



KIRKKOHALLITUKSEN YLEISKIRJE

Nro 13/2005  
29.3.2005

ARVONLISÄVERON MAKSAMINEN KIINTEISTÖHALLINTAPALVELUJEN  
OMASTA KÄYTÖSTÄ

Arvonlisäverolaissa tarkoitettuja kiinteistöhallintapalveluita ovat rakentamispalvelut, kiinteistön puhtaanapito ja muu kiinteistönhoito sekä kiinteistön talous- ja hallintopalvelut. Arvonlisäverolain 32§:n mukaan kiinteistön omistajan tai haltijan on suoritettava omalla henkilökunnallaan tuottamista kiinteistöhallintapalveluista oman käytön arvonlisäveroa, jos kiinteistöä käytetään muuhun kuin arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotusta on esitelty mm. Verohallituksen ohjeessa 481/40/3.3.2004 ([www.vero.fi](http://www.vero.fi), polku vero-ohjeet - verohallituksen ohjeita) ja kirkkohallituksen vuonna 2003 julkaisemassa oppaassa "Arvonlisäverotus seurakunnissa".

Korkein hallinto-oikeus antoi 23.12.2004 vuosikirjapäätöksen T 3364, mikä vaikuttaa merkittävästi seurakuntien velvollisuuteen suorittaa kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäveroveroa omalla henkilökunnalla suorittamistaan kiinteistöhallintapalveluista. Päätös koski seurakuntayhtymää, joka oli pyytänyt ennakkoratkaisua velvollisuudestaan tilittää kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäveroa, kun se suorittaa kiinteistöhallintapalveluja:

- a) kirkollisiin rakennuksiin sekä muihin kirkollisissa toimituksissa käytettäviin tiloihin siltä osin kuin mainittuja rakennuksia ja tiloja käytetään jumalanpalveluksiin ja muihin kirkollisiin toimituksiin
- b) hautausmaa-alueisiin siltä osin kuin palvelut kohdistuvat muuhun hautausmaa-alueeseen kuin hautapaikkoihin
- c) tiloihin, joita käytetään seurakuntayhtymän harjoittamaan rekisteritoimintaan
- d) muihin kuin edellä kohdissa a)-c) mainittuihin tarkoituksiin käytettäviin kiinteistöihin siltä osin kuin kiinteistöjä välittömästi käytetään seurakunnalle kirkkolain 4 luvun 1 §:ssä säädettyihin julistus- tai palvelutehtäviin tai näitä tehtäviä välillisesti palveleviin tarkoituksiin.

Ennakkoratkaisuhakemuksessa tarkoitettuja kiinteistöjä käytetään mm. kirkollisissa toimituksissa, hautaus- ja rekisteritoimessa sekä erilaisissa vastikkeetta seurakuntien jäsenille luovutettavien palvelujen yhteydessä. Ennakkoratkaisuhakemuksesta oli nähtävissä, että siinä tarkoitettuja kiinteistöjä käytetään myös yhtymän varsinaisen toiminnan mukaisesti palvelutoimintoihin, joista osallistujilta peritään nimellistä vastiketta.

KHO:n päätöksen mukaan seurakuntayhtymä ei ole velvollinen suorittamaan kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäveroa edellä mainittuihin kiinteistöihin omalla henkilökunnallaan suorittamistaan kiinteistöhallintapalveluista, kun kyseisiä kiinteistöjä käytetään hakemuksessa mainittuihin tarkoituksiin. KHO katsoi, että hakemuksessa mainittu toiminta ei ole arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa eikä direktiivin 4. artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa. Seurakuntayhtymä ei ole tällaisen toiminnan osalta arvonlisäverolaissa eikä direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen ja kiinteistöt eivät ole tällöin lain tai direktiivin soveltamisalaan kuuluvassa käytössä. KHO katsoi, että seurakuntayhtymä ei suorita ennakkoratkaisuhakemuksessa tarkoitettuja kiinteistöhallintapalveluja verovelvollisen ominaisuudessa. Merkitystä ei ollut sillä, että seurakuntayhtymän hallinnassa on myös taloudellisessa toiminnassa olevia kiinteistöjä, jotka kuuluvat arvonlisäverolain ja direktiivin soveltamisalaan ja joilla kiinteistöhallintapalvelut suoritetaan verovelvollisen ominaisuudessa.

Kirkkohallitus pyysi Verohallitukselta kirjallista lausuntoa KHO:n antaman ennakkopäätöksen T 3364 tulkinnasta sekä päätöksen vaikutuksesta seurakuntien velvollisuuteen suorittaa kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäveroa omalla henkilökunnalla. Verohallitus antoi kirkkohallitukselle 18.3.2005 lausunnon, mikä on nähtävissä intranetissa, osoitteessa [www.kirkko.evl.fi](http://www.kirkko.evl.fi), polku Seurakuntien hallinto ja talous - Talousasiat - Tietoa verotuloista ja verotilityksistä. Lausunnon pyytämisen tavoitteena oli seurakuntien kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäveromenettelyn oikeellisuus ja verotuskäytännön yhtenäisyys paikkakunnasta riippumatta. Tavoitteena oli myös, mikäli mahdollista, päästä eroon pikkutarkasta jaottelusta, mikä ei tuota taloudellista hyötyä kummallekaan osapuolelle.

Seurakunnat suorittavat arvonlisäveroa kiinteistöhallintapalvelujen omasta käytöstä seuraavien periaatteiden mukaan:

1. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun 23.12.2004 periaatteiden mukaan **seurakunta ei ole velvollinen suorittamaan kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäveroa, kun kiinteistöä tai tilaa käytetään lähes yksinomaan tai ainakin pääosin:**

1. kirkkolain 4 luvussa säädettyihin tehtäviin (jäljempänä seurakunnan varsinainen toiminta)
2. seurakunnan hautaustoimessa tai rekisteritoimessa
3. edellä mainittuja tehtäviä välillisesti palveleviin tarkoituksiin. Välillisesti palvelevilla kiinteistöillä tarkoitetaan esimerkiksi seurakunnan yleishallinnon henkilökunnan käytössä olevia tiloja samoin kuin seurakuntien kirkkoherranvirastojen tiloja.

Edellä tarkoitettuja kiinteistöjä ja tiloja ovat mm.

1. kirkolliset rakennukset sekä muut kirkollisissa toimituksissa käytettävät tilat siltä osin kuin mainittuja rakennuksia ja tiloja käytetään jumalanpalveluksiin ja muihin kirkollisiin toimituksiin
2. hautausmaa-alueet siltä osin kuin palvelut kohdistuvat muuhun hautausmaa-alueeseen kuin hautapaikkoihin

3. tilat, joita käytetään seurakuntayhtymän harjoittamaan rekisteritoimintaan ja
4. muut kuin edellä kohdissa 1-3 mainittuihin tarkoituksiin käytettävät kiinteistöt siltä osin kuin kiinteistöjä välittömästi käytetään seurakunnalle kirkkolain 4 luvun 1 §:ssä säädettyihin julistus- tai palvelutehtäviin tai näitä tehtäviä välillisesti palveleviin tarkoituksiin.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen KHO 1995 B 547 mukaisesti varsinaiseen hautapaikkaan kohdistuvista työsuorituksista ei ole tullut aiemminkaan suorittaa arvonlisäveroa.

*Arvonlisäverollisen liiketoiminnan käytössä olevista tiloista ei suoriteta kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön veroa. Seurakunta ei maksa veroa kiinteistöhallintapalveluista, jotka kohdistuvat arvonlisäverollisena vuokralle annettuihin tiloihin, joiden vuokraamisesta seurakunta on hakeutunut arvonlisäverolain 30 §:n mukaisesti arvonlisäverovelvolliseksi.*

**2. Seurakunta maksaa kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäveroa, kun rakennusta tai muuta kiinteistöä käytetään arvonlisäverotuksessa tarkoitettuun *arvonlisäverottomaan* liiketoimintaan.** Tällaisessa tilanteessa seurakunnan katsotaan suorittavan kiinteistöhallintapalvelut verovelvollisen ominaisuudessa ja oman käytön verotus määräytyy arvonlisäverolain säännösten mukaisesti. Oman käytön verotus koskee myös sellaista toimintaa, joka palveluiden muun kuin nimellisen vastikkeellisuuden johdosta täyttää arvonlisäverotuksessa tarkoitettujen liiketoiminnan kriteerit, mutta joka on arvonlisäverolain 4 luvun perusteella vapautettu arvonlisäverosta (esim. sosiaalihuolto ja terveydenhoito).

