

Sari Schwartz

KIINTEISTÖINVESTOINNIT – TARKISTETTAVA
ARVONLISÄVERO OMISTAJANVAIHDOKSISSA SEKÄ
TOIMINNAN MUUTTUESSA

Liiketalouden koulutusohjelma

2017

KIINTEISTÖINVESTOINNIT – TARKISTETTAVA ARVONLISÄVERO OMISTAJANVAIHDOKSISSA SEKÄ TOIMINNAN MUUTTUESSA

Sari Schwartz
Satakunnan ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma
Lokakuu 2017
Ohjaaja: Lehtonen, Suvi
Sivumäärä: 53

Asiasanat: arvonlisävero, kiinteistö, palautusvastuu, tarkistusmenettely

Elinkeinonharjoittajien arvonlisäverollista liiketoimintaa varten tehdyistä kiinteistöinvestoinneista saa tehdä arvonlisäverovähennyksen. Vastaavasti kuntien laissa säädettyä verotonta toimintaa varten tehdyistä kiinteistöinvestoinneista saa hakea arvonlisäveron palautusta. Kiinteistöinvestointiin sisältynyt arvonlisävero on tarkistusmenettelyn kohteena kymmenen vuoden ajan investoinnin päättymisen jälkeen. Mikäli kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu tarkistuskauden aikana vähennyskelvottomaan käyttöön, pitää esimerkiksi verottomalta arvoltaan miljoona euroa maksaneeseen investointiin sisältynyt 240.000 euron arvonlisävero olla valmis palauttamaan siltä osin takaisin kuin sitä on vielä ansaitsematta tarkistuskauden aikana.

Arvonlisäveron tarkistusvelvollisuus on otettava huomioon suunniteltaessa uusia investointeja, kiinteistöjen vuokraustoiminnan muutoksia, kiinteistöjen myymistä tai käyttötarkoituksen muutoksia. Varsinkin kunnilla ja kuntayhtymillä on tarkistusvelvollisuuden alaisia kiinteistöinvestointeja paljon ja näiden sisältämä tarkistusvelvollisuuden alainen arvonlisäveron määrä on huomattava. Tämän lisäksi muutokset saattavat aiheuttaa myös kuntapalautusoikeuden menettämisen kaikista kiinteistöjä koskevista hankinnoista. Muutoksia suunniteltaessa on mietittävä myös sitä, miten mahdollinen arvonlisäveron palauttaminen rahoitetaan sekä mitä muutokset tarkoittavat jatkossa arvonlisäverojen käsittelyä koskien.

REAL ESTATE INVESTMENTS – VALUE-ADDED TAX TO BE CHECKED IN OWNERSHIP CHANGES AND OPERATIONAL CHANGES

Schwartz, Sari

Satakunnan ammattikorkeakoulu, Satakunta University of Applied Sciences

Degree Programme in business

October 2017

Supervisor: Lehtonen, Suvi

Number of pages: 53

Keywords: value-added tax, real estate, return responsibility, checking procedure

Value-added tax deductions can be made for real estate investments made by entrepreneurs for the value-added tax business. In addition for real estate investments made for the purposes of municipality law regulated tax-free activities, a refund of value-added tax may be claimed. However, the value-added tax included in the real estate investment is subject to a revision procedure for ten years after the investment has ended. For example the value of EUR 240,000 included in the non-taxable real estate investment price of EUR 1 million must be ready to be reimbursed to the extent that the revision period is still going, if the use of the property changed during the review period to non-deductible use.

The obligation to review value-added tax is to be taken into account when planning new investments, changes in real estate leasing, sale of real estate or changes in use. Especially municipalities and joint municipal governments have a very high level of real estate investments subject to revision obligations, and the amount of value-added tax subject to review included in these is considerable. In addition, the changes may also result in the loss of a municipal return right for all property-related purchases. When planning changes, it is also necessary to consider how the possible refund of value-added tax will be funded and what the changes will mean in the future regarding the handling of value-added tax.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	9
2	OPINNÄYTETYÖSUUNNITELMA.....	10
2.1	Opinnäytetyöongelma.....	10
2.2	Teoreettinen viitekehys.....	10
2.3	Käytettävät menetelmät.....	11
2.4	Aineiston kerääminen.....	13
3	KIINTEISTÖINVESTOINTIEN VEROKÄSITTELYÄ KOSKEVAT KESKEISET KÄSITTEET.....	13
3.1	Arvonlisävero.....	14
3.1.1	Kuntien arvonlisäverotus.....	14
3.1.2	Palautus- ja vähennysoikeuden rajoitukset.....	15
3.2	Kiinteistö.....	16
3.2.1	Maa-ala johon voi syntyä omistusoikeus.....	17
3.2.2	Rakennus tai rakennelma.....	18
3.2.3	Rakennukseen tai rakennelmaan kiinteästi asennetut osat.....	18
3.2.4	Siirto tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.....	19
3.3	Arvonlisäverolain palautusjärjestelmässä käsiteltävät kiinteistöt.....	20
3.4	Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely.....	21
3.4.1	Tarkistamisvelvollisuus.....	24
3.4.2	Tarkistusoikeus.....	25
3.4.3	Tarkistuksen laskeminen.....	26
3.4.4	Kertatarkistustilanteet.....	27
3.4.5	Tarkistusoikeuden ja –velvollisuuden siirto.....	28
3.4.6	Tarkistussäännökset ja kiinteistön kauppahinta.....	29
4	KIINTEISTÖINVESTOINTEJA KOSKEVAT ARVONLISÄVERON TARKISTAMISTILANTEET.....	30
4.1	Toiminnan omistusmuodon / omistuspohjan muuttumisen vaikutus arvonlisäveron palautusvastuuseen.....	30
4.1.1	Fuusioituminen tai liikkeen luovutus sekä nimenmuutostilanne.....	31
4.1.2	Toiminnan yhtiöittäminen ja palveluiden tuottamisen yksityistäminen.....	33
4.2	Kiinteistöt yhtiöitetään.....	35
4.3	Kiinteistön osan myynti tai vuokraus.....	39
5	KIINTEISTÖJEN KÄYTTÖTARKOITUKSEN MUUTOKSEN VAIKUTUS PALAUTUSVASTUUSEEN.....	42

5.1	Kunnan / kuntayhtymän oikeus myydä omistamansa kiinteistö.....	42
5.2	Rajanveto kunnallisen kiinteistön vuokrauksen ja oman käytön välillä.....	43
5.3	Kiinteistöllä harjoitettava toiminta muuttuu	44
5.4	Kiinteistöllä harjoitettava toiminta loppuu	45
6	TYHJILLÄÄN OLEVIA KIINTEISTÖJEN PALAUTUSVASTUU.....	45
7	JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO.....	48
8	LOPPUTULOKSEN ARVIOINTI.....	50
	LÄHTEET.....	51

SYMBOLI- JA TERMI LUETTELO

AVL	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
Arvonlisäveroton toiminta	Tavaran tai palvelun myyntihintaan ei lisätä arvonlisäveroä eikä hankinnoista voi tehdä arvonlisäverovähennystä.
Direktiivi	Määrittelee tavoitteet jotka kaikkien EU-maiden on saatettava.
Elinkeino	Toimintaa, jolla tähdätään toimeentulon hankkimiseen.
EU-jäsenmaat	Kuuluvat Euroopan talous- ja rahaliittoon. Jäsenmaita 28 (v.2017): Liittyminen 1951: Alankomaat, Belgia, Italia, Luxemburg, Ranska, Saksa Liittyminen 1973: Irlanti, Iso-Britannia (on jättänyt eroanomuksen 2017), Tanska Liittyminen 1981: Kreikka Liittyminen 1986: Espanja, Portugali Liittyminen 1995: Itävalta, Ruotsi, Suomi Liittyminen 2004: Kypros, Latvia, Liettua, Malta, Puola, Slovenia, Slovakia, Tsekin tasavalta, Unkari, Viro Liittyminen 2007: Bulgaria, Romania Liittyminen 2013: Kroatia.
Eur-Lex	Tietokanta, joka sisältää EU:n oikeudelliset asiakirjat kaikilla EU:n 24 virallisella kielellä.
Hankintamenon aktivointi	Pitkävaikutteisen menon kirjaaminen taseeseen, josta se kirjataan poistoina vuosittain tuloslaskelmaan kuluksi.
Kertatarkistus	Kiinteistöinvestoinnista tarkistuskauden aikana tehtävä arvonlisäveron tarkistus verollinen liiketoiminnan loppuessa tai kiinteistöä luovutettaessa, mikäli tarkistusoikeus ei siirry luovutuksensaajalle. AVL 1501/1993 121 c §.
Kertatarkistuksen oikaisu	Lakiin perustuneen kertatarkistuksen oikaisu, mikäli kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu vähennykseen oikeuttavaksi tarkistuskauden aikana. AVL 1501/1993 121 j §.
KHO	Korkein hallinto-oikeus
Kiinteistöinvestointi	Kiinteistön uudisrakentamista tai perusparantamista, johon kuuluu tehdyn työn yhteydessä asennettujen tavaroiden luovutus. AVL 1501/1993 119§.
Kunta	Paikallistasolla toimiva julkishallinnon yksikkö, jolla on oma rajattu alue ja väestö.

Kuntapalautus	Kunnilla ja kuntayhtymillä on oikeus saada verottomaan toimintaansa sisältyvät verot palautuksena takaisin.
Kuntayhtymä	Jäsenkuntien valtuustojen hyväksymällä perussopimuksella perustettu jäsenkunnistaan erillinen julkisoikeudellinen oikeushenkilö, joka hoitaa jäsenkuntiansa puolesta perussopimuksen mukaisia tehtäviä.
Laskennallinen palautus	Kunnan oikeus saada yksityiseltä palveluntuottajalta tehdyistä arvonlisäverottomista sosiaali- ja terveydenhuollon palveluista sekä sosiaalihuoltoon liittyvistä hankinnoista 5 %:n suuruinen arvonlisäveron palautus.
Liiketoiminta	Ansiotarkoituksessa suoritettua toimintaa, johon sisältyy yrittäjäriski.
Luovuttaja	Omistus- tai hallintaoikeuden antaja.
Luovutuksen saaja	Omistus- tai hallintaoikeuden saaja.
Omistusoikeus	Omaisuuksien käyttöoikeus, joka on syntynyt kaupalla, lahjoituksella tai perintönä.
Palautettava vero	Verohallinto palauttaa maksetun veron takaisin.
Perusparantaminen	Kiinteistön hankintamenoa aktivoitava meno, joka tarkoittaa rakennuksen perustavaa laatua olevaa parantamista.
Pysyvät vastaavat	Taseessa ilmoitettavat aineelliset hyödykkeet (maa-omaisuus, kiinteistöt sekä koneet ja laitteet), jotka ovat yrityksen käytössä pitkään ja osallistuvat tulon tuottamiseen usean tilikauden ajan.
Rakennus	Rakennuksella on perustukset, seinät ja katto.
Rakennelma	Ihmisen tekemä rakenne, joka on yksinkertainen.
Sote-selvitys	Sosiaali- ja terveydenhuollon rakenteita ja palveluita koskevaa uudistusta varten tehty selvitys.
Tarkistuskausi	Ajanjakso, jonka aikana kiinteistön käytössä tapahtuneet muutokset oikeuttavat tai velvoittavat verovelvollisen suorittamaan tarkistuksia alkuperäiseen vähennykseen nähden. AVL 1501/1993 121 a §.
Tarkistusoikeus	Oikeus hakea kiinteistöinvestointiin sisältyneen arvonlisäveron tarkistuskauden aikana takaisin, mikäli sitä ei ole saatu vähennettyä kiinteistöinvestoinnista aikaisemmin.

Tarkistusvelvollisuus	Velvollisuus huolehtia kiinteistöinvestointiin sisältyneen palautuksena/vähennyksenä haetun arvonlisäveron oikaisusta, mikäli kiinteistö ei ole tarkistuskauden aikana vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa. AVL1501/1993 120 §.
Tarkistusvuosi	Ajanjakso, jonka aikaisia käytön muutoksia tarkastellaan. AVL 1501/1993 121 d §.
Vähennettävä vero	Vero, joka sisältyy arvonlisäverollista vähennykseen oikeuttavaa liiketoimintaa varten hankittuihin tavaroihin ja palveluihin.
Yhteisöhankinta	Tavaran tai palvelun osto EU:n jäsenmaasta.
Yleisseuraanto	Kaikkien oikeuksien ja velvollisuuksien siirtyminen uudelle oikeudenomistajalle

1 JOHDANTO

Opinnäytetyöni aihealue liittyy julkishallintoon, koska olen työskennellyt julkisen sektorin palveluksessa yli 20 vuotta. Päivittäisessä työssäni käsittelen hyvin monia erilaisia arvonlisäveroja koskevia asioita, ja näitä käsitellessäni olen myös todennut, että arvonlisäverotukseen liittyvät asiat ovat välillä varsin monimutkaisia.

Keskustelin esimieheni kanssa siitä, mikä olisi työyhteisömme kannalta tarpeellinen aihealue opinnäytetyötä ajatellen. Käymämme keskustelun perusteella päädyin selvittämään opinnäytetyössäni kiinteistöjen arvonlisäverojen käsittelyä silloin, kun omistajapohja tai kiinteistöjen käyttötarkoitus muuttuu. Näin ollen työnantajani, Lounais-Suomen koulutuskuntayhtymä ja siellä esimieheni talous- ja hallintojohtaja Leena Suonkanta on opinnäytetyöni toimeksiantaja.

Opinnäytetyöni tarjoaa tietoa varsinkin kuntien ja kuntayhtymien viranhaltijoille sekä luottamushenkilöille. Tämän opinnäytetyön avulla he saavat tietoa siitä, miten julkisten yhteisöjen taseessa olevien pysyvien vastaavien kiinteistöjen hankintoihin sisältyvät arvonlisäverot käsitellään, mikäli toiminnassa tapahtuu muutoksia kiinteistöinvestointien tarkistuskauden aikana.

Verohallinnon ohjeistuksesta sekä arvonlisäverolaista ja eur-lexistä löytyy asiasta paljon aukikirjoitettavaa tietoa, mutta opinnäytetyön tekemistä saattaa vaikeuttaa sopivien todellisten kohteiden löytyminen, sekä tiedon saaminen mahdollisesti vielä keskeneräisistä omistus- tai toimintamuutosten aiheuttamista arvonlisäverotuksellisista asioista. Vaihtoehtona tai lisänä kohteiden löytymiselle on asian tarkastelu eri vaihtoehtojen välillä tutkimalla asiaa toimeksiantajan näkökulmasta soveltaen esimerkeissä eri omistus- ja toimintamuotoja.

2 OPINNÄYTETYÖSUUNNITELMA

2.1 Opinnäytetyöongelma

Työni tarkoitus on tuottaa taloudellista suunnittelua helpottavaa tietoa tilanteessa, jossa mietitään järjestäjäorganisaatioiden muutoksia. Julkishallinnon toimintatavat ovat muutospaineen alla ja monia palveluiden järjestämistä ja tuottamista koskevia asioita ollaan muuttamassa. Kuntien toimintoja yhtiöitetään sekä siirretään maakunnille, ja samalla tyhjiksi jääneiden kiinteistöjen toimintatarkoituksia pyritään muuttamaan markkinoilla vallitsevaa kysyntää vastaaviksi. Opinnäytetyön tarkoituksena on selvittää miten muutokset vaikuttavat arvonlisäveron palautusvastuun realisoitumiseen kiinteistön luovuttavalle tai omistavalle yhteisölle. Arvonlisäveron palautusvastuun realisoituminen saattaa aiheuttaa suuriakin taloudellisia vastuuta, ja näihin tulee osata varautua jo siinä vaiheessa kun muutoksia suunnitellaan.

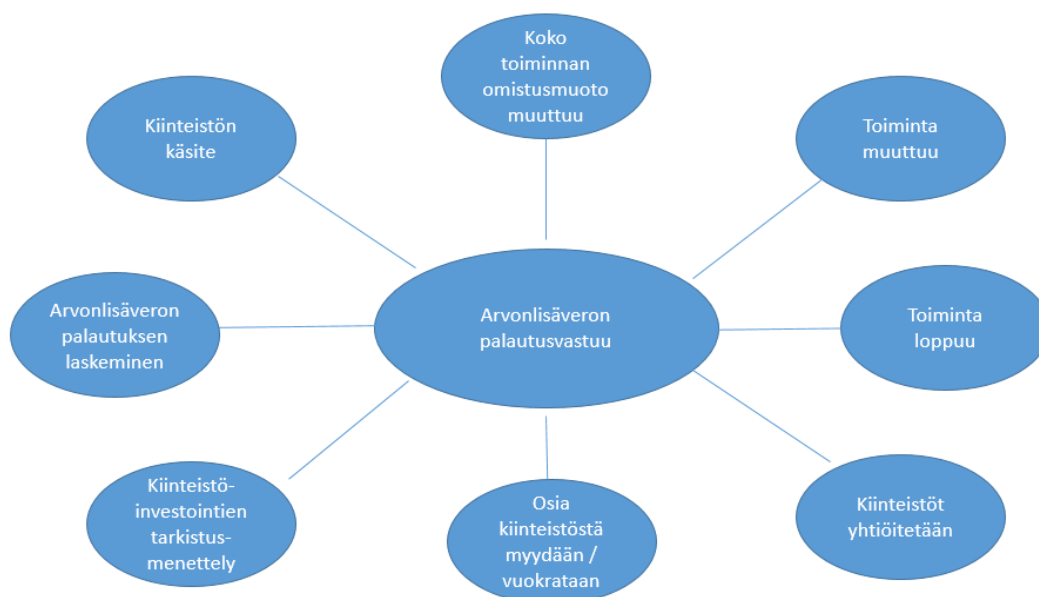
Opinnäytetyölläni pyrin vastaamaan seuraaviin kysymyksiin:

1. miten erilaiset perustettavat yhteisömuodot vaikuttavat luovutettavien kiinteistöjen arvonlisäveron palautusvastuuseen
2. miten kiinteistöjen käyttötarkoituksen muutos vaikuttaa arvonlisäverojen palautusvastuuseen
3. tyhjillään olevien kiinteistöjen arvonlisäveron palautusvastuu

2.2 Teoreettinen viitekehys

Kiinteistöinvestoinnit ja niihin sisältyvät arvonlisäverot ovat taloudellisesti merkittäviä asioita. Kiinteistöinvestointeihin sisältyy mahdollisesti monella eri tavalla määräytyneitä arvonlisäveroja, joiden kirjaamiskäsittely on saattanut olla haastavaa rakentamisen aikana. Näihin investointeihin liittyvien arvonlisäverojen käsittely ei kuitenkaan pääty investoinnin valmistumiseen, vaan arvonlisäverojen palautusvastuuta on seurattava vielä tarkistuskauden ajan.

Arvonlisäveron palautusvastuun realisoitumisen tunnistaminen eri tilanteissa on tärkeää, jotta toimintaa suunniteltaessa pystytään varautumaan niihin taloudellisiin vaikutuksiin joita se aiheuttaa jäljellä olevan tarkistuskauden aikana. Jotta palautusvastuuta voidaan realistisesti tarkastella pitää ymmärtää mitä tarkoitetaan arvonlisäverotuksen kannalta kiinteistöllä, palautusvastuulla ja kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyllä.



Kuvio 1. Teoreettinen viitekehys

2.3 Käytettävät menetelmät

Kyseessä on laadullinen eli kvalitatiivinen tutkimus. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa pyritään mahdollisimman kokonaisvaltaiseen kohteen tutkimiseen todellista elämää kuvaamalla. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa on pyrkimyksenä etukäteen olemassa olevien väittämien tai ilmiöiden todentamisen sijaan ennemminkin löytää tai paljastaa tosiasioita. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 161.)

Tutkimusmenetelmänä opinnäytetyössä käytetään tapaustutkimusta sekä myös oikeusdogmaattista tutkimusta. Tutkimusstrategiaa, jonka tarkoituksena on tutkia vain yhtä tai muutama kohdetta tai ilmiökokonaisuutta syvällisesti, kutsutaan tapaustutki-

mukseksi. Tapaustutkimuksessa pyritään tuottamaan yksityiskohtaista sekä intensiivistä tietoa valitusta tapauksesta. Tapaustutkimusanalyysi hakee tietoa ilmiöön liittyvän toiminnan dynamiikasta, mekanismeista, prosesseista sekä sisäisistä “lainalaisuuksista” tavalla, jolla voidaan osoittaa tutkimuksen tuloksilla olevan sosiokulttuurista merkittävyyttä ja sen myötä yleistettävyyttä tai siirrettävyyttä. (Jyväskylän yliopisto.)

Tapaustutkimuksessa käsitellään yksityiskohtaista tietoa yksittäisestä tapauksesta tai pienistä joukosta tapauksia, jotka ovat suhteessa toisiinsa. Tyypillisiä piirteitä tapaustutkimukselle on yksittäisen tapauksen valitseminen ja sen tutkiminen suhteessa ympäristöönsä luonnollisessa tilanteessa ja tavoitteena on kuvailla ilmiöitä. (Hirsjärvi ym. 2009, 134–135.) Luonteeltaan analyysi on induktiivinen eli tutkijalla on pyrkimyksenä odottamattomien seikkojen paljastaminen. Käsiteltävänä olevan aineiston monitahoinen ja yksityiskohtainen tarkastelu on tärkeämpää kuin teorian ja hypoteesien testaaminen. Tutkimuksen kohdejoukko on tarkoituksenmukaisesti valittu. Kun tutkittavia tapauksia on useita, voi tutkimusasetelmana olla vertailu näiden välillä. (Aaltio 2014.)

Kvalitatiivista tutkimusta koskien tapaustutkimuksessa ollaan kiinnostuneita tekstin tai toiminnan merkityksen ymmärtämisestä. Aineistoa käsitellään syvällisesti ja sen näkemyksen mukaan, joka syntyy yksityiskohtaisen perehtymisen avulla. (Hirsjärvi ym. 2009, 165–166.)

Oikeusdogmaattisessa tutkimuksessa on kyse lainopillisesta tutkimuksesta, jossa tiedon hankintaa suoritetaan oikeuslähteistä. Käytettyjä oikeuslähteitä ovat muun muassa erilaiset säädökset sekä direktiivit. Lisäksi oikeusdogmaattisen tutkimuksen tutkimuslähteenä käytetään oikeuskirjallisuutta. (Helsingin yliopiston avoin yliopisto – www-sivut 2017.) Tutkimuksessa perehdytään säädöksiin, direktiiveihin ja oikeuskirjallisuuteen sekä tulkitaan niiden sisältöä tutkittaviin tapauksiin liittyen. Arvonlisäverolaki on tärkein tässä työssä käytetty laki, ja sen tulkinnassa olen käyttänyt muun muassa verohallinnon antamia erillisiä kiinteistöinvestointien arvonlisäverotusta koskevia ohjeistuksia. Tämän lisäksi Suomen Kuntaliiton julkaisema Annika Suorron Arvonlisävero-opas kunnille ja kuntayhtymille sekä Ernst & Young Oy:n kiinteistöinvestointeja koskeva julkaisu ovat tärkeimpiä kirjallisuuslähteitä opinnäytetyössäni.

2.4 Aineiston kerääminen

Suoritan tutkimuksen perehtymällä arvonlisäverotusta koskevaan lainsäädäntöön sekä kirjallisuuteen. Etsin aineistoa kirjastoista sekä sähköisessä muodossa olevaa materiaalia erilaisten tiedonhakupalveluiden kautta. Tutkin löytyykö erilaisista teoreettisessa viitekehyksessä mainituista tapauksista valmiita esimerkkejä ja mikäli ei löydy, niin luon kyseiset tapaukset kuvitteellisina tapauksina ja laadin niiden perusteella tapauskohtaiset selvitykset arvonlisäveron palautusvastuun käyttäytymisestä. Mikäli en löydä kirjallisuudesta tai lainsäädännöstä riittävästi tietoa, suoritan myös sähköpostin avulla tarkentavia tiedusteluja arvonlisäverotuksen asiantuntijoille.

Tutkimusta varten aineistoa pitää kerätä sekä kiinteistöjen arvonlisäverotuksesta että myös eri toiminta- ja yritysmuotojen arvonlisäverovelvollisuutta koskien. Näiden perusteella erilaisista tapauksista pitää tehdä kustakin erikseen omat malliesimerkit, joissa palautusvastuun realisoituminen tulee havainnollistettua. Käsiteltävän asian laajuudesta johtuen keskityn käsittelemään tässä työssäni pelkästään rakennuksia koskevien kiinteistöinvestointien tarkistustilanteita.

3 KIINTEISTÖINVESTOINTIEN VEROKÄSITTELYÄ KOSKEVAT KESKEISET KÄSITTEET

Kiinteistöinvestointeja koskevan arvonlisäveron palautusvastuun sekä tarkistusmenettelyprosessin ymmärtäminen edellyttää näiden keskeisten käsitteiden sisällön ymmärtämistä. Seuraavissa kappaleissa käsittelen asiaan liittyvien asiansanojen keskeisen sisällön, jotta erilaisten tapauskohtaisten esimerkkien ymmärtäminen on helpompaa myös niille ihmisille, jotka eivät ole näiden asioiden kanssa työskennelleet.

Verokäsittelyä koskevat säädökset ovat pääosin samoja sekä elinkeinonharjoittajille että kunnille ja kuntayhtymille. Olen kuitenkin avannut kuntia ja kuntayhtymiä koskien käsitteitä vielä laajemmin, sillä julkinen sektori voi käsitellä hankintoihinsa sisäl-

tyvän arvonlisäveron pääosin palautuksena silloin, kun kyseessä on lailla säädetty veroton toiminta. Lisäksi hankintoja koskien on arvonlisäveroa koskevia vähennys- tai palautusoikeutta koskevia rajoituksia, joiden sisältöä avaan myös tarkemmin.

3.1 Arvonlisävero

Arvonlisävero on välillinen vero eli kulutusvero, joka tarkoittaa veron maksamista siitä kun tavaroita ja palveluita kulutetaan. Vero tilitetään valtiolle, mutta tilittäjinä toimivat tavaroita ja palveluita myyvät yritykset, jotka ovat lisänneet veron määrän myyntihintoihinsa. Arvonlisäveroa pitää maksaa kaikissa vaihdannan vaiheissa, mutta veron kertaantuminen estetään sillä, että yrityksille ja verovelvollisille yhteisöille on myönnetty vähennysoikeus. Vähennysoikeus tarkoittaa sitä, että kaikki verovelvolliset yritykset saavat vähentää ostamiensa tuotteiden hintaan sisältyvän arvonlisäveron määrän myymiensä tuotteiden ja palveluiden hintaan sisältyvän arvonlisäveron määrästä, jolloin tilitettävän veron määrä pienenee. Tuotteen hinnasta on siis poistettu sen tuottamiseen tarvittavien hyödykkeiden sisältämä arvonlisävero. (Äärilä, Nyrhinen & Hyttinen 2015, 31–32.)

Edellä mainitulla tavaran myynnillä tarkoitetaan tavaran omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista. Palvelun myynnillä tarkoitetaan palvelun suorittamista tai muuta luovuttamista vastiketta vastaan. (AVL 1501/1993, 18 §). Kuluttajille tavaroista ja palveluista maksettava arvonlisävero jää lopulliseksi veroksi, he eivät voi hakea palautusta ostamiensa tuotteiden hintaan sisältyvästä arvonlisäverosta. (Verohallinnon www-sivut 2017.)

3.1.1 Kuntien arvonlisäverotus

Kunnat ja kuntayhtymät ovat julkisyhteisöjä ja niiden arvonlisäverotus poikkeaa osittain muiden verovelvollisten arvonlisäverotuksesta. Arvonlisäverolain 6 §:n mukaan kuntien on suoritettava arvonlisäveroa toiminnastaan, jota se harjoittaa liiketoiminnan muodossa ja näiden hankintojen sisältämä arvonlisävero on kunnalle vähennyskelpoinen. Tämän lisäksi kunnalla on varsin laaja palautusoikeus niiden hankintojen sisältämisestä veroista, joita ei saa vähentää. Laajuudeltaan palautusoikeus vastaa sitä, miten

normaali verovelvollinen on oikeutettu vähentämään arvonlisävero verollista toimintaansa varten tehdyistä hankinnoista. Tätä kutsutaan kuntapalautusjärjestelmäksi, ja se on valtion ja kunnan välinen arvonlisävero-direktiiviin soveltamisalan ulkopuolinen rahoitusjärjestely. Järjestelyn tarkoituksena on saattaa kunnan oman organisaation ulkopuolelta ostetut palvelut kilpailukykyisiksi kunnan itse tuottamien palveluiden kanssa ja näin pyritään estämään se, että kunnalle ei olisi edullisempaa tuottaa kaikki palvelut itse. Arvonlisäverodirektiivissä ei ole säännöstä siitä, että kuntien verotonta toimintaa varten tehdyistä hankinnoista palautettaisiin arvonlisävero takaisin, mutta Euroopan komissio on ilmoittanut asian olevan julkisyhteisöjen välinen rahoitusjärjestely, josta jäsenvaltio voi tehdä kansallisen päätöksen. Kiinteistöinvestointeja koskien kunnalla on oikeus saada palautuksena investoinnin sisältämä vero takaisin, jos sitä ei voi arvonlisäverolain yleisten säännösten mukaan vähentää. Palautusoikeuteen on kuitenkin rajoituksia, joita on selvitetty seuraavassa luvussa. (AVL 1501/1993 1 § 1 mom, 6 § 1 mom.; Verohallinnon www-sivut 2017.)

3.1.2 Palautus- ja vähennysoikeuden rajoitukset

Arvonlisäverolaissa on rajoitettu oikeutta arvonlisäveron kuntapalautukseen sekä vähennysoikeuteen. Kiinteistöjä koskien palautus-/vähennysoikeutta ei ole yksityiskäyttöön kohdistuvien hankintojen arvonlisäverosta. Kiinteistöjen yksityiskäyttöä on kiinteistön käyttäminen verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asuntona, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana. (AVL 1501/1993 114 § 1 mom. 1k; Verohallinnon www-sivut 2017.) Esimerkkinä kiinteistön yksityiskäytöstä on tilanne, jossa kuntayhtymä omistaa rivitalon, jonka huoneistot on annettu vuokralle joko henkilökunnalle tai ulkopuolisille yksityisille ihmisille. Näiden kiinteistöjen osalta arvonlisäverot jäävät kokonaisuudessaan kiinteistön omistajan menoksi eli ne ovat palautus- ja vähennysrajoitteisia.

Kiinteistöinvestointeja ajatellen myös näiden liiketoimintaa varten rakennettujen palautus- ja vähennysrajoitteisten kiinteistöjen osalta on hyvä seurata hankintoihin sisältyneen arvonlisäveron määrää, sillä kiinteistöt tai osa niistä saattaa siirtyä jossain vaiheessa tarkistuskauden aikana vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Tällaisessa tilan-

teessa kiinteistön omistajalla on arvonlisäveron tarkistusoikeus. Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyä käsittelevässä osiossa käsittelem näitä asioita yksityiskohtaisemmin.

3.2 Kiinteistö

Arvonlisäverotusta koskien kiinteistön määritelmä yhdenmukaistettiin Euroopan unionissa vuoden 2017 alusta alkaen. Kiinteistön määritelmä ei sisälly arvonlisäverodirektiiviin (2006/112/EY), ja tämän vuoksi 7.10.2013 annetulla neuvoston täytäntöönpanoasetuksen muutoksella (EU) N:o 1042/2013 on otettu täytäntöönpanoasetukseen (282/2011) kiinteistön määritelmää koskeva säännös. Näiden säännösten tavoitteena on varmistaa yhdenmukainen verokohtelu EU-maissa kiinteistöön liittyviä palveluita koskien. Kiinteistön käsitteen muutokset vaikuttavat vain arvonlisäverotukseen, kiinteistöveroja ja vakuutuksia koskien on omat kiinteistön määritelmänsä. (Hirvonen 2017).

Direktiivin 2006/112/EY 13 b artiklan mukaisesti kiinteänä omaisuutena eli kiinteistönä pidetään:

- a) tiettyä maa-alaa, maan pinnalla tai sen alla, johon voi syntyä omistusta ja hallintaoikeus,
- b) rakennusta tai rakennelmaa, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella, ja jota ei voida helposti purkaa tai siirtää,
- c) rakennukseen tai rakennelmaan asennettua ja siihen kiinteästi kuuluvaa osaa jota ilman rakennus tai rakennelma on puutteellinen,
- d) osaa, laitetta tai konetta, joka on pysyvästi asennettu rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa. (Eur-lex 2006/112/EY 13 b artikla; Verohallinnon www-sivut 2017.)

Arvonlisäverolain 1501/1993 28 §:n kiinteistön määritelmä oli voimassa vuoden 2016 loppuun asti, ja se vastaisi kolmea edellä esitettyä täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan a-c kohtaa. (Verohallinnon www-sivut 2017.) Arvonlisäverolain 1501/1993 28 §:n

aiempi sanamuoto kuului seuraavasti: 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 liittyvän asuinirtaimistoon sovelletaan, mitä kiinteistöstä säädetään.

Arvonlisäverolain 1501/1993 28 §:n nykyinen sanamuoto, joka on 9.12.2016 muutettu lailla 1064/2016, kuuluu seuraavasti: ”Kiinteistöllä tarkoitetaan yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 13 b artiklassa määriteltyä kiinteää omaisuutta.” Arvonlisäverolain kiinteistön määritelmää koskevaan pykälään tuli iso muutos, ja sen vuoksi on tärkeää tietää mitä kiinteistön eli kiinteän omaisuuden määritelmä tarkoittaa näitä asioita tutkittaessa. Kiinteistön määritelmä muuttui käytännössä siltä osin miten rakennukseen tai rakennelmaan pysyvästi asennetun osan, laitteen tai koneen siirtämistä käsitellään arvonlisäverotuksessa kiinteistöä koskien ilman, että rakennus tuhoutuu tai sen rakenteita joudutaan muuttamaan.

3.2.1 Maa-ala johon voi syntyä omistusoikeus

Direktiivin 2006/112/EY mukaan kiinteänä omaisuutena eli kiinteistönä pidetään tiettyä maa-alaa maan pinnalla tai sen alla, johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus. Omaisuutta voidaan pitää kiinteistönä vaikka kenelläkään ei olisi omistus- tai hallintaoikeutta siihen arviointiajankohtana. Myös sellaiset kiinteistöt joita ei käytännössä voida luovuttaa omistusoikeutta siirtämällä, kuuluvat määritelmän soveltamisalaan. Tällaisia ovat esimerkiksi järvet, sisävesistöt ja yleiset puistot.

Maa-ala kattaa maapohjan sekä kaiken sen päällä ja alla olevan, myös veden peittämät alueet kuten meret, joet, järvet. Säännös kattaa myös maahan juurtuneet tai kiinnittyneet kohteet, jolloin puut ja viljelykasvit ovat myös kiinteää omaisuutta niin kauan kuin ne ovat kiinni maaperässä. Kiinteistöksi katsotaan myös pohjavedet ja mineraalit niin kauan kuin ne ovat maassa kiinni ilman että niitä on kaivettu tai muuten irrotettu pois. (Verohallinnon www-sivut 2017.)

3.2.2 Rakennus tai rakennelma

Rakennusta tai rakennelmaa, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella ja jota ei voida helposti purkaa tai siirtää, pidetään direktiivin 2006/112/EY mukaan kiinteänä omaisuutena eli kiinteistönä. Rakennus voidaan perustaa maaperään esimerkiksi betonin avulla tai kiinnikkeillä, kuten ketjuilla, köysillä, pulteilla tai ankkureilla. Rakennus tai rakennelma on myös mahdollista irrottaa maaperästä, mutta ei ilman huomattavia ponnistuksia tai työstä aiheutuneet kustannukset ovat vähäistä suurempia. (Verohallinnon www-sivut 2017.)

Rakennus on ihmisen tekemä rakenne, jossa on katto ja seinät. Rakennelma on käsitteenä laajempi ja se sisältää muut ihmisen tekemät rakenteet. Maa- ja vesirakenteet, kuten esimerkiksi tiet, sillat, satamat, ojat ja vesi- ja viemäröintijärjestelmät ovat rakennelmia. (Verohallinnon www-sivut 2017.)

Rakenteellisella osalla tarkoitetaan rungon lisäksi rakennukseen tai rakennelmaan pysyvästi asennettuja ja kiinteästi kuuluvia osia, jotka muodostavat sellaisen kokonaisuuden, että ilman niitä rakennus tai rakennelma olisi puutteellinen. Kiinteistön määritelmä edellyttää rakennukselta tai rakennelmalta sitä, että se on kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolelle perustettu, eikä sitä ole helppo purkaa tai siirtää. Molempien ehtojen on täytyttävä yhtä aikaa. (Verohallinnon www-sivut 2017.) Esimerkiksi elementeistä pystytetty kouluparakki, jota on tarkoitus käyttää samassa paikassa pysyvästi, on kiinteistö, mutta työmaaparakki on luonteeltaan tilapäinen rakennelma, koska se on helppo siirtää seuraavalle työmaalle.

3.2.3 Rakennukseen tai rakennelmaan kiinteästi asennetut osat

Direktiivin 2006/112/EY mukaan kiinteänä omaisuutena eli kiinteistönä pidetään rakennukseen tai rakennelmaan asennettua ja siihen kiinteästi kuuluvaa osaa, jota ilman rakennus tai rakennelma on puutteellinen; tällaisia ovat ovet, ikkunat, katot, portaikot ja hissit.

Kiinteästi asennetut osat palvelevat rakennuksen tai rakennelman käyttöä rakennuksena tai rakennelmana, ne eivät siis palvele kiinteistössä harjoitettavaa erityistä toimintaa. Kiinteästi asennettujen osien avulla täydennetään rakennusta tai rakennelmaa, jolloin rakennuksen tai rakennelman käyttötarkoitus ratkaisee mikä on siihen kiinteästi kuuluva osa. Rakennuksen sisään rakennetut ja asennetut laitteet, jotka palvelevat rakennukseen käyttötarkoitusta ovat kiinteistön osia. (Verohallinnon www-sivut 2017.) Esimerkiksi kiinteistössä sijaitsevaan auditorioon asennetut kiinteät kalusteet kuten istuimet ja pöydät ovat osa kiinteistöä.

3.2.4 Siirto tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa

Kiinteistön käsitteen muutoksen aiheutti direktiivin 2006/112/EY kiinteän omaisuuden määritelmän kohta, jossa todetaan että kiinteistönä pidetään osaa, laitetta tai konetta, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.

Säännöksen soveltaminen edellyttää sitä, että kone tai laite on riittävän vahvasti yhdistetty rakennukseen tai rakennelmaan, ja että sen poistaminen aiheuttaisi rakennukselle tai rakennelmalle huomattavaa vahinkoa. Mikäli koneen tai laitteen poistaminen jättää esimerkiksi lattiaan tai seiniin jälkiä, joiden peittäminen tai korjaaminen on helppoa, niin silloin kyseessä ei ole pysyvästi asennettu kone tai laite. (Verohallinnon www-sivut 2017.)

Kiinteistön käsitteen muutos vaikuttaa siis tilanteeseen, jossa kiinteistöön pysyvästi asennettu kone tai laite, joka palvelee erityistä toimintaa, myydään yhdessä rakennuksen tai rakennelman kanssa. Tällaisessa tilanteessa koneen tai laitteen myynnistä ei 1.1.2017 alkaen suoriteta veroa. Mikäli kone tai laite irrotetaan sekä myydään erikseen, on kyseessä arvonlisäverollinen myynti.

Uutta lakia sovelletaan kiinteistön tarkistusmenettelyssä, mikäli toimintaa palvelevat koneet sekä laitteet on hankittu vuonna 2016 tai sen jälkeen. Ennen vuotta 2016 valmistuneiden kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyyn ei tältä osin tullut muutosta. (Hirvonen 2017.)

3.3 Arvonlisäverolain palautusjärjestelmässä käsiteltävät kiinteistöt

Kuntapalautusjärjestelmästä säädetään Arvonlisäverolain 1501/1993 130 §:ssä. Anika Suorto on listannut Kuntaliiton julkaisemassa Arvonlisävero-opas kunnille ja kuntayhtymille kirjassa kyseisen arvonlisäverolain pykälän perusteella arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jääviä, palautusjärjestelmässä käsiteltäviä tyyppillisiä kiinteistöjä, joita kunnissa ovat:

- kaupungintalo ja keskushallinnon virastotalot
- sairaalat, terveyskeskukset, hammashoitolat ja terveydenhoidon hallintorakennukset
- sosiaalitoimen virastot, aluepalvelukeskukset, palvelukodit, toiminta- ja työkeskukset, päiväkodit, perhekodit, päihdehuollon toimitilat, vanhainkodit, vanhusten palvelutalot ja vanhustentalot
- opetustoimen hallintorakennukset, peruskoulut, lukiot, ammatillisen koulutuksen yksiköt, aikuiskoulutuksen yksiköt ja vapaan sivistystyön oppilaitokset
- kulttuuritoimen hallintorakennukset, kirjastot, museot, teatterit ja konserttitalot
- nuoriso- ja liikuntatoimen virastot, maksuttomassa käytössä olevat liikuntatilat (liikuntahallit, palloiluhallit, jääkiekkokaukalot, tekojääradat, urheilukentät, ulkoilualueet, kuntoradat), nuoriso- ja kerhotilat, leirikeskukset
- teknisen toimen virastot (kaavoitus, kiinteistö- ja mittausosasto, yhdyskuntatekniikka, talo-osasto, tilahallinto, ympäristötoimi)

Palautusjärjestelmässä olevan kiinteistön tarkistustilanteen aiheuttaa esimerkiksi tilanne, jossa kunnallisen terveystoimen käytössä ollut kiinteistö tai osa siitä vuokrataan verottomalla vuokrasopimuksella verotonta toimintaa harjoittavalle yritykselle tai yhdistykselle. Toinen esimerkkitalanne joka aiheuttaa tarkistustilanteen on sellainen, että kunnan peruskoulukäytössä ollut rakennus myydään ja ostajana on yksityinen yhdistys. (Suorto 2012 156, 205.)

3.4 Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely

Tarkistusmenettelyn tarkistussäännökset koskevat vain kiinteistöinvestointeja, joita ovat kiinteistön uudisrakentamis- ja perusparantamistyöt. Uudisrakentaminen tarkoittaa uuden rakennuksen tai rakennelman rakentamista. Perusparannus tarkoittaa rakennuksen laajennusta, käyttötarkoituksen muutosta varten tehtävää kunnostusta tai kiinteistön tason ja arvon korottamista huomattavasti aiemmasta. On kuitenkin huomattava, että tarkistussäännösten soveltaminen ei ole sidoksissa siihen, miten verovelvollinen on kyseiset menot käsitellyt kirjanpidossaan, sillä tarkistusvelvollisuus koskee myös menoja, jotka on käsitelty kirjanpidossa vuosimenoina tuloslaskelmassa, vaikka ne olisi pitänyt käsitellä perusparannusmenoina taseessa. (Kallio, Nielsen, Ojala & Sääkslahti 2014. 660; Äärilä, Nieminen, Jokinen & Anttila 2017.)

Kiinteistöinvestointi kuuluu tarkistusmenettelyn piiriin silloin, kun se on tehty arvonlisäverollista tai arvonlisäverotonta liiketoimintaa varten. Tarkistuskausi on kymmenen vuoden pituinen ajanjakso, jonka aikana tapahtuneet muutokset kiinteistön käytössä oikeuttavat tai velvoittavat verovelvollisen tarkastamaan ja tekemään muutoksia alun perin tehtyyn kiinteistöinvestoinnin arvonlisäverovähennykseen. Kiinteistön käytössä tapahtuneita muutoksia tarkastellaan kalenterivuosittain ja kunakin vuonna tarkastuksen kohteena on 1/10 hankintaan sisällyneestä arvonlisäverosta. Kymmenen vuoden tarkistuskausi alkaa sen vuoden alusta, jolloin investointi on valmistunut. Tarkistuskausi on siis investoinnin valmistumisvuosi ja sitä seuraavat yhdeksän vuotta, jolloin todellinen tarkistusaika on yleensä käytännössä alle kymmenen vuotta mutta kuitenkin yli yhdeksän vuotta. Tarkistussääntöjä sovellettaessa on huomattava se, että jokaista uudisrakentamis- ja perusparannushanketta pidetään itsenäisenä kiinteistöinvestointina. Jokaiselle erilliselle kiinteistöinvestoinnille on määritettävä oma tarkistuskausi, sillä kiinteistöinvestoinnilla voi olla vain yksi samanaikaisesti alkava ja päättyvät tarkistuskausi, joka koskee kaikkia kyseiseen investointiin sisältyviä suoritteita. Jokaisen investointihankkeen osalta on myös erikseen laskettava tarkistettavan veron määrä. (AVL 1501/1993 121 a § 2 mom.; Kallio, Korpelainen & Nielsen 2008, 156; Kallio, Nielsen, Ojala & Sääkslahti 2014, 660; Verohallinnon www-sivut 2017.) Edellä mainittua tarkistus-oikeutta ja –velvollisuutta selvitän tässä työssä myöhemmin esiin tulevissa luvuissa.

Esimerkki:

Kuntayhtymä rakennuttaa opetuskäyttöön konehallin, joka valmistuu vuonna 2017. Kuntayhtymä on hakenut palautuksena rakentamistöistä aiheutuneet arvonlisäverot kokonaisuudessaan takaisin. Kuntayhtymän on tarkistettava tekemiään arvonlisäveropalautuksia vuosien 2017–2026 ajan. Konehalli päätetään myydä yksityiskäyttöön vuonna 2027, joten kuntayhtymän ei tarvitse tehdä tarkistuksia kyseisen uudisrakennuksen johdosta, sillä 10 vuoden tarkistuskausi on jo ohi. Mikäli konehalliin tehdään esimerkiksi vuonna 2024 perusparannus, sille lasketaan oma 10 vuoden tarkistuskausi (valmistumisvuosi + 9 vuotta). Koska kyseessä olevan perusparannuksen osalta tarkistuskausi on kesken, tulee myyjän suorittaa kertatarkistus perusparannusinvestoinnin arvonlisäveroa koskien, koska ostaja on yksityinen henkilö, jolla ei ole liiketoimintaa.

Kymmenen vuoden tarkistuskausi tarkoittaa myös kiinteistöinvestointeihin liittyvien tositteiden tavanomaista pidempää säilytysaikaa. Tositteet on säilytettävä 13 vuotta sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana kymmenen vuoden tarkistuskausi on alkanut. Tositteiden yleinen säilytysaika on kuusi vuotta, joten kuuden vuoden jälkeen tositteet voidaan korvata selvityksellä, joka sisältää verohallinnon päätöksessä (1240/2007) mainitut tiedot:

1. selvityksen laatimispäivä
2. kiinteistöinvestoinnin hakijan nimi, osoite sekä Y-tunnus
3. hankinnan luonne
4. rakentamispalvelun valmistumisajankohta tai kiinteistön vastaanottoajankohta
5. kiinteistöinvestointia koskeva hankintaan sisältyvä vero ja
6. se osa kiinteistöinvestoinnin hankintaan sisältyvästä verosta, josta on rakentamispalvelun valmistumisen tai kiinteistön vastaanottamisen yhteydessä voitu tehdä vähennys.

Verovelvollisen on lisäksi säilytettävä kiinteistöinvestointeihin liittyvät urakkasopimukset, kauppakirjat ja muut vastaavat asiakirjat vastaavan määräajan. (Verohallituksen päätös 2007; Äärilä, Nyrhinen & Hyttinen 2015, 494.)

Perusajatus tarkistusmenettelyssä on se, että kunkin tarkistusvuoden verollinen käyttö antaa oikeuden kyseisen vuoden osalta vähennykseen, joka vastaa verollista käyttöä.

Tarkistuksen kohteena on kiinteistöinvestoinnista hankinnan yhteydessä vähennetty arvonlisävero suhteutettuna verolliseen käyttöön. Tämä tarkoittaa myös sitä, että koko kiinteistöä palvelevien yleistilojen, kuten aulojen tai wc-tilojen, uudisrakennus- ja perusparannuskustannukset jaetaan kaikille kohteessa toimiville erillisille liiketoimintamuodoille näiden koon mukaisessa suhteessa, jolloin investoinnista tehdyn vähennyksen määrään vaikuttavat kaikki muutokset, jotka tapahtuvat kiinteistön käytössä. (Ernst & Young Oy 2014, 7; Kallio, Korpelainen & Nielsen 2015.)

Tarkistusmenettely tarkoittaa sitä, että silloin kun investoinnin käyttötarkoitus pysyy samana investointivaiheen jälkeen, kunakin tarkistusvuotena ”ansaitaan” kymmenesosa arvonlisäveron määrästä, eli se on päättäneiden vuosien osalta ansaittua rahaa ja sen saa pitää. Mikäli investointi ei ole oikeuttanut arvonlisäveron vähentämiseen, menetetään investoinnin sisältämästä verosta kymmenesosa vuodessa. (Äärilä, Nieminen, Jokinen & Anttila 2017.)

Jos investointi on 100 %:sti vähennykseen oikeuttavassa käytössä eikä käyttötarkoitus muutu, niin joka vuosi ansaitaan 10 % alkuperäisestä vähennyksestä, eikä sitä tarvitse palauttaa. Investoinnista vähennetty arvonlisävero on jäljellä olevalla tarkistuskaudella palautuksen alasta, mikäli tarkistuskauden aikana olosuhteisiin tulee muutoksia, jotka aiheuttavat sen, että investointi ei ole enää kokonaan vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Tällöin investoinnin sisältämästä arvonlisäverosta joudutaan palauttamaan vähennykseen oikeuttamattoman alan suhteessa vuosittain arvonlisäveroa takaisin jäljellä olevan tarkistuskauden ajan. Mikäli vähennykseen oikeuttamaton alue olisi esimerkiksi 25 % tarkistelun kohteena olevasta kiinteistöinvestoinnista ja koko investoinnin sisältämä arvonlisävero olisi 100.000 €, niin vuosittain palautettava määrä saadaan laskettua kaavalla $(1/10 * 25 \% * 100.000 \text{ €})$. Jos kiinteistön käyttöön tulisi vielä uudestaan tarkistuskauden aikana sellaisia muutoksia, että vähennykseen oikeuttamaton alue otettaisiin uudelleen vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, niin silloin investoinnin yhteydessä vähennetyt verot olisi jälleen ansaittu jäljellä olevalta tarkistuskaudelta kokonaan, koska kiinteistö olisi kokonaan vähennykseen oikeuttavassa käytössä tarkistusajan loppuun asti. Tämä asia on kuvattu kaavion muodossa alla olevassa taulukossa.

Tarkistus- jakso 10 vuotta Inves- toinnin arvonlisävero	Päätyneet vuodet	Kuluva vuosi sekä jäljellä olevat vuodet
Vähennetty	Ansaattu	Palautuksen alaista
Vähentämättä	Menetetty	Mahdollisuus vähentää

Kuvio 2. Tarkistuskoneiston periaate. (Ernst & Young Oy 2014, 7).

3.4.1 Tarkistamisvelvollisuus

Tarkistamisvelvollisuuden edellytyksenä on se, että elinkeinonharjoittaja on tehnyt kiinteistöinvestoinnin liiketoimintaa varten. Mikäli kiinteistöinvestointi on alun perin tehty yksityisomaisuudeksi, ei tarkistamista suoriteta. Kuntien, kuntayhtymien sekä Ahvenanmaan maakunnan tekemiin kiinteistöinvestointeihin sovelletaan myös tarkistamista koskevia sääntöjä. Mikäli kiinteistö puretaan, se palaa tai muutoin tuhoutuu niin, että sitä ei voida enää käyttää, niin silloin tarkistamista ei suoriteta. Valtiolla ei ole arvonlisäveron vähennysoikeutta, joten tarkistusmenettelyä ei sovelleta valtion tekemiin kiinteistöinvestointeihin. Valtion liikelaitokset, Huoltovarmuuskeskus, Suomen Pankki ja Kansaneläkelaitos ovat kuitenkin verovelvollisia arvonlisäverolain 1 §:n mukaisesta toiminnasta. Kyseinen 1 §:n mukainen toiminta tarkoittaa liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvaa tavaran ja palvelun myyntiä, tavaran maahan tuontia, sekä Suomessa tapahtuvaa tavaran yhteisöhankintaa jostakin muusta EU:n jäsenmaasta, eli EU:n sisäistä tavaran tai palvelun hankintaa. (AVL 1501/1993 1§, 120 § 2-3 mom.; Kallio, Korpelainen & Nielsen 2015; Äärilä, Nyrhinen & Hyttinen 2015, 495.)

Kiinteistöinvestointien arvonlisäveron tarkistaminen tehdään silloin, kun käyttötarkoitus muuttuu tai kiinteistö luovutetaan uudelle omistajalle. Uusi omistaja jatkaa tarkistamista niin kauan, kuin tarkistuskausi on ohi, joten koko tarkistushistorian on siirrettävä uudelle omistajalle. Kiinteistöinvestoinnista tehtyä arvonlisäveron vähennystä/kuntapalautusta tarkistetaan, mikäli kiinteistön vähennykseen oikeuttava käyttö muuttuu suhteessa alkuperäiseen vähennykseen. Edellä mainittujen lisäksi tarkistuksen aiheuttaa tilanne, jossa elinkeinonharjoittajan verovelvollisuus päättyy tai kiinteistön käyttö liikeomaisuuden muodossa päättyy. (Hirvonen 2017; Verohallinnon www-sivut 2017.)

Vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa, joka aiheuttaa tarkistustilanteen on arvonlisäveroton toiminta sekä vähennysrajoitteinen toiminta. Kyseinen toiminta aiheutuu siitä, että kiinteistöä käytetään verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asuntona, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana. (AVL 1501/1993 114 § 1 mom.)

Kiinteistöinvestointien arvonlisäveron tarkistukset tehdään vuosittain ja kohdistetaan joulukuulle, jos kyseessä on kiinteistön käyttötarkoituksen muuttaminen. Mikäli kiinteistö on luovutettu, verovelvollisuus on päättynyt tai kiinteistö on poistettu liikeomaisuudesta, kohdistetaan tarkistus sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana muutos on tapahtunut. (Verohallinnon www-sivut 2017.)

3.4.2 Tarkistusoikeus

Kiinteistönomistajalla on tarkistusoikeus tilanteessa, jossa kiinteistöinvestointi on tehty alkujaan vähennyskeltottoman liiketoiminnan käyttöön tai vain osittain vähennyskelpoiseen käyttöön, ja tarkistuskauden aikana kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu niin, että se tulee joko kokonaan tai alkuperäistä vähennyskelpoista osuutta suurempaan vähennyskelpoiseen käyttöön. Tällöin kiinteistön omistaja saa hakea takaisin arvonlisäveroja siitä hetkestä alkaen kun muutos on tapahtunut. (Kallio, Korpelainen & Nielsen 2008, 156.) Käytännössä tämä tarkoittaa tarkistuskauden aikana sitä, että koko

investoinnin sisältämästä arvonlisäverosta tarkistetaan vuosittain 1/10, ja mikäli käyttötarkoituksen muutos tapahtuu kesken vuotta, niin silloin tarkistuksen kohteena on niin monta kuukautta kuin kohde on ollut vähennykseen oikeuttavassa käytössä.

Kiinteistöinvestointeja on totuttu seuraamaan tehtyjen arvonlisäverovähennysten osalta, mutta on tärkeä seurata myös niiden kiinteistöjen osalta tilannetta, joista vähennystä ei ole voitu tehdä, sillä omistaja saattaa olla myöhemmässä vaiheessa oikeutettu lisävähennyksen tekemiseen kiinteistön käyttötarkoituksen muutoksen yhteydessä. (Sainio 2011, 211.) Tilanteessa, jossa myyjältä ostetaan vähennykseen oikeuttamattomassa liiketoiminnassa ollut kiinteistö, on tärkeä tietää kiinteistön arvonlisäverohistoria, sillä kiinteistön kauppahintaan sisältyy oletettavasti myös kiinteistöinvestointien arvonlisäveron osuus, vaikka kiinteistöt myydäänkin arvonlisäverottomina. Mikäli ostaja hankkii tällaisen kiinteistön vähennykseen oikeuttavaan liiketoimintaan, on hänellä tarkistus-oikeus arvonlisäverojen osalta siltä osin kuin investoinnin tarkistuskautta on vielä jäljellä.

3.4.3 Tarkistuksen laskeminen

Tarkistuksen laskemisessa käytetään pääsääntöisesti kuukausikohtaista laskentaa, jolloin kiinteistön katsotaan olleen siinä käytössä koko kuukauden, jossa se on ollut suurimman osan kuukautta. Verohallinnon ohjeen mukaisesti voidaan vaihtoehtoisesti tarkastella vain vuoden lopun tilannetta, jolloin kesken vuotta tapahtuneet muutokset saa jättää huomioimatta. Näin voidaan menettellä, mikäli menettely ei johda olennaisesti virheelliseen lopputulokseen ja menettelyä sovelletaan investointikohtaisesti johdonmukaisesti, jolloin samaa tarkistuslaskumenettelyä sovelletaan investointien koko kymmenen vuoden tarkistuskauden ajan. (Ernst & Young Oy 2014, 8.)

$1/10 \times (\text{alkuperäiseen vähennykseen oikeuttavan käytön osuus koko käytöstä} \\ - \text{ tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuus koko käytöstä})$ $\times \text{ hankintaan sisältyvä vero}$ $= \text{ tarkistettava määrä}$
--

Kuvio 3. Pääsäännön mukaisen tarkistuksen laskenta.

$$\begin{aligned}
 &1/10 \times (\text{alkuperäisen vähennyksen verollisuusaste} \\
 &\quad - \text{ tarkistusvuoden lopun vähennykseen oikeuttavan käytön verollisuusaste}) \\
 &\quad \times \text{ hankintaan sisältyvä vero} \\
 &= \text{ tarkistettava määrä}
 \end{aligned}$$

Kuvio 4. Verohallinnon ohjeen mukaisen vaihtoehtoisen tarkistuksen laskenta.

Silloin kun yllä kuvattujen laskentakaavojen mukainen tarkistettava määrä on plus (+) merkkinen, se tarkoittaa tarkistettavan määrän tilittämistä valtiolle ja mikäli tarkistettava määrä on miinus (–) merkkinen, se tarkoittaa että vähennystä/palautusta saadaan lisää. Tarkistettava määrä ilmoitetaan kuitenkin vähennettävissä veroissa eli kyseessä on aina vähennettävien verojen korjaus. (Lakonen & Kuhanen 2012.)

3.4.4 Kertatarkistustilanteet

Kiinteistön poistuessa liikeomaisuudesta tai verovelvollisuuden päättyessä suoritetaan tarkistaminen yhdellä kertaa koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta. Kun kertatarkistus suoritetaan tarkistuskaudella, katsotaan kiinteistön olevan jäljelle jääneen tarkistuskauden muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Jos kertatarkistus on tehty verovelvollisuuden päättymisen johdosta, voidaan suoritettua kertatarkistusta oikea-aikaisesti, mikäli elinkeinonharjoittaja merkitään tarkistuskauden aikana uudelleen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Edellytyksenä tälle on se, että välittömästi arvonlisäverollisen toiminnan päättymisen jälkeen elinkeinonharjoittaja jatkaa arvonlisäverotonta liiketoimintaa käyttäen kyseistä kiinteistöä liiketoiminnassaan. (Verohallinnon www-sivut 2017.)

Kiinteistökauppatilanteessa, jossa ostaja ostaa kiinteistön liiketoimintaa varten, mutta ei ole lainkaan arvonlisäverovelvollisten rekisterissä, on myyjän suoritettava kertatarkistus. Myyjän tarkistusoikeus ja – velvollisuus siirtyvät ostajalle, mikäli toisin ei sovi, mutta myyjän on silti suoritettava kertatarkistus jäljellä olevasta tarkistuskaudesta. Mikäli ostaja muuttaa kiinteistön käyttötarkoituksen vähennykseen oikeuttavaan toimintaan ennen tarkistuskauden loppua ja hakeutuu arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, saa ostaja tehdä vähennykset tarkistuskauden jäljellä olevalta ajalta myyjän

antaman selvityksen perusteella. Mikäli ostaja ja myyjä erityisesti sopivat kertatarkistuksen tekemisestä vaikka laki ei sitä edellytä, on vähennysmahdollisuus tulevaisuudessa lopullisesti menetetty. Tämä tarkoittaa myyjän suorittamaa sopimukseen perustuvaa kertatarkistusta, joka lopettaa tarkistusmenettelyn lopullisesti eikä ostaja voi enää tehdä myöhempiä tarkistuksia. Menettely on käyttökelpoinen vain silloin, kun ostaja on varma, ettei hän ota kohdetta vähennykseen oikeuttavaan käyttöön tarkistuskauden aikana. (Ernst & Young Oy 2014 5, 10.)

3.4.5 Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirto

Arvonlisäverolain 1501/1993 121 e §:ssä todetaan, että kiinteistönluovutuksissa luovuttajan oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät luovutuksensaajalle, jos:

1. luovuttaja on elinkeinonharjoittaja tai kunta, jolle tarkistusoikeus tai -velvollisuus on alun perin syntynyt tai jolle se on siirtynyt;
2. luovutuksensaaja hankkii kiinteistön liiketoimintaa varten, taikka luovutuksensaaja on kunta tai valtio;
3. luovuttaja ja luovutuksensaaja eivät luovutuksen yhteydessä sovi siitä, että luovuttaja suorittaa tarkistamisen.

Tilanteessa, jossa tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät luovutuksensaajalle, on sekä luovuttajan että luovutuksensaajan annettava selvitys. Mikäli kiinteistö on ollut aikaisemmin jollain muulla haltijalla, on luovuttajan annettava myös kiinteistön aikaisemman haltijan laatima selvitys luovutuksensaajalle. Luovutuksensaaja on puolestaan velvollinen antamaan luovuttajalle selvityksen siitä, että kiinteistö hankitaan liiketoimintaa varten. Mikäli kiinteistö on hankittu tai otettu yksityisomaisuudeksi eivät tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirry kiinteistöä luovutettaessa. Tarkistusoikeuden tai -velvollisuuden siirtyminen eivät myöskään koske tilanteita, joissa ne eivät ole siirtyneet aikaisemmalta omistajalta kiinteistön luovuttajalle. (Verohallinnon [www-sivut](http://www.vero.fi) 2017.)

Arvonlisäverolain 1501/1993 209 l §:ssä on säädetty mitä luovuttajan antamasta selvityksestä on käytävä ilmi ja tämän perusteella verohallinto on antanut ohjeen, jonka mukaan on luovuttajan annettavat luovutuksensaajalle selvitys, josta käy ilmi seuraavat asiat:

1. selvityksen antamispäivä
2. luovuttajan ja luovutuksensaajan nimet, osoitteet ja Y-tunnukset
3. luovutuksen ajankohta
4. luovutuksen luonne
5. rakentamispalvelun valmistumis- tai kiinteistön vastaanottoajankohta
6. kiinteistöinvestointia koskeva hankintaan sisältyvä vero
7. se osa kiinteistöinvestoinnin hankintaan sisältyvästä verosta, josta on rakentamispalvelun valmistumisen tai vastaanottamisen yhteydessä voitu tehdä vähennys
8. liikeomaisuudesta poistettua kiinteistöä koskeva hankintaan sisältyvä vero
9. selvitys siitä, onko luovuttaja tai aikaisempi luovuttaja suorittanut verovelvollisuuden päättyessä tai kiinteistön luovutuksen yhteydessä tarkistuksen, jota ei ole oikaistu.

3.4.6 Tarkistussäännökset ja kiinteistön kauppahinta

Kiinteistön kaupanteossa on otettava huomioon tarkistusoikeuden ja – velvollisuuden siirtyminen, koska sillä saattaa olla vaikutus myyntihintaan. Mikäli myyjällä ei ole ollut mahdollisuutta tehdä kiinteistöinvestoinnista täysimääräisiä vähennyksiä, mutta ostaja voi tehdä tarkistukset omistusoikeuden siirryttyä hänelle, se tarkoittaa sitä ostajan kannalta, että hän periaatteessa ostaa kiinteistön lisäksi arvonlisäverosaatavan valtiolta. Tällöin ostajan on tehtävä laskelmat siitä, paljonko hänen kannattaa maksaa kyseisestä kiinteistöstä verrattuna sellaiseen kiinteistöön, josta ei enää voi tehdä arvonlisäverovähennyksiä. (Ernst & Young Oy 2014, 10.)

Päinvastaisessa tilanteessa ostaja joutuisi ottamaan vastuulleen arvonlisäverovelan valtiolle, eli ostaja joutuisi palauttamaan vuosittain takaisin myyjän kiinteistöinvestoinnin yhteydessä tekemiä vähennyksiä, mikäli hänellä ei olisi oikeutta käyttää niitä

hyväkseen arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa. Näitä vähennyksiä ostajan ei kuitenkaan tarvitsisi maksaa kerralla takaisin, vaan 1/10 vuodessa kunkin vuoden joulukuun arvonlisäverotilityksessä. (Ernst & Young Oy 2014, 10.)

4 KIINTEISTÖINVESTOINTEJA KOSKEVAT ARVONLISÄVERON TARKISTAMISTILANTEET

Toimeksiantajani tässä opinnäytetyössä on koulutuskuntayhtymä, joten tutkimukseni keskityn selvittämään erilaisten omistusmuotojen ja toimintavaihtoehtojen vaikutusta kiinteistöinvestointien arvonlisäverojen käsittelyyn tarkistuskauden aikana julkisen sektorin näkökulmasta. Kiinteistön käsite on varsin laaja, kuten edellä olevissa luvuissa on tullut ilmi. Sen vuoksi rajaan kiinteistöinvestointien arvonlisäveron palautusvastuun käsittelyn koskemaan tässä selvityksessä rakennuksia.

Kunnallisten toimintojen yhtiöittämistä mietittäessä on oltava hyvin selvillä myös arvonlisäverotuksellisista asioista, sillä omistusmuodolla on suuri vaikutus eri toimintojen järjestämisen ja palveluiden tuottamisen arvonlisäverokohteluun. Kiinteistöinvestointeihin sisältyvät arvonlisäverot ovat euromäärältään huomattavia, joten jos kunnassa tai kuntayhtymässä on aikomuksena tehdä muutoksia toimintamuotoihin sekä omistussuhteisiin, tulee niiden aiheuttamiin vaikutuksiin perehtyä huolella ennen kuin päätöksiä muutoksista tehdään.

4.1 Toiminnan omistusmuodon / omistus pohjan muuttumisen vaikutus arvonlisäveron palautusvastuuseen

Kiinteistöinvestointien arvonlisäverojen palautusvastuuta tarkasteltaessa käsittelen ensin fuusioitumista sekä liikkeen luovutusta ja nimenmuutosta, sillä näissä kaikissa arvonlisäveron palautusvastuu kiinteistöinvestointeja koskien käyttäytyy samalla tavoin. Toiminnan yhtiöittämisen sekä palveluiden tuottamisen yksityistämisen käsittelemän omassa luvussa kuten myös tilanteen, jossa kiinteistöt yhtiöitetään.

Kirjoitetun selostuksen lisäksi olen kuvannut erilaisia tapauksia kaavioiden ja laskentaesimerkkien avulla, joissa kaikissa on käytetty investoinnin verottomana arvona 750.000 € ja investoinnin arvonlisäveron osuus (24 %) on 180.000 €. Tällöin vuosittain tarkasteltavan arvonlisäveron määrä on 18.000 €.

4.1.1 Fuusioituminen tai liikkeen luovutus sekä nimenmuutostilanne

Fuusioituminen tarkoittaa yritysten sulautumista, jolloin vähintään kaksi erillistä yritystä yhdistetään yhdeksi yritykseksi joko omistuspohjaltaan tai organisaatioltaan. Tämä sama pätee myös kuntamaailmassa, jossa esimerkiksi koulutuskuntayhtymät voivat fuusioitua eli yhdistyä. Silloin sulautuvan yrityksen varat ja velat siirtyvät vastaanottavalle yhtiölle. (Huikuri, Karstio, Koila & Vartiainen 2016.)

Sulautumisen yhteydessä siirtyvistä kiinteistöistä ei ole erikseen säädetty kiinteistöinvestointien tarkistamista koskeissa säännöksissä. Tämän perusteella voidaan katsoa, että tarkistamisoikeutta tai – velvollisuutta ei kiinteistön siirtyessä sulautumisen yhteydessä suoranaisesti ole, mikäli kiinteistön käyttötarkoitus pysyy muuttumattomana. Sulautuminen on yleisseuraanto, jossa varat ja velat siirtyvät vastaanottavalle yhtiölle, joten myös tarkistamisvelvollisuus ja – oikeus siirtyvät vastaanottavalle yhtiölle. Kiinteistöinvestointien tarkistusaika ei katkea välillä, vaan se lasketaan kiinteistöinvestoinnin valmistumisesta. Arvonlisäverolain mukaan selvityksenantovelvollisuutta ei ole sulautumisen yhteydessä, mutta vastaanottavan yhtiön tulee varmistua siitä, että sillä on käytössään tiedot kiinteistöinvestointien määrästä. Arvonlisäverolainsäädännössä ei ole luovuttajaa veloitettu antamaan näitä tietoja, vaan vastaanottavan yhtiön on vaadittava niitä itse voidakseen tehdä myöhemmin tarvittavat tarkistukset. (Sainio 2011, 258.)

Liikkeen luovutus liiketoiminnan jatkajalle ei ole arvonlisäverotuksen näkökulmasta myyntiä, vaikka liikkeen omaisuus yksityisoikeudellisesti siirtyykin uudelle omistajalle. Tämä tarkoittaa tilannetta, jossa luovutus tapahtuu liiketoiminnan jatkajalle, joka ryhtyy käyttämään luovutettuja palveluita ja tavaroita vähennykseen oikeuttavaan toimintaan; tällöin toiminnan jatkajaa pidetään luovuttajan seuraajana. Hänelle siirtyvät

myös luovutettuja tavaroita ja palveluita koskevat oikeudet ja velvollisuudet arvonlisäverotusta koskien. Tällöin kyseessä on arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävä tapahtuma, eikä liiketoiminnan luovuttaja ole velvollinen suorittamaan siinä yhteydessä siirtyvästä omaisuudesta arvonlisäveroa. Vastaavasti luovutuksensaaja ei tee arvonlisäverovähennystä tässä yhteydessä verotta siirtyvästä omaisuudesta. (AVL 1501/1993 19 a §, 1 mom.; Kauppa-kamari Tieto 2017; Suorto 2012, 235.) Edellä mainituissa tilanteissa luovuttajan tulee saada toiminnan jatkajalta selvitys siitä, että jatkaja käyttää kiinteistöä sellaiseen toimintaan, josta on vähennysoikeus.

Nimenmuutostilanteessa verovelvollinen ei vaihdu, eikä siitä ole erillisiä säännöksiä arvonlisäverodirektiivissä tai – laissa. Yksinkertaisemmillaan nimenmuutostilanteella tarkoitetaan sitä, että A Oy:n nimi muutetaan B Oy:ksi. Tällainen tilanne on arvonlisäverotuksen ulkopuolinen tapahtuma, eikä sillä ole vaikutuksia kiinteistöinvestointien tarkistusvastuuseen. (Sainio 2011, 304.)

Arvonlisäverotuksellisesti näissä tapauksissa kiinteistöinvestointien arvonlisäverokäsittely jatkuu tarkistuskauden loppuun saakka samanlaisena kuin se olisi jatkunut ilman fuusioitumista, liikkeen luovutusta tai nimenmuutosta, mikäli jatkajan toiminta on edelleen arvonlisäverotuksessa vähennykseen oikeuttavaa.

Tarkistusvuosi	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
käyttö arvonlisäverolliseen liiketoimintaan	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %
*vuosittain tarkasteltava arvonlisäveron määrä	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €
*tarkistettava määrä	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
Investoinnin veroton arvo	750 000,00 €									
Investoinnin arvonlisävero	180 000,00 €									

Kuvio 5. Kiinteistöt ovat vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa tarkistuskauden ajan.

4.1.2 Toiminnan yhtiöittäminen ja palveluiden tuottamisen yksityistäminen

Toimintaa yhtiöitettäessä sovellettava lainsäädäntö ja oikeudellinen asema muuttuvat. Aiemmin kunnissa sovellettu kuntalaki muuttuu osakeyhtiölaiksi ja yhtiöstä tulee erillinen oikeushenkilö, kun aikaisemmin toiminta on ollut osa kunnan toimintaa. Verotuksen näkökulmasta yhtiöllä ei ole oikeutta arvonlisäveron kuntapalautuksiin, eikä se voi näin ollen myöskään käyttää enää hyväkseen kiinteistöinvestoinneista tehtyjä arvonlisäveron palautuksia, vaan se joutuu siltä osin palauttamaan jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta alkujaan palautuksina haetut verot. (Leppänen 2011.) Liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta toiminnasta yhtiöllä on kuitenkin arvonlisäveron vähennysoikeus, eli oikeus vähentää myyntien arvonlisäverosta ostojen arvonlisävero. (AVL 1501/1993 102 §.) Tällöin yhtiöllä on oikeus käyttää hyödykseen samassa suhteessa kiinteistöinvestoinnista alun perin tehtyä arvonlisäveron vähennystä, jolloin palautettavan veron määrä pienenee verrattuna edellä mainittuun vähennysoikeudettomaan käyttöön.

Yhtiöittämiseen liittyen Sosiaali- ja terveysministeriö on teettänyt esiselvityksen ”Sairaanhoidolliset tukipalvelut – laboratorio ja kuvantaminen – sote-rakenteissa”, selvitys on julkaistu 20.2.2017. Raportissa todetaan, että varsinaisen arvonlisäverottoman toiminnan yhtiöittäminen aiheuttaa merkittäviäkin arvonlisäveroseuraamuksia silloin, kun toiminnan yhtiöittää kunta tai kuntayhtymä. Kuntapalautukseen oikeuttaneessa käytössä olleen käyttöomaisuuden sekä muun omaisuuden luovuttaminen osakeyhtiölle liiketoimintakaupan yhteydessä katsotaan arvonlisäverolliseksi myynniksi, eikä arvonlisäverotonta toimintaa harjoittava yhtiö voi vähentää omaisuuden myyntihintoihin sisältynyttä arvonlisäveroa. KHO:n ennakkoratkaisun (KHO 5.5.2014 T 1458) mukaan verottoman toiminnan yhtiöittämisen yhteydessä ei voida soveltaa arvonlisäverolain 1501/1993 19 a §:n verovapaussäännöstä liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen luovutuksesta. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että liiketoiminnan jatkaja ei ryhtynyt käyttämään liiketoimintakaupan yhteydessä luovutettuja tavaroita ja palveluita 19 a §:n mukaiseen vähennykseen oikeutta-vaan käyttöön, sillä verotonta toimintaa varten tehdyistä hankinnoista ei yhtiömuotoinen toimija voi tehdä arvonlisäverovähennyksiä. (Mäkäräinen & Kauppinen 2017, 30–31.)

Osakeyhtiöllä ei siis ole hankintoihinsa liittyen kuntapalautusoikeutta, vaikka osakeyhtiön omistaisi kunta tai kuntayhtymä. Kunnallinen osakeyhtiö menettää oikeuden tehdä arvonnlisäverovähennyksiä tai hakea kuntapalautuksia silloin, kun hankinnat on tehty arvonnlisäverotonta toimintaa varten, joten hankintojen arvonnlisävero jää tällöin osakeyhtiön kustannukseksi. Kunta tai kuntayhtymä on kuitenkin oikeutettu laskennalliseen 5 %:n palautukseen/vähennykseen ostaessaan verottomia sosiaali- ja terveyspalveluita yhtiöltä. (Mäkäräinen & Kauppinen 2017, 32 – 33.)

Edellä kirjoitetun perusteella kuntapalautukseen oikeutetun toiminnan yhtiöittämisessä kuntapalautusoikeuden menettäminen on yksi tärkeistä huomioon otettavista asioista. Yhtiön on harjoitettava liiketoiminnan muodossa toimintaansa, vaikkakin se olisi verotonta, jotta yhtiöllä on oikeus vähentää kiinteistöinvestointeihin sisältyvä arvonnlisävero. Mikäli yhtiön toiminta on arvonnlisäverotonta, joutuu yhtiö palauttamaan aiemmin palautuksena tai vähennyksenä haetun kiinteistöinvestointeihin sisältyneen arvonnlisäveron määrän takaisin jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta. Tämä saattaa aiheuttaa yhtiölle suuretkin taloudelliset menetykset, mikäli kiinteistöinvestointien jäljellä olevalla tarkistuskaudella olevia investointeja on paljon jäljellä.

Kunta voi huolehtia lakisäätelien velvoitteiden täyttämistä myös siten, että se hankkii palvelut yksityiseltä palveluntuottajalta. (Kuntalaki 410/2015 9 § 1 mom.) Tällöin tulee tarkastella sitä, missä kiinteistössä palveluita jatkossa tuotetaan. Mikäli yksityinen palveluntuottaja vuokraa kunnalta tilat toimintaansa varten, olisi kunnan järkevintä tehdä vuokralaisen kanssa verollinen vuokrasopimus, jolloin kunta saisi jatkosakin käsitellä kyseisen kiinteistön kiinteistöinvestointeihin sekä kiinteistön vuosikustannuksiin sisältyvät arvonnlisäverot vähennettävänä veroina. Verollisen vuokrasopimuksen tekemisen ehtona on se, että vuokralainen käyttää tiloja arvonnlisäverollisessa vähennykseen oikeuttavassa liiketoiminnassa. Vuokralaisen eli loppukäyttäjän kiinteistöllä harjoittaman toiminnan ei kuitenkaan tarvitse kokonaan olla arvonnlisäveron vähennykseen oikeuttavaa toimintaa. (AVL 1501/1993 30 § 1 mom.; Verohallinnon www-sivut 2017.)

Vuokralaisen ollessa arvonnlisäverottomia palveluita tuottava organisaatio, ei kunta voi tehdä verollista vuokrasopimusta, jolloin kunnan pitää tarkistaa myös vuokralle annettujen kiinteistöjen arvonnlisäverojen käsittelyä. Mikäli vuokralle on annettu kiinteistö,

johon on tehty kiinteistöinvestointi ja jonka tarkistuskausi on vielä menossa, pitää myös investointeihin sisältyneitä arvonlisäveroja tarkistaa vuokrasopimuksen tekemisestä lähtien niin kauan kuin kiinteistöön kohdistuvaa tarkistuskautta on jäljellä. Tämä aiheuttaa kunnalle jo aiemmin palautuksena tai vähennyksenä saatujen arvonlisäverojen palauttamisen vuokrasopimuksen tekemistä seuraavan kuukauden alusta tarkistuskauden loppuun asti, mikäli kyseisen vuokralaisen kanssa tehty sopimus kestää niin pitkään.

Esimerkiksi terveyden- ja sairaanhoitopalvelut sekä sosiaalihuollon palvelut on vapautettu arvonlisäverosta arvonlisäverolain 1501/1993 pykälien 34 ja 37 mukaan. Jos kunta ulkoistaa terveyden- ja sairaanhoitotoimintansa niin, että se vuokraa uudelle palvelun tuottajille tarvittavat perusparannetut tilat, tulee kunnan pienentää investoinneista tehtyjä arvonlisäverovähennyksiä tarkistusmenettelyn mukaisesti. (AVL 1501/1993 34 §, 37§.)

Porvoon kaupunki on teettänyt Inspira Oy:llä sote-selvityksen, joka on julkaistu 29.1.2017. Selvityksessä on tutkittu muun muassa sitä, mikä olisi sote-palveluiden yhtiöittämisen arvonlisävero vaikutus. Kaupungin harjoittama terveystalustoiminta on arvonlisäverotonta toimintaa, jolloin hankintoihin sisältyneet arvonlisävero on tullut kuntapalautuksena kaupungille takaisin. Jos toiminta siirrettäisiin yhtiöön, jouduttaisiin palautuksena saatu arvonlisävero maksamaan takaisin kiinteistöihin tehtyjen investointien osalta tarkistuskauden ajalta takaisin, sillä kaupunki ei voi hakeutua kiinteistön vuokraamisesta arvonlisäverovelvolliseksi, koska sote-yhtiö ei harjoita arvonlisäverollista toimintaa. Näin ollen kyseisiin toimitiloihin liittyvistä kuluista ei jatkossa saisi kuntapalautusta arvonlisäveron osalta. (Inspira Oy, 23.)

4.2 Kiinteistöt yhtiötetään

Mietittäessä kunnallisten kiinteistöjen yhtiöittämistä tulee huomioida se, että kunta on oikeutettu kuntapalautukseen verottomaan toimintaan hankittujen hyödykkeiden ja investointien ostohintaan sisältyvästä arvonlisäverosta. Oikeutta kuntapalautukseen ei kuitenkaan ole yhtiöllä, joka jatkaa vastaavaa arvonlisäverottoman toiminnan harjoit-

tamista. (Flittner 2014, 78.) Tämä tarkoittaa sitä, että esimerkiksi kuntayhtymän koulu kiinteistö on rakennettu palautukseen oikeuttavaa koulutustoimintaa varten, jolloin arvonnalisäverot eivät jää lopulliseksi kustannukseksi kuntayhtymälle. Tällöin kuntayhtymä saa pitää omana hyötynään kiinteistöinvestoinneista hakemansa arvonnalisäveron palautukset. Jos kiinteistöt yhtiöitetään kesken tarkistuskautta, mutta toiminta rakennuksessa jatkuu samana verottomana koulutuspalveluna, tarkoittaa se sitä, että perustettu yhtiö joutuu suorittamaan kiinteistöinvestointien arvonnalisäveron tarkistuksen jäljellä olevalta tarkistuskaudelta, ja palauttamaan vuosittain jäljellä olevan tarkistuskauden ajalta arvonnalisäverot takaisin, koska perustettu yhtiö ei käytä kiinteistöjä vähennykseen tai palautukseen oikeuttavaan käyttöön eli arvonnalisäverolain 19 a §:n edellytykset eivät silloin täyty.

Tarkistusvuosi	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
	3 vuotta vähennyskelpoista			31.12.xxx3	4 v 9 kk vähennyskelpoton, 3 kk liiketoiminnassa 30 %				30.9.xxx8	2 vuotta 30 % liiketoiminnassa	
käyttö arvonnalisäverolliseen liiketoimintaan	100 %	100 %	100 %	0 %	0 %	0 %	0 %	0% 9/12 30% 3/12 8 %	30 %	30 %	
* vuosittain tarkastettava arvonnalisäveron määrä	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	
* tarkistettava määrä	- €	- €	- €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	16 650,00 €	12 600,00 €	12 600,00 €	
	kolmena ensimmäisenä vuotena ei muutoksia; investoinnin yhteydessä palautetut verot on "ansaittu"			kiinteistö vuokrattu verottomaan toimintaan, ei oikeutta vähennykseen; ostaja palauttaa vuosittain 18 000 € investointiin sisällyttä veroa				9 kk ei vähennystä 3 kk vähennys 30% 3/12*(18000*30%) => 1350 € (18000*8%-1350)	vuosittainen vähennysoikeus 30 % 18000*30 % = 5400 €		
Investoinnin veroton arvo	750 000,00 €										
Investoinnin arvonnalisävero	180 000,00 €										

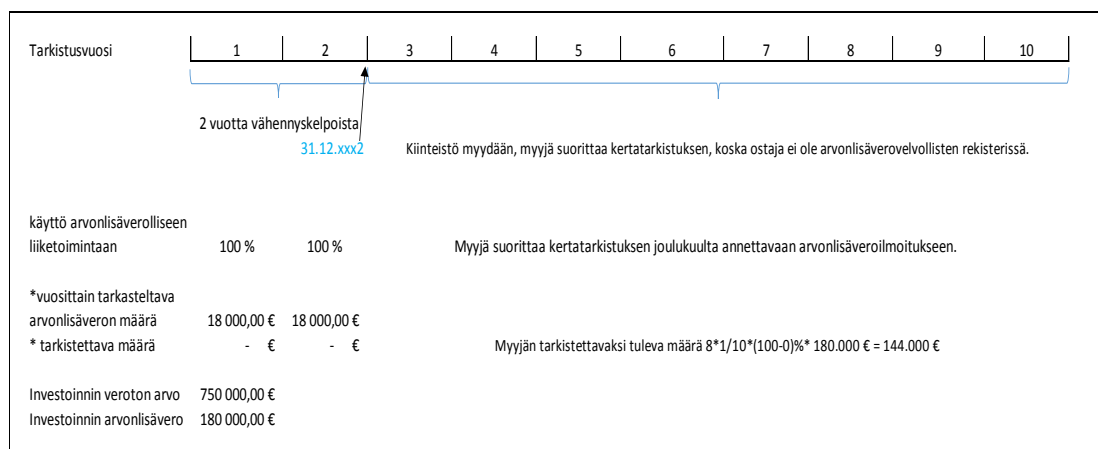
Kuvio 6. Verottomassa toiminnassa olleet kiinteistöt yhtiöitetään, tarkistusvastuu siirtyy ostajalle.

Yllä olevassa esimerkissä kiinteistöinvestointi on ollut 3 vuotta verottomassa, kunta-palautuksen alaisessa toiminnassa. Näiden kolmen vuoden aikana kiinteistöinvestointien arvonnalisäveroille ei ole tarvinnut tehdä mitään, sillä kiinteistön käyttötarkoitus on pysynyt samana kuin mitä se oli investoinnin valmistuttua.

Kiinteistön omistus- ja hallintaoikeus on siirtynyt arvonnalisäverovelvollisten rekisterissä olevalle osakeyhtiölle 1.1.xxx4 ja myyjä vastaa arvonnalisäveron tarkistamisesta siihen asti kunnes ostajan hallinta-aika kiinteistöihin alkaa, eli 31.12.xxx3 on viimeinen päivä jolloin kunnalla on omistus- ja hallinta-oikeus tiloihin, ja seuraavasta päivästä tarkistus-oikeus ja – velvollisuus siirtyvät ostajalle. Yhtiö vuokraa tiloja 1.1.xxx4 alkaen verotonta kuntapalautuksen alaista toimintaa järjestävälle organisaatiolle, tästä

syystä yritys ei voi käyttää hyödykseen kiinteistöinvestoinnista tehtyjä arvonlisäveropalautuksia.

Yhtiön on palautettava investointiin sisällyntä arvonlisäveroa takaisin vuosittain ($1/10 * 180.000 \text{ €}$) eli 18.000 euroa. Kiinteistön käyttöön tulee 30.9.xxx8 muutos, tällöin 30 % kiinteistöstä siirtyy verollisen liiketoiminnan käyttöön. Kyseisen vuoden osalta kiinteistösaakeyhtiö saa laskea hyväkseen kolmen kuukauden ajalta 30 % investointiin sisällyntä verosta [$3/12 * (1/10 * 180.000 \text{ €}) * 30 \%$] yhteensä 1.350 euroa, joten tarkistettavaa veroa kyseiseltä vuodelta on $18.000 \text{ €} - 1.350 \text{ €}$ eli yhteensä 16.650 euroa. Tarkistuskauden kaksi viimeistä vuotta kiinteistötiloista on 30 % verollisen liiketoiminnan käytössä, yhtiö saa siis käyttää investointiin sisällyntä veron vähennyksestä hyväkseen kumpanakin vuonna 5.400 euroa, joten yritys on velvollinen palauttamaan kahden viimeisen vuoden aikana $18.000 \text{ €} - 5.400 \text{ €} = 12.600 \text{ €}$ / vuosi. Tämän veron yritys ilmoittaa joulukuulta annettavassa arvonlisäveroilmoituksessa pienentämällä vähennettävien arvonlisäverojen määrää.



Kuvio 7. Myyjä tekee kertatarkistuksen.

Yllä olevassa esimerkissä ostaja ostaa kohteen liiketoimintaansa varten, mutta ei ole osthokella arvonlisäverovelvollisten rekisterissä. Myyjä suorittaa jäljellä olevalta tarkistuskaudelta kertatarkistuksen, jolloin hän pienentää joulukuulta xxx2 annettavaan arvonlisäveroilmoitukseen vähennettävien verojen määrää 144.000 eurolla, joka saadaan laskukaavalla [$8 * 1/10 * (100-0) \% * 180.000 \text{ €}$]. Myyjän tarkistus oikeus ja -velvollisuus siirtyvät kyseisessä tilanteessa kyllä ostajalle, vaikka myyjän onkin suo-

ritettava kertatarkistus. Myyjä antaa selvityksen arvonlisäveroista ostajalle, jolloin ostajalla on mahdollisuus tehdä tulevaisuudessa vähennyksiä kiinteistöinvestointiin sisältyneestä arvonlisäverosta, mikäli hän ryhtyy vuokraamaan kiinteistöä arvonlisäverovelvollisella vuokrasopimuksella tarkistuskauden aikana. Oikeus vähennykseen on siis niiltä kuukausilta/vuosilta, joiden aikana ostaja harjoittaa mahdollisesti vuokraustoimintaa arvonlisäverovelvollisena.

Tarkistusvuosi	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	2 vuotta vähennyskelpoista 31.12.xxx2									
			Kiinteistö myydään, myyjä ja ostaja sopivat, että tarkistusoikeus- ja velvollisuus eivät siirry ostajalle, koska kiinteistöä ei ole jatkossa tarkoitus käyttää arvonlisäverolliseen liiketoimintaan.							
käyttö arvonlisäverolliseen liiketoimintaan	100 %	100 %	Myyjä suorittaa kertatarkistuksen joulukuulta annettavaan arvonlisäveroilmoitukseen.							
*vuosittain tarkastettava arvonlisäveron määrä	18 000,00 €	18 000,00 €								
* tarkistettava määrä	- €	- €	Myyjän tarkistettavaksi tuleva määrä $8 \cdot 1/10 \cdot (100-0)\% \cdot 180.000 \text{ €} = 144.000 \text{ €}$							
Investoinnin veroton arvo	750 000,00 €									
Investoinnin arvonlisävero	180 000,00 €									

Kuvio 8. Kiinteistö myydään arvonlisäverotonta käyttöä varten, tarkistusoikeus- ja velvollisuus ei siirry.

Edellä olevassa esimerkissä on kyse tilanteesta, jossa kiinteistö myydään kaksi vuotta investoinnin valmistumisen jälkeen arvonlisäverottomaan liiketoimintaan tarkoitettuun käyttöön; myyjä ja ostaja sopivat siitä, että myyjä tekee kertatarkistuksen koko jäljellä olevalta tarkistuskauden ajalta. Myyjä pienentää joulukuulta xxx2 annettavassa arvonlisäveroilmoituksessa vähennettävien verojen määrää 144.000 eurolla. Kyseessä on tilanne, jossa myyjä ja ostaja erityisesti sopivat myyjän suorittamasta kertatarkistuksesta, vaikka laki ei sitä edellytä. Tässä tapauksessa vähennykset ovat lopullisesti menetettyjä. Kyseinen esimerkki kuvaa tilannetta, jolloin ostajan on oltava aivan varma siitä, että hän ei tule käyttämään kiinteistöä arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa tarkistuskauden aikana. (Arvonlisäverotus 2014, 674.)

Kyseisessä tapauksessa kahtena ensimmäisenä vuotena ei käytössä ole tapahtunut muutoksia, joten tarkistusta ei tarvitse tehdä. 1.1.xxx3 alkaen kiinteistöä hallitsee yhtiö, joka ei käytä sitä arvonlisäverolliseen liiketoimintaan. Koska kiinteistön hallinta on luovutettu joulukuun viimeisenä päivänä, tulee tarkistus kohdistaa joulukuulle, sillä tarkistus kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö luovutetaan.

(Verohallinnon www-sivut 2017.) Myyjän tulee tehdä tarkistus jäljellä olevalta kahdeksalta vuodelta. Investointi on ollut alkujaa 100 % vähennykseen oikeuttavassa käytössä, joten koko kiinteistöinvestoinnista on haettu arvonlisäveron palautus. Myyjän tulee tehdä arvonlisäveron tarkistus jäljellä olevalta tarkistuskaudelta eli kahdeksalta vuodelta yhdellä kertaa. Tarkistettava määrä lasketaan kaavalla $8 * [1/10 * (100 - 0) \% * 180.000 \text{ €}]$, jolloin tarkistettavaksi summaksi tulee 144.000 euroa. Tämän summan myyjä ilmoittaa joulukuulta xxx2 annettavassa arvonlisäveroilmoituksessa pienentämällä vähennettäviä arvonlisäveroja 144.000 eurolla.

4.3 Kiinteistön osan myynti tai vuokraus

Arvonlisäverolain 1501/1993 27 §:n 1 momentin mukaan kiinteistöön kohdistuvien oikeuksien luovuttaminen on pääsääntöisesti arvonlisäverotonta. Tämä tarkoittaa sitä, että myytäessä kiinteistö tai osa siitä, on kauppahinta arvonlisäveroton. Kiinteistön vuokraaminen on myös pääsääntöisesti arvonlisäverotonta, mutta kiinteistön omistaja tai kiinteistöä vuokraoikeuden perusteella hallitseva voi hakeutua vuokraamisesta arvonlisäverovelvolliseksi, mikäli arvonlisäverolain 30 §:n 1 momentin edellytykset täyttyvät. Hakeutuja voi olla myös keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö tai keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakas. Tässä opinnäytetyössä en kuitenkaan käsittele keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön kannalta kiinteistöinvestointien arvonlisäveron palautusvastuuta.

Arvonlisäverolain 30 §:n 1 momentissa säädetään, että kiinteistön käyttöoikeudesta suoritetaan veroa edellä mainitusta 27 §:stä poiketen, mikäli luovuttaja hakeutuu tästä toiminnasta verovelvolliseksi. Verovelvollisuus edellyttää kiinteistön tai sen osan käyttämistä jatkuvasti vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Arvonlisäveron palautukseen oikeuttava toiminta rinnastetaan myös vähennykseen oikeuttavan toiminnan harjoittamiseen. Jatkuvan toiminnan määritelmäksi riittää se, että kiinteistöllä harjoitetaan arvonlisäveron palautukseen tai vähennykseen oikeuttavaa toimintaa vuosittain tiettyinä ajanjaksona, esimerkiksi vuosittain 1.5.–31.8. olevana ajanjaksona. (AVL 1501/1993 30 § 1 mom.; Verohallinnon www-sivut 2017.)

Myös tilanteessa jossa valtio, yliopistolain 1 §:ssä tarkoitettu yliopisto tai ammattikorkeakoululain 5 §:ssä tarkoitettu ammattikorkeakouluyksikkö on vuokralaisena, täyttyvät vähennykseen oikeuttavan vuokraustoiminnan edellytykset. (AVL 1501/1993 30 § 1 mom.) Näitä edellä mainittuja yliopistolaissa tarkoitettuja opetus- ja kulttuuriministeriön toimialaan kuuluvia yliopistoja on yhteensä 14, ja ne ovat: Helsingin yliopisto, Itä-Suomen yliopisto, Jyväskylän yliopisto, Lapin yliopisto, Oulun yliopisto, Tampereen yliopisto, Turun yliopisto, Vaasan yliopisto, Åbo Akademi, Lappeenrannan teknillinen yliopisto, Svenska handelshögskolan, Taideyliopisto, Aalto-yliopistona toimiva Aalto-korkeakoulusäätiö sekä Tampereen teknillisenä yliopistona toimiva TTY-säätiö. (Yliopistolaki 558/2009 1 §.) Ammattikorkeakoulun määritelmä lakisäädöksen mukaan on se, että ammattikorkeakoulu on osakeyhtiömuotoinen oikeushenkilö, johon sovelletaan osakeyhtiölakia. Kyseisen osakeyhtiön toiminnan tarkoituksena ei saa olla voiton tavoittelu eikä se saa jakaa osinkoa tai muuta taloudellista etua osakkeenomistajille tai toimintaan osallistuvalla. (Ammattikorkeakoululaki 932/2014 5§ 1-2 mom.)

Kiinteistön omistajan on hakeuduttava kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta erikseen arvonlisäverovelvolliseksi, vaikka omistaja tai haltija olisi liiketoiminnastaan jo arvonlisäverovelvollinen. Kiinteistön loppukäyttäjän ollessa kunta tai kuntayhtymä täyttyvät hakeutumisen edellytykset loppukäyttäjän osalta, mikäli kiinteistöä käytetään arvonlisäverovelvollisessa liiketoiminnassa tai palautukseen oikeuttavassa toiminnassa. (Verohallinnon www-sivut 2017.)

Kiinteistö voidaan myydä tai vuokrata myös osittain. Tällöin kiinteistöinvestoinnin arvonlisäveroa tarkistetaan tarkistamissääntöjen mukaisesti siinä suhteessa, mikä on myytävän tai vuokrattavan tilan osuus tarkistelun kohteena olevasta kiinteistöinvestoinnista.

Tarkistusvuosi	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	3 vuotta vähennyskelpoista			1.8.00004 vuokra- sopimus verottomaan käyttöön 45 %	6 vuotta 55 % vähennyskelpoista					
käyttö arvonlisäverolliseen liiketoimintaan	100 %	100 %	100 %	100 % 7/12 55 % 5/12 81,25 %	55 %	55 %	55 %	55 %	55 %	55 %
*vuosittain tarkasteltava arvonlisäveron määrä	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €
*tarkistettava määrä	- €	- €	- €	3 375,00 €	8 100,00 €	8 100,00 €	8 100,00 €	8 100,00 €	8 100,00 €	8 100,00 €
	kolmena ensimmäisenä vuotena ei muutoksia; investoinnin yhteydessä palautetut verot on "ansaittu"			7 kk vähennys 100 % 5 kk vähennys 55 %	vuosittainen vähennysoikeus 55 % 18000*55%=9900 €					
Investoinnin veroton arvo	750 000,00 €			7/12*(18000/100*100%)+5/12*(18000/100*55%) => 14 625 €						
Investoinnin arvonlisävero	180 000,00 €			(18000*81,25%=14 625)						

Kuvio 9. Osa kiinteistöstä vuokrataan vähennyksen oikeuttamattomaan käyttöön tarkistuskauden aikana.

