

**Asiantuntijapalvelujen vähennysoikeus arvonlisäverotuksessa
kiinteistön myynnin yhteydessä**

Lapin yliopisto
Oikeustieteiden tiedekunta
Finanssioikeus
Maisteritutkielma
Kevät 2025
Roosa-Maria Valo

Lapin yliopisto, oikeustieteiden tiedekunta

Työn nimi: Asiantuntijapalvelujen vähennysoikeus arvonlisäverotuksessa kiinteistön myynnin yhteydessä

Tekijä: Roosa-Maria Valo

Oppiaine: Oikeustiede, finanssioikeus

Työn laji: Maisteritutkielma

Sivumäärä: XV + 99

Vuosi: 2025

Tiivistelmä:

Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, mitkä ovat edellytykset ja esteet kiinteistön myynnin yhteydessä hankittujen asiantuntijapalvelumenojen arvonlisäveron vähennysoikeudelle silloin, kun kohde on myyty myyjän arvonlisäverollisen kiinteistön vuokraustoiminnan tai muun arvonlisäverollisen toiminnan käytöstä. Tutkimuksen tarkoitus saavutetaan selvittämällä, missä tilanteissa asiantuntijapalvelumenojen katsotaan, tai ei katsota, kohdistuvan arvonlisäverotuksessa tarkoitettulla tavalla suoraan ja välittömästi kiinteistön myyntiin. Tutkimuksessa käytetään pääasiallisena metodina lainoppia sekä lisäksi oikeusvertailevaa tutkimusotetta.

Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että asiantuntijapalvelumenojen katsotaan kohdistuvan suoraan ja välittömästi kiinteistön myyntiin silloin, kun asiantuntijapalvelumeno on sisällytetty kiinteistön myyntihintaan. Tällöin vähennysoikeutta ei ole. Asiantuntijapalvelumenojen ei katsota kohdistuvan suoraan ja välittömästi kiinteistön myyntiin, kun asiantuntijapalvelumeno eivät sisälly myyntihintaan. Tällöin vähennysoikeus voi syntyä. Mikäli asiantuntijapalvelumenoilla on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan, asiantuntijapalvelumenojen arvonlisäverosta voi olla vähennysoikeus yleiskuluina. Tämä edellyttää, että menot ovat verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan kuuluvien hinnan osatekijöitä.

Myyntihinnan markkinoilla määräytymistä voidaan pitää osoituksena asiantuntijapalvelumenojen myyntihintaan sisällyttämättömyydestä. Arvioitaessa vähennysoikeuden syntymistä yleiskuluna, merkitystä voidaan antaa myynnistä saatujen varojen käytölle, myynnin tarkoitukselle sekä kaikille olosuhteille, joissa kyseiset liiketoimet ovat tapahtuneet. Mikäli myynnin ja asiantuntijapalvelumenojen välillä ei voida osoittaa suoraa ja välitöntä yhteyttä, myynnistä saatu pääoma on kohdistettu verovelvollisen taloudelliseen toimintaan eikä olosuhteista ilmene yleiskuluna vähentämistä vastaan puhuvia seikkoja, menot tulee katsoa yleiskuluiksi ja niistä on vähennysoikeus arvonlisäverollisen toiminnan suhteessa.

Avainsanat: arvonlisävero, asiantuntijapalvelut, EU-oikeus, kiinteistö, vähennysoikeus

SISÄLLYS

LÄHTEET	V
LYHENTEET	XIV
1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkimuksen taustaa	1
1.2 Tutkimuksen tarkoitus, tutkimuskysymys ja rajaus	3
1.3 Menetelmät	4
1.4 Lähdeaineisto	6
1.5 Tutkimuksen rakenne	8
2 OIKEUSLÄHTEET ARVONLISÄVEROTUKSESSA	10
2.1 Oikeuslähdeoppi verolain tulkinnassa	10
2.2 Ennakkopäätökset	12
2.3 Euroopan unionin oikeus	14
3 ARVONLISÄVEROTUKSEN PÄÄPIIRTEITÄ	20
3.1 Arvonlisäverojärjestelmän luonteesta ja tavoitteista	20
3.2 Verollinen myynti ja verovelvollisuus	22
3.3 Vähennysoikeus	24
3.3.1 Yleinen vähennysoikeus	24
3.3.2 Suora ja välitön yhteys	27
3.3.3 Hinnan osatekijäyys -kriteeri	29
3.3.4 Vähennysoikeuden jakaminen	32
4 KIINTEISTÖNLUOVUTUKSET ARVONLISÄVEROTUKSESSA	34
4.1 Kiinteistön käsite arvonlisäverotuksessa	34
4.2 Veroton kiinteistön myynti ja vuokraus	35
4.3 Verovelvolliseksi hakeutuminen	38

5 PALVELUJEN KULUJEN VÄHENNYSOIKEUDEN MÄÄRITTYMINEN OIKEUSKÄYTÄNNÖSSÄ.....	42
5.1 Osakemyyntitapaukset apuna tulkinnassa.....	42
5.2 Vähennysoikeuden arviointi Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä.....	44
5.2.1 Palvelujen kustannukset yleiskuluina eräissä tuomioissa	44
5.2.2 Myyntikulujen vähennysoikeutta koskevaa oppia määrittävä tuomio.....	48
5.3 Vähennysoikeuden arviointi korkeimmassa hallinto-oikeudessa	54
5.3.1 Aiemman kotimaisen oikeuskäytännön linja	54
5.3.2 Suora ja välitön yhteys vähennysoikeuden esteenä	56
5.3.3 Myyntihinnan määräytyminen markkinoilla vähennysoikeuden mahdollistajana...	64
6 OIKEUSVERTAILUA RUOTSIIN.....	76
6.1 Arvonlisäverolain tulkinnassa käytettävät oikeuslähteet	76
6.2 Verovelvollisuus, verolliset liiketoimet ja vähennysoikeus.....	77
6.3 Poikkeuksena kiinteistön luovutus ja vuokraus	80
6.4 Vähennysoikeuden arviointia oikeuskäytännössä.....	85
6.4.1 Kansallisen tuomioistuimen ratkaisu tapauksessa SKF	85
6.4.2 Muita oikeustapauksia tulkinnan apuna	88
6.4.3 Suomen ja Ruotsin oikeuskäytännön vertailua	90
7 JOHTOPÄÄTÖKSET	94

LÄHTEET

KIRJALLISUUS

Aarnio, Aulis, Luentoja lainopillisen tutkimuksen teoriasta. FORUM IURIS. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 2011.

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

Ahopelto, Lassi – Ojala, Marko – Paavolainen, Joonas – Saari, Atte – Säaskilahti, Juha – Takalo, Tero, Arvonlisäverotus 2023. Edita 2023. (Ahopelto ym. 2023)

Anttila, Raimo, Arvonlisäverotuksesta. Korkein hallinto-oikeus. Vuosikertomus 2000, s. 9.

Craig, Paul – De Búrca, Gráinne, EU Law: text, cases, and materials. Seventh edition. Oxford University Press 2020.

Fink, Hans – Berg, Magnus – Frennberg, Emil, Fastighetsmoms. Norstedts Juridik 2009.

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

Hakapää, Sari, Kiinteistön käsite arvonlisäverotuksessa laajeni 1.1.2017 alkaen. Verotus 1/2017, s. 61–65.

Helminen, Marjaana, EU-vero-oikeus. Alma Talent 2021. Päivittyvä julkaisu. Viimeisin päivitys 3.2.2025.

Henkow, Oskar, Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv vid försäljning av aktier i dotterbolag. SkatteNytt 1-2/2010, s. 48–59.

Hirvonen, Ari, Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja. Helsingin yliopisto, Oikeustieteellinen tiedekunta 2011.

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo, Kirjoitetaan juridiikkaa. 3. painos. Talentum 2010.

Husa, Jaakko, Oikeusvertailu: teoria ja metodologia. Lakimiesliiton kustannus 2013.

Juanto, Leila – Linnakangas, Esko, Verotuskäytäntö 2000: arvonlisäverotuksen ennakkopäätökset. Lakimiesliiton kustannus 2001.

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

Jukkola, Juho – Järvenoja, Markku – Kaari, Päivi – Romppainen, Leena – Tannila, Eija – Tikkanen, Tapio, Kiinteistöverotuksen käsikirja. 5. uudistettu painos. Kiinteistöalan kustannus 2008. (Jukkola ym. 2008)

Jääskinen, Niilo, Julkisasiamiehen rooli Euroopan unionin tuomioistuimessa, s. 355–365 teoksessa Ojanen, Tuomas – Sakslin, Maija – Suviranta, Outi – Koivisto Ida (toim.), Avoin, tehokas ja riippumaton: Olli Mäenpää 60 vuotta juhlakirja. Edita 2010.

Kallio, Mika, Kulun kohdentaminen suoraan tai käsittely yleiskuluina arvonlisäveron vähentämisen periaatteena. Verotus 3/2003, s. 293–301.

Kallio, Mika – Korpelainen, Tuija – Nielsen Ari, Kiinteistöjen arvonlisäverotus. 5. uudistettu painos. ST-Akatemia 2015.

Kekkonen, Jukka, Suomen oikeuden historiallisia kehityslinjoja. Helsingin yliopisto oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut. Helsingin yliopisto 1999.

Kleerup, Jan – Fri, Mattias, E Mervärdesskatt. SkatteNytt 6/2011, s. 395–408.

Kleerup, Jan – Fri, Mattias, Aktuellt om mervärdesskatt. SkatteNytt 4/2014, s. 252–261.

Kleerup, Jan – Kristoffersson, Eleonor – Melz, Peter – Öberg, Jesper, Mervärdesskatt i teori och praktik. Norstedts Juridik 2012. (Kleerup ym. 2012)

KTI Kiinteistötieto, KTI Markkinakatsaus. Kevät 2024. 2024.

Laitinen, Juha – Lamppu, Kaisa – Pokkinen, Maarit, Yritysjärjestelyihin ja erityisesti osakekauppaan kohdistuvan arvonlisäveron vähennysoikeuden kehitys oikeuskäytännön valossa. Verotus 2/2012, s. 188–202.

Laitinen, Juha – Pokkinen, Maarit, Taloudellinen toiminta, s. 41–73 teoksessa Hokkanen, Marja (toim.), Arvonlisäverotus: EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta. KHT-Media 2013.

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

Linnakangas, Esko, Hallintotuomioistuinten veropäätösten julkaisemisesta ja varsinkin julkaisemattomuudesta. Verotus 3/2010, s. 245–251.

Lundén, Björn – Bokelund Svensson, Ulf, Moms. Praktisk handbok i mervärdesskatt. 16:e upplagan. Björn Lundén Information 2017.

Myrsky, Matti, Oikeuslähteistä verotuksessa. Verotus 1/2004, s. 39–55.

Myrsky, Matti, Ennakkopäätösten tulkinnasta ja hyödyntämisestä verotuksessa. Defensor Legis N:o 6/2007, s. 850–862.

Myrsky, Matti, Ennakkopäätökset verotuksessa. Talentum 2011. (Myrsky 2011a)

Myrsky, Matti, Pitäisikö KHO:sta kehittää ennakkopäätöstuomioistuin veroasioissa? Verotus 3/2011, s. 246–254. (Myrsky 2011b)

Myrsky, Matti, Vero-oikeudellisen tutkimuksemme tilannekuva. Lakimies 7–8/2015, s. 1093–1101.

Määttä, Kalle, Verolakien tulkinta. Porvoo. Edita Publishing Oy 2014.

Määttä, Kalle, Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. Kauppakamari 2015.

Määttä, Kalle, Vähennysoikeuden jakaminen arvonlisäverotuksessa. Verotus 2/2023, s. 192–201.

Määttä, Tapio – Paso, Mirjami, Johdatus oikeudellisen ratkaisun teoriaan. FORUM IURIS. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 2019.

Nieminen, Kimmo, Suora ja välitön yhteys vähennysoikeuden edellytyksenä. Verotus 2/2015, s. 208–219.

Nieminen, Kimmo, Osakkeiden myyntikulujen vähennysoikeus. Verotus 5/2016, s. 488–501.

Niskakangas, Heikki, Veropolitiikka. Talentum Media 2011.

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

Ojanen, Tuomas, EU-oikeuden perusteita. 3., uudistettu laitos. Edita 2016.

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

Rabe, Gunnar – Hellenius, Richard, Det svenska skattesystemet. Tjugoandra upplagan. Norstedts Juridik 2009.

Raitio, Juha – Tuominen, Tomi, Euroopan unionin oikeus. 2., uudistettu painos. Alma Talent Oy 2020.

Rother, Eila, Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. WSOY Lakitieto 2003.

Sainio, Nina, Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa. CC Lakimiesliiton kustannus 2011.

Saukko, Petri, Arvonlisäveroryhmät. Edita Publishing Oy 2005.

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

Suulamo, Antti, Kiinteistöyhtiön arvonlisäverotus. Kiinteistöalan kustannus Oy 2013.

Tepora, Jarno, Kiinteistöleasingin käytöstä sale and lease back -järjestelyssä. Business Law Forum 2007. Helsingin yliopiston yksityisoikeuden laitos 2007.

Terra, Ben – Kajus, Julie, A Guide to the European VAT Directives. Volume 1. Introduction to European VAT 2011. IBFD 2011.

The European Association for Investors in Non-listed Real Estate Vehicles (INREV) – the European Public Real Estate Association (EPRA), Real estate in the Real Economy 2024. 2024.

Tikka, Kari S., Legaliiteettiperiaatteesta verolain soveltamisessa, s. 71–80 teoksessa Van Aerschot, Paul – Ilveskivi, Paula – Piispanen, Kirsi (toim.), Juhlakirja Kaarlo Tuori 50 vuotta, Helsingin yliopiston julkisoikeuden laitos 1998.

Wiklund, Anette – Lörenskog, Sara, Regeringsrättens dom i SKF-målet. SkatteNytt 9/2010, s. 661–663.

Wikström, Kauko – Ossa, Jaakko – Urpilainen, Matti, Vero-oikeuden yleiset opit. Helsingin Kamari Oy 2015.

Äärilä, Leena – Nieminen, Auto – Jokinen, Mika – Anttila, Raimo, Arvonlisäverotus. Alma Talent 2000. Päivittyvä julkaisu. Viimeisin päivitys 7.1.2025. (Äärilä ym. 2000)

VIRALLISLÄHTEET

Euroopan unioni

Ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY, annettu 11 päivänä huhtikuuta 1967, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta, EYVL 71, 14.4.1967, s. 1301–1303, suomenk. erityispainos: Luku 09 Nide 001 s. 3–4.

Euroopan unionista tehdyn sopimuksen konsolidoitu toisinto, EUVL C 202, 7.6.2016, s. 13–46.

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen konsolidoitu toisinto, EUVL C 202, 7.6.2016, s. 47–360.

Kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY, annettu 17 päivänä toukokuuta 1977, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste, EYVL L 145, 13.6.1977, s. 1–40, suomenk. erityispainos: Luku 09 Nide 001 s. 28–63.

Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, EUVL L 347, 11.12.2006, s. 1–118.

Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011, annettu 15 päivänä maaliskuuta 2011, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä, EUVL L 77, 23.03.2011, s. 1–22.

Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 1042/2013, annettu 7 päivänä lokakuuta 2013, täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta, EUVL L 284, 26.10.2013, s. 1–9.

Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes - Structure and procedures for application of the common system of value added tax, OJ 71, 14.4.1967, s. 1303–1312, English special edition: Series I Volume 1967 P. 16–23, ei suomenkielistä toisintoa.

Hallituksen esitykset

HE 88/1993 vp, Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

HE 283/1994 vp, Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

HE 110/2016 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain ja verotusmenettelystä annetun lain 15 c §:n muuttamisesta.

Hallituksen esitykset (Ruotsi)

Prop. 1985/86:47, Regeringens proposition om ändrad mervärdesskatt.

Prop. 2013/14:1, Regeringens proposition. Budgetpropositionen för 2014. Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor.

Prop. 2022/23:46, Regeringens proposition. Ny mervärdesskattelag.

Verohallinnon syventävät vero-ohjeet

Arvonlisäveron vähennysoikeudesta. Annettu 24.11.2020. Diaarinumero VH/3056/00.01.00/2020.

Hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Annettu 21.01.2025. Diaarinumero VH/5624/00.01.00/2024.

Veroviranomaisen ohjeet (Ruotsi)

Avdragsrätt för mervärdesskatt hänförlig till mäklararvode vid fastighetsförsäljning. Annettu 22.12.2010. Diaarinumero 131 819389-10/111.

Begreppet stadigvarande användning m.m. vid frivillig beskattning; mervärdesskatt. Annettu 13.12.2023. Diaarinumero 8-2671490.

Vilka personer kan välja frivillig beskattning? 2024. [<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.5/394308.html>] (09.10.2024).

OIKEUSKÄYTÄNTÖ**Euroopan unionin tuomioistuin**

Asia C-6/64, *Flaminio Costa* vastaan *ENEL*, EU:C:1964:66.

Asia C-268/83, *D. A. Rompelman ja E. A. Rompelman-Van Deelen* vastaan *Minister van Financiën*, EU:C:1985:74.

Asia C-60/90, *Polysar Investments Netherlands BV* vastaan *Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, EU:C:1991:268.

Asia C-4/94, *BLP Group plc* vastaan *Commissioners of Customs & Excise*, EU:C:1995:107.

Asia C-98/98, *Commissioners of Customs and Excise* vastaan *Midland Bank plc*, EU:C:2000:300.

Asia C-408/98, *Abbey National plc* vastaan *Commissioners of Customs & Excise*, EU:C:2001:110.

Asia C-16/00, *Cibo Participations SA* vastaan *Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais*, EU:C:2001:495.

Asia C-77/01, *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) vastaan Fazenda Pública*, EU:C:2004:243.

Asia C-428/02, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn vastaan Skatteministeriet ja Skatteministeriet vastaan Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, EU:C:2005:126.

Asia C-465/03, *Kretztechnik AG vastaan Finanzamt Linz*, EU:C:2005:320.

Asia C-435/05, *Investrand BV vastaan Staatssecretaris van Financiën*, EU:C:2007:87.

Asia C-437/06, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG vastaan Finanzamt Göttingen*, EU:C:2008:166.

Asia C-29/08, *Skatteverket vastaan AB SKF*, EU:C:2009:665.

Asia C-651/11, *Staatssecretaris van Financiën vastaan X BV Hoge Raad der Nederlanden*, EU:C:2013:346.

Asia C-104/12, *Finanzamt Köln-Nord vastaan Wolfram Becker*, EU:C:2013:99.

Asia C-108/14 ja C-109/14, *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG vastaan Finanzamt Nordenham ja Finanzamt Hamburg-Mitte contre Marenave Schiffahrts AG*, EU:C:2015:496.

Korkein hallinto-oikeus

KHO 15.11.1996 T 3563

KHO 2001:15

KHO 2001:45

KHO 20.06.2002 T 1550

KHO 2011:52

KHO 2011:76

KHO 2015:183

KHO 2015:184

KHO 2017:129

KHO 2018:68

KHO 2019:81

KHO 2019:94

KHO 08.08.2019 T 3592 (julkaisematon)

Korkein hallinto-oikeus (Ruotsi)

RÅ 2010 ref. 56

HFD 2014 ref. 1

HFD 2017 ref. 20

HFD 2023 ref. 41

Euroopan unionin tuomioistuimen julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset

Asia C-98/98, *Commissioners of Customs and Excise* vastaan *Midland Bank plc*, EU:C:1999:467. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus. Antonio Saggio. 30 päivänä syyskuuta 1999.

Asia C-408/98, *Abbey National plc* vastaan *Commissioners of Customs & Excise*, EU:C:2000:207. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus. F.G. Jacobs. 13 päivänä huhtikuuta 2000.

Asia C-465/03, *Kretztechnik AG* vastaan *Finanzamt Linz*, EU:C:2005:111. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus. F.G. Jacobs. 24 päivänä helmikuuta 2005.

INTERNET-LÄHTEET

EUR-Lex. Euroopan unionin oikeus ulottuvillasi. [<https://eur-lex.europa.eu/advanced-search-form.html?action=update&qid=1741705655153>] (11.3.2025).

Finlex. [<https://www.finlex.fi/fi>] (11.03.2025).

Högsta förvaltningsdomstolen. Sveriges domstolar. Avgöranden. [<https://www.domstol.se/hogsta-forvaltningsdomstolen/avgoranden/>] (8.3.2025).

Högsta förvaltningsdomstolen. Sveriges domstolar. Historia och bakgrund. [<https://www.domstol.se/hogsta-forvaltningsdomstolen/om-hogsta-forvaltningsdomstolen/historik/>] (14.10.2024).

XIII

Korkein hallinto-oikeus. Päätökset. [<https://www.kho.fi/fi/index/paatokset.html>] (11.3.2025).

Skatterättsnämnden. Om oss. [<https://skatterattsnamnden.se/om-oss>] (29.11.2024).

LYHENTEET

Arvonlisäverodirektiivi	Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä
AVL	Arvonlisäverolaki, 1501/1993
Ensimmäinen arvonlisäverodirektiivi	Ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY, annettu 11 päivänä huhtikuuta 1967, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta
EU	Euroopan unioni
EUT	Unionin tuomioistuin (ennen 1.12.2009 Euroopan yhteisöjen tuomioistuin)
EUVL	Euroopan unionin virallinen lehti (ennen 1.2.2003 Euroopan yhteisöjen virallinen lehti)
EYVL	Euroopan yhteisöjen virallinen lehti
HE	Hallituksen esitys
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen (Ruotsi)
KHO	Korkein hallinto-oikeus
Kuudes arvonlisäverodirektiivi	Kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY, annettu 17 päivänä toukokuuta 1977, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste
ML	Mervärdesskattelag, 2023:200 (Ruotsi)
Prop.	Proposition (Ruotsi)
RÅ	Regeringsrättens avgörande (Ruotsi)
SEUT	Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen konsolidoitu toisinto, EUVL C 202, 7.6.2016, s. 47–360.

T

Taltio

Toinen arvonlisäverodirektiivi

Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes - Structure and procedures for application of the common system of value added tax

Täytäntöönpanoasetus

Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011, annettu 15 päivänä maaliskuuta 2011, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä

v.

Vastaa

vp

Valtiopäivät

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Arvonlisävero on välillinen ja yleinen kulutusvero, jonka tarkoituksena on kohdistua kertaantumattomana kaikkiin vaihdannan vaiheisiin.¹ Arvonlisäverojärjestelmässä veron kertaantumisen on estetty vähennysoikeusjärjestelmän avulla.² Vähennysoikeus on yksi arvonlisäverojärjestelmän peruspilareista, jonka varaan koko järjestelmä perustuu.³ Vero ei kertaannu, kun tuotantopanokset ostetaan verollisina, mutta verovelvollinen ostaja saa vähentää ostohintoihin sisältyvän veron. Kertaantumisen estäminen edellyttää myös mahdollisimman laajaa veropohjaa.⁴ Yleinen vähennysoikeus ilmenee arvonlisäverolain (1501/1993, jäljempänä AVL) 102 §:n 1 momentin 1 kohdasta, jonka mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron.

Arvonlisäverotuksessa vero kohdistuu periaatteessa kaikkeen liiketoiminnan muodossa tapahtuvaan tavaroiden ja palvelujen myyntiin, jolloin myynnin verollisuus on pääsääntö ja verottomuus on poikkeuksellista. Tällaisia poikkeuksia ovat kiinteistön myynti ja vuokraus, joista AVL 27 §:n 1 momentin mukaan ei tule suorittaa veroa. Verottomuus tarkoittaa myynnin ja vuokrauksen jäämistä verotuksen ulkopuolelle. Tästä syystä muusta liiketoiminnastaan arvonlisäverovelvollinen kiinteistön myyjä tai vuokralle antaja ei pääsääntöisesti voi vähentää myyntiä tai vuokrausta varten hankittujen tuotantopanosten hankintahintoihin sisältyvää veroa. Verotuksen kertaantumisen estämiseksi kiinteistönhaltijalle on kuitenkin tehty mahdolliseksi haakeutua verovelvolliseksi vuokraustoiminnasta.⁵ Tällöin vuokraustoimintaa harjoittavalla verovelvollisella on vähennysoikeus tätä toimintaa varten hankittujen tuotantopanosten verosta.⁶

Kiinteistön myynnin yhteydessä myyjä saattaa ostaa erilaisia tuotantopanoksia, kuten asiantuntijapalveluja, joista aiheutuu verollisia kuluja. Koska kiinteistön myynti on verotonta, myyjällä ei lähtökohtaisesti ole vähennysoikeutta myyntiin liittyvien hankintojen verosta.⁷ Verottomaan kiinteistön myyntiin liittyvien kulujen vähennysoikeuden syntymisen arviointi vaikuttaa yksinkertaiselta, mutta asiantuntijapalvelumenojen osalta asia ei kuitenkaan aina ole sitä.

Korkein hallinto-oikeus (jäljempänä KHO) on vuosien aikana tehnyt useita päätöksiä, jotka ovat koskeneet asiantuntijapalvelumenojen arvonlisäveron vähennysoikeutta. Ratkaistavana on

¹ Ks. esim. Saukko 2005, s. 28.

² HE 88/1993 vp, s. 16.

³ Rother 2003, s. 383.

⁴ HE 88/1993 vp, s. 16.

⁵ HE 88/1993 vp, s. 19 ja 54.

⁶ Juanto – Punavaara – Saukko 2018, s. 89.

⁷ Ahopelto ym. 2023, s. 793.

erityisesti ollut se, voiko kiinteistön myynnin arvonlisäverottomuus olla esteenä asiantuntijapalvelumenon arvonlisäveron vähennysoikeudelle, jos kohde on myyty myyjän arvonlisäverollisen kiinteistön vuokraustoiminnan tai muun arvonlisäverollisen toiminnan käytöstä.⁸ Osassa tapauksista vähennysoikeutta ei ole ollut, koska asiantuntijapalvelumenoilla on katsottu olleen suora ja välitön yhteys arvonlisäverottomaan kiinteistön myyntiin. Joissain tapauksissa asiantuntijapalvelumenojen on katsottu olleen osa myyjän kiinteistösijoitustoimintaan kuuluvien liiketoimien hinnan osatekijöitä ja siten vähennyskelpoisia yleiskuluja.

Oikeuskäytännöstä huolimatta kiinteistön myynnin yhteydessä hankittujen asiantuntijapalvelumenojen arvonlisäveron vähennysoikeus ei siten ole kaikilta osin selkeä.⁹ Vähennysoikeuden arviointi on kehittynyt tapauskohtaiseksi.¹⁰ Monessa tilanteessa vähennysoikeuden selvittäminen on huomattavan tulkinnallista ja edellyttää aihetta koskevaan laajaan oikeus- ja verotuskäytäntöön tutustumista.¹¹ Hyvä verojärjestelmä täyttää oikeusvarmuuden edellytykset, joihin kuuluu, että verotus on ennustettavaa.¹² Vaikka täydellistä veroseuraamusten ennakoitavuutta ei ole perusteltua vaatia,¹³ kasuistinen tulkinta ei ole oikeusvarmuuden kannalta toivottavaa.¹⁴

Kiinteistöjä käytetään erilaisten arvonlisäverollisten toimintojen käytössä. Niitä voidaan hyödyntää yrityksen oman liiketoiminnan tiloina tai ne voivat olla vuokrattuina sijoitustarkoituksessa. Varsinaisessa kiinteistöliiketoiminnassa kiinteistöjä vuokrataan, niitä kehitetään ja niihin tehdään investointeja.¹⁵ Kiinteistösijoitusmarkkinoiden koon perusteella voidaan sanoa, että kiinteistöliiketoiminnassa on kyse yhteiskunnallisesti laajasta ja väistämättä myös verotuksellisesti merkittävästä toiminnasta. Vuoden 2023 lopussa Suomen ammattimaisten kiinteistösijoitusmarkkinoiden kokonaiskoko oli 95,8 miljardia euroa.¹⁶ Samana vuonna koko Euroopan tasolla liikekiinteistöjen markkina-arvo oli arviolta 11,1 biljoonaa euroa.¹⁷

Kiinteistökohteista luovutaan esimerkiksi erilaisissa liiketoiminnan muutostilanteissa.¹⁸ Arvonlisäverollista kiinteistön vuokraustoimintaa tai muuta verollista liiketoimintaa harjoittavalle verovelvolliselle myyjälle on tärkeä tietää, onko kiinteistön myynnin yhteydessä tehtyjen

⁸ Ojala 2023, s. 305.

⁹ Ojala 2023, s. 305. Kiinteistöjä koskevat liiketoimet muodostavat yhden arvonlisäverotuksen tulkinnanvaraisimmista osa-alueista. Anttila 2000, s. 9.

¹⁰ Laitinen – Lamppu – Pokkinen 2012, s. 188.

¹¹ Ahopelto ym. 2023, s. 789.

¹² Niskakangas 2011, s. 59. Oikeusvarmuus on korostunut arvonlisäverotuksessa, jossa vero on tarkoitettu vyörytettäväksi kuluttajille. Pikkujämsä 2001, s. 102–103.

¹³ Pikkujämsä 2001, s. 109.

¹⁴ Laitinen – Lamppu – Pokkinen 2012, s. 201–202.

¹⁵ Ahonen – Sorsa 2023, s. 13.

¹⁶ KTI Markkinakatsaus, kevät 2024, s. 6.

¹⁷ INREV:n ja EPRA:n raportti Real estate in real economy report 2024, s. 5.

¹⁸ Ahonen – Sorsa 2023, s. 13.

tuotantopanoshankintojen arvonlisävero vähennyskelpoista kokonaan, osittain vai onko se vähennyskelvotonta.

1.2 Tutkimuksen tarkoitus, tutkimuskysymys ja raja

Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, mitkä ovat edellytykset ja esteet kiinteistön myynnin yhteydessä hankittujen asiantuntijapalvelumenojen arvonlisäveron vähennysoikeudelle, kun kohde on myyty myyjän arvonlisäverollisen kiinteistön vuokraustoiminnan tai muun arvonlisäverollisen toiminnan käytöstä. Tutkimuksella pyritään selvittämään, mikä on tutkittavan aiheen osalta voimassa olevan oikeuden tilanne, ja siten selkeyttämään oikeustilaa.

Oikeuskäytännöstä ilmenee, että vähennysoikeuden määrittämisen kannalta ratkaiseva seikka on, mihin liiketoimeen myyjän hankkimalla asiantuntijapalvelulla on suora ja välitön yhteys.¹⁹ Tutkimuskysymys, johon tutkimuksessa haetaan vastausta, on seuraava: Missä tilanteissa asiantuntijapalvelumenojen katsotaan, tai ei katsota, kohdistuvan arvonlisäverotuksessa tarkoitulla tavalla suoraan ja välittömästi kiinteistön myyntiin? Tutkimuskysymykseen vastaamalla voidaan saada selville ne seikat, jotka vaikuttavat siihen, onko verovelvollisella vähennysoikeus kiinteistön myynnin yhteydessä hankittujen asiantuntijapalvelumenojen arvonlisäverosta vai ei. Näin ollen tutkimuskysymykseen vastaamalla on mahdollista saavuttaa tutkimuksen tarkoitus.

Tutkimuksessa käsiteltäviä kiinteistön myynnin yhteydessä ostettavia asiantuntijapalveluja on mahdotonta määritellä tai rajata tarkasti, sillä niitä voidaan ostaa useisiin eri tarkoituksiin ja ne voivat kattaa monenlaisia toimia. Usein asiantuntijapalveluissa on kyse oikeudellisesta tai taloudellisesta neuvonnasta. Kyse voi olla esimerkiksi myyntiin liittyvien juridisten kysymysten arvioimisesta tai myytävän kohteen arvostamisesta.²⁰ Asiantuntijapalveluja saatetaan ostaa myös esimerkiksi rahoituksen suunnittelua, kiinteistön kunnon ja tekniikan arviointia, kauppaa koskevan verotuksen huomioimista, kohteen kirjanpidon tarkastusta tai omistusoikeudellisia asioita varten.²¹ Lisäksi myyntiin liittyen asiantuntijapalveluja on mahdollista ostaa esimerkiksi konsernin juridisen ja liiketoiminnallisen rakenteen suunnittelua, myyntiprosessin valmistelua, sopimusneuvottelua sekä sopimuksen laatimista varten.²²

Tutkittavassa aiheessa on kyse arvonlisäverottomaan kiinteistön myyntiin liittyvästä vähennysoikeudesta. Tulkinnan keskiössä ovat yleistä vähennysoikeutta sääntelevä AVL 102 § ja

¹⁹ Tämä käy ilmi esimerkiksi päätöksistä KHO 2011:52, KHO 2011:76, KHO 2017:129, KHO 2019:81 ja KHO 2019:94.

²⁰ Nämä asiantuntijapalvelut ilmenevät esimerkiksi päätöksessä KHO 2001:45.

²¹ Nämä eri asiantuntijapalvelut on mainittu esimerkiksi päätöksessä KHO 2019:94.

²² Kyseiset asiantuntijapalvelut ilmenevät esimerkiksi julkaisemattomassa päätöksessä KHO 08.08.2019 T 3592.

kiinteistön myyntiä sääntelevä AVL 27 §. Koska veroton myynti on arvonlisäverotuksessa poikkeus, tulee tutkimuksessa perehtyä myös pääsääntönä olevaa verollista myyntiä sekä verovelvollisuutta koskeviin säännöksiin.

Verovelvolliseksi hakeutuminen kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta on laaja oma kokonaisuutensa, eikä sitä ole perusteltua käsitellä tutkimuksessa syvällisesti. Tulee kuitenkin huomioida, että tutkimuksen tarkoituksena on selvittää vähennysoikeutta koskeva oikeustila myös niiden tilanteiden osalta, kun kiinteistö on myyty myyjän arvonlisäverollisen vuokraustoiminnan käytöstä. Lisäksi verovelvolliseksi hakeutuminen nousee esiin myös jäljempänä käsiteltävissä KHO:n päätöksissä. Siten tutkittavalla aiheella ja verovelvolliseksi hakeutumisella on selkeä yhteys. Jotta tutkittavasta aiheesta saadaan riittävän perusteellinen käsitys, tutkimuksessa käsitellään tarpeellisilta osin verovelvolliseksi hakeutuminen kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta ja sitä sääntelevä AVL 30 §.

Vähennysoikeuteen liittyy vahvasti vähennysoikeuden jakamista sääntelevä AVL 117 §. Kyseistä pykälää ja aihetta käsitellään kuitenkin vain siltä osin kuin se tutkimuksen tarkoituksen saavuttamiseksi on tarpeen. Siten tutkimuksessa ei syvemmin perehdytä esimerkiksi vähennysoikeuden jakamismetodeja koskevaan problematiikkaan. Joissain tilanteissa kiinteistön myynti voi liittyä liikkeen tai sen osan luovutukseen. Kyseessä on kuitenkin oma laaja kokonaisuutensa eikä sen tarkempi käsittely ole tarpeen tutkimuskysymykseen vastaamiseksi. Tutkimuksessa ei myöskään käsitellä verotusmenettelyllisiä seikkoja lukuun ottamatta muutamaa menettelyyn liittyvää huomiota, jotka koskevat verovelvolliseksi hakeutumista kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta.

1.3 Metodit

Tutkimuksessa käytetään pääasiallisena tutkimusmetodina lainoppia eli oikeusdogmatiikkaa.²³ Lainopin ensisijaisena tehtävänä on selvittää voimassa olevan oikeuden sisältö sekä systematisoida, eli jäsentää voimassa olevaa oikeutta.²⁴ Lainoppi tutkii oikeusjärjestyksen kuuluvia sääntöjä ja keskittyy erityisesti niiden sisällön selvittämiseen, eli tulkintaan.²⁵ Lainopin tutkimuskohteena ovat oikeusnormit ja materiaalina toimivat oikeusnormilauseet. Tulkintakannanotossa lainoppi selvittää oikeusnormilauseen sisältöä.²⁶

²³ *Myrskyn* on todennut oikeusdogmaattisen otteen olevan valtavirtatutkimusta. Hän kuitenkin huomauttaa, että painopiste on siirtymässä muun ohella eurooppaverotuksen suuntaan. *Myrsky* 2015, s. 1097 ja 1099.

²⁴ Husa – Mutanen – Pohjolainen 2010, s. 20; *Myrsky* 2015, s. 1093.

²⁵ Husa – Mutanen – Pohjolainen 2010, s. 20.

²⁶ Hirvonen 2011, s. 24.

Oikeuslähde-, tulkinta- ja argumentaatio-opit muodostavat lainopin menetelmällisen osan, jotka määrittävät, miten tulkintaongelma tulee ratkaista.²⁷ Lainopillinen tutkimus tuottaa lainsoveltajan avuksi jotakin säännöstä koskevan tulkintasuosituksen. Tutkimuksen tuloksena tulisi olla aiempaa selkeämpi ja täsmentyneempi käsitys tulkittavan säännöksen sisällöstä.²⁸ Lainoppi pyrkii esittämään voimassa olevan oikeuden johdonmukaisena järjestelmänä eli systeeminä. Systematisointi tapahtuu yleisten oppien avulla.²⁹ Keskeistä systematisoinnissa on tutkia ja jäsentää oikeudenalojen käsitteitä, oikeusperiaatteita ja teoreettisia rakennelmia.³⁰

Lainoppi on tutkimuksen tavoitteen kannalta sopiva metodi, sillä tutkimuksessa pyritään selvittämään voimassa olevan oikeuden sisältö edellä esitetyn arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevan tulkintakysymyksen osalta sekä systematisoimaan niitä kriteerejä, jotka vaikuttavat vähennysoikeuden syntymiseen. Näin ollen tutkimuksessa tulkitaan tutkimuskysymystä koskevia kansallisia ja Euroopan unionin (jäljempänä EU) oikeuteen kuuluvia oikeusnormeja oikeuslähdeoppia noudattaen sekä esitetään tulkintakannanotto siitä, missä tilanteissa asiantuntijapalvelujen katsotaan, tai ei katsota, kohdistuvan arvonlisäverotuksessa tarkoitetulla tavalla suoraan ja välittömästi kiinteistön myyntiin. Siten tutkimuksella pyritään lainopin avulla vastamaan käytännöstä nousevaan lainsoveltajan tiedontarpeeseen.

Tutkimuksessa käytetään myös oikeusvertailevaa tutkimusotetta. Vertailussa selvitetään, mikä tutkimuskysymyksen osalta on oikeustila Ruotsin oikeusjärjestelmässä. Laadukkaan vertailun tekemiseksi tutkimuksessa selvitetään Ruotsissa vero-oikeudellisessa tulkinnassa käytettävät oikeuslähteet ja niiden käytötapa. Oikeuslähteiden avulla perehdytään Ruotsissa voimassa olevaan kiinteistön myyntiin ja vähennysoikeutta koskevaan arvonlisäverolain sääntelyyn sekä selvitetään, millä tavoin Ruotsissa on tulkittu asiantuntijapalvelujen kohdistumista arvonlisäverotuksessa suoraan ja välittömästi kiinteistön myyntiin.

Vastauksia, jotka saadaan Ruotsin voimassa olevan oikeuden selvitystyöllä, verrataan Suomen oikeusjärjestelmästä tehtyihin tulkintoihin. Vertailun tavoitteena on saada tietoa Suomen ja Ruotsin arvonlisäverojärjestelmien yhtäläisyyksistä ja eroista tutkittavan aiheen osalta. Erojen ja yhtäläisyyksien perusteella tehdään päätelmiä siitä, miten ja millä perusteilla tutkimuskysymystä koskevia oikeudellisia normeja on näissä kahdessa eri oikeusjärjestelmässä tulkittu sekä

²⁷ Määttä – Paso 2019, s. 8.

²⁸ Määttä – Paso 2019, s. 7 ja 10.

²⁹ Määttä – Paso 2019, s. 7. *Wikströmin, Ossan ja Urpilaisen* mukaan vero-oikeuden yleiset opit muodostavat vero-oikeudellisen sääntelyjärjestelmän rungon. He jakavat vero-oikeuden yleiset opit teoreettisiin ja käytännöllisiin yleisiin oppeihin. Teoreettiset yleiset opit koostuvat peruskäsitteistä, periaatteista ja tavoitteista. Käytännölliset yleiset opit muodostuvat instituutioista. *Wikström – Ossa – Urpilainen* 2015, s. 19.

³⁰ Hirvonen 2011, s. 25.

miten niitä mahdollisesti voitaisiin tulkita.³¹ Siten oikeusvertailun voidaan sanoa olevan teoreettis-metodologiselta luonteeltaan funktionaalista vertailua.³²

Vertailun tarkoituksena on saada tutkimuskysymykseen vastaamista varten enemmän ja yleisempää tietoa kuin pelkästään Suomen oikeutta tutkimalla on mahdollista saada. Valtioiden sääntelyä ja erityisesti oikeuskäytäntöä vertaamalla voidaan laajentaa ja rikastaa oikeuslähteitä ja tietovarantoa, joita tutkimuskysymykseen vastaamisessa käytetään. Syventämällä tutkimusta vertailun avulla pystytään tekemään luotettavampia johtopäätöksiä ja laadukkaampaa oikeudellista argumentaatiota.³³ Näin ollen tutkimuksen oikeusvertailun intressi on praktinen.³⁴

Ruotsi on sopiva vertailukohde, koska se liittyi Suomen kanssa yhtä aikaa EU:iin ja sillä on Suomen kanssa pitkä yhteinen oikeuskulttuuri.³⁵ Näin ollen Ruotsilla on edellytykset tarjota sellaista oikeudellista harkintaa, jota voidaan hyödyntää myös Suomessa. Lisäksi tulkinnan tekemistä varten on hyödyllistä ja mielenkiintoista perehtyä siihen, millä tavoin Ruotsin kansallinen oikeus ratkaisi tutkimuskysymyksen kannalta merkittävän tapauksen *SKF*³⁶.

1.4 Lähdeaineisto

Arvonlisäverotus on EU:ssa pitkälle harmonisoitua, jonka vuoksi sillä on vahva kytkös EU-oikeuteen.³⁷ Siten laadukkaan tulkinnan tekemisen perusedellytyksenä on, että tutkimuksessa käytetään aiheen kannalta relevantteja EU-oikeudellisia lähteitä. EU-oikeudellisista säädöksistä tutkimuksen kannalta keskeisin on vuonna 2006 annettu arvonlisäverodirektiivi³⁸ (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi). Ensiarvoisen tärkeän lähdemateriaalin muodostaa unionin tuomioistuimen³⁹ (jäljempänä EUT) oikeuskäytäntö, jota on olemassa vähennysoikeuden osalta

³¹ Oikeusvertailulle on ominaista vertailevan lähestymistavan soveltaminen, jossa päätelmiä tehdään tarkastelemalla eroja ja yhtäläisyyksiä. Husa 2013, s. 27.

³² Funktionaalisessa vertailussa pyritään selvittämään, miten sama oikeudellinen ongelma ratkaistaan eri oikeusjärjestyksissä. Husa 2013, s. 145–146.

³³ Husa 2013, s. 32–34 ja 82.

³⁴ Ensisijainen syy praktisen oikeusvertailun tekemiselle on käytännöllisten päämäärien saavuttaminen eli ongelmanratkaistu. Praktisen oikeusvertailun liittyessä oikeusdogmaattiseen tutkimukseen pyrkimyksenä on ratkaista kotimaisen oikeuden soveltamiseen liittyvä tulkintaongelma nojautuen ulkomaisiin esimerkkeihin, jolloin vertailtavat huomiot toimivat lähinnä lisäargumentteina. Husa 2013, s. 79–80.

³⁵ Ks. Suomen oikeuskulttuurin juurista Ruotsin vallan ajalta esimerkiksi Kekkonen 1999, s. 12–23.

³⁶ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*.

³⁷ Rother 2003, s. 1.

³⁸ Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, EUVL L 347, 11.12.2006, s. 1–118.

³⁹ Euroopan unionin tuomioistuin koostuu unionin tuomioistuimesta ja unionin yleisestä tuomioistuimesta. Siihen voi kuulua myös erityistuomioistuimia. Ennen Lissabonin sopimuksen 1.12.2009 voimaantuloa unionin tuomioistuinta kutsuttiin Euroopan yhteisöjen tuomioistuimeksi. Raitio – Tuominen 2020, s. 116. Puhuttaessa unionin tuomioistuimesta, käytetään vakiintuneesti lyhennettä EUT. Tämä käy ilmi esimerkiksi KHO:n ennakkopäätöksistä. Tutkimuksessa lähteenä käytetyt tuomiot ovat unionin tuomioistuimen ja Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen antamia. Selvytyden vuoksi tutkimuksessa käytetään näiden kaikkien tuomioiden antajista samaa lyhennettä EUT.

runsaasti.⁴⁰ Tutkimuksessa tarkasteluun on valittu ne EUT:n tuomiot, joiden on katsottu parhaiten edesauttavan tutkimuskysymykseen vastaamisessa.⁴¹ Lisäksi tulkinnessa hyödynnetään muutamaa julkisasiamiehen ratkaisuehdotusta.

Kotimaisista oikeuslähteistä keskeinen on AVL, jonka säännökset ovat tulkinna kohteena. Tulkinnessa käytetään apuna myös AVL:n esitöistä hallituksen esityksiä. Hallituksen esityksiä hyödynnetään pääasiassa arvonlisäverojärjestelmän perusteiden sekä kiinteistöä koskevien poikkeuksien syiden hahmottamisessa.

