayritysten konsultointitoimintaa harjoittava yhtiö teki pääomasijoituksia lähinnä oman pääoman ehtoisina sijoituksina. Yhtiö tarjosi osakkuusyrityksille näiden liiketoiminnan kehittämiseen tähtäviä palveluita siten, että yhtiö oli mukana osakkuusyritysten hallitustyöskentelyssä ja toiminnan kehittämisessä sekä pyrki parantamaan osakkuusyhtiöiden kannattavuutta ja tukemaan näiden kasvua. Yhtiö

¹⁶³ Näin myös *Äärilä 2005*, s. 158.

¹⁶⁴ *Kallio ym. 2014*, s. 31.

¹⁶⁵ *Tannila 2003*, s. 170.

ei veloittanut palveluistaan. Palkkio määräytyi osakkuusyritysten arvonnousun perusteella, sillä yhtiö saattoi myöhemmin myydä osakkeet. Niinpä yhtiö ei osallistunut kohdeyritysten hallintoon suorittamalla arvonlisäverollisia liiketoimia. Tämän vuoksi yhtiön toiminta jäi arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle¹⁶⁶. Päätöksen perusteluissa on viitattu unionin tuomioistuimen ratkaisuihin C-80/95, *Harnas & Helm*, C-102/00, *Welthgrove*, ja C-16/00, *Cibo*, joissa käsiteltiin samaa kysymystä.

Tapauksessa KHO 1999:35 yhtiö harjoitti alueellaan elinkeinoelämän kehittämistoimintaa hallinnoiden ja koordinoiden erilaisia kehitysprojekteja. Projektien hallintaan ja koordinointiin sisältyi niiden johdon ja seurannan sekä sidosryhmille raportoinnin lisäksi muun muassa projektihankintojen tekeminen ja rahoituksen järjestäminen. Avustukset ja tukimaksut olivat yhtiölle arvonlisäverottomia tuloja, eikä yhtiö veloittanut erillisiä korvauksia projektien rahoittajilta tai muilta projekteihin osallistuvilta tahoilta. Projektien yhteydessä ulkopuolisille suoritettut palvelut, kuten uusien yrittäjien neuvonta, olivat maksuttomia. Yhtiöllä ei muutenkaan vähäisiä poikkeuksia lukuun ottamatta ollut arvonlisäverollisia tuloja kehitysprojekteista. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhtiö ei harjoittanut arvonlisäverollista liiketoimintaa.

Ratkaisun perusteluissa on painotettu suoritteiden vastikkeettomuutta. Näin ollen yhtiön toiminnalta näytti puuttuvan ansiotarkoitus. Toisaalta ansiotarkoitus pitää sisällään muunkinlaisen taloudellisen hyödyn kuin voiton tavoittelun, eikä sillä ole merkitystä, kenen hyväksi toiminnasta saatu hyöty tulee. Siten voitaisiin ajatella, että yhtiön aikaansaama hyöty tulisi rahoitukseen osallistuneille tahoille ja että toiminnalla laajasti ymmärrettynä olisi ansiotarkoitus. Oikeussubjektien erillisverotus aiheuttaa tässä tapauksessa veron kertaantumista siihen nähden, että yhtiöt olisivat itse tehneet vastaavat hankinnat, jos kehitysprojektien tulokset tulevat verollista liiketoimintaa harjoittavien yhtiöiden hyväksi.¹⁶⁷

¹⁶⁶ Korkein hallinto-oikeus päätyi samanlaiseen ratkaisuun tapauksessa KHO 7.6.2004 T 1367, jossa yhtiö oli hankkinut toisten yritysten osuuksia ja osakkeita tarkoituksenaan aloittaa verollinen liiketoiminta. Arvonlisäverollista toimintaa ei ollut kuitenkaan aloitettu, eikä yhtiö ollut selvittänyt ryhtyneensä konkreettisiin toimenpiteisiin toiminnan aloittamiseksi siten, että tehdyillä hankinnoilla olisi voitu katsoa olevan suora ja välitön yhteys verolliseen liiketoimintaan. Kun yhtiö ei ollut myöskään osallistunut osakkuusyritystensä hallintoon niin, että se olisi suorittanut arvonlisäverollisia liiketoimia, yhtiö ei ollut toiminnastaan arvonlisäverovelvollinen.

