

Verohallinto
PL 1094
70111 KUOPIO

PÄÄTÖS

Museovirasto
PL 913
00101 HELSINKI

13.6.2014

Diaarinumero
A37/4300/2014

ARVONLISÄVEROTUSTA KOSKEVA ENNAKKORATKAISU

Hakija	Museovirasto (0292559-2), valtion laitos ALV rek.
Kotikunta	Helsinki
Kysymys	<p>1. Eihän hakija voi lukuun ottamatta kysymyksissä 2.-4. tarkoitettuja tilanteita, hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta tässä hakemuksessa kuvatuissa tilanteissa sillä perusteella, että Museovirasto ei luovuta kiinteistön käyttöoikeutta edelleen eikä muutakaan kiinteistöön kohdistuvaa oikeutta AVL 30 ja 27 §:issä tarkoitettulla tavalla?</p> <p>2. Voiko hakija hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta AVL 30 §:n mukaisesti, kun se vuokraa tässä hakemuksessa tarkoitettua museokohdetta nimenomaisin vuokrasopimuksin kunnille, jotka harjoittavat kohteissa omaa museotoimintaansa?</p> <p>3. Voiko hakija hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta (AVL 30 §) myös silloin, kun se vuokraa nimenomaisin vuokrasopimuksin museokohteita kunnille, jotka harjoittavat kohteissa omaa museotoimintaansa yhdessä yhteistyökumppaninsa, kuten yhdistyksen tai säätiön avustamana?</p> <p>4. Voiko hakija hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta (AVL 30 §) myös silloin, kun se vuokraa kohteiden ravintolatiloina arvonnäkökohdiksi kahvila- tai ravintolatoiminnan harjoittajille?</p> <p>Saman hakemuksen perusteella on annettu Senaatti-kiinteistöjen ennakkoratkaisu diaarinro A36/4300/2014.</p>
Hakemus	<p>Verohallinto on vastaanottanut ^{21.2.2014} 13.6.2014 hakijan arvonnäkökohdiksi koskevan ennakkoratkaisuhakemuksen. Hakija on antanut asiassa lisäselvityksen ja hakemuksen korjauksen 28.5.2014.</p>

Hakemuksessa ja antamassaan lisäselvityksessä hakija on esittänyt seuraavaa:

Taustaa

Museoviraston tehtävät

Laissa Museovirastosta (2 §) säädetään, että Museoviraston tehtävänä on huolehtia kulttuurihistoriallisen kansallisomaisuuden kartuttamisesta, hoidosta ja näytteillä pidosta; toimia kulttuuriperinnön ja -ympäristön suojelusta vastaavana asiantuntijaviranomaisena; vastata muinaisjäännösten ja, jollei asia kuulu muun viranomaisen toimialaan, kulttuuriympäristön hoidosta ja valvonnasta sekä huolehtia kulttuuriperinnön tutkimisesta ja kulttuuriperintöä koskevan tiedon tallentamisesta, säilyttämisestä ja käytettäväksi saattamisesta. Valtioneuvoston asetuksessa Museovirastosta todetaan lisäksi, että Museoviraston tehtävänä on myös muun muassa ylläpitää museoita ja järjestää näyttelyitä.

Museoviraston laissa säädettyinä tehtävänä on muun muassa museokohteiden esittely. Lisäksi Museovirasto vastaa museokohteiden antikvaarisesta asiantuntemuksesta kohteiden hoidossa. Museoviraston tulee varmistaa, että eripuolelle Suomea sijoittuvia museokohteita pidetään mahdollisuuksien mukaan auki yleisölle ainakin kesäkausina. Näin ollen museokohteiden avoinnapito- ja esittelytoiminnot ovat Museoviraston omaa laissa säädettyä toimintaa, vaikka ulkopuolinen osapuoli avustaisi Museovirastoa näiden toimien käytännön toteutuksessa. Nämä ulkopuolisen osapuolen mahdollisesti tarjoamat avustavat palvelut ovat olennainen osa kohteen esilläpitoa.

Museokohteet ovat jatkuvasti Museoviraston eli valtion oman tutkimus- ja kehitystyön kohteina. Tämä käyttö kattaa ja on voitava kattaa kunkin kohteen kokonaisuudessaan. Museoviraston käyttöä ei siten ole rajattavissa vain tiettyihin osiin kutakin kohdetta. Kohteiden restauroinnin ja huollon yhteydessä kohteita tutkitaan ja tutkimustulosten avulla tuotetaan uutta tietoa ja menetelmiä esimerkiksi vanhojen rakennusten kunnostamisesta. Museovirasto harjoittaa siten kaikissa museokohteissa jatkuvasti omaa lakisääteistä tutkimus- ja hoitotoimintaansa. Tutkimustoiminnan piiriin kuuluvat rakenteisiin kajoavat rakennusarkeologiset tutkimukset, kohteiden dokumentointi ja raportointi. Tutkimustoiminnan avulla Museovirasto tuottaa sisältöjä kohteiden opastusjärjestelmiin, verkkoon ja julkaisuihin. Tutkimuksen tavoitteena on parantaa kohteiden saavutettavuutta kansalaisille ja kartuttaa tietoa kulttuuriperinnöstä.

Lisäksi Museovirasto toteuttaa kohteissa omaa rakennuttamistoimintaa omalla rahoituksellaan. Rakennuttamistoiminnan tavoitteena on parantaa kohteiden saavutettavuutta ja esteettömyyttä sekä kehittää kohteiden museotoiminnan toimintaedellytyksiä. Museovirasto osallistuu myös kiinteästi kohteiden vuokranantajan (Senaatti-kiinteistöt) kohteissa suorittamiin rakennuttamis- ja korjaushankkeisiin. Hankkeiden yhteydessä kehitetään restaurointimenetelmiä, rakennusarkeologisia tutkimusmenetelmiä, raportointia sekä dokumentointi menetelmiä.

Museoviraston kohteet ovat valtion erityisessä suojelussa olevaa valtion kansallisomaisuutta sekä suomalaista kansallisperintöä, jota ei ole mahdollista luovuttaa ulkopuolisten tahojen vapaaseen käyttöön. Museokohteet ovat kulttuurihistoriallisesti arvokkaita suojelukohteita. Erilaisia yhteistyömalleja sovellettaessaikin Museovirastolla on aina oikeus käydä tarkistamassa kohteet ja harjoittaa niissä omaa toimintaansa eli esimerkiksi toteuttaa konservointi- ja restaurointi-toimintaa.

Museoviraston yhteistyökumppaneille, joille myönnetään pääsy kohteisiin museotoiminnan tuottamiseksi, asetetaan sopimuksissa oikeuksien sijaan

erityisesti palvelun tuottamista koskevia velvoitteita ja toimintarajoitteita. Yhteistyökumppaneiden oikeudet eivät siten ole rinnastettavissa esimerkiksi vuokralaisen oikeuksiin. Yhteistyökumppaneille annettavilla käyttöoikeuksilla ei ole merkittävää taloudellista arvoa yhteistyökumppaneille, vaan käytöllä on merkitystä ennen kaikkea Museovirastolle, joka voi näin varmistaa laissa säädetyn tehtävänsä toteutumisen eli kohteiden esittelyn yleisölle kulttuuriperinnön tutkimisen sekä kulttuuriperintöä koskevan tiedon tallentamisen, säilyttämisen ja käytettäväksi saattamisen. Vastaavasti yhteistyökumppanit tyypillisesti toteuttavat omaa säännöissään määriteltyä yleishyödyllistä tarkoitustaan toimiesaan Museoviraston yhteistyökumppanina. Tästä esimerkkinä Ainolan esittelystä vastaava Ainolasäätiö.

Museoviraston oikeus periä maksuja ja vuokraa

Museovirasto voi Museovirastolain mukaan (5.1 §) periä tuottamistaan suoritteista maksuja, joiden suuruutta määrättäessä noudatetaan, mitä valtionmaksuperustelaissa ja sen nojalla annetussa opetusministeriön asetuksessa säädetään. Lain 5.3 §:ssä säädetään, että poiketen siitä, mitä valtion maksuperustelaissa säädetään, liiketaloudellisin perustein hinnoiteltavien kulttuurihistoriallisesti arvokkaiden rakennusten ja niissä sijaitsevien tilojen vuokria voidaan kulttuuripoliittisista syistä alentaa siten, että tiloista peritään kulloinkin käyvän hintatason mukainen vuokra tai, kun sitä on pidettävä valtion edun mukaisena, vuokra saa olla käypää alempi tai sen perimisestä voidaan luopua.

Museovirastolain 5.3 §:ä säädettyä pidettiin silmällä Turun linnaa. Linna on Museoviraston kohteista ainoa, joka on vuokrattu arvonalisäverotuksen näkökulmasta tavanomaisella vuokrasopimuksella eli vuokraa maksetaan kuukausittain rahana. Myös museokohteiden kahvilatiloja vuokrataan rahamääräistä kuukausivuokraa vastaan. Muiden museokohteiden osalta niin sanotut vuokrasopimukset ovat tosiasiaassa yhteistyösopimuksia tilojen käytöstä ja hoidosta sekä museotoiminnan järjestämisestä. Hallituksen esityksessä 121/2001, jonka myötä Museovirastolain 5 § on saanut nykyisen muotonsa, todetaan seuraavaa:

Turun linna on vuokrattu Turun kaupungille - luovutuslain (687/1978) nojalla. Valtioneuvosto on päätöksellään 15 päivänä helmikuuta 2001 oikeuttanut Museoviraston tekemään asiaa koskevan vuokrasopimuksen Turun kaupungin kanssa. Luovutuslain 10 §:n 2 momentin mukaan kun vuokramiehenä on kunta tai kuntayhtymä taikka kun omaisuus vuokrataan yleishyödylliseen tarkoitukseen tai kun sitä on pidettävä valtion edun mukaisena sekä muutoinkin erityisestä syystä, vuokra saa olla käypää alempi tai sen perimisestä voidaan luopua.

Lisäksi Museovirasto on sopimuksin vuokrannut kunnille ja muille yhteisöille kulttuurihistoriallisesti arvokkaita rakennuksia tai niiden tiloja, kuten Hämeenlinnan vankilarakennuksen, Langinkoskella sijaitsevan Keisarillisen kalastusmajan, Porvoossa sijaitsevan Runebergin kodin, Tuusulassa sijaitsevan Ainolan, eri puolilla maata sijaitsevat tuulimyllyt, Lapissa sijaitsevat porokämpät ja muut pienemmät kohteet, liiketaloudellista hinnoittelua alemmalla vuokralla siten, että vuokraaja on yleensä vastannut kohteen käyttö- ja esittelykustannuksista. Tällaisten tilojen vuokraamisessa ei ole nykyisen tulkinnan mukaan ollut mahdollista soveltaa luovutuslakia

Jotta nykyinen vuokrauskäytäntö tällaisten kohteiden osalta voisi edelleen jatkua, ehdotetaan, että Museovirastosta annetun lain 3 §:ään lisättäisiin säännös, joka mahdollistaa poikkeamisen maksuperustelaista määrättäessä kulttuurihistoriallisesti arvokkaiden rakennusten ja niissä sijaitsevien tilojen vuokria. Liiketaloudellisin perustein hinnoiteltavia vuokria voitaisiin kulttuuripoliittisista syistä alentaa niin, että tiloista perittävä vuokra olisi kulloinkin vallitsevan käyvän

hintatason mukainen tai, kun sitä on pidettävä valtion edun mukaisena, vuokra saa olla käypää alempi tai sen perimisestä voidaan luopua.

Museoviraston hallinnassa olevien kulttuurihistoriallisesti arvokkaiden tilojen vuokraaminen ulkopuolisille edellä mainitulla tavalla on valtion edun mukaista sekä mahdollistaa niiden säilyttämisen ja pitämisen nähtävyysskäytössä eikä esitys vaikuta viraston tulojen määrään. Syrjäisillä seuduilla sijaitsevien tilojen pitäminen Museovirastolla tulisi valtiolle nykyistä käytäntöä kalliimmaksi.

Museovirastojen kohteiden siirto Senaatti-kiinteistöille ja takaisinvuokraus

Lähes kaikki Suomen valtion omistamat Museoviraston hallinnassa olevat kohteet (kiinteistöt) siirrettiin 1.1.2014 Senaatti-kiinteistöjen hallintaan. Kiinteistöjen hallinnansiirto koski pääasiassa vain itse kiinteistöjä, ei kiinteistöllä mahdollisesti sijaitsevaa Suomen valtion Museoviraston omistuksessa olevaa irtaimistoa.

Tarkoituksena on, että Museovirasto toimii kohteissa siirron jälkeen Senaatti-kiinteistöjen vuokralaisena vastaten kohteiden saavutettavuudesta yleisölle sekä antikvaarisesta asiantuntemuksesta, kun taas Senaatti-kiinteistöt vastaa kohteiden kiinteistönhoidosta, ylläpidosta ja peruskorjauksesta. Osa kohteista on vuokrattu 1.1.2014 alkaen takaisin Senaatti-kiinteistöiltä Museovirastolle. Museoviraston kohteisiin liittyviä vuokra-, käyttöoikeus- ja niihin verrattavia muita sopimuksia tullaan uudistamaan, koska Museovirastolle ennen kohteiden siirtoa kuuluneet kiinteistöjen hoitoon, ylläpitoon ja korjauksiin liittyvät vastuut siirtyvät Senaatti-kiinteistöille.

Muilta osin kohteiden hallinnan siirrolla ei ole vaikutusta Museoviraston tehtäviin ja vastuisiin. Museoviraston laissa säädettyinä tehtävänä on siten jatkossakin mm. kohteiden esittely ja se vastaa museokohteiden antikvaarisesta asiantuntemuksesta kohteiden hoidossa. Museovirasto ei voi täysin ulkoistaa näitä laissa säädettyjä tehtäviään ulkopuolisille tahoille, mutta ulkopuoliset tahot voivat erityyppisin yhteistyömallein avustaa Museovirastoa sen tehtävien toteuttamisessa.

Nyt kyseessä oleviin kohteisiin kuuluu muun muassa linnoja ja kartanoita. Eräissä kohteissa Museovirasto vastaa itse museotoiminnasta kokonaisuudessaan ja tällöin tilat ovat yksinomaan sen käytössä. Niiden kohteiden osalta, joissa Museovirasto hyödyntää yhteistyömalleja ja hankintalain mukaisia käyttöoikeussopimuksia, erilaiset sopimuskumppanit ovat tähän asti huolehtineet lähinnä sesonkiluonteisesti kesäisin ja joissain kohteissa myös muina vuodenaikoina museoiden aukkipidosta, lippujen myynnistä ja kohteiden hoidosta. Voimassa olevia sopimuksia muutetaan vuoden 2014 aikana, koska Museoviraston sopimuskumppanien tehtäväksi ei voida jatkossa osoittaa kiinteistön hoitoon, ylläpitoon ja korjauksiin liittyviä tehtäviä. Sen johdosta, että voimassa olevista sopimuksista poistetaan kiinteistön hoitoon, ylläpitoon ja korjauksiin liittyvä velvoitteita Museoviraston yhteistyökumppaneilta, muuttuvat sopimukset tosiasiallisesti lähemmäksi hankintalain tarkoittamia käyttöoikeussopimuksia vuokrasopimusten sijaan.

Tämän vuoden alusta alkaen Museoviraston sopimuskumppaneiden rooliksi jää museotoiminnasta huolehtiminen. Yhteistyötoimijoina kohteissa on esimerkiksi kuntia, säätiöitä ja yhdistyksiä eli osa tilojen rinnakkaisista loppukäyttäjistä on arvonnäköverottomia toimijoita. Museovirasto voi luovuttaa tiloja lyhytaikaisesti perhejuhliin tai muihin lyhytaikaisiin tilaisuuksiin. Joidenkin yhteistyökumppaneiden kanssa Museovirasto on sopinut siitä, että yhteistyökumppani saa luovuttaa tiloja vastaaviin käyttötarkoituksiin yhteistyösopimuksessa määritellyin edellytyksin.

Tämän vuoden alusta voimaan tulleissa Senaatti-kiinteistöjen ja Museoviraston välisissä vuokrasopimuksissa määritellään tarkasti vuokrauskohteen käyttötarkoitus museo- ja nähtävyyshankintana, museo-alueena, ja mahdollisesti lisäksi osittaisena kahvila-, toimisto-, varastointi- ja konservointitilana. Vuokralainen eli Museovirasto sitoutuu sopimuksessa käyttämään tiloja AVL 30 §:ssä määritellyllä tavalla jatkuvasti vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Sopimusehtojen mukaan Museovirasto ei saa ilman vuokranantajan lupaa luovuttaa vuokraoikeuttaan, vuokrauskohdetta tai sen osaa toiselle. Museovirastolla on kuitenkin oikeus luovuttaa kohteeseen rinnakkainen hankintalain mukainen käyttöoikeus ulkopuoliselle taholle vuokrauskohteen avoinnapiitoon liittyvien tehtävien hoitamiseksi tai kiinteistöllä tuotettavien palvelujen hoitamiseksi. Rinnakkainen käyttöoikeus ei anna ulko-puoliselle toimijalle Museoviraston oikeuteen rinnastettavaa yksinoikeutta toimia vuokrauskohteessa, sillä kohteiden avoinnapiito on toteutettava Museoviraston antamien ohjeiden mukaisesti ja Museovirasto vastaa kohteiden antikvaarisesta asiantuntemuksesta kohteiden hoidossa.

Museovirasto ei myönnä yhteistyökumppaneilleen rinnakkaisia hankintalain mukaisia käyttöoikeuksia kohteisiin liiketaloudellisin perustein ja tulohankkimistarkoituksessa vaan järjestelyjen ensisijaisena tavoitteena on tuottaa Museoviraston laissa säädetyt tehtävät valtion näkökulmasta kustannustehokkaimmalla tavalla. Vastaavasti yhteistyökumppaneiden vaikuttimet ovat pääasiassa muita kuin liiketaloudellisia eli tavoitteena on esimerkiksi yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttaminen. Museoviraston ja yhteistyökumppaneiden välisissä sopimuksissa rajoitetaan merkittävästi yhteistyökumppaneiden oikeuksia toimia kohteessa. Rajoitukset ovat vielä tiukempia kuin Senaatti-kiinteistöjen ja Museoviraston välisissä sopimuksissa. Yhteistyösopimuksissa ei anneta tiloihin arvonnaisöverotuksessa tarkoitettua omistajanoikeuteen rinnastettavissa olevaa käyttöoikeutta. Mahdollisesti myös monivuotisissa sopimuksissa yhteistyökumppaneille on myönnetty oikeus ja velvollisuus järjestää kohteen avoinnapiito ja esittely yleisölle museotarkoituksessa sekä muut mahdolliset museotoimintaan liittyvät palvelut tietyinä määrättyinä ajanjaksona (esim. kesäkuukausina). Hankintalain palvelukonsessiomallin mukaisesti yhteistyökumppanit voivat tilittää osan museon pääsylippituloista ja mahdollisista muista museotoiminnan tuloista Museovirastolle.

Palveluja koskevalla käyttöoikeussopimuksella (palvelukonsessio) tarkoitetaan Elise Pekkanen ja Mika Pohjosen teoksessa "Hankintojen kilpailuttaminen ja sopimusehdot" (2012, s. 82) esitetyn mukaisesti muuten samanlaista sopimusta kuin julkista palveluhankintaa koskeva sopimus lukuun ottamatta sitä, että palvelukonsessiossa palvelujen suorittamisen vastikkeena on joko pelkästään palvelun käyttö- tai hyödyntämisoikeus tai tällainen käyttöoikeus ja hankintayksikön maksama maksu yhdessä. Palvelukonsession vastikkeena voi siten olla esimerkiksi oikeus periä maksuja palveluja käyttäviltä asiakkailta. Palvelukonsessiolle on tyypillistä viranomaisen myöntämä oikeus jonkin tilan tai maantieteellisen alueen hyödyntämiseen palvelun tarjoamisessa. Palvelukonsession saajalla on yleensä oikeus periä käyttäjiltä asiakasmaksuja, joiden enimmäismäärää voidaan myös rajoittaa. Palvelukonsessiioon liittyy aina riski kannattavuudesta.

Hakija tarvitsee Verohallinnon kannanoton täyttääkseen Senaatti-kiinteistöjen kanssa solmittavien vuokrasopimusten ehdot.

Museokohteiden esimerkitapaukset

Nyt kyseessä olevissa museokohteissa toteutetaan avoinnapiito ja esittely yleisölle vaihtelevin tavoin. Osassa kohteissa Museovirasto huolehtii museo-toiminnasta itse, osassa Museovirasto huolehtii museotoiminnasta erilaisten yhteistyökumppaneiden avustuksella ja osa kohteista on nimenomaisesti vuokrattu

ulkopuoliselle taholle, kuten kunnalle tai kaupungille, joka vastaa kohteen esittelystä yhteisölle itse tai yhteistyökumppaneiden avustuksella.

Kaikkiin kohteisiin liittyy omat erityispiirteensä. mutta hakija esittää jäljempänä kolme tyypillistä tapausta, joiden osalta hakija pyytää Verohallinnon kannanottoa. Yhteistä kaikille kohteille on se, että hallinnan-siirron myötä hakijalle ennen siirtoa kuuluneet kiinteistöjen huoltoon ylläpitoon ja korjauksiin liittyvät vastuut siirtyivät Senaatti-kiinteistölle. Yhteistä kaikille kohteille on myös Museoviraston kulttuuriperinnön tutkimiseen ja kulttuuriperintöä koskevan tiedon tallentamiseen säilyttämiseen ja käytettäväksi saattamiseen liittyvien toimintojen suorittaminen kohteissa.

Kohteet, joissa Museovirasto huolehtii itse museotoiminnasta

Ensimmäinen esimerkkitapaus, josta Museovirasto pyytää ennakkoratkaisua, on linna, jonka avoinnapidon ja esittelyn yleisölle Museovirasto toteuttaa itse. Linnan kahvila-/ravintolatilat Museovirasto on vuokrannut ulkopuoliselle taholle ja kahvila-ravintolatoiminnan tuottamisesta on sovittu tämän ulkopuolisen tahon kanssa. Lisäksi linnan tiloja Museovirasto vuokraa (Ja on vuokrannut) kestoltaan vaihteleviin tapahtumiin.

Linnan tilat ja vuokratut rakenteet ovat Museoviraston ja vuokralaisen rinnakkaiskäytössä eli Museovirastolla on koko tämän ajan pääsyoikeus linnan tiloihin. Korjaus-/restaurointi- ja konservointitoimenpiteitä pyritään tapahtumien aikana välttämään sopimuskuppanille aiheutuvan vahingon minimoimiseksi.

Museovirasto harjoittaa kohteessa edellä kuvattua tutkimus- ja restaurointitoimintaa säännöllisesti, vähintäänkin siinä vaiheessa, kun kohteessa on tarpeen tehdä rakenteisiin kajoavia kunnossapito- tai korjaustoimenpiteitä. Tutkimustoiminnan lisäksi Museovirastolla on tässä kohteessa jatkuvaa omaa toimintaa museopalvelujen tuottamisen muodossa, sillä Museovirasto huolehtii oman henkilökuntansa voimin kohteen avoinnapidosta ja esittelystä yleisölle.

Kahvilanpitäjän vastuulla on järjestää kahvila-/ravintolatoiminta sekä huolehtia vuokraamansa kahvila-ravintolatilojen jokapäiväisistä hoitotehtävistä. Kahvila /ravintolatilojen vuokra-sopimus on arvonlisäverollinen

Museovirasto vuokraa linnan tiloja lyhytaikaisesti eri tarkoituksiin. esimerkiksi perhejuhlia ja yritystilaisuuksia tai musiikkitilaisuuksia varten. Myös tilojen vuokraus näyttelytarkoituksiin voi tulla kyseeseen. Pisimmillään linnan tiloja luovutetaan noin kahden kuukauden ajaksi kesäistä musiikkitapahtumaa varten arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimättömän yhdistyksen käyttöön. Sopimuksessa määritellään yksityiskohtaisesti mihin tarkoitukseen sopimuksen piiriin kuuluvia linnan osia saadaan käyttää (esim. valo- ja sähkövarastotilana, pukuhuoneina ja maskeeraamona tai ompelimona ja pukubarastona). Sopimus pitää sisällään tilavuokran sekä Museoviraston omistaman irtaimiston eli mm. katsomo- ja katosrakenteiden vuokran.

Museovirasto pitää kohdetta avoinna yleisölle musiikkitapahtuman aikanakin-huomioiden kuitenkin musiikkiesitysten harjoitus- ja esitysaikataulut. Museoviraston ja yhdistyksen välisessä sopimuksessa on lisäksi erikseen todettu, etteivät harjoitukset tai esitykset saa aiheuttaa kohtuuttomia rajoituksia linnan toiminnalle. Musiikkitapahtuma on kytketty osaksi linnan museotoimintaa siten, että linnan tiloissa järjestetään erityisiä opastettuja backstage-kierroksia, joiden aikana museokävijöiden on mahdollista tutustua ms yhdistykselle vuokrattuihin tiloihin.

Museovirasto on niin sanotun kiltasopimuksen muodossa myöntänyt kohteeseen lyhytaikaisia käyttöoikeuksia kaupungille sekä paikallishistorian harrastajien yhdistykselle. Yhdistyksen toiminnan tarkoituksena on kyseessä olevan linnan historiallisten arvojen säilyttäminen, tehostaminen sekä tunnetuksi tekeminen, Nämä käyttöoikeudet ovat vastikkeettomia ja niiden perusteella kaupunki ja yhdistys voivat järjestää linnassa tilaisuuksia ilman vuokra- ja järjestelymaksuja. Kiltasopimusten mukaan kaupungin ja yhdistyksen tilaisuuksien tulee soveltua linnan luonteensa ja laatunsa puolesta.

Kohteet, joissa Museoviraston yhteistyökumppanina toimii kunta tai kaupunki

Toinen esimerkkitapaus, josta hakija pyytää ennakkoratkaisua, on kohde, jossa Museovirasto tekee yhteistyötä kunnan kanssa varmistaakseen museotoiminnan toteutumisen. Hakijan käsityksen mukaan nämä kohteet ovat se omassa käytössä tai vaihtoehtoisesti tilojen loppukäyttäjäksi tulee katsoa yhteistyökumppanina toimiva kunta, esimerkiksi sellaisessa tilanteessa, jossa Museoviraston ja kunnan välillä on nimenomainen vuokrasopimus ja kunta harjoittaa kohteessa omaa museotoimintaansa

Tilat ovat Museoviraston ja yhteistyökumppanin / vuokralaisen rinnakkaiskäytössä, eli Museovirastolla on koko ajan pääsyoikeus tiloihin korjaus- ja restaurointi-, ja konservointitoimenpiteitä varten

Kaupungille myönnetään pääsy museokohteeseen museon avoinnapitoa ja siihen liittyviä yleisötoimintoja varten. Kohteissa on Museoviraston tai valtion kokelmiin kuuluvaa museoesineistöä tai eräissä varsinaisten vuokrasopimusten tapauksissa vuokralaisen omaa museoesineistöä. Yhteistyökumppanina toimiva kaupunki ei maksa Museovirastolle minkäänlaista vuokraa, mutta kaupunki sitoutuu Museoviraston kanssa solmitussa sopimuksessa pitämään kohteen avoimna yleisölle ainakin kesäaikaan. Lisäksi kaupunki huolehtii erinäisistä valvonta- ja ylläpitotehtävistä, kuten avoinnapidon edellyttämästä siivouksesta. Sopimus laaditaan vuosittain kattamaan kesäkuukaudet tai sopimus laaditaan pitkäaikaisesti, esimerkiksi kattamaan usean vuoden kesäkuukaudet. Kohteen esittely, opastus ja valvonta toteutetaan Museoviraston antamien ohjeiden mukaisesti. Yhteistyösopimukset pitävät sisällään huomattavan määrän palvelun tuottamista koskevia määräyksiä ja rajoitteita. Yhteistyökumppani ei voi siirtää sopimusta kolmannelle ilman Museoviraston suostumusta.

Kaupungilla on lähtökohtaisesti oikeus museotoiminnan pääsymaksutuloihin ja muihin kunnan mahdollisesti järjestämän toiminnan tuloihin. Kaupungin kanssa tehty sopimus on otsikoitu käyttö- ja hoitosopimukseksi tai kiinteistön vuokrasopimukseksi. Sopimukset tullaan muuttamaan museopalveluiden tuottamista koskeviksi sopimuksiksi, koska hallinnansiirron seurauksena kiinteistön hoito- ja korjaustoimenpiteistä nykyisin vastaa Senaatti-kiinteistöt ja sopimuksen olennainen sisältö koskee museopalvelujen tuottamista kohteessa Museoviraston antamien ohjeiden ja määräysten mukaisesti.

Yhteistyösopimus sisältää määräykset siitä mihin tarkoituksiin kohteen tiloja saadaan käyttää. Lähtökohtaisesti tiloja saa käyttää vain kohteen esittelytarkoituksiin ja muihin museotoimintaan liittyviin yleisötarkoituksiin. Yhteistyökumppanin käyttöoikeudet rajataan siis museotoimintaan liittyviksi. Kohteen käyttöön liittyvien toimenpiteiden tulee turvata kohteen historiallisten arvojen säilymistä ja edistää sen käyttöä kulttuurihistoriallisena kohteena. Joissain tapauksissa Museoviraston yhteistyökumppanina oleva kunta on voinut sopia edelleen kohteen aukkipidon järjestämisestä arvonlisäverottoman toimijan kanssa. Tällainen yhteistyömalli on mahdollista vain, jos se sallitaan Museoviraston ja kunnan välisessä sopimuksessa. Näissä tilanteissa Museoviraston ja kunnan välisen sopimuksen tilojen

käyttöä rajoittavat ehdot tulevat rajoittamaan myös kolmannen osapuolen oikeuksia toimia tiloissa.

Yhteistyösopimusten avulla Museovirasto toteuttaa lakisääteisiä tehtävän, kuten huolehtii kulttuurihistoriallisen kansallisomaisuuden kartuttamisesta, hoidosta ja näytteilläpidosta sekä ylläpitää museolta ja järjestää näyttelyitä. Museoviraston ja kaupungin välisessä sopimuksessa määritellään myös, saako kaupunki harjoittaa kahvila- tai ravintolatoimintaa kohteessa. Sopimuksessa on ehdot myös siitä, saako kaupunki järjestää muunlaisia oheispalveluja kohteessa esimerkiksi museokauppatuotteiden myyntiä. Museoviraston ja kaupungin välisessä sopimuksessa määritellään, onko kaupungilla oikeus luovuttaa kohteen tiloja tilapäisluonteisesti ja lyhytaikaisesti ulkopuolisille tahoille esimerkiksi yksittäisten tilaisuuksien kuten syntymäpäivä juhlien järjestämiseksi. Kohteeseen voi olla luovutettu vastikkeettomia käyttöoikeuksia samaan tapaan kuin edellä esiteltiin linnaan.

Kohteet, joissa museotoiminta on järjestetty arvonlisäverottoman toimijan avustuksella

Museovirastolla on myös kohteita, joissa avoinnapiito ja esittely yleisölle toteutetaan yhteistyössä esimerkiksi sellaisen säätiön tai yhdistyksen kanssa, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen toimija.

Yhteistyömallista huolimatta Museovirasto päättää siitä, mitä toimintaa museo-kohteessa harjoitetaan. Yhteistyösopimuksissa Museovirasto rajoittaa yhteistyökumppaneidensa oikeuksia merkittävästi siten, että he voivat harjoittaa kohteessa vain museotoimintaan liittyviä toimintoja sopimuksessa määritellyin tavoin. Siten kohteen tosiasiallinen hallinta säilyy Museovirastolla, yhteistyökumppaneille myönnetään vain rajattuja pääsy- ja käyttöoikeuksia.

Tilanteissa, joissa Museoviraston yhteistyökumppanina on arvonlisäverotonta toimintaa harjoittava säätiö, museokohde on voitu luovuttaa irtaimistoiheen toistaiseksi ja velotuksetta säätiön käyttöön ja hallintaan sillä edellytyksenä, että säätiö huolehtii tilojen jokapäiväisistä huoltotoimenpiteistä ja vastaa juoksevista menoista sekä huolehtii kohteen avoinnapiidosta ja esittelystä. Kohteen esittely ja opastus toteutetaan Museoviraston antamien ohjeiden mukaisesti. Säätiö ei siis maksa korvausta tilojen käytöstä, mutta sillä saattaa olla oikeus mahdollisiin kesäaukioajan pääsylipputuloihin.

Yhteistyökumppanina toimiva säätiö voi harjoittaa tiloissa itse kahvilatoimintaa tai se voi sopia kahvilatoiminnan järjestämisestä esimerkiksi arvonlisäverovelvollisen elinkeinonharjoittajan kanssa Museoviraston kanssa solmitun yhteistyösopimuksen sen salliessa.

Yhteistyökumppanina on yhteistyösopimuksen sallimissa rajoissa oikeus luovuttaa kohteen tiloja tilapäisluonteisesti ja lyhytaikaisesti ulkopuolisille tahoille esimerkiksi yksittäisten tilaisuuksien järjestämiseksi. Sopimuksessa määritellään, että yhteistyökumppanilla ei ole oikeutta muuttaa kohteen käyttötarkoitusta eikä luovuttaa tilojen käyttöoikeutta kolmannelle ilman vuokranantajan suostumusta.

Hakijan käsitys asiasta

Hakijan käsityksen mukaan Senaatti-kiinteistöjen Museovirastolle vuokraamat kohteet ovat valtion arvonlisäverolain 30 §:ssä tarkoitettussa valtion käytössä, vaikka Museovirasto toteuttaa kohteiden esittelyn yhdessä yhteistyökumppaneidensa kanssa ja vaikka se myöntäisi kolmansille osapuolille kohteiden rinnakkaisen käyttöoikeuden museotoiminnan varmistamiseksi. Hakijan käsityksen

mukaan Senaatti-kiinteistöjen kohteet voidaan vuokrata hakijalle arvonlisäverollisena.

Hakija viittaa käsityksensä tueksi korkeimman hallinto-oikeuden päätökseen KHO 15.4.2013 T 1287. Päätöksessä kyse oli kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamiseksi hakeutumisesta tilanteesta, jossa yliopistot luovuttivat tiloja edelleen ei-arvonlisäverollisille yhteisöille. Hakijan käsityksen mukaan ratkaisu ei ole sovellettavissa hakijan tapaukseen, sillä hakija ei luovuta yksilöityä kiinteistöä, vaan ainoastaan rinnakkaisen käyttöoikeuden eri kohteisiin.

Hakija viittaa käsityksensä tueksi myös Euroopan Unionin tuomioistuimen tuomiioon EUT C-275/01, joka liittyi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamiseen ja savukeautomaattien sijoittamiseen anniskelupaikkoihin. Hakijan käsityksen mukaan EUT:n päätös vahvistaa sen, että yhdessä yhteistyökumppanin kanssa ylläpitämät kohteet eivät ole sellaisia, joista hakija voisi hakeutua kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi.

Hakija on lisäksi viitannut julkaisemattomaan korkeimman hallinto-oikeuden päätökseen KHO 12.8.2009 T 1920, jossa korkein hallinto-oikeus katsoi, että vuokralainen harjoitti hallitsemisessaan tiloissa sekä verollista että verosta vapautettua toimintaa. Kaikki tilat olivat AVL 30 §:ssä tarkoitettulla tavalla jatkuvasti tässä sekakäytössä ja vuokranantaja voi hakeutua kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta arvonlisäverovelvolliseksi kyseiselle vuokralaiselle vuokrattavista tiloista.

Ennakkoratkaisu

1. Hakija ei voi hakeutua kiinteistöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi hakemuksessa kuvatuista kiinteistöistä, koska kiinteistöt ovat hakijan (valtion) omassa käytössä arvonlisäverolain 30 §:ssä tarkoitettulla tavalla.
2. Hakija voi periä arvonlisäverollista vuokraa verollisena vuokraamiensa kohteiden edelleenvuokrauksesta silloin, kun se vuokraa hakemuksessa tarkoitettuja museokohteita nimenomaisin vuokrasopimuksin kunnille, jotka harjoittavat kohteissa omaa museotoimintaansa.
3. Verohallinto ei anna pyydettyä ennakkoratkaisua.
4. Hakija voi periä arvonlisäverollista vuokraa verollisena vuokraamiensa kohteiden edelleenvuokrauksesta silloin, kun se vuokraa hakemuksessa tarkoitettujen kohteiden ravintolatiloja arvonlisäverollisille kahvila- tai ravintolatoiminnan harjoittajille.

Hakijan ei tarvitse erikseen hakeutua kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta arvonlisäverovelvolliseksi kohdissa 2. ja 4. tarkoitetuissa tilanteissa.

Perustelut

Säännökset

Arvonlisäverolain (AVL) 1 §:n mukaan 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarantoiminnan ja palvelun myynnistä.

AVL 27 §:n mukaan veroa ei suoriteta kiinteistön myynnistä eikä maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasiteoikeuden tai muuhun niihin verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisesta.

AVL 30 §:n mukaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta suoritetaan 27 §:stä poiketen veroa, jos luovuttaja hakeutuu tästä toiminnasta verovelvolliseksi. Verovelvollisuus koskee vain hakemuksessa mainittua kiinteistöä tai sen osaa. Verovelvollisuus edellyttää, että kiinteistöä käytetään jatkuvasti arvonlisäverolain

10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan toimintaan, tai että kiinteistön käyttäjänä on valtio tai yliopistolain 1 §:ssä tarkoitettu yliopisto.

AVL 102 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron. Verollisella liiketoiminnalla tarkoitetaan saman lainkohdan 2 momentin mukaan toimintaa, joka arvonlisäverolain mukaan aiheuttaa tavarain tai palvelun myyjälle verovelvollisuuden.

ALV 130 §:n mukaan kunnalla on oikeus saada palautuksena hankintaan sisältyvä 10 luvussa tarkoitettu vero, josta ei saa tehdä vähennystä tai josta ei saa 131 §:ssä tarkoitettua palautusta. Palautus saadaan myös 79 §:n 1 momentissa tarkoitettua tuesta tai avustuksesta suoritettavasta verosta.

ALV 133 §:n 1 momentin mukaan mitä arvonlisäverolaissa säädetään vähennykseen oikeuttavasta käytöstä ja vähennettävästä verosta, sovelletaan myös 130, 131 ja 131a §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavaan käyttöön ja palautettavaan veroon.

Arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY)135 artiklan 1 kohdan I alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta kiinteän omaisuuden vuokraus.

Tosiseikat

Museovirasto on valtion laitos. Senaatti-kiinteistöt on valtion liikelaitos.

Kaikki Suomen valtion omistamat Museoviraston hallinnassa olevat kohteet (kiinteistöt) siirrettiin 1.1.2014 Senaatti-kiinteistöjen hallintaan. Museovirasto toimii kohteissa siirron jälkeen Senaatti-kiinteistöjen vuokralaisena vastaten kohteiden saavutettavuudesta yleisölle sekä antikvaarisesta asiantuntemuksesta, kun taas Senaatti-kiinteistöt vastaa kohteiden kiinteistönhoidosta, ylläpidosta ja peruskorjauksesta.

Museoviraston kohteet ovat valtion erityisessä suojelussa olevaa valtion kansallisomaisuutta sekä suomalaista kansallisperintöä, jota ei ole mahdollista luovuttaa ulkopuolisten tahojen vapaaseen käyttöön. Museokohteet ovat kulttuurihistoriallisesti arvokkaita suojelukohteita. Erilaisia yhteistyömalleja sovellettaessaikin Museovirastolla on aina oikeus käydä tarkistamassa kohteet ja harjoittaa niissä omaa toimintaansa eli esimerkiksi toteuttaa konservointi- ja restaurointitoimintaa. Museokohteet ovat jatkuvasti Museoviraston eli valtion oman tutkimus- ja kehitystyön kohteina.

Museovirasto toteuttaa itse linnan avoinnapidon Linnan kahvila/ravintolatilat Museovirasto on vuokrannut ulkopuoliselle taholle arvonlisäverollisella vuokrasopimuksella. Museovirasto vuokraa tiloja lyhytaikaisesti eri tapahtumiin. Museovirasto on myös myöntänyt kohteeseen vastikkeetta lyhytaikaisia käyttöoikeuksia kaupungille sekä paikallishistorian harrastajien yhdistykselle.

Museovirastolla on myös kohteita, joissa yhteistyökumppanina on kunta tai kaupunki. Kaupungille myönnetään pääsy museokohteeseen museon avoinnapitoa ja siihen liittyviä yleisötoimintoja varten. Museoviraston ja kunnan välillä voi olla myös nimenomainen vuokrasopimus ja kunta harjoittaa kohteessa omaa museotoimintaansa.

Museovirastolla on myös kohteita, joissa avoinnapito ja esittely yleisölle toteutetaan yhteistyössä esimerkiksi sellaisen säätiön tai yhdistyksen kanssa, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen toimija. Yhteistyökumppani voi harjoittaa tiloissa itse

kahvilatoimintaa tai se voi sopia kahvilatoiminnan järjestämisestä esimerkiksi arvonlisäverovelvollisen elinkeinonharjoittajan kanssa

Asian arviointi ja johtopäätökset

Verohallinnon ohje kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta

Verohallinnon ohjeessa on käsitelty kiinteistön käyttöoikeuden luovutustilanteissa loppukäyttäjää ja hakeutumisketjua koskevia edellytyksiä. Ohjeen mukaan kiinteistön vuokrauksesta tai muusta luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisen edellytyksenä on, että kiinteistöä tai sen osaa käytetään arvonlisäverollisessa toiminnassa. Kiinteistön tosiasiallisen käyttäjän eli loppukäyttäjän tulee siten harjoittaa kiinteistöllä arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa toimintaa (AVL 30 § 1 mom). Kun kiinteistön loppukäyttäjä on kunta ja kiinteistöä käytetään kunnan arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa tai kiinteistöllä harjoitetaan kunnan palautukseen oikeuttavaa toimintaa, täyttyvät hakeutumisen edellytykset loppukäyttäjän osalta. Kiinteistön vuokrauksesta voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi myös silloin, kun kiinteistön käyttäjänä on valtio (AVL 30 § 1 mom). Ohjeen mukaan kiinteistön luovutusten ketjuuntuessa on hakeutumisen edellytyksenä aina, että myös vuokralainen tai osakas on hakeutunut, jos hän on vuokrannut kiinteistön edelleen (AVL 30 § 2 mom).

Valtion työryhmän muistio ja verotuskäytäntö

Valtion arvonlisäverotyöryhmän 2001 muistiosta (31/2001) ilmenee, että budjettitalouden piirissä olevan valtion viraston tai laitoksen katsotaan olevan arvonlisäverolain 30 §:n 1 momentissa tarkoitettu kiinteistön käyttäjä (valtio) myös silloin, kun se itse ei käytä tiloja, vaan on edelleenvuokraajan asemassa. Näin on myös silloin, kun valtion virasto tai laitos edelleenvuokraa tiloja vähennyskelvottomaan tarkoitukseen. Verotuskäytännössä on noudatettu näitä periaatteita.

Arvonlisäverotyöryhmän muistiosta ilmenee, että Verotuskäytännön mukaan valtion virasto tai laitos ei erikseen hakeudu arvonlisäverovelvolliseksi tiloista, jotka se luovuttaa edelleen. Tästä huolimatta se käsittelee verollisina vuokraamiensa tilojen edelleen vuokrauksen verollisena silloin, kun vuokralainen käyttää tiloja vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Vuokrauksen arvonlisävero lasketaan verottoman hinnan päälle samalla tavoin kuin arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa muutoinkin.

Arvonlisäverotyöryhmän kanta asiaan on, että tiliviraston on käsiteltävä verollisena vuokraamiensa tilojen edelleen vuokraus verollisena aina silloin, kun vuokralainen käyttää tiloja vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Näin menetellään siitä huolimatta, että tilivirasto ei ole hakeutunut vuokraustoiminnasta erikseen verovelvolliseksi. Silloin, kun valtion virasto tai laitos vuokraa edelleen vähennyskelvottomaan tarkoitukseen tiloja, joista se itse on maksanut arvonlisäverollisen vuokran, tulee viraston tai laitoksen sisällyttää maksamiensa arvonlisäveromenojen määrä edelleen vuokralaiselta perittävään vuokraan siitä huolimatta, että edelleen vuokraus tällaisessa tapauksessa sinänsä on verotonta. Verotuskäytännössä on noudatettu arvonlisäverotyöryhmän kantaa.