Merkittävän lähdemateriaalin muodostavat KHO:n oikeuskäytäntö ja erityisesti ennakkopäätökset.⁴² KHO:n päätöksistä on valittu tarkempaan tarkasteluun ne päätökset, joiden on katsottu olevan tutkimuskysymyksen kannalta oleellisimpia ja parhaiten edistävän tutkimuskysymykseen vastaamista. Päätösten avulla selvitetään, miten ja millä perusteilla asiantuntijapalvelumenojen arvonlisäveron vähennysoikeutta on verottoman myynnin yhteydessä tulkittu sekä millainen kehitys tulkinnessa on tapahtunut erityisesti EUT:n tuomioiden vaikutuksesta. Oikeuskäytännön tarkastelulla pyritään löytämään ne tekijät, joiden perusteella asiantuntijapalvelun ja myynnin välisen suoran ja välittömän yhteyden on, tai ei ole, katsottu olevan olemassa. Lisäksi tutkimalla oikeuskäytäntöä pyritään muodostamaan ennakkopäätössääntö, jonka perusteella tutkimuskysymystä koskevan tulevan tuntemattoman tapauksen arvonlisäverokohtelu voidaan ratkaista.

Muita tutkimuksessa käytettäviä kotimaisia lähteitä ovat Verohallinnon syventävät vero-ohjeet sekä oikeuskirjallisuus. Oikeuskirjallisuudesta hyödynnetään väitöskirjoja, artikkeleita ja yleisteoksia. Oikeuskirjallisuutta on pyritty huomioimaan kattavasti, jotta siinä esitetyistä erilaisista

⁴⁰ EUR-Lexistä on löydettävissä suomenkielellä 336 asiakirjaa seuraavilla hakuehdoilla: arvonlisävero* ja vähennyso*, otsikkotasolla ja asiakirjan laatija unionin tuomioistuim. Tekstihaku osoitteesta [<https://eur-lex.europa.eu/advanced-search-form.html?action=update&qid=1741705655153>] (11.3.2025).

⁴¹ EUT:n tuomioita on EUR-Lexistä etsitty suomenkielellä *otsikko- ja tekstitasolla* käyttäen seuraavia hakusanoja: 1) veroton liiketoimi ja vähennys*, 2) arvonlisäveron vähennyskelpoisuus, 3) arvonlisäveron vähennyskelpoisuus ja kiint*, 4) verottomiin liiketoim* ja vähennys* 5) kiint* ja suora ja välitön yhteys sekä 6) 168 artikla ja suora ja välitön yhteys. Lisäksi EUT:n tuomioita on etsitty suomenkielellä pelkästään *otsikkotasolla* käyttäen seuraavia hakusanoja: 1) kiint* ja vähennys*, 2) kiint* ja 168 artikla sekä 3) osak* ja 168 artikla. Tekstihaut osoitteesta [<https://eur-lex.europa.eu/advanced-search-form.html?action=update&qid=1741713706463>] (11.3.2025). Kaikki tutkimuksessa lähteenä käytetyt EUT:n tuomiot eivät kuitenkaan ole löytyneet EUR-Lexistä tehtävän haun avulla, vaan niitä on etsitty myös tutkimuksessa lähteenä käytettäviin KHO:n ennakkopäätöksiin, Verohallinnon syventäviin vero-ohjeisiin sekä oikeuskirjallisuuteen perehtymällä.

⁴² KHO:n päätöksiä on etsitty Finlex-verkkopalvelusta haku-toiminnolla ja rajattu hakutulokset oikeuskäytäntöön. Hakusanoina on käytetty seuraavia: 1) arvonlisävero, suora ja välitön yhteys ja vähennysoikeus, 2) arvonlisävero, kiinteistön myynti ja vähennysoikeus sekä 3) SKF. Haku osoitteesta [<https://www.finlex.fi/fi>] (11.3.2025). Lisäksi KHO:n päätöksiä on etsitty KHO:n verkkosivujen päätökset-osiosta. Systemaattisesti on luettu läpi ennakkopäätökset vuosilta 2013–2025 sekä lyhyet ratkaisuselosteet vuosilta 2013–2021. Luettavissa osoitteesta [<https://www.kho.fi/fi/index/paatokset.html>] (11.3.2025). Tutkimuksessa lähteenä käytettyjä KHO:n päätöksiä on myös etsitty oikeuskirjallisuuteen ja Verohallinnon syventäviin vero-ohjeisiin perehtymällä.

tutkittavaa aihetta koskevista tulkinnoista saadaan riittävän kokonaisvaltainen käsitys tutkimuskysymyksen ratkaisemisen tueksi.

Ruotsin voimassa olevan oikeustilan selvittämisessä keskeinen lähde on Ruotsin kansallinen arvonlisäverolaki (mervärdesskattelag 2023:200, jäljempänä ML). Lain tulkinnassa käytetään pienissä määrin apuna lain esitöistä (lagförarbeten) hallituksen esityksiä (propositioner). Tutkimuksen kannalta hyvin merkittävä lähde on Ruotsin korkeimman hallinto-oikeuden (Högsta förvaltningsdomstolen, jäljempänä HFD)⁴³ oikeuskäytäntö, jota tulkitsemalla pyritään samaan kuin KHO:n ennakkopäätösten kanssa.⁴⁴

Muita tutkimuksessa käytettäviä ruotsalaisia oikeuslähteitä ovat Ruotsin veroviranomaisen (jäljempänä Skatteverket) julkaisemat yleiset ohjeet (allmänna råd) ja kannanotot (ställningstaganden). Lisäksi tulkinnassa käytetään apuna oikeusoppia (doktrin), jolla tarkoitetaan pätevää oikeuskirjallisuutta.⁴⁵ Oikeuskirjallisuudesta hyödynnetään Ruotsin vero-oikeuden tulkintaa, oikeuslähteitä ja arvonlisäverotusta käsitteleviä perusteoksia sekä artikkeleja, joissa on käsitelty tutkimuksen kannalta oleellisia oikeustapauksia.

1.5 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen alussa pääluvussa 2 perehdytään oikeuslähdeoppiin verolain tulkinnassa sekä nimenomaan arvonlisäverotuksen tulkinnassa käytettäviin oikeuslähteisiin. Luvun tarkoituksena on auttaa muodostamaan käsitys niistä lähtökohdista ja vero-oikeuden perusteista, joiden mukaan selvitys- ja tulkintatyötä tutkimuksessa tehdään.

Pääluvussa 3 luodaan aluksi tiivis katsaus arvonlisäverojärjestelmän luonteeseen ja tavoitteisiin. Lyhyesti tutustutaan myös verollista myyntiä ja verovelvollisuutta koskevaa sääntelyyn. Pääluvun keskeisimmän osan muodostaa vähennysoikeutta käsittelevä luku 3.3. Siinä tarkastellaan yleistä vähennysoikeutta koskevaa sääntelyä ja syvennyttään EUT:n tuomioihin, joissa on ensi kertaa määritetty suora ja välitön yhteys sekä hinnan osatekijyyys -kriteeri. Lisäksi tarkastellaan, mitä ovat suoraan kohdistettavat kulut ja yleiskulut. Lopuksi lyhyesti käsitellään vähennysoikeuden jakamista koskevaa sääntelyä.

⁴³ Ruotsin korkein hallinto-oikeus oli vuoteen 2011 saakka nimeltään Regeringsrätten, jonka jälkeen nimi muutettiin. Högsta förvaltningsdomstolen verkkosivut, Historia och bakgrund. Osoitteesta [<https://www.domstol.se/hogsta-forvaltningsdomstolen/om-hogsta-forvaltningsdomstolen/historik/>] (14.10.2024). Tämän takia tutkimuksessa käytetään vanhempien tapausten yhteydessä tästä tuomioistuimesta eri nimitystä.

⁴⁴ Asiantuntijapalvelumenojen arvonlisäveron vähennysoikeutta käsitteleviä HFD:n päätöksiä on etsitty HFD:n verkkosivuilta ratkaisujen (avgöranden) osiossa olevan hakukoneen avulla. Hakuja on tehty ajanjaksolta 2008-2025 käyttämällä hakusanoja viidellä eri tavalla: 1) SKF, 2) konsulttjänster, 3) konsulttjänster ja fastighet, 4) fastighet, mervärdesskatt ja avdrag sekä 5) expert. Haut osoitteesta [<https://www.domstol.se/hogsta-forvaltningsdomstolen/avgoranden/>] (8.3.2025).

⁴⁵ Rabe – Hellenius 2009, s. 62.

Pääluvun 4 alussa selvitetään, mitä arvonlisäverotuksessa tarkoitetaan kiinteistöllä. Tämän jälkeen perehdytään kiinteistön myyntiä ja vuokrausta koskevaan sääntelyyn, sääntelyn syihin sekä siihen, millaisia verovaikutuksia myynnin ja vuokrauksen arvonlisäverottomuudesta seuraa. Viimeisenä käsitellään verovelvolliseksi hakeutumisen sääntelyä ja sen verovaikutuksia.

Pääluku 5 on tutkimuksessa tehtävän tulkinnan ja systematisoinnin kannalta kaikista keskeisin. Luvussa huomio on keskitetty oikeuskäytännön tarkasteluun ja oikeuskäytännöstä tehtävään tulkintaan. Alussa tarkastellaan kahta EUT:n tuomiota, joissa vähennysoikeuden edellytyksiä on linjattu tietyissä tilanteissa. Tämän jälkeen käsitellään yksityiskohtaisesti EUT:n tuomiota, jolla on ollut merkittävä vaikutus myöhemmässä oikeuskäytännössä suoran ja välittömän yhteyden sekä sen kautta vähennysoikeuden määrittämisessä. Sen jälkeen tarkastellaan KHO:n oikeuskäytäntöä ja sen perusteella oikeuskirjallisuudessa esitettyjä argumentteja.

Pääluvun 6 alussa tutustutaan lyhyesti Ruotsissa käytettäviin vero-oikeuden oikeuslähteisiin ja niiden käytösääntöihin. Seuraavaksi perehdytään tutkittavan aiheen osalta Ruotsin kansalliseen arvonlisäverolainsäädäntöön ja samalla verrataan sitä Suomessa voimassa olevaan sääntelyyn. Tämän jälkeen tarkastellaan aihetta koskevaa ruotsalaista oikeuskäytäntöä. Lopuksi vertaillaan Suomen ja Ruotsin oikeuskäytännöissä tehtyjä tulkintoja sekä etsitään niistä eroja ja yhtäläisyyksiä. Viimeisessä pääluvussa esitetään tutkimustulokset ja tulkintasuositus tutkimuskysymystä koskevaan tulkintaongelmaan.

2 OIKEUSLÄHTEET ARVONLISÄVEROTUKSESSA

2.1 Oikeuslähdeoppi verolain tulkinnassa

Oikeuslähteitä on luonnehdittu eri tavoin.⁴⁶ Oikeuslähteellä voidaan tarkoittaa sitä aineistoa, josta lainsoveltaja saa ratkaisuja muodostaessaan kulloinkin vaadittavan konkreettisen normin, joka voidaan asettaa ratkaisun perustaksi. Siten oikeuslähteet tarjoavat tietoa ratkaisutoiminnan tarpeisiin.⁴⁷ Oikeuslähteiden avulla tuomioistuinten lisäksi myös muut lainkäyttäjät, kuten veroviranomaiset, saavat tietoa voimassa olevan oikeuden tilasta. Voimassa oleva oikeus puolestaan antaa tiedon siitä, miten asia tulisi oikeusjärjestyksen mukaan ratkaista. Oikeuslähteitä hyödyntämällä tai ainakin kantansa niihin perustamalla pitäisi olla mahdollista löytää vastaus siihen, mikä on voimassa olevan oikeuden mukainen kanta johonkin tulkintaongelmaan.⁴⁸ Näin ollen tutkimuskysymykseen vastaaminen edellyttää, että aluksi tunnistetaan oikeuslähteet, joita hyödyntämällä tulkintaongelmaan voidaan löytää vastaus.

Oikeustieteen ydinalueeseen kuuluvassa oikeuslähdeopissa on perinteisesti selvitetty niitä lähteitä, joista lainsoveltajat saavat lainmukaisen perustan ratkaisuilleen. Kyse on lähinnä metodisista säännöistä ja periaatteista, joiden avulla erilaisista oikeudellisista lähteistä löydettäviä kannanottoja arvioidaan, tulkitaan ja verrataan toisiinsa. Ei ole kuitenkaan olemassa ”virallista” oikeuslähdeoppia ja aihetta koskevan keskustelun voidaan sanoa olevan päättymätöntä.⁴⁹

Oma kysymyksensä on se, että mikä luetaan oikeuslähteeksi. Perinteisesti oikeuslähteet on jaettu kirjoitettuun lakiin, tavanomaiseen oikeuteen, oikeuskäytäntöön ja oikeustieteeseen.⁵⁰ Oikeuslähteet voidaan kuitenkin ymmärtää myös laajemmin, jolloin oikeuslähteiden joukko on suurempi. Pelkkä listaus oikeuslähteistä ei kuitenkaan suoraan kerro, miten tulkintaongelma tulisi ratkaista. Tämän vuoksi oikeuslähdeoppiin kuuluu myös oikeuslähteiden käytösäännöt siitä, millä tavalla ja missä järjestyksessä oikeuslähteitä tulisi käyttää.⁵¹

Tässä tutkimuksessa lähtökohdana on oikeuslähdeoppi, jossa oikeuslähteet on jaettu niiden velvoittavuuden mukaan vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin

⁴⁶ Määttä 2014, s. 8.

⁴⁷ Myrsky 2004, s. 40.

⁴⁸ Myrsky 2011a, s. 17–19.

⁴⁹ Myrsky 2011a, s. 17–19.

⁵⁰ Myrsky 2004, s. 40. Vrt. Määttä esittää, että suppeasti ajateltuna oikeuslähteiksi luetaan laki, maan tapa, lain esityöt ja oikeuskäytäntö. Määttä 2014, s. 10. Tämä on esimerkki siitä, kuinka oikeuslähteiden joukko voidaan käsittää eri tavoin.

⁵¹ Määttä 2014, s. 10–11.

oikeuslähteisiin.⁵² Luettelo ilmentää myös oikeuslähteiden etusijajärjestystä.⁵³ Vahvasti velvoittavaan oikeuslähteeseen pitää vedota ja sen sivuuttamisesta seuraa virkavirhevastuu. Heikosti velvoittavan oikeuslähteen sivuuttamisesta ei seuraa virkavirhevastuuta, mutta se tulee huomioida päätöksenteossa ja siitä poikkeaminen on perusteltava. Sallittuihin oikeuslähteisiin saa vedota eikä niiden sivuuttamista tarvitse perustella.⁵⁴

Vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä ovat kansalliseen oikeuteen sisältyvät lait, lakien nojalla annetut alemmanasteiset normit, kansallisen oikeuden osaksi saatetut kansainväliset sopimukset ja systeemiperusteet.⁵⁵ Vahvasti velvoittavia kansallisen oikeuden ulkopuolisia oikeuslähteitä ovat Eurooppaoikeuden sitovat osat, Euroopan ihmisoikeussopimus, EUT:n tietyt prejudikaatit sekä Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tietyt prejudikaatit. Lisäksi maan tapa eli tavanomainen oikeus on vahvasti velvoittava oikeuslähde.⁵⁶

Vahvasti velvoittavista oikeuslähteistä erityisesti lait ovat vero-oikeudessa merkittävässä asemassa. Suomen perustuslain (731/1999) 81 §:n 1 momentin mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Pykälästä käy ilmi legaliteettiperiaate, jolla on vero-oikeudessa korostunut asema. Legaliteettiperiaatteen yksi elementti on parlamentin verotusvallan korostaminen ja varmistaminen. Tässä mielessä legaliteettiperiaate ilmentää valtiovallan kolmijako-oppia. Toinen oleellinen elementti on verovelvollisten verokohtelun ennustettavuusintressin suojeleminen.⁵⁷ Korostunut legaliteettiperiaate merkitsee verolain soveltamisessa sitä, että jokaiselle veron olennaiselle elementille täytyy löytyä välitön tuki verolaista.⁵⁸ Legaliteettiperiaatteen vuoksi verolain tulkinnassa keskeisimmässä asemassa on lakiteksti ja lähtökohtana lain sanamuoto.⁵⁹

Lain sanamuodon mukaisella tulkinnalla ei kuitenkaan voida löytää ratkaisuja kaikkiin tulkintakysymyksiin, sillä kaikki lait, mukaan lukien verolait, ovat epätäydellisiä. Tämä johtuu muun muassa siitä, että lakia säädettäessä ei voida ottaa ennakolta huomioon kaikki mahdollisia

⁵² Aarnio 2011, s. 68. *Määttä* on katsonut, että tarkasteltaessa oikeuslähteiden velvoittavuutta suhteessa toisiinsa, perinteistä kolmen kategorian jaottelua voidaan täydentää alakategorioilla, jolloin oikeuslähteet muodostavat useampiportaisen kokonaisuuden. *Määttä* 2014, s. 318. Tämä ilmenee tutkimuksessa siten, että julkaistu KHO:n vuosikirjapäätös asetetaan etusijaan suhteessa KHO:n julkaisemattoman päätöksen kanssa, vaikka kummassakin on kyse heikosti velvoittavasta lähteestä.

⁵³ Aarnio 2011, s. 68.

⁵⁴ Myrsky 2011a, s. 22.

⁵⁵ Aarnio 2011, s. 68.

⁵⁶ Aarnio 2011, s. 68. *Määttän* mukaa maan tapa on jäänyt vero-oikeudessa merkitykseltään vähäisemmäksi ja sen merkitykseen tulee suhtautua pidättyväisesti. *Määttä* 2014, s. 268–270.

⁵⁷ Tikka 1998, s. 72.

⁵⁸ Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 36.

⁵⁹ *Määttä* 2014, s. 13–14; Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 36.

tilanteita sekä siitä, että kieli on aina epätäydellistä.⁶⁰ Lisäksi verolakien säännökset voidaan korostuneesta legaliteettiperiaatteesta huolimatta kirjoittaa joustaviksi, jolloin pelkästään sanamuodon perusteella ei voida tehdä pitkälle meneviä johtopäätöksiä lainkohdan tulkinnasta.⁶¹ Näin ollen tulkintatilanteessa täytyy käyttää apuna myös muita oikeuslähteitä.

Heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin kuuluvat lainsäätäjän tarkoitus ja ennakkoratkaisut.⁶² Lain esitöistä hallituksen esitykset ovat pääsääntöisesti olleet keskeisimmässä roolissa.⁶³ Lain esityötkään eivät kuitenkaan vastaa kaikkiin tulkintaongelmiin, sillä lakien tavoin ne ovat epätäydellisiä. Verolakien esityöt ovat monilta osin ohuita eikä niissäkään oteta huomioon kaikkia mahdollisia tulkintatilanteita.⁶⁴ Näin ollen tulkintatilanteessa voidaan joutua nojautumaan myös muihin oikeuslähteisiin.

Sallittuihin oikeuslähteisiin kuuluvat muun muassa käytännölliset argumentit, yleiset oikeusperiaatteet, oikeustiede (vallitseva mielipide) ja vertailevat argumentit.⁶⁵ Niiden soveltaminen tulee kysymykseen vain, jos vahvasti ja heikosti velvoittavat oikeuslähteet vaikenevat kysymyksessä olevasta asiasta. Sallitut oikeuslähteet antavat suunnan lain tulkinnalle, mutta yksistään ne eivät sitä määritä. Vero-oikeudessa voidaan joskus joutua turvautumaan sallittuihin oikeuslähteisiin, mutta legaliteettiperiaatteen, lain esitöiden kannanottojen ja laajan oikeuskäytännön vuoksi niille ei kuitenkaan jää huomattavaa sijaa.⁶⁶ On hyvä huomata, että Verohallinnon ohjeet ovat sallittuja oikeuslähteitä. Vaikka niiden voidaan kiistämättä katsoa olevan auktoriteettiargumentti, ne eivät sallittuna oikeuslähteenä ole kuitenkaan oikeudellisesti sitovia.⁶⁷

2.2 Ennakkopäätökset

Ennakkopäätöksistä eli prejudikaateista ei ole olemassa tarkkaa määritelmää ja käsitteen laajuus voidaan ymmärtää eri tavoin.⁶⁸ Verotuksessa ennakkopäätöksillä on yleensä ymmärretty KHO:n julkaisemia verotusta koskevia päätöksiä. Lisäksi prejudikaattiominaisuus koskee myös

⁶⁰ Määttä 2014, s. 37; ks. myös Linnakangas 2010, s. 245.

⁶¹ Määttä 2014, s. 45

⁶² Aarnio 2011, s. 69.

⁶³ Määttä 2014, s. 163. Lainvalmistelutöitä ja heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat myös lain säätämistä koskevat valiokuntamietinnöt sekä periaatteessa myös työryhmä-, toimikunta- ja komiteamietinnöt. Määttä 2014, s. 319.

⁶⁴ Määttä 2014, s. 179.

⁶⁵ Aarnio 2011, s. 69.

⁶⁶ Määttä 2014, s. 275 ja 321.

⁶⁷ Määttä 2014, s. 262–263. *Wikström, Ossa ja Urpilainen* ovat todenneet, että Verohallinnon ohjeet ovat usein luonteeltaan ohjeita verolain tulkinnasta ja ne ulottuvat vain Verohallinnon sisälle eivätkä ne sido tuomioistuimia tai verovelvollisia. *Wikström – Ossa – Urpilainen* 2015, s. 36.

⁶⁸ Myrsky 2011a, s. 8–9. Myös *Määttä* on tullut samaan lopputulokseen ennakkopäätösten käsitteen tarkkaraajuuden puutteesta. Määttä 2014, s. 224. *Myrsky* on luonnehtinut ennakkopäätöstä seuraavasti: ”- - prejudikaatti on sellainen ratkaisu, jolla on merkitystä sen *oman ratkaisuympäristön ulkopuolella*, olipa sen antanut mikä ratkaisuinstitanssi tahansa.” Myrsky 2011a, s. 11.

EUT:n tuomioita. Olennaista on päätöksen prejudikatiivinen vaikutus eli se, miten päätös voi myöhemmin esille tulevassa samanlaisessa tapauksessa toimia ratkaisuohteena.⁶⁹

Ennakkopäätöksillä on verotuksen oikeuslähteenä korostettu merkitys,⁷⁰ joka on ollut huomattava erityisesti kulutusverotuksen osalta.⁷¹ Kuten edellä on todettu, vero-oikeuden sisältöä ei aina ole mahdollista tulkita pelkän säädöstekstin perusteella. Lain täsmennetty sisältö syntyy usein vasta oikeuskäytännön kautta. Ennakkopäätösten tärkein tehtävä on selventää lainsäädäntöä ja antaa vastauksia pelkistetyistä lainkirjoitustekniikasta johtuviin avoimeksi jääneisiin kysymyksiin.⁷² Ratkaisukäytännön avulla erilaisia tulkintavaihtoehtoja mahdollistavan normin sisältö täsmennoy tietyn tulkintavaihtoehdon mukaiseksi, jolloin saadaan aikaiseksi täsmennettyjä ja tulkittuja normeja. Jonkin ratkaisulinjan vakiintuessa muodostuu vallitseva oikeustila. Tämän oikeustilan tunteminen tarjoaa täsmällisemmän ja realistisemmän kuvan oikeusjärjestyksen sisällöstä kuin pelkkä säädösteksti.⁷³

Vaikka myöhemmässä lainkäytössä päätöksen prejudikaattiluonne harkitaan joka tapauksen kohdalla erikseen, ennakkopäätöksiä koskeva tieto ei suinkaan ole yksittäistapauksellista, vaan yleisempää.⁷⁴ Ennakkopäätöksen käyttökelpoisuus perustuu siihen, että se sisältää yleisemmän oikeusohjeen ja voidaan olettaa, että ohje soveltuu samankaltaisiin ja luonnollisesti samanlaisiin tapauksiin. Kyse on tietyn vastaavuuden osoittamisesta vertailutapauksen ja ennakkopäätöksen välillä. Vastaavuuden toteamisessa on kysymys tapausten samanlaisuuden toteamisesta.⁷⁵ Tapausten ei yleensä tarvitse olla täysin identtisiä keskenään, vaan voidaan puhua riittävästä samanlaisuudesta, jossa lähinnä oikeudellisesti merkitykselliset faktat toistuvat. Kaikkien faktojen ei siten välttämättä tarvitse olla samanlaisia, vaan riittää, että relevantit faktat

⁶⁹ Myrsky 2011a, s. 8–11.

⁷⁰ Tätä merkitystä ovat korostaneet muun muassa valituslupajärjestelmän käyttöönotto, lainsäädännön nopea muuttuminen, verolainsäädännössä käytetyt yleiset ja avoimet ilmaukset, talouselämän nopean muuttumisen ja kansainvälistymiskehityksen tuomat uudentyypiset tulkintaongelmat, joihin verolainsäädännöllä ei ole ehtinyt reagoimaan, vero-oikeudellisen tutkimuksemme prejudikaattipainotteisuus sekä se, että Verohallinnon ohjeistus seuraa ja voi myös perustua oikeuskäytäntöön. Myrsky 2004, s. 49. Lisäksi verolainsäädännön valmistelussa joudataan ajoittain kiirehtimään enemmän kuin muiden lakien valmistelussa. Määttä 2014, s. 233.

⁷¹ Myrsky 2011a, s. 55. Tähän ovat olleet syynä kulutusverotusta koskevan tutkimustoiminnan ja kirjoittelun vähyys sekä arvonlisäverolakia koskevat lähes jatkuvat muutokset. Myrsky 2011a, s. 55.

⁷² Myrsky 2011b, s. 248.

⁷³ Myrsky 2011a, s. 9 ja 53.

⁷⁴ Myrsky 2011a, s. 12.

⁷⁵ Myrsky 2007, s. 858–859. Vastaavuuden toteaminen edellyttää, että aluksi pelkistetään esiin ennakkopäätöksen relevantit faktat eli ratkaisulle merkitykselliset tosiseikat. Sen jälkeen faktoja verrataan ratkaistavana olevaan tapaukseen. Vertailun perusteella tapahtumat voidaan katsoa samanlaisiksi, mikä todennäköisesti johtaa ennakkotapauksen soveltamiseen. Mikäli tapauksia ei tulkita samanlaisiksi, ennakkopäätöksellä ei ole merkitystä käsitellä olevassa tapauksessa. Oleellista on tosiasioiden vertailu, jota tehdessä tulisi löytää relevantit tosiseikat, jotka ovat olleet ennakkopäätöstä tehdessä määrääviä. Tavoitteena on löytää ennakkopäätös, jossa on samat tai ainakin riittävän samanlaiset faktat, jolloin samalla löydetään oikeusohje. Myrsky 2007, s. 858–859.

ovat. Mitä täydellisempi vastaavuus tapausten välillä on, sitä suurempi on ennakkopäätöksen prejudisoiva vaikutus.⁷⁶

Vaikka ennakkopäätösten merkitys vero-oikeuden tulkinnassa on huomattava, tulee muistaa, että kyseessä on heikosti velvoittava oikeuslähde, jonka noudattamiseen ei ole olemassa legalistista sitovuusperiaatetta. Normatiivisen sitovuuden puuttumisesta huolimatta sitovuus voi kuitenkin olla tosiasiallista. Alempien viranomaisten ja tuomioistuinten käytäntönä on yleensä ollut seurata KHO:n ennakkopäätöksenä pitämää ratkaisua ja omaksua sama tulkintalinja. Myös KHO itse on katsonut olevansa tiettyyn pisteeseen saakka sidottu omiin aiempiin päätöksiinsä.⁷⁷ Siten ennakkopäätöksillä on verotus- ja oikeuskäytännössä tosiasiallisesti yhdenmu-kaistava vaikutus.⁷⁸ Tosiasiallisella sitovuudella on liityntä myös ennustettavuuteen ja yhden-vertaisuusperiaatteeseen.⁷⁹ Lisäksi tulee huomata, että ennakkopäätökset eivät vahvuudeltaan ole samanarvoisia. Ennakkopäätösten vahvuuteen vaikuttaa muun muassa ratkaisukokoonpano, onko päätös julkaistu vai ei, onko ratkaisusta äänestetty sekä päätöksen ikä.⁸⁰

2.3 Euroopan unionin oikeus

EU-jäsenyyden myötä Suomessa sovellettava oikeus koostuu myös EU-oikeudesta. Siten kansallisten tuomioistuinten ja viranomaisten on otettava huomioon EU-oikeus ja sovellettava sitä.⁸¹ EU-oikeus on ylikansallista oikeutta, jota jäsenvaltiot ovat sitoutuneet noudattamaan.⁸² EU-oikeuden ja kansallisen oikeuden välistä suhdetta ei kuitenkaan tule ymmärtää siten, että EU-oikeus automaattisesti joka tilanteessa ”jyräisi” kansallisen oikeuden ohitse. Yksi tapa hahmottaa suhde on nähdä EU-oikeus ja kansallinen oikeus osana samaa normikokonaisuutta, jonka eri osat ovat monimuotoisessa ja -tasoisessa vuorovaikutuksessa keskenään.⁸³

EU-oikeus muodostaa itsenäisen oikeuslähteen.⁸⁴ Tämä on johtanut muutoksiin myös perinteisen oikeuslähdeopin soveltamisessa.⁸⁵ Siltä osin, kun EU-oikeuden normit vaikuttavat verotukseen, voidaan puhua EU-vero-oikeudesta.⁸⁶ EU-oikeudessa normit voidaan jakaa kahteen kategoriaan. Primaarinormeihin kuuluvat jäsenvaltioiden keskenään solmimat Euroopan unionista

⁷⁶ Myrsky 2007, s. 858–859.

⁷⁷ Myrsky 2011a, s. 56–57.

⁷⁸ Myrsky 2011b, s. 248.

⁷⁹ Myrsky 2004, s. 50.

⁸⁰ Myrsky 2011a, s. 130–142. *Määttä* asettaa kansalliset tuomioistuinratkaisut etusijajärjestykseen seuraavasti: 1) KHO:n vuosikirjapäätökset, 2) KHO:n lyhyet ratkaisuselosteet, 3) KHO:n julkaisemattomat ratkaisut ja 4) julkaistut hallinto-oikeuden ratkaisut ja keskusverolautakunnan ennakkoratkaisut. *Määttä* 2014, s. 320.

⁸¹ Myrsky 2004, s. 41–42.

⁸² Rother 2003, s. 3.

⁸³ Ojanen 2016, s. 64.

⁸⁴ Asia on tuotu esille jo tuomiossa C-6/64 *Costa v. ENEL*.

⁸⁵ *Määttä* 2014, s. 185.

⁸⁶ Helminen 2021, luku 1 EU-vero-oikeus oikeusjärjestelmän osana, alaluku 1.1 Käsite.

tehty sopimus⁸⁷ ja Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus⁸⁸ (jäljempänä SEUT). Sekundäärinormeihin kuuluvat EU:n itsensä säätämät primaarinormeista johdetut normit, joita ovat asetukset, direktiivit ja päätökset.⁸⁹ EU-oikeuden vaikutus on vaihteleva eri verolakien tulkinna.⁹⁰ Erityisesti arvonlisäverotuksessa EU-oikeudella on keskeinen rooli.⁹¹

Kaikissa EU:n jäsenvaltioissa sovelletaan arvonlisäverojärjestelmää.⁹² Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä on sisämarkkinoiden toteuttamisen edellytys.⁹³ Arvonlisäverotus on veromuoto, joka on EU:ssa hyvin pitkälti harmonisoitu.⁹⁴ EU:n toimivalta harmonisoida jäsenvaltion välillistä verotusta koskevia järjestelmiä käy ilmi SEUT 113 artiklasta,⁹⁵ jonka mukaan:

”Neuvosto antaa yksimielisesti erityisessä lainsäätämisyksikössä 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.”

Arvonlisäveron osalta yhtenäistäminen on toteutettu direktiiveillä. Vuonna 1967 annettiin ensimmäinen arvonlisäverodirektiivi⁹⁶ ja toinen arvonlisäverodirektiivi⁹⁷, joilla korvattiin aiemmat yleiset kulutusverojärjestelmät arvonlisäverojärjestelmällä. Tämän jälkeen annettiin vielä muita direktiivejä. Vuonna 1977 annettiin kuudes arvonlisäverodirektiivi⁹⁸ (jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi), jonka tavoite oli varmistaa jokaisen jäsenvaltion laaja yhtenäinen veropohja.⁹⁹ Kuudes arvonlisäverodirektiivi oli tärkein arvonlisäverotusta säätelevistä

⁸⁷ Euroopan unionista tehdyn sopimuksen konsolidoitu toisinto, EUVL C 202, 7.6.2016, s. 13–46.

⁸⁸ Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen konsolidoitu toisinto, EUVL C 202, 7.6.2016, s. 47–360.

⁸⁹ Raitio – Tuominen 2020, s. 72 ja 80–84.

⁹⁰ Määttä 2014, s. 184.

⁹¹ Myrsky 2004, s. 43.

⁹² Lamppu – Ruohola 2023, s. 3.

⁹³ Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, johdanto-osa, kappale 4.

⁹⁴ Rother 2003, s. 1. Kansainvälistymisen ja kansallisten verojärjestelmien yhteensovittaminen ei ole mutkatonta. Kaupan ja liikkuvuuden esteitä syntyy helposti, jotka voivat johtaa tehokkuustappioihin. Valtioiden verojärjestelmien erot hidastavat kansainvälistymiskehitystä sekä kansainvälistä kauppaa. Tästä kumpuaa tarve verojärjestelmien harmonisoinnille. EU:ssa yhtenäinen arvonlisäveropohja on välttämätön, sillä veropohja toimii yhtenä jäsenvaltioiden maksuosuuksien määräytymisperusteena. Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 32.

⁹⁵ Saukko 2005, s. 53.

⁹⁶ Ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY, annettu 11 päivänä huhtikuuta 1967, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta, EYVL 71, 14.4.1967, s. 1301–1303, suomenk. erityispainos: Luku 09 Nide 001 s. 3–4.

⁹⁷ Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes - Structure and procedures for application of the common system of value added tax, OJ 71, 14.4.1967, s. 1303–1312, English special edition: Series I Volume 1967 P. 16–23, ei suomenkielistä toisintoa.

⁹⁸ Kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY, annettu 17 päivänä toukokuuta 1977, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste, EYVL L 145, 13.6.1977, s. 1–40, suomenk. erityispainos: Luku 09 Nide 001 s. 28–63.

⁹⁹ HE 88/1993 vp, s. 10.

direktiiveistä.¹⁰⁰ Se korvattiin vuonna 2007 voimaan tulleella arvonlisäverodirektiivillä.¹⁰¹ Arvonlisäverodirektiivi on kiistatta yksi EU:n arvonlisäverojärjestelmän sekä tämän tutkimuksen keskeisimmistä oikeuslähteistä.

Muiden direktiivien tapaan myös arvonlisäverodirektiiviä koskee SEUT 288 artikla, jonka mukaan direktiivi velvoittaa jäsenvaltiota saavutettavaan tulokseen nähden, mutta jättää kansallisen viranomaisten valittavaksi muodon ja keinon. Direktiivit eivät siten ole suoraan sovellettavia, vaan edellyttävät implementointia, jossa direktiivin asettamat tavoitteet säädetään osaksi kansallista lakia.¹⁰² Koska jäsenvaltiot saavat itse päättää direktiivin vaatimusten ja tavoitteiden asettamisessa puitteissa direktiivin täytäntöönpanevan lainsäädännön yksityiskohdista, jäsenvaltioiden kansallinen lainsäädäntö ei ole edes direktiivin määrittelemiltä osin täysin identtistä.¹⁰³

Direktiivien lisäksi EU:n neuvosto ja komissio voivat antaa asetuksia. SEUT 288 artiklan mukaan asetus pätee yleisesti, on kaikilta osiltaan velvoittava ja sitä sovelletaan sellaisenaan kaikissa jäsenvaltioissa. Näin ollen asetukset ovat suoraan sovellettavaa oikeutta. Asetuksen voimaantulon jälkeen kansallinen lainsäädäntö ei voi olla ristiriidassa asetuksen kanssa.¹⁰⁴ Arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen yhdenmukaisuus varmistetaan vuonna 2011 annetulla täytäntöönpanoasetuksella¹⁰⁵ (jäljempänä täytäntöönpanoasetus).¹⁰⁶

Kirjoitetun oikeuden ohella EU-oikeuden lähteitä ovat oikeuskäytäntö, yleiset oikeusperiaatteet ja tapaoikeus. SEUT 19 artiklan 1 kohdan mukaan Euroopan unionin tuomioistuimen tehtävänä on huolehtia siitä, että perussopimusten tulkinnassa ja soveltamisessa noudatetaan lakia.¹⁰⁷ EUT:n ratkaisuilla on EU-vero-oikeuden tulkinnassa korostunut asema.¹⁰⁸ EUT:lla on lopulta yksinomaisen toimivalta tulkita EU-tasolla annettuja normeja, jolloin ratkaisut ovat merkittäviä tekijöitä siinä, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän normeja tulkitaan ja sovelletaan jäsenvaltioissa yhdenmukaisesti. Jäsenvaltioilla on nimittäin velvollisuus noudattaa EUT:n antamia

¹⁰⁰ Sainio 2011, s. 16.

¹⁰¹ Lamppu – Ruohola 2023, s. 4. Uusi arvonlisäverodirektiivi oli tarpeen, sillä aiempien direktiivien rakennetta ja sanamuotoa tuli muuttaa säännösten selkeyden ja toimivan esitystavan varmistamiseksi. Sisällöllisesti olemassa olevaa lainsäädäntöä ei kuitenkaan ollut tarkoitus muuttaa lukuun ottamatta joitain pieniä sisältömuutoksia. Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, johdanto-osa, kappale 3.

¹⁰² Raitio – Tuominen 2020, s. 81.

¹⁰³ Helminen 2021, luku 1 EU-vero-oikeus oikeusjärjestelmän osana, alaluku 1.4.2.2 Direktiivien vaikutus.

¹⁰⁴ Raitio – Tuominen 2020, s. 80.

¹⁰⁵ Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011, annettu 15 päivänä maaliskuuta 2011, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä, EUVL L 77, 23.3.2011, s. 1–22.

¹⁰⁶ Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011, annettu 15 päivänä maaliskuuta 2011, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä, johdanto-osa, kappale 4. Kyseistä asetusta on sen antamisen jälkeen muutettu useita kertoja. Lamppu – Ruohola 2023, s. 5.

¹⁰⁷ EUT:n oikeuskäytännössä on kyse unionin perussopimuksilla perustetun lainkäyttöelimen ratkaisuisista perussopimusten tulkinnasta sekä niiden nojalla annettujen säädösten ja päätösten tulkinnasta tai pätevyydestä. Ojanen 2016, s. 49.

¹⁰⁸ Helminen 2021, luku 1 EU-vero-oikeus oikeusjärjestelmän osana, alaluku 1.8.1 EU-oikeuden tulkintatapa.

ratkaisuja.¹⁰⁹ Ratkaisujen oikeudellinen sitovuus EU:n toimielinjärjestelmässä ja jäsenvaltioissa on korostanut oikeuskäytännön merkitystä.¹¹⁰

EUT:n oikeuskäytännön merkitystä kuvastaa hyvin myös se, että monet EU-oikeuden keskeiset periaatteet eivät ole suoraan löydettävissä kirjallisista EU-normeista, vaan ne ovat muodostuneet EUT:n ratkaisukäytännössä.¹¹¹ Esimerkiksi EU-oikeuden ja jäsenvaltioiden kansallisen lainsäädännön keskinäisestä suhteesta ei ole olemassa nimenomaista säännöstä.¹¹² Tätä suhdetta kuitenkin määrittää muun muassa EUT:n oikeuskäytännössä syntynyt ja kehittynyt etusijaperiaate, joka määriteltiin ensimmäisen kerran tuomiossa *Costa v. ENEL*^{113,114}. Etusijaperiaate tarkoittaa sitä, että ristiriitatilanteessa EU-oikeudella on etusija kansalliseen oikeuteen nähden. EU-oikeuden etusijan vuoksi jäsenvaltiot eivät myöskään voi säätää lakeja tai solmia sopimuksia, jotka ovat ristiriidassa EU-oikeuden kanssa. Lisäksi kansallista lainsäädäntöä tulee tulkita ja soveltaa EU-oikeudellisten vaatimusten mukaisesti.¹¹⁵

Yksi syy EUT:n ratkaisujen korostuneelle asemalle yleisesti EU-oikeuden tulkinnassa on se, että perussopimukset ja niiden nojalla annetut direktiivit ovat väljästi muotoiltuja.¹¹⁶ Nykyisen ja sitä edeltävien arvonlisäverodirektiivien normit ovat kuitenkin sangen yksityiskohtaisia. Siitä huolimatta arvonlisävero-oikeuden alalla on syntynyt runsaasti EUT:n oikeuskäytäntöä. EU:n arvonlisäverojärjestelmän yksittäiset normit ovat saaneet sisältönsä EUT:n tulkitessa ja soveltaessa niitä. Samalla erilaisiin tulkintaongelmiin on saatu selvyyttä.¹¹⁷ Näin ollen esimerkiksi pelkän arvonlisäverodirektiivin sanamuodon mukaisen tulkinnan¹¹⁸ avulla ei aina löydetä ratkaisua tulkintaongelmiin, vaan oikeuslähteenä tulee käyttää myös EUT:n ratkaisuja.

¹⁰⁹ Rother 2003, s. 3. EUT:n ratkaisut ovat jäsenvaltiota oikeudellisesti velvoittavia, sillä sitoutumalla perussopimukseen ja hyväksymällä perussopimukset valtiosääntönsä mukaisesti jäsenvaltio on samalla sitoutunut siihen, että perussopimusten ja niiden nojalla annettujen säädösten ja päätösten sisältö määräytyy lopulta EUT:n ratkaisuissa. Ojanen 2016, s. 49.

¹¹⁰ Ojanen 2016, s. 48.

¹¹¹ Ojanen 2016, s. 48–40.

¹¹² Helminen 2021, luku 1 EU-vero-oikeus oikeusjärjestelmän osana, alaluku 1.2.3 Ensisijaisuusperiaate.

¹¹³ C-6/64 *Costa v. ENEL*.

¹¹⁴ Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 42; Ojanen 2016, s. 86. EU-oikeuden tasolta muita EU-oikeuden ja kansallisen oikeuden välistä suhdetta määrittäviä periaatteita ovat muun muassa EU-oikeuden välitön oikeusvaikeus ja tulkintavaikutus. Ojanen 2016, s. 66.

¹¹⁵ Helminen 2021, luku 1 EU-vero-oikeus oikeusjärjestelmän osana, alaluku 1.2.3 Ensisijaisuusperiaate.

¹¹⁶ Helminen 2021, luku 1 EU-vero-oikeus oikeusjärjestelmän osana, alaluku 1.8.1 EU-vero-oikeuden tulkintatapa.

¹¹⁷ Rother 2003, s. 2–3.

¹¹⁸ EU-oikeuden tulkinnassa voidaan käyttää useita eri tulkintaperiaatteita, jotka ovat sinänsä hyvin samanlaisia kuin kansallisen oikeuden tulkintaperiaatteet. Sanamuodon mukainen tulkinta on ollut EU-oikeuden tulkinnassa vähäisemmässä roolissa perussopimusten väljyyden ja yleispiirteisyyden vuoksi. Sanamuodon mukaisen tulkinnan merkitys on kuitenkin kasvanut niissä tilanteissa, kun asetuksen tai direktiivin sääntely on yksityiskohtaista ja täsmällistä. Ojanen 2016, s. 51–52.

Myös tässä tutkimuksessa EUT:n oikeuskäytäntö, tarkemmin ottaen ennakkoratkaisut, ovat tulkinnassa merkittävässä asemassa. SEUT 267 artiklan mukaan Euroopan unionin tuomioistuimella on toimivalta antaa ennakkoratkaisu perussopimusten tulkinnasta sekä unionin toimielimen, elimen tai laitoksen säädöksen pätevydestä ja tulkinnasta. Ennakkoratkaisupyynnöillä pyritään varmistamaan EU-oikeuden yhtenäinen tulkinta jäsenvaltioissa. Mikäli kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa EU-oikeuden tulkinta tai pätevyys nousee esiin, kansallinen tuomioistuin voi tehdä ennakkoratkaisupyynnön. Jos kyse on kansallisesta tuomioistuimesta, jonka päätöksiin ei voi hakea muutosta, tuomioistuimen on tehtävä ennakkoratkaisupyynnö. ¹¹⁹

Ennakkoratkaisupyynnö tarkoittaa EUT:lle esitettyä kysymystä siitä, kuinka tiettyä EU-oikeuden normia tulee tulkita. EUT ei kuitenkaan ennakkoratkaisulla ratkaise kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevaa asiaa, vaan antaa ainoastaan ohjeen EU-oikeudellisen normin tulkinnasta. Ennakkoratkaisumenettelyllä luodaan lainkäyttöyhteistyön järjestelmä kansallisten tuomioistuinten ja EUT:n välille. ¹²⁰ Näin ollen EU-oikeuden ja kansallisen oikeuden välinen vuorovaikutus ilmenee muun muassa ennakkoratkaisujen kautta.

EUT:n ennakkoratkaisujen lisäksi tutkimuksessa käytetään tulkinta-apuna pienissä määrin myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksia. SEUT 252 artiklan mukaan EUT:ta avustaa kahdeksan julkisasiamiestä, joiden tehtävänä on täysin puolueettomina ja riippumattomina esittää julkisessa istunnossa perustellut ratkaisuehdotukset asioissa, jotka EUT:n perussäännön mukaan vaativat myös heidän myötävaikutustaan. Näin ollen julkisasiamies ei toimi tuomarina, mutta hän on EUT:n jäsen. ¹²¹

Kirjallisessa ratkaisuehdotuksessaan julkisasiamies esittää näkemyksensä lainsäädännöstä sekä suosituksen siitä, miten asia tulisi ratkaista. Käytännössä ratkaisuehdotus on yleensä kattava ja perusteltu selvitys tapauksen eri seikkoja koskevasta lainsäädännöstä. Ratkaisuehdotus voi myös valaista muutoin vaikeasti tulkittavaa EUT:n tuomiota. ¹²² Lisäksi ratkaisuehdotus paikkaa EUT:n tuomioiden perustelu- ja julkisuusvajetta ja siten auttaa ymmärtämään oikeuskäytäntöä. ¹²³ Ratkaisuehdotus ei kuitenkaan sido EUT:ta. Siitä huolimatta ratkaisuehdotuksella on painoarvoa ja EUT on usein noudattanut niitä. ¹²⁴ Koska ratkaisuehdotukset eivät ole velvoittavia eikä niiden sivuuttamista tarvitse perustella, ne sijoittunevat oikeuslähdeopillisesti

¹¹⁹ Raitio – Tuominen 2020, s. 174.

¹²⁰ Raitio – Tuominen 2020, s. 174–175.

¹²¹ Jääskinen 2010, s. 355.

¹²² Craig – De Búrca 2020, s. 91.

¹²³ Jääskinen 2010, s. 365.

¹²⁴ Craig – De Búrca 2020, s. 91.

sallittujen oikeuslähteiden joukkoon. Tutkimuksessa ratkaisuehdotuksia hyödynnetään nimenomaan EUT:n tuomioiden sisällön tulkitsemisessä.

3 ARVONLISÄVEROTUKSEN PÄÄPIIRTEITÄ

3.1 Arvonlisäverojärjestelmän luonteesta ja tavoitteista

Arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohta ilmentää osaltaan arvonlisäverojärjestelmän luonnetta. Kyseisen kohdan mukaan:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavarain tai palvelun hinnan perusteella tähän tavarain tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.

Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka.”

Näin ollen arvonlisäveroa voidaan sanoa yleiseksi periaatteessa kaikkeen kulutukseen kohdistuvaksi välilliseksi kulutusveroksi.¹²⁵ Arvonlisäveroa maksetaan tavaroiden ja palvelujen kulutuksesta kaikissa vaihdannan vaiheissa.¹²⁶ Muodollisia verovelvollisia ovat arvonlisäverollista liiketoimintaa harjoittavat tavaroiden ja palvelujen myyjät. Jokaisessa tuotannon ja jakelun portaassa muodostunut verotettava arvonlisä on kuitenkin tarkoitettu vyörytettäväksi tosiasiallisille verovelvollisille eli kuluttajille.¹²⁷ Siten arvonlisävero on myyjälle luonteeltaan läpivirtaava erä, jonka tämän on tarkoitus siirtää tavaroiden ja palvelujen hinnoissa eteenpäin lopullisen käyttäjän maksettavaksi.¹²⁸

Arvonlisäverojärjestelmässä tarkoituksena on, että arvonlisävero sisältyy kuluttajan maksamaan hintaan vain kertaalleen, verokannan osoittaman suuruisena.¹²⁹ Arvonlisäverojärjestelmää on luonnehdittu kehittyneimmäksi kulutusverojärjestelmäksi erityisesti sen vuoksi, että se ei muuta hyödykkeiden hintoja verrattuna siihen tilanteeseen jossa arvonlisäveroa ei olisi.¹³⁰ Arvonlisäveron kertaantuminen on estetty vähennysjärjestelmän avulla.¹³¹ Jokainen

¹²⁵ Sainio 2011, s. 36.

¹²⁶ Lamppu – Ruohola 2023, s. 5.

¹²⁷ Saukko luonnehtii tilannetta paradoksiksi, jossa verovelvollinen ei olekaan verovelvollinen ja ei-verovelvollisesta tulee verovelvollinen. Saukko 2009, s. 407.

¹²⁸ Sainio 2011, s. 36.

¹²⁹ Lamppu – Ruohola 2023, s. 6.

¹³⁰ Saukko 2005, s. 35.

¹³¹ HE 88/1993 vp, s. 16.

verovelvollinen suorittaa veroa ainoastaan kyseisessä portaassa syntyneestä arvonlisästä.¹³² Tuotantopanokset ostetaan verollisina, mutta verovelvollinen ostaja saa vähentää ostohintoihin sisältyvän veron. Verovelvolliselle ostajalle kustannusvaikutus on siten ainoastaan verottoman hinnan suuruinen.¹³³ Tällöin piilevää veroa¹³⁴ ei pääse muodostumaan. Veron kertaantumisen estäminen edellyttää käytännössä, että kaikkien tuotantopanoshankintojen hintoihin sisältyvä arvonlisävero on vähennyskelpoinen. Lisäksi kertaantumisen estäminen edellyttää mahdollisimman laajaa veropohjaa.¹³⁵

Mahdollisemman laajaksi säädetty veropohja ja pääsääntöisesti laaja vähennysoikeus ilmentävät neutraalisuusperiaatetta ja sen vahvaa asemaa arvonlisäverotuksessa.¹³⁶ Verolajia voidaan pitää neutraalina, jos se ei vaikuta taloudenpitäjien päätöskriteereihin.¹³⁷ Oikeuskirjallisuudessa on kuitenkin esitetty, että verotus vaikuttaa aina hintoihin eikä absoluuttisesti neutraalia veroa ole olemassa.¹³⁸

Neutraalisuutta arvonlisäverojärjestelmän ominaisuutena voidaan tarkastella eri näkökohdista.¹³⁹ Neutraalisuus voidaan jakaa sisäiseen ja ulkoiseen neutraalisuuteen.¹⁴⁰ Sisäinen neutraalisuus tarkoittaa tasapuolisen kilpailun vaatimusta. Jäsenvaltioille tämä tarkoittaa sitä, että niiden tulee käsitellä liiketoimia siten, että samanlaisiin tavaroihin kohdistuu samansuuruinen vero riippumatta tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta. Ulkoisella neutraalisuudella voidaan tarkoittaa sitä, että jäsenvaltiot ylläpitävät neutraalisuutta. Tämä edellyttää jäsenvaltioilta samanlaista kohtelua maan sisäisille sekä rajat ylittävälle tapahtumille. Siten kyseessä on merkittävä periaate jäsenvaltioille arvonlisäverojärjestelmän harmonisoinnissa.¹⁴¹

Neutraalisuus voidaan jakaa myös esimerkiksi kulutusneutraalisuuteen, tuotanto- ja jakeluneutraalisuuteen ja kilpailuneutraalisuuteen.¹⁴² Neutraalisuusperiaate voidaan ymmärtää siten, että arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on luoda tasapuolinen kilpailu, jolloin jokaisen

¹³² Juanto – Punavaara – Saukko 2018, s. 11.

¹³³ Ahopelto ym. 2023, s. 741.

¹³⁴ Piilevä vero tarkoittaa yleisessä kulutusverotuksessa sitä verorasitusta, joka säädetyn verokannan lisäksi muodostuu hyödykkeiden hintoihin. Piilevää veroa muodostuu, kun tuotanto- tai jakelutoiminnassa käytettävistä tuotantopanoksista kannetaan veroa, jota ei voida vähennysoikeuden avulla poistaa. Tällöin vero siirtyy kustannuksena myytävien tavaroiden ja palvelujen hintoihin. Veron suorittaminen sekä tuotantopanosten että niiden avulla tuotettujen tavaroiden ja palvelujen myynnistä johtaa veron kertaantumiseen. HE 88/1993 vp, s. 14.

¹³⁵ HE 88/1993 vp, s. 16.

¹³⁶ Sainio 2011, s. 54.

¹³⁷ Saukko 2005, s. 64; Tämä on huomioitu myös arvonlisäverolain esitöissä, joiden mukaan neutraali verojärjestelmä ei vaikuta kuluttajien tekemiin valintoihin eikä yritysten tuotantomenetelmiä tai jakelutietä koskeviin päätöksiin. HE 88/1993 vp, s. 14.

¹³⁸ Pikkujämsä 2001, s. 143; Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 77.

¹³⁹ Pikkujämsä 2001, s. 142.

¹⁴⁰ Sainio 2011, s. 54; Terra – Kajus 2011, s. 284.

¹⁴¹ Sainio 2011, s. 55.

¹⁴² Pikkujämsä 2001, s. 142–143.

jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavarihin ja palveluihin kohdistuu sama määrä veroa riippumatta tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta.¹⁴³ Tässä tilanteessa verotus ei vaikuta syrjivästi tavaroita ja palveluita myyvien liiketoimintaedellytyksiin. Neutraalisuusperiaate on myös vahva tulkintaperiaate.¹⁴⁴ EUT onkin käyttänyt sitä tulkinta-apuna useissa tuomioissaan.¹⁴⁵

Kulutusveron luonnetta, veron vyörytettävyyttä ja neutraalisuutta voidaan pitää arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteina. Yhdessä näiden arvonlisäveron luonnetta kuvastavien peruseriaatteiden voidaan katsoa muodostavan koko arvonlisäverojärjestelmän pysyvän ja rakenteellisen osan. Niiden merkitys näkyy muun muassa siinä, että ne asettavat lainsäätäjälle ja -soveltajalle rajat. Vaikka näitä peruseriaatteita suoraan mainita AVL:ssa, ne tulee huomioida sen tulkinnassa suuntaa antavina tulkintaperusteina.¹⁴⁶

3.2 Verollinen myynti ja verovelvollisuus

Laajapohjaisessa arvonlisäverojärjestelmässä tarkoituksena on, että vero kohdistuu periaatteessa kaikkiin liiketoiminnan muodossa myytäviin tavarihin ja palveluihin. Siten pääsääntönä on myynnin verollisuus ja verottomuus on poikkeus.¹⁴⁷ Tämä käy ilmi sekä arvonlisäverodirektiivistä että AVL:sta.

Arvonlisäverodirektiivissä tavaroiden ja palvelujen myynnin verollisuudesta säädetään 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdissa, joiden mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta sekä palvelujen suorituksesta. AVL 1 §:ssä määritellään arvonlisäverotuksen yleinen, alueellinen ja aineellinen soveltamisala.¹⁴⁸ Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle arvonlisäverolain mukaisesti liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarain ja palvelun myynnistä.¹⁴⁹

¹⁴³ Sainio 2011, s. 55.

¹⁴⁴ Pikkujämsä 2011, s. 143–145. *Pikkujämsä* myös huomauttaa, että vahva asema tulkintaperiaatteena ei kuitenkaan tarkoita sitä, että periaatteiden punnintatilanteissa ratkaisu olisi aina tehtävä juuri neutraalisuusperiaatetta kunnioittaen.

¹⁴⁵ Sainio 2011, s. 54. Ks. esim. C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 56 ja C-408/98 *Abbey National plc v. Commissioners of Customs & Excise*, kohta 24 ja 35.

¹⁴⁶ Sainio 2011, s. 62. Arvonlisäverotusta koskee laaja joukko muitakin periaatteita, kuten suhteellisuusperiaate ja luottamuksensuoja. Niitä ei kuitenkaan ole tarkoituksenmukaista käsitellä tarkemmin tässä tutkimuksessa. Ks. laajemmin oikeuseriaatteiden merkityksestä arvonlisäverotuksessa Pikkujämsä 2001.

¹⁴⁷ HE 88/1993 vp, s. 19.

¹⁴⁸ Äärilä ym. 2000, luku 4. Arvonlisäverolain soveltamisala, 1. kappale.

¹⁴⁹ AVL 18 §:n mukaan: ”Tavarain myynnillä tarkoitetaan tavarain omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista ja palvelun myynnillä palvelun suorittamista tai muuta luovuttamista vastiketta vastaan”.

Pykälästä ilmenee arvonlisäveron suorittamisen edellytyksenä olevan tapahtuneen toiminnan liiketoiminnan muoto. Liiketoiminnan käsitettä ei kuitenkaan ole määritelty AVL:ssä.¹⁵⁰ Tulokinta-apua saadaan AVL:n esitöistä, jossa on lueteltu liiketoiminnan muodossa tapahtuvan toiminnan tunnusmerkeiksi toiminnan ansiotarkoitus, jatkuvuus, ulospäin suuntautuvuus, itsenäisyys ja tavanomainen yrittäjäjärski.¹⁵¹

Sillä, katsotaanko toiminta liiketoiminnaksi vai ei, on huomattavia verovaikutuksia. Jos toimintaa ei katsota liiketoiminnaksi, johtaa se esimerkiksi siihen, että toiminnanharjoittaja välttyy arvonlisäveron maksamiselta. Tällöin toiminnanharjoittajalla ei myöskään ole oikeutta vähentää tuotantopanoshankintojen arvonlisäveroa.¹⁵² Neutraalisuustavoitteen, veron kertaantumisen estämisen sekä arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan määrittelytavan vuoksi liiketoiminnan käsitettä ja sen tunnusmerkkejä on tulkittu oikeuskäytännössä laajasti.¹⁵³ On myös huomattava, että tunnusmerkistön tulkinnassa on kyse kokonaisarviointista.¹⁵⁴

Verovelvollisuus on yksi arvonlisäverojärjestelmän kulmakivistä. Sillä tarkoitetaan yhtäältä sitä tapahtumaa, kun vastikkeellisesta verollisesta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta on suoritettava arvonlisäveroa. Toisaalta se kohdistuu toimijaan, joka täyttää tietyt edellytykset.¹⁵⁵ Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa on määritelty verovelvollisen käsite. Sillä tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta kyseisen toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

AVL:n 2 §:n 1 momentin mukaan velvollinen suorittamaan veroa, eli verovelvollinen, 1 §:ssä tarkoitettusta myynnistä on tavaran tai palvelun myyjä, ellei toisin säädetä.¹⁵⁶ Näin ollen tavaran tai palvelun myyjällä on velvollisuus suorittaa valtiolle arvonlisäveroa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta myynnistä, ellei laissa nimenomaisesti toisin säädetä.¹⁵⁷ Mikäli arvonlisäverojärjestelmä olisi täydellinen, se ei sisältäisi lainkaan poikkeuksia myynnin verollisuudesta.¹⁵⁸ Poikkeuksia verollisuudesta on jouduttu tekemään esimerkiksi sosiaalisista ja muista

¹⁵⁰ Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan ”Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

¹⁵¹ HE 88/1993 vp, s. 17.

¹⁵² Määttä 2015, s. 74.

¹⁵³ Äärilä ym. 2000, luku 4. Arvonlisäverolain soveltamisala, 3. kappale.

¹⁵⁴ Määttä 2015, s. 108. Ks. tarkemmin liiketoiminnan käsitteen määrittelystä esim. Määttä 2015, s. 68–109.

¹⁵⁵ Rother 2003, s. 383.

¹⁵⁶ AVL 17 §:n mukaan: ”Tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpö- ja jäähdytysenergiaa ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä. Palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa”.

¹⁵⁷ HE 88/1993 vp, s. 19.

¹⁵⁸ Nieminen 2015, s. 209.

yhteiskuntapoliittisista sekä hallinnollisista syistä.¹⁵⁹ Poikkeukset myynnin verollisuudesta ilmenevät AVL:n 4 luvusta. Ne koskevat muun muassa kiinteistöluovutuksia, rahoituspalveluja, terveyden- ja sairaanhoitoa, sosiaalihuoltoa ja koulutusta. Verottomuus tarkoittaa sitä, että myynti jää verotuksen ulkopuolelle.¹⁶⁰

Tietyissä tilanteissa toiminta voi olla AVL:n soveltamisalan ulkopuolista toimintaa, jolloin kyseisestä toiminnasta ei säädetä AVL:ssa. Tällaisessa toiminnassa ei ole kyse arvonlisäverodirektiivissä tai AVL:ssa tarkoitettusta liiketoiminnasta.¹⁶¹ EUT on oikeuskäytännössään katsonut, että esimerkiksi passiivisten holdingyhtiöiden toiminta on arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolista toimintaa.¹⁶² Toiminnan jäämisellä arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle on luonnollisesti vaikutusta veron maksuun ja vähennysoikeuteen.

3.3 Vähennysoikeus

3.3.1 Yleinen vähennysoikeus

Arvonlisäverojärjestelmässä vähennysoikeus on keskeinen elementti, jonka varaan koko järjestelmä rakentuu. Sen tarkoituksena on vyöryttää vero vaihdannan jokaisessa vaiheessa siten, että sen lopullinen maksaja on kuluttaja.¹⁶³ Vähennysjärjestelmän peruseräite käy ilmi arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdasta, jonka mukaan:

”Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tapaan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.”

Vähennysoikeuden merkitys ilmenee myös EUT:n oikeuskäytännöstä. Esimerkiksi tuomiossa *SKF* EUT totesi seuraavasti:

”Aluksi on muistettava, että kuudennen direktiivin 17–20 artiklassa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettujen liiketoimien yhteydessä – –. Vähennysjärjestelmällä pyritään nimittäin vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen

¹⁵⁹ HE 88/1993 vp, s. 15–16.

¹⁶⁰ HE 88/1993 vp, s. 54.

¹⁶¹ Verohallinnon syventävä vero-ohje, Arvonlisäveron vähennysoikeudesta, luku 3.3 Arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolinen toiminta.

¹⁶² Esim. C-60/90 *Polysar Investments Netherlands BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* sekä yhdistetyt asiat C-108/14 ja C-109/14 *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG v. Finanzamt Nordenham ja Finanzamt Hamburg-Mitte contre Marenave Schifffahrts AG*.

¹⁶³ Rother 2003, s. 383.

kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista – —.”¹⁶⁴

Arvonlisävero on liiketoimikohtainen vero, mikä tarkoittaa sitä, että liiketoimen verollisuus ratkaistaan aina liiketoimikohtaisesti. Vastaavasti myös tuotantopanoshankinnan vähennysoikeus ratkaistaan lopulta liiketoimikohtaisesti. Tämä pohjautuu ajatukseen, jonka mukaan arvonlisäverojärjestelmässä arvonlisä lasketaan periaatteessa liiketoimikohtaisesti: myynnin verosta vähennetään kyseiseen liiketoimeen kohdistuvien tuotantopanoshankintojen sisältämät verot.¹⁶⁵ Myös julkisasiamies on tutkinut asiaa ja ratkaisuehdotuksessa tulkinnut lainsäätäjän nimenomaisen tahdon olleen sitoa vähennysoikeus yksilöitävissä oleviin verollisiin liiketoimiin.¹⁶⁶

Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa säädetään tavaroiden ja palvelujen arvonlisäveron vähentämisestä. Kyseisen artiklan a alakohdan mukaan siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle.

Edellä mainittua artiklaa vastaa AVL:n 102 §ää,¹⁶⁷ josta ilmenee yleinen vähennysoikeus. Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron. Pykälän 2 momentista ilmenee, että verollisella liiketoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, joka AVL:n mukaan aiheuttaa tavaran tai palvelun myyjälle verovelvollisuuden. Saman pykälän 3 momentin mukaan hankintaan sisältyvällä verolla tarkoitetaan 1 momentissa tarkoitettua veroa.

AVL:n ja arvonlisäverodirektiivin sanamuotojen välillä voidaan havaita eroavaisuus. AVL:ssa puhutaan *liiketoiminnasta*, kun taas arvonlisäverodirektiivissä puhutaan *liiketoimesta*. Arvonlisäverodirektiivin mukaan hankinnan vero linkittyy tiettyyn liiketoimeen. Tämän liiketoimen verollisuuden tai verottomuuden perusteella määräytyy myös tuotantopanoshankinnan vähennysoikeus. Mikäli arvonlisäverolakia tulkittaisiin tiukan sanatarkasti, riittävää olisi tuotantopanoshankinnan tekeminen yleisesti liiketoimintaa varten eikä hankinnalla tarvitsisi olla yhteyttä

¹⁶⁴ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 55 ja 56.

¹⁶⁵ Nieminen 2015, s. 209–210.

¹⁶⁶ Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiasta C-408/98 *Abbey National plc v. Commissioners of Customs & Excise*, kohta 31.

¹⁶⁷ Ahopelto ym. 2023, s. 743.

mihinkään tiettyyn liiketoimeen. Arvonlisäverolain esitöiden¹⁶⁸ perusteella voidaan kuitenkin todeta, että lailla on ollut tarkoitus saattaa direktiivin mukainen vähennysjärjestelmä voimaan. Siten sanamuotojen väliselle erolle ei tule antaa liian suurta merkitystä ja ero voidaan poistaa direktiivinmukaisella tulkinnalla.¹⁶⁹

AVL:n esitöistä käy ilmi, kuinka veron kertaantumisen estämiseen kiinnitetään huomiota mahdollisimman laajalla vähennysoikeudella. Siten pääsääntönä on, että kaikki arvonlisäverollista liiketoimintaa varten verollisina hankitut tuotantopanokset ovat vähennyskelpoisia.¹⁷⁰ Vähennysoikeuden rajoitukset on lueteltu AVL:n 114–116 §:ssä. Nämä laissa erikseen mainitut rajoitukset koskevat lähinnä edustustarkoitukseen tai henkilökunnan yksityiskäyttöön hankittuja tavaroita ja palveluita.

AVL 102 § asettaa vaatimuksia vähennyksen tekijälle sekä tuotantopanoshankinnan käyttötarkoitukselle.¹⁷¹ Lain sanamuodon mukaan vähennysoikeus edellyttää, että tuotantopanoksen ostaja on itse verovelvollinen ja tuotantopanos ostetaan toiselta verovelvolliselta. Lisäksi tuotantopanos tulee ostaa verollista liiketoimintaa varten. Näin ollen veroa sisältävän tuotantopanoshankinnan ja ostajan harjoittaman verollisen liiketoiminnan välillä tulee olla *yhteys*, jotta vähennysoikeus voi syntyä.¹⁷²

Koska vähennysoikeus ratkaistaan liiketoimikohtaisesti, verovelvollisen tulee tietää, kohdistuuko tuotantopanoshankinta verolliseen vai verottomaan liiketoimeen.¹⁷³ Toisin sanoen verovelvollisen tulee olla selvillä siitä, mihin toimintaan tuotantopanoshankinnalla on yhteys. Kulu voi selvästi kohdistua vain yhteen verolliseen tai verottomaan liiketoimeen, jolloin vähennysoikeuden syntymisen määrittäminen on usein yksinkertaista. Verovelvolliselle voi kuitenkin liiketoimintaa harjoittaessaan aiheutua erilaisia kuluja, jotka kohdistuvat liiketoimeen tai -toimiin eri tavoin. Ongelmalliseksi voi muodostua myös sen määrittäminen, mihin liiketoimeen tuotantopanoshankinta ylipäätään kohdistuu. Tällöin kiperiä tilanteita aiheutuu myös vähennysoikeuden osalta. Vähennysoikeutta koskevia kysymyksiä nousee esiin erityisesti silloin, kun tuotantopanoshankinta kohdistuu sekä verollisiin että verottomiin liiketoimiin.

Vähennysoikeuden edellytyksenä olevan tuotantopanoshankinnan ja verovelvollisen harjoittaman verollisen liiketoimen tai -toimien välisestä yhteydestä ei lausuta enempää

¹⁶⁸ HE 283/1994 vp, s. 10.

¹⁶⁹ Nieminen 2015, s. 210.

¹⁷⁰ HE 88/1993 vp, s. 16.

¹⁷¹ Ahopelto ym. 2023, s. 742.

¹⁷² Kallio 2003, s. 293.

¹⁷³ Nieminen 2015, s. 210.

arvonlisäverodirektiivissä tai AVL:ssä.¹⁷⁴ Kysymyksiksi nousee, millainen yhteyden tulee olla, jotta vähennysoikeus voi olla olemassa sekä mitkä ovat edellytyksen yhteyden muodostumiselle? Koska vahvasti velvoittavista oikeuslähteistä ei saada vastauksia, tulee tulkinnassa käyttää heikosti velvoittavia ja tarvittaessa myös sallittuja oikeuslähteitä. Vähennysoikeutta määrittävät AVL:n pykälät ovat ylipäätään väljiä, eikä niistä voi saada vastausta kaikkiin niitä koskeviin kysymyksiin. Siten on luonnollista, että vähennysoikeutta käsittelevää oikeuskäytäntöä on runsaasti ja sen merkitys on huomattava.¹⁷⁵

3.3.2 Suora ja välitön yhteys

EUT otti ensimmäisen kerran kantaa tuotantopanoshankinnan ja myyntiliiketoimen välisen yhteyden määrittelyyn tuomiossa *BLP Group*^{176, 177}. Tapauksessa BLP Group myi omistamansa tytäryhtiön osakkeet verollisen toimintansa rahoittamiseksi. Yritys oli myyntiin liittyen ostanut erilaisia verollisia asiantuntijapalveluita. Tapauksessa on kysymys näiden asiantuntijapalvelujen kuluihin sisältyvien arvonlisäverojen vähennysoikeudesta.

Tuomiossa EUT totesi, että verollisia palveluita ostaneella verovelvollisella, joka oli käyttänyt palvelut omaan verottomaan liiketoimeensa (eli osakkeiden myyntiin), ei ollut oikeutta vähentää ostamansa palvelun veroa, vaikka liiketoimen lopullisena päämääränä oli verollisen liiketoimen suorittaminen.¹⁷⁸ EUT perusteli tätä muun muassa sillä, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohtien mukaisesti vähennysoikeuden edellytyksenä on, että ostettuja tavaroita ja palveluita käytetään verollisiin liiketoimiin. EUT:n mukaan ilmaisu ”liiketoimiin” osoittaa, että vähennysoikeuden syntyminen edellyttää tavaroilla ja palveluilla olevan *suora ja välitön yhteys* verotettavaan liiketoimiin. Vähennysoikeuden kannalta ei ollut merkitystä sillä, mikä oli verovelvollisen toiminnan lopullinen päämäärä, johon tämä tällä liiketoimella pyrki.¹⁷⁹

Tuomio on merkittävä, sillä siinä ensimmäisen kerran määritettiin, että vähennysoikeuden edellytyksenä on suora ja välitön yhteys.¹⁸⁰ Samoin tuomiosta käy ilmi, että vähennysoikeutta ei voi syntyä, mikäli tuotantopanohankinnalla on suora ja välitön yhteys arvonlisäverottomaan liiketoimeen. EUT on vahvistanut suoran ja välittömän yhteyden edellytyksen monissa

¹⁷⁴ Juanto – Linnakangas 2001, s. 272–273; Kallio 2003, s. 293.

¹⁷⁵ Nieminen 2015, s. 208. Lisäksi on huomattava, että myös AVL:n esitöissä ei ole tarkemmin käsitelty tuotantopanoshankintaa koskevan liiketoimen ja vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välistä yhteyttä. Juanto – Linnakangas 2001, s. 273.

¹⁷⁶ C-4/94 *BLP Group plc v. Commissioners of Customs & Excise*.

¹⁷⁷ Nieminen 2015, s. 211.

¹⁷⁸ C-4/94 *BLP Group plc v. Commissioners of Customs & Excise*, kohta 28.

¹⁷⁹ C-4/94 *BLP Group plc v. Commissioners of Customs & Excise*, kohta 19.

¹⁸⁰ Nieminen 2015, s. 211.

myöhemmissä tuomioissaan.¹⁸¹ BLP Groupia koskevassa tuomiossa EUT loi myös yleiskulujen määritelmän. Tuomion myötä kävi selväksi, että vähennysoikeus voi syntyä kahdella tavalla: suoraan kohdistettavana kuluna tai yleiskuluna.¹⁸²

Jotta suoraan kohdistettavasta kulusta voi olla vähennysoikeus, kulun ja tietyn verollisen liiketoimen tai -toimien välillä tulee olla suora ja välitön yhteys.¹⁸³ Vähennysoikeus ratkeaa yksinkertaisesti silloin, kun tuotantopanoshankinta liittyy vain yhteen tai enintään muutamaaan verolliseen liiketoimeen. Siten tällaisen tuotantopanoshankinnan arvonlisäveron vähentäminen perustuu suoraan kohdentamiseen verolliseen liiketoimeen.¹⁸⁴ Kulu tulee kohdentaa suoraan yksittäiselle liiketoimelle, jos se on mahdollista.¹⁸⁵ Tämä tarkoittaa myös sitä, että mikäli kulu kohdistuu suoraan verosta vapautettuun liiketoimeen, vähennysoikeutta ei ole.¹⁸⁶

Mikäli tuotantopanoshankinnalla ei ole yhteyttä mihinkään tiettyyn liiketoimeen tai -toimiin, vaan sillä on yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan tai sen tiettyyn osaan, kyse on yleiskuluista.¹⁸⁷ Yleiskuluille on ominaista, että suoraa kohdentamista ei voida tehdä, vaan yleiskulut palvelevat liiketoimintaa yleisemmällä tasolla.¹⁸⁸ Yleiskuluja voivat olla esimerkiksi tietyn varallisuuskokonaisuuden siirron toteuttamisesta aiheutuvat kulut¹⁸⁹ sekä yrityksen johtamisesta ja hallinnosta aiheutuvat kulut.¹⁹⁰ Esimerkiksi kirjanpitokulut ovat tyypillisiä yleiskuluja.¹⁹¹ Yleiskulut eroavat suoraan kohdistettavista kuluista myös siinä, että niiden osalta verorasituksen neutraalisuuden tavoitteen toteutuminen edellyttää yleensä kattavampaa toiminnan tarkastelua.¹⁹²

Vaikka yleiskuluilla ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä mihinkään tiettyyn liiketoimeen tai -toimiin, ne voivat kuitenkin olla vähennyskelpoisia, kun niillä on tämä yhteys liiketoimintaan yleisesti.¹⁹³ Yleiskulut ovat vähennyskelpoisia siltä osin kuin yleiskuluina pidettäviä hankintoja käytetään arvonlisäverollisessa, arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa.¹⁹⁴

¹⁸¹ Tämä käy ilmi esim. C-408/98 *Abbey National plc v. Commissioners of Customs & Excise*, kohta 26, C-16/00 *Cibo Participations SA v. Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais*, kohta 31, C-465/03 *Kretztechnik AG v. Finanzamt Linz*, kohta 35 sekä C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 57.

¹⁸² Nieminen 2015, s. 211.

¹⁸³ Nieminen 2015, s. 211.

¹⁸⁴ Kallio 2003, s. 294.

¹⁸⁵ Ojala 2023, s. 304; Nieminen 2015, s. 211.

¹⁸⁶ Nieminen 2015, s. 211–212.

¹⁸⁷ Kallio 2003, s. 294; Nieminen 2015, s. 211.

¹⁸⁸ Haapaniemi 2018, s. 178–179.

¹⁸⁹ Näin todettu esim. C-408/98 *Abbey National plc v. Commissioners of Customs & Excise*, kohta 34 ja 35.

¹⁹⁰ Haapaniemi 2018, s. 179.

¹⁹¹ Verohallinnon syventävä vero-ohje, Arvonlisäveron vähennysoikeudesta, luku 3.1 Suoraan ja välittömästi kohdistuvat kulut sekä yleiskulut.

¹⁹² Haapaniemi 2018, s. 178.

¹⁹³ Nieminen 2015, s. 211.

¹⁹⁴ Määttä 2023, s. 194.

Yleiskulujen vähennysoikeus ratkeaa yksinkertaisesti silloin, kun verovelvollinen harjoittaa ai-noastaan verollista toimintaa. Tällöin yleiskuluilla on yhteys vain verolliseen liiketoimintaan ja verovelvollinen saa vähentää yleiskulujen sisältämän arvonlisäveron kokonaisuudessaan. Mi-käli verovelvollinen harjoittaa sekä verollista että veron vähennykseen oikeuttamatonta toimin-taa, yleiskulujen sisältämät arvonlisäverot täytyy jakaa arvonlisäveron vähennykseen oikeutta-vaan ja vähennykseen oikeuttamattomaan osuuteen.¹⁹⁵ Vähennysoikeuden jakamisesta kerro-taan lisää jäljempänä. Mikäli verovelvollinen ei harjoita verollista toimintaa tai ei harjoita ve-rollista toimintaa siinä osassa liiketoimintaansa, johon yleiskulu liittyy, yleiskulusta ei ole vä-hennysoikeutta. Siten yleiskulun vähennysoikeus edellyttää, että sillä on suora ja välitön yhteys ainakin osittain verovelvollisen verolliseen liiketoimintaan.¹⁹⁶

Näin ollen tuotantopanoshankinnalla tulee olla suora ja välitön yhteys verolliseen liiketoimeen riippumatta siitä, käsitelläänkö ja vähennetäänkö tuotantopanoshankinta suoraan kohdistuen tiettyyn liiketoimeen vai yleiskuluina. Käsittelyjen ero on siinä, onko tuotantopanoshankinnalla suora ja välitön yhteys vain tiettyyn liiketoimeen tai -toimiin vai koko liiketoimintaan tai osaan siitä.¹⁹⁷

3.3.3 Hinnan osatekijyys -kriteeri

Tuomiossa *BLP Group* ei kuitenkaan otettu tarkemmin kantaa suoran ja välittömän yhteyden sisältöön tai sen syntymisen edellytyksiin. Tuomiota *Midland Bank*¹⁹⁸ koskeneessa ennakkorat-kaisupyyntöissä EUT:lta pyydettiin tarkempaa määrittelyä käsitteestä suora ja välitön yhteys. Tähän EUT kuitenkin totesi, ettei täsmällisemmän muotoilun kehittäminen ole realistista. EUT:n mukaan kun huomioidaan kaupallisessa ja ammattitoiminnassa tehtyjen liiketoimien monimuotoisuus, sen oli mahdotonta antaa täsmällisempää vastausta siihen, miten tulisi mää-rittää kaikissa tapauksissa tuotantopanoshankintoja koskevien liiketoimien ja myyntiliiketo-iimien välinen *välttämätön* suhde, jotta arvonlisävero olisi vähennettävissä. EUT jätti kansallis-ten tuomioistuinten tehtäväksi soveltaa suoraa ja välitöntä yhteyttä edellyttävää arviointiperus-tetta kunkin käsiteltävänä olevan asian tosiseikkoihin ja ottaa huomioon kaikki olosuhteet, joissa kysymyksessä olevat liiketoimet ovat tapahtuneet.¹⁹⁹

Tuomiossa EUT kuitenkin selvensi suoran ja välittömän yhteyden edellytyksiä.²⁰⁰ Tapauksessa verosta vapautettuja sekä verollisia liiketoimia tekevä pankki aikoi suorittaa palveluita, joihin

¹⁹⁵ Määttä 2023, s. 194.

¹⁹⁶ C-4/94 *BLP Group plc v. Commissioners of Customs & Excise*, kohta 19 ja 27.

¹⁹⁷ Kallio 2003, s. 296.

¹⁹⁸ C-98/98 *Commissioners of Customs and Excise v. Midland Bank plc*.

¹⁹⁹ C-98/98 *Commissioners of Customs and Excise v. Midland Bank plc*, kohta 25.

²⁰⁰ Kallio 2003, s. 296.

liittyvistä hankinnoista sillä olisi ollut vähennysoikeus. Pankin asiakkaasta johtuvista syistä palveluja ei kuitenkaan suoritettu ja tästä aiheutuneen riidan vuoksi pankki joutui hankkimaan arvonlisäverollisia oikeudellisia palveluita. Kysymys oli siitä, oliko pankilla oikeus vähentää arvonlisävero näistä palveluista, jotka olivat aiheutuneet pankin vähennykseen oikeuttavien liiketoimien seurauksena.

Tuomiossa EUT vahvisti, että tuotantopanoshankinnan ja yhden tai useamman vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on periaatteessa oltava suora ja välitön yhteys, jotta tuotantopanoshankinnan arvonlisäverosta olisi vähennysoikeus ja jotta vähennysoikeuden laajuus voidaan määrittää.²⁰¹ EUT määritti myös toisen vähennysoikeuden edellytyksen, jota voidaan kutsua *hinnan osatekijyys -kriteeriksi*.²⁰² EUT nimittäin totesi, että hankittujen tavaroiden tai palvelujen sekä verollisten liiketoimien välisestä suorasta ja välittömästä yhteydestä seuraa, että näistä hankinnoista kannetun arvonlisäveron vähentäminen edellyttää, että niiden hankintakulut ovat muodostaneet osan verollisten liiketoimien hinnasta. Siten näiden kulujen tulee olla osa niiden myyntiliiketoimien kustannuksia, joissa hankittuja tavaroita ja palveluja käytetään. Sen vuoksi näiden kustannustekijöiden on tavallisesti pitänyt olla tiedossa ennen kuin verovelvollinen on suorittanut ne verolliset liiketoimet, joihin kustannustekijät liittyvät.²⁰³ EUT on vahvistanut hinnan osatekijyys -kriteerin monissa myöhemmissä tuomioissaan.²⁰⁴

Nieminen on tulkinnut, että hinnan osaan viittaaminen on peräisin arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdasta ilmenevästä vähennysoikeuden peruseriaatteesta. Hänen mukaansa oleellista on huomata, että kyse ei ole hinnasta, vaan kustannuksista. Englanninkielisessä versiossa on käytetty ilmaisua ”cost components”, mikä on eri yhteyksissä suomennettu eri tavoin ilman mitään linjausta. Joka tapauksessa kyse on aina vähennysoikeuden peruseriaatteesta sekä siitä, kuinka liiketoimikohtaisesti lasketaan arvonlisä ja määritellään siihen liittyvät vähennykset. ”Cost components” on käännetty suomeksi muun muassa hinnan osatekijöiksi²⁰⁵, hinnan muodostavaksi osaksi²⁰⁶, kustannustekijöiksi²⁰⁷ ja myyntiliiketoimen kustannuksiksi²⁰⁸. Kaikissa eri ilmauksissa on kyse tuotantopanoshankintojen verollisista kustannuksista, jotka on tarkoitus

²⁰¹ C-98/98 *Commissioners of Customs and Excise v. Midland Bank plc*, kohta 24.

²⁰² Nieminen 2015, s. 211.

²⁰³ C-98/98 *Commissioners of Customs and Excise v. Midland Bank plc*, kohta 30.

²⁰⁴ Esim. C-408/98 *Abbey National plc v. Commissioners of Customs & Excise*, kohta 28, C-16/00 *Cibo Participations SA v. Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais*, kohta 31, C-465/03 *Kretztechnik AG v. Finanzamt Linz*, kohta 35 sekä C-437/06 *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG v. Finanzamt Göttingen*, kohta 27.

²⁰⁵ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 72.

²⁰⁶ C-651/11 *Staatssecretaris van Financiën v. X BV Hoge Raad der Nederlanden*, kohta 45.

²⁰⁷ C-408/98 *Abbey National plc v. Commissioners of Customs & Excise*, kohta 28 ja 35.

²⁰⁸ C-98/98 *Commissioners of Customs and Excise v. Midland Bank plc*, kohta 30–31.

siirtää vähennysjärjestelmän avulla edelleen tuotantoportaikossa. Siten ne ovat osa muodostettavaa arvonlisää, jonka lopullinen maksaja on kuluttaja.²⁰⁹

Tuomiossa *Midland Bank* oman piirteensä loi se, että kulut olivat verovelvolliselle ennalta-arvaamattomia. EUT katsoi, että myyntiliiketoimen ja sen suorittamisesta aiheutuneiden ennalta arvaamattomien toimien kulujen välillä ei tavallisesti ole sellaista suoraa ja välitöntä yhteyttä kuin tuomiossa *BLP Group* tarkoitetaan.²¹⁰ Siten ne eivät tavallisesti ole suoraan kohdennettavia kuluja.²¹¹ Koska kyseiset kulut olivat seurausta verovelvollisen myyntiliiketoimesta, ne olivat osa verovelvollisen yleiskuluja, jotka sellaisina muodostivat osan yrityksen tuotteiden hinnasta. Siten kuluilla oli suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan.²¹² Näin ollen ennalta arvaamattomien, liiketoimesta aiheutuvien kulujen arvonlisäveron vähentäminen perustuu niiden käsittelemiseen yleiskuluina.²¹³

Lisäksi EUT katsoi, että verovelvollisella ei ollut oikeutta vähentää hankitun palvelun arvonlisäveroa kokonaan, mikäli palvelua ei ollut käytetty vähennykseen oikeuttavaan liiketoimeen, vaan sellaisen toiminnan yhteydessä, joka oli ainoastaan seurausta tästä liiketoimesta, jollei verovelvollinen objektiivisin perustein osoita, että näiden palvelujen hankkimiseen liittyvät kulut muodostivat osan myyntiliiketoimen kustannuksista.²¹⁴ Tutkimuskysymyksen kannalta tässä lausumassa oleellista on se, että siinä EUT velvoitti verovelvollisen osoittamaan nimenomaan objektiivisin perustein kulujen olevan osan verollisen myyntiliiketoimen kustannuksia, jotta kuluilla voidaan katsoa olevan suora ja välitön yhteys verollisen myyntiliiketoimen kustannuksiin ja siten vähennysoikeus. Tähän seikkaa palataan tutkimuksessa vielä myöhemmin.

Tuomion jälkeen on selvää, että vähennysoikeus edellyttää suoran ja välittömän yhteyden olemassaoloa, mistä puolestaan seuraa, että hinnan osatekijyys -kriteerin tulee täytyä. Kriteeri koskee sekä suoraan kohdistettavia kuluja että yleiskuluja.²¹⁵ Suoraan kohdistettavien kulujen osalta kriteeri täyttyy, kun tuotantopanoshankintojen kulut sisältyvät myöhempien verollisten liiketoimien kustannuksiin. Yleiskulujen kohdalla kriteeri täyttyy, kun tuotantopanoshankintojen kulut sisältyvät verovelvollisen liiketoimintansa yhteydessä tarjoamien tavaroiden ja palvelujen hintaan.²¹⁶

²⁰⁹ Nieminen 2015, s. 215.

²¹⁰ C-98/98 *Commissioners of Customs and Excise v. Midland Bank plc*, kohta 31.

²¹¹ Kallio 2003, s. 296.

²¹² C-98/98 *Commissioners of Customs and Excise v. Midland Bank plc*, kohta 31.

²¹³ Kallio 2003, s. 296.

²¹⁴ C-98/98 *Commissioners of Customs and Excise v. Midland Bank plc*, kohta 33.

²¹⁵ Nieminen 2015, s. 211.

²¹⁶ C-98/98 *Commissioners of Customs and Excise v. Midland Bank plc*, kohta 30–31.

Tuomion perusteella voidaan kysyä, kuinka tarkasti verovelvollisen tulisi pystyä osoittamaan ottaneensa kaikki tuotantopanoshankintojen kulut hinnoittelua tehdessään, jotta kulu voidaan kohdentaa suoraan? *Kallio* on katsonut tuomion *Midland Bank* perusteella, että vaatimusta kulun sisällyttämisestä liiketoimen kustannuksiin ei tule ymmärtää siten, että verovelvollisen pitäisi aina pystyä osoittamaan ottaneensa kaikki ostot huomioon hinnoittelulaskelmissaan, jotta kulu voitaisiin kohdentaa suoraan. *Kallio* on katsonut, että muiden kuin jälkikäteen ja odottamatta muodostuneiden kulujen osalta suoralle kohdentamiselle tulisi pitää riittävänä edellytyksenä sitä, että selkeästi jotakin liiketoimea ajatellen tehdyn tuotantopanoshankinnan kustannukset voidaan liiketalouden periaatteiden mukaisesti olettaa pyrittävän kattamaan tämän liiketoimen hinnalla.²¹⁷

Kallio näkemyksen mukaan tapausta ei voida pitää yleisenä ohjeena yleiskulujen ja suoraan kohdennettavien kulujen jaosta, vaan jako tehdään edelleen tapauskohtaisesti. Tuomiossa esitettyjä periaatteita voidaan kuitenkin käyttää tulkinta-apuna siten, että verovelvollisen ratkaisujen tulisi mahdollisuuksien mukaan ainakin pidemmällä ajanjaksolla keskimäärin vastata sitä, miten hankinnasta aiheutuneet kulut jakautuvat niiden liiketoimien mukaan, joiden hinnoittelussa kulut on pyritty huomioimaan.²¹⁸

3.3.4 Vähennysoikeuden jakaminen

AVL 102 §:n lisäksi toinen vähennysoikeuden kannalta keskeinen pykälä on vähennysoikeuden jakamista koskeva arvonlisäverolain 117 §. Pykälän mukaan silloin, kun verovelvollinen on hankkinut tai ottanut tavaran tai palvelun vain osittain vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, vähennys saadaan tehdä vain siltä osin kuin tavaraa tai palvelua käytetään tähän tarkoitukseen. Kyseinen säännös perustuu arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohtaan,²¹⁹ jonka mukaan jäsenvaltiot saavat oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella.

Vähennysoikeuden jakamista koskeva pykälä on ajankohtainen esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen harjoittaa sekä arvonlisäverollista että arvonlisäverotonta toimintaa ja tekee hankinnan, joka kohdistuu kumpaankin toimintaan. Pykälää sovellettaessa arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamattomana toimintana huomioidaan AVL:ssa arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamattomaksi säädetty toiminta sekä arvonlisäverolain ulkopuolinen toiminta.²²⁰ AVL

²¹⁷ *Kallio* 2003, s. 296–297.

²¹⁸ *Kallio* 2003, s. 297.

²¹⁹ Verohallinnon syventävä vero-ohje, Arvonlisäveron vähennysoikeudesta, luku 4 Yleiskulujen arvonlisäveron vähennysoikeuden määräytyminen.

²²⁰ Näin päätöksissä KHO 2015:183 ja KHO 2015:184.

117 § ilmentää osaltaan sitä, kuinka verovelvollisen tulee niin pitkälle kuin mahdollista, kohdistaa tuotantopanoshankintansa yksittäiselle liiketoimelle, jonka verokohtelu ratkaisee myös tuotantopanoshankinnan vähennysoikeuden.²²¹ Myös yleiskulut täytyy tarvittaessa jakaa 117 §:n mukaisesti. Yleisellä tasolla osittainen vähennysoikeus perustuu tuotantopanoshankinnan todelliseen käyttöön.²²² Siten yleiskulujen arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuus määräytyy sen mukaan, mihin yleiskuluina pidettäviä hankintoja käytetään.²²³

Näin ollen tarvittaessa yleiskulujen sisältämä arvonlisävero tulee jakaa vähennykseen oikeuttavaan osuuteen ja oikeuttamattomaan osuuteen. Jako voidaan tehdä monella eri tavalla. Lähtökohta on, että jako tulee tehdä sellaisella menetelmällä, joka johtaa täsmällisimpään lopputulokseen. Tämä tarkoittaa menetelmää, joka parhaalla mahdollisella tavalla kuvaa sitä, millä tavoin yleiskuluja on käytetty arvonlisäverollisiin ja arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin. Täsmällisimpään lopputulokseen pääsemiseksi voidaan tarvittaessa käyttää samanaikaisesti myös useampia menetelmiä.²²⁴ Vähennysoikeuden jakoperuste voidaan laskea esimerkiksi liikevaihtojen suhteessa tai arvonlisäverollisessa ja arvonlisäverottomassa käytössä olevien tilojen pinta-alojen perusteella. Jälkimmäinen jakoperuste voi olla hyödyllinen esimerkiksi laskettaessa johonkin kiinteistöön liittyvien yleiskulujen arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuutta.²²⁵

²²¹ Määttä 2015, s. 562.

²²² Määttä 2015, s. 600.

²²³ Verohallinnon syventävä vero-ohje, Arvonlisäveron vähennysoikeudesta, luku 4 Yleiskulujen arvonlisäveron vähennysoikeuden määräytyminen.

²²⁴ Verohallinnon syventävä vero-ohje, Arvonlisäveron vähennysoikeudesta, luku 4.1 Yleiskulujen vähennettävän arvonlisäveron laskeminen.

²²⁵ Verohallinnon syventävä vero-ohje, Arvonlisäveron vähennysoikeudesta, luku 4.3 Yleiskulujen vähennettävän arvonlisäveron laskeminen.

4 KIINTEISTÖNLUOVUTUKSET ARVONLISÄVEROTUKSESSA

4.1 Kiinteistön käsite arvonlisäverotuksessa

Arvonlisäverodirektiivissä ei määritellä kiinteää omaisuutta eikä siitä käy ilmi, mitä tarkoitetaan kiinteistöllä. Kiinteän omaisuuden käsitettä kuitenkin käytetään eri yhteyksissä, kuten kiinteän omaisuuden luovutuksen verovapautta koskevissa säännöksissä.²²⁶ Tähän puutteeseen on haettu ratkaisua vuonna 2013 annetulla täytäntöönpanoasetuksella täytäntöönpanoasetuksen muuttamisesta²²⁷, jolla on muun muassa otettu täytäntöönpanoasetukseen kiinteistön määritelmää koskeva säännös.²²⁸ Tarkoituksena on ollut muun muassa varmistaa kiinteän omaisuuden liittyvien palvelujen yhdenmukainen verokohtelu jäsenvaltioissa.²²⁹

Aiemmin AVL 28 § sisälsi kiinteistön määritelmän.²³⁰ Täytäntöönpanoasetus tuli voimaan vuoden 2017 alusta alkaen ja samaan aikaan myös AVL:n kiinteistön käsite laajeni aiemmasta.²³¹ Nykyään AVL 28 § sisältää kiinteistön määritelmän osalta viittauksen täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan kiinteän omaisuuden käsitteeseen. Siten AVL:ssa käytetyllä käsitteellä kiinteistö tarkoitetaan samaa kuin täytäntöönpanoasetuksen käsitteellä kiinteä omaisuus.²³²

Täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan mukaan sovellettaessa arvonlisäverodirektiiviä kiinteänä omaisuutena pidetään seuraavia:

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

²²⁶ HE 110/2016 vp, s. 3.

²²⁷ Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 1042/2013, annettu 7 päivänä lokakuuta 2013, täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta, EUVL L 284, 26.10.2013, s. 1–9.

²²⁸ Hakapää 2017, s. 61.

²²⁹ Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 1042/2013, annettu 7 päivänä lokakuuta 2013, täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta, johdanto-osa, kappale 12.

²³⁰ Ennen muutosta AVL 28 § oli seuraavanlainen: ”Kiinteistöllä tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa. Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät kuulu kiinteistöön. Kiinteistön myyntiin tai vuokraukseen tavanomaisesti liittyvään asuinirtaimistoon sovelletaan, mitä kiinteistöistä säädetään.” HE 110/2016 vp, s. 5.

²³¹ Hakapää 2017, s. 62.

²³² Ahopelto ym. 2023, s. 240.

AVL 28 §:n muutoksen myötä lisäyksenä kiinteistön käsitteeseen tuli d-kohta. Muutoin aiempi AVL:n kiinteistön määritelmä vastasi sisällöltään täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan a–c kohtia.²³³

Arvonlisäverotuksen kiinteistön käsite ei vastaa esimerkiksi tuloverotuksen kiinteistön käsitettä.²³⁴ Vastaavasti vero-oikeuden kiinteistömääritelmät eroavat siitä, miten muut oikeudenalat määrittelevät kiinteistön. Erot eivät välttämättä ole huomattavia, mutta esimerkiksi joidenkin kirjanpitoon tehtävien kirjausten osalta ne on tarpeen pitää mielessä.²³⁵

Kiinteistön määritelmällä on merkitystä AVL 27 §:n mukaisten arvonlisäverottomien kiinteistönluovutusten verokohteluun. Lisäksi sillä on merkitystä myös esimerkiksi AVL 8 c §:n rakentamispalveluja koskevan käännetyn verovelvollisuuden soveltumisen arvioinnissa, 30 §:n verovelvolliseksi hakeutumisoikeuden kohdetta määritettäessä, 32 §:n kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön verotuksen laajuutta tulkittaessa sekä 11 luvun mukaisessa investointien vähennysten tarkistusvelvollisuuden määräytymisessä.²³⁶

4.2 Veroton kiinteistön myynti ja vuokraus

Kiinteää omaisuutta pidetään arvonlisäverodirektiivissä tavarana.²³⁷ Tavarana luovutus määritellään arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa, jonka mukaan sillä tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan 2 kohdan mukaan aineellisena omaisuutena jäsenvaltiot voivat pitää tiettyjä oikeuksia kiinteään omaisuuteen, esineoikeuksia, jotka antavat haltijalleen käyttöoikeuden kiinteään omaisuuteen sekä osuuksia tai osakkeita, jotka antavat haltijalleen laillisen tai tosiasiallisen omistus- tai hallintaoikeuden kiinteään omaisuuteen tai sen osaan.

Jäsenvaltioiden tulee arvonlisäverodirektiivin mukaan vapauttaa verosta tietyt liiketoimet. Kiinteää omaisuutta koskevista vapautuksista säädetään 135 artiklassa. Artiklan 1 kohdan j–l alakohtien mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, lukuun ottamatta luovutusta ennen ensimmäistä käyttöönottoa, sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole rakennusmaata,

²³³ Hakapää 2017, s. 62.

²³⁴ Vrt. tuloverolaki (1535/1992) 6 §, jonka mukaan: ”Tämän lain kiinteistöä koskevia säännöksiä sovelletaan myös sellaiseen toisen maalla olevaan rakennukseen, rakennelmaan tai muuhun laitokseen, joka hallintaoikeuksineen maahan voidaan maanomistajaa kuulematta luovuttaa kolmannelle henkilölle.”

²³⁵ Ahopelto ym. 2023, s. 245.

²³⁶ Ahopelto ym. 2023, s. 244.

²³⁷ HE 110/2016 vp, s. 3. Myös AVL:n esitöissä on erikseen mainittu, että kiinteistöä pidetään tavarana. HE 88/1993 vp, s. 19.

sekä kiinteän omaisuuden vuokraus. Saman artiklan 2 kohdassa on säädetty verovapauden poikkeuksista.²³⁸

AVL:ssa kiinteistöluovutusten verottomuudesta säädetään 27 §:ssä. Pykälän mukaan:

”Veroa ei suoriteta kiinteistön myynnistä eikä maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasiteoikeuden tai muun niihin verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisesta.

Veroa ei myöskään suoriteta kiinteistön verottoman käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä tapahtuvasta sähkön, kaasun, lämmön, veden tai muun sellaisen hyödykkeen luovuttamisesta.”

Erikseen arvonlisäverollisiksi säädetty kiinteistöön kohdistuvien oikeuksien luovutukset luetaan AVL 29 §:ssä.²³⁹ Lain esitöiden mukaan syy kiinteistökauppojen verotuksen ulkopuolelle jättämisessä on se, että suuri osa niistä tehdään yksityishenkilöiden välillä. Hallinnollisista syistä sekä vuokra-asumisen ja omistusasumisen yhtäläisen verokohtelun saavuttamiseksi myös maa-alueen, rakennusten ja huoneistojen vuokraaminen on jätetty verotuksen ulkopuolelle.²⁴⁰

Kiinteistöjä voidaan hallita myös erilaisten kiinteistöyhtiöiden muodossa. Näitä yhtiömuotoja ovat tavallinen kiinteistöosakeyhtiö, keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö ja asunto-osakeyhtiö. Kiinteistöyhtiön muodolla on vaikutusta muun muassa arvonlisäverotukseen. Tavallisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeet eivät oikeuta minkään tietyn tilan hallintaan, vaan osakkeilla omistetaan suhteellinen osuus yhtiöstä. Tavallisen kiinteistöosakeyhtiön saama vuokratulo on yhtiön tuloa.²⁴¹ Tavallisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeiden myyntiä ei rinnasteta kiinteistön myyntiin, vaan se rinnastetaan liikeosakkeina pidettävien arvopapereiden myyntiin.²⁴² Arvopaperikauppaa pidetään AVL 42 §:n 1 momentin 6 kohdan mukaisesti rahoituspalveluna, josta 41 §:n mukaan ei tule suorittaa arvonlisäveroa.

Asunto-osakeyhtiö on määritelty asunto-osakeyhtiölain (1599/2009) 1 luvun 2 §:ssä. Pykälän mukaan kyseessä on osakeyhtiö, jonka yhtiöjärjestyksessä määrätty tarkoitus on omistaa ja hallita vähintään yhtä sellaista rakennusta tai sen osaa, jossa olevan huoneiston tai huoneistojen yhteenlasketusta lattiapinta-alasta yli puolet on yhtiöjärjestyksessä määrätty

²³⁸ Poikkeukset koskevan muun muassa majoitustoimintaa ja alueiden vuokrausta kulkuneuvojen paikoitusta varten.

²³⁹ Pykälän mukaan tällaisia ovat muun muassa rakentamispalvelun myynti, hotelli- ja leirintäaluetoiminta sekä alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoitusta varten.

²⁴⁰ HE 88/1993 vp, s. 19.

²⁴¹ Suulamo 2013, s. 13–14.

²⁴² Verohallinnon syventävä vero-ohje, Arvonlisäveron vähennysoikeudesta, luku 3.2.1 Kiinteistön ja keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeiden myynnin yhteydessä syntyneiden kulujen vähennysoikeus.

osakkeenomistajien hallinnassa oleviksi asuinhuoneisoiksi. Yhtiön jokainen osake tuottaa yksin tai muiden osakkeiden kanssa oikeuden hallita yhtiöjärjestyksessä määrättyä huoneistoa tai muuta osaa yhtiön hallinnassa olevasta rakennuksesta.

Keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön määritelmä sisältyy asunto-osakeyhtiölain 28 luvun 2 §:ään. Pykälän mukaan kyseessä on sellainen muu osakeyhtiö kuin 1 luvun 2 §:ssä tarkoitettu asunto-osakeyhtiö, jonka yhtiöjärjestyksessä määrätty tarkoitus on omistaa ja hallita vähintään yhtä rakennusta tai sen osaa ja jonka jokainen osake yksin tai yhdessä toisten osakkeiden kanssa tuottaa oikeuden hallita yhtiöjärjestyksessä määrättyä yhtiön rakennuksessa olevaa huoneistoa taikka muuta osaa yhtiön rakennuksesta tai sen hallinnassa olevasta kiinteistöstä.

Asunto-osakeyhtiön ja keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkaan saama vuokratulo on osakkaan vuokratuloa. Yhtiöillä voi myös itsellään olla hallinnassa tiloja, joita se vuokraa edelleen. Molemmissa yhtiömuodoissa osakkaalla on velvollisuus maksaa yhtiölle yhtiövastiketta yhtiön kulujen kattamiseksi.²⁴³

Asunto-osakeyhtiön ja keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeiden (jäljempänä kiinteistöosakkeet) myyntiä ei kuitenkaan pidetä arvonlisäverotuksessa rahoituspalveluna, vaan ne rinnastetaan kiinteistön myyntiin. Tämä käy ilmi AVL 43 §:stä, jonka mukaan sellaisen arvopaperin myyntiä tai välitystä, joka yksin tai yhdessä muiden arvopapereiden kanssa tuottaa oikeuden hallita määrättyä huoneistoa tai kiinteistöä taikka kiinteistön osaa, ei pidetä rahoituspalveluna. Tällaisten arvopapereiden myyntiin ja välitykseen sovelletaan, mitä kiinteistön myynnistä ja välityksestä säädetään.

Näin ollen kiinteistön myynti ja vuokraus²⁴⁴ ovat arvonlisäverottomia toimia, jolloin ne muodostavat poikkeuksen arvonlisäverollisen myynnin pääsäännöstä. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että muusta liiketoiminnastaan arvonlisäverovelvollisen ei tarvitse maksaa arvonlisäveroa kiinteistön myynnistä tai vuokrauksesta saadusta tulosta. Tämä kuitenkin tarkoittaa myös sitä, että verovelvollinen ei saa vähentää kiinteistön myyntiä tai vuokrausta varten hankittujen tuotantopanohankintojen arvonlisäveroa.²⁴⁵

Kiinteistön vuokrauksen arvonlisäverottomuudesta seuraa, että arvonlisäverovelvollinen vuokranantaja sisällyttää perimäänsä vuokran määrään sen verokustannuksen, joka sisältyy

²⁴³ Suulamo 2013, s. 14.

²⁴⁴ EUT:n mukaan vuokraus tarkoittaa sitä, että vuokranantaja antaa vuokralaiselle tietyksi sovituksi ajaksi korvausta vastaan oikeuden hallinta kiinteistöä ja sulkee muut henkilöt tämän oikeuden käyttämisen ulkopuolelle. EUT on linjannut näin esimerkiksi tuomiossa C-428/02 *Fonden Marselisborg Lystbådehavn v. Skatteministeriet ja Skatteministeriet v. Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, kohta 30.

²⁴⁵ Juanto – Punavaara – Saukko 2018, s. 80.

kiinteistön vuokraustoimintaa varten hankittujen tuotantopanoshankintojen hintoihin.²⁴⁶ Tällaisia kuluja voi aiheutua esimerkiksi kiinteistön rakentamisesta, korjaamisesta, käytöstä, huollosta ja hallinnosta.²⁴⁷ Mikäli vuokralainen on arvonlisäverovelvollinen, vuokralainen ei voi vähentää vuokraan sisältyvää piilevää veroa. Siten se muodostuu vuokralaiselle kustannukseksi. Jos verovelvollinen vuokralainen harjoittaisi toimintaa itse omistamassaan kiinteistössä, vuokralainen voisi vähentää vastaaviin tuotantopanoshankintoihin sisältyvän arvonlisäveron.²⁴⁸ Näin ollen kiinteistön vuokranantajan arvonlisäverottomuus aiheuttaisi epäneutraalin tilanteen, ellei asiaa erikseen huomioitaisi lainsäädännössä.

4.3 Verovelvolliseksi hakeutuminen

Neutraalisuus vuokratuissa ja itse omistetuissa kiinteistöissä harjoitetun arvonlisäverollisen toiminnan välillä on pyritty saavuttamaan mahdollisuudella hakeutua vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Verovelvolliseksi hakeutumisesta seuraa, että kiinteistön omistaja voi vähentää kiinteistöä varten hankkimiensa tuotantopanosten ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron siltä osin kuin se kohdistuu vuokrattuihin tiloihin. Vastaavasti arvonlisäverovelvollinen vuokralainen voi vähentää vuokraan sisältyvän arvonlisäveron, jolloin tuotantopanosten hankintahintoihin sisältyvä arvonlisävero ei miltään osin muodostu kustannukseksi.²⁴⁹

Epäneutraali tilanne muodostuisi myös itse omistetussa kiinteistössä harjoitetun arvonlisäverollisen toiminnan ja osakkeiden perusteella hallituissa tiloissa harjoitetun toiminnan välillä. Jotta kiinteistöosakeyhtiön tiloissa toimivat arvonlisäverovelvolliset eivät ole verotuksellisesti epäedullisemmässä asemassa, myös kiinteistöosakeyhtiöillä ja muilla vastaavilla yhteisöillä on mahdollisuus hakeutua verovelvollisiksi.²⁵⁰

Hakeutuminen verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta on mahdollistettu arvonlisäverodirektiivin 137 artiklassa, jonka 1 kohdan d alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden valita verotus kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta. Saman artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltioiden tulee vahvistaa 1 kohdassa säädetyn valintaoikeuden käyttöä koskeva yksityiskohtaiset säännöt. Lisäksi jäsenvaltiot voivat rajoittaa tämän valintaoikeuden soveltamisalaa.

²⁴⁶ HE 88/1993 vp, s. 57.

²⁴⁷ Kallio – Korpelainen – Nielsen 2015, s. 29.

²⁴⁸ HE 88/1993 vp, s. 57.

²⁴⁹ HE 88/1993 vp, s. 57.

²⁵⁰ HE 88/1993 vp, s. 57.

AVL 30 §:ssä säädetään hakeutumisesta verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta sekä sen edellytyksistä. Kyseisen pykälän 1 ja 2 momenttien mukaan:

”Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta suoritetaan 27 §:ssä säädetystä poiketen veroa, jos luovuttaja hakeutuu tästä toiminnasta verovelvolliseksi. Verovelvollisuus koskee vain hakemuksessa mainittua kiinteistöä tai sen osaa. Verovelvollisuus edellyttää, että kiinteistöä käytetään jatkuvasti 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan toimintaan tai että kiinteistön käyttäjänä on valtio, yliopistolain 1 §:ssä tarkoitettu yliopisto, ammattikorkeakoululain 5 §:ssä tarkoitettu ammattikorkeakouluosakeyhtiö tai opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain (1705/2009) 32 i §:ssä tarkoitettu yksityinen ammatillisen koulutuksen järjestäjä.

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen luovuttajan verovelvollisuuden edellytyksenä on, että myös luovutuksensaaja hakeutuu verovelvolliseksi, jos luovutuksensaaja luovuttaa kiinteistön käyttöoikeuden edelleen.”

Vaikka edellä luetellussa pykälässä ei suoraan tätä mainita, normaalien laintulkintaperiaatteiden mukaista on katsoa edellytykseksi myös se, että liiketoimintaa harjoitetaan arvonlisäverolain 1 §:n mukaisesti liiketoiminnan muodossa.²⁵¹ Kiinteistön vuokranantajan tai muun kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajan tulee hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi nimenomaan tästä toiminnasta. Siten myös muusta toiminnastaan arvonlisäverovelvollisen tulee hakeutua erikseen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta.²⁵² Vuokralaisen vähennysoikeus ei muodostu pelkästään sillä, että vuokranantaja ainoastaan veloittaa vuokran arvonlisäverollisena, vaan vuokranantajan tulee olla hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi nimenomaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta.²⁵³

Lain esitöiden mukaan pienin yksikkö, josta voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi, on huoneisto.²⁵⁴ KHO on kuitenkin oikeuskäytännössään todennut, että pienin kiinteistön osa, jota hakeutuminen voi koskea, on huoneisto tai huoneistoa pienempi muu selvästi erottuva, toiminnallisen kokonaisuuden muodostava tila.²⁵⁵

Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuja voi olla kiinteistön omistaja, keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakas, edellä lueteltujen vuokralainen tai vuokralaisen vuokralainen aina viimeiseen vuokranantajaan saakka. Mikäli samaa tilaa vuokrataan edelleen useita kertoja,

²⁵¹ Pikkujämsä 2001, s. 229–230.

²⁵² Kallio – Korpelainen – Nielsen 2015, s. 30–31.

²⁵³ Tämä on todettu esim. päätöksessä KHO 20.06.2002 T 1550.

²⁵⁴ HE 88/1993 vp, s. 57.

²⁵⁵ KHO 15.11.1996 T 3563.

hakeutumisketjun tulee olla katkeamaton ensimmäisestä hakeutuneesta vuokranantajasta viimeiseen vuokranantajaan saakka.²⁵⁶

Hakeutumisen edellytyksenä on, että tilan loppukäyttäjä käyttää tilaa jatkuvasti ainakin osittain arvonlisäverollisen liiketoiminnan tai palautukseen oikeuttavan toiminnan käytössä.²⁵⁷ Edellytys ei täyty pelkästään sillä, että loppukäyttäjä on arvonlisäverovelvollinen, vaan loppukäyttäjän tulee tosiasiansa harjoittaa tiloissa arvonlisäverollista toimintaa.²⁵⁸ Loppukäyttäjän harjoittaman toiminnan ei kuitenkaan tarvitse olla kokonaan vähennykseen oikeuttavaa, vaan riittää, että se oikeuttaa osittaiseen vähennykseen. Tällöin toiminnan osittainen verottomuus vaikuttaa ainoastaan vuokralaisen vähennysoikeuteen, mutta ei vuokranantajan verovelvollisuuteen tai vähennysoikeuteen.²⁵⁹ Vuokrasopimusten ketjuuntuessa arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuneen vuokranantajan on kannattavaa pyrkiä selvittämään muiden osapuolten toiminnan oikeellisuus,²⁶⁰ jotta se ei estä hänen vähennysoikeuttansa.

Keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön hakeutumiseen liittyy oman edellytyksensä, josta säädetään AVL 30 §:ssä. Pykälän 3 momentin mukaan:

”Kiinteistöosakeyhtiö, jonka osakas käyttää omistamiensa osakkeiden perusteella hallitsemaansa osaa kiinteistöstä tai antaa sen vuokralle, voi hakeutua verovelvolliseksi vain, jos osakkaalla on oikeus vähentää vastikkeeseen sisältyvä vero täysimääräisesti tai jos osakkaana on valtio, yliopistolain 1 §:ssä tarkoitettu yliopisto, ammattikorkeakoululain 5 §:ssä tarkoitettu ammattikorkeakouluosakeyhtiö tai opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain 32 i §:ssä tarkoitettu yksityinen ammatillisen koulutuksen järjestäjä.”

Näin ollen osakkaan tulee voida vähentää vastikkeen sisältämä vero täysimääräisesti, jotta keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö voi hakeutua verovelvolliseksi. Tämä tarkoittaa sitä, että osakkaan tulee itse käyttää tilaa kokonaan vähennykseen tai palautukseen oikeuttavassa toiminnassaan tai vuokrata tilaa arvonlisäverollisena ainakin osittain vähennykseen tai palautukseen oikeuttavaa toimintaa tilassa harjoittavalle vuokralaiselle.²⁶¹ AVL 30 §:n 4 momentin mukaan keskinäistä kiinteistöosakeyhtiötä ja sen osakasta koskevaa säännöstä sovelletaan myös muihin osakeyhtiöihin ja osuuskuntiin, joiden toiminnan tarkoituksena on hallita kiinteistöä, sekä

²⁵⁶ Verohallinnon syventävä vero-ohje, Hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, luku 2.1 Hakeutujaa koskevat edellytykset ja luku 2.4 Hakeutumisketjua koskevat edellytykset.

²⁵⁷ Verohallinnon syventävä vero-ohje, Hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, luku 2.1 Hakeutujaa koskevat edellytykset.

²⁵⁸ Kallio – Korpelainen – Nielsen 2015, s. 38.

²⁵⁹ HE 88/1993 vp, s. 58.

²⁶⁰ Ahopelto ym. 2023, s. 266.

²⁶¹ Verohallinnon syventävä vero-ohje, Hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, luku 2.1 Hakeutujaa koskevat edellytykset.

niiden osakkaisiin ja jäseniin. Siten säännös koskee myös esimerkiksi asunto-osakeyhtiöitä ja niiden osakkaita.²⁶²

²⁶² Verohallinnon syventävä vero-ohje, Hakeutuminen arvonnäkövelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, luku 2.1 Hakeutujaa koskevat edellytykset.

5 PALVELUJEN KULUJEN VÄHENNYSOIKEUDEN MÄÄRITTYMINEN OIKEUSKÄYTÄNNÖSSÄ

5.1 Osakemyyntitapaukset apuna tulkinnassa

Tutkimuksessa aiemmin kerrotun perusteella voidaan todeta, että kiinteistön ja kiinteistöosakkeiden myynti on arvonlisäverotonta AVL 27 §:n perusteella. On hyvä tietää, että tästä lähtökohdasta on olemassa poikkeus. Nimittäin kiinteistön tai keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeiden luovutus voi tapahtua liikkeen tai sen osan siirtona, jossa vastaanottaja jatkaa toimintaa AVL 19 c §:n mukaisesti. Tällöin luovutusta ei pidetä AVL 18 §:n mukaisena myyntinä eikä luovutukseen liittyvien kulujen vähennysoikeutta arvioida tämän luovutuksen perusteella, vaan huomioon otetaan luovuttajan muun toiminnan verollisuus.²⁶³ Tutkimuksessa ei kuitenkaan tarkastella tarkemmin liikkeen tai sen osan luovutusta.²⁶⁴

Samoin tutkimuksessa aiemmin kerrotun perusteella on selvää, että tuotantopanoshankinnan ja verollisen myyntiliiketoimen tai -toimien välillä on välttämätöntä olla suora ja välitön yhteys, jotta tuotantopanoshankinnan sisältämästä arvonlisäverosta voi olla olemassa vähennysoikeus. Edellä esitetystä EUT:n oikeuskäytännöstä käy ilmi, että mikäli tuotantopanoshankinnalla on suora ja välitön yhteys arvonlisäverottomaan myyntiin, tuotantopanoshankinnan arvonlisäverosta ei ole vähennysoikeutta. Näin ollen silloin, kun asiantuntijapalvelu kohdistuu suoraan ja välittömästi kiinteistön tai kiinteistöosakkeiden myyntiin, asiantuntijapalvelun sisältämästä arvonlisäverosta ei ole vähennysoikeutta.

Epäselväksi kuitenkin jää, miten ja millä edellytyksillä kiinteistön tai kiinteistöosakkeiden myynnin ja asiantuntijapalvelun välinen suora ja välitön yhteys määritetään. Asiantuntijapalveluja on monenlaisia. Myyntitilanteet ja syyt myynneille voivat olla erilaisia. Lisäksi asiantuntijapalvelulla saattaa myynnin lisäksi olla liityntä myös myyjän verolliseen liiketoimintaan. Tällöin nousee esiin erilaisia kysymyksiä. Millä edellytyksillä asiantuntijapalvelut voidaan katsoa yleiskuluiksi ja onko niistä vähennysoikeus kokonaan tai joiltain osin? Vaikuttaako vähennysoikeuden syntymiseen se, että myyjän harjoittama muu toiminta on kokonaisuudessaan verollista liiketoimintaa? Onko sillä merkitystä, miksi arvonlisäveroton myynti toteutetaan? Nämä ovat ainoastaan esimerkkejä ja todellisuudessa varmasti nousee esiin myös monia muita kysymyksiä.

²⁶³ Ahopelto ym. 2023, s. 789.

²⁶⁴ Ks. enemmän liikkeen tai sen osan luovutuksen arvonlisäverotuksesta esimerkiksi Sainio 2011.

Kuten edellä on todettu, arvonlisäverodirektiivi tai AVL eivät lausu tarkemmin liiketoimen ja tuotantopanoshankinnan välisestä yhteydestä tai sen määrittämisen edellytyksistä. *Midland Bank* -tuomiossa EUT totesi, ettei se pysty antamaan käsitteestä tarkempaa määritelmää taikka täsmällistä sääntöä siihen, miten yhteys määritetään. Tuomiossa EUT jätti nämä seikat kansallisten tuomioistuinten ratkottavaksi yksittäistapauksissa huomioiden kulloinkin vallitsevat olosuhteet.²⁶⁵ Näin ollen vastauksia tulee etsiä oikeuskäytäntöön perehtymällä.

Oikeuskäytäntöä tulkitsemalla pyritään muodostamaan ennakkopäätössääntö²⁶⁶, jonka avulla voidaan saada tutkimuskysymykseen vastaus sekä tuntemattomaan tulevaisuuden tapaukseen tulkintaohje. Usein yksittäinen ennakkotapaus on osa suurempaa kokonaisuutta, joka saa merkityksensä vasta ratkaisusarjan osana.²⁶⁷ Tämän vuoksi täytyy perehtyä useampaan ennakkopäätökseen, jotta tulkintaongelmaa koskevasta oikeuskäytännöstä saadaan riittävän perusteellinen käsitys. Kiinteistöjen ja kiinteistöosakkeiden myynnin osalta oikeuskäytäntöä on olemassa rajallinen määrä.²⁶⁸ Tyytymällä pelkästään niiden tulkitsemiseen ei välttämättä saataisi riittävän kattavaa kuvaa suoraa ja välitöntä yhteyttä koskevasta oikeuskäytännöstä, jotta luotettava ja kriittikkä kestävää ennakkopäätössääntö voitaisiin muodostaa.²⁶⁹

Asiantuntijapalveluihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden tulkintaongelmia on aiheutunut myös osakeyhtiöiden osakkeiden ja muun muotoisten yhtiöiden osuuksien (jäljempänä osakkeet) myynnin yhteydessä. Kiinteistöjen ja kiinteistöosakkeiden sekä osakkeiden myyntiin liittyvien kustannusten vähennysoikeutta koskevat periaatteet ovat oikeuskäytännössä kehittyneet rinnakkain, vaikka eivät kuitenkaan täysin yhdenmukaisesti.²⁷⁰

Tapaukset eivät luonnollisesti ole identtisiä, mutta niissä on havaittavissa samanlaisuutta. AVL 42 §:n 2 momentin mukaan osakkeiden ja muiden niihin verrattavien osuuksien, saatavien sekä johdannaissopimusten myyntiä ja välitystä pidetään arvopaperikauppana. Tästä johtuen osakkeiden myynti on arvonlisäverotonta AVL 41 §:n mukaisesti. Näin ollen kiinteistöjen ja kiinteistöosakkeiden sekä osakkeiden myynnissä on kaikissa kyse arvonlisäverottomasta liiketoimesta. Tapauksissa on ratkaistavana, onko verollisen palvelun hintaan sisältyvästä arvonlisäverosta vähennysoikeus, kun palvelu on hankittu arvonlisäverottoman tai arvonlisäveron ulkopuolisen myynnin yhteydessä. Ratkaisevina tekijöinä kaikissa tapauksissa ovat suora ja välitön

²⁶⁵ C-98/98 *Commissioners of Customs and Excise v. Midland Bank plc*, kohta 25.

²⁶⁶ Ennakkopäätössääntö on KHO:n päätöksessään ilmaisemaa tiettyä tapaustyyppiä koskeva ratkaisuperiaate, jossa on kyse KHO:n asettamasta tosiasiallisesti noudatettavasta säännöstä. Myrsky 2011a, s. 12.

²⁶⁷ Myrsky 2011a, s. 148.

²⁶⁸ Näitä tapauksia on pyritty etsimään s. 7 alaviitteessä 42 kerrotun tavan mukaisesti.

²⁶⁹ Yleensä ennakkopäätössäännön konstruoiminen edellyttää, että tunnetaan asiaa koskeva koko oikeuskäytäntö. Myrsky 2007, s. 857.

²⁷⁰ Ahopelto ym. 2023, s. 789.

yhteys sekä hinnan osatekijyys -kriteeri. Arvonlisäverottomasta myyntikohteesta riippumatta näitä seikkoja on arvioitu pitkälti samalla tavalla ja arviointiin on käytetty samoja oikeuslähteitä. Lisäksi kaikissa tapauksissa on tulkinnan kohteena arvonlisäverodirektiivin 168 artikla²⁷¹ ja/tai AVL 102 §. Näin ollen tapausten relevanttien tosiseikkojen voidaan katsoa olevan riittävän samat, jotta tapauksia voidaan vertailla keskenään ja löytää oikeusohje.²⁷²

Osakkeita koskevien tapausten käyttämistä tulkinta-apuna tukee myös se, että kiinteistöjen myyntiä koskevissa päätöksissä KHO 2011:76 ja KHO 2019:94 KHO ei nähnyt tarpeelliseksi pyytää EUT:lta ennakkoratkaisua, vaan perusteli päätöksensä myöhemmin esitettävällä osakkeiden myyntiä koskevalla tuomiossa *SKF*.²⁷³ Kun tämän lisäksi otetaan huomioon osakkeiden sekä kiinteistöjen ja kiinteistöosakkeiden tapausten riittävä samanlaisuus olennaisissa suhteissa, on tulkinnassa perusteltua käyttää apuna myös osakkeiden myyntiä koskevaa oikeuskäytäntöä.

5.2 Vähennysoikeuden arviointi Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä

5.2.1 Palvelujen kustannukset yleiskuluina eräissä tuomioissa

Palvelujen kustannusten arvonlisäveron vähennysoikeus on EUT:n oikeuskäytännössä ollut ratkottavana myös muissa kuin kiinteistöjen, kiinteistöosakkeiden tai osakkeiden ”tavallista” myyntiä koskevissa tilanteissa. Kahdessa merkittävässä tuomiossa on käsitelty palvelujen arvonlisäveron vähentämistä silloin, kun palvelu on hankittu liiketoimintasiirron yhteydessä sekä silloin, kun palvelu on hankittu arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuulumattoman liiketoiminnan yhteydessä. Tapauksissa muun ohella ratkaistiin, mihin liiketoimeen tai -toimiin palvelulla oli yhteys sekä oliko siitä vähennysoikeus. Siten tapauksia voidaan käyttää apuna tulkittaessa suoran ja välittömän yhteyden edellytyksiä sekä yleiskuluina vähentämisen edellytyksiä. Siten tapauksia voidaan käyttää apuna tulkittaessa edellytyksiä suoran ja välittömän yhteyden olemassaololle sekä yleiskuluna vähentämislle.

Tuomiossa *Abbey National*²⁷⁴ EUT otti kantaa liiketoimintasiirtoon liittyvien kustannusten vähennysoikeuteen. Tapauksessa henkivakuutusyhtiö harjoitti arvonlisäverosta vapautettua vakuutustoimintaa sekä arvonlisäverollista liiketilojen vuokrausta. Yhtiö myi kiinteistön

²⁷¹ Vanhemmissa EUT:n tuomioissa tulkitaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklaa.

²⁷² Ks. Myrsky 2007, s. 858–859.

²⁷³ Oikeuskirjallisuudessa on esitetty myös erivä näkemys, jonka mukaan KHO:n ja EUT:n tuomioiden vaikutus rajoittuu ainoastaan osakkeiden myyntiin liittyvien kulujen vähennysoikeuteen siitä huolimatta, että KHO on viitannut *SKF*-tapaukseen myös kiinteistön myyntiin liittyvien kulujen osalta. Laitinen – Lamppu – Pokkinen 2012, s. 189. Näkemys on kuitenkin esitetty ennen kiinteistöjen ja kiinteistöosakkeiden myyntiä koskevaa päätöstä KHO 2019:94, jossa sovelletaan *SKF*-tapausta, joten näkemykselle ei voida antaa painoarvoa.

²⁷⁴ C-408/98 *Abbey National plc v. Commissioners of Customs & Excise*.

vuokraoikeuden alivuokraoikeuksineen toiselle yhtiölle. Myyntiä varten yhtiö hankki erilaisia arvonlisäverollisia palveluja. Ratkaistavana oli, voiko yhtiö vähentää palvelujen kustannuksiin sisältyneen arvonlisäveron silloin, kun varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtoa ei pidetä tavaroiden luovutuksena^{275, 276}.

EUT katsoi aiemman oikeuskäytäntönsä perusteella, että sen tuli selvittää, oliko hankittujen palvelujen ja yhden tai useamman myyntitoimen välillä suora ja välitön yhteys. EUT ei hyväksynyt verovelvollisen perustelua, jonka mukaan luovuttajan vähennysoikeus muodostui luovutuksensaajan toteuttamista arvonlisäverollisista suorituksista. Arvonlisäverodirektiivin perusteella EUT katsoi, että verovelvollinen voi vähentää ainoastaan arvonlisäveron, joka rasitti sen omiin arvonlisäverollisiin liiketoimiin käytettyjä tavaroita ja palveluja. Lisäksi EUT katsoi, että luovuttajan kyseisistä palveluista maksama arvonlisävero ei direktiivin edellyttämällä tavalla sisältynyt luovutuksensaajan arvonlisäverollisten liiketoimien kustannustekijöihin. Kulut eivät nimittäin olleet osa niiden myyntitoimien kustannuksia, joihin hankittuja palveluja käytettiin.²⁷⁷

EUT:n mukaan luovuttajan varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron toteuttamiseksi hankituilla erilaisilla palveluilla ei ollut suoraa ja välitöntä yhteyttä yhteen tai useampaan myyntitoimeen, jonka perusteella vähennysoikeus syntyisi. EUT kuitenkin katsoi, että kulut olivat osa verovelvollisen yleiskuluista ja sellaisenaan tuotteiden hintojen kustannustekijöitä. EUT perusteli näkemystä yleiskuluista sillä, että kulut tulee katsoa osaksi yrityksen koko liiketoiminnasta ennen sen siirtoa myös silloin, kun siirretään varallisuuskokonaisuus eikä verovelvollinen enää näiden palvelujen käyttämisen jälkeen toteuta liiketoimia. Muunlainen tulkinta olisi ristiriidassa neutraalisuusperiaatteen kanssa. Siten palveluilla, joita luovuttaja käyttää siirtääkseen varallisuuskokonaisuuden tai sen osan, on periaatteessa suora ja välitön yhteys kyseisen verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan.²⁷⁸

Lopputuloksena EUT katsoi, että jos varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron luovuttaja tekee samanaikaisesti vähennykseen oikeuttavia ja oikeuttamattomia liiketoimia, luovuttajalla on oikeus vähentää vain se arvonlisäveron osa, joka vastaa arvonlisäverollisten liiketoimien suhteellista osuutta. Jos siirtoa varten hankituilla palveluilla on suora ja välitön yhteys verovelvollisen taloudellisen toiminnan selvästi rajattuun osaan siten, että palvelujen kulut ovat osa

²⁷⁵ Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdan mukaan jäsenvaltiot saivat varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron osalta katsoa, että tavaroiden luovutusta ei tapahtunut ja että saajaa oli pidettävä luovuttavan henkilön seuraajana. Jäsenvaltion käyttäessä tätä oikeutta, varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtoa ei pidetty tavaroiden luovutuksena. Saman direktiivin 2 artiklan mukaan tällaisesta luovutuksesta ei ollut kannettava arvonlisäveroa eikä kyseessä voinut olla 17 artiklassa tarkoitettu arvonlisäverollinen liiketoimi. C-408/98 *Abbey National plc v. Commissioners of Customs & Excise*, kohta 30.

²⁷⁶ C-408/98 *Abbey National plc v. Commissioners of Customs & Excise*, kohta 10–13 ja 16.

²⁷⁷ C-408/98 *Abbey National plc v. Commissioners of Customs & Excise*, kohta 25–29 ja 31–32.

²⁷⁸ C-408/98 *Abbey National plc v. Commissioners of Customs & Excise*, kohta 34–36.

kyseisen osan yleiskuluja, ja kaikki tämän osan liiketoimet ovat arvonlisäverollisia, verovelvollisella on oikeus vähentää palveluihin sisältyvä arvonlisävero kokonaisuudessaan.²⁷⁹

Tuomiossa EUT vahvisti sen, että yleiskulut voidaan kohdistaa toiminnan rajattuun osaan. Tässä tilanteessa arvonlisäverollisen liiketoiminnan myyntiin liittyvät kulut voivat olla kokonaisuudessaan vähennyskelpoisia siitä huolimatta, että yhtiöllä olisi myös arvonlisäverotonta tai soveltamisalan ulkopuolista toimintaa.²⁸⁰ Vastaavasti silloin, kun kaikki liiketoimet ovat arvonlisäverottomia, yleiskuluihin sisältyvästä arvonlisäverosta ei miltään osin ole vähennysoikeutta.²⁸¹

EUT ei tässäkään tuomiossa määritellyt tarkemmin suoran ja välittömän yhteyden käsitettä. Tuomiota koskevassa julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessa on kuitenkin käsitelty sitä, mitkä seikat ovat merkityksellisiä suoraa ja välitöntä yhteyttä määrittäessä. Julkisasiamiehen mukaan merkitystä on sillä, onko verollinen tuotantopanous verollisen myynnin kustannustekijä. Merkitystä ei puolestaan ole sillä, onko kustannuksiin läheisimmässä yhteydessä oleva liiketoimi arvonlisäverollinen. Lisäksi julkisasiamies katsoi, ettei pohdinnassa tule selvittää, mihin liiketoimeen kustannustekijällä on suora ja välittömä yhteys, vaan onko olemassa *riittävän* suoraa ja välitöntä yhteyttä verolliseen taloudelliseen toimintaan.²⁸² Julkisasiamies ei kuitenkaan selvittänyt, mitä mainittu riittävän suora ja välitön yhteys on.

Ratkaisuehdotuksen oleellisin anti on näkemyksessä, jonka mukaan suoraa ja välitöntä yhteyttä ei voida mitenkään automaattisesti määrittää kustannustekijää ”lähimpänä” olevan liiketoimen verollisuuden perusteella. Oleellisempi seikka on, onko hankinnan kulut jonkin verollisen liiketoimen osa, johon kustannuksilla on riittävän suora ja välitön yhteys. Koska riittävän suoran ja välittömän yhteyden käsitettä ei tarkemmin määritetä, sen sisältö jää varsin epäselväksi.

Toinen vähennysoikeuden osalta huomioitava EUT:n tuomio on *Kretztechnik*²⁸³, jossa EUT otti kantaa muun ohella siihen, voiko arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuulumattomien liiketoimien yhteydessä hankittuihin palveluihin sisältyvä arvonlisävero olla vähennyskelpoista. Tapauksessa yhtiö harjoitti verollista tuotteiden myyntiä ja oli päättänyt korottaa osakepääomaansa laskemalla liikkeeseen uusia osakkeita, jota varten se oli listautunut pörssiin. Kyse oli

²⁷⁹ C-408/98 *Abbey National plc v. Commissioners of Customs & Excise*, kohta 42.

²⁸⁰ Laitinen – Lamppu – Pokkinen 2012, s. 196.

²⁸¹ Haapaniemi 2018, s. 185.

²⁸² Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiasta C-408/98 *Abbey National plc v. Commissioners of Customs & Excise*, kohta 35.

²⁸³ C-465/03 *Kretztechnik AG v. Finanzamt Linz*.

osakeantiin liittyvien palvelujen kustannuksiin sisältyvien arvonlisäverojen vähennysoikeudesta.²⁸⁴

EUT katsoi, että osakeanti ei ole kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu vastikkeellinen tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus, joten se ei kuulu direktiivin soveltamisalaan.²⁸⁵ Vähennysoikeutta arvioidessaan EUT kuitenkin huomioi, että yhtiö teki osakeannin korottaakseen pääomaansa yleisen taloudellisen toimintansa hyväksi. Tämän vuoksi EUT katsoi, että palvelujen kustannukset olivat osa yhtiön yleiskuluja, jotka sellaisina muodostivat osan yhtiön tuotteiden hinnasta. Tällaisilla palveluilla on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan.²⁸⁶ Siten yhtiöllä oli oikeus vähentää palvelujen kulujen arvonlisävero, mikäli kaikki ne liiketoimet, jotka yhtiö oli suorittanut taloudellisen toimintansa yhteydessä, olivat verollisia liiketoimia.²⁸⁷

Tuomio on merkittävä, sillä siinä osoitettiin, että vaikka liiketoimi olisi arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolinen toimenpide, se ei välttämättä aina tarkoita, että vähennysoikeus olisi poissuljettu.²⁸⁸ Kuluun sisältyvästä arvonlisäverosta voi olla vähennysoikeus yleiskuluna.²⁸⁹ Tapaukset, joissa on kyse rajanvedosta soveltamisalan ja soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan merkityksestä vähennysoikeuteen ovat kuitenkin tulkinnallisia ja tilanteet tapauskohtaisia,²⁹⁰ joten yleistäviä päätelmiä ei yhden tapauksen perusteella tule tehdä.

Näin ollen vähennysoikeuden arvioinnissa ratkaisevaa ei ollut hankinnan liittyminen arvonlisäveron soveltamisalaan kuulumattomaan toimintaan. Vähennysoikeuden syntymiseen vaikuttaa riittäneen, että arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuulumaton toiminta liittyi kiinteästi vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Lisäksi merkitystä katsottiin olleen sillä, että kyse oli arvonlisäverollisen toiminnan epäitsenäisestä oheistoiminnasta.²⁹¹

Tuomiota koskevassa ratkaisuehdotuksessaan julkisasiamies katsoi, että vähennysoikeus määritetään sen perusteella, vastaavatko tuotantopanoshankintojen kustannukset myyntiliiketoimia.²⁹² Merkitystä ei tämän osalta ole sillä, liittyvätkö kustannukset muihin tapahtumiin, kuten sellaisiin, jotka eivät ole tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, ja jotka ovat täysin

²⁸⁴ C-465/03 *Kretztechnik AG v. Finanzamt Linz*, kohta 13–14.

²⁸⁵ C-465/03 *Kretztechnik AG v. Finanzamt Linz*, kohta 27–28.

²⁸⁶ C-465/03 *Kretztechnik AG v. Finanzamt Linz*, kohta 36.

²⁸⁷ C-465/03 *Kretztechnik AG v. Finanzamt Linz*, kohta 37–38.

²⁸⁸ Terra – Kajus 2011, s. 1115.

²⁸⁹ Nieminen 2016, s. 499.

²⁹⁰ Saukko 2009, s. 416.

²⁹¹ Haapaniemi 2018, s. 179; Ks. Saukko 2009, s. 416.

²⁹² Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiasta C-465/03 *Kretztechnik AG v. Finanzamt Linz*, kohta 71. Ratkaisuehdotuksen englanninkielisestä versiosta käy selvemmin ilmi, että vähennysoikeuden määrittäminen perustuu kulujen liiketoimiin kohdistamiseen: ”Determination of the right to deduct governed by Article 17 of the Sixth Directive is based on an attribution of input costs to output transactions.”

arvonlisäveron ulkopuolella. Vähennysoikeus määrittyy niiden myyntiliiketoimien perusteella, joihin tuotantopanoshankintoja käytetään. Siten tuotantopanoshankintaan läheisimmin liittyvän liiketoimen ollessa arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolinen, on liiketoimi vähennyskelpoisuuden määrittämisen kannalta merkityksetön.²⁹³

Tuomiossa *Kretztechnik* ei ollut kyse kiinteistön tai kiinteistöosakkeiden myynnistä. Tapauksesta voidaan kuitenkin tehdä päätelmiä sen suhteen, mitkä seikat vaikuttavat siihen, että kulun katsotaan olevan osa verovelvollisen yleiskuluja ja muodostavan sellaisina osan yhtiön tuotteiden hinnasta. Tapauksessa kulujen luonnetta arvioidessaan EUT nimittäin antoi merkitystä sille, mikä oli yhtiön syy osakeannin tekemiselle, eli pääoman korottaminen yleisen taloudellisen toiminnan hyväksi. Näin ollen syyllä, minkä toteuttamiseksi verollinen palvelu hankitaan, saattaa olla merkitystä, kun arvioidaan palvelujen kustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta.

5.2.2 Myyntikulujen vähennysoikeutta koskevaa oppia määrittävä tuomio

EUT:n tuomio *SKF* on merkittävä, sillä se on vaikuttanut laajasti siihen, miten myöhemmässä verotus- ja oikeuskäytännössä erilaisten myyntien yhteydessä hankittujen palvelujen arvonlisäveron vähennysoikeutta on arvioitu. Tapauksessa oli kyse teollisuuskonsernin emoyhtiöstä, joka osallistui aktiivisesti tytäryhtiöidensä liikkeenjohtoon ja suoritti niille korvausta vastaan palveluja, joista emoyhtiö oli arvonlisäverovelvollinen. Emoyhtiö aikoi uudistaa konsernin rakennetta ja luovuttaa kaikki tytäryhtiön osakkeet sekä omistamansa erään toisen yhtiön osakkeet. Luovutuksen syy oli varojen kerääminen konsernin muiden toimintojen rahoittamiseksi. Luovutusten toteuttamiseksi emoyhtiö aikoi käyttää arvonlisäverollisia palveluja omaisuuden arvostamiseen ja neuvotteluissa avustamiseen sekä lakimiespalveluja sopimusten laatimiseen.²⁹⁴

Ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellä EUT:lta kysyttiin, onko osakkeiden luovutus arvonlisäverodirektiivin mukaista taloudellista toimintaa, joka kuuluu direktiivin soveltamisalaan silloin, kun emoyhtiö myy sellaisen tytäryhtiön osakkeet sekä jäljellä olevan osuutensa aiemmin kokonaan omistamastaan osakkuusyhtiöstä, joille emoyhtiö on myynyt arvonlisäverollisia palveluja.²⁹⁵ EUT:n oikeuskäytännössä on nimittäin vakiintuneesti katsottu, että pelkkä osakkeiden hankkiminen, omistaminen ja myynti itsessään ei ole direktiivin mukaista taloudellista

²⁹³ Julkisasiameiehen ratkaisuehdotus asiasta C-465/03 *Kretztechnik AG v. Finanzamt Linz*, kohta 72–74.

²⁹⁴ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 20–21.

²⁹⁵ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 26.

toimintaa, sillä näihin toimiin ei liity omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.²⁹⁶

EUT:n oikeuskäytännössä tilanteen on katsottu olevan toinen, jos osuuksien hankkimiseen liittyy suora tai välillinen osallistuminen yhtiön hallinnointiin. Tällaisena osallistumisena ei kuitenkaan pidetä niiden oikeuksien käyttämistä, joita osuuksien hankkijalla on osakkeenomistajana tai yhtiömiehenä, sikäli kuin tällainen osallistuminen merkitsee sellaisten liiketoimien suorittamista, joista on suoritettava arvonlisävero ja joihin kuuluvat hallinto-, kirjanpito- ja tietotekniikkapalvelujen kaltaiset suoritukset.²⁹⁷ EUT:n oikeuskäytännöstä käy kuitenkin ilmi, että liiketoimet, jotka koskevat osakkeita tai yhtiöosuuksia, kuuluvat arvonlisäveron soveltamisalaan, jos ne on suoritettu arvopaperikauppaa koskevana liiketoimintana tarkoituksin osallistua suoraan tai epäsuorasti osakkuuden hankinnan kohteena olevien yhtiöiden hallinnointiin tai jos niitä on pidettävä verollisen toiminnan välittömänä, pysyvänä ja välttämättömänä jatkeena.²⁹⁸

Käsiteltävänä olevan tapauksen osalta EUT katsoi, että yhtiön luovuttaessa kaikki omistamansa osakkeet, se lakkautti omistuksensa näissä yhtiöissä. Tämän luovutuksen, jonka emoyhtiö teki konsernin rakenteen uudistamiseksi, voitiin katsoa olevan liiketoimi, jolla pyrittiin jatkuvaluonteisten tulojen saamiseen, joka meni pelkkää osakkeiden myyntiä pidemmälle. Tällä liiketoimella puolestaan oli suora yhteys konsernin harjoittaman toiminnan organisointiin, joten sitä oli pidettävä verollisen liiketoiminnan välittömänä, pysyvänä ja välttämättömänä jatkeena.²⁹⁹ Siten luovutus oli lähtökohtaisesti arvonlisäverodirektiivin mukaista taloudellista toimintaa ja kuului sen soveltamisalaan.³⁰⁰

Toisella ennakkoratkaisukysymyksellä EUT:lta tiedusteltiin, onko kyseessä olevien osakkeiden luovutus vapautettava arvonlisäverosta, mikäli luovutus kuuluu arvonlisäveron soveltamisalaan.³⁰¹ Aluksi EUT muistutti, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan f alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta osakkeita ja muita arvopapereita koskevat liiketoimet. EUT:n oikeuskäytännön mukaan artiklassa tarkoitettut liiketoimet ovat kuitenkin sellaisia, jotka muodostuvat jatkuvaluonteisten tulojen saamisesta toiminnasta, joka menee pelkkää arvopapereiden hankkimista ja myyntiä pidemmälle.³⁰² Ratkaistavan tapauksen

²⁹⁶ Esimerkiksi tuomioissa C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 28, C-77/01 *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) v. Fazenda Pública*, kohta 57–62 sekä C-435/05 *Investrand BV v. Staatssecretaris van Financiën*, kohta 25.

²⁹⁷ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 30 oikeuskäytäntöviittauksineen.

²⁹⁸ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 31.

²⁹⁹ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 33.

³⁰⁰ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 41.

³⁰¹ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 42 ja 45.

³⁰² C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 51. Ks. C-77/01 *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) v. Fazenda Pública*, kohta 59.

osalta EUT katsoi, että osakkeiden luovutus oli vapautettava arvonlisäverosta. EUT perusteli tätä sillä, että kyseinen osakkeiden myynti meni pelkkää arvopapereiden myyntiä pidemmälle ja tarkoitti yhtiön osallistumista tytäryhtiön ja osakkuusyhtiön hallinnointiin. Lisäksi EUT:n mukaan oli ilmeistä, että osakkeiden myynti liittyi välittömästi yhtiön verolliseen taloudelliseen toimintaan ja oli sen kannalta välttämätöntä.³⁰³

Ensimmäinen ja toinen ennakkoratkaisukysymys liittyvät vähennysoikeuteen, sillä EUT totesi tuomiossa aiempaan oikeuskäytäntönsä viitaten, että mikäli verovelvollisen hankkimia tavaroita tai palveluja käytetään arvonlisäverosta vapautetussa toiminnassa tai toiminnassa, joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, myynneistä ei suoriteta veroa eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää.³⁰⁴ Tämän tutkimuksen kannalta tapauksen tärkein anti liittyy kuitenkin kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen. Kysymyksellä EUT:lta tiedusteltiin, voiko vähennysoikeus osakkeiden luovutuksen yhteydessä hankituista palveluista maksettu arvonlisävero syntyä sillä perusteella, että näiden palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja.³⁰⁵

Vähennysoikeutta koskevaa kysymystä ratkoessaan EUT aluksi nosti esiin vähennysoikeuden erottamatonta roolia arvonlisäverojärjestelmässä, sen lähtökohtaista rajoittamattomuutta sekä sen laajaa soveltamista. EUT korosti vähennysjärjestelmän pyrkimystä vapauttaa elinkeinonharjoittaja kokonaan arvonlisäveron rasituksesta, joka takaa kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden.³⁰⁶ Nämä seikat voidaan mieltää vähennysoikeutta koskevan tulkintakysymyksen ratkaisemisen lähtökohdiksi.

Aiempaan oikeuskäytäntönsä perustaen EUT katsoi, että vähennysoikeuden ja sen laajuuden määrittämisen edellytyksenä ovat liiketoimen ja myöhemmän verollisen liiketoimen välinen suora ja välitön yhteys sekä hinnan osatekijyys -kriteerin täyttyminen. EUT huomioi myös aiemmassa oikeuskäytännössä määrittelemänsä edellytykset yleiskuluna vähentämiselle. Lisäksi EUT totesi, että silloin, kun hankituilla tavaroilla ja palveluilla on yhteys verosta vapautettuun toimintaan tai ne eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää.³⁰⁷ EUT:n mukaan edellä mainitusta seuraa, että vähennysoikeuden olemassaolo määritetään seuraavalla tavalla:

”Tästä seuraa, että vähennysoikeuden olemassaolo määritetään niiden myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien perusteella, joihin aikaisemmassa vaihdannan

³⁰³ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 52–53.

³⁰⁴ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 59.

³⁰⁵ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 54.

³⁰⁶ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 54–56.

³⁰⁷ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 57–59.

vaiheessa toteutetut liiketoimet kohdistuvat. Näin ollen vähennysoikeus on olemassa tapauksessa, jossa aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetulla arvonlisäverollisella liiketoimella on suora ja välitön yhteys yhteen tai useampaan myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuun vähennykseen oikeuttavaan liiketoimeen. Mikäli näin ei ole, on tutkittava, ovatko aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen tavaroiden tai palvelujen hankintakulut osa verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan liittyviä yleiskuluja. Molemmissa edellä mainituissa tapauksissa suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo edellyttää, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen palvelujen kustannukset sisältyvät joko tiettyjen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hintaan tai verovelvollisen taloudellisen toimintansa yhteydessä tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hintaan.”³⁰⁸

EUT muistutti, että se on oikeuskäytännössään useaan kertaan todennut eri rahoitusliiketoimia varten käytetyistä neuvontapalveluista maksetun arvonlisäveron vähennyskelpoiseksi sillä perusteella, että kyseiset palvelut voitiin kohdistaa suoraan verovelvollisen taloudelliseen toimintaan. EUT viittaa muun ohella tuomioihin *Midland Bank, Abbey National ja Kretztechnik*.³⁰⁹

EUT:n mukaan aiemmasta oikeuskäytännöstä poiketen käsiteltävässä tapauksessa olevat liiketoimet kuuluivat arvonlisäveron soveltamisalaan. Oleellisin ero oli siinä, osallistuiko verovelvollinen yhtiö niiden yhtiöiden hallinnointiin, joista osuuksien hankkiminen tapahtui, vai ei. Mikäli evättäisiin oikeus vähentää neuvontakuluista maksettu arvonlisävero, joka liittyy verovapaaseen osakkeiden luovutukseen sillä perusteella, että luovutettavan yhtiön hallintoon osallistutaan, mutta sallittaisiin vähennysoikeus kuluista, jotka liittyvät osakkeiden luovutukseen, joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan sillä perusteella, että ne ovat yleiskuluja, johtaisi tämä samanlaisten liiketoimien eriarvoiseen verokohteluun. Tällainen rikkoisi verotuksen neutraalisuuden periaatetta.³¹⁰

EUT:n mukaan aiemmassa oikeuskäytännössä on todettu, että on verotuksen neutraalisuusperiaatteen vastaista kohdella samankaltaisia keskenään kilpailevien palvelujen suorittamista eri tavoin. Näin ollen, jos osakkeiden luovutukseen liittyvät neuvontakulut katsotaan verovelvollisen yleiskuluiksi tapauksessa, jossa itse luovutus ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, samaa verokohtelua tulee soveltaa myös silloin, kun luovutus on arvonlisäverosta vapautettu liiketoimi. Tulkintaa tukee arvonlisäverojärjestelmän tavoite taata verovelvollisille yhdenvertainen kohtelu.³¹¹

³⁰⁸ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 60.

³⁰⁹ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 64.

³¹⁰ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 65–66.

³¹¹ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 67–69.

EUT katsoi, että tapauksessa kyseessä olevien osakkeiden luovutus oli vapautettu arvonlisäverosta, minkä vuoksi se ei saanut aikaan vähennysoikeutta. EUT kuitenkin tarkensi tätä toteamalla, että kyseinen tulkinta pätee *vain, jos voidaan osoittaa*, että hankittujen palvelujen ja verosta vapautetun osakkeiden luovutuksen välillä on suora ja välitön yhteys. Mikäli tämä yhteys puuttuu ja hankittujen palvelujen kustannukset on sisällytetty yhtiön tuotteiden hintaan, hankituista palveluista maksetun arvonlisäveron vähennyskelpoisuus tulisi hyväksyä.³¹²

EUT muistutti aiempaan oikeuskäytäntöön viitaten, että aiemmassa vaihdannan vaiheessa rahoitusliiketoimien yhteydessä toteutetuista palveluista suoritetun arvonlisäveron vähennysoikeus muodostuu, jos näillä liiketoimilla hankittu pääoma on kohdistettu asianomaisen taloudelliseen toimintaan. Lisäksi suoritettuihin palveluihin liittyvillä kuluilla on suora ja välitön yhteys verovelvollisen taloudelliseen toimintaan, jos kulut voidaan kohdistaa yksinomaan myöhemässä vaihdannan vaiheessa toteutettuun taloudelliseen toimintaan ja ne ovat vain kyseiseen toimintaan kuuluvien liiketoimien hinnan osatekijöitä.³¹³

Lopullisena ratkaisuna EUT totesi, että osakkeiden luovutuksen yhteydessä hankittujen palvelujen arvonlisäveron vähennysoikeus syntyy, jos palveluihin liittyvien kustannusten ja verovelvollisen koko taloudellisen toiminnan välillä on suora ja välitön yhteys. EUT ohjeisti ennakkoratkaisupyynnön esittänyttä tuomioistuinta selvittämään, ottaen huomioon kaikki olosuhteet, joissa pääasiassa kysymyksessä olevat liiketoimet ovat tapahtuneet, voidaanko kyseiset kustannukset sisällyttää myytyjen osakkeiden hintaan tai ovatko ne vain verovelvollisen taloudelliseen toimintaan kuuluvien liiketoimien hinnan osatekijöitä.³¹⁴

Valitettavasti EUT:n kansalliselle tuomioistuimelle antama ohjeistus aiheuttaa enemmän kysymyksiä kuin vastauksia. Sen perusteella kansallinen tuomioistuin ei voi selvitystyötä tehdessään esimerkiksi tietää, mitkä seikat olosuhteissa ovat relevantteja ottaa huomioon. Näin ollen EUT:n antaman evästyksen saama kritiikki³¹⁵ lienee aiheellista.

Nieminen on pitänyt EUT:n kansallisille tuomioistuimille antamaa ohjeistusta yllättävänä sen vuoksi, että se velvoittaa näyttämään kulun tosiasiallisesti sisältyvän myytyjen osakkeiden hintaan. Aiemmin muiden kulujen osalta suoran ja välittömän yhteyden toteamiseen on riittänyt kulun taloudellinen liittyminen tiettyyn myyntiin. Uuden tulkinnan mukaan kulun tulisi todella

³¹² C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 71.

³¹³ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 72.

³¹⁴ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 73. Antaessa vastausta ennakkoratkaisukysymyksiin EUT:n tehtävänä ei ole antaa asiaratkaisua tai ottaa kantaa siihen, miten faktoja tulisi arvioida. Siitä huolimatta EUT:lla on mahdollisuus tuoda laajasti esiin seikkoja, jotka sitovat jäsenvaltion tuomioistuimen harkintaa. Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 54.

³¹⁵ Kritiikkiä on esitetty esim. Laitinen – Lamppu – Pokkinen 2012, s. 201.

olla mukana myynnin veron perusteessa, jotta suora ja välitön yhteys on olemassa. Mikäli voidaan osoittaa, että kulu sisältyy arvonlisäverottoman myynnin myyntihintaan, vähennysoikeutta ei synny. Jos puolestaan tätä ei voida osoittaa, kulut olisivat verovelvollisen yleiskuluja ja vähennyskelpoisia verollisen toiminnan suhteessa. Tuomion perusteella jää kuitenkin melko epäselväksi, miten voidaan osoittaa kulujen sisältyvän myyntihintaan. Joka tapauksessa tuomion voidaan tulkita muuttaneen aiempaa vähennysoikeuden doktriinia osakkeiden myyntikulujen suhteen.³¹⁶

Henkow on *SKF*-tuomion perusteella katsonut, että suoran ja välittömän yhteyden määrittäminen on osittain näyttökysymys, jonka ratkaiseminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä. Hän on näkee tuomion silti hyödyllisenä määritettäessä sitä, onko suora ja välitön yhteys olemassa. Ratkaisevaa on, onko palvelujen hankintakulut mukana osakkeiden hinnan määrittämisessä vai yhtiön tuotteiden hinnassa. *Henkow* on katsonut, että asianmukainen kirjanpito antaa viitteen siitä, mihin tietty hankinta liittyy. Mikäli hankinta sisältyy hintatekijänä johdon palkkioon, joka peritään tytäryhtiöltä, hankinnan olisi periaatteessa katsottava liittyvän taloudelliseen toimintaan.³¹⁷

Myynnin yhteydessä hankittujen palvelujen vähennysoikeuden osalta *SKF*-tuomiosta voidaan tehdä seuraavat johtopäätökset. Vähennysoikeus voi syntyä, mikäli hankitulla verollisella palvelulla on suora ja välitön yhteys yhteen tai useampaan vähennykseen oikeuttavaan liiketoimeen. Mikäli tätä yhteyttä ei ole, tulee selvittää kaikki olosuhteet huomioon ottaen, ovatko hankittujen palvelujen kustannukset osa verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan liittyviä yleiskuluja. Kummassakin tapauksessa suora ja välitön yhteys on olemassa, jos palvelujen kustannukset sisältyvät joko tiettyjen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen arvonlisäverollisten liiketoimien hintaan tai verovelvollisen taloudellisen toiminnan yhteydessä tarjoamien tavaroiden ja palvelujen hintaan.

Jo ennen *SKF*-tuomiota oli selvää, että vähennysoikeutta ei ole, mikäli palvelujen kustannuksilla on suora ja välitön yhteys verottomaksi säädettyyn liiketoimeen. Aiempaan verrattuna tuomio korostaa suoran ja välittömän yhteyden toteutamisessa näytön asemaa. Yhteys voidaan todeta, jos osoitetaan, että palvelujen kustannukset ovat mukana myynnin veron perusteessa. Mikäli tätä ei voida osoittaa, kustannukset voivat olla osa verovelvollisen yleiskuluja ja vähennyskelpoisia verollisen toiminnan suhteessa. Näyttökysymykset ovat pääsääntöisesti pulmallisia ja

³¹⁶ Nieminen 2016, s. 495 ja 498.

³¹⁷ *Henkow* 2010, s. 57.

tapauskohtaiseen harkintaan perustuvia eikä niiden voida katsoa lisäävän oikeusvarmuutta,³¹⁸ joten vaatimus näytöstä aiheuttanee käytännössä haasteita.

5.3 Vähennysoikeuden arviointi korkeimmassa hallinto-oikeudessa

5.3.1 Aiemman kotimaisen oikeuskäytännön linja

2000-luvun alussa suomalaisessa oikeuskäytännössä vakiintui kanta, jonka on katsottu huomioineen arvonlisäverojärjestelmän yleiset periaatteet, erityisesti tuotantopanoshankinnan arvonlisäveron eliminoimisen silloin, kun tuotantopanoshankinta liittyy kokonaisuus huomioon ottaen arvonlisäverolliseen liiketoimintaan.³¹⁹ Myöhempi EUT:n oikeuskäytäntö on kuitenkin vaikuttanut kotimaisessa oikeuskäytännössä omaksuttuun linjaan arvonlisäverottoman myynnin yhteydessä hankittujen palvelujen hintaan sisältyneen arvonlisäveron vähennysoikeudesta.

Nieminen on ohjannut suhtautumaan kriittisesti KHO:n päätöksiin, jotka on annettu ennen EUT:n tuomiota *SKF*. Hän on perustellut tätä sillä, että aiemmin KHO ei ollut huomioinut suoran ja välittömän yhteyden vaatimusta täysin EU-oikeuden mukaisesti.³²⁰ Niemisen näkemys on perusteltu, sillä jäljempänä esiteltävästä *SKF*-tuomiosta voidaan havaita, kuinka tuomiossa EUT tarkensi suoran ja välittömän yhteyden edellytyksiä. *SKF*-tuomion jälkeen julkaistuissa vuosikirjapäätöksissä KHO 2011:52 ja 2011:76 verovelvolliset kuitenkin vetoavat aiempiin vuosikirjapäätöksiin KHO 2001:15 ja 2001:45. Jotta tutkittavasta aiheesta ja siinä tapahtuneista muutoksista saadaan riittävän kattava kuva, käsitellään ensin lyhyesti nämä kaksi vanhempaa päätöstä.

Päätöksessä KHO 2001:15 oli kyse X Oy:stä, joka myi omistamansa Englannissa toimivan Y Ltd:n osakkeet liiketoimintansa järjestelyjen yhteydessä. Järjestelyissä ja osakkeiden myynnissä X Oy käytti konsulttina kansainvälisen pankkiiriliikkeen suomalaista tytäryhtiötä B Oy:tä, joka veloitti toimeksiantosopimuksen mukaisesta tehtävästään sovitun arvonlisäverollisen palkkion. KHO katsoi, että X Oy ei harjoittanut arvopaperikauppaa AVL:ssa tarkoitettuihin tavoin liiketoiminnan muodossa eikä KHO pitänyt osakkeiden myyntiä rahoituspalvelun myyntinä. Siten osakkeiden myynnissä oli kyseessä veroton AVL:n ulkopuolelle jäävä toimi.

X Oy:n tytäryhtiön toiminta oli kuitenkin osa X Oy:n konsernina harjoittamaa verollista liiketoimintaa ja tytäryhtiön osakkeiden myynti osa konsernin liiketoiminnan uudelleenjärjestelyä. Sen vuoksi KHO katsoi näitä järjestelyjä varten tapahtuneen hankinnan X Oy:n verolliseen

³¹⁸ Nieminen 2016, s. 499.

³¹⁹ Kallio – Korpelainen – Nielsen 2015, s. 195.

³²⁰ Nieminen 2015, s. 218.

liiketoimintaan liittyviksi yleiskuluiksi. X Oy:llä oli oikeus vähentää käyttöomaisuuteensa kuuluvien tytäryhtiöiden osakkeiden myyntiin liittyviin kuluihin sisältyvä arvonnisävero.

Näin ollen tytäryhtiön osakkeiden myyntiin liittyvien kustannusten arvonnisäveron vähennyskelpoisuus yleiskuluina edellytti, että arvonnisäveroton myynti oli osa arvonnisäverollisen liiketoiminnan uudelleenjärjestelyä. On kuitenkin hyvä huomata, että ratkaisu koski aikaa ennen Euroopan unioniin liittymistä ja kyseessä on 3–2 äänestyspäätös. Näiden seikkojen vuoksi päätökselle ei voida antaa vahvaa ennakkopäätösarvoa.³²¹

Päätöksessä KHO 2001:45 KHO linjasi, että verovelvollisuusryhmällä oli oikeus vähentää verovelvollisuusryhmään kuuluvan yhtiön omistamien kiinteistöjen ja kiinteistöyhteisöjen osakkeiden myyntiin liittyviin oikeudellisiin palveluihin ja asiantuntijapalveluihin sisältyvä arvonnisävero siltä osin kuin myytävät kiinteistöt tai kiinteistöyhteisöjen osakkeet olivat olleet ryhmän arvonnisäverollisen toiminnan käytössä. Päätöksessä KHO huomioi AVL:n esitöissä esitetyt perustelut kiinteistön myynnin arvonnisäverottomuudelle sekä hakeutumiselle verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Edelleen KHO otti huomioon EUT:n aiemmat tuomiot, mukaan luettuina tapauksissa *BLP Group* ja *Midland Bank* tehdyt linjaukset suorasta ja välittömästä yhteydestä sekä yleiskuluista.

KHO:n mukaan verovelvolliseksi hakeutuneen kiinteistön omistajan ja kiinteistöosakeyhtiön osakkaan hankintoihin sisältyvän arvonnisäveron vähennyskelpoisuus määräytyy AVL:n vähennysoikeutta koskevien yleisten sääntöjen mukaan. Pääsääntöisesti vähennysoikeus koskee kaikkia verollista toimintaa varten tehtyjä verollisia hankintoja ja poikkeavalla tavalla on järjestetty ainoastaan uudisrakentamis- ja perusrannuskuluihin sisältyvän veron vähentäminen. Tässä tapauksessa KHO katsoi kiinteistöjen ja kiinteistöyhteisöjen osakkeiden myyntiin liittyvien kustannusten olleen A Oy:n verolliseen kiinteistöliiketoimintaan liittyviä yleiskuluja. Näistä kuluista vähennys voitiin tehdä AVL 117 §:n mukaisesti siltä osin kuin myytävät kohteet olivat olleet verollisen kiinteistöliiketoiminnan käytössä, josta A Oy oli hakeutunut verovelvolliseksi.

Päätöksessä myyntikulujen ei katsottu kohdistuvan kiinteistön myyntiin, vaan kiinteistöllä harjoitettuun arvonnisäverolliseen vuokraustoimintaan.³²² Myyntiin liittyvien kustannusten vähennysoikeus vaikuttaa edellyttäneen sitä, että kiinteistö oli aiemmin ollut myyjän

³²¹ Ennakkopäätösten vahvuuteen vaikuttaa muun ohella se, onko asiassa äänestetty. Ratkaisun ollessa tiukan äänestyksen tulos, on syytä välttää liian pitkälle meneviä johtopäätöksiä. Lisäksi vero-oikeus on dynaaminen oikeudenala, jonka vuoksi ennakkopäätösten ”elinikä” on usein lyhyempi kuin monilla muilla oikeudenaloilla. Pelkkä ennakkopäätöksen ikä ei kuitenkaan yleensä yksistään vie siltä vahvuutta. Ratkaisevaa on se, mitä ennakkopäätöksen antamisen jälkeen on tapahtunut, kuten erilaiset yhteiskunnassa tapahtuneet muutokset. Myrsky 2007, s. 854–856.

³²² Jukkola ym. 2008, s. 252.

arvonlisäverollisessa käytössä.³²³ Tämän lisäksi vähennysoikeuden olemassaolon arvioinnissa merkitystä näyttävät saaneen laajan vähennysoikeuden pääsääntö sekä se, että kyseiseen tilanteeseen ei ole säädetty nimenomaista poikkeusta tästä pääsäännöstä.

5.3.2 Suora ja välitön yhteys vähennysoikeuden esteenä

SKF-tuomio vaikutti jäsenvaltioiden kansallisten tuomioistuinten ratkaisukäytäntöön. KHO:n päätöksistä voidaan havaita, kuinka tuomio on vaikuttanut KHO:n suorittamaan vähennysoikeuden arviointiin sekä, kuinka tämä arviointi on muuttunut siitä, mitä se oli edellä esitellyissä vuoden 2001 päätöksissä.

Päätöksessä KHO 2011:52 verovelvollisuusryhmään kuuluva vakuutusyhtiö harjoitti arvonlisäverosta vapautettua vakuutustoimintaa ja siihen liittyvää sijoitustoimintaa. Sijoitustoimintaan kuului muun ohella kiinteistösijoituksia, joiden osalta vakuutusyhtiö oli hakeutunut kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta osittain arvonlisäverovelvolliseksi. Vakuutusyhtiön sijoitusomaisuuteen kuului myös X Oy:n osakkeita. X Oy oli hotelli kiinteistöjen omistukseen erikoistunut kiinteistösijoitusyhtiö, joka oli vuokraustoiminnastaan arvonlisäverovelvollinen. Vakuutusyhtiö myi omistamansa X Oy:n osakkeet ja osti tähän myyntiin liittyen arvonlisäverollisia konsultointipalveluja. Tapauksessa oli kyse siitä, oliko osakkeiden myynnin kuluihin sisältyneestä arvonlisäverosta vähennysoikeus.

Verovelvollisuusryhmä vaati, että sillä tuli katsoa olevan oikeus vähentää kokonaisuudessaan kiinteistösijoituksen myyntiin liittyviin kustannuksiin sisältyvä arvonlisävero, koska kyse oli ollut kiinteistöliiketoiminnasta, joka oli kohdistunut arvonlisäverollisessa käytössä oleviin kiinteistöihin. Toissijaisena vaatimuksenaan verovelvollisuusryhmä esitti, että vähennysoikeus oli katsottava olevan kiinteistöliiketoiminnan yleiskustannuksina eli siltä osin kuin kiinteistösijoitustoiminta oli arvonlisäverollista. Verovelvollisuusryhmän mukaan osakkeiden luovutushinta määräytyi markkinoilla eivätkä myyntiin liittyvät palvelujen kustannukset sisältyneet osakkeiden myyntihintaan. Verovelvollisuusryhmä ilmoitti, että vakuutusyhtiö sisällytti kyseiset kustannukset perimiinsä vuokriin.

KHO katsoi, että X Oy:n osakkeiden myyntiä oli pidettävä AVL:n ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolelle jäävänä toimintana, josta vakuutusyhtiö ei ollut arvonlisäverovelvollinen. Koska palvelut oli ostettu osakkeiden myyntiä varten, palveluilla oli suora ja välitön yhteys toimintaan, joka ei kuulunut arvonlisäveron soveltamisalaan. Koska

³²³ Kallio – Korpelainen – Nielsen 2015, s. 195; Ahopelto ym. 2023, s. 793–794.

osakkeiden myynnistä ei tullut suorittaa veroa, myyntiin liittyviin ostoihin sisältyvää veroa ei voinut vähentää.

KHO nosti perusteluissa esiin tuomiossa *SKF* tehtyjä vähennysoikeutta koskevia linjauksia sekä huomioi laajasti myös muita aiempia EUT:n tuomioita. KHO perusteli päätöstä myös sillä, että vakuutusyhtiön ei ollut näytetty osallistuneen X Oy:n hallinnointiin luovuttamalla sille vastiketta vastaan arvonlisäverollisia palveluja. Vakuutusyhtiön ei ollut osoitettu harjoittaneen arvopaperikauppaa liiketoiminnan muodossa eikä sellaisena voitu pitää myöskään X Oy:n osakkeiden myyntiä. Osakkeiden myyntiä ei myöskään voitu pitää verollisen toiminnan välittömänä, pysyvänä ja välttämättömänä jatkeena, kun huomioitiin sijoitustoiminnan liittyvän vakuutusyhtiön harjoittamaan arvonlisäverosta vapautettuun toimintaan. Vaikka vakuutusyhtiö oli arvonlisäverovelvollinen harjoittamastaan sijoitusomaisuuteensa kuuluvien kiinteistöjen vuokraustoiminnasta, X Oy:n osakkeiden myynti ei liittynyt tähän toimintaan, kun huomioitiin, että X Oy harjoitti omaa vuokraustoimintaansa itsenäisesti.

KHO:n mukaan arvonlisäverollisessa käytössä olevat kiinteistöt sekä X Oy:n osakkeet olivat osa vakuutusyhtiön arvonlisäverosta vapautettuun vakuutustoimintaan liittyvää sijoitustoimintaa. Myös osakkeiden myynti oli osa tätä sijoitustoimintaa. Sen vuoksi myyntiä varten hankituilla palveluilla oli suora ja välitön yhteys osakkeiden myyntiin sekä sijoitustoimintaan kokonaisuudessaan.

KHO huomioi, että vakuutusyhtiö sai arvonlisäverollisia vuokratuloja sijoitustoimintaan kuuluvien kiinteistöjen vuokraamisesta. KHO ei kuitenkaan pitänyt uskottavana eikä osoitetun sitä, että myyntikulut olisivat olleet osa vuokrien hinnanmuodostusta. Tämän takia ja kun osakkeiden myyntikulujen ei muutoinkaan katsottu sisältyvän osaksi vakuutusyhtiön tuotteiden tai palvelujen myyntihintaa, verovelvollisuusryhmällä ei ollut oikeutta vähentää palvelujen kuluihin sisältyviä arvonlisäveroja yleiskuluina.

Tapausta tulkittaessa tulee huomioida, että kyseessä on äänestyspäätös (ään. 4–1). Eri mieltä ollut hallintoneuvos katsoi, ettei hallinto-oikeuden päätöksen muuttamiseen ollut perusteita. Hallinto-oikeus oli katsonut, että osakkeiden omistaminen oli ollut osa vakuutusyhtiön harjoittamaa osittain verollista liiketoimintaa, joten osakkeiden myyntiä varten tehdyt hankinnat tuli katsoa vakuutusyhtiön koko liiketoimintaan liittyviksi yleiskuluiksi. AVL 102 §:n 1 momentin 1 kohdan ja AVL 117 §:n perusteella yhtiöllä oli oikeus vähentää myyntiin liittyviin kuluihin sisältyvästä arvonlisäverosta se prosenttiosuus, joka vastasi yhtiön verollisen liiketoiminnan osuutta koko liiketoiminnasta. Äänestyslausunnon perustelut ovat kuitenkin valitettavasti hyvin lyhyet eikä niistä saada tulkintaan mainittavaa lisäarvoa.

Päätöksessä KHO 2011:76 käsitellään asiantuntijapalveluihin sisältyvien arvonlisäverojen vähennysoikeutta kiinteistöjen myynnin yhteydessä. Tapauksessa puunjalostusteollisuutta harjoittanut yhtiö oli hankkinut metsäkiinteistöjä käytettäväksi arvonlisäverollisessa toiminnassaan. Kun kiinteistöt eivät olleet enää tarpeellisia puunjalostusteollisuuden käytössä, yhtiö kaavoitti kiinteistöt esimerkiksi kesämökkitonteiksi ja myi ne. Yhtiö vaati vähennettäväksi kiinteistöjen muokkaukseen ja myyntiin liittyviin kuluihin sisältyviä arvonlisäveroja. Kulut olivat myyntiin liittyviä kaavoitus- ja markkinointikustannuksia sekä välitys- ja muita asiantuntijapalkkioita. KHO:n tuli ratkaista, oliko yhtiöllä oikeus vähentää näihin kuluihin sisältyvä arvonlisävero.

KHO katsoi, että yhtiön hankkiessa palveluja kiinteistön myyntiä varten, palveluilla oli suora ja välitön yhteys verosta vapautettuun liiketoimeen. Koska kiinteistöjen myynnistä ei AVL 27 §:n mukaisesti tullut suorittaa arvonlisäveroa, palvelujen kuluihin sisältyvästä arvonlisäverosta ei ollut vähennysoikeutta.

KHO perusteli ratkaisuaan tuomiossa *SKF* tehdyillä vähennysoikeutta koskevilla linjauksilla. Tähän tuomioon perustuen KHO myös harkitsi, olisiko kulut voineet olla vähennyskelpoisia yleiskuluja. KHO kuitenkin katsoi, että kun muuta ei ollut esitetty, kiinteistöjen myyntiä varten hankittujen palvelujen kulut tuli katsoa sisältyvän kiinteistöistä muodostettujen tonttien myyntihintoihin. Siten palvelujen kuluihin sisältyvästä arvonlisäverosta ei ollut vähennysoikeutta yleiskuluina.

Näin ollen kummassakaan vuoden 2011 tapauksessa vähennysoikeutta ei voinut olla, koska hankituilla palveluilla katsottiin olevan suora ja välitön yhteys arvonlisäverottomaan myyntiin. Molemmissa tapauksissa KHO tutki *SKF*-tuomiossa tehdyn linjauksen mukaisesti, olivatko kulut yleiskuluja ja sellaisina vähennyskelpoisia. Kummassakin tapauksessa vähennysoikeus yleiskuluina vaikuttaa kaatuneen ainakin osittain näyttökysymykseen.³²⁴

Päätöksistä voidaan tehdä tutkimuskysymyksen ratkaisemista varten oleellisia havaintoja. Ensimmäkin päätökset ovat julkaistuja vuosikirjapäätöksiä. Lähtökohtaisesti oikeuskäytännön linjaa muutettaessa, päätös otetaan vuosikirjaan. Julkaisemista voidaan pitää signaalina siitä, että KHO itse pitää niitä ennakkopäätöksinä, joilla on merkitystä lain soveltamiselle muissa samantapaisissa tapauksissa tai niillä on muutoin yleistä merkitystä.³²⁵ Päätöksissä KHO käyttää tulkinta-apuna ja ratkaisujen perusteena tuomiota *SKF*, jota aiempien päätösten ratkaisuaikana vielä ollut olemassa. Näin ollen tapausten julkaisemisesta vuosikirjapäätöksinä voidaan

³²⁴ Päätöksen perustuminen puutteelliseen näyttöön voi käydä ilmi siitä, että KHO lausuu esimerkiksi: ”Ei ole esitetty syytä muuttaa HaO:n päätöstä”. Myrsky 2007, s. 852. Vrt. päätökseen KHO 2011:76, jossa KHO ilmaisee: ”Kun muuta ei ole esitetty – –.”

³²⁵ Myrsky 2011a, s. 132–134.

päätellä, että KHO on katsonut oikeuskäytännössä tapahtuneen muutoksen ja päätöksillä on nähty olevan merkitystä lain soveltamisessa myöhemmissä tapauksissa. Oikeuskäytännön kannan muutoksesta seuraa myös se, että aiemmat vuoden 2001 päätökset menettävät vähennysoikeuden arvioinnin osalta merkityksensä.³²⁶ Myös Verohallinnon toiminta päätösten antamisen jälkeen indikoi kannanmuutosta.³²⁷ Verohallinto nimittäin muutti aiempaa linjaansa antamalla uuden osakkeiden myyntiin liittyvien kulujen vähennysoikeutta arvonlisäverotuksessa koskevan ohjeen.³²⁸

KHO ei yleensä julkaise päätöksiä, jotka koskevat näyttö- tai arviokysymyksiä, koska niissä on kyse tapauskohtaisesta harkinnasta.³²⁹ Vaikka päätöksissä yleiskuluna vähentäminen vaikuttaa estyneen näyttökysymysten vuoksi, ei tapauksissa suinkaan ole kyse pelkästään näyttökysymyksistä eikä näyttökysymysten voida katsoa heikentävän päätösten vahvuutta. Päätösten enakkopäätösarvon voidaan katsoa sisältyneen siihen, miten KHO sovelsi kokonaisvaltaisesti EUT:n *SKF*-tuomiossa tekemää tulkintaa vähennysoikeuden edellytyksistä.

Päätöksestä KHO 2011:52 ei käy ilmi, että verovelvollinen olisi esittänyt oman ilmoituksensa lisäksi muuta näyttöä siitä, että myyntikulut olivat osa vuokrien hinnanmuodostusta. KHO ei perustellut tarkemmin sitä, miksi se ei katsonut verovelvollisen väitteen tulevan osoitetuksi eikä sitä, miksi se ei pitänyt verovelvollisen ilmoitusta uskottavana. Päätöksen perusteella ei siten voida sanoa, millaista näyttöä verovelvollisen olisi tullut esittää, jotta kulut olisi voitu katsoa osaksi vuokrien hinnanmuodostusta.

Päätöksessä KHO 2011:76 yhtiö oli vastaselityksessään katsonut, että sille jääneiden ”ylimääräisten” tonttien myynnillä oli suora ja välitön yhteys yhtiön koko taloudelliseen toimintaan sillä perusteella, että tontit olivat päätyneet yhtiön omistukseen sen ostaessa puunhankintaa varten tarpeellisia metsäkiinteistöjä. Päätöksestä ei käy ilmi, oliko yhtiö esittänyt näyttöä siitä, mihin liiketoimeen tai liiketoimiin hankittujen palvelujen kulut oli sisällytetty. Yhtiön esittämä perustelu ei kuitenkaan ilmeisesti ollut riittävä osoittamaan myyntikulujen ja yhtiön koko taloudellisen toiminnan välistä suoraa ja välitöntä yhteyttä.

Voidaan kysyä, miksi KHO muun näytön puuttuessa kytki palvelujen kustannukset arvonlisäverottomaan myyntiin? Tuomiossa *SKF* EUT toteaa, että tulkinta, jonka mukaan arvonlisäverosta vapautettu osakkeiden luovutus ei muodosta vähennysoikeutta pätee *vain, jos voidaan osoittaa,*

³²⁶ Oikeuskäytännön muuttuessa aiempi ratkaisu voi menettää merkityksensä, koska siitä ilmenevät ratkaisuperiaatteet eivät enää vastaa uudesta oikeuskäytännöstä ilmeneviä periaatteita. Myrsky 2011a, s. 144.

³²⁷ Määttä 2014, s. 250.

³²⁸ Ahopelto ym. 2023, s. 789–790.

³²⁹ Myrsky 2011a, s. 133.

että hankittujen palvelujen ja osakkeiden luovutuksen välillä on suora ja välitön yhteys. Mikäli tällaista yhteyttä ei ole ja palvelujen kulut on sisällytetty verovelvollisen tuotteiden hintaan, vähennyskelpoisuus pitäisi hyväksyä.³³⁰ EUT vaikuttaa ohjaavan tulkintaa siihen suuntaan, että vähennysoikeutta ei ole ainoastaan siinä tilanteessa, että arvonlisäverottoman liiketoimen ja palvelujen hankintakulujen välillä voidaan osoittaa olevan suora ja välitön yhteys. Tämä puolestaan edellyttää, että pystytään osoittamaan palvelujen kulujen todella sisältyvän myyntihintaan.³³¹ Kyseessä on tilanne, jossa kulu todella on myynnin veron perusteessa.³³²

Päätösten perusteella KHO näyttää kuitenkin tulkitsevan *SKF*-tuomiota siten, että ellei nimenomaisesti pystytä osoittamaan kulun olevan osa verollisen tavaran tai palvelun hinnanmuodostusta, kulu kytetään arvonlisäverottomaan liiketoimeen.³³³ Kummastakaan päätöksestä ei kuitenkaan käy varmuudella ilmi, että myyntikulut olisi sisällytetty arvonlisäverottomien kohteiden myyntihintaan. Toisaalta kummastakaan päätöksestä ei käy ilmi verovelvollisen esittämä luotettava näyttö siitä, mihin arvonlisäverolliseen liiketoimeen tai liiketoimiin myyntikulut oli mahdollisesti sisällytetty.³³⁴ Siten epäselväksi jää, mihin toimintaan myyntikulut lopulta kohdistuivat.

Päätösten perusteella on haastavaa arvioida, millaista näyttöä olisi pidetty riittävänä osoituksena siitä, että myyntikulut ovat osa vähennykseen oikeuttavien liiketoimen tai -toimien hintaa taikka yhtiön taloudellisen toiminnan yhteydessä tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hintaa? Aiemman oikeuskäytännön perusteella tällaista näyttöä ei ole ollut tarpeen esittää.³³⁵ *Laitinen, Lamppu* ja *Pokkinen* ovat pitäneet käytännössä mahdottomana osoittaa, että yksittäinen kulu on osa tuotteiden myyntihinnan muodostusta. He ovat katsoneet, että lähtökohtaisesti liiketoimintaa harjoittava verovelvollinen joutuu hinnoittelemaan tuotteensa siten, että myyntihinnoilla katetaan verovelvollisen kustannukset. Heidän mukaansa tältä osin ei pitäisi edellyttää erityistä näyttövaatimusta.³³⁶

Laitinen, Lamppu ja *Pokkinen* ovat oikeuskirjallisuudessa on käsitelleet päätöksiin mahdollisesti vaikuttaneita seikkoja sekä erilaisia ratkaisuvaihtoehtoja, joihin KHO olisi voinut päätyä. He ovat katsoneet päätöksen KHO 2011:52 osalta, että tuomion *Midland Bank* perusteella KHO olisi voinut katsoa myyntikulujen liittyvän yhtiön koko verolliseen kiinteistötoimintaan siitä

³³⁰ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 71.

³³¹ *Laitinen – Lamppu – Pokkinen* 2012, s. 200; *Nieminen* 2016, s. 496.

³³² *Nieminen* 2016, s. 498.

³³³ *Laitinen – Lamppu – Pokkinen* 2012, s. 200.

³³⁴ Tuomioissa asiassa C-268/83 *D.A. Rompleman* ja *E. A. Rompleman-Van Deelen v. Minister van Financiën* kohdassa 24 EUT on todennut, että arvonlisäveron vähennettäväksi vaativan tulee osoittaa, että vähennyksen myöntämisen edellytykset täyttyvät.

³³⁵ *Laitinen – Lamppu – Pokkinen* 2012, s. 190

³³⁶ *Laitinen – Lamppu – Pokkinen* 2012, s. 200.

huolimatta, että suoraa ja välitöntä yhteyttä siihen ei olisi ollut. Kulujen olisi voitu katsoa olevan seurausta verollisesta liiketoiminnasta. Siten kulut olisivat olleet verovelvollisen yleiskustannuksia.³³⁷

Lisäksi he ovat päätöksen KHO 2011:52 osalta esittäneet tuomioon *Abbey National* vedoten, että myyntikulut olisivat olleet kohdennettavissa rajattuun osaan yhtiön toiminnasta eli verolliseen kiinteistöliiketoimintaan.³³⁸ Mikäli myyntikuluilla olisi katsottu olleen suora ja välitön yhteys kiinteistöliiketoimintaan siten, että kulut olisivat olleet osa verovelvollisen yleiskuluista, ja jos kiinteistöliiketoiminnan kaikki liiketoimet olivat arvonlisäverollisia, myyntikuluista olisi ollut kokonaisuudessaan vähennysoikeus. Tällöin vähennysoikeuden muodostumista ei olisi esittänyt yhtiön arvonlisäveroton tai soveltamisalan ulkopuolinen toiminta.

He ovat punninneet myös sitä vaihtoehtoa, että KHO olisi päätöksessään KHO 2011:52 antanut painoarvoa myytyjen osakkeiden luonteelle vakuutusyhtiön sijoitusomaisuutena.³³⁹ KHO huomioi osakkeiden jaottelun jo aiemmassa päätöksessään KHO 2001:15, jossa oli kyse käyttöomaisuusosakkeiden myynnistä. Voidaan kysyä, ovatko sijoitusomaisuuteen kirjattujen osakkeiden myyntiin liittyvät kulut jonkinlaisessa erityisasemassa vähennysoikeutta arvioitaessa?

Osakekaupan kuluihin liittyvä arvonlisäveron vähennysoikeus on kotimaisessa oikeuskäytännössä liitetty tuloverotuksessa ja kirjanpidossa käytettyihin sijoitus- ja käyttöomaisuuskäsitteisiin. Nämä käsitteet eivät kuitenkaan sisälly arvonlisäverodirektiiviin eikä sen vuoksi vähennysoikeus voi suoranaisesti perustua tähän jaotteluun.³⁴⁰ Lisäksi tulee huomioida, että KHO linkitti perustelunsa useisiin tuomion *SKF* kohtiin, vaikka tuomiossa ei ollut lainkaan kyse sijoitusomaisuudesta. KHO ei ole tarkemmin kertonut, mikä merkitys osakkeiden sijoitusomaisuuden luonteella oli vähennysoikeuden arvioinnissa, joten asiasta on vaikea tehdä varmoja päätelmiä. Laitinen, Lamppu ja Pokkinen ovat katsoneet, että arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa käytetyn omaisuuden lajin kirjauksella ei pitäisi olla vaikutusta vähennysoikeuden arvioinnissa.³⁴¹

Laitisen, Lampun ja Pokkisen näkemyksen mukaan KHO 2011:76 oli kyse verollisessa liiketoiminnassa käytetyn käyttöomaisuuden järkeistyksestä ja myynnistä, jota voitaisiin pitää suoraan yhtiön koko verolliseen liiketoimintaan liittyvänä toimenpiteenä. Siten yksi mahdollinen syy KHO:n päätökselle saattoi olla se, että tarkoituksena oli saada vähennyskelvottomiksi

³³⁷ Laitinen – Lamppu – Pokkinen 2012, s. 196.

³³⁸ Laitinen – Lamppu – Pokkinen 2012, s. 196.

³³⁹ Laitinen – Lamppu – Pokkinen 2012, s. 190.

³⁴⁰ Sainio 2011, s. 355.

³⁴¹ Laitinen – Lamppu – Pokkinen 2012, s. 198.

kustannukset, jotka liittyvät yksityishenkilöille myytävien mökkitonttien myyntiin.³⁴² Näin ollen vähennysoikeuden olemassaolon kannalta merkitystä on saattanut olla sillä, minkälaiseen toimintaan kiinteistöt myytiin.

Päätöksen KHO 2011:76 osalta on myös esitetty näkemys, jonka mukaan *SKF*-tuomion käyttäminen argumenttina voisi tarkoittaa sitä, että aiemmin liiketoiminnassa käytettyjen tonttien myyntiä vapaa-ajankäyttöön ei tulisi pitää yhtiön verollisen toiminnan välittömänä, pysyvänä ja välttämättömänä jatkeena. Koska yhtiö oli alkanut kehittämään kiinteistöomaisuuttaan pyrkimällä nostamaan niiden arvoa lohkoamalla maapohjaa ja hakemalla muun muassa rantakaavoja alueelle, kiinteistöt oli otettu pois teollisen yhtiön verollisessa toiminnassa käytetystä liikeomaisuudesta.³⁴³ Tämän tulkinnan mukaan myydyt kiinteistöt oli näillä toimilla siirretty pois arvonlisäverollisen liiketoiminnan käytöstä, joten niiden myynti ei enää voinut olla arvonlisäverollisen liiketoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön jatke. KHO ei kuitenkaan ottanut asiaan suoraan kantaa.

Koska kummassakaan vuoden 2011 päätöksessä verovelvolliset eivät olleet esittäneet riittävää tai tarpeeksi uskottavaa näyttöä, KHO lienee arvioineen palvelujen kulujen hintoihin sisällymistä tai sisällyttömyyttä ikään kuin yleisen kokemuksen mukaan.³⁴⁴ Päätöksissä KHO ei avaa tarkemmin, mitkä seikat olosuhteissa ovat vaikuttaneet lopputulokseen, joten niitä voidaan vain arvailla eikä varmoja päätelmiä ei voida tehdä. Päätöksessä KHO 2011:52 vaikutusta on voinut olla osakkeiden sijoitusomaisuuden luonteella. Päätöksen KHO 2011:76 arvioinnissa puolestaan saatettiin katsoa, että kiinteistöt oli ennen myyntiä siirretty pois arvonlisäverollisen toiminnan käytöstä. Lisäksi merkitystä on voitu antaa sille, että kiinteistöjä myytiin yksityishenkilöille ja vapaa-ajan käyttöön. Joka tapauksessa päätösten perusteella vaikuttaa siltä, että tuomion *SKF* vaikutus KHO:n tulkintaan oli näiden päätösten osalta vähennysoikeutta kaventava.³⁴⁵

KHO:n oikeuskäytännöstä voidaan nostaa esiin myös vuosikirjapäätös KHO 2018:68. Tapauksessa oli kyse yhtiöstä, joka harjoitti omistamallaan kiinteistöllä tilojen vuokraustoimintaa, josta yhtiö oli hakeutunut verovelvolliseksi. Yhtiö oli tehnyt kaupungin kanssa esisopimuksen maa-alueiden luovuttamisesta kaupungille. Esisopimuksen mukaan yhtiö oli velvollinen omalla kustannuksellaan vastaamaan maa-alueen maaperän puhdistamisesta ja alueella olevan rakennuksen purkamisesta. Myöhemmin tehdyn luovutussopimuksen mukaan yhtiöllä oli nämä

³⁴² Laitinen – Lamppu – Pokkinen 2012, s. 201.

³⁴³ Laitinen – Pokkinen 2013, s. 60–61; Ahopelto ym. 2023, s. 794.

³⁴⁴ Laitinen – Lamppu – Pokkinen 2012, s. 190.

³⁴⁵ Laitinen – Lamppu – Pokkinen 2012, s. 188.

samat velvoitteet. Tapauksessa oli kyse siitä, oliko yhtiöllä vähennysoikeus maaperän puhdistuskustannuksiin ja rakennuksen purkukustannuksiin sisältyvästä arvonnisäverosta.

Vähennysoikeuden selvittämiseksi KHO:n tuli arvioida, oliko edellä mainituilla puhdistus- ja purkukustannuksilla suora ja välitön yhteys yhtiön harjoittamaan verolliseen kiinteistönvuokraustoimintaan vai verovapaaseen kiinteistön myyntiin. KHO otti arvioinnissaan huomioon EUT:n oikeuskäytäntöön viitaten, miten arvonnisäverodirektiivin tulkintavaikutuksen vuoksi AVL 102 §:ää tulee tulkita siten, että se koskee myös verollisen liiketoiminnan lopettamiseen liittyviä kustannuksia, sillä niillä on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan.

KHO huomioi, kuinka tuomiossa *SKF* on todettu, että veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää silloin, kun hankituilla tavaroilla tai palveluilla on yhteys verosta vapautettuun toimintaan tai ne eivät kuulu arvonnisäveron soveltamisalaan. Lisäksi KHO nosti esiin, kuinka EUT on muun muassa tuomiossa *Becker*³⁴⁶ täsmentänyt, että sovellettaessa suoraa ja välitöntä yhteyttä koskevaa arviointiperustetta tulee huomioida kaikki olosuhteet, joissa kyseiset liiketoimet on toteutettu. Lisäksi on huomioitava kaikki liiketoimet, jotka liittyvät objektiivisesti verovelvollisen veronalaiseen toimintaan.

KHO totesi, että vähennysoikeutta ratkaistaessa huomioon tulee ottaa kulloiset olosuhteet, joissa kustannukset ovat syntyneet. Tapauksessa yhtiölle oli esisopimuksessa asetettu velvollisuus maiden puhdistamiseen ja rakennuksen purkamiseen, mikä oli toistettu luovutussopimuksessa. Yhtiö oli teettänyt kyseiset työt esisopimuksen solmimisen ja ainakin pääosin myös luovutussopimuksen solmimisen jälkeen. KHO katsoi, että kyseisissä olosuhteissa kulujen ei voitu katsoa objektiivisesti liittyvän yhtiön kiinteistöllä harjoittamaan verolliseen vuokraustoimintaan tai sen lopettamiseen, vaan ne liittyivät verovapaaseen kiinteistön myyntiin. Siten yhtiöllä ei ollut kulujen arvonnisäverosta vähennysoikeutta.

KHO ei päätöksessä tarkemmin punninnut sitä, mihin liiketoimeen tai -toimiin maiden puhdistus ja purkamiskulut sisältyivät. Sen sijaan päätös vaikuttaa perustuvan olosuhteet huomioivalle arviolle siitä, voidaanko kulujen ylipäätään objektiivisesti katsoa liittyvän verolliseen vuokraustoimintaan tai sen lopettamiseen. Tapauksen osalta hinnan osatekijyys -kriteerin täyttymisen pohdiskelu näyttyy jopa turhana. Mikäli kululla on selvä liityntä verovapaaseen liiketoimeen eikä sitä voi objektiivisesti arvioiden olla verolliseen toimintaan, ei ole tarpeellista lähteä ratkomaan, minkä toiminnan hintaan kulut on sisällytetty. Näin ollen päätöksen perusteella voidaan todeta, että vähennysoikeuden osalta tulee arvioida aluksi sitä, voiko kulu objektiivisesti

³⁴⁶ C-104/12 *Finanzamt Köln-Nord v. Wolfram Becker*, kohta 22 oikeuskäytäntöviittauksineen.

arvioiden liittyä verovelvollisen verolliseen toimintaan. Vasta tämän jälkeen on relevanttia pohdita hinnan osatekijyys -kriteerin täyttymistä.

Päätöksestä herää kysymys, millä perusteella palvelujen kulujen voidaan katsoa objektiivisesti liittyvän verolliseen toimintaan? EUT on maininnut objektiiviset perusteet jo tuomiossa *Midland Bank*.³⁴⁷ Kyseisen tuomion ratkaisuehdotuksessa julkisasiamies katsoi, että suora ja välitön yhteys verolliseen liiketoimeen tulee voida osoittaa objektiivisten tunnusmerkkien perusteella, mikä yleensä edellyttää sitä, että liiketoimen ja palvelun välillä on *normaali yhteys* siten, että palvelu seuraa liiketoimea normaalin ja säännönmukaisen syy-yhteyden perusteella.³⁴⁸ Julkisasiamiehen lausuman perusteella voidaan otaksua, että mitä epätavallisempi liiketoimen ja palvelun välinen yhteys on, sitä epävarmempaa on suoran ja välittömän yhteyden muodostuminen.

Näin ollen yksi vaihtoehto, millä perusteella palvelujen kulujen voidaan katsoa objektiivisesti liittyvän verollisen liiketoimintaan on se, että liiketoimen ja palvelun välillä osoitetaan olevan sellainen normaali yhteys, jossa palvelu on normaalin ja säännönmukaisen syy-yhteyden perusteella seurausta liiketoimesta. Mikäli verollisen liiketoimen ja palvelun välinen yhteys on ”riittävän epänormaali” tai yhteyttä ei ole lainkaan, kulujen ei voida katsoa objektiivisesti liittyvän verolliseen toimintaan, jolloin suoraa välitöntä yhteyttä tähän toimintaan ei ole.

5.3.3 Myyntihinnan määräytyminen markkinoilla vähennysoikeuden mahdollistajana

Edellä käsiteltyjen päätösten perusteella on selvää, että *SKF*-tuomio muutti KHO:n oikeuskäytäntöä aiemmasta. Päätösten perusteella ei kuitenkaan voida varmuudella tietää, mitkä ovat ne seikat, joiden perusteella kiinteistön myynnin ja asiantuntijapalvelun välinen suora ja välitön yhteys on tai ei ole olemassa. Ennakkopäätössäännön muodostaminen onnistuu vasta, kun tunnetaan oikeuskäytäntö riittävän kattavasti.³⁴⁹ Näin ollen selvitystyössä tulee perehtyä useampiin KHO:n päätöksiin.

Vuosikirjapäätöksessä KHO 2017:129 KHO arvioi tytäryhtiöiden osakkeiden myyntiä varten hankittujen asiantuntijapalvelujen kulujen arvonalisäveron vähennysoikeutta. Konsernin emoyhtiö X Oy oli veloittanut tytäryhtiöiltään tuotekehitys- ja hallinnointipalveluja. Konserni lopetti liiketoimintansa ja X Oy myi tytäryhtiöidensä osakkeet konsernin ulkopuoliselle ostajalle. X Oy oli hankkinut asiantuntijapalveluja myynnin suunnittelua ja käytännön toteuttamista varten. Yhtiö oli ilmoittanut, että osakkeiden myyntihinta määräytyi markkinoilla, jonka vuoksi se

³⁴⁷ C-98/98 *Commissioners of Customs and Excise v. Midland Bank plc*, kohta 33.

³⁴⁸ Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiasta C-98/98 *Commissioners of Customs and Excise v. Midland Bank plc*, kohta 31.

³⁴⁹ Myrsky 2007, s. 857.

katsoi, että palvelujen kulut eivät sisältyneet osakkeiden myyntihintaan vaan muihin yhtiön myyntihintoihin.

KHO:n enemmistö pysytti hallinto-oikeuden päätöksen. Päätöksessä hallinto-oikeus piti verovelvollisen väitettä myyntihinnan markkinoilla määräytymisestä uskottavana ja siten katsoi, etteivät kulut kohdistuneet suoraan ja välittömästi osakemyynteihin. Hallinto-oikeus otti huomioon, että tytäryhtiöstä luopuminen liittyi yhtiön liiketoiminnan lopettamiseen. Tämän vuoksi palveluilla ei voinut olla suoraa ja välitöntä yhteyttä mihinkään muuhun yksittäiseen yhtiön myyntitoimeen ja siksi kulut eivät todennäköisesti tulleet sisältymään myöhempien liiketoimien hintaan. Hallinto-oikeus huomioi kuitenkin tuomion *Abbey National* ja siihen perustuen katsoi, että kyseisten palvelujen kustannusten voitiin katsoa olevan osa yhtiön yleiskuluja. Siten palvelujen kustannukset olivat osa koko yhtiön liiketoiminnan yleiskuluja, jotka olivat vähennyskelpoisia siltä osin kuin palvelut oli hankittu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Tutkimuksen kannalta oleellisin seikka tässä päätöksessä on se, että päätöksessä KHO piti uskottava yhtiön väitettä siitä, että palvelujen hankintakustannukset eivät olleet osa osakkeiden hinnanmuodostusta. Hinnan osatekijyys -kriteeri ei osakkeiden myynnin osalta täyttynyt. Tämän vuoksi palvelujen ja myynnin välille ei katsottu muodostuvan suoraa ja välitöntä yhteyttä, joka olisi estänyt vähennysoikeuden syntymisen.

Tulee huomata, että kyseessä on kuitenkin äänestyspäätös (ään. 4–1). Eri mieltä olleen oikeusneuvoksen äänestyslausunnon perustelut sisältävät tutkimuksen kannalta mielenkiintoisia seikkoja. Oikeusneuvos katsoi, että myynteihin liittyvien palvelujen kulujen ja myyntien välisen suoran ja välittömän yhteyden olemassaoloa ei voi ratkaista pelkästään selvittämällä, miten kulut ovat tosiasiallisesti vaikuttaneet myyntihintojen muodostumiseen. Sen sijaan ratkaisu tulisi tehdä liiketoimien objektiiviseen sisältöön kohdistuvan kokonaisarvioinnin perusteella.

Oikeusneuvos perusteli näkemystään sillä, että EUT antoi tuomiossa *SKF* kansalliselle tuomioistuimelle selvitystehtävän siitä, miten osakkeiden myyntikulut vaikuttivat hinnan muodostukseen osakkeita myydessä. Hän kuitenkin huomioi, että tämän lisäksi EUT kehotti kansallista tuomioistuinta ottamaan huomioon kaikki olosuhteet, joissa pääasiassa kysymyksessä olevat liiketoimet olivat tapahtuneet. Edelleen hän kiinnitti huomiota myös EUT:n myöhempään oikeuskäytäntöön, jonka mukaan suoran ja välittömän yhteyden luonteesta on mahdotonta kehittää täsmällisempää muotoilua ja vastausta siihen, miten määrittää kaikissa tapauksissa suhde, jotta arvonnlisävero olisi vähennettävissä.

Oikeusneuvos katsoi, että ostoja ei tullut pitää vähennyskelpoisina liiketoiminnan lopettamiskuluina. Hänen mukaansa osakkeiden myyntejä tuli arvioida harjoitetusta muusta

liiketoiminnasta erillisinä liiketapahtumina eikä osakkeiden myynteihin kohdistuvia kuluja voitu pitää harjoitetun liiketoiminnan yleiskuluina. Arvioinnissaan oikeusneuvos kiinnitti huomiota kahteen seikkaan. Hän katsoi, että kuluilla oli hinnanmuodostuksen kannalta yhteys osakekauppoihin, koska kyseessä olevista kuluista suurin osa muodostui määrältään huomattavista tulospalkkioista. Lisäksi hänen mukaansa ei ollut osoitettavissa sellaista yhtiön liiketoimintaa, jonka yleiskuluna ostoja voitaisiin perustellusti pitää. Ei voitu katsoa, että ostoissa olisi ollut enää kysymys sellaisista pelkästään toiminnan lopettamiseen tähtäävistä toimenpiteistä, jotka olisi liiketaloudellisesti perusteltua kohdentaa lopetetun liiketoiminnan kuluiksi. Koska yhtiön toiminta oli loppunut, ostoja ei myöskään voitu kohdentaa tulevaan verolliseen liiketoimintaa.

Arviointia voidaan kuvata lähestymistavaltaan objektiivisena ja laaja-alaisena. Arvioinnissa kiinnitettiin huomiota kattavammin myös olosuhteisiin eikä ainoastaan siihen, olivatko osakkeiden myyntikulut vaikuttaneet hinnanmuodostukseen. Lisäksi arvioinnissa tarkasteltiin kulujen luonnetta ja määrää sekä sitä, voidaanko kuluja ylipäättään pitää yhtiön liiketoiminnan yleiskuluina. Siten arviointi ei jäänyt ainoastaan pinnalliselle tasolle, vaan siinä pyrittiin tarkastelemaan kuluja ja niiden luonnetta kokonaisvaltaisesti.

Vuosikirjapäätöksessä KHO 2019:81 oli kyse kansainvälisen konsernin emoyhtiöstä, jonka liikevaihto koostui pääasiassa hallintopalvelujen myynnistä tytäryhtiöille sekä arvonlisäverollisista ja arvonlisäverottomista tilojen vuokraveloituksista. Konsernissa oli toteutettu uudelleenjärjestelyjä muun ohella siten, että emoyhtiö oli myynyt kolmen tytäryhtiönsä osakekannat sekä toimitilakiinteistönsä osakkeet. Myyntien suunnittelua ja käytännön toteuttamista varten yhtiö oli hankkinut erilaisia asiantuntijapalveluja.

Tapauksessa tuli ensin ratkaista, oliko emoyhtiöllä oikeus käsitellä arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisina ostoina tytäryhtiöidensä myyntiin liittyvät hankinnat. Nämä veloitukset koostuivat asianajotoimistojen valmistelutöistä, kokous- ja neuvottelukuluista, atk- ja muista hallintokuluista sekä teknisistä selvitystöistä. Tarkemmin tarkasteltuna yhtiö oli muun muassa ostanut kauppakirjan laaditaan liittyviä palveluja, osakkeiden myyntiin liittyviä oikeudellisia palveluja, jotka liittyivät osakkeiden siirtoon ja rekisteröintiin sekä sellaisia oikeudellisia palveluja, jotka liittyivät myynnin järjestelyyn, kauppaneuvotteluissa avustamiseen ja kauppasopimuksen laatimiseen. Lisäksi kustannuksiin sisältyi myös onnistumispalkkioita. Annetun selvityksen mukaan osakkeiden myynti liittyi konsernin liiketoimien uudelleenjärjestelyyn, joka oli tehty konsernin rahoitusaseman ja kannattavuuden parantamiseksi.

Toiseksi tapauksessa tuli ratkaista, oliko emoyhtiöllä oikeus vähentää toimitilakiinteistönsä hallintaan oikeuttavien osakkeiden ja sen lähellä sijaitsevan pysäköintilaitoksen osakkeiden

myyntiin liittyviin kuluihin sisältyvä arvonlisävero, kun ostaja oli kyseisten keskinäisten yhtiöiden osakkaana vuokrannut tilat ja pysäköintioikeudet välittömästi emoyhtiölle sale and lease back -järjestelyssä.³⁵⁰ Annetun selvityksen mukaan järjestelyn tarkoituksena oli yhtiön taseen keventäminen ja rahoitusaseman parantaminen.

Tytäryhtiöiden osakkeiden tapauksessa KHO katsoi, että myynnin oli katsottava olleen yhtiön verollisen liiketoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön jatke ja siten se kuului arvonlisäveron soveltamisalaan. Vähennysoikeuden osalta KHO viittaa tuomiossa *SKF* tehtyihin linjauksiin. KHO huomioi, ettei asiassa ollut edes väitetty, että emoyhtiön osakkeiden myynneistä saama pääoma olisi kohdistettu konsernin liiketoiminnan ulkopuolisiin tarkoituksiin. KHO katsoi selvityksi, että tytäryhtiöiden osakkeiden myyntiin liittyvien palvelujen kulut eivät sisällyneet osakkeiden myyntihintaan, vaan hinta määräytyi markkinoilla. Siten myyntikulut eivät olleet osa osakkeiden hinnanmuodostusta eivätkä palvelut kohdistuneet suoraan ja välittömästi osakkeiden myyntiin. Palvelujen kulujen oli katsottava olevan verovelvollisen taloudelliseen toimintaan kuuluvien liiketoimien hinnan osatekijöitä ja siten emoyhtiön yleiskuluja.

Toimitilakiinteistöyhtiön osakkeiden osalta KHO totesi, että kyse on AVL 27 §:n 1 momentissa tarkoitetun kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisesta, josta ei tule suorittaa veroa. KHO:n mukaan se, mitä edellä on kerrottu tytäryhtiöiden osakkeiden myynnin kuulumisesta arvonlisäveron soveltamisalaan sekä niiden myyntiin liittyvien kulujen luonteesta verollisen toiminnan yleiskuluina, soveltui myös keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkeiden ja siihen liittyvien pysäköintiyhtiön osakkeiden myyntiin. KHO:n mukaan se, että ostajan kanssa tehdyn sale and lease back -järjestelyn myötä kiinteistössä olevat tilat eivät poistuneet emoyhtiön verollisen liiketoiminnan käytöstä, oli omiaan korostamaan sitä, että myyntiin liittyvät kulut tuli katsoa yhtiön verollisen toiminnan yleiskuluiksi.

KHO näyttää antavan suoran ja välittömän yhteyden olemassaoloa arvioidessa painoarvoa seuraaville seikoille. Ensinnäkin KHO huomioi sen, että myynneistä saatua pääomaa ei kohdistettu konsernin ulkopuolisiin tarkoituksiin. Tämä indikoi sitä, että myynneistä saatujen varojen käytöllä voi olla merkitystä vähennysoikeuden kannalta. Tähän seikkaan ei vielä vuoden 2011 päätöksissä kiinnitetty huomiota. Näkökulma on siinä mielessä perusteltu, että EUT on oikeuskäytännössään todennut rahoitusliiketoimilla hankitun pääoman kohdistamisella olevan merkitystä näiden liiketoimien yhteydessä hankittujen palvelujen arvonlisäveron vähennysoikeuteen.³⁵¹

³⁵⁰ Ks. tarkemmin kiinteistöleasingin käytöstä sale and lease back -järjestelyissä Tepora 2007.

³⁵¹ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 72 sekä C-437/06 *Securita Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG v. Finanzamt Göttingen*, kohta 28.

Toisaalta käytännön kannalta vaikuttaa hyvin hankalalta, jos vähennysoikeuden olemassaoloa arvioidaan myynnistä saatujen varojen lopullisen käyttötarkoituksen perusteella.³⁵² Miten Verohallinto käytännössä voisi seurata varojen käyttöä ja millä tavoin verovelvollinen voisi luotettavasti osoittaa varojen käytön kohdistuneen verovelvollisen taloudelliseen toimintaan? *Ojala* on katsonut, että yksi mahdollinen vaihtoehto voisi olla arvioida pankkitilille myynnistä saatujen varojen käyttöä ja käyttöjärjestystä FIFO-, LIFO- tai jonkin muun periaatteen avulla.³⁵³ Joka tapauksessa tällainen varmasti lisäisi verovelvollisten hallinnollista taakkaa sekä aiheuttaisi lisätyötä Verohallinnolle. Päätöksessä asiaa ei jouduttu tarkemmin punnitsemaan, sillä myynnistä saadut varat oli käytetty emoyhtiön tai konsernin verolliseen toimintaan.

Toinen merkittävä seikka on se, että palvelujen hankintakustannukset eivät sisältyneet osakkeiden myyntihintaan, vaan myyntihinta määräytyi markkinoilla. KHO vaikuttaa pitäneen sekä uskottavana että riittävänä näyttönä verovelvollisen omaa ilmoitusta siitä, olivatko palvelujen kulut osa kohteiden myyntihinnan muodostusta vai eivät. Koska palvelujen kulut eivät olleet osa myyntihintaa eli hinnan osatekijyys -kriteeri ei tältä osin täytynyt, palvelut eivät voineet kohdistua suoraan ja välittömästi osakkeiden myyntiin. Koska palvelujen ja myytyjen osakkeiden välillä ei ollut suoraa ja välitöntä yhteyttä, ainakaan sen vuoksi vähennysoikeutta ei voinut olla olematta.

Päätöksestä ei käy suorasanaisesti ilmi, oliko verovelvollinen osoittanut palvelujen kulujen olevan osa muun taloudellisen toiminnan hinnanmuodostusta. KHO kuitenkin lausui keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkeiden ja siihen liittyvien pysäköintiosakkeiden osalta, että tilojen käytön jatkuminen yhtiön verollisessa liiketoiminnassa korosti siitä, että myyntiin liittyvät kulut tuli katsoa verollisen toiminnan yleiskuluiksi. Kun otetaan huomioon edellä lausuttu sekä se, että KHO katsoi palvelujen kulut yleiskuluiksi, voidaan päätellä hinnan osatekijyys -kriteerin täyttyneen yleiskulujen osalta, vaikka sitä ei päätöksessä suoraan todettu. Tulee huomata, että kyseessä on äänestyspäätös (ään. 4–1). Eri mieltä olleen äänestyslausunnossa nousee esiin samankaltaisia näkökulmia kuin seuraavaksi käsiteltävässä päätöksessä, joten näihin seikkoihin perehdytään lisää jäljempänä.

Nimenomaan kiinteistösijoitustoimintaa koskevaa vuosikirjapäätöstä KHO 2019:94 on luonnehdittu periaatteellisesti merkittäväksi.³⁵⁴ Tapauksessa verovelvollisuusryhmään kuuluva eläkevakuutusyhtiö harjoitti kiinteistösijoitustoimintaa omistamalla kiinteistöjä sekä keskinäisten kiinteistö- ja asunto-osakeyhtiöiden osakkeita sekä antamalla hallitsemiaan tiloja vuokralle.

³⁵² *Ojala* 2023, s. 306.

³⁵³ *Ojala* 2023, s. 306.

³⁵⁴ *Ojala* 2023, s. 305.

Verovelvollisuusryhmä oli hakeutunut kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi. Kiinteistöissä ja keskinäisissä kiinteistöosakeyhtiöissä olevat tilat oli pääasiassa vuokrattu arvonlisäverollisilla vuokrasopimuksilla. Asunto-osakeyhtiöissä sijaitsevat tilat oli vuokrattu pääasiassa arvonlisäverottomilla vuokrasopimuksilla.

Kiinteistöliiketoimintaan liittyen eläkevakuutusyhtiö saattoi muuttaa omistuksiaan myymällä kiinteistöjä sekä kiinteistö- ja asunto-osakeyhtiöiden osakkeita. Eläkevakuutusyhtiö ei ostanut kiinteistöjä tai kiinteistöyhtiöiden osakkeita myydäkseen niitä edelleen, vaan ne hankittiin aina vuokraustarkoitukseen. Ostoihin ja myynteihin liittyen eläkevakuutusyhtiölle syntyi erilaisia arvonlisäverollisia kuluja, kuten asiantuntijapalvelujen kuluja. Ratkaistavana muun ohella oli, oliko verovelvollisuusryhmällä oikeus vähentää eläkevakuutusyhtiön suorittamaan kiinteistöjen ja kiinteistöyhtiöiden osakkeiden myyntiin liittyviin kuluihin sisältyvä arvonlisävero, kun kiinteistöjen ja keskinäisten kiinteistöyhtiöiden osakkeiden myynnistä ei tule suorittaa arvonlisäveroa.

KHO totesi kiinteistöjen ja keskinäisten kiinteistöyhtiöiden osakkeiden luovutuksen olevan arvonlisäverotonta AVL 27 §:n mukaisesti. KHO katsoi, että kyseisiin luovutuksiin voitiin soveltuvin osin soveltaa EUT:n ratkaisukäytäntöä tytäryhtiöosakkeiden myyntiä koskien. KHO totesi tuomioon *SKF* viitaten³⁵⁵, että eläkevakuutusyhtiön myydessä kiinteistöjä tai kiinteistöyhtiöiden osakkeita kiinteistösijoitustoiminnan uudelleenjärjestelyn yhteydessä, jolloin vuokraustoiminta kohteiden osalta päättyi, myynti oli katsottava eläkevakuutusyhtiön kiinteistöliiketoiminnan välittömäksi, pysyväksi ja välttämättömäksi jatkeeksi ja siten kuuluvan arvonlisäveron soveltamisalaan.

Kulujen vähennyskelpoisuutta ratkoessaan KHO huomioi, mitä tuomiossa *SKF* todettiin vähennysoikeuden edellytyksistä. KHO:n mukaan asiassa ei ollut kyse siitä, että myynneistä saatu pääoma kohdistettaisiin kiinteistöliiketoiminnan ulkopuolisiin tarkoituksiin. Kohteiden myyntiin liittyvien palvelujen hankintakulut eivät sisältyneet kohteiden myyntihintaan, vaan myyntihinta määräytyi markkinoilla. Näin ollen KHO katsoi, että myyntikulut eivät olleet osa kiinteistöjen tai kiinteistöyhtiöiden myynnin hinnanmuodostusta eivätkä palvelut siten

³⁵⁵ KHO viittaa tuomion C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF* kohtaan 33, jossa todetaan, että tytär- ja osakkuusyhtiöiden osakkeiden luovutuksen, jossa emoyhtiö lakkauttaa omistuksensa näissä yhtiöissä ja jonka emoyhtiö toteuttaa konsernin rakenteen uudistamista varten, voidaan katsoa olevan liiketoimi, jolla pyritään saamana jatkuvaluonteisia tuloja toiminnasta ja joka menee pelkkää osakkeiden myyntiä pidemmälle. Tällaisella liiketoimella on suora yhteys konsernin harjoittamaan toiminnan organisointiin, ja sitä on näin ollen pidettävä verovelvollisen liiketoiminnan välittömänä, pysyvänä ja välttämättömänä jatkeena. Siten tällainen liiketoimi kuuluu arvonlisäveron soveltamisalaan.

kohdistuneet suoraan ja välittömästi kohteiden myyntiin. Palvelujen kulujen oli katsottava olevan kiinteistöliiketoimintaan kuuluvien liiketoimien hinnan osatekijöitä ja siten yhtiön yleiskuluja.

KHO vaikuttaa antaneen merkitystä samoille seikoille kuin päätöksessä KHO 2019:81. Ensimmäkin KHO lausui päätöksessä siitä, että myynneistä saatu pääoma kohdistettiin kiinteistöliiketoimintaan eikä ulkopuolisiin tarkoituksiin. Tämä vahvistaa käsitystä siitä, että vähennysoikeuden kannalta on merkitystä sillä, mihin myynneistä saadut varat käytetään. Tässäkään päätöksessä asiaa ei kuitenkaan jouduttu perusteellisemmin arvioimaan, koska myynnistä saatu pääoma kohdistettiin kiinteistöliiketoimintaan. Aiheeseen voidaan tulevaisuudessa saada selvyyttä KHO:n ennakkopäätösten avulla.

Toinen vähennysoikeuden kannalta ratkaiseva tekijä näyttää jälleen olleen se, että palvelujen hankintakustannukset eivät sisällyneet kohteiden myyntihintaan, vaan myyntihinta määräytyi markkinoilla. Kuten päätöksessä KHO 2019:81, KHO vaikuttaa pitäneen uskottavana ja riittävänä näyttönä verovelvollisen omaa ilmoitusta siitä, olivatko palvelujen kulut osa kohteiden myyntihinnan muodostusta vai eivät. Tämän perusteella KHO katsoi, että palvelut eivät kohdistuneet suoraan ja välittömästi kohteiden myyntiin, vaan ne tuli katsoa kiinteistöliiketoimintaan kuuluvien liiketoimien hinnan osatekijöiksi ja siten yleiskuluiksi. Koska hinnan osatekijyys -kriteeri ei täyttynyt, palvelujen ja myytyjen kohteiden välillä ei voinut olla suoraa ja välitöntä yhteyttä. Siten palvelujen ja myytyjen kohteiden välinen suora ja välitön yhteys ei ollut vähennysoikeuden esteenä.

KHO ei tässäkään päätöksessä lausunut suoraan siitä, oliko verovelvollinen osoittanut, että palvelujen kulut olisivat osa verovelvollisen muun toiminnan hinnanmuodostusta. Päätöksestä ei siten käy ilmi, täytyikö hinnan osatekijyys -kriteeri yleiskulujen osalta. Koska KHO kuitenkin katsoi kulujen olevan yleiskuluja, voidaan päätellä, että hinnan osatekijyys -kriteeri yleiskulujen osalta täyttyi. Siitä huolimatta edelleen jää epäselväksi, millä tavoin verovelvollisen tulee osoittaa kriteerin täytyminen. Vai onko mahdollisesti se riittävä osoitus kriteerin täyttymisestä, että suoraa ja välitöntä yhteyttä verovapaaseen myyntiin ei ole ja samaan aikaan kulujen voidaan objektiivisesti katsoa liittyvän verolliseen toimintaan? Mikäli verovelvollinen ei huomioi palvelujen kuluja verottoman kohteen myyntihinnassa, tulee verovelvollisen huomioida ne muun verollisen toimintansa hinnoittelussa. Mikäli verovelvollinen ei tätä tee, toiminta jää tappiolle.³⁵⁶

³⁵⁶ Laitinen – Lamppu – Pokkinen 2012, s. 193.

Valitettavasti KHO ei lausunut kattavammin myöskään siitä, millä perusteilla se piti uskottavana ja riittävänä näyttönä verovelvollisen omaa ilmoitusta siitä, että palvelujen kulut eivät sisällyneet kohteiden myyntihintaan. KHO ainoastaan totesi, että verovelvollisen mukaan myyntihinta määräytyi markkinoilla. Näin ollen voidaan päätellä, että KHO:lle riittävä osoitus verovelvollisen väitteen tueksi oli se, että myyntihinta on määräytynyt markkinoilla. Tähän liittyen päätöksessä esiintyi kuitenkin erimielisyyttä perustelujen osalta (ään. 4–1).

Eri mieltä ollut oikeusneuvos totesi äänestyslausunnossaan, että EUT on edellyttänyt tuomiossa *SKF* kansalliselle tuomioistuimelle antamallaan selvitystehtävällä³⁵⁷, että kysymystä siitä, ovatko kustannukset koko taloudelliseen kohdennettavia yleiskuluja, tulee arvioida saman hinnan osatekijyyys -kriteerin perusteella kuin kysymystä siitä, ovatko kustannukset suoraan tiettyyn liiketoimeen kohdennettavia. Oikeusneuvos katsoi, että kun kyseessä on yleiskulut, ei ole mielekäästä edes asettaa kysymystä siitä, ovatko kulut vaikuttaneet liiketoiminnassa tarjottavien hyödykkeiden myyntihintoihin vai onko myyntihinta määräytynyt markkinoilla. Tämän takia kysymystä siitä, ovatko kulut suoraan kohdennettavia, ei voida ratkaista tällaisen kriteerin avulla eikä EUT:n voida katsoa tarkoittaneen tätä.

Oikeusneuvoksen mukaan EUT:n toteamus, jonka mukaan aiheutuneiden kustannusten on sisällyttävä osakkeiden tai osuuksien hintaan, ei tarkoita sitä, että hintojen tulee olla tosiasiallisesti korkeampia esimerkiksi siten, myyntihinnan päälle on lisättävä tietty summa. Hänen mukaansa toteamus tulee ymmärtää siten, että kustannusten on pienennettävä suoraan konkreettisesti osakkeita koskevasta transaktiosta saatavaa voittoa eikä ainoastaan yrityksen koko voittoa. Kustannuksia on pidettävä suoraan osakkeiden myyntiin kohdennettavina, jos ostetuilla palveluilla on *niin tiivis yhteys* osakkeiden myyntiin, että ne ovat taloudellisesti tarkasteltuina suoraan tämän myyntiliiketoimen kustannustekijä.³⁵⁸

Oikeusneuvos kiinnitti käsiteltävän tapauksen arvioinnissa huomiota kahteen seikkaan. Ensimmäkin hän mainitsi, että kyse oli tilojen pitkäaikaisesta käytöstä verollisessa vuokrausliiketoiminnassa eli tiloja ei hankittu välitöntä edelleenmyyntiä varten. Toisekseen hän katsoi, että vuokraustoiminta poikkesi esimerkiksi sellaisesta kiinteistökohteiden jalostamiseen tähtäävästä liiketoiminnasta, jossa tuloa odotetaan vuokratuottojen ohella tai jopa pääosin kertyvän myynnistä saatavasta voitosta. Poiketen kiinteistönjalostustoiminnasta tapauksen verovelvollisen

³⁵⁷ Äänestyslausunnossa viitataan tuomioon C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohtaan 73, jossa EUT toteaa, että ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen tulee selvittää, huomioiden kaikki olosuhteet, joissa kysymyksessä olevat liiketoimet ovat tapahtuneet, voidaanko kustannukset sisällyttää myyjien osakkeiden hintaan tai ovatko ne vain verovelvollisen taloudelliseen toimintaan kuuluvien liiketoimien hinnan osatekijöitä.

³⁵⁸ Näkemys muistuttaa jonkin verran julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessa asiasta C-408/98 *Abbey National plc v. Commissioners of Customs & Excise*, kohdassa 35 esittämää näkemystä, jonka mukaan pohdinnassa tulee selvittää, onko olemassa riittävän suoraa ja välitöntä yhteyttä verollisen taloudelliseen toimintaan.

harjoittamassa pitkäaikaisessa vuokraustoiminnassa tuli varautua siihen, että kohteen myynti itsessään saattoi tuottaa tappioita ja myyntikustannukset tuli kattaa kohteessa aiemmin harjoitetun ja muissa kohteissa harjoitettavan vuokraustoiminnan voitoilla.

Oikeusneuvos katsoi enemmistön tavoin, että kyse oli yleiskuluista. Hän perusteli näkemystään sillä, että myyntikulut muodostuivat tarpeellisten ja varsin tavanomaisten asiantuntijapalvelujen hankkimisesta sekä sillä, että ei ollut esitetty myyntikuluihin sisältyvän esimerkiksi sellaisia määrältään huomattavia onnistumispalkkioita, joilla olisi katsottava olevan suora ja välitön yhteys myyntiliiketoimesta saatavaan tuottoon.

Vaikka äänestyslausunnossa esitetyt näkökulmat eivät edustaneet enemmistön kantaa, äänestyslausunto ei ole merkityksetön. Sen avulla voidaan ymmärtää enemmistön päätöksen perusteluja sekä havaita seikkoja, jotka ovat olleet keskeisiä lopputuloksen kannalta.³⁵⁹ Äänestyslausunnolla voi siten olla informaatioarvoa.³⁶⁰

Äänestyslausunnon perusteella erimielisyys koski sitä, voidaanko kulujen kohdentaminen ratkaista sillä perusteella, onko tuotteiden myyntihinta määräytynyt markkinoilla vai ovatko kulut vaikuttaneet liiketoiminnassa tarjottavien hyödykkeiden myyntihintoihin. Eri mieltä ollut oikeusneuvos katsoi, että kysymys tulisi edellä mainitun sijasta ratkaista sen perusteella, onko palvelujen kuluilla niin tiivis yhteys myyntiin, että ne ovat taloudellisesti tarkasteltuina suoraan kyseisen myyntiliiketoimen kustannustekijä. Äänestyslausunnosta voidaan siten saada tukea sille tulkinnalle, että KHO piti uskottavana ja riittävänä näyttönä verovelvollisen omaa ilmoitusta palvelujen kulujen kohteiden myyntihintaan sisältyvämmästä sillä perusteella, että myyntihinta määräytyi markkinoilla.

Päätösten KHO 2019:81 ja KHO 2019:94 lopputulokset poikkeavat vuoden 2011 päätöksistä, joissa kulut kytkettiin arvonlisäverottomiin liiketoimiin, kun nimenomaisesti ei ollut osoitettu kulujen olevan osa verollisten liiketoimien hinnanmuodostusta. Vuoden 2019 päätökset ovat vuoden 2011 päätösten tapaan julkaistuja vuosikirjapäätöksiä. Tästä voidaan päätellä, että KHO on pitänyt sitä merkityksellisenä lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa.³⁶¹ Siten on aiheellista kysyä, muuttiko päätös oikeuskäytännön linjaa siitä, mitä se oli vuoden 2011 päätösten jälkeen? Se, että päätös on otettu vuosikirjaan, ei automaattisesti tarkoita, että oikeuskäytännön linja olisi muuttunut. Oikeuskäytännön linjan muuttamisesta on kyse, kun faktoiltaan samanlaisia tapauksia oikeudellisesti arvioidaan eri tavalla.³⁶² Näin ollen

³⁵⁹ Myrsky 2011a, s. 141.

³⁶⁰ Määttä 2014, s. 235.

³⁶¹ Ks. Myrsky 2011a, s. 132–133.

³⁶² Myrsky 2011a, s. 134.

päätösten perusteluista³⁶³ ilmeneviä relevantteja faktoja tulee ensin verrata keskenään, jotta voidaan selvittää, ovatko ne riittävän samanlaisia, että niitä vertaamalla voidaan sanoa oikeuskäytännön linjan muuttuneen.