¹⁶⁷ *Tannila 2003*, s. 171.

Projektissa arvonlisäverovelvolliset yritykset tuottavat toistensa hyväksi palveluita, joilla on kiistaton taloudellinen arvo, ja saavat vastikkeeksi projektissa syntyvät uudet tuotteet, tiedot tai muut liiketoiminnan kannalta arvokkaat hyödykkeet. Verotuskäytännössä yleistyi ratkaisun jälkeen kuitenkin menettely, jossa pyrittiin etukäteen arvioimaan veron perusteeseen luettavien tulojen osuus kehitysyhtiön kustannuksista tarkasteltavana olevassa hankkeessa. Jos veronalaisilla tuloilla katettava osuus jäi huomattavan pieneksi, kehitysyhtiötä ei merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.¹⁶⁸

Tilanne muuttui ratkaisun KHO 4.6.2003 T 1376 myötä. Päätös koski elinkeinoelämän kehittämistoimintaa harjoittavan alueellisen kehittämissyhtiön hallinnoimien kehittämissprojektien arvonlisäverokäsittelyä. Projektien kustannukset katettiin pääosin julkisilla tuilla ja osittain myös projekteihin osallistuvilta yrityksiltä perittävillä maksuilla. Projekteja hallinnoiva yhtiö luovutti osallistujille kehittämis-, koulutus-, konsultointi- ja markkinointipalveluita. KHO katsoi, että projektien hallinnointi tapahtui liiketoiminnan muodossa ja että projekteja varten tehtävien hankintojen sisältämät arvonlisäverot olivat yhtiölle vähennyskelpoisia. Arvonlisäveroton julkinen tukirahoitus ei rajoittanut arvonlisäveron vähennysoikeutta.

Edellä kuvattujen KHO:n ratkaisujen jälkeen verotuskäytännössä omaksuttiin projekti-kohtainen lähestymistapa. Jos projekti rahoitettiin yksinomaan julkisin tuin, projektia ei pidetty liiketoimintana. Jos projektin yhteydessä myytiin arvonlisäverollisia palveluita, projekti voitiin yleensä hyväksyä verolliseksi liiketoiminnaksi.¹⁶⁹

Helsingin hallinto-oikeus on sittemmin useammassa julkaisemattomassa tapauksessa, joihin korkein hallinto-oikeus ei myöntänyt valituslupaa, arvioinut yrityksiin kohdistuvaa projektitoimintaa kokonaisuutena ja hyväksynyt projektitoimintaa harjoittavien yritysten toiminnan kaikilta osin verolliseksi muun muassa kilpailuneutraalisuuteen ja veron kertaantumisen estämiseen viitaten. Näissä tapauksissa liiketoimintana on siis pidetty myös niitä projekteja, jotka on rahoitettu yksinomaan verottomilla avustuksilla ja tuilla.¹⁷⁰

¹⁶⁸ *Kallio ym. 2014*, s. 31.

¹⁶⁹ *Kallio ym. 2014*, s. 32.

¹⁷⁰ *Kallio ym. 2014*, s. 32.