Edellä olevassa esimerkissä kiinteistö on ollut kolme vuotta vähennyksen oikeuttavassa käytössä 100 prosenttisesti. Tältä ajalta ei tarkistuksia tarvitse tehdä, koska käyttötarkoituksessa ei ole investoinnin jälkeen tapahtunut muutoksia. Neljännen vuoden elokuun alusta 45 % kiinteistöstä vuokrataan vuokralaiselle, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen. Kyseisen vuoden aikana 81,25 % kiinteistöstä on ollut vähennyksen oikeuttavassa käytössä, jolloin tarkistettava määrä saadaan kaavalla $[1/10 * (100 - 81,25) \% * 180.000 \text{ €}] = 3.375 \text{ €}$. Tämän summan kiinteistön omistaja ilmoittaa joulukuulta xxx4 annettavassa arvonlisäveroilmoituksessa pienentämällä vähennettäviä arvonlisäveroja 3.375 eurolla. Tarkistuskaudesta jäljellä olevien viiden vuoden aikana kunakin vuonna tarkistetaan vähennettävää arvonlisäveroä $[1/10 * (100 - 55) \% * 180.000 \text{ €}] = 8.100 \text{ €}$. Tämän summan kiinteistön omistaja ilmoittaa jäljellä olevien tarkistuskausien osalta kunakin vuonna joulukuulta annettavassa arvonlisäveroilmoituksessa pienentämällä vähennettäviä arvonlisäveroja 8.100 eurolla.

5 KIINTEISTÖJEN KÄYTTÖTARKOITUKSEN MUUTOKSEN VAIKUTUS PALAUTUSVASTUUSEEN

5.1 Kunnan / kuntayhtymän oikeus myydä omistamansa kiinteistö

Kunnan myydessä omistamiaan kiinteistöjä, toimintaa ei lähtökohtaisesti pidetä kuntalain mukaan sellaisena toimintana, joka edellyttäisi kiinteistöjen siirtämistä yhtiön omistukseen ennen kuin niitä voitaisiin myydä. Tämä tarkoittaa sitä, että mikäli kunta pelkää myy omistamiaan kiinteistöjä, sitä ei yleisesti ottaen pidetä toimintana, joka kuuluisi yhtiöittämisvelvollisuuden piiriin. (Kuntaliitto.fi -www-sivut 2017.) Kuntalain 410/2015 126 pykälän 6 momentissa säädetään siitä, että kunta ei toimi kilpailutilanteessa markkinoilla, mikäli se ostaa, myy tai vuokraa kiinteistöjä tilanteessa, jossa toiminta liittyy kunnan maankäyttö- ja rakennuslaissa tarkoitettujen tehtävien hoitoon. (Kuntalaki 410/2015 126 § 6 mom.) Kunnan ei siis tarvitse yhtiöittää kiinteistöjään sen vuoksi, että se voisi myydä niitä eteenpäin.

Kunnalla on laaja harkintavalta itsehallintoonsa perustuen sen suhteen millä perusteella, mihin hintaan ja kenelle se luovuttaa omaisuuttaan. Kuntalakiin 410/2015 tuli kuitenkin menettelysäännöksiä, jotka koskevat kunnan omistaman kiinteistön luovutusta kilpailutilanteessa markkinoilla toimivalle taholle. Kyseisen lain 126 pykälän 3 momentissa mainitaan kunnan toimivan kilpailutilanteessa markkinoilla, mikäli se osallistuu tarjouskilpailuun. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että mikäli kiinteistökaupan toisena osapuolena on taloudellista toimintaa harjoittava markkinoilla toimiva taho, tulevat EU:n valtioneuvoston päätökset ja – määräykset sovellettavaksi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännön mukaan. Sen mukaan kunnalla on ennen omistamansa kiinteistön kauppaa velvollisuus selvittää mahdollisen valtiontuen olemassaolo sekä tukimääräysten ja säännösten edellytykset, jotta kilpailu ei vääristy. (HE 268/2014, 93.; Kuntalaki 410/2015 126 §, 3 mom.; Kuntaliitto.fi www-sivut 2017.)

Tässä opinnäytetyössä olen kuitenkin keskittynyt tilanteisiin, joissa kunnalla tai kuntayhtymällä on oikeus myydä kiinteistönsä eteenpäin ilman että pitää pohtia edellä mainittua toimintaa kilpailutilanteessa markkinoilla. Nämä asiat saattavat kuitenkin tulla esiin kuntien kiinteistöjä myydessä ja sen vuoksi halusin tuoda myös tämän asian esiin tässä opinnäytetyössäni, jotta lukija on tietoinen siitä, että kaikkia kiinteistöjäkin

koskevia asioita voi joutua tarkastelemaan varsin monelta taholta ennen päätösten tekemistä.

5.2 Rajanveto kunnallisen kiinteistön vuokrauksen ja oman käytön välillä

Kuntien ja kuntayhtymien omistamien kiinteistöjen käyttö on arvonlisäverotuksen näkökulmasta välillä varsin tulkinnan varaista, varsinkin mietittäessä sitä onko kiinteistö kunnan omassa käytössä vai onko se kuitenkin vuokrattuna ulkopuolisen toimijan käyttöön. Tällainen tilanne voi syntyä silloin, jos toiminnot on ulkoistettu ja niitä harjoitetaan ulkopuoliselta toimijalta vuokratusta kiinteistössä. Esimerkiksi kunnan lakisääteisenä tehtävänä on palveluasumisen järjestäminen, eli asumisen järjestäminen niille, jotka tarvitsevat asumisessaan erityistä tukea. Kunnat voivat järjestää sen omana toimintanaan, ostopalveluna tai palvelusetelien avulla. Tällaisessa tilanteessa on ratkaistava se, onko kiinteistö todellisuudessa vuokrattuna vai kunnan omassa käytössä. (Suomen Kuntaliitto 2012 7, 27–32; Verohallinnon www-sivut 2017.) Mikäli tällaista toimintaa hoidetaan uudessa tai peruskorjatussa kiinteistössä, on asian käsittelyssä otettava huomioon myös kiinteistöinvestoinnin arvonlisäveron tarkistus-oikeus tai -velvollisuus.

Kunta voi ulkoistaa palvelunsa myös siten, että se antaa kunnan kiinteistön palveluntuottajan käyttöön, jolloin kiinteistön voidaan katsoa olevan kunnan arvonlisäveron palautukseen oikeuttavassa käytössä, mikäli seuraavat edellytykset täyttyvät:

- palvelun tuottajalla ei ole oikeutta hallita kiinteistöä omistajan tavoin
- kiinteistössä harjoitetaan tosiasiallisesti vain kunnan palautukseen oikeuttavaa toimintaa
- kunta ei peri palveluntuottajalta vastiketta kiinteistön käyttöoikeudesta.

Kunnat voivat antaa kiinteistöjään myös yhdistysten ja seurojen käyttöön ilman vastiketta eli kyseessä ei silloin ole vuokraus ja näin ollen kunnilla on oikeus saada kiinteistöjen kuluihin sekä kiinteistöinvestointiin sisältyvästä arvonlisäverosta kuntapalautus. (Verohallinnon www-sivut 2017.)

5.3 Kiinteistöllä harjoitettava toiminta muuttuu

Arvonlisäverolain 1501/1993 112 §:ssä säädetään siitä, miten verovelvollisen alkuperäisen hankinnan ollessa vähennykseen oikeuttamaton, verovelvollinen voi myöhemmin vähentää tavaran hankintaan sisältyneen arvonlisäveron silloin, kun hän ottaa kyseisen tavaran vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Saman pykälän 3 momentissa säädetään kuitenkin, että edellä tarkoitettua vähennystä ei saa tehdä kiinteistöistä. Tämä tarkoittaa yksityiskäyttöön rakennettuja kiinteistöjä, ei siis liiketoimintaa varten rakennettuja kiinteistöjä. Tällaisia kiinteistöjä koskee kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely tarkoittaen sitä, että alun perin arvonlisäverottomaan liikekäyttöön rakennetusta kiinteistöistä voidaan tehdä tarkistusten kautta vähennyksiä, jos kiinteistö siirretään tarkistuskauden aikana arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoiseen käyttöön. (AVL 1501/1993 112 § 1-3 mom.; Verohallinnon www-sivut 2017.)

Tarkistusvuosi	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	4 vuotta vähennyskelvotonta				31.12.xxx4	1.1.xxx5	Kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu vähennykseen oikeuttavaksi			
käyttö arvonlisäverolliseen liiketoimintaan	0 %	0 %	0 %	0 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100,00 €	100 %
*vuosittain tarkasteltava arvonlisäveron määrä	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €
*tarkistettava määrä	- €	- €	- €	- €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €
Investoinnin veroton arvo	750 000,00 €									
Investoinnin arvonlisävero	180 000,00 €									

Kuvio 10. Kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu vähennyskelvottomasta käytöstä vähennykseen oikeuttavaan käyttöön tarkistuskauden aikana.

Yllä olevan esimerkin mukaisesti alkuperäinen kiinteistöinvestoinnin verollinen arvo on ollut 930.000 € (750.000 € + 180.000 €). Kyseessä voisi olla esimerkiksi tilanne, jossa henkilöstön käyttöön on rakennettu asuntola eli investointi on tehty vähennykseen oikeuttamattoman liiketoiminnan käyttöön. Asuntolan käyttö jää kuitenkin vähäiseksi, jolloin päädytään siihen, että neljän vuoden asuntolakäytön jälkeen tilat otetaan kunnan omaan käyttöön niin, että mielenterveyspalvelujen avo-osasto siirretään kyseisiin tiloihin. Mielenterveystyön palvelut kunnan tuottamina kuuluvat verottomiin terveydenhuollon ja sosiaalipalvelujen palveluihin, joten tilojen käyttö muuttuu vähennysoikeudettomasta käytöstä kuntapalautukseen oikeuttavaan toimintaan. Kyseisessä esimerkissä kiinteistöinvestointiin sisältyvien arvonlisäverojen vähennysoikeus

on menetetty neljän vuoden osalta ($4 * 18.000 \text{ €}$) eli yhteensä 72.000 euroa on jäänyt kunnan omaksi vähennys/palautusrajoitteiseksi kustannukseksi. Kuuden vuoden ajalta kunta on oikeutettu tekemään arvonlisäveron tarkistuksen omaksi hyödykseen. Kultakin vähennykseen oikeuttavalta vuodelta kunta saa tehdä joulukuulta annettavaan oma-aloitteisten verojen ilmoitukseen vähennettävien verojen oikaisun eli kunta saa lisätä vähennettäviä verojaan kultakin vähennykseen oikeuttavalta vuodelta 18.000 €.

5.4 Kiinteistöllä harjoitettava toiminta loppuu

Tilanteessa, jossa elinkeinonharjoittajan toiminta ja arvonlisäverovelvollisuus päättyy kokonaan kiinteistöinvestointien tarkistusajan kuluessa, on elinkeinonharjoittajan palautettava investointiin liittyvä vero kerralla koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta, eli tällöin on suoritettava kertatarkistus. (Ernst & Young Oy 2014, 10.)

Kiinteistössä harjoitettava toiminta voi loppua myös tilanteessa, jossa kiinteistö palaa tai se tuhoutuu muutoin siten, että sitä ei voida enää käyttää. Tällaisessa tilanteessa kiinteistöinvestoinnista ei suoriteta tarkistamista. (AVL 1501/1993 120 § 3 mom.) Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että tilojen katsotaan olevan samassa palautukseen tai vähennykseen oikeuttavassa käytössä tarkistuskauden loppuun asti kuin mitä se oli ennen tuhoutumista tai kiinteistön purkua. Näin ollen kiinteistöinvestoinnista rakennusvaiheessa vähennettyjä veroja ei tarvitse palauttaa.

6 TYHJILLÄÄN OLEVIEN KIINTEISTÖJEN PALAUTUSVASTUU

Tilan jäädessä tyhjäksi sen voidaan katsoa olevan vähennyskelpoisessa toiminnassa, mikäli tila ennen tyhjäksi jäämistään oli vähennyskelpoisessa käytössä, ja mikäli on ilmeistä että tilan seuraava käyttö on myös vähennyskelpoista. Mikäli tila oli ennen tyhjäksi jäämistään vähennyskelvottomassa käytössä, katsotaan sen olevan tyhjänäkin vähennyskelvottomassa käytössä. Vähennyskelvottoman käytön voidaan katsoa jatkuvan siihen asti, kunnes on ilmeistä että tilan otetaan vähennyskelpoisen toiminnan käyttöön. (Verohallinnon www-sivut 2017.)

Tarkistusvuosi	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	tilat vähennys/palautuskelpoisessa toiminnassa					1.8.xxxx6 tilat jäävät tyhjäksi	tilat tyhjinä, ostajan/vuokralaisen aktiivinen etsiminen vähennys/palautuskelpoista	1.2.xxxx9 tilojen myynti verollista liiketoimintaa harjoittavalle yrittäjälle		
käyttö arvonlisäverolliseen liiketoimintaan	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %
*vuosittain tarkasteltava arvonlisäveron määrä	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €
*tarkistettava määrä	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
Investoinnin veroton arvo	750 000,00 €									
Investoinnin arvonlisävero	180 000,00 €									

Kuvio 11. Tilat jäävät tyhjilleen verollisesta käytöstä ja myöhemmin tiloihin löytyy arvonlisäverollista liiketoimintaa harjoittava yrittäjä.

Esimerkiksi tilanteessa, jossa kylällä oleva koulurakennus jää tyhjäksi 1.8.xxx6 voidaan katsoa tilojen olevan vähennyskelpoisessa toiminnassa, koska ennen tyhjäksi jäämistä tiloissa annettiin arvonlisäverotonta koulutusta. Tyhjäksi jääneet tilat on tarkoitus myydä tai vuokrata toimijalle, joka tulee harjoittamaan vähennyksen oikeuttavaa toimintaa kyseisissä tiloissa. Liiketoiminnastaan arvonlisäverovelvollinen pitopalveluyrittäjä ostaa tilat liiketoimintansa käyttöön ja muuttaa tilat yritystoiminnalleen sopiviksi keittiö- ja juhlatiloiksi. Yrittäjän omistusoikeus ja hallinta-aika tiloihin alkaa 1.2.xxx9. Tällöin kunnalta tyhjäksi jäänyt tila on jatkossakin vähennyskelpoisessa toiminnassa, eikä kiinteistöinvestoinnin tarkistuskaudella aiheudu arvonlisäveron palautusvastuuta.

Edellä mainitussa esimerkissä on kyseessä tilanne, jossa vakiintuneen korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännön perusteella kiinteistöinvestoinnin johdosta tehtyä arvonlisäverovähennystä ei tarvitse tarkistaa tilojen jäädessä tyhjäksi arvonlisäverollisesta käytöstä. Kyseisessä esimerkissä tyhjiä tiloja ei missään vaiheessa siirretty vähennyskeltottoman toiminnan käyttöön vaan tilat pyrittiin aktiivisesti myymään tai vuokraamaan arvonlisäverollista toimintaa harjoittavalle elinkeinonharjoittajalle. (Ernst & Young Oy 2014, 19.)

Tarkistusvuosi	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
	tilat vähennys/palautuskelpoisessa toiminnassa					1.8.xxxx6 tilat jäävät tyhjäksi (1-5/12 kk =7/12kk)	tilat tyhjinä, ostajan/vuokralaisen aktiivinen etsiminen vähennys/palautuskelpoista		1.2.xxxx9	tilojen vuokraus verotonta liiketoimintaa harjoittavalle yrittäjälle	
käyttö arvonlisäverolliseen liiketoimintaan	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100% / 58,33 %	100% / 0%	100% / 0%	0 %	0 %	
	Vuokranantajalla tarkistusvelvollisuus koko ajalta										
*vuosittain tarkasteltava arvonlisäveron määrä	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	
*tarkistettava määrä	- €	- €	- €	- €	- €	7 500,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	18 000,00 €	
Investoinnin veroton arvo	750 000,00 €								79 500,00 €		
Investoinnin arvonlisävero	180 000,00 €										

Kuvio 12. Vuokranantajalle tarkistusvelvollisuus.

Jos tilojen myynti/vuokraus vähennykseen oikeuttavaan käyttöön ei olisi onnistunut, olisi tilat saatettu myydä tai vuokrata verottoman toiminnan käyttöön. Mikäli tilat olisi vuokrattu verottoman toiminnan käyttöön 1.2.xxx9 ja vuokrasopimus olisi tehty esimerkiksi kahdeksi vuodeksi, olisi kiinteistöinvestoinnin arvonlisäverotusta tullut tarkistaa ajalta 1.8.xxx6 - 31.12.xx10 normaalisti tarkistusmenettelyn puitteissa. Kyseisessä tilanteessa kiinteistöinvestointia koskeva tarkistuskausi olisi jo ohi ennen kuin vuokrasopimus päättyisi, joten tilojen viimeinen käyttäjä tarkistuskauden aikana ei harjoittaisi vähennykseen oikeuttavaa toimintaa tiloissa. (Ernst & Young Oy 2014, 19.)

Edellä olevassa tilanteessa olisi tarkistettavan veron laskenta kiinteistöinvestointia koskien laskettava seuraavasti ($5/12 * 18.000 \text{ €} + 4 * 18.000 \text{ €}$) eli yhteensä 79.500 euroa, ja tämä summa olisi oikaistava vähennettävien verojen vähennyksenä tammi-kuulta xxx9 annettavassa oma-aloitteisten verojen ilmoituksessa.

Tilojen jäädessä tyhjäksi vähennykseen oikeuttavasta käytöstä, tulee kiinteistön omistajan varautua arvonlisäveron palauttamiseen jäljellä olevalta tarkistuskaudelta. Tällainen tilanne syntyy silloin, kun sopivaa liiketoiminnastaan arvonlisäverollista vuokralaista tai ostajaa ei ilmesty, vaan tilat tarkistuskauden aikana ostava tai vuokraava taho on arvonlisäverotonta toimintaa harjoittava. Mutta jos tilat pysyvät tyhjinä tarkistuskauden päättymiseen asti aktiivisesta vuokralaisen tai ostajan etsimisestä huolimatta, ei jäljellä olevalta tarkistuskaudelta jouduta tekemään arvonlisäveron tarkistusta. (Ernst & Young Oy 2014, 19.)

7 JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO

Kiinteistöinvestointien arvonlisäveron palautusvastuuseen vaikuttaa moni asia. Tyhjentävää ja täysin varmaa kaiken kattavaa selvitystä ei pysty antamaan, sillä erilaisten toimintojen ja toimintamuotojen arvonlisäverotus vaikuttaa merkittävästi siihen, miten tarkistusvelvollisuus toteutuu. Tämän vuoksi on todella tärkeää, että kuntien ja kuntayhtymien asioista päättävät henkilöt tutustuvat huolellisesti kiinteistöinvestointeja sekä arvonlisäverotusta koskeviin asioihin ennen kuin ryhtyvät tekemään päätöksiä toimintamuotojen muuttamisista tai yhtiöittämisistä. Tehtyjen päätösten veroseuraukset voivat olla rahalliselta arvoltaan suuria, ja tehdyt päätökset vaikuttavat pitkälle tulevaisuuteen.

Ennen kuin toimintoja ryhdytään muuttamaan ja päätöksiä tekemään, eli jo suunnitteluvaiheessa, on järkevää pyytää verohallinnolta ennakkoratkaisu asiaa koskien. Tällöin kunnan asioita hoitavat ja asioista päättävät henkilöt saavat tietää etukäteen mikä on verohallinnon tulkinta kyseisessä tilanteessa ja mitkä ovat suunniteltujen muutosten vaikutukset taloudellisiin asioihin. Ennakkoratkaisut ovat verohallintoa sitovia päätöksiä siitä, miten se verotusta toimittaessaan menettelee yksittäisessä veroasiassa. Kyseinen hakemus on vapaamuotoinen, mutta se pitää tehdä kirjallisesti ja siitä saatava päätös on maksullinen. (Verohallinnon [www-sivut 2017](#).)

Kiinteistöinvestointien arvonlisäveron palautusvastuu saattaa olla kunnissa varsin yksinkertainen asia, eikä asiaa tarvitse erikseen miettiä, mikäli kunnan toiminta pysyy ennallaan. Jos kuitenkin päädytään miettimään toimintojen muuttamista tai yhtiöittämistä, niin silloin pitää ottaa huomioon paljon muitakin asioita, jotka eivät suoranaisesti liity kiinteistöinvestointien arvonlisäveroihin.

Mikäli investoinnit ovat olleet pieniä, ei niiden palautusvastuun realisoituminen aiheuttane missään vaiheessa estettä toimintojen muuttamiselle tai yhtiöittämiselle. Jos kuitenkin pienellä aikavälillä on tehty suuria investointeja, on näihin sisältyvät arvonlisäverot huomattavia ja niillä on silloin myös taloudellinen merkitys. Silloin pitää miettiä tehtäviä muutoksia tarkasti, eikä lähteä turhaan muuttamaan toimintoja tai

omistusmuotoja, mikäli kunta voi kuntalain mukaan hoitaa toiminnot itse ilman että kilpailulaki asettaa siihen esteitä.

Kunnan tai kunnallisen yhtiön taloutta sekä kiinteistöinvestointien arvonlisäveron palautusvastuun realisoitumista ajatellen kuntaa, kunnan liikelaitosta tai kuntayhtymää ei voi konkurssilain 120/2004 1 luvun 3 § 2 momentin mukaan asettaa konkurssiin. Kunnallinen osakeyhtiö saattaa kuitenkin joutua tilanteeseen, jossa se joutuu selvitystilaan tai päättyy konkurssiin. Syynä tähän saattaa olla se, että kaikkia toimintaan ja rahavirtoihin liittyviä asioita ei ole suunniteltu uudistuksia ajatellen kunnolla.

Kilpailulainsäädännön tavoitteena on terveellä pohjalla oleva toimiva kilpailu. Tämän vuoksi kilpailulakiin 948/2011 on kirjattu 4 lukuun säännökset jotka turvaavat kilpailun tasapuolisuuden julkisen ja yksityisen elinkeinotoiminnan välillä. Tästä syystä kuntien ja kuntayhtymien on tullut yhtiöittää sellainen toiminta, joka kilpailee markkinoilla toimivien yksityisten elinkeinon harjoittajien kanssa. Kuntalain mukaan kunta voi tuottaa ne palvelut itse jotka kuuluvat sen järjestämisvastuulle. Lisäksi sekä se voi perustaa osaksi kunnan tai kuntayhtymän toimintaa liikelaitoksen liiketaloudellisten periaatteiden mukaan hoidettavaa tehtävää varten. (Kuntalaki 410/2015 9 § 1 mom., 65 § 1 mom.)

Kuntalain 410/2015 pykälässä 126 säädetään siitä, että mikäli kunta hoitaa kuntalain 7 §:n mukaisesti itselleen itsehallinnon nojalla ottamiaan tehtäviä kilpailutilanteessa markkinoilla, on sen annettava tehtävä osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi eli kunnalla on siltä osin yhtiöittämisvelvollisuus. Tarjouskilpailuun osallistuessaan kunta toimii kilpailutilanteessa markkinoilla. Kuntalain 126 §:n 2 momentin 4 kohdassa säädetään kuitenkin siitä, että kunta ei hoida tehtävänsä kilpailutilanteessa markkinoilla mikäli kunta järjestää laissa tarkoitettua opetuksen tai koulutuksen järjestämis lupaa, toimilupaa tai oppilaitoksen ylläpitämislupaa edellyttävää koulutusta sekä edellä mainitussa luvassa määrättyjä muita tehtäviä tai tuottaa tällaiseen opetukseen kiinteästi liittyviä palveluita oppilas- ja opiskelijatyönä. (Kuntalaki 410/2015 126 § 1 mom., 2 mom. 4 k.)

Edellä mainittujen seikkojen vuoksi päätösten teossa tulee ottaa huomioon kaikki toiminnan lopputulokseen vaikuttavat seikat, ja näistä yksi on investointeihin sisältynyt

arvonlisävero. Aineistoa kerätessäni tuli esiin muitakin verotuksellisesti huomioon otettavia asioita mikäli toimintoja ryhdytään yhtiöittämään, mutta ne eivät kuulu tässä opinnäytetyössä käsiteltäviin asioihin.

8 LOPPUTULOKSEN ARVIOINTI

Opinnäytetyössäni käsiteltyjen asioiden työstäminen on vaatinut paljon lakitekstien tulkintaa ja tämän vuoksi työskentely on ollut välillä hyvin haastavaa. Käsittelemäni asiat on kerrottu säädöksissä, mutta lain tulkitsemista varten olen tutustunut huomattavaan määrään oikeuskirjallisuutta sekä verohallinnon ohjeistuksiin, jotta asioiden tosiasiallinen sisältö on tullut esiin.

Olen saanut koottua kohtalaisen tiiviin, mutta kuitenkin selkokielisen selvityksen keskeisimmistä kiinteistöinvestointeihin liittyvistä termeistä ja niiden merkityksestä. Tämän lisäksi olen käsitellyt esimerkkien avulla erilaisia omistajanvaihdosten sekä toiminnan muuttamisen aiheuttamia tilanteita. Esimerkkien avulla erilaisten toimintojen aiheuttamat muutokset tulevat havainnollistetusti esiin, sillä ilman esimerkkejä tarkistuskauden aikaisesta arvonlisäverojen käsittelystä on vaikea saada selvää käsitystä.

Yhteenvedossa olen tuonut vielä esiin kuntalaissa sekä kilpailulaissa säädettyjä asioita, jotka tulee myös ottaa huomioon näitä asioita käsiteltäessä. Kaikilla edellä mainituilla seikoilla on vaikutusta myös siihen miten kuntien ja kuntayhtymien kiinteistöinvestoinneista palautuksena tai vähennyksenä haettujen arvonlisäverojen lopullinen käsittely tarkistuskauden aikana pitää toteuttaa. Mikäli kuntien viranhaltijat sekä luottamushenkilöt perehtyvät tähän opinnäytetyöhön, uskon heidän saavan päätöksensä tukeksi hyödyllistä tietoa sekä myös vinkkejä siitä, mihin asioihin heidän tulee syventyä ennen kuin he tekevät kauaskantoisia päätöksiä.

LÄHTEET

- Aaltio, I. 2014. Case-tutkimus metodisena lähestymistapana. Viitattu 11.4.2017. <https://metodix.fi/2014/05/19/aaltio-marjosola-casetutkimus/>
- Ammattikorkeakoululaki 14.11.2014/932 muutoksineen
- Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501 muutoksineen
- Ernst & Young Oy. 2014. Kiinteistöinvestoinnit. Viitattu 17.8.2017. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Kiinteist%C3%B6investoinnit_2014/\\$FILE/EY_Kiinteist%C3%B6investoinnit_w.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_Kiinteist%C3%B6investoinnit_2014/$FILE/EY_Kiinteist%C3%B6investoinnit_w.pdf)
- Euroopan unionin neuvoston täytäntöönpanoasetuksen muutos (EU) N:o 1042/2013. Viitattu 14.8.2017. <http://eur-lex.europa.eu>
- Flittner K. 2014. Kunnallisen liikelaitoksen yhtiöittäminen – veroseuraamukset ja verosuunnittelun mahdollisuudet. Pro gradu-tutkielma. Viitattu 18.9.2017. http://www.vantaa.fi/instancedata/prime_product_julkaisu/vantaa/embeds/vantaa-wwstructure/119545_kunnallisen_liikelaitoksen_yhtiöittäminen.pdf
- HE 268/2014. Hallituksen esitys eduskunnalle kuntalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.
- Helsingin yliopiston avoin yliopisto – www-sivut. Perusasioita oikeustieteestä. Viitattu 24.9.2017. <https://www.avoin.helsinki.fi/oppimateriaalit/oikeustiede/materiaali/osa1.html>
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. uudistettu painos. Hämeenlinna: Kirjayhtymä Oy
- Hirvonen, K. 2017. Arvonlisäverotuksen ajankohtaiskatsaus. Luento Turun Kauppakamarin järjestämässä koulutustilaisuudessa 7.3.2017.
- Huikuri, H., Karstio, T., Koila, T. & Vartiainen, S. 2016. Yritystoiminnan uudelleenjärjestely. Viitattu 7.9.2017. Helsinki: ST-Akatemia Oy. <https://www-stakateriaonline-fi.lillukka.samk.fi/lukutila/yrituud#>
- Inspira Oy. 29.1.2017. Porvoon sote-selvitys – tukipalveluiden aseman arviointi. Viitattu 15.9.2017. https://www.porvoo.fi/library/files/58902d7fed6b97b18e020c5b/170131_Porvoo_tukipalveluiden_arviointi.pdf
- Jyväskylän yliopisto. Menetelmäpolku – Koppa. Viitattu 11.4.2017. <https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/menetelmapolku>
- Kallio, M., Korpelainen, T. & Nielsen, A. 2008. Kiinteistöjen arvonlisäverotus. Helsinki: KHT-Media Oy
- Kallio, M., Nielsen, A., Ojala, M. & Sääksilähti, J. 2014. Arvonlisäverotus. Juva: Edita Publishing Oy

Kallio, M., Korpelainen, T. & Nielsen, A. 2015. Kiinteistöjen arvonlisävero. 5. uudistettu painos. Helsinki: ST-Akatemia. Viitattu 24.8.2017. [http://www.stakate-miaonline.fi.lillukka.samk.fi/lukutila/eb02kiin](http://www.stakate-miaonline.fi/lillukka.samk.fi/lukutila/eb02kiin)

Kauppakamaritiedon www-sivut. Viitattu 7.9.2017. <http://kauppakamaritieto.fi.lillukka.samk.fi/fi/tietopalvelut/>

KHO 5.5.2014 T1458

Kilpailulaki 12.8.2011/948 muutoksineen

Kuntalaki 10.4.2015/410 muutoksineen

Kuntaliitto.fi – www-sivut. 2017. Kunnan kiinteistönkauppa. Viitattu 27.9.2017. <https://www.kuntaliitto.fi>

Lakonen, U-M. & Kuhanen, H. 2012. Luentomateriaali: Ammatillisen koulutuksen ja ammattikorkeakoulujen kirjanpito- ja laskentapäivät 10.5.2012 Vantaa, Sokos Hotel Flamingo.

Leppänen, P. 2011. Kuntien ja kuntayhtymien tilinpäätöspäivä 21.1.2011 Raisiossa. Luentomateriaali.

Mäkäräinen, H. & Kauppinen, I. 2017. Esiselvitys / Sairaanhoidolliset tukipalvelut – Laboratorio ja kuvantaminen – sote-rakenteissa. Viitattu 19.9.2017. Helsinki: Sosiaali- ja terveysministeriö. https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/79286/RAP_2017_6.pdf

Sainio, N. 2011. Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa. Yliopistollinen väitöskirja. Tampereen yliopisto: Johtamiskorkeakoulu

Suomen Kuntaliitto. 2012. Palveluasumisen järjestäminen ja kilpailuttaminen. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suorto, A. 2012. Arvonlisävero-opas kunnille ja kuntayhtymille. 4. uudistettu painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto

Verohallinnon www-sivut. Ennakkoratkaisu- ja poikkeuslupahakemus – yritykset ja yhteisöt. Viitattu 26.9.2017. <https://www.vero.fi>

Verohallinnon www-sivut. Kiinteistöinvestointien arvonlisävero. Diaarinumero A59/200/2017. Viitattu 6.6.2017. <https://www.vero.fi>

Verohallinnon www-sivut. Kiinteistön käsite arvonlisäverotuksessa 1.1.2017 alkaen. Diaarinumero A111/200/2016. Viitattu 6.6.2017. <https://www.vero.fi>

Verohallinnon www-sivut. Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovolliseksi hakeutuminen. Diaarinumero 1962/40/2007. Viitattu 24.9.2017. <https://www.vero.fi>

Verohallinnon www-sivut. Kuntien ja kuntayhtymien arvonlisäverotusohje 1.1.2017 alkaen. Diaarinumero A94/200/2016. Viitattu 19.8.2017. <https://www.vero.fi>

Verohallinnon www-sivut. Vastauspankki. Viitattu 27.9.2017. <https://www.vero.fi>

Verohallituksen päätös: Arvonlisäverolain 209 m §: ssä tarkoitettu selvitys
12.12.2007/1240. Diaarinumero 1877/40/2007. Viitattu 19.8.2017.
<https://www.vero.fi>

Yliopistolaki 24.7.2009/558 muutoksineen

Äärilä, L., Nieminen, A., Jokinen, M., Anttila, R. Arvonlisäverotus. WSOYpro2000 päivittyvä aineisto. Viitattu 24.8.2017. Sanoma Pro Oy. <https://fokus-almatalent-fi.lillukka.samk.fi/teos/HACBGXGTBF>

Äärilä, L., Nyrhinen, R. & Hyttinen, P. 2015. Arvonlisäverotus käytännössä. 10. uudistettu painos. Helsinki: Talentum Media Oy