Tarkastellaan asiaa kiinteistöjen myyntiä koskevien päätösten KHO 2011:76 ja KHO 2019:94 osalta. Kummassakin päätöksessä oli kyseessä AVL 27 §:n mukainen arvonlisäveroton myynti sekä sen yhteydessä syntyneiden kulujen vähentäminen AVL 102 §:n mukaisesti. Sekä yhtiö että eläkevakuutusyhtiö toimivat verovelvollisen ominaisuudessa. Päätöksessä KHO 2011:76 verovelvollinen harjoitti puunjalostusteollisuutta. Kiinteistöt oli hankittu puunjalostusteollisuuden käyttöön, joten ne olivat ennen myyntiä olleet yhtiön arvonlisäverollisen liiketoiminnan käytössä. Kiinteistöt myytiin, koska niitä ei tarvittu puunjalostusteollisuuden käytössä. Yhtiö ei ollut esittänyt, mihin liiketoimeen myynnin yhteydessä hankittujen palvelujen kulut sisältyivät.

Päätöksessä KHO 2019:94 eläkevakuutusyhtiö harjoitti kiinteistösijoitustoimintaa. Ennen myyntiä verovelvollinen käytti kiinteistöjä ja keskinäisten kiinteistöyhtiöiden osakkeita arvonlisäverollisessa vuokraustoiminnassaan. Kiinteistöt ja keskinäisten kiinteistöyhtiöiden osakkeet myytiin kiinteistösijoitustoiminnan uudelleenjärjestelyn yhteydessä, jolloin vuokraustoiminta päättyi. Myynti oli kiinteistöliiketoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön jatke. Verovelvollinen oli esittänyt, että palvelujen kulut eivät sisältyneet kohteiden myyntihintaan, vaan se määräytyi markkinoilla.

Tapausten relevanteissa faktoissa voidaan havaita eroja ja yhtäläisyyksiä.³⁶⁴ Yhtäläisyyksiä voidaan katsoa olevan riittävästi, jotta tapauksia vertaamalla voidaan päätellä, onko oikeuskäytännön linja muuttunut. Merkittävin tapauksia erottava seikka on se, että vanhemmassa päätöksessä verovelvollinen ei ollut esittänyt, sisältyivätkö palvelujen kulut kohteiden myyntihintaan tai johonkin muuhun liiketoimeen. Siten KHO:lla oli tuoreemmassa tapauksessa käytettävissään yksi tosiseikka enemmän, joka vaikuttaa olleen päätöksen kannalta hyvin oleellinen.

Päätösten tulkinnassa tulee huomioida myös se, että prosessuaaliset seikat vaikuttavat KHO:n päätöksiin. On mahdollista, että KHO ei aina voi antaa materiaalisesti oikeaa päätöstä esimerkiksi asiassa esitetyn puutteellisen näytön vuoksi.³⁶⁵ Täysin spekulatiivisesti voidaan esittää, että jos päätöksessä KHO 2011:76 kiinteistöjen myyntihinnat määräytyivät markkinoilla ja verovelvollinen olisi tuonut tämän ilmi, päätös olisi saattanut olla erilainen tai ainakin KHO olisi

³⁶³ KHO:n merkityksellisiksi katsomat faktat tulisi käydä ilmi perusteluista. Myrsky 2007, s. 858.

³⁶⁴ Kaikkien faktojen ei välttämättä tarvitse olla samoja. Riittävää voi olla, että vain osa faktoista ovat samanlaisia. Myrsky 2007, s. 859.

³⁶⁵ Myrsky 2011a, s. 122.

joutunut tarkemmin perustelevaan, miksi se olisi edelleen katsonut, että myyntikulut sisältyvät kiinteistöjen myyntihintoihin.

Tapausten eroavaisuuksista huolimatta KHO arvioi kumpaakin tapausta samojen, tuomiossa *SKF* tehtyjen linjausten perusteella. Kun lisäksi otetaan huomioon, että päätöksessä KHO 2011:76 näyttö oli ilmeisesti vajavaista, niin päätöksen KHO 2019:94 voidaan katsoa olevan enemmänkin aiempaa oikeuskäytännön linjaa täydentävä ja täsmentävä kuin sitä varsinaisesti muuttava.³⁶⁶ KHO vaikuttaa ikään kuin jatkaneen tulkintaa riittävän näytön kanssa siitä, mihin se vuonna 2011 jäi.

KHO antoi vuonna 2019 myös toisen päätöstä KHO 2019:94 hyvin paljon muistuttavan julkaisemattoman päätöksen KHO 08.08.2019 T 3592. Päätöksessä KHO otti kantaa yhtiön oikeuteen vähentää keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden osakkeiden myyntiin liittyviin kuluihin sisältyvä arvonlisävero, kun osakkeiden myynti oli arvonlisäveroton AVL 27 §:n mukaisesti.

Tapauksessa oli kyse yhtiöstä, joka harjoitti kiinteistösjoitustoimintaa omistamalla keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden osakkeita ja antoi näin hallitsemiaan tiloja vuokralle. Yhtiö oli haikautunut verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Yhtiö oli vuokrannut tilat pääasiassa arvonlisäverollisilla vuokrasopimuksilla, mutta vähäisissä määrin myös arvonlisäverottomilla sopimuksilla. Yhtiö myi vuokralaisilleen myös oheispalveluja. Yhtiön oli mahdollista vaihtaa kiinteistösjoituskohteita myymällä omistamiaan keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden osakkeita ja hankkimalla tai rakennuttamalla uusia kiinteistöjä, jotka sijoitetaan keskinäisten kiinteistöyhtiöiden omistukseen. Yhtiö on ennakkoratkaisuhakemuksessaan todennut, että se ei hanki kiinteistöjä jälleenmyyntitarkoitukseen, vaan aina vuokraustoimintaansa varten.

Päätöksessä KHO pysytti keskusverolaitakunnan ennakkoratkaisun, jonka mukaan yhtiöllä oli oikeus vähentää myyntiin liittyviin kuluihin sisältyvä arvonlisävero, jos ostaja jatkoi yhtiön harjoittamaa arvonlisäverollista vuokraustoimintaa. Mikäli ostaja ei jatkaisi toimintaa, yhtiöllä oli oikeus vähentää yleiskuluna hankintoihin sisältyvä arvonlisävero siltä osin kuin hankinta kohdistuu suoraan ja välittömästi yhtiön koko taloudelliseen toimintaan. Vähennysoikeutta ei ollut siltä osin, kuin hankinta kohdistui suoraan ja välittömästi kiinteistöyhtiön osakkeiden myyntiin.

KHO viittasi arvioinnissaan tuomiossa *SKF* tehtyihin linjauksiin. KHO katsoi, että yhtiön myydessä keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden osakkeita kiinteistösjoitustoiminnan uudelleenjärjestelyn yhteydessä, jolloin vuokraustoiminta näiden kohteiden osalta päättyy, kohteiden

³⁶⁶ Vuosikirjapäätöksellä ei aina muuteta oikeuskäytännön linjaa, vaan aiempaa linjaa voidaan haluta vain täydentää ja täsmentää. Myrsky 2007, s. 855.

myynnin oli katsottava olevan yhtiön kiinteistöliiketoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön jatke. Näin ollen KHO katsoi myynnin kuuluvan arvonlisäveron soveltamisalaan.

KHO:n mukaan asiassa ei ollut kyse siitä, että yhtiön kiinteistösijoituskohteiden myynneistä saama pääoma kohdistettaisiin kiinteistöliiketoiminnan ulkopuolisiin tarkoituksiin. Yhtiön mukaan palvelujen hankintakustannukset eivät sisällyneet kohteiden myyntihintaan, vaan myyntihinta määräytyi markkinoilla. Siten myyntikulujen ei tullut katsoa olevan osa osakkeiden myynnin hinnanmuodostusta. Näin ollen palvelut eivät kohdistuneet suoraan ja välittömästi osakkeiden myyntiin, vaan niiden oli katsottava olevan yhtiön kiinteistöliiketoimintaan kuuluvien liiketoimien hinnan osatekijöitä ja siten yhtiön yleiskuluja. Myös tässä päätöksessä yksi oikeusneuvos esitti samanlaisen erimielisyyden perusteluiden osalta kuin päätöksessä KHO 2019:94.

Koska päätös on julkaisematon, etusijajärjestyksessä sen ohittaa julkaistu vuosikirjapäätös KHO 2019:94.³⁶⁷ Päätökset ovat kuitenkin hyvin samankaltaisia niin perusteluiltaan kuin lopputuloksiltaan. Siten syynä julkaisemattomuuteen voi olla se, että päätöksessä tehty tulkinta on yhdenmukainen päätöksessä KHO 2019:94 tehdyn tulkinnan kanssa.³⁶⁸ Päätöksen voidaan katsoa olevan päätöksessä KHO 2019:94 tehtyä oikeuskäytännön linjaa vahvistava. Näin ollen tutkimuksen kannalta julkaisematon päätös vahvistaa niitä tulkintoja, jotka julkaistun vuosikirjapäätöksen perusteella voidaan tehdä.

³⁶⁷ Ks. Määttä 2014, s. 320.

³⁶⁸ Yleisesti oikeustapausten julkaisemattomuuteen voidaan yhtenä syynä olevan se, että tulkinta on yhdenmukainen samaan aikaan julkaisun muun ratkaisun kanssa. Linnakangas 2010, s. 246–247.

6 OIKEUSVERTAILUA RUOTSIIN

6.1 Arvonlisäverolain tulkinnassa käytettävät oikeuslähteet

Ruotsi liittyi EU:iin yhdessä Suomen kanssa vuonna 1995. Siten EU-oikeuden oikeuslähteet kuuluvat myös Ruotsin vero-oikeuteen ja oikeuslähdehierarkiassa EU-oikeus on etusijalla kansalliseen lainsäädäntöön nähden.³⁶⁹ Suomen tavoin Ruotsin arvonlisäverotuksessa keskeisimmät EU-oikeudelliset lähteet on arvonlisäverodirektiivi ja EUT:n oikeuskäytäntö.³⁷⁰ Koska EU:n arvonlisäverojärjestelmä on yhteinen perusta kaikkien jäsenvaltioiden arvonlisäverolainsäädännölle, lähtökohtaisesti sen vaikutukset ovat samanlaiset kaikissa jäsenvaltioissa. Näin ollen EU:n arvonlisäverojärjestelmää koskevat EUT:n ratkaisujen oikeusvaikutukset ovat samanlaiset sekä Ruotsissa että Suomessa.³⁷¹

Myös Ruotsissa vero-oikeudessa vallitsee laillisuusperiaate (legalitetsprincipen),³⁷² joka käy ilmi hallitusmuodon (Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform) 2 luvun 10 §:stä. Pykälän mukaan veroa ei saa periä enempää kuin mitä veron suorittamisvelvollisuuden synnyttäneen seikan tapahtumahetkellä voimassa olleista säännöksistä seuraa. Siten oikeus veron määrittämiseen on sidottu verosta lailla säätämiseen sekä Ruotsissa että Suomessa. Laillisuusperiaatteen takia on luonnollista, että myös Ruotsissa vero-oikeuden tulkintatilanteessa ensisijainen oikeuslähde on lakiteksti.³⁷³ Arvonlisäverotuksessa keskeisin Ruotsin kansallinen laki on ML.³⁷⁴

Koska lainsäädännössä ei voida ennakolta huomioida kaikkia mahdollisia eri verotuksen tilanteita, myös Ruotsissa tulkintaa täydennetään muilla oikeuslähteillä. Lakiteksti jälkeen lain esityöt ovat tärkeimpiä lain tulkinnassa käytettäviä oikeuslähteitä.³⁷⁵ Lain esitöihin kuuluvat muun muassa hallituksen esitykset sekä mietinnöt (betänkande), jotka julkaistaan Statens Offentliga Utredningar (SOU) -sarjassa.³⁷⁶

³⁶⁹ Rabe – Hellenius 2009, s. 55.

³⁷⁰ Kleerup ym. 2012, s. 26–27.

³⁷¹ Rother 2003, s. 8.

³⁷² Rabe – Hellenius 2009, s. 499.

³⁷³ Rabe – Hellenius 2009, s. 497–499.

³⁷⁴ Kleerup ym. 2012, s. 25. Vähän aika sitten ML uudistettiin ja se tuli nykyisen muotoisena voimaan 1. heinäkuuta 2023. Uudistuksen tarkoituksena oli tehdä sääntelystä ymmärrettävämpää sekä yhdenmukaistaa kieltä arvonlisäverodirektiivin käsitteiden, rakenteiden ja järjestelmän kanssa. Prop. 2022/23:46, s. 1.

³⁷⁵ Rabe – Hellenius 2009, s. 58 ja 497.

³⁷⁶ Kleerup ym. 2012, s. 26. Ruotsissa lainvalmistelussa asetetaan usein tutkija tai komitea selvittämään valmistelussa olevaa asiaa ennen kuin hallitus antaa sitä koskevan esityksensä. Tästä selvityksestä laaditaan mietintö ja se julkaistaan SOU-sarjassa. Rabe – Hellenius 2009, s. 58.

Oikeuslähteisiin kuuluu myös oikeuskäytäntö, mistä merkittävimmissä roolissa ovat HFD:n päätökset.³⁷⁷ Verotuksen kehitys on myös Ruotsissa johtanut siihen, että oikeuskäytännöstä on tullut yhä tärkeämpi osa vero-oikeuden kehitystä.³⁷⁸ Ruotsissa tuomioistuimet eivät ole sidottuja aiemmin annettuihin taikka ylemmän tuomioistuimen antamiin päätöksiin. Kuitenkin käytännössä aiempiin tapauksiin on sitouduttu voimakkaasti ja alemmat instanssit usein seuraavat HFD:n ratkaisukäytäntöä.³⁷⁹

Lisäksi oikeuslähteisiin lukeutuvat Skatteverketin julkaisemat kannanotot ja yleiset ohjeet. Niiden tarkoituksena on ohjata veroviranomaisen ratkaisutoimintaa ja luoda verotuksen ennustettavuutta. Yleiset ohjeet ja kannanotot eivät kuitenkaan velvoita tuomioistuinta.³⁸⁰ Oikeuslähteisiin sisältyy myös oikeusoppi, joka edistää oikeuden kehitystä ja nykyisen oikeuden tulkintaa. Oikeusopissa esitetyt käsitykset oikeussääntöjen tulkinnasta eivät kuitenkaan ole sitovia. Oikeusopilla voi olla merkitystä oikeuslähteenä ainoastaan esitetyn argumentoinnin painon kautta.³⁸¹

Ruotsissa vero-oikeuden tulkinnassa käytettävät oikeuslähteet ovat hyvin samanlaiset kuin Suomessa käytettävät. Myös niiden keskinäinen käyttöjärjestys on yhteneväinen luvussa kaksi esitellyn velvoittavuuteen perustuvan jaottelun kanssa. EU-oikeudelliset oikeuslähteet ovat etusijalla ja kansallisista oikeuslähteistä ensisijaisena on lakiteksti. Mikäli lakitekstin tulkinnalla ei saada tulkintaongelmaan vastausta, käytetään apuna lain esitöitä ja oikeuskäytäntöä. Tarvittaessa tulkinnassa voidaan hyödyntää myös oikeusoppia sekä Skatteverketin ohjeita, mutta niillä ei ole sitovaa vaikutusta. Näin ollen sitä, missä tilanteissa Ruotsissa asiantuntijapalvelumenojen katsotaan, tai ei katsota, kohdistuvan arvonlisäverotuksessa tarkoitettulla tavalla suoraan ja välittömästi kiinteistön myyntiin, tulkitaan edellä esitettyjen oikeuslähteiden avulla.

6.2 Verovelvollisuus, verolliset liiketoimet ja vähennysoikeus

ML 3 luvussa säädetään arvonlisäveron soveltamisalasta. Kyseisen luvun 1 §:n mukaan arvonlisäveron alaisia liiketoimia ovat muun ohella verovelvollisen tässä ominaisuudessa korvausta vastaan maan sisällä suorittama tavaroiden luovutus sekä palvelujen suoritus.³⁸² Kaikkien

³⁷⁷ Kleerup ym. 2012, s. 26.

³⁷⁸ Ilmiölle on useita syitä, joista yksi on todellisuuden monimutkaistuminen, mikä on tehnyt mahdottomaksi jokoisen tilanteen yksityiskohtaisen sääntelyn. Rabe – Hellenius 2009, s. 60.

³⁷⁹ Rabe – Hellenius 2009, s. 59; Kleerup ym. 2012, s. 25–26.

³⁸⁰ Kleerup ym. 2012, s. 26. Oikeuslähteisiin lukeutuvat myös Skatteverketin määräykset (föreskrifter), jotka ovat sitovia. Määräykset perustuvat Skatteverketin valtuutukseen antaa sitovia määräyksiä. Rabe – Hellenius 2009, s. 61. Skatteverketin verkkosivuilta ei kuitenkaan ole löydettävissä määräyksiä, jotka olisivat oleellisia tutkimuskysymyksen kannalta.

³⁸¹ Rabe – Hellenius 2009, s. 62.

³⁸² ML 5 luvun 3 §:n mukaan tavaroiden luovuttamisella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden luovutus oikeuden siirtämistä määrätä aineellisista hyödykkeistä omistajan tavoin. Saman luvun 26 §:n mukaan palvelujen suorittamisella tarkoitetaan kaikkia liiketoimia, jotka eivät ole tavaroiden luovutuksia.

pykälässä esitettyjen edellytysten tulee täytyä, jotta tavaran luovutus tai palvelun suoritus on arvonlisäveron alainen.³⁸³

ML 10 luvun 2 §:ssä säädetään yleisestä veronalaisuudesta (generell skatteplikt).³⁸⁴ Pykälän mukaan tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset ovat veronalaisia, jollei luvusta 10 muuta johdu. Siten ML:ssa on AVL:n tavoin pääsääntönä verollisuus ja poikkeuksista säädetään erikseen. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan mukaiset jäsenvaltioille asetetut vaatimukset vapauttaa tietyt toimet arvonlisäverosta sisältyvät ML 10 lukuun.³⁸⁵

ML 4 luvun 2 §:n mukaan verovelvollisella (beskattningsbar person) tarkoitetaan henkilöä, joka harjoittaa itsenäisesti taloudellista toimintaa riippumatta siitä, missä se tapahtuu ja riippumatta sen tarkoituksesta tai tuloksesta. Taloudellisella toiminnalla (ekonomisk verksamhet) tarkoitetaan mitä tahansa tuottajan, kauppiaan tai palveluntarjoajan toimintaa, mukaan lukien kaivos- ja maataloustoiminta sekä vapaiden ja niihin rinnastettavien ammattien toiminta. Erityisesti taloudelliseksi toiminnaksi katsotaan aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntäminen tarkoituksen saada siitä jatkuvasti tuloja. ML 16 luvun 5 §:n mukaan velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa on verovelvollinen, joka luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja, ellei muuta ole säädetty.

ML:ssa verovelvollisen käsite poikkeaa sanamuodoltaan siitä, miten se on ilmaistu AVL:ssa. AVL:ssa verovelvollisuus kytkeytyy liiketoiminnan muodossa harjoitettavaan myyntiin. Määritelmän ”liiketoiminnan muodossa” sisältö ei tarkemmin ilmene laista, vaan se tulee tulkita muista oikeuslähteistä. ML:ssa verovelvollisuus on liitetty taloudellisen toiminnan käsitteeseen, jonka sisältöä puolestaan on kuvailtu säännöksessä. Kummankin säännöksen taustalla on kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 9 artikla, vaikka ML:n säännös vastaa sitä sanamuodoltaan paremmin. Tutkimuskysymyksen ratkaisemisen kannalta pykälien sanamuotojen välisillä eroilla ei kuitenkaan ole merkitystä.

ML 13 luvussa säädetään ostoihin sisältyvän veron (ingående skatt) vähentämisestä.³⁸⁶ ML 13 luvun 4 §:n mukaan ostoihin sisältyvällä verolla tarkoitetaan sitä arvonlisäveron määrää, joka

³⁸³ Prop. 2022/23:46, s. 352.

³⁸⁴ ML:ssa 10 luvun 2 §:n otsikko ”Generell skatteplikt” tarkoittaa suomen kielelle käännettynä ”yleinen veronalaisuus”. AVL:ssa ei muutamaa pykälää lukuun ottamatta käytettä veronalaisuuden käsitettä. Myöskään HE 88/1993 vp tai arvonlisäverotuksen perusteoksissa käsitettä ei juurikaan käytetä. Suomessa tuloverotusta koskevassa lainsäädännössä käsite esiintyy huomattavasti useammin. Siten Suomessa veronalaisuuden käsitteen voidaan katsoa kuuluvan enemmänkin tuloverotuksen kuin arvonlisäverotuksen alueelle.

³⁸⁵ AVL:n tavoin nämä poikkeukset koskevat muun muassa kiinteän omaisuuden luovutusta, terveydenhoitoa, sosiaalihuoltoa, koulutusta, vakuutus- ja rahoituspalveluja sekä arvopapereita.

³⁸⁶ Ostoihin sisältyvällä verolla tarkoitetaan ML 13 luvun 4 §:n mukaan sitä arvonlisäveron määrää, joka on maksettu tai joka on maksettava ja joka liittyy muun muassa verovelvollisen luovuttamaan tavaran vastikkeeseen tai vastikkeeseen palvelusta, jos verotettava tapahtuma on toteutunut.

on maksettu tai joka on maksettava ja joka liittyy muun muassa verovelvollisen luovuttamaan tavarahan vastikkeeseen tai vastikkeeseen palvelusta, jos verotettava tapahtuma on toteutunut. Kyseisellä pykälällä yhdessä saman luvun 6 §:n kanssa pannaan täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 168 artikla.³⁸⁷

ML 13 luvun 6 §:stä käy ilmi vähennysoikeuden laajuuden (avdragsrättens omfattning) pääsääntö. Pykälän mukaan siltä osin kuin verovelvollinen käyttää tavaroita ja palveluja verollisiin liiketoimiinsa maan sisällä, hän voi vähentää maksettavasta arvonlisäverosta ostoihin sisältyvän veron, joka liittyy tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suoritukseen verovelvolliselle. Siten vähennystä hakevan tulee olla verovelvollinen ja vähennyksen perusteena olevia tavaroita tai palveluja tulee käyttää myöhemmässä vaiheessa verollisiin liiketoimiin.³⁸⁸ Luonnollisesti oston tulee olla verollinen. Pykälässä ilmaistu vähennysoikeus vastaa AVL 102 §:ssä ilmaistua yleistä vähennysoikeutta.

Vähennysoikeuden syntyminen edellyttää verollisen tuotantopanoshankinnan ja verollisen liiketoimen välistä jonkinlaista yhteyttä, sillä tuotantopanoshankintaa tulee käyttää verollisiin liiketoimiin. Myös ML:n esitöiden mukaan vähennysoikeus on kytketty verovelvollisen verotettuihin liiketoimiin.³⁸⁹ Kuten AVL:n tapauksessa, pelkän ML:n sanamuodon perusteella ei voida tietää, millainen tämän yhteyden tulee olla.

ML:n esitöissä on otettu huomioon, millä tavoin vähennysoikeuden edellytyksiä on EUT:n oikeuskäytännössä määritelty. Tässä voidaan havaita, kuinka oikeuslähteet ovat sidoksissa toisiinsa ja vuorovaikutuksessa keskenään. Oikeuskäytännössä kehittynyt tulkinta on mahdollista ottaa osaksi lainsäädäntötyötä ja samalla vahvistaa tulkinnan asemaa oikeuslähteissä.³⁹⁰ Esitöiden mukaan vähennysoikeuden syntyminen edellyttää tuotantopanoshankinnan suoraa ja välitöntä yhteyttä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin. Vaikka tällaista yhteyttä ei ole, vähennysoikeus voi silti syntyä, mikäli hankintakustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskustannuksia ja siten verovelvollisen tavaroiden tai palvelujen hintaan sisältyviä osatekijöitä. Tällöin niillä on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan.³⁹¹

ML 13 luvun 29 §:ssä säädetään ostoihin sisältyvän veron jakamisesta (uppdelning av den ingående skatten). Pykälän mukaan vähennys tulee jakaa, jos vähennykseen oikeuttava vero

³⁸⁷ Prop. 2022/23:46, s. 445.

³⁸⁸ Prop. 2022/23:46, s. 299.

³⁸⁹ Prop. 2022/23:46, s. 448.

³⁹⁰ *Määttä* nostaa Suomen verolain tulkintaa koskien esiin, kuinka oikeuslähteitä voidaan tarkastella dynaamisessa kontekstissa, jolloin voidaan viitata oikeuslähteiden vuorovaikutteisuuteen. Tällöin esimerkiksi heikosti velvoittavat ennakkopäätökset voivat vaikuttaa vahvasti velvoittavan verolain säätämiseen. *Määttä* 2014, s. 321. Ilmeisesti Ruotsissa ML:n uudistuksessa on tehty juuri näin.

³⁹¹ Prop. 2022/23:46, s. 293–294.

koskee verovelvollisen hankintaa, joka 1) on vain osittain vähennyskelpoinen, 2) tehdään yhteisesti useille taloudellisille toiminnoille, joista jokin ei oikeuta vähennykseen tai 3) kohdistuu toimintaan, jossa vähennysoikeus puuttuu osittain. Näissä tilanteissa vähennys voidaan tehdä vain siitä osasta hankintahintaa, joka kohdistuu hankinnan vähennyskelpoiseen osaan tai sellaiseen toimintaan, jossa liiketoimet oikeuttavat vähennykseen. Jos tätä osuutta ei voida määrittää, vähennys voidaan sen sijaan määrittää suhteuttamalla se kohtuullisin perustein. Suomessa vastaava säännös AVL 117 §. Säännösten tarkoitus on sama: vähennysoikeus on vain siltä osin, kuin tuotantopanoshankinta kohdistuu vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. AVL ei kuitenkaan sisällä sääntelyä siitä, millä tavoin vähennyksen määrä tulee määrittää silloin, kun vähennykseen oikeuttavaa osuutta ei voida määrittää.

6.3 Poikkeuksena kiinteistön luovutus ja vuokraus

Kuten AVL, myös ML sisältää kiinteistöalaa koskevia erityissäännöksiä. Ruotsissa tärkein poliittinen syy erityissäännöksille on se, että on katsottu tarpeelliseksi rajoittaa loppukäyttäjien asumiseen ja asuntotuotantoon liittyviä kustannuksia. Tämä on kuitenkin avannut mahdollisuuden myös veronkiertoon, mikä on johtanut kiinteistöalan arvonlisäverotuksen sääntelyn laajentumiseen.³⁹²

ML 10 luvun 35 §:n mukaan verosta on vapautettu kiinteistöjen luovutukset sekä vuokrien, vuokraoikeuksien, asumisoikeuksien, tonttioikeuksien, rasiteoikeuksien ja muihin kiinteistöihin kohdistuvien oikeuksien luovutus ja siirto. Kiinteistöjen käyttöoikeuksien luovutusten poikkeus kattaa myös liitännäispalvelut, kuten luovuttajan tarjoaman kaasun, veden, sähkön, lämmön ja verkkolaitteiden tarjoamisen radio- ja televisiolähteyksen vastaanottamista varten, jos tarjoaminen on osa käyttöoikeuden luovutusta. Poikkeukset edellä esitetystä kiinteistöjä koskevasta verottomuuden pääsäännöstä sisältyvät ML 10 luvun 36 §:ään.³⁹³

ML 10 luvun 35 § vastaa AVL 27 §:ää. Näin ollen kummankin valtion kansallisessa arvonlisäverolainsäädännössä on toteutettu arvonlisäverodirektiivin asettama vaatimus pääsäännöstä, jonka mukaan kiinteän omaisuuden luovutus ja vuokraus ovat arvonlisäverottomia toimia. ML 2 luvun 11 § sisältää kiinteistön määritelmän sijaan viittauksen täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklaan. Siten kiinteistön määritelmä on Suomen ja Ruotsin arvonlisäverolaeissa täysin samanlainen.

³⁹² Fink – Berg – Frennberg 2009, s. 11.

³⁹³ Poikkeuksia ovat arvonlisäverodirektiivin mukaisesti esimerkiksi hotellihuoneiden ja säilytyslokeroiden vuokraus sekä alueiden vuokraus kulkuneuvojen pysäköintiä varten.

Piilevän arvonlisäveron ja epäneutraalin kilpailutilanteen välttämiseksi myös Ruotsi on käyttänyt arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan mukaista mahdollisuutta myöntää oikeus vapaaehtoiseen verovelvollisuuteen kiinteistönluovutusten osalta.³⁹⁴ Siinä missä hakeutumista verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta määritellään AVL:ssa yhdessä pykälässä, ML:ssa kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen verotusta sääntelee kokonainen luku, luku 12.³⁹⁵

ML 12 luvun 5 §:n mukaan, jos kiinteistön omistaja, konkurssipesä tai arvonlisäveroryhmä vuokraa rakennuksen tai muun rakennelman tai osan siitä jatkuvaa käyttöä varten liiketoiminnassa, jossa liiketoimet oikeuttavat vähennykseen tai palautukseen 14 luvun 7 – 9 §:n tai 36 ja 37 §:n taikka 60, 64, 65 tai 66 §:n mukaan, voi vuokraus kuulua vapaaehtoisen verovelvollisuuden piiriin. Vapaaehtoinen verovelvollisuus ei koske vuokrausta, joka liittyy vakituiseen asumiseen. Saman luvun 7 §:n mukaan 5 §:n säännöksiä sovelletaan myös alivuokraukseen ja vuokraukseen kolmannelle.

Näin ollen vapaaehtoisen verovelvollisuuden edellytyksenä on, että kyseessä on vuokraus, vuokrattua omaisuutta pidetään arvonlisäverotuksessa kiinteistönä ja vuokralainen käyttää kiinteistöä jatkuvasti toimintaan, johon liittyy arvonlisäverovelvollisuus.³⁹⁶ ML 12 luvun 5 § sisältää AVL 30 §:n tavoin vaatimuksen kiinteistön jatkuvasta käytöstä arvonlisäverollisessa toiminnassa. ML:n esitöiden mukaan jatkuvaa käyttöä koskevan vaatimuksena tarkoituksena on estää toistuvat verovelvollisuuden muutokset. Esitöissä myös korostetaan, että jatkuvan käytön vaatimusta tulee arvioida kiinteistön omistajan vuokraamisaikien perusteella.³⁹⁷

Skatteverket on katsonut jatkuvan käytön vaatimuksen edellyttävän, että vuokranantaja pystyy osoittamaan tarkoituksensa vuokrata tilat pidemmäksi ajaksi³⁹⁸ sellaisin ehdoin, että vapaaehtoisen verotuksen edellytykset ovat olemassa. Vuokranantajan tarkoitus ei kuitenkaan yksistään ole riittävä edellytys. Jatkuvan käytön vaatimus edellyttää lisäksi, että vuokralainen

³⁹⁴ Fink – Berg – Frennberg 2009, s. 29.

³⁹⁵ ML luku 12 on otsikoitu ”Frivillig beskattning för fastighetsupplåtelse”. Suomen kielelle käännettynä otsikko tarkoittaa ”kiinteistönluovutuksen vapaaehtoinen verotus”. AVL:ssa ei säädetä kiinteistönluovutuksen vapaaehtoisesta *verotuksesta*, vaan *verovelvolliseksi* hakeutumisesta kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. ML:n ja AVL:n välillä voidaan siten havaita ero käytetyissä käsitteissä. Tästä huolimatta molempien lakien sääntely tarkoittaa käytännössä sitä, että kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaja voi vapaaehtoisesti valita, että tämän tulee maksaa tästä toiminnasta arvonlisäveroa. Selvyyden vuoksi tässä tutkimuksessa käytetään myös ML:n sääntelyn osalta vapaaehtoisen verovelvollisuuden käsitettä vapaaehtoisen verotuksen sijasta.

³⁹⁶ Kleerup ym. 2012, s. 164.

³⁹⁷ Prop. 1985/86:47, s. 40.

³⁹⁸ Skatteverket on katsonut, että pidemmäksi ajaksi tehty vuokrasopimus tarkoittaa vähintään vuotta. Tällöin vuokranantajalla katsotaan pääsääntöisesti olevan tarkoitus vuokrata tila jatkuvaan käyttöön. Jos vuokrasopimus on tehty alle vuoden ajan kestäväksi, vuokranantajan tulee pystyä osoittamaan muilla tavoin, että hänen aikomuksensa on vuokrata tiloja jatkuvasti vuokralaiselle, joka tosiasiallisesti harjoittaa vähennykseen oikeuttavaa toimintaa. Skatteverket, Begreppet stadigvarande användning m.m. vid frivillig beskattning; mervärdesskatt. 4.2 Hyresvärdens stadigvarande användning.

tosiasiallisesti käyttää tiloja vuokrauksen aikana jatkuvasti sellaisessa toiminnassa, jossa liiketoimiin liittyy vähennysoikeus.³⁹⁹ Siten pelkästään vuokran veloittaminen arvonlisäverollisena ei riitä, vaan tiloja tulee tosiasiallisesti käyttää vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Vastavasti Suomessa edellytetään, että loppukäyttäjät harjoittaa tilassa jatkuvasti ainakin osittain vähennykseen oikeuttavaa toimintaa.⁴⁰⁰

ML 12 luvun 8 §:stä käy ilmi, että oikeus valita vapaaehtoinen verovelvollisuus kiinteistön vuokrauksesta on kiinteistön omistajalla, vuokralaisella, asunto-osakkeen haltijalla, konkurssipesällä ja arvonlisäveroryhmällä. Skatteverket on katsonut, että vapaaehtoisen verovelvollisuuden voi valita ensimmäinen vuokralainen sekä tämän vuokralainen. Vapaaehtoista verovelvollisuutta ei kuitenkaan voi valita enää kolmas tai sitä seuraava vuokralainen. Ensimmäinen ja toinen vuokralainen voi valita verovelvollisuuden, vaikka kiinteistön omistajaan tai ensimmäiseen vuokralaiseen ei sovellettaisi vapaaehtoisen verotuksen säännöksiä.⁴⁰¹ Suomessa ei ole Ruotsin tavoin rajoitettu sitä, kuinka pitkälle vuokrausketjussa voidaan toimia verovelvollisena. Myös Suomessa hakeutumisketju voi olla alkupäästä avoin, mutta samalla tavoin kuin Ruotsissa, sen tulee olla katkeamaton ensimmäisestä hakeutuneesta vuokranantajasta viimeiseen saakka.⁴⁰²

Ruotsissa vapaaehtoisen verotuksen soveltamisen aloittaminen poikkeaa siitä, miten se on säännelty Suomessa. Suomessa AVL 30 §:n mukainen verovelvolliseksi hakeutuminen käytännössä tarkoittaa sitä, että hakeutujan tulee toimittaa hakeutumista koskeva ilmoituslomake sekä mahdolliset tarvittavat selvitykset Verohallinnolle.⁴⁰³ AVL 172 §:n mukaisesti verovelvolliset merkitään arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Aiemmin myös Ruotsissa oli käytössä vapaaehtoista verovelvollisuutta koskeva hakemus- ja ilmoitusmenettely. Vapaaehtoinen verovelvollisuus haluttiin kuitenkin veroviranomaiselle ja yrityksille yksinkertaisemmaksi, joten menettelystä luovuttiin.⁴⁰⁴

Nykyisen ML 12 luvun 8 §:n mukaan se, joka valitsee vapaaehtoisen verovelvollisuuden ilmoittamalla arvonlisäveron laskussa sellaisen kiinteistön vuokrauksesta tai asunto-osakkeen

³⁹⁹ Skatteverket, Begreppet stadigvarande användning m.m. vid frivillig beskattning; mervärdesskatt. 4.2 Hyresvärdens stadigvarande användning ja 4.3 Hyresgästens stadigvarande användning.

⁴⁰⁰ Verohallinnon syventävä vero-ohje, Hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, luku 2.3 Loppukäyttäjää koskevat edellytykset.

⁴⁰¹ Skatteverket, Vilka personer kan välja frivillig beskattning? Första- och andrahandshyresgäst och bostadsrättsinnehavare.

⁴⁰² Verohallinnon syventävä vero-ohje, Hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, luku 2.4 Hakeutumisketjua koskevat edellytykset.

⁴⁰³ Verohallinnon syventävä vero-ohje, Hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, luku 3 Hakeutumismenettely.

⁴⁰⁴ Prop. 2013/14:1, s. 460–468.

käyttöoikeuden luovutuksesta, jota tarkoitetaan 5–7 §:ssä, on velvollinen maksamaan vuokrauksesta valtiolle arvonlisäveroa. Vapaaehtoinen verovelvollisuus voi siten alkaa pelkästään sillä, että vuokranantaja laskuttaa vuokran arvonlisäverollisena eikä erillistä ilmoitusta tai rekisteröintiä vaadita.

Kiinteistön omistajan, konkurssipesän tai arvonlisäveroryhmän vapaaehtoinen verotus voi kuitenkin alkaa myös Skatteverketin päätöksen kautta. ML 12 luvun 12 §:n mukaan tämä koskee tilanteita, joissa rakennus tai muu kiinteistöön kuuluva rakennelma rakennetaan tai sille tehdään merkittävä laajennus tai uudistus, jotta rakennelma voitaisiin kokonaan tai osittain vuokrata tai luovuttaa käyttöoikeus 5 ja 6 §:n mukaisesti. Vapaaehtoinen verovelvollisuus voi alkaa myös kiinteistön kaupan myötä. ML 12 luvun 15 §:n mukaan vapaaehtoinen verotus siirtyy haltuunottoajankohdasta alkaen uudelle omistajalle, joka astuu aiemman omistajan tilalle tämän lain mukaisissa oikeuksissa ja velvollisuuksissa. Siten vapaaehtoinen verovelvollisuus siirtyy uudelle omistajalle automaattisesti.⁴⁰⁵ Suomen arvonlisäverojärjestelmässä vastaava ei ole mahdollista.

ML 12 luvun 22 §:n mukaan kiinteistön omistajalla on oikeus vähentää tuotantopanoksista maksettu vero 13 luvun säännösten mukaisesti.⁴⁰⁶ Jos kiinteistö on kokonaisuudessaan vapaaehtoisen verovelvollisuuden alaisessa käytössä, ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta on täysi vähennysoikeus.⁴⁰⁷ Mikäli tietyt kiinteistön tilat jätetään vapaaehtoisen verovelvollisuuden ulkopuolelle, kyseeseen tulee rajoitettu vähennysoikeus. Tällöin vapaaehtoisen verovelvollisuuden piiriin kuuluviin tiloihin kokonaisuudessaan kohdistuvan tuotantopanokseen sisältyvästä arvonlisäverosta on vähennysoikeus. Mikäli tuotantopanos kohdistuu arvonlisäverottomiin tiloihin, vähennysoikeutta ei ole. Yhteisiin tiloihin kohdistuva arvonlisävero voidaan jakaa tasapuolisesti, jolloin jaon lähtökohtana tulee olla taloudellisesti oikeudenmukaisin tulos.⁴⁰⁸

Skatteverket julkaisi välityspalkkion vähentämisoikeutta koskevan kannanoton tuomion *SKF* jälkeen. Kannanoton mukaan näkemys poikkesi tietyiltä osin Skatteverketin aiemmasta arviosta. Nykyisessä kannanotossaan Skatteverket katsoo, että hankittua välityspalvelua käytetään verovapaan liikevaihdon toteuttamiseen. Tämän vuoksi sillä voidaan katsoa olevan suora ja välitön yhteys verosta vapautettuun kiinteistön myyntiin. Näin ollen välityspalkkion arvonlisäverosta ei ole vähennysoikeutta. Poikkeuksena tästä mainitaan tilanne, jossa kiinteistö luovutetaan verosta vapautetun liiketoimintasiirron yhteydessä, jolloin välityspalkkio voidaan edellytysten

⁴⁰⁵ Lundén – Bokelund Svensson 2017, s. 366.

⁴⁰⁶ ML 12 luvun 12 §:n mukaista Skatteverketin päätöksen myötä alkanutta verovelvollisuutta koskee vähennysten osalta omat säännökset, joita tutkimuksessa ei ole tarpeen käsitellä.

⁴⁰⁷ Fink – Berg – Frennberg 2009, s. 48.

⁴⁰⁸ Kleerup ym. 2012, s. 168.

täytyessä katsoa harjoitetun toiminnan yleiskuluiksi. Skatteverket perustelee kantansa ML:n säännöksillä, EUT:n tuomiolla *Abbey National* sekä seuraavaksi tarkasteltavalla Regeringsrättenin päätöksellä RÅ 2010 ref. 56⁴⁰⁹.⁴¹⁰ Kannanotto koskee kuitenkin ainoastaan välityspalkkiota, joten sen avulla ei pystytä tekemään varmoja päätelmiä muiden asiantuntijapalvelumenojen vähennysoikeudesta. Suomessa Verohallinto ei ole syventävissä vero-ohjeissaan julkaisut vastaavatyypistä suoraa kannanottoa kiinteistön myyntiin liittyvistä välittäjäpalkkioista.⁴¹¹

AVL:n tavoin ML:n sanamuodon perusteella ei käy ilmi, millä edellytyksillä kiinteistön myynnin ja sen yhteydessä hankitun asiantuntijapalvelun välille muodostuu, tai ei muodostu, suora ja välitön yhteys. ML:n esitöissä ei ole otettu kantaa asiaan muutoin, kuin viittaamalla EUT:n oikeuskäytäntöön suorasta ja välittömästä yhteydestä yleisesti vähennysoikeuden kannalta. Skatteverketin julkaisema kannanotto koskee vain välityspalkkiota, mutta ei muita mahdollisia asiantuntijapalveluja. Jotta voidaan tehdä varmoja tulkintoja siitä, mikä on voimassa olevan oikeuden tila Ruotsissa ja verrata sitä Suomessa vallitsevaan, tulee tulkinnassa käyttää apuna ruotsalaista oikeuskäytäntöä.

HFD:n oikeuskäytännöstä ei ole löydettävissä tuomion *SKF* jälkeen annettuja päätöksiä, jossa asiantuntijapalvelukulujen arvonlisäveron vähennysoikeutta tulkittaisiin nimenomaan kiinteistön myynnin yhteydessä.⁴¹² Sen sijaan HFD:n antamia osakkeiden myynnin yhteydessä hankittujen asiantuntijapalvelumenojen arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevia päätöksiä on löydettävissä useampi. ML 10 luvun 33 §:n mukaan arvopaperikauppa ja vastaava toiminta on vapautettu arvonlisäverosta. Arvopaperikaupalla tarkoitetaan muun muassa osakkeiden myyntiä. Osakkeiden myyntiä koskevia päätöksiä voidaan hyödyntää tulkinnassa samoilla perusteilla Suomen oikeuskäytännön osalta on aiemmin tehty.

⁴⁰⁹ Regeringsrätten, Mål nr 743-07, 24.6.2010.

⁴¹⁰ Skatteverket, Avdragsrätt för mervärdesskatt hänförlig till mäklararvode vid fastighetsförsäljning. 1 Sammanfattning.

⁴¹¹ Verohallinnon syventävässä vero-ohjeessa Arvonlisäveron vähennysoikeudesta luvussa 3.2.1.2 Myynnin yhteydessä syntyneiden kulujen vähennysoikeus esitettyssä esimerkissä kiinteistönvälittäjän palvelun katsotaan olevan suoraan ja välittömästi kiinteistön myyntiin kohdistuva hankinta, jolloin vähennysoikeutta ei ole. Pelkän esimerkin perusteella ei kuitenkaan voida tehdä pidemmälle meneviä johtopäätöksiä. Kun lisäksi otetaan huomioon ohjeessa korostettu tapauskohtainen arviointi ja ohjeen muu sisältö, ei voida katsoa, että Verohallinto olisi antanut Skatteverketin kannanoton kaltaisen suoran ohjeen välittäjäpalkkioita koskien.

⁴¹² Ks. tutkimuksen s. 8, alaviite 43.

6.4 Vähennysoikeuden arviointia oikeuskäytännössä

6.4.1 Kansallisen tuomioistuimen ratkaisu tapauksessa *SKF*

Ennen käsittelyä EUT:ssa tapauksessa *SKF Skatterättsnämnden*⁴¹³ katsoi ennakkoratkaisusaan, että yhtiöllä oli oikeus vähentää tytäryhtiön ja osakkuusyhtiön osakkeiden luovutuksen yhteydessä hankittuihin palveluihin sisältyvä arvonlisävero. Skatteverket haki muutosta ennakkoratkaisuun Regeringsrätteniltä, joka pyysi ennakkoratkaisua EUT:lta. EUT:n ennakkoratkaisuun antaman vastauksen myötä kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi jäi määrittää, ottaen huomioon kaikki olosuhteet, joissa liiketoimet olivat tapahtuneet, voitiinko osakkeiden myynnin yhteydessä hankittujen palvelujen kustannukset sisällyttää myytyjen osakkeiden hintaan vai olivatko ne verovelvollisen taloudelliseen toimintaan kuuluvien liiketoimien hinnan osatekijöitä.

EUT:n tuomion jälkeen antamassaan lausunnossaan yhtiö totesi palvelujen kulujen olevan yhtiön yleiskuluja, jotka eivät vaikuttaneet millään tavalla osakkeiden hintaan, sillä hinta määräytyi markkinoilla. Lisäksi myynneillä vapautettu pääoma oli tarkoitus käyttää yhtiön arvonlisäverolliseen liiketoimintaan.

Ennakkoratkaisua seuranneessa päätöksessä RÅ 2010 ref. 56 Regeringsrätten katsoi, että neuvotteluissa avustamisella ja lakimiesten sopimusten laatimisella voitiin katsoa olevan suora ja välitön yhteys osakkeiden myyntiin, jonka vuoksi arvonlisäveron vähennysoikeutta ei ollut. Regeringsrätten perusteli päätöstään tuomiolla *BLP Group*. Yhtiö oli toimittanut ennakkoratkaisuhakemukseen lisätietoa muista myyntiin liittyvistä kuluista, kuten due diligence kuluista ja korvauksesta ostajien etsimiseksi. Regeringsrättenin mukaan toimitetun aineiston perusteella ei kuitenkaan ollut mahdollista ratkaista, oliko yhtiöllä vähennysoikeus kyseisistä palveluista. Päätöksessä Regeringsrätten kumosi Skatterättsnämndenin ennakkoratkaisun siltä osin kuin se koski palveluja neuvotteluissa avustamista ja lakimiesten sopimusten laatimista.

Kyseessä on äänestyspäätös (ään. 3–2). Eri mieltä ollut vähemmistö kiinnitti lausunnossaan huomiota siihen, että yhtiön tarkoituksena oli osakkeita luovuttamalla lopettaa tiettyjä konsernin sisäisiä toimintoja ja vapauttaa pääomaa sen muihin toimintoihin. Vähemmistö totesi tuomioihin *Abbey National* ja *Kretztechnik* viitaten, että tällaisiin tarkoituksiin suoritettujen liiketoimien yhteydessä hankitut palvelut oli tyypillisesti katsottava kuuluvan yrityksen yleiseen taloudelliseen toimintaan. Sen vuoksi kulut tuli katsoa vähennyskelpoisiksi yleiskuluiksi.

⁴¹³ Skatterättsnämnden on Ruotsin valtiovarainministeriön alainen viranomainen, joka antaa veroasioissa sitovia ennakkoratkaisuja. Skatterättsnämnden, Om oss. Osoitteesta [<https://skatterattsnamnden.se/om-oss>] (29.11.2024).

Vähemmistön mukaan asiassa ei ollut osoitettu osakkeiden luovutuksen ja palvelujen välillä riittävän suoraa ja välitöntä yhteyttä, jota EUT:n tuomio vähennyksen epäämiseksi edellyttäisi.

Regeringsrättenin päätöksen perustelut ovat valitettavan lyhyet. Niistä ei käy ilmi, millä perusteella Regeringsrätten katsoi, että palvelujen ja osakkeiden myynnin välille muodostui suora ja välitön yhteys. Päätöksessä ei myöskään oteta kantaa siihen, oliko osakkeiden myyntihinnan markkinoilla määräytymisellä merkitystä, taikka siihen, että myynnistä saatu pääoma oli tarkoitus käyttää yhtiön arvonlisäverolliseen liiketoimintaan. Lausuntonsa mukaan vähemmistö antoi merkitystä verovelvollisen osakkeiden myynnin tarkoitukselle, minkä vuoksi heidän näkemyksensä mukaan palvelujen kuluista oli vähennysoikeus.

Päätöksestä ei käy ilmi, punnitsiko Regeringsrätten yleiskuluina vähentämisen mahdollisuutta. Tältä osin päätös eroaa esimerkiksi KHO:n päätöksistä KHO 2011:52 ja KHO 2011:76, joissa KHO tutki yleiskuluina vähentämisen mahdollisuuden siitä huolimatta, että se katsoi vähennysoikeuden puuttuvan suoran ja välittömän yhteyden vuoksi. Vaikka kyse oli näytön puutteellisuudesta, KHO silti ilmaisi perusteet sille, miksi se ei katsonut hinnan osatekijyys -kriteerin täyttyvän. Puhtaasti spekuloiden voidaan sanoa, että Regeringsrättenin päätös olisi saattanut olla kattavampi, jos EUT olisi antanut informatiivisemman ohjeistuksen siitä, mitä seikkoja kansallisen tuomioistuimen on oleellista ottaa huomioon selvitystyötä tehdessään.

Oikeuskirjallisuudessa on esitetty päätöksestä RÅ 2010 ref. 56 tulkintoja, joiden mukaan kulut olisi tullut katsoa vähennyskelpoisiksi yleiskuluiksi.⁴¹⁴ *Terra* ja *Kajus* ovat kiinnittäneet huomiota siihen, että EUT totesi tuomiossa *SKF* palvelujen kulujen vähennysoikeuden muodostuvan, jos rahoitusliiketoimilla hankittu pääoma kohdistetaan yhtiön taloudelliseen toimintaan. Palveluilla on suora ja välitön yhteys taloudelliseen toimintaan, jos ne voidaan kohdistaa yksinomaan myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuun taloudelliseen toimintaan ja ne ovat vain tähän toimintaan kuuluvien liiketoimien hinnan osatekijöitä. Terran ja Kajuksen mukaan edellä lausuttu tarkoittaa sitä, että yhtiön osakkeiden myynnin toteuttamiseksi hankituilla palveluilla on suora ja välitön yhteys selkeästi määriteltyyn osaan yhtiön taloudellisesta verollisesta toiminnasta. Näin ollen palvelujen kustannukset ovat osa liiketoiminnan osan yleiskuluja. Koska kaikki tähän liiketoiminnan osaan liittyvät liiketoimet olivat arvonlisäveron alaisia, yhtiöllä olisi pitänyt katsoa olevan oikeus vähentää palvelujen arvonlisävero kokonaisuudessaan.⁴¹⁵

⁴¹⁴ Näin esimerkiksi Wiklund – Lörenskog 2010, s. 663.

⁴¹⁵ Terra – Kajus 2011, s. 1128–1129.

Päätöstä on pidetty myös ymmärrettävänä sen vuoksi, että Regeringsrättenin ratkaistavana oli lähinnä tekniseen kauppakirjan laatimiseen liittyvien palvelujen sisältämän veron vähennysoikeus.⁴¹⁶ Näkökulma on sinänsä perusteltu, koska on vaikea kiistää sitä, että osakkeiden kauppakirjan laatimisesta aiheutuneet kulut liittyvät suoraan osakkeiden myyntiin. Tästä huolimatta Regeringsrätten ei päätöksessään lausunut mitään siitä, olivatko palvelujen kulut osakkeiden myyntihinnan osatekijöitä. Siten hinnan osatekijyys -kriteerin täytyminen jää epäselväksi. Kyseessä on juuri se EUT:n asettama kriteeri, jonka täytyminen on edellytys vähennysoikeuden syntymisen estävälle suoralle ja välittömälle yhteydelle. Lisäksi EUT totesi tuomiossa *SKF*, että yhteyden puuttuessa ja palvelujen kulujen sisältyessä yhtiön tuotteiden hintaan, palvelujen arvonlisäveron vähennyskelpoisuus tulisi hyväksyä.⁴¹⁷ Näin ollen on erikoista, että Regeringsrätten ei lainkaan ottanut kantaa siihen, mihin liiketoimeen tai -toimiin se katsoi palvelujen kulujen sisältyvän.

Vaikuttaa siltä kuin Regeringsrätten olisi sivuuttanut EUT:n antaman ohjeistuksen koskien hinnan osatekijyys -kriteeriä sekä yleiskuluina vähentämistä ja päätynyt tekemään vähennysoikeuden epäävän johtopäätöksen pelkästään sillä perusteella, että palvelut liittyivät osakkeiden myyntiin. Päätöksen jälkeen oikeustila on nähty jopa entistä epäselvempänä.⁴¹⁸ Alempien oikeusasteiden käytäntö on osakkeiden konsultointipalvelukulujen vähennysoikeuden osalta ollut Ruotsissa vaihtelevaa.⁴¹⁹ Regeringsrättenin päätöksestä tulee myös huomioda se, että päätös on tiukan äänestyksen lopputulos. Tämän voidaan nähdä heikentävän päätöksen ennakkopäätösarvoa.⁴²⁰

Näin ollen päätöksen perusteella voidaan tehdä ainoastaan hatara päätelmä siitä, että neuvotteiluissa avustaminen ja lakimiesten sopimusten laatiminen ovat sellaisia palveluja, joiden voidaan mahdollisesti katsoa liittyvän suoraan ja välittömästi arvonlisäverottomaan myyntiin, jolloin arvonlisäveron vähennysoikeutta ei ole. Tämän yhden ainoan kritiikille alttiin äänestyspäätöksen perusteella ei kuitenkaan voida tehdä varmoja ja luotettavia tulkintoja suoran ja välittömän yhteyden syntyedellytyksistä. Sen vuoksi oikeuskäytäntöä tulee tarkastella laajemmin.

⁴¹⁶ Laitinen – Lamppu – Pokkinen 2012, s. 194.

⁴¹⁷ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 71.

⁴¹⁸ Klerup – Fri 2011, s. 405. Myös *Wiklund ja Lörenskog* ovat katsoneet, että päätöksen jälkeen on edelleen epävarmuutta siitä, missä määrin tytäryhtiöiden osakkeiden myyntiin liittyvien kulujen arvonlisäveroista on vähennysoikeus. *Wiklund – Lörenskog* 2010, s. 663.

⁴¹⁹ Klerup ym. 2012, s. 154.

⁴²⁰ Rabe – Hellenius 2009, s. 503.

6.4.2 Muita oikeustapauksia tulkinnan apuna

Päätöksessä HFD 2014 ref. 1⁴²¹ oli kyse yhtiöstä, joka harjoitti kokonaisuudessaan arvonlisäverollista toimintaa ja suoritti tytäryhtiölle arvonlisäverollisia palveluja. Yhtiö myi kaikki tytäryhtiönsä osakkeet. Ratkaistavana oli, voitiinko osakkeiden myynnin yhteydessä hankittujen konsulttipalvelujen kustannuksia pitää yleiskuluina sen vuoksi, että ne liittyivät liiketoiminnan siirtoon taikka muista syistä.

Päätöksessä HFD aluksi ratkaisi sen, että tapaukseen ei tullut sovelleta liiketoiminnan siirtoa koskevia säännöksiä. Vähennysoikeutta koskevaa kysymyksen osalta HFD totesi, että osakkeiden myynnin ollessa verovapaa liiketoimi, myyntiin liittyvien konsulttikulujen vähennysoikeus ei voinut perustua suoraan konsulttipalvelujen ja verollisen liiketoimen väliseen yhteyteen. HFD:n mukaan tuomio *SKF* merkitsee sitä, että vähennysoikeus voi kuitenkin olla olemassa, jos hankinnat ovat osa yhtiön yleiskustannuksia. HFD palautti uudelleen käsiteltäväksi kysymyksen siitä, voidaanko kuluja pitää yleiskuluina sekä myös kysymyksen siitä, ovatko hankitut palvelut ylipäättään verollisia.

Päätöksessä HFD ei ratkaissut vähennysoikeutta koskevaa kysymystä. Siitä huolimatta päätös osaltaan selvensi oikeustilaa, sillä siinä katsottiin, että tytäryhtiöosakkeiden luovutuksen yhteydessä tehdyistä hankinnoista aiheutuvat kustannukset voivat edellytysten täytyessä olla yleiskuluina vähennyskelpoisia.⁴²²

Kahdessa seuraavassa päätöksessä oli kyse siitä, oliko emoyhtiöllä vähennysoikeus tytäryhtiön osakkeiden luovutuksen yhteydessä hankittuihin konsulttipalveluihin sisältyvän arvonlisäveron osalta. Päätös HFD 2017 ref. 20⁴²³ koski konsernia, joka aiemmin koostui useista toimialueista metsänhoitoon keskittyvän yhtiön lisäksi. Konserniin kuului muun muassa kartonkituotantoa harjoittanut yhtiö sekä vakuutustoimintaa harjoittanut vakuutusyhtiö. Konserni lakkautti useita toimialueita. Kartonkitoimintaa harjoittaneen yhtiön osakkeet myytiin. Myös vakuutusyhtiön osakkeet myytiin, sillä vakuutustoiminta oli suunnattu myydyille liiketoiminnan osa-alueille. Yhtiöiden myyntien myötä uudelleenjärjestely oli saatu päätökseen ja jäljelle jäävä toiminta keskittyi metsätiloihin. Yhtiö vaati, että kartonkitoimintaa ja vakuutustoimintaa harjoittaneiden yhtiöiden myynnin yhteydessä käytettyjen konsulttipalvelujen kustannuksiin sisältynyt arvonlisävero oli katsottava vähennyskelpoiseksi.

⁴²¹ Högsta förvaltningsdomstolen, Mål nr 7525-10, 14.1.2014.

⁴²² Kleerup – Fri 2014, s. 253.

⁴²³ Högsta förvaltningsdomstolen, Mål nr 5311-15 ja 5312-15, 16.5.2017.

Päätöksessä HFD viittasi siihen, miten yleiskuluna vähentämisen edellytykset on tuomiossa *SKF* määritelty. HFD huomioi myös sen, että päätöksessä RÅ 2010 ref. 56 neuvottelujen ja sopimusten laatimiseen liittyvien palvelujen katsottiin liittyvän suoraan ja välittömästi osakkeiden myyntiin eikä vähennysoikeutta ollut. HFD kuitenkin nosti esiin myöhemmän EUT:n oikeuskäytännön, jossa oli HFD:n mukaan kehitetty tarkoitussuuntautuneempi lähestymistapa sen arvioimiseksi, voidaanko tuotantopanoksia koskeva liiketoimi objektiivisesti liittää verovelvollisen yleiseen taloudelliseen toimintaan.⁴²⁴

HFD huomioi yhtiön harjoittaneen verollista toimintaa ennen ja jälkeen osakkeiden myynnin. Lisäksi HFD otti huomioon sen, että tytäryhtiöiden myynneillä päätökseen saatetun rakenneuudistuksen tavoitteena oli yhtiön toiminnan järjeistäminen keskittymällä metsäliiketoimintaan ja vapauttamalla pääomaa jäljelle jääviin veronalaisiin toimintoihin. Tätä taustaa vasten HFD katsoi, että konsultointikustannuksilla, jotka pääosin liittyivät oikeudellisiin ja taloudellisiin kysymyksiin sekä kirjanpitokysymyksiin ja johtuivat yritysrakenteen uudistamisesta, voitiin katsoa olevan suora ja välitön yhteys yhtiön yleiseen taloudelliseen toimintaan. Lisäksi HFD:n mukaan voitiin olettaa, että yhtiön väittämän mukaisesti konsulttipalvelujen kustannuksia ei voitu siirtää ostajille, vaan ne sisältyivät yhtiön metsätaloudellisen toiminnan tuotteiden hintaan.

Tuoreemmassa päätöksessä HFD 2023 ref. 41⁴²⁵ oli kyse emoyhtiöstä, jonka ainoa taloudellinen toiminta oli verollisten palvelujen tarjoaminen tytäryhtiöille. Yhtiö toteutti uudelleenjärjestelyjä ja myi yhden tytäryhtiönsä. Yhtiö vaati, että myynnin yhteydessä aiheutuneisiin konsultointikustannuksiin sisältyvä arvonlisävero oli katsottava vähennyskelpoiseksi. Päätöksessä HFD katsoi yhtiön harjoittaman toiminnan olevan taloudellista toimintaa ja tytäryhtiön luovutuksen kuuluvan arvonlisäveron soveltamisalaan. Koska osakkeiden luovutus on verovapaa liiketoimi, vähennysoikeus ei voinut perustua konsultointipalvelun ja osakkeiden luovutuksen väliseen suoraan välittömään yhteyteen. Siten vähennyskelpoisuuden edellytyksenä on, että konsultointipalvelujen kulujen katsottaisiin liittyvän suoraan ja välittömästi yhtiön yleiseen taloudelliseen toimintaan. Tämän arvioimiseksi täytyi määrittää, mihin liiketoimiin konsultointipalvelujen kulut sisällytettiin.

HFD:n mukaan yhtiö oli ilmoittanut uudelleenjärjestelyn ja tytäryhtiön myynnin tarkoituksena olleen toiminnan tehostaminen ja myynnin lisääminen sekä konsernin pääomankorotuksen tekeminen. Yhtiön mukaan myynnistä saatu voitto oli kohdistettu pääkonttoritoiminnolle. HFD:n

⁴²⁴ Tässä HFD viittaa muun ohella EUT:n tuomioon C-104/12 *Finanzamt Köln-Nord v. Wolfram Becker*.

⁴²⁵ Högsta förvaltningsdomstolen, Mål nr 1041-1043-22, 26.9.2023.

mukaan oli kiistatonta, että käytetyn myyntitavan vuoksi konsultointikustannuksia ei voitu siirtää osakkeiden ostajille. Näillä perusteilla HFD katsoi, että kustannusten voitiin olettaa sisältyvän yrityksen tytäryhtiöilleen tarjoamien palvelujen hintaan. Siten konsultointipalvelujen kustannuksilla katsottiin olleen sellainen suora ja välitön yhteys yhtiön koko taloudelliseen toimintaan, joka on edellytys arvonlisäveron vähennysoikeuden syntymiselle.

Päätösten HFD 2017 ref. 20 ja HFD 2023 ref. 41 perusteella vaikuttaa siltä, että tapauksia ratkoessaan HFD sovelsi juuri sitä ohjetta, jonka EUT antoi tuomiossa *SKF* kansallisille tuomioistuimille suoran ja välittömän yhteyden olemassaolon määrittämistä varten.⁴²⁶ Päätöksissä ratkaistiin, täytyikö hinnan osatekijyys -kriteeri arvonlisäverottoman myynnin osalta vai olivatko palvelujen kulut verovelvollisen taloudelliseen toimintaan kuuluvien liiketoimien hinnan osatekijöitä. Tämä on merkittävä muutos verrattuna päätökseen RÅ 2010 ref. 56.

Vuosien 2017 ja 2023 päätöksissä HFD piti uskottavana verovelvollisen omaa ilmoitusta siitä, että palvelujen kustannuksia ei voitu siirtää ostajille. Siten HFD oletti, että kulut sisältyivät verovelvollisten tarjoamien muiden tavaroiden ja palvelujen hintaan. Koska hinnan osatekijyys -kriteeri ei arvonlisäverottoman myynnin ja palvelujen osalta täyttynyt, liiketoimien välillä ei voinut olla suoraa ja välitöntä yhteyttä. Koska palvelujen kulujen katsottiin sisältyvän yhtiön tarjoamien muiden palvelujen hintaan, hinnan osatekijyys -kriteeri täyttyi yleiskulujen osalta ja vähennysoikeuden katsottiin olevan olemassa. Lisäksi vuoden 2023 päätöksessä HFD antoi merkitystä myös sille, että myynnistä saadut varat käytettiin arvonlisäverolliseen toimintaan.

6.4.3 Suomen ja Ruotsin oikeuskäytännön vertailua

KHO:n ja HFD:n oikeuskäytännöstä voidaan havaita sekä eroja että yhtäläisyyksiä. Kumpikin tuomioistuin on alkanut soveltaa sitä kansallisille tuomioistuimille suunnattua ohjetta suoran ja välittömän yhteyden määrittämisestä, jonka EUT tuomiossa *SKF* kansallisille tuomioistuimille antoi. Ruotsissa tämä tosin vaikuttaa alkaneen vasta päätöksen RÅ 2010 ref. 56 jälkeen, kun Suomessa sitä sovellettiin heti EUT:n tuomion jälkeen päätöksissä KHO 2011:52 ja KHO 2011:76.

Molempien tuomioistuimen uudemmasta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että verovelvollisen väitettä myynnin yhteydessä hankittujen palvelujen kulujen sisältymättömyydestä kauppahintaan on pidetty uskottavana. KHO:n päätösten perusteella vaikuttaa siltä, että myyntihinnan määräytyminen markkinoilla on seikka, joka osoittaa, ettei palvelujen hankintakulut sisälly myyntihintaan ja sen vuoksi suoraa ja välitöntä yhteyttä arvonlisäverottomaan myyntiin ei voi olla

⁴²⁶ HFD huomioi EUT:n antaman ohjeistuksen jo päätöksessä HFD 2014 ref. 1, mutta kyseisessä päätöksessä ei vielä ratkaistu lopullisesti vähennysoikeutta koskevaa kysymystä.

olemassa. Toisaalta äänestyspäätöksissä on esitetty eriäviä mielipiteitä siitä, onko myyntihinnan määräytyminen markkinoilla sopiva kriteeri määrittämään sitä, ovatko kulut suoraan tiettyyn liiketoimeen kohdennettavia. Lisäksi esiin on nostettu myös kokonaisarvioinnin merkitys. Siten myyntihinnan määräytyminen markkinoilla on kriteeri, jonka vankkumattomuutta voidaan kyseenalaistaa.

Myyntihinnan määräytyminen markkinoilla ei ole noussut esiin HFD:n oikeuskäytännössä. HFD:n päätöksissä on puolestaan annettu merkitystä sille, onko palvelujen kuluja ollut mahdollista siirtää ostajalle. Päätöksistä ei kuitenkaan käy ilmi, mitä HFD tarkalleen ottaen on tarkoittanut kulujen siirtämisellä ja miksi se on ollut merkityksellinen seikka. HFD on soveltanut päätöksissään tuomiossa *SKF* annettua ohjeistusta, jonka mukaan kansallisen tuomioistuimen tulee selvittää, voidaanko kulut sisällyttää myytyjen kohteiden hintaan vai ovatko ne verovelvollisen taloudelliseen toimintaan kuuluvien liiketoimien hinnan osatekijöitä.⁴²⁷ Tarkastelemalla palvelujen kulujen siirrettävyyttä ostajalle, HFD on todennäköisesti pyrkinyt selvittämään juuri tätä kysymystä.

Asiaa voidaan tarkastella myös siitä näkökulmasta, kuka on käytännössä kulujen maksaja. Jos palvelujen kulut on sisällytetty myyntihintaan, ostaja maksaa kulut. Tällöin ne eivät voi sisältyä myyjän taloudelliseen toimintaan kuuluvien liiketoimien hinnan osatekijöihin, eli kulut eivät voi olla mukana myyjän muun toiminnan myyntien veron perusteessa. Siten palvelujen kulut eivät voi olla vähennyskelpoisia yleiskuluja. Jos myyntihinta määräytyy markkinoilla, palvelujen kulut eivät ole osa myyntihintaa, koska niitä ei ole huomioitu myyntikohteen hinnoittelussa. Tällöin kulut maksaa myyjä, joka sisällyttää kulut muun toimintansa liiketoimien hintoihin. Siten kyse voi olla yleiskuluista. Jos palvelujen kuluja ei voi siirtää ostajalle, kulut maksaa myyjä, joka sisällyttää kulut muun toiminnan hintoihin ja kyse voi olla yleiskuluista. KHO:n ja HFD:n käyttämissä kriteereissä yhteistä on, että palvelujen kulujen maksaja on tällöin myyjä. Voidaan kuitenkin kysyä miten se, että kuluja ei voi siirtää ostajalle osoittaa, että myyjä ei olisi verottoman kohteen hinnoittelussa huomioinut palvelujen kuluja? Tästä näkökulmasta KHO:n hyväksymä arviointikriteeri on konkreettisempi osoitus siitä, että palvelujen kulut eivät todella sisälly myyntihintaan.

Päätöksen HFD 2023 ref. 41 perusteella myyntitapaa on pidetty riittävänä osoituksena siitä, että kuluja ei ole voinut siirtää ostajalle. Kyseinen myyntitapa ei käy päätöksestä ilmi, joten siihen on saattanut kuulua se, että myyntihinta määräytyy markkinoilla. Oli tapa mikä tahansa, HFD ei kuitenkaan ole nähnyt tarpeelliseksi nostaa sitä esiin, joten myyntitavan laadusta ei voida

⁴²⁷ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 73.

tehdä varmoja johtopäätöksiä. Joka tapauksessa KHO ja HFD vaikuttavat pyrkineen samaan lopputulokseen, eli täyttämään EUT:n antaman selvitystehtävän. Edellytys, jolla kulun ei ole katsottu olevan osa myydyn verottoman kohteen hintaa, on ollut erilainen.

Kummankin tuomioistuimen kokonaisarvioinnissa merkitystä on annettu myös sille, mihin toimintaan myynnistä saadut varat on käytetty. Varojen käyttö verovelvollisen veronalaiseen toimintaan on puhunut sen puolesta, että palvelujen kulut on katsottu verovelvollisen yleiskuluiksi. Lisäksi voidaan havaita, että HFD:n oikeuskäytännössä on nostettu esiin sitä, mikä on ollut verottoman myynnin tarkoitus. KHO:n perusteluista ei ole havaittavissa vastaavaa. Tämän perusteella HFD:n suorittama arviointi ilmentää kattavampaa kokonaisarviointia.

Lisäksi molemmat tuomioistuimet ovat tarkastelleet päätöksissään sitä, voidaanko kulujen objektiivisesti katsoa liittyvän siihen verolliseen toimintaan tai yleiseen taloudelliseen toimintaan, johon verovelvollinen väittää niiden liittyvän. KHO huomioi objektiivisen tarkastelun kulujen liitynnässä päätöksessä KHO 2018:68, jossa kulujen ei voitu katsoa liittyvän yhtiön verolliseen toimintaan, vaan niiden katsottiin liittyvän arvonlisäverottomaan myyntiin. Muista päätöksistä ei käy ilmi, että KHO olisi arvioinnissaan ottanut huomioon sitä, mihin toimintaan kulujen voidaan objektiivisesti katsoa liittyvän. Tosin päätöksen KHO 2017:129 eri mieltä olleen äänestyslauseunnossa peräänkuulutettiin objektiivista arviointia.

HFD puolestaan nosti objektiivisen tarkastelun esiin päätöksessä HFD 2017 ref. 20 ikään kuin vastineena päätöksessä RÅ 2010 ref. 56 tehdylle loppuratkaisulle. Päätöksen perusteella vaikuttaa siltä, että HFD halusi korostaa käsiteltävän tapauksen objektiivista arviointia aiemmassa päätöksessä tehdyn tulkinnan suoran seuraamisen sijasta. Objektiivinen arviointi kulujen liitynnästä väitettyyn toimintaan ei ole noussut kummankaan tuomioistuimen kaikissa tapauksissa ratkaisun keskiöön. Tästä voidaan päätellä, että kyseinen seikka korostuu enemmänkin niissä tilanteissa, joissa ylipäätään kulujen liityntää väitettyyn liiketoimeen tai -toimiin pidetään josain määrin epätavallisena.

Näin ollen KHO:n ja HFD:n oikeuskäytännössä suoran ja välittömän yhteyden arvioinnin lähtökohta on ollut sama, eli EUT:n tuomiossa *SKF* antama selvitystehtävä. KHO:n arvioinnissa ratkaisevaa on ollut, ovatko kulut olleet osa myyntihintaa vai eivät. Sen arvioinnissa riittävänä osoituksena on pidetty myyntihinnan määräytymistä markkinoilla. Sen sijaan HFD on arvioinnissaan huomioinut, onko palvelun kuluja voitu siirtää ostajalle. Mikäli myyntihinta on määräytynyt markkinoilla tai palvelujen kuluja ei ole voinut siirtää ostajalle, palvelujen kuluja ei ole katsottu osaksi verottoman kohteen myyntihintaa eikä suoraa ja välitöntä yhteyttä ole ollut. Siten on ollut mahdollista katsoa kulut muun liiketoiminnan hinnan osatekijöiksi ja

vähennyskelpoisiksi yleiskuluiksi. Lisäksi kumpikin tuomioistuin on antanut merkitystä sille, mihin toimintaan myynnistä saadut varat on käytetty. HFD:n arvioinnissa merkitystä on annettu myös myynnin tarkoitukselle, mikä antaa viitteitä siitä, että HFD ottaa arvioinnissaan huomioon myyntiin liittyvän tilanteen ja olosuhteet kokonaisvaltaisemmin kuin KHO.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen tarkoituksena on ollut selvittää edellytykset ja esteet kiinteistön myynnin yhteydessä hankittujen asiantuntijapalvelumenojen arvonlisäveron vähennysoikeudelle silloin, kun kohde on myyty myyjän arvonlisäverollisen vuokraustoiminnan tai muun arvonlisäverollisen toiminnan käytöstä. Tämä tarkoitus on pyritty täyttämään selvittämällä vastaus tutkimuskysymykseen: Missä tilanteissa asiantuntijapalvelumenojen katsotaan, tai ei katsota, kohdistuvan arvonlisäverotuksessa tarkoitettulla tavalla suoraan ja välittömästi kiinteistön myyntiin?

Tutkimuskysymykseen vastaamisessa on käytetty pääasiallisena metodina lainoppia. Lainopin avulla on tulkittu ennen kaikkea vähennysoikeutta sääntelevän AVL 102 §:n sekä sen ohella kiinteistön arvonlisäverotonta myyntiä sääntelevän AVL 27 §:n sisältöä. Voimassa olevan oikeuden tulkinnassa on käytetty kansallisia ja EU-vero-oikeudellisia oikeuslähteitä oikeuslähdeopin mukaisesti. Näistä lähteistä lakitekstin jälkeen merkityksellisin rooli on ollut EUT:n ja KHO:n oikeuskäytännöllä. Oikeuskäytännön avulla on voitu havaita ne seikat, joilla on merkitystä vähennysoikeuden syntymistä määrittävän suoran ja välittömän yhteyden olemassaolon tai sen estymisen kannalta. Lisäksi oikeuskäytännön avulla on voitu muodostaa ennakkopäätössiä, jonka avulla tutkimuskysymykseen on saatu vastauksia.

Tutkimuksessa on käytetty myös oikeusvertailevaa tutkimusotetta. Ruotsiin tehdyn vertailun avulla on selvitetty, mitä eroja ja yhtäläisyyksiä Suomen ja Ruotsin arvonlisäverojärjestelmissä on tutkittavan aiheen osalta. Erityisesti oikeuskäytäntöä vertailemalla on voitu tehdä päätelmiä siitä, miten tutkittavaa aihetta koskevia normeja on kummassakin oikeusjärjestelmässä tulkittu ja millä perusteella tämä tulkinta on tehty. Vertailun ja siinä tehtävien päätelmien avulla tutkimuskysymykseen vastaamiseksi on saatu enemmän ja monipuolisempaa tietoa kuin pelkästään Suomen oikeusjärjestelmän avulla olisi ollut mahdollista saada. Siten vertailu on vahvistanut tutkimuksessa tehtäviä johtopäätöksiä.

Tutkimuksessa esitettyjen oikeuslähteiden perusteella voidaan tehdä seuraavat johtopäätökset. Asiantuntijapalvelumenojen katsotaan kohdistuvan suoraan ja välittömästi kiinteistön myyntiin silloin, kun asiantuntijapalvelumenot on sisällytetty kiinteistön myyntihintaan. Tällöin arvonlisäverottoman kiinteistön myynnin ja asiantuntijapalvelumenojen välisen suoran ja välittömän yhteyden vuoksi asiantuntijapalvelumenojen arvonlisäverosta ei ole vähennysoikeutta.⁴²⁸ Siten hinnan osatekijyys -kriteerin täytyminen estää vähennysoikeuden syntymisen.

⁴²⁸ Ks. esim. KHO 2011:76.

Asiantuntijapalvelumenojen ei katsota kohdistuvan suoraan ja välittömästi kiinteistön myyntiin silloin, kun asiantuntijapalvelumenot eivät sisälly kiinteistön myyntihintaan. Asiantilan ilmaisevana tekijänä voidaan pitää sitä, että kiinteistön myyntihinta määräytyy markkinoilla. Tällöin asiantuntijapalvelumenot eivät ole osa myyntikohteen hinnanmuodostusta eikä niillä sen vuoksi ole suoraa ja välitöntä yhteyttä arvonlisäverottomaan myyntiin.⁴²⁹ Koska hinnan osatekijyys -kriteeri ei täyty, vähennysoikeus voi syntyä.

Ruotsissa HFD:n oikeuskäytännössä on sen sijaan katsottu, että asiantuntijapalvelumenot eivät sisälly kiinteistön myyntihintaan silloin, kun palvelujen kuluja ei ole mahdollista siirtää ostajalle.⁴³⁰ Tätä perustetta voidaan kuitenkin kyseenalaistaa sen kysymällä, onko se riittävä osoitus siitä, että palvelujen kuluja ei ole huomioitu myyntihinnan määrittelyssä? Näin ollen Suomessa oikeuskäytännössä omaksuttu linja edellyttää konkreettista osoitusta siitä, että asiantuntijapalvelumenot eivät todella ole osa myyntikohteen hinnanmuodostusta.

Mikäli edellä esitettyä yhteyttä ei ole ja sen lisäksi asiantuntijapalvelumenoilla katsotaan olevan suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan, asiantuntijapalvelumenojen arvonlisäverosta voi olla vähennysoikeus yleiskuluina. Tämä yhteys koko taloudelliseen toimintaan edellyttää, että asiantuntijapalvelumenot ovat verovelvollisen taloudelliseen toimintaan kuuluvien liiketoimien hinnan osatekijöitä.⁴³¹ Siten vähennysoikeus edellyttää yleiskulujen osalta hinnan osatekijyys -kriteerin täyttymistä.

Valitettavasti ei ole mahdollista antaa tarkkaa vastausta siihen, millaista näyttöä verovelvollisen tulisi esittää siitä, että asiantuntijapalvelumenot eivät sisälly kiinteistön myyntihintaan. KHO:n oikeuskäytännön perusteella vaikuttaa siltä, että myyntihinnan markkinoilla määräytymisen osoittamiseksi riittää verovelvollisen oma ilmoitus asiasta. Tulee kuitenkin huomata, että myös tämän väitteen uskottavuuteen vaikuttavat kaikki ne olosuhteet, joissa liiketoimet ovat tapahtuneet.⁴³² Mikäli olosuhteet osoittavat, että asiantuntijapalvelumenot todellisuudessa sisältyvät myyntihintaan, verovelvollisen oma väite myyntihinnan markkinoilla määräytymisestä tuskin riittää osoittamaan päinvastaista. Esimerkiksi asianmukainen kirjanpito voi olla avuksi sen näyttämässä, minkä toiminnan hinnan osatekijöitä asiantuntijapalvelumenot ovat.⁴³³

Ei ole myöskään mahdollista määritellä jokaiseen tilanteeseen pätevää vastausta siihen, millaista näyttöä verovelvollisen tulisi esittää siitä, että asiantuntijapalvelumenot ovat

⁴²⁹ Ks. esim. KHO 2019:94.

⁴³⁰ Näin esim. päätöksissä HFD 2017 ref. 20 ja HFD 2023 ref. 41.

⁴³¹ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 60.

⁴³² Ks. C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 63.

⁴³³ Ks. Henkow 2010, s. 57.

taloudelliseen toimintaan kuuluvien liiketoimien hinnan osatekijöitä. Voidaan ainoastaan olettaa, että asiaa arvioidaan yleisen kokemuksen mukaan.⁴³⁴ Toisin sanoen oletetaan, että asiantuntijapalvelumenojen katsotaan yleisen kokemuksen perusteella olevan sellaisia, että ne palvelevat verovelvollisen koko toimintaa yleisesti eikä niillä ole suoraa ja välitöntä yhteyttä mihinkään tiettyyn liiketoimeen. Siten riittävänä näyttönä hinnan osatekijyys -kriteerin täyttymisestä yleiskulujen osalta voidaan pitää sitä, että asiantuntijapalvelumenoilla ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä verovapaaseen myyntiin ja asiantuntijapalvelumenojen voidaan katsoa liittyvän verovelvollisen verolliseen toimintaan yleisesti.

On myös mahdollista, että tapauskohtaiset olosuhteista ilmenevät seikat saattavat vahvistaa käsitystä siitä, että asiantuntijapalvelumenoja tulee katsoa yleiskuluiksi. Tällainen seikka voi olla esimerkiksi ostajan kanssa tehty *sale and lease back* -järjestely, jonka myötä myydyin kiinteistön tilat säilyivät verovelvollisen verollisen liiketoiminnan käytössä.⁴³⁵ Lisäksi EUT:n ja HFD:n oikeuskäytännön perusteella voidaan todeta, että arvioitaessa asiantuntijapalvelumenojen yleiskuluna vähentämistä, merkitystä on voi olla mahdollista antaa myös myynnin tarkoitukselle. Yleiskuluna vähentämistä puoltaa, jos myynti tehdään esimerkiksi verovelvollisen yleisen taloudellisen toiminnan hyväksi, toiminnan tehostamiseksi ja myynnin lisäämiseksi tai toiminnan järjeistämiseksi ja pääoman vapauttamiseksi veronalaiseen toimintaan.⁴³⁶ Kaikki nämä toimet ovat sellaisia, jotka palvelevat toimintaa yleisemmällä tasolla.⁴³⁷

Vähennysoikeuden syntymisessä merkitystä on myös sillä, kohdistetaanko myynnistä saatu pääoma verovelvollisen taloudelliseen toimintaan vai sen ulkopuolisiin tarkoituksiin.⁴³⁸ Pääoman kohdistaminen verovelvollisen taloudelliseen toimintaan puoltaa vähennysoikeuden syntymistä. Tällä hetkellä ei ole KHO:n julkaisemaa ennakkopäätöstä, jossa olisi arvioitu vähennysoikeuden syntymistä siinä tapauksessa, että kiinteistön myyntihinta olisi määräytynyt markkinoilla, mutta myynnistä saatu pääoma olisi kohdistettu verovelvollisen taloudellisen toiminnan ulkopuolelle. Siihen saakka, että tällaisesta tilanteesta saadaan oikeuskäytäntöä, voidaan tilanne tulkita siten, että vähennysoikeuden syntyminen edellyttää myynnistä saadun pääoman kohdistamista verovelvollisen taloudelliseen toimintaan, sillä asia on ilmaistu EUT:n oikeuskäytännössä.⁴³⁹ Tämän edellytyksen toteennäyttäminen voi kuitenkin aiheuttaa käytännön

⁴³⁴ Ks. Laitinen – Lamppu – Pokkinen 2012, s. 190.

⁴³⁵ Näin päätöksessä KHO 2019:81.

⁴³⁶ Ks. C-465/03 *Kretztechnik AG v. Finanzamt Linz*, kohta 36, RÅ 2010 ref. 56 vähemmistöön jääneiden lausunto ja HFD 2023 ref. 41.

⁴³⁷ Yleiskuluille on ominaista, että ne palvelevat liiketoimintaa yleisemmällä tasolla. Haapaniemi 2018, s. 178–179.

⁴³⁸ Ks. esim. KHO 2019:81 ja KHO 2019:94.

⁴³⁹ C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 64 oikeuskäytäntöviittauksineen.

ongelmia ja ainakin lisätä verovelvollisten hallinnollista taakkaa. Tulevaisuudelta voidaan toivoa oikeuskäytäntöä, jossa näytön laatua ja riittävyttä punnitaan tarkemmin ja runsassanaisesti.

Oli myynnin yhteydessä hankituissa asiantuntijapalvelumenoissa kyse suoraan kohdistettavasta kuluista tai yleiskuluista, suoran ja välittömän yhteyden arviointiin vaikuttaa aina myös kaikki ne olosuhteet, joissa liiketoimet ovat tapahtuneet.⁴⁴⁰ Tämä tarkoittaa muun ohella sitä, että ennen kuin arvioidaan hinnan osatekijyys -kriteerin täyttymistä, tulee huomioida, voidaanko asiantuntijapalvelumenojen objektiivisesti katsoa liittyvän siihen verovelvollisen arvonlisäverolliseen toimintaan, johon sen väitetään liittyvän.⁴⁴¹ Tämän tarkastelun merkitys korostuu niissä tilanteissa, joissa arvonlisäverollisen toiminnan ja palvelujen välistä yhteyttä ei voida pitää tavanomaisena.⁴⁴²

Edelleen on olemassa olosuhteisiin liittyviä seikkoja, joiden osalta ei voida olla varmoja, voiko niillä olla merkitystä arvioitaessa asiantuntijapalvelumenojen vähennyskelpoisuutta yleiskuluina. Epäselväksi jää, onko sillä merkitystä, että kiinteistö myydään vähennyskelvottomaan toimintaan, kuten yksityiskäyttöön. Ei voida myöskään sanoa varmaksi, vaikuttaako arviointiin myydyin kohteen luonne sijoitusomaisuutena.⁴⁴³ Näiden kysymysten ratkaisemiseksi tarvitaan lisää oikeuskäytäntöä.

Tutkimuksen perusteella voidaan esittää seuraavanlaiset tulkintasuositukset. Asiantuntijapalvelumenojen vähennysoikeuden määrittäminen on yksinkertaisinta silloin, kun asiantuntijapalvelumeno on sisällytetty kiinteistön myyntihintaan. Tällöin suora ja välitön yhteys estää vähennysoikeuden syntymisen. Vastaavasti tilanne on selkeä myös silloin, kun edellä esitettyä yhteyttä ei varmuudella ole, kuten silloin, kun kiinteistön myyntihinta on määräytynyt markkinoilla. Kun tämän lisäksi palvelujen kulut on sisällytetty verovelvollisen muun taloudellisen toiminnan hintoihin ja myynnistä saatu pääoma on kohdistettu verovelvollisen taloudelliseen toimintaan, palvelujen kulut voidaan katsoa yleiskuluiksi ja vähennyskelpoisiksi verollisen toiminnan suhteessa.

Tulkintatilanne on haastavampi silloin, kun asiantuntijapalvelujen ja kiinteistön myynnin välistä suoraa ja välitöntä yhteyttä ei selvästi pystytä osoittamaan eikä samaan aikaan voida riittävästi osoittaa, että palvelujen kulut on huomioitu verovelvollisen muun taloudellisen toiminnan hinnoissa ja myynnistä saatu pääoma on kohdistettu verovelvollisen taloudelliseen

⁴⁴⁰ Ks. C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 63.

⁴⁴¹ Ks. C-98/98 *Commissioners of Customs and Excise v. Midland Bank plc*, kohta 33.

⁴⁴² Ks. esim. KHO 2018:68.

⁴⁴³ Ks. Laitinen – Lamppu – Pokkinen 2012, s. 190 ja 201.

toimintaan. EUT:n oikeuskäytännön perusteella tulkintaa on ohjattu siihen suuntaan, että vähennysoikeutta ei voi olla ainoastaan silloin, kun arvonlisäverottoman liiketoimen ja palvelujen kulujen välillä voidaan osoittaa olevan suora ja välitön yhteys.⁴⁴⁴ Tällöin arvioitavaksi jää, onko palvelujen kulut sisällytetty verovelvollisen muun toiminnan hintoihin. Kysymys on siitä, kuinka vaikuttavaa näyttöä verovelvollisen tulee esittää tämän osoittamiseksi.

Tässä tilanteessa myös olosuhteiden ja niiden kokonaisvaltaisen tarkastelun merkitys kasvaa. Kokonaisvaltaisempaan tarkasteluun voidaan saada mallia Ruotsista, jossa on arvioinnissa otettu huomioon myös arvonlisäverottoman myynnin tarkoitus. Mikäli myynnin tarkoitus on sellainen, että se palvelee koko toimintaa yleisemmällä tasolla, vahvistaa se näkemystä yleiskuluna vähentämisen puolesta. Toisaalta, jos tarkoitus ei liity tai edesauta koko taloudellista toimintaa, voi tämä viitata siihen, että kyse ei ainakaan kovin selvästi ole yleiskuluista. Olosuhteet kokonaisvaltaisemmin huomioivan tarkasteluotteen käytön tarve on luettavissa myös KHO:n eri mieltä olleiden äänestyslauseissa.

Lähtökohtaisesti voidaan olettaa, että verovelvollinen pyrkii välttämään toiminnan tekemistä tappiollisena. Tämän vuoksi verovelvollisen tulee huomioida palvelujen kulut muun toimintansa hinnoittelussa.⁴⁴⁵ Tämän vuoksi on todennäköistä, että palvelujen kulut ovat muun toiminnan hinnan osatekijöitä. Näin ollen mikäli olosuhteissa ei ilmene yleiskuluna vähentämistä vastaan puhuvia merkittäviä seikkoja, sekä kun lisäksi otetaan huomioon EUT:n osoittama tulkinnan kulkusuunta, asiantuntijapalvelumenot tulee katsoa yleiskuluiksi ja vähennyskelpoisiksi arvonlisäverollisen toiminnan suhteessa.

Tutkimuskysymykseen vastaamalla tutkimuksessa on selvitetty vähennysoikeuden edellytyksiä ja esteitä. Näin ollen tutkimuksen tarkoitus on täytetty. Tutkimuksessa on onnistuttu selvittämään voimassa olevan oikeuden tila, esittämään se johdonmukaisena järjestelmänä sekä antamaan tulkintasuosituksia. Lopputuloksena on selkeämpi ja täsmennyneempi käsitys kiinteistön myynnin yhteydessä hankittujen asiantuntijapalvelumenojen vähennysoikeudesta, kun kohde on myyty myyjän arvonlisäverollisen kiinteistön vuokraustoiminnan tai muun arvonlisäverollisen toiminnan käytöstä.

Tutkimuksen alussa on kerrottu, että kiinteistön myynnin yhteydessä hankittujen asiantuntijapalvelumenojen arvonlisäveron vähennysoikeuden arviointi on kehittynyt tapauskohtaiseksi, se on tulkinnallista ja edellyttää tulkitsijalta laajan oikeus- ja verotuskäytännön tuntemusta.⁴⁴⁶

⁴⁴⁴ Tämä ilmenee tuomiosta C-29/08 *Skatteverket v. AB SKF*, kohta 71. Ks. Laitinen – Lamppu – Pokkinen 2012, s. 200; Nieminen 2016, s. 496.

⁴⁴⁵ Laitinen – Lamppu – Pokkinen 2012, s. 200.

⁴⁴⁶ Näin ovat todenneet Ahopelto ym. 2023, s. 789.

Tutkimuksen avulla on onnistuttu selventämään voimassa olevan oikeuden tilaa ja sen myötä on voitu muodostaa myös yleispäteviä linjauksia. Aihetta koskevia tulkinnallisia seikkoja on kuitenkin edelleen olemassa ja niiden ratkaisemista varten voidaan jäädä odottamaan lisää oikeuskäytäntöä.