

Matias Luosujärvi

**KUNNAN KIIINTEISTÖJEN KÄYTTÖOIKEUDEN LUOVUTTAMISEN JA
KIIINTEISTÖIHIN LIITTYVIEN KULUJEN ARVONLISÄVERON KÄSITTELY**

**KUNNAN KIINTEISTÖJEN KÄYTTÖOIKEUDEN LUOVUTTAMISEN JA
KIINTEISTÖÖN LIITTYVIEN KULUJEN ARVONLISÄVERON KÄSITTELY**

Matias Luosujärvi
Opinnäytetyö
Syksy 2024
Liiketalouden tutkinto-ohjelma
Oulun ammattikorkeakoulu

TIIVISTELMÄ

Oulun ammattikorkeakoulu
Liiketalouden tutkinto-ohjelma, Taloushallinto

Tekijä: Matias Luosujärvi

Opinnäytetyön nimi: Kunnan kiinteistöjen käyttöoikeuden luovuttamisen ja kiinteistöön liittyvien kulujen arvonlisäveron käsittely

Työn ohjaaja: Pirkko Hautamäki

Työn valmistuslukukaus ja -vuosi: Syksy 2024

Sivumäärä: 41 + 2 liitettä

Tämä opinnäytetyö tehtiin toimeksiantona Oulun kaupunki Tilapalvelut –liikelaitokselle. Tässä opinnäytetyössä tutkitaan kunnan kiinteistöjen käyttöoikeuden luovutuksen ja kiinteistöön liittyvien hankintojen arvonlisäveron käsittelyä. Opinnäytetyön tarkoituksena on syventyä ja ymmärtää kiinteistön käyttöoikeuden arvonlisäverollisuuden tulkintaa ja kiinteistöihin kohdistuvien kulujen arvonlisäveron käsittelyä, kun kiinteistön käyttöoikeuden luovuttajana on kunta. Tutkimuksen tavoitteena on tuottaa toimeksiantajalle ajantasainen ja selkeä kokonaiskuva kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen arvonlisäverollisuudesta ja kiinteistöön liittyvien hankintojen arvonlisäveron käsittelystä. Tutkimus suoritettiin laadullisena tutkimuksena, jonka tutkimusmetodina on kirjallisuuskatsaus.

Tutkimuksen tietoperusta koostuu voimassa olevasta lainsäädännöstä ja Verohallinnon ohjeista sekä alan asiantuntijoiden kirjoittamasta vertaisarvioidusta ammattikirjallisuudesta. Tietoperustassa käytetty aineisto sijoittuu vuosille 2012–2024. Tutkimusaineiston analyysissä käytettiin sisällönanalyysia. Tietoperusta koostuu arvonlisäverolain ja Verohallinnon yleisistä periaatteista kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisen arvonlisäverotuksesta. Tietoperustassa käydään tämän jälkeen läpi kiinteistön käyttöoikeuden luovutusta ja kiinteistöön liittyvien hankintojen arvonlisäveron käsittelystä toimeksiantajan näkökulmasta. Tietoperustasta muodostetaan lopuksi synteesi, joka tiivistää yhteen tutkimusaineiston.

Esimerkkitalanteilla ja kaavioilla pyritään hahmottamaan ja selkeyttämään laajan ja monimutkaisen aihealueen tärkeimmät asiat, jotta laajan kokonaisuuden ymmärtäminen selkeytyisi. Tutkimuksen tuotoksena olevaa opasta toimeksiantaja voi käyttää hyödyksi henkilökunnan perehdytyksessä sekä henkilökunnan työtehtävissä. Opasmateriaali löytyy tämän opinnäytetyön lopusta liitteestä 2.

Tutkimuksen perusteella tehdyssä johtopäätöksessä selvisi, että kunnilla pätee liiketoiminnan muodossa tapahtuvassa vuokrauksessa samat yleiset periaatteet kuin muilla elinkeinoharjoittajilla. Kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta verovelvolliseksi hakeutuneen kunnan on tarkoituksenmukaista käsitellä luovutukset verollisina aina mahdollisuuksien mukaan. Kiinteistöön kohdistuvien hankintojen arvonlisäveron jaetaan kunnassa palautus- ja vähennysjärjestelmän sekä oman käytön veron välillä. Tuotettu opas auttaa jakoperusteiden muodostamisessa. Aiheen jatkotutkimuksena voidaan tehdä laskentamalli ja –prosessin kehittämistä.