Oman käytön verotuksen soveltamisalan piiriin kuuluvat mm. ne rakennukset, joita käytetään:

- seurakunnan harjoittamaan *arvonlisäverottomaan* asuinhuoneistojen vuokraustoimintaan
- seurakunnan harjoittamaan *arvonlisäverottomaan* liike- ja toimistotilojen pitkäaikaiseen vuokraustoimintaan
- seurakunnan *liiketoiminnan muodossa* harjoittamaan arvonlisäverolain 34 §:ssä tarkoitettuun *arvonlisäverottomaan* terveyden- ja sairaanhoitotoimintaan tai arvonlisäverolain 37§:ssä tarkoitettuun sosiaalihuoltotoimintaan (esim. sosiaalihuoltopalvelujen tuottajien rekisteriin merkittyjen sosiaalihuoltopalvelujen myynti ostopalvelusopimuksen nojalla kunnalle)
- muuhun arvonlisäverotuksen mukaan liiketoiminnan kriteerit täyttävään arvonlisäverottomaan toimintaan, esim. rakennukset, joita käytetään luonnetuasetuasuuntoina tai edustustiloina

**3. Seurakunta maksaa kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön veroa tosiasiallisen kohdentumisen perusteella, kun rakennusta tai muuta kiinteistöä käytetään osittain KHO:n ennakkopäätöksessä mainittuihin tarkoituksiin ja osittain arvonlisäverotuksessa tarkoitettuun liiketoimintaan.** Verohallituksen lausunto em. asiasta:

*” Kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäveron suorittamisvelvollisuus määräytyy kiinteistöhallintapalvelujen tosiasiallisen kohdentumisen perusteella. Veron perusteeseen luetaan kiinteistöhallintapalvelua suorittavien henkilöiden palkkakustannukset sosiaalikuluneen. Jos palkkakustannukset kohdistuvat myös sellaiseen toimintaan, josta kiin-*

*teistöhallintapalvelun oman käytön veroa ei ole suoritettava, kustannukset on jaettava noudattaen jakoperustetta, joka johtaa mahdollisimman oikeaan lopputulokseen. Jako tehdään ensisijaisesti palkkakustannusten kohdentamisen mukaan. Jos tämä ei ole mahdollista, jako tehdään käytetyn työajan tai rakennuksen pinta-alan mukaan tai muuta tarkoitukseenmukaista laskentaperustetta käyttäen. Verohallitus katsoo, että jako voidaan jättää tekemättä vain silloin, kun se on käytännön tasolla mahdotonta.”*

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 23.12.2004 T 3364 puhutaan kiinteistöjen pääasiallisesta käytöstä mm. kirkkolain mukaiseen toimintaan. Verohallitus ei ottanut kantaa siihen, miten voidaan tulkita sanonta ”pääasiallinen käyttö”. Kirkkohallitus katsoo, että asia jäi tältä osin tulkinnanvaraiseksi.

**4. Seurakunta ei ole velvollinen suorittamaan kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön veroa, jos seurakunta ei myy kiinteistöhallintapalveluja ulkopuolisille ja jos arvonlisäverottomaan liiketoimintaan liittyvistä kiinteistöhallintapalveluista aiheutuvat palkkakustannukset sosiaalikuluneen alittavat 35 000 euron rajan** (Arvonlisäverolaki 32:2,2, vähäisen toiminnan raja). Hyvin monissa seurakunnissa arvonlisäverottomasta liiketoiminnasta aiheutuvat kiinteistöhallintapalvelun palkkakustannukset sosiaalikuluneen jäivät vähäisen toiminnan rajan alapuolelle. Tästä syystä hyvin monille seurakunnille ei tule oman käytön veroa suoritettavaksi. Jos seurakunta myy kiinteistöhallintapalveluita ulkopuolisille, seurakunta maksaa oman käytön veroa vähäisen toiminnan rajasta riippumatta.

#### **5. Muutamia käytännön esimerkkejä oman käytön veron määräytymisestä**

5A. Seurakuntatalosta 95 % on seurakunnan oman toiminnan käytössä (kirkkoheranvirasto, seurakunnan johdon ja hallinnon tilat, pappien virkahuoneet, diakonian ja perheneuvonnan tilat sekä lapsi- ja nuorisotyön tilat ja näiden kerhotilat) ja 5 % on asuinkäytössä. Seurakunnan varsinainen toiminta ko. tiloissa on vastikkeettonta. Poikkeuksena ovat kerhotilat (10 % rakennuksen kokonaispinta-alasta), jossa järjestetään aamupäivisin lasten päiväkerhotoimintaa, josta peritään vähäinen tarvikemaksu, jolla katetaan lähinnä askartelutarvikkeiden tms. hankintoja. Ilta-päivällä ko. tiloissa lasten iltapäiväkerho, joka tuotetaan ostopalveluna kunnalle. Iltaisin tilat ovat seurakunnan nuorisotyön kerhotiloina vastikkeettomassa käytössä.

Verohallituksen lausunnon mukaan ”*jako tehdään sen mukaan, miten palkkakustannukset kohdistuvat eri toimintoihin. Jos seurakunnan oma työntekijä remontoi em. seurakuntatalon asuinhuoneiston, seurakunta maksaa tältä osin kiinteistöhallintapalvelun oman käytön veron työhön kohdistuvien palkkakustannusten osalta kokonaisuudessaan. Verohallituksen käsityksen mukaan aamupäiväkerhotoiminta ja nuorisotyön iltatoiminta eivät ole seurakunnan liiketoimintaa.*”

#### 5B. Seurakunta omistaa

- kirkkorakennuksen, jota vuokrataan satunnaisesti ulkopuolisille
- seurakuntatalon, joka on yksinomaan seurakunnan oman varsinaisen toiminnan käytössä ja jossa ei harjoiteta liiketoimintaa
- leirikeskuksen, jossa järjestetään seurakunnan omaa toimintaa (mm. rippikoululeirit ja perheleirit) ja jota vuokrataan satunnaisesti ulkopuolisille

- hautausmaa-alueen sillä sijaitsevine hautaustoimen rakennuksineen
- pappilan, joka on kirkkoherran luontoisetuasuutona ja vanhan pappilan, oka on vuokrattu ulkopuoliselle asunnoksi.

Seurakunnan palveluksessa toimii talonmies, siivooja ja kaksi hautausmaatyöntekijää, joiden suorittamista kiinteistöhallintapalveluista aiheutuvat palkkakustannukset sosiaalikuluihin ovat vuodessa 50.000 euroa. Tästä 45.000 euroa kohdistuu seurakunnan varsinaiseen toimintaan.

Verohallituksen lausunto: *"Pienehkön seurakunnan verottomasta liiketoiminnasta aiheutuneet kiinteistöhallintapalvelun palkkakustannukset sosiaalikuluihin jäävät vähäisen toiminnan rajan alle. Siten kiinteistöhallintapalvelun oman käytön veroa ei tule suoritettavaksi, ellei seurakunta myy (kiinteistöhallintapalveluja) myös ulkopuolisille."*

5C. Seurakunnalla on suoraomistuskiinteistö, josta 70 % on vuokrattu pitkäaikaisesti ulkopuoliselle vuokralaiselle arvonlisäverollisena, 5 % on vuokrattu pitkäaikaisesti ulkopuoliselle vuokralaiselle arvonlisäverottomasti ja 25 % tiloista on seurakunnan oman varsinaisen toiminnan käytössä. Seurakunta ei harjoita oman toimintansa tiloissa liiketoimintaa.

Seurakunnan palveluksessa oleva talonmies tuottaa kiinteistöhallintapalveluja koko kiinteistöön. Seurakunnan palveluksessa olevat siivoojat vastaavat vain seurakunnan oman toiminnan käytössä olevien tilojen siivoamisesta.

Verohallituksen lausunto: *"Talonmiehen palkoista seurakunnan on suoritettava kiinteistöhallintapalvelun oman käytön veroa siltä osin, kun ne kohdistuvat arvonlisäverottomasti vuokrattuun tilaan. Siivoojien palkoista seurakunnan ei tarvitse suorittaa kiinteistöhallintapalvelun oman käytön veroa."*

Palautusten hakeminen liikaa suoritetuista kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäveroista vuosilta 2002-2004.

KHO:n päätöksestä ja Verohallituksen lausunnosta ilmeneviä tulkintaperiaatteita voidaan soveltaa taannehtivasti seurakuntien kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäverotukseen. Seurakunnilla oli mahdollisuus hakea palautusta vuodelta 2001 vuoden 2004 loppuun saakka. Seurakuntien tulee hakea arvonlisäverolain 191 §:n 2 momentissa tarkoitettua palautusta vuodesta 2002 alkaen liikaa suorittamistaan kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäveroista. Palautusta voi hakea lomakkeella, jonka kirkkohallitus lähetti seurakunnille 29.12.2004. Palautushakemusten liitteenä seurakunta esittää luotettavan arvion palvelujen keskimääräisestä jakautumisesta verolliseen ja verottomaan toimintaan eri tilojen kesken. Tilinpäätös- tai muita kirjanpidon raportteja hakemusten yhteydessä ei lähetetä verohallinnon edustajille. Verohallinto pyytää seurakunnalta lisäselvityksiä tarpeen mukaan.

Kirkkohallitus ilmoitti palautusten kirjausmenettelyistä yleiskirjeessä 8/2005.

Mahdollisiin tiedusteluihin vastaa taloussuunnittelupäällikkö Maija-Liisa Hietakangas, sähköpostiosoite [etunimi.sukunimi@evl.fi](mailto:etunimi.sukunimi@evl.fi).

KIRKKOHALLITUS

Matti Halttunen

Maija-Liisa Hietakangas