



.540A.L0118746614

Kirje luotu 17.08.2020
Postituspäivä 19.08.2020Helsingin kaupunki
PL 242
00099 HELSINGIN KAUPUNKIAsiakirjan tunnus
L0118746614

Arvonlisäverotusta koskeva ohjaus

Hakija Helsingin kaupunki, Y-tunnus 0201256-6 (rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi)

Ohjauspyyntö Verohallinto on vastaanottanut 02.07.2020 arvonlisäverotusta koskevan ohjauspyyntönne.

Hakemuksessa olette esittäneet seuraavaa:

Onko Helsingin kaupungin vuokralle ottama koulurakennus arvonlisäverolain 130 §:n mukaisessa kuntapalautukseen oikeuttavassa käytössä Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa 31/2019 esitetyllä tavalla, jos kaupunki antaa vuokralle ottamansa koulurakennuksen tilat vastikkeetta yksityisen perusopetuksen järjestäjän Englantilaisen koulun säätiö sr:n käyttöön opetustoiminnassa käytettäväksi?

Hakijan suunnittelemassa toimintamallissa hakija perustaa 100 % omistamansa osakeyhtiön (Holding Oy), jonka tehtävänä on omistaa ja hallinnoida koulutalo-osakeyhtiöitä. Koulutalo-osakeyhtiöitä voidaan perustaa useita kutakin eri sopimuskoulun koulurakennusta varten ja yhtiön tarkoituksena on rakentaa ja hallinnoida opetustoiminnassa käytettävää/käytettäviä rakennuksia (yksikössä Koulutalo Oy). Enemmistön kunkin Koulutalo Oy:n osakkeista omistaa Holding Oy ja lähtökohtaisesti kyseisen Koulutalo Oy:n omistamassa ja kaupungille vuokraamassa rakennuksessa opetustoimintaa harjoittava yksityinen opetuksen järjestäjä on ko. Koulutalo Oy:ssä vähemmistöosakas. Kukin Koulutalo Oy ja Holding Oy hakeutuvat kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta arvonlisäverovelvollisiksi.

Hakija vuokraa arvonlisäverollisena Koulutalo Oy:n omistamat tilat pääomavuokrauksen periaattein joko suoraan Koulutalo Oy:ltä tai vaihtoehtoisesti Holding Oy:ltä, joka on tässä tilanteessa ensin vuokrannut Koulutalo Oy:n tilat vastaavin periaattein kuin hakija. Hakija luovuttaa vuokralle ottamansa rakennuksen käyttöoikeuden vastikkeetta yksityisen opetuksen järjestäjälle opetuksen järjestämiseksi tarvittavaksi ajaksi. Opetuksen järjestäjän oikeus käyttää koulurakennusta vastikkeettomasti on rajattu opetustoimintaan ja siihen välittömästi



liittyvään tarkoitukseen tai toimintaan. Hakijalle jää oikeus käyttää vuokrattuja tiloja muina aikoina. Koulurakennuksen hallintaoikeus jäisi hakijalle.

Perusopetusta ja varhaiskasvatusta järjestävien yhdistysten ja säätiöiden tulot muodostuvat olennaisin osin valtion maksamista valtionosuuksista sekä lukio-opetuksen osalta oppilaskorvauksista. Valtiokonttori maksaa peruspalveluiden valtionosuusjärjestelmään sisältyvät kuntien korvaukset suoraan yksityisille opetuksen järjestäjille ja tämä osuus vähennetään kunnalle maksettavasta valtionosuudesta. Yksittäisen opetuksen järjestäjän saamassa valtionosuudessa huomioidaan varsinaisten opetuksesta aiheutuneiden välittömien kustannusten ohella osa kiinteistöjen ylläpitokustannuksista ja vähäisessä määrin pienistä korjaushankkeista aiheutuneet kulut. Käyttöoikeussopimusluonnoksessa on kuvattu ne periaatteet, joiden mukaan Helsingin kaupunki ja yksityinen opetuksen järjestäjä sopivat myös Koulutalo Oy:n rakennuksen pienten, valtionrahoitukseen sisältyvien korjaushankkeiden rahoittamisesta ja vastuun jakautumisesta osapuolten välillä. Yksityinen opetuksen järjestäjä solmii kiinteistöhuoltoa koskevat sopimukset itse valitsemiensa/kilpailuttamiensa palveluntuottajien kanssa. Lisäksi yksityinen opetuksen järjestäjä sitoutuu vuosittain sijoittamaan Koulutalon sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon käyttöoikeussopimusluonnoksessa määritellyn korjaustarvetta vastaavan valtionrahoituksen kiinteistöhuolto-osuuden. Sijoitus tehdään jälkikäteen, koulun ylläpitäjän edellisvuoden vahvistettujen tilinpäätöstietojen pohjalta.

Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa 31/2019 dnro VH/1913/02.05.04/2019 esitetyllä tavalla, kun Helsingin kaupunki on ottanut vuokralle koulurakennuksen ja luovuttanut koulurakennuksen tilat vastikkeetta yksityisen perusopetuksen järjestäjän käyttöön, koulurakennus on arvonlisäverolain 130 §:ssä tarkoitettussa kuntapalautukseen oikeuttavassa käytössä. Ratkaisun perustelujen mukaan asiassa ei tule antaa merkitystä sille, kuinka Helsingin kaupunki ja yksityinen koulutuksenjärjestäjä jakavat vastuun koulurakennuksen juoksevien ylläpitomenojen ja käyttökustannusten osalta. Hakijan käsityksen mukaan keskusverolautakunnan ennakkoratkaisua on sovellettava Helsingin kaupungin arvonlisäverotuksessa.

Verohallinnon ohjaus

Säännökset

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

AVL 6 §:n mukaan valtio ja kunta ovat verovelvollisia AVL 1 §:ssä tarkoitettua toiminnasta.

AVL 39 §:n 1 momentin mukaan veroa ei suoriteta koulutuspalvelun myynnistä.

AVL 40 §:n mukaan koulutuspalvelulla tarkoitetaan yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkeakouluopetusta sekä taiteen perusopetusta, jota lain nojalla järjestetään.

AVL 102 §:n mukaan verovelvollinen saa vähentää arvonlisäverollista toimintaansa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan



veron.

AVL 130 §:n 1 momentin mukaan kunnalla on oikeus saada palautuksena hankintaan sisältyvä vero, josta ei saa tehdä vähennystä tai josta ei saa 131 §:ssä tarkoitettua palautusta.

AVL 130 §:n 2 momentin mukaan tarkoitettu palautus ei koske veroa, joka sisältyy yksityiseen kulutukseen, 114 tai 114 a §:ssä tarkoitettuun käyttöön tapahtuvaan hankintaan tai kiinteistön vuokraustoimintaa varten tehtyyn hankintaan.

AVL 189 §:n mukaan Verohallinto antaa ohjausta arvonnisäverotukseen kuuluvassa asiassa.

Kuntalain (410/2015) 7 § 1 momentin mukaan kunta hoitaa itsehallinnon nojalla itselleen ottamansa tehtävät ja järjestää sille laissa erikseen säädetyt tehtävät.

Perusopetuslain (628/1998) 4 §:n mukaan kunta on velvollinen järjestämään sen alueella asuville oppivelvollisuusikäisille perusopetusta sekä oppivelvollisuuden alkamista edeltävänä vuonna esiopetusta.

Asian arviointi ja johtopäätökset

Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa 2019/31 (diaarinumero VH/1913/02.05.04/2019) kaupunki hankki järjestämisvastuulleen kuuluvaa perusopetusta yksityiseltä toimijalta ja huolehti kaupungin perustehtäviin kuuluvan lukio-opetuksen järjestämisestä ja riittävästä tarjonnasta. Kaupunki luovutti sen omistaman, omistukseen rakennettavan tai kaupungin vuokralle ottaman koulurakennuksen korvauksetta yksityiselle toimijalle perus- tai lukio-opetuksen käyttöön. Koulurakennus säilyi koko ajan kaupungin yksinomaisessa hallinnassa. Hakemuksessa kuvattu perusopetuslain ja lukiolain alainen toiminta oli arvonnisäverolain 39 ja 40 §:n mukaista verotonta koulutuspalvelua, koska kyse oli yleissivistävästä koulutuksesta, jota järjestettiin lain nojalla ja jota rahoitettiin valtion varoista. Keskusverolautakunta katsoi, että koulurakennus oli AVL 130 § 1 momentissa tarkoitettua kuntapalautukseen oikeuttavassa käytössä. Hakemuksessa kuvatuissa olosuhteissa merkitystä ei ollut sillä, vastasiko A:n kaupunki kaikista koulurakennuksen kuluista tai vastasiko yksityinen toimija ainakin joltain osin koulurakennuksen juoksevista ylläpitomenoista ja käyttökustannuksista.