Asiasanat: kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen, vuokraus, arvonlisävero, arvonlisäverovelvollisuus, vähennysoikeus, palautusjärjestelmä

ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences
Degree Program in Business administration, Option of Financial Administration

Author: Matias Luosujärvi

Title of thesis: Municipality's VAT treatment of immovable properties and expenses related to immovable properties

Supervisor: Pirkko Hautamäki

Term and year when the thesis was submitted: Autumn 2024

Number of pages: 41 + 2 appendices

This thesis was commissioned by Property and Facilities Management Services of Oulu. This thesis examines processing of value-added tax in municipality's rented immovable properties and expenses related to those properties and form of use. This thesis is meant to peruse and understand the interpretation of VAT treatment for rented immovable properties and processing of expenses related to immovable properties, when municipality is the property owner. The objective of this thesis is to provide current and clear picture about VAT treatment of immovable properties and VAT processing in expenses for immovable properties. This research was made as a qualitative research and the form of research method was literature review.

This research's theoretical framework was formed from valid legislation, latest guidelines of Finnish Tax Administration and peer-reviewed literature written by VAT specialists. The Theoretical framework selected for this research is dated from 2012 to 2024. Content analysis was used to analyze research data. Theoretical framework consists of current Value Added Tax Act and Finnish Tax Administrations common principles of immovable properties. Theoretical framework also addresses the VAT interpretation of immovable properties and expenses related to those properties from municipality's point of view. From theoretical framework a synthesis is made that connects the research data.

Example scenarios and diagrams aim to visualize and clarify broad and complex topic's most important terms in order to clarify the understanding of the broad topic. This research's output can be used by the client for personnels' introduction and work tasks. The guidebook is at the end of this thesis in appendix 2.

It was determined in the conclusion based on the research that the same principle for immovable properties is applied to both municipalities and companies. It is intentional for municipality, that has applied to pay tax from immovable properties to invoice with VAT for immovable properties whenever it is possible. Expenses for immovable properties are divided in municipalities between VAT return system, VAT deduction system and taxation of own use. The produced guidebook helps in processing and dividing expenses between the three systems. Further research can be made to create a calculation model to develop the calculation process of VATs in municipality.

Keywords: immovable property, renting, value-added tax, VAT liability, right to deduct, return system

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	6
1.1	Toimeksiantajan esittely	6
1.2	Tutkimusmenetelmien kuvaus	7
2	KIINTEISTÖN KÄYTTÖOIKEUDEN LUOVUTUS.....	9
2.1	Kiinteistön määritelmä	9
2.2	Veroton kiinteistönluovutus	10
2.3	Arvonlisäverolain mukaiset arvonlisäverolliset kiinteistönluovutukset	11
2.4	Vastikkeeton kiinteistön käyttöoikeuden luovutus.....	14
2.5	Kunnan kiinteistön vastikkeeton luovutus.....	15
2.6	Arvonlisäverollinen vai arvonlisäveroton vuokraus	15
2.7	Suoritettava arvonlisävero	17
3	HANKINTOJEN ARVONLISÄVEROTUS KUNNASSA	19
3.1	Kuntien palautusjärjestelmä.....	19
3.1.1	Oikeus palautukseen.....	20
3.1.2	Palautuksen rajoitukset	21
3.2	Vähennysjärjestelmässä käsiteltävät kiinteistöt.....	22
3.3	Vähennysoikeus	22
3.3.1	Osittainen vähennysoikeus.....	23
3.3.2	Yleiskulujen vähentäminen	24
3.3.3	Vähennyksen rajoitukset	25
3.4	Oma käyttö.....	26
4	KIINTEISTÖÖN LIITTYVÄN ARVONLISÄVERON KÄSITTELY KUNNASSA.....	27
4.1	Kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta verovelvollisuuden vaikutukset kunnalle ..	27
4.2	Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus	28
4.3	Hankintojen arvonlisäveron käsittely	31
5	JOHTOPÄÄTÖKSET	34
6	POHDINTA.....	37
	LÄHTEET	39
	LIITTEET	42

1 JOHDANTO

Kiinteistön käyttöoikeuden luovutusta ja kiinteistöön liittyvien hankintojen käsittelyä säädetään arvonlisäverolaissa. Tämän lisäksi Verohallinto on antanut syventäviä vero-ohjeita, joiden mukaan menetellään. Opinnäytetyöni aihe tuli toimeksiantajan tarpeesta saada koottua tietoa kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisen arvonlisäveron tulkinnasta sekä kiinteistöihin liittyvien hankintojen arvonlisäveron käsittelystä. Tutkimusongelmana on kerran vuodessa, tilinpäätöstä varten tehtävä kuntien palautus- ja vähennysjärjestelmän sekä oman käytön veron laskenta, jossa lasketaan ulosvuokrattujen kohteiden kalenterivuoden ajalle kohdistuneiden kustannusten arvonlisäveron jakaminen palautusjärjestelmän, vähennysjärjestelmän ja oman käytön veron välille. Kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen ja hankintojen sisältämän arvonlisäveron käsittely koetaan haastavaksi ja hyvinkin tulkinnanvaraiseksi aiheeksi. Työntekijöiden vaihtuvuuden myötä, uusien työntekijöiden perehdytys on jäänyt tämän osan puolesta kesken ja tähän aiheeseen haluttiin saada päivitettyä tietoa. Aihe on myös ajankohtainen, sillä kunta vuokraa tilojaan ympäri vuoden ja opinnäytetyön on määrä valmistua marraskuussa ennen tilinpäätöstä, jolloin tehdään hankintojen arvonlisäverojen tarkistuslaskelmat.