Myös Verohallitus on ottanut kantaa projektien arvonnlisäverotukseen. Kannanoton mukaan jos projektihallinnointitoimintaa tarkastellaan projektikohtaisesti, projektien arvonnlisäverokohtelu vaihtelee projektista toiseen, vaikka kokonaisuutena arvioiden kaikkien projektien on tarkoitus edistää verollista liiketoimintaa. Projektikohtaisuus vähentää myös arvonnlisäverotuksen ennakoitavuutta. Projektitoimintaa on sen vuoksi tarkoituk-senmukaisempaa tarkastella kokonaisvaltaisesti suhteessa yrityksen verolliseen liike-toimintaan.¹⁷¹

Jos arvonnlisäverollista liiketoimintaa harjoittava yhtiö käyttää projekteissa omaa asian-tuntemustaan, eli esimerkiksi projektin yhteydessä suoritettut palvelut ovat verrattavissa yhtiön vastikkeellisesti myymiin palveluihin, projektien hallinnointia pidetään osana yhtiön verollista liiketoimintaa. Projektihallinnoinnin tarkoituksena voi olla myös yri-tyksen liiketoiminnan edistäminen ja kehittäminen, jolloin ratkaisevaa ei ole niinkään yksittäiseen projektiin liittyvän verollisen myynnin ja verottomien tukien välinen suhde, vaan projektitoiminnan ansiotarkoitus. Jos projektitoiminnan katsotaan olevan arvonnlisäverollista liiketoimintaa, yksittäinen, kokonaan julkisin tuin rahoitettu hanke voidaan katsoa osaksi liiketoimintaa. Tämä edellyttää kuitenkin, että ratkaisu ei vaikuta kilpai-luneutraliteettiin. Jos taas projektihallinnointi on yritykselle yksittäinen, muusta verolli-sesta liiketoiminnasta erillinen tapahtuma tai jos projektin hallinnoija ei muuten harjoita arvonnlisäverollista toimintaa, arvonnlisäverottomilla tuilla rahoitettua projektia ei voida pitää verollisena liiketoimintana.¹⁷²

Verohallinnon omaksuma lähestymistapa on yhdenmukainen arvonnlisäverotuksen peri-aatteiden kanssa, ja se on käytännönkin kannalta perusteltu. Esitetyt tulkinnat eivät kui-tenkaan ole ehdottomia, vaan yksittäinen projekti saattaa ohjeen mukaan jäädä liiketoi-minnan käsitteen ulkopuolelle tarkemmin määrittelemättömissä tapauksissa, vaikka pro-jekteja toteutettaisiin yrityksessä samojen toimintaperiaatteiden mukaan ja vaikka toi-minta olisi pääsääntöisesti verollista¹⁷³.

Päätöksessä KHO 5.2.2010 T 191 katsottiin, että AVL 12 §:n mukaisesti vapaaehtois-es-ti arvonnlisäverovelvolliseksi hakeutuneen yleishyödyllisen yhteisön toteuttama kehittä-

¹⁷¹ *VH 2008 b*, kysymys 5.

¹⁷² *VH 2008 b*, kysymys 5.

¹⁷³ *Kallio ym. 2014*, s. 32.

mishanke, jonka yhteydessä yhteisö tuotti maatalousyrittäjille asiantuntijapalveluita, tapahtui arvonlisäverollisen liiketoiminnan muodossa osana yhdistyksen neuvontapalveluista muodostuvaa liiketoimintaa. Asiassa ei ollut merkitystä sillä, että 90 prosenttia hankkeen kokonaiskustannuksista oli tarkoitus kattaa julkisella rahoituksella. Päätöksessä käy ilmi, että hanketoimintaa on arvioitava kokonaisuutena suhteessa hankkeen toteuttajan kaikkeen liiketoimintaan.

Ratkaisu on selventänyt projektitoiminnan arvonlisäverokohtelua, sillä julkisilla tuilla rahoitettujen projektien liiketoimintaluonne kyseenalaistettiin usein verotuskäytännössä¹⁷⁴. Asiaan liittyy läheisesti myös se, milloin projektitoiminnan harjoittajan saama tuki jää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle ja milloin taas tukea on pidettävä toiminnan harjoittajan luovuttamista palveluista maksettavana vastikkeena. Tätä kysymystä on käsitelty vastikkeellisuuden käsitteen yhteydessä.

Veron kertaantuminen oli esillä ratkaisun KHO 1996 B 557 perusteluissa. Tapauksessa oli kyse yleishyödyllisestä yhdistyksestä, jonka toiminnan tarkoituksena oli pakkausalan kehityksen edistäminen. Yhdistys suunnitteli, koordinoi ja toteutti pakkausalan tutkimus-, kehitys- ja koulutustoimintaa käyttäen apunaan ulkomaisia ja kotimaisia asiantuntijoita. Yhdistys osallistui myös pakkausalan standardointiin ja tilastointiin sekä myi oppikirjoja ja raportteja vähäisessä määrin myös muille kuin yhdistyksen jäsenille omakustannushintaan. Pienimuotoisempaa yhdistyksen omaa tutkimustoimintaa rahoitettiin jäsenmaksutuloilla, mutta laajempiin tutkimusprojekteihin hankittiin projektikohtaista rahoitusta ja julkisia tukia. KHO katsoi yhdistyksen toiminnan tapahtuvan liiketoiminnan muodossa. Yhdistys oli hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi, joten AVL 4 §:ää ei tarvinnut soveltaa.

Perusteluissa kiinnitettiin huomiota neutraalisuusperiaatteeseen, ja toiminnan katsottiin liittyvän yhdistyksen jäsenten liiketoimintaan. Niinpä yhdistyksellä ja sen jäsenillä oli KHO:n mukaan ansiotarkoitus, vaikka yhdistys ei tavoitellut eikä saanut voittoa toiminnastaan. Ratkaisuun vaikutti myös se, että toiminta tapahtui kilpailuolosuhteissa. Konsernien tutkimustoimintaa harjoittavat yhtiöt tekevät verollisia hankintoja, ja jos palveluita hyödynnetään muiden konserniyhtiöiden verollisessa liiketoiminnassa, konsernin

¹⁷⁴ Kallio ym. 2014, s. 33.

tutkimustoimintaa tulisi tarkastella kokonaisuutena ja tutkimusyhtiöitä pitää arvonlisäverovelvollisina¹⁷⁵.

3.5 Kaupankäynti osakkeilla

Määrällisesti ehkä eniten unionin tuomioistuimen ratkaisuja on annettu osakkeiden omistamiseen ja myyntiin liittyvistä tapauksista. Tuomiot ovat osittain ristiriitaisia, eikä niistä ole helppo tehdä selviä linjauksia.¹⁷⁶

Unionin tuomioistuin on useissa ratkaisuisissa ottanut kantaa siihen, milloin osakkeiden hankkiminen ja luovuttaminen voivat olla arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettua liiketoimintaa. Vakiintuneen linjan mukaan pelkkä osakkeiden hankkiminen, omistaminen ja myynti eivät voi olla arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuuluvaa toimintaa (esim. C-77/01, *EDM*, ja C-435, *Investrand*), koska näihin toimiin ei liity omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa¹⁷⁷. Osinko tai voitto ei ole vastiketta arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettusta taloudellisesta toiminnasta, vaan ne perustuvat ainoastaan omaisuuden omistamiseen, joka ei vaadi aktiivisia toimenpiteitä.

Yrityskauppaan, joka toteutetaan myymällä liiketoimintayhtiön osakkeita, voi liittyä valmistelevana toimenpiteenä esimerkiksi suuria asiantuntijapalkkioita, joiden sisältämän arvonlisäveron vähennyskelpoisuus on yhtiön kannalta taloudellisesti merkittävä kysymys. Se, tapahtuuko osakkeiden hankkiminen tai luovuttaminen liiketoiminnan muodossa, ratkaisee myös hankkimiseen tai luovuttamiseen liittyvien hankintojen sisältämän arvonlisäveron vähennyskelpoisuuden.

Tilanne on kuitenkin toinen, jos osakkeiden hankkimiseen liittyy suora tai välillinen osallistuminen kohdeyhtiön hallintoon esimerkiksi siten, että kohdeyhtiölle suoritetaan vastikkeellisesti hallintopalveluita tai muita arvonlisäverollisia palveluita (C-142/99, *Floridienne ja Berginvest*). Vastaavasti tapauksessa C-29/08, *AB SKF*, osakkeiden luovutusta pidettiin arvonlisäverollisena liiketoimintana, kun emoyhtiö luovutti kaikki kokonaan omistamansa tytäryhtiön osakkeet sekä jäljellä olevan osuutensa aiemmin täysin

¹⁷⁵ *Tannila 2003*, s. 172.

¹⁷⁶ *Hokkanen ym. 2013*, s. 42.

¹⁷⁷ Näin myös *UStAE*, s. 39.

omistamastaan yhtiöstä. Emoyhtiö oli suorittanut näille arvonlisäverollisia palveluita. Ratkaisu veti yhteen aikaisempia päätöksiä, mutta toisaalta se jätti kansallisille tuomioistuimille erittäin paljon liikkumavaraa verrattuna ratkaisun perusteluissa mainittuihin aiempiin tuomioihin.

Osakkeiden hankinnan yhteydessä voi muodostua arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa kolmessa tilanteessa:

- 1) kyseiset liiketoimet toteutetaan arvopaperikauppaa koskevana liiketoimintana, ja
- 2) järjestelyllä varmistetaan suora tai välillinen osallistuminen hankitun yhtiön hallintoon tai
- 3) jos osakkeisiin tai yhtiöosuuksiin liittyvää järjestelyä on pidettävä verollisen liiketoiminnan välittömänä, pysyvänä ja välttämättömänä seurauksena¹⁷⁸.

Arvonlisäverovelvollisuuden kannalta kaupan kohteena olevien osakkeiden määrällä ei ole merkitystä. Myöskään asiantuntijayhtiöiden käyttäminen myynnin yhteydessä ei vaikuta arvonlisäverollisuuden arviointiin. Koska osuuksien tai osakkeiden hankkiminen toisista yrityksistä ei ole arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa, sama koskee tällaisten osakkeiden ja osuuksien luovutusta hallussapitoa.¹⁷⁹

Jostain syystä arvonlisäveron vähennysoikeus osakkeiden myynnin yhteydessä on epäselvempää kuin oston yhteydessä, vaikka taustalla oleva sääntely on sama¹⁸⁰. Ratkaisussa KHO 2011:52 oli kyse vakuutusyhtiöstä, joka harjoitti arvonlisäverotonta vakuutus-toimintaa ja siihen liittyvää sijoitustoimintaa. Yhtiön sijoitusomaisuuteen kuului muun muassa 4,17 prosenttia X Oy:n osakkeista. Kyseiset osakkeet myytiin, ja kauppaan liittyen vakuutusyhtiö osti arvonlisäverollisia konsulttipalveluita. Yhtiö oli hakeutunut osittain arvonlisäverovelvolliseksi harjoittamastaan kiinteistöjen vuokraustoiminnasta, mutta osakekauppa ei liittynyt verolliseen vuokraustoimintaan. X Oy:n osakkeiden myyntiä pidettiin kokonaan arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle jäävänä toimintana, minkä vuoksi ostettujen konsultointipalveluiden sisältämästä arvonlisäverosta ei ollut miltään osin vähennysoikeutta.

¹⁷⁸ Sainio 2011, s. 343.

¹⁷⁹ Sainio 2011, s. 343.

¹⁸⁰ Näin Parland – Lindblad 2013, s. 161.

Ratkaisun perusteluiden mukaan osakkeiden myyntiä varten hankittujen palveluiden sisältämän arvonlisäveron vähentäminen yleiskuluna edellyttää, että palvelujen hankintakulut ovat verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan liittyviä yleiskuluja. Tällöinkin suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo edellyttää, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen palveluiden kustannukset sisältyvät joko tiettyjen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hintaan tai verovelvollisen taloudellisen toimintansa yhteydessä tarjoamien tavaroiden ja palveluiden hintaan. Korkein hallinto-oikeus totesi osakkeiden myyntiä varten hankituilla palveluilla olleen suora ja välitön yhteys osakkeiden myyntiin mutta myös sijoitustoimintaan kokonaisuutena. Vakuutusyhtiö sai sijoitustoimintaan kuuluvien kiinteistöjen vuokraamisesta arvonlisäverollisia vuokratuloja. Korkein hallinto-oikeus katsoi kuitenkin, ettei ollut uskottavaa eikä sitä myöskään osoitettu, että X Oy:n osakkeiden myyntikulut olisivat olleet osanäiden vuokrien hinnanmuodostusta.

Koska tapauksessa oli kyse ensisijaisesti vähennysoikeudesta sekä erityisestä toimialasta ja muutenkin erityisistä olosuhteista, ratkaisua ei voitane pitää arvonlisäverotuksen soveltamisalaa kaventavana linjanmuutosratkaisuna¹⁸¹. Kuitenkin Verohallinto antoi ratkaisun jälkeen ohjeen, jonka mukaan päätös ja sen perustelut on otettava huomioon arvioitaessa verottomiin osakkeiden myynteihin liittyvien kulujen arvonlisäverojen vähentämistä. Vaikka ohjeessa ei oteta kantaa siihen, miten ja missä tilanteissa tarkalleen ottaen päätöksellä on merkitystä, ohjeen antamisesta voidaan päätellä ratkaisun muuttaneen verotuskäytäntöä.¹⁸²

¹⁸¹ Näin *Kallio ym. 2014*, s. 30.

¹⁸² *VH 2012*, kappale 1.2, *Päätöksen merkitys*, ja kappale 2, *Soveltaminen*.

4 PÄÄTELMÄT

Liiketoiminnan muodon käsite on sijoitettu hallituksen esityksessä verovelvollisuutta koskevan säännöksen alle, ja liiketoiminnan muodon kuvailussa käytetyt ilmaukset muistuttavat direktiivin sanamuotoja. Näiden seikkojen on tulkittu osoittavan lain valmistelijoiden tarkoitusta ohjata AVL:n tulkintoja vastaamaan EU-oikeuden taloudellisen toiminnan ja verovelvollisen käsitteitä¹⁸³. Tässä oletetussa tavoitteessa ei ole kuitenkaan onnistuttu kuin osittain, sillä esimerkiksi yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaa käsittelevässä oikeuskäytännössä on siirrytty kauemmas direktiivistä ja arvonlisäverotuksen peruseriaatteista. Liiketoiminnan muodon arvioinnissa on ollut entistä enemmän tuloerotuksesta tuttua ajattelua, jossa on kiinnitetty huomiota saavutettavan tuloksen määrään ja pyritty epäämään vähennysoikeus huomattavasti julkisia tukia saavilta toimijoilta. Näin on käynyt etenkin tilanteissa, joissa vähennykseen oikeuttavien ostojen määrä olisi suurempi kuin veron perusteeseen luettavien tulojen. Oikeusvarmuuden arvonlisäverotuksessa on nähty vähentyneen näiden ratkaisujen vuoksi, ja kuluttajien käyttöön tulleiden hyödykkeiden käypä arvo ja niiden sisältämä arvonlisäverorasitus eivät samasta syystä aina vastaa toisiaan.¹⁸⁴

Oikeuskäytännössä on toisaalta nähty merkkejä siitä, että toiminnan verollisuutta ratkaistaessa ei enää kiinnitetä niinkään huomiota liiketoiminnan yleisten tunnusmerkkien täyttymiseen, vaan toiminnan tapahtumiseen taloudellisessa ympäristössä ja tarkoituksessa¹⁸⁵. Tämä on linjassa direktiivin laajan verovelvolliskäsitteen kanssa.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisulinjan kehitys näyttää siis jakavan mielipiteitä. Kun kansallista oikeus- ja verotuskäytäntöä tarkastellaan unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännön valossa, käytäntöjen kesken voidaan huomata edelleen painotuseroja. Tämän vuoksi joidenkin kansallisten, sinänsä perusteltujen ratkaisujen voisi sanoa olevan enemmänkin tapauskohtaisia kuin linjaratkaisuja.¹⁸⁶ Liiketoiminnan muodon käsitettä pitää kuitenkin tulkita laajasti arvonlisäverotuksen neutraalisuusperiaatteen vuoksi. Jos hyödykkeet kilpailevat muiden vastaavien markkinoilla olevien tavaroiden ja palve-

¹⁸³ Näin *Kallio ym. 2014*, s. 25.

¹⁸⁴ *Kallio ym. 2014*, s. 25.

¹⁸⁵ *Äärilä – Nyrhinen 2013*, s. 32.

¹⁸⁶ Näin myös *Saukko 2009*, s. 407.

luiden kanssa, myynnin tulee pääsääntöisesti katsoa tapahtuvan liiketoiminnan muodossa. Perusteeksi sille, että toiminnan ei katsota tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, ei riitä esimerkiksi tilitettävän arvonlisäveron merkittävä negatiivisuus.

Mitä suurempi merkitys neutraalisuusperiaatteelle annetaan, sitä vähemmän arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle jää toimintaa. Käytännössä lähes kaikki myynti tapahtuu ainakin jossain määrin kilpailuolosuhteissa. Edes se, että myynti on rikosoikeudellisesti sanktioitu koko Euroopan unionin alueella, ei tarkoita, ettei myynti voisi tapahtua kilpailluilla markkinoilla. Rikosoikeus on myös elävää kansallista lainsäädäntöä, joka muuttuu aikojen saatossa. Näistä syistä laittoman ja laillisen toiminnan välille ei tarvitsisi tehdä lainkaan eroa arvonlisäverotuksen kannalta, vaikka esimerkiksi huumekauppiaiden arvonlisäverotus lienee lähinnä teoreettinen kysymys.

On vaikea kuvitella, että EU-oikeuden merkitys ainakaan vähenisi lähitulevaisuudessa KHO:n ratkaisukäytännössä. Unionin tuomioistuimen ratkaisujen tunteminen on sekä mahdollisuus että merkittävä haaste lain soveltajille. Unionin tuomioistuimen runsas oikeuskäytäntö voisi ainakin teoriassa vähentää kansallisten verohallintojen antamien ohjeiden tarvetta ja merkitystä. Esimerkiksi Ruotsissa tuoreen lainsäädännön lisäksi viranomaisohjeet näyttävät seuraavan tarkasti direktiivin sanamuotoja. Tällainen linja vaikuttaa ehkä turhankin varovaiselta ja saattaa vähentää verotuksen ennakoitavuutta, jos konkreettisia kannanottoja ei enää uskalleta tehdä. Toisaalta esimerkiksi Suomessa Verohallinto on antanut uutta ohjeistusta verotuskäytännöstä yksittäistenkin KHO:n ratkaisujen perusteella.

Eräs ristiriita liiketoiminnan määrittelyssä on se, että direktiivin selvän sanamuodon mukaan toiminnan tuloksella ja tarkoituksella ei ole merkitystä. Kuitenkin oikeuskirjallisuudessa, -käytännössä ja lain esitöissä ansiotarkoitus on nostettu keskeiseksi tunnusmerkiksi liiketoiminnalle. Oikeus- ja verotuskäytäntö eivät ole täydellisen johdonmukaisia siinä, milloin toiminnan tarkoitukselle on annettava merkitystä ja milloin taas ei. Tarkoituksenmukaisuusharkinta näkyy esimerkiksi joissain viranomaisohjeissa¹⁸⁷.

Arvonlisäverollisuuden kaikki edellytykset ansaitisivat huomiota laajan ajantasaisen tutkimuksen muodossa. Tutkimuskohde olisi erittäin haastava, mutta tällä hetkellä tieto

¹⁸⁷ Ks. esim. *Skatteverket 2013*.

aiheesta on pirstoutunut eri lähteisiin. Ennen kaikkea arvonlisäverotuksen soveltamisala on kokonaisuus, jonka pilkkominen osiksi on epätarkoituksenmukaista. Liiketoiminnan tunnusmerkkejä on arvioitava kokonaisuutena, ja esimerkiksi vastike sekä ansiotarkoituks kulkevat käsi kädessä. *Verovelvollinen tässä ominaisuudessaan* -sanamuodon tarkastelu liittyy myös kiinteästi aiheeseen.

Oikeuskäytännössä arvonlisäverodirektiivin soveltamisala on muodostunut niin laajaksi, että direktiivin sanamuodoksi sopisi liiketoiminnan sijaan paremmin kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä käytetty taloudellinen toiminta. Siinä mielessä direktiivin englannin-, ruotsin- ja saksankieliset versiot vastaavat paremmin todellista soveltamisalaa. Liiketoiminnasta käytetään englanninkielisessä direktiivissä sanamuotoa *economic activity* eikä esimerkiksi sanaa *business*¹⁸⁸.

Arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteet ovat liiketoiminnan ja siten arvonlisäverotuksen soveltamisalan määrittelyssä saaneet suuren painoarvon. Lisäksi liiketoiminnan tunnusmerkit ovat varsin periaatteellisia – niinpä tämän tärkeän käsitteen tulkinta perustuu lähinnä yleisiin periaatteisiin sekä kokonaisarviointiin yksittäistapauksissa, eikä lakiin tai sen pohjana olevaan direktiiviin. On aina jossain määrin ongelmallista, jos säännöksen sanamuodon perusteella ei voida yksiselitteisesti tulkita sen sisältöä. Verotukseen liittyy korostunut lakisidonnaisuuden vaatimus, joka sopii huonosti yhteen lain soveltamisalaa koskevien säännösten avoimuuden kanssa¹⁸⁹. Liiketoiminnan käsitettä olisi kuitenkin täysin mahdotonta määrittellä tyhjentävästi, ja siksi säännöksen on jätettävä lain soveltajille liikkumavaraa. Liiketoiminta on myös yhä monimuotoisempaa, minkä vuoksi yksityiskohtaisempi sääntely vanhenisi nopeasti.

Teleologinen tulkintatapa, jossa lainsäätäjän tarkoitusta korostetaan, ei takaa verovelvollisen oikeusturvaa parhaalla mahdollisella tavalla. Se on silti myös verovelvollisten yhdenvertaisuuden kannalta kenties paras käytettävissä oleva vaihtoehto liiketoiminnan käsitteen tulkinnassa.

¹⁸⁸ Ruotsinkielisessä versiossa käytetään termiä *ekonomisk verksamhet* ja saksankielisessä termiä *wirtschaftliche Tätigkeit*.

¹⁸⁹ Suomen perustuslain (731/1999) 81.1 §:n mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Vaikka liiketoiminnan tyhjentävä määrittely ei ole mahdollista, kansallisia arvonlisäverolakeja voitaisiin muokata vastaamaan edes direktiivin rakennetta ja terminologiaa. Tässä yhteydessä Suomen arvonlisäverolakiinkin saataisiin edes muutama liiketoimintaa määrittävä säännös. Mikään ei estäisi myöskään nimeämästä liiketoiminnan yleisiä tunnusmerkkejä lain tasolla. Vielä tätäkin yksinkertaisempaa olisi määritellä arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuuluvaksi kaikki vastikkeellinen taloudellinen toiminta, joka tapahtuu kilpailuolosuhteissa. Näin kokonaisarvioinnissa jouduttaisiin ottamaan huomioon ainoastaan vastikkeellisuus ja neutraalisuusperiaate, joita on kohtuullisen helppo arvioida objektiivisesti. Täysin ongelmattomaa sekään ei olisi, mutta arvonlisäveron suuri fiskaalinen merkitys puoltaa mahdollisimman yksinkertaista sääntelyä ja laajaa veropohjaa.