Perusopetuslain mukaan järjestämisvastuu perusopetuksesta on kunnalla. Kunta voi järjestää perusopetuksen itse tai hankkia palvelut yksityiseltä opetuksen järjestäjältä. Hakija järjestää perusopetuksen hankkimalla palvelut Englantilaisen koulun säätiö sr:ltä. Hakija luovuttaa vuokralle ottamansa toimitilan korvauksetta säätiön perusopetuksen käyttöön. Säätiön oikeus käyttää koulurakennusta vastikkeettomasti on rajattu opetustoimintaan ja siihen välittömästi liittyvään tarkoitukseen tai toimintaan. Koulurakennuksen hallintaoikeus on hakijalla. Säätiö osallistuu kiinteistön kuluihin saamansa valtionosuuden puitteissa.

Ohjauspyynnössä kuvattu opetustoiminta on arvonnisäverolain 39 §:n mukaista verotonta koulutuspalvelua, koska kyse on yleissivistävästä koulutuksesta, jota järjestetään lain nojalla ja valtion rahoituksella. Näin ollen hakijalla ei ole AVL 102 §:n mukaista oikeutta vähentää toimintaa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvää arvonnisäveroa.

AVL 130 §:n mukaan kunnalla on kuitenkin oikeus saada palautuksena hankintaan



sisältyvä vero, josta ei saa tehdä vähennystä tai josta ei saa 131 §:ssä tarkoitettua palautusta. Edellä 1 momentissa tarkoitettu palautus ei koske veroa, joka sisältyy yksityiseen kulutukseen, 114 tai 114 a §:ssä tarkoitettuun käyttöön tapahtuvaan hankintaan tai kiinteistön vuokraustoimintaa varten tehtyyn hankintaan.

Verohallinnon ohjeen kuntien ja kuntayhtymien arvonlisäverotus (diaarinumero: A94/200/2016) kohdan 3.4.4 mukaan kunnan ulkoistaessa palvelunsa siten, että se antaa kunnan palveluntuottajan käyttöön myös kiinteistön, voidaan kiinteistön katsoa olevan kunnan palautukseen oikeuttavassa käytössä ainakin seuraavien edellytysten täytyessä:

- kiinteistön hallintaa ei luovuteta palveluntuottajalle siten, että annetaan palveluntuottajalle oikeus hallita kiinteistöä kiinteistön omistajan tavoin ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden käyttämisen ulkopuolelle
- kiinteistössä harjoitetaan tosiasiallisesti ainoastaan kunnan palautukseen oikeuttavaa toimintaa
- kunta ei peri vastiketta kiinteistön käyttöoikeudesta palveluntuottajalta

Keskusverolautakunta on ennakkoratkaisussaan 31/2019 todennut, että kaupungin luovuttaessa korvauksetta sen yksinomaisessa hallinnassa olevan koulurakennuksen yksityisen perus- tai lukio-opetuksen järjestäjän käyttöön, rakennus on arvonlisäverolain 130 § 1 momentin tarkoittamassa kuntapalautukseen oikeuttavassa käytössä. Ennakkoratkaisun mukaan merkitystä ei ole sillä, vastaako kaupunki kaikista koulurakennuksen kuluista tai vastasiko yksityinen toimija ainakin joltain osin koulurakennuksen juoksevista ylläpitomenoista ja käyttökustannuksista.

Verohallinto katsoo, että hakijan säätiölle vastikkeetta luovuttama koulurakennus on ohjauspyynnössä kuvatuissa olosuhteissa arvonlisäverolain 130 §:n mukaisessa kuntapalautukseen oikeuttavassa käytössä. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisun mukaisesti merkitystä ei ole sillä, vastaako hakija kaikista koulurakennuksen kuluista tai vastaako yksityinen toimija ainakin joltain osin koulurakennuksen juoksevista ylläpitomenoista ja käyttökustannuksista. Merkitystä ei ole myöskään kiinteistön omistukseen liittyvillä järjestelyillä.

Muutoksenhaku

Tähän ohjaukseen ei saa hakea muutosta.

Valtteri Komulainen
veroasiantuntija
puh. 029 513 6833 (puhelun hinta pvm./mpm.)

Sovelletut oikeusohjeet

Arvonlisäverolaki 1, 6, 39, 40, 102, 130 ja 189 §
Kuntalaki 7 §
Perusopetuslaki 4 §