Aiheeseen liittyvää materiaalia on saatavilla laajasti muun muassa Verohallinnon sivuilta, mutta koottua ohjeistusta kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisen arvonlisäverosta ja kiinteistöihin liittyvien hankintojen arvonlisäveron käsittelystä palautus- ja vähennysjärjestelmän sekä oman käytön veron välillä on vaikeasti saatavilla. Tällä opinnäytetyöllä halutaan selvittää ja ymmärtää kuntien kiinteistöjen käyttöoikeuden luovutuksen arvonlisäverollisuutta ja kiinteistön käyttöön liittyvien hankintojen arvonlisäveron käsittelyä kunnassa. Tutkimuksen tarkoituksena on tuottaa Oulun kaupunki Tilapalvelut –liikelaitoksen henkilöstölle työn tueksi materiaali, jota voidaan käyttää hyödyksi niin päivittäin kuin tilinpäätöksen aikana. Opas käsittelee kiinteistön käyttöoikeuden arvonlisäverollisuutta ja kiinteistöön liittyvien hankintojen arvonlisäveron käsittelyä.

1.1 Toimeksiantajan esittely

Toimeksiantaja on Oulun Kaupunki Tilapalvelut –liikelaitos, joka rakennuttaa ja ylläpitää kaupungin kiinteistöjä sekä järjestää niihin ateria-, kiinteistöhoito- ja puhtaanapitopalveluja. Oulun kaupunki Tilapalvelut -liikelaitos tuottaa myös virastomestaripalveluita sekä sisäliikuntapaikkojen hoitopalve-

luita. (Oulun kaupunki, 2024a.) Oulun kaupunki omistaa satoja kiinteistöjä, kuten kouluja, päiväkoiteja sekä kulttuuri- ja liikuntalaitoksia. Näiden kiinteistöjen ylläpidosta vastaa Tilapalveluiden kiinteistömanagerit oman vastualueensa kohteiden osalta. Ylläpitoon kuuluu mm. kunnossapitokorjauksien suunnittelu ja teettäminen. (Oulun kaupunki 2024b.) Oulun Kaupungin kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta vastaa Oulun Tilapalveluiden vuokratimi, joka vuokraa kaupungin tiloja ulkopuolelle tai kaupungin eri hallintokuntien käyttöön sekä kaupungin ulkopuolelta tiloja kaupungin eri hallintokuntien käyttöön. (Oulun kaupunki 2024c.)

1.2 Tutkimusmenetelmien kuvaus

Tämä opinnäytetyö toteutetaan laadullisena tutkimuksena. Tutkimusmenetelmiksi valikoitui kirjallisuuskatsaus, joka määritellään laadulliseksi tutkimukseksi, jossa jo olemassa olevien tutkimusten tietoa tunnistetaan, arvioidaan, tulkitaan ja yhdistetään. Tavoitteena tällä tutkimusmenetelmällä on luoda tutkittavasta aiheesta synteesi eli kokonaiskuva, jossa tiivistetään aiheen olennaisin tieto sekä tehdään keskeiset johtopäätökset tutkimukselle asetettuihin tutkimuskysymyksiin. (Vilkka, 2023.) Valitsin tutkimusmenetelmiksi kirjallisuuskatsauksen toimeksiannon tarkoituksen pohjalta, sillä tarkoituksena on luoda toimeksiantajalle ja työntekijöille kootusti materiaali tutkittavasta aiheesta. Kirjallisuuskatsauksen tavoitteena oleva synteesi johtopäätöksineen sopii myös tähän toimeksiantoon.