Oikeuskäytäntöä

Hakija on viitannut käsityksensä tueksi EUT:n ratkaisuun C275/01. Ratkaisussa kuten useissa muissakin EUT:n ratkaisuissa kiinteän omaisuuden vuokrauksen peruspiirteeksi on määritelty, että vuokralaiselle annetaan sovituksi ajaksi vastiketta vastaan oikeus hallita kiinteistöä omistajan tavoin ja sulkea muut henkilöt

tämän oikeuden ulkopuolelle. Päätöksessä kiinteän omaisuuden vuokrauksesta ei ollut kysymys, kun liiketilojen omistaja antoi savukeautomaatin omistajalle oikeuden sijoittaa automaatti tiloihinsa sekä huolehtia sen toiminnasta ja huollosta kahden vuoden ajan määräämässään paikassa saaden vastikkeeksi tietyn osuuden automaatin tuotteiden bruttotuloista, mutta antamatta muuta oikeutta hallintaan tai kontrolliin kuin mitä kirjallisessa sopimuksessa oli sovittu.

Korkeimman hallinto-oikeuden antamassa ratkaisussa (KHO:n 7.2.2007 T 268) oli kysymys tilanteesta, jossa kiinteistöyhtiö ryhtyi rakentamaan uudisrakennusta. Tarkoituksena oli vuokrata huoneistot (yleisten tilojen lisäksi yli 50 huoneistoa) lähinnä lukukausien aikana opiskelijoille opiskelija-asunnoiksi. Kesäaikaan rakennuksessa tuli kuitenkin toimimaan kesähotelli. Kesähotellitoiminnan osalta kiinteistöyhtiön tarkoituksena oli vuokrata tilat kesähotellitoimintaa harjoittavalle ulkopuoliselle verovelvolliselle yhtiölle. Arvonlisäverolain mukaan hakeutumisen edellytyksenä on, että kiinteistöä käytetään jatkuvasti vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, jolloin säännöksen esitöiden mukaan hakeutumismahdollisuuden ulkopuolelle on ollut tarkoitus jättää lähinnä kiinteistön tilapäisluonteiset luovutukset vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan ratkaistavassa asiassa ei ollut kysymys tilojen tilapäisluonteisesta luovutuksesta vaan vuosittain toistuvasta ja kesäajan kestävästä käytöstä verollisessa ja siten vähennykseen oikeuttavassa kesähotellitoiminnassa. Päätöksessään korkein hallinto-oikeus totesi, että arvonlisäverolain 30 §:n 1 momentissa käytettyä sanontaa jatkuvasti ei voida tulkita niin, että se edellyttäisi kiinteistön tai sen osan kokoaikaista tai ajallisesti edes pääasiallista käyttöä vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa. Näin ollen kiinteistöyhtiöllä oli oikeus hakeutua kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä (KHO 15.4.2013 T 1287) A Oy:n omistukseen oli 1.1.2010 voimaan tulleen yliopistouudistuksen yhteydessä siirtynyt yliopistojen käytössä olevia kiinteistöjä. A Oy vuokrasi näitä kiinteistöjä yliopistoille. Osan näin vuokrallaottamista tiloista yliopistot luovuttivat edelleen joko vastikkeetta tai vuokraa vastaan yliopistojen toimintaan läheisesti liittyville yhteisöille, jotka eivät olleet toiminnastaan arvonlisäverovelvollisia. Arvonlisäverolain 30 §:n 1 momentin säännös, jonka mukaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta voidaan hakeutua verovelvolliseksi myös silloin, kun kiinteistön käyttäjänä on yliopistolain 1 §:ssä tarkoitettu yliopisto, oikeutti A Oy:n hakeutumaan verovelvolliseksi yliopistoille vuokratuista tiloista vain siltä osin kuin yliopistot olivat tilojen tosiasiallisina loppukäyttäjinä. Hakeutumisoikeus ei koskenut yliopistojen ei-arvonlisäverovelvollisille yhteisöille edelleen luovuttamia tiloja.

Kyseisen päätöksen perusteluissa korkein hallinto-oikeus mainitsi, että mitä tulee yhtiön esittämään väitteeseen valtiolle tapahtuvan tilojen käyttöoikeuden luovutuksen arvonlisäverokohtelusta ja yliopiston rinnastamisesta valtioon, niin hakeutumismahdollisuus valtion käyttöön tulevien tilojen osalta ei ole nyt kysymyksessä olevassa asiassa ratkaistavana. Tämän vuoksi myöskään valtion arvonlisäverotyöryhmän tai valtiokonttorin valtion käyttöön vuokrattujen tilojen arvonlisäverokohtelua koskevilla tulkinnoilla ei ole asiassa merkitystä.

Hakijan viittaaman julkaisemattomaan korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen (KHO 12.8.2009 T 1920) linjasta ns. tilojen sekakäytöstä tiloissa on yleisesti noudatettu verotuskäytännössä. Mikäli tiloja käytetään jatkuvasti sekä arvonlisäverollisessa että arvonlisäverottomassa käytössä, ovat tilat arvonlisäverolain 30 §:n edellyttämällä tavalla jatkuvasti vähennyskelpoisessa käytössä.

Hakemuksessa tarkoitettujen kiinteistöjen käyttäjä ja hakeutumisen edellytykset

Valtion työryhmämuistion (31/2001) mukaan valtion viraston tai laitoksen katsotaan olevan arvonlisäverolain 30 §:n 1 momentissa tarkoitettu kiinteistön käyttäjä (valtio) myös silloin, kun se itse ei käytä tiloja, vaan on edelleenvuokraajan asemassa. Työryhmämuistiossa ei ole otettu kantaa tilanteeseen, jossa tiloja luovutetaan vastikkeetta. Korkein hallinto-oikeus ei ole edellä mainitussa ratkaisussaan arvioinut valtionhallinnon työryhmämuistiota ja sen sisältöä vaan on erikseen maininnut, että kyseisessä tapauksessa ei ollut kysymys yliopiston rinnastamisesta valtioon. Edellä esitettyjä oikeustapauksia ei siten suoranaisesti voida soveltaa vuokralaisen ollessa valtio. Verotuskäytäntö on ollut valtion työryhmämuistiossa esitetyn mukainen ja hakijan tilannetta on arvioitava pääasiassa verotuskäytännön pohjalta.

Linnan tiloissa, jossa Museovirasto itse on järjestänyt kohteen aukkipidon ja harjoittaa itse lyhytaikaista vuokraustoimintaa, käyttäjänä on tosiasiallisestikin valtio. Osa linnasta on vuokrattu nimenomaisella vuokrasopimuksella arvonlisäverolliselle kahvila-ravintolatoimintaa tuottavalle toimijalle. Riippumatta siitä katsotaan-ko kahvila-ravintolalle vuokratun tilan käyttäjäksi valtio vai katsotaanko valtion hakeutuneen kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta arvonlisäverovelvolliseksi, hakeutumisen edellytykset täyttyvät. Verohallinto katsoo Museoviraston laissa säädetyt tehtävät, tilojen rinnakkainen luonne ja verotuskäytäntö huomioon ottaen, että arvonlisäverolain 30 §:ssä tarkoitettu tilojen käyttäjä on valtio.

Kohteessa, jossa yhteistyökumppanina toimii kunta tai kaupunki, tilat ovat rinnakkaiskäytössä. Myös kaupungin palautukseen oikeuttava käyttö rinnastetaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön ja kaupungin ollessa loppukäyttäjänä edellytys loppukäyttäjistä toteutuu. Vaikka kiinteistö on luovutettu kaupungille ja kaupunki voi solmia yhteistyösopimuksen kohteen aukkipidosta arvonlisäverottoman toimijan kanssa, museoviraston lakisääteiset tehtävät, tilojen käytön rinnakkainen luonne sekä verotuskäytäntö huomioiden, Verohallinto katsoo, että arvonlisäverolain 30 §:ssä tarkoitettu tilojen käyttäjä on valtio.

Arvonlisäverottomille toimijoille vastikkeetta luovutetussa kohteessa museokohde on voitu luovuttaa yhteistyökumppanin käyttöön tietyillä edellytyksillä ja rajoituksilla. Verohallinto katsoo museoviraston lakisääteiset tehtävät, tilojen käytön rinnakkainen luonne sekä verotuskäytäntö huomioiden, että arvonlisäverolain 30 §:ssä tarkoitettu tilojen käyttäjä on valtio.

Valtio on verovelvollinen yhtenä yksikkönä liiketoiminnan muodossa harjoitetusta toiminnasta. Valtion laitos kuten Museovirasto ei siten hakeudu erikseen kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta verovelvolliseksi. Verotuskäytännön mukaan valtio voi periä luovuttamistaan kiinteistöistä arvonlisäverollista vuokraa. Kun Museovirasto luovuttaa edelleen kiinteistön nimenomaisella vuokrasopimuksella arvonlisäverolliselle toimijalle tai kunnan käyttöön arvonlisäverollisella vuokralla, Verohallinto katsoo verotuskäytäntöön perustuen, että valtion ei tule erikseen hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksista näissä tilanteissa ja myös näissä tilanteissa käyttäjänä on valtio.

Näin ollen hakija ei voi hakeutua tiloista verovelvolliseksi, joissa sen katsotaan itse olevan arvonlisäverolain 30 §:n mukaisena käyttäjänä. Hakija voi verotuskäytännön perusteella periä arvonlisäverollista vuokraa silloin, kun se on vuokrannut tilat edelleen arvonlisäverolliselle toimijalle. Hakija voi periä arvonlisäverollista vuokraa kahvila-ravintolalle vuokraamistaan tiloista.

Kuntalain 2 §:n mukaan kunta hoitaa itsehallinnon nojalla itselleen ottamansa ja sille laissa säädetyt tehtävät. Kunnan harjoittama museotoiminta on toimintaa, josta kunta on oikeutettu 130 §:n mukaiseen palautukseen. Koska palautukseen oikeuttava toiminta rinnastetaan arvonlisäverolain 133 §:n perusteella vähennyk-

seen oikeuttavaan toimintaan, voidaan Verohallinnon näkemyksen kunnan omaan palautukseen oikeuttavaan käyttöön vuokratusta tilasta periä myös verollista vuokraa. Hakija voi siten periä arvonlisäverollista vuokraa verollisena vuokraamiensa kiinteistöjen edelleenvuokrauksesta silloin, kun se vuokraa hakemuksessa tarkoiteltua museokohdetta nimenomaisin vuokrasopimuksin kunnille, jotka harjoittavat kohteissa omaa museotoimintaansa. Sen sijaan tilanteeseen, jossa museotoimintaa harjoitetaan yhdessä kunnan yhteistyökumppanin, kuten yhdistyksen tai säätiön kanssa, Verohallinto ei anna ennakkoratkaisua. Tilanne ei ole tarpeeksi yksilöity, jotta Verohallinto voisi ennakkoratkaisulla ratkaista onko toiminta kunnan palautukseen oikeuttavaa vai yhteistyökumppanin harjoittamaa museotoimintaa.

Sovelletut oikeusohjeet

Arvonlisäverolaki 1 § 1 mom. 1 kohta, 27 §, 30 §, 102 § 1 mom. 1 kohta, 130 §, 133 § 1 mom. ja 190 §

Ennakkoratkaisun sitovuus

Tämä ennakkoratkaisu on annettu ajalle 13.6.2014 -31.12.2015.

Lainvoiman saanutta ennakkoratkaisua noudatetaan saajan vaatimuksesta sitovana siltä ajalta, jolle se on annettu.

Muutoksenhaku

Tähän päätökseen saa hakea muutosta valittamalla. Valitusosoitus on päätöksen liitteenä.

Tiina Tikkanen
Veroasiantuntija

Maksu

210 euroa (lasku liitteenä)
(Valtiovarainministeriön asetus Verohallinnon suoritteiden maksullisuudesta 2 §)

Jos hakija katsoo tämän päätöksen maksun olevan virheellinen, hän voi vaatia Verohallinnolta oikaisua maksuun. Oikaisua on vaadittava kuuden kuukauden kuluessa maksun määräämisestä. (Laki eräiden ennakkopäätösten maksuperusteista 8 §)

Liitteet

Valitusosoitus
Lasku

Tiedoksi

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö

VALITUSOSOITUS

Arvonlisäverolaki 193 §

- Valitusviranomainen** Tähän päätökseen haetaan muutosta Helsingin hallinto-oikeudelle osoitetulla valituksella.
- Valitusoikeus** Päätökseen voi hakea muutosta asianosainen ja Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö.
- Valitusaika** Valitus on tehtävä 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista. Valitusaikaa laskettaessa tiedoksisaantipäivää ei oteta lukuun. Jollei muuta näytetä, asianosaisen katsotaan saaneen ennakkoratkaisun tiedoksi 7. päivänä sen jälkeen, kun ratkaisu annettiin postin kuljetettavaksi. Jos määräajan viimeinen päivä on pyhäpäivä, lauantai, itsenäisyyspäivä, vapunpäivä, jouluaatto tai juhannusaatto, valitusaika jatkuu vielä seuraavana arkipäivänä.
- Veronsaajien oikeudenvallontayksikön valitusaika on 30 päivää päätöksen tekemisestä.
- Valituksen sisältö** Valitus on tehtävä kirjallisesti. Valituskirjelmässä on ilmoitettava:
- 1) päätös, johon haetaan muutosta,
 - 2) miltä kohdin päätökseen haetaan muutosta ja mitä muutoksia siihen vaaditaan tehtäväksi, ja
 - 3) perusteet, joilla muutosta vaaditaan.
- Valituskirjelmässä on ilmoitettava valittajan nimi ja kotikunta. Jos valittajan puhevaltaa käyttää hänen laillinen edustajansa tai asiamiehensä tai jos valituksen laatijana on joku muu henkilö, valituskirjelmässä on ilmoitettava myös tämän nimi ja kotikunta. Valituskirjelmässä on lisäksi ilmoitettava postiosoite ja puhelinnumero, joihin asiaa koskevat ilmoitukset valittajalle voidaan toimittaa. Valittajan, laillisen edustajan tai asiamiehen on allekirjoitettava valitus.
- Valituksen liitteet** Valituskirjelmään on liitettävä:
- 1) päätös, johon haetaan muutosta, alkuperäisenä tai jäljennöksenä,
 - 2) todistus siitä, minä päivänä päätös on annettu tiedoksi, tai muu selvitys valitusajan alkamisen ajankohdasta, ja
 - 3) asiakirjat, joihin valittaja vetoaa vaatimuksensa tueksi, jollei niitä ole jo aikaisemmin toimitettu viranomaiselle.
- Asiamiehen on liitettävä valitukseen valtakirja sen mukaan kuin hallintolainkäyttölain 21 §:ssä säädetään.
- Valituksen toimittaminen** Valituskirjelmä on toimitettava valitusajan kuluessa päätöksen tehneeseen Verohallinnon yksikköön. Valituskirjelmän voi jättää myös muuhun Verohallinnon yksikköön. Asiakirjat voi lähettää myös postitse. Postiin asiakirjat on jätettävä niin ajoissa, että ne ovat perillä viimeistään muutoksenhakuajan viimeisenä päivänä. Verohallinnon yhteystiedot on mainittu ennakkoratkaisun ensimmäisen sivun yläreunassa.