Tietoperustan keskiössä on siis kunnan toimintaan ja toimeksiannon mukaan rajatun aihealueen käsittely. Keskeisimpiä teemoja ovat kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen arvonlisäveron käsittely sekä kunnan kiinteistöön liittyvien hankintojen arvonlisäveron käsittelystä. Aihepiirinä kiinteistön käyttöoikeuden luovutus ja kuntien kiinteistöihin liittyvien hankintojen arvonlisäveron käsittely ovat varsin laajoja, joten työssä keskitytään toimeksiantoon eli kiinteistöjen käytön luovutuksen arvonlisäveron tulkintaan ja kiinteistöjen hankintoihin liittyvään palautus- ja vähennysoikeuteen sekä oman käytön arvonlisäveroon. Teoriaperustan tueksi on muodostettu tutkimuskysymyksiä:

- Milloin kunta voi käsitellä kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen verollisena?
- Miten kunta käsittelee kiinteistöön liittyvien hankintojen arvonlisäveron?

Aiheena kiinteistön käyttöoikeuden luovutus sekä hankintojen arvonlisäveron käsittely kuntien palautusjärjestelmässä on varsin laaja. Sisällönanalyysillä on tarkoitus saada aineisto tiiviiseen ja selkeään muotoon kadottamatta sen sisältämää informaatiota (Sarajärvi & Tuomi, luku 4.4.2). Aineistolähtöisessä sisällönanalyysissä ensimmäinen vaihe on alkuperäisdatan pelkistäminen eli

reduointi, jonka jälkeen aineisto ryhmitellään eli klusteroidaan. Klusteroinnin jälkeen aineisto abstrahoidaan eli käsitteellistetään, jossa erotellaan tutkimuksen kannalta olennaisin tieto, jonka perusteella muodostetaan teoreettiset käsitteet. (Sarajärvi & Tuomi, luku 4.3.3.) Tässä opinnäytetyössä on jätetty pois ne asiat, jotka eivät olennaisesti liity toimeksiantoon eikä toimeksiantajan toimintaan. Näin ollen opinnäytetyössä keskitytään nimenomaisesti kunnan kiinteistöjen käyttöoikeuden luovuttamiseen ja kiinteistöön liittyvien hankintojen arvonlisäveron käsittelyyn liittyvään tietoperustaan. Aineisto ryhmitellään yläluokkiin: kiinteistön käyttöoikeuden luovutus sekä hankintojen arvonlisäveron käsittely. Näille muodostetaan vielä alaluokat abstrahoinnin kautta tutkimukselle olennaisimmat tiedot teoreettisiin käsitteisiin.

Tutkimukseen valitaan tietoperustaksi Verohallinnon antamia syventäviä vero-ohjeita, alan ammattikirjallisuutta, lakitekstejä sekä korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä. Alan ammattikirjallisuudessa olen käyttänyt vuosien 2012–2024 kirjoitettua kirjallisuutta. Vaikka osa käytettävästä kirjallisuudesta on yli 10 vuotta vanhaa, asiayhteydessä käytetään tukena myös mm. uusimpia vero-ohjeita. Vanhemmassa kirjallisuudessa otan huomioon ne asiat, jotka eivät ole muuttuneet oikeuskäytännön tai tulkinnan myötä. Näin ollen tutkimuksessa käytetyssä kirjallisuudessa keskitytään kunnan kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen arvonlisäveron tulkintaan sekä kiinteistöihin liittyvien hankintojen sisältämän arvonlisäveron käsittelyyn.

2 KIINTEISTÖN KÄYTTÖOIKEUDEN LUOVUTUS

Tässä luvussa käsitellään kiinteän omaisuuden, kuten kiinteistön, arvonlisäverollisuutta sekä kiinteistön määritelmää. Kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksella tarkoitetaan maa-alueen, huoneiston, rakennuksen tai sen osan vuokraamista arvonlisäverolliseen tai arvonlisäverottomaan käyttöön (Verohallinto 2021a). Luvussa keskitytään toimeksiantajan Oulun Kaupunki Tilapalvelut –liikelaitoksen toimintaan liittyviin kiinteistön luovutuksiin. Kiinteistön luovutus on pääsääntöisesti verotonta. Poikkeuksena arvonlisäverolain 29 §:ssä säädetty kiinteistön luovutukset, jotka ovat verollisia. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 27 §, 29 §.). Kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta voi myös hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi tiettyjen edellytysten täytyessä (Verohallinto 2021a). Oulun Kaupunki on hakeutunut verovelvolliseksi kiinteistöjen käyttöoikeuden luovuttamisesta.

2.1 Kiinteistön määritelmä

Kiinteistön määritelmä perustuu arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen 282/2011 13 b artiklan kiinteän omaisuuden määritelmään (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 28 §). Tämän asetuksen mukaan kiinteänä omaisuutena, arvonlisäverodirektiiviä soveltaessa, pidetään;

- tiettyä maa-alaa maan pinnalla tai sen alla, johon voi syntyä hallintaoikeus
- rakennusta tai rakennelmaa, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella eikä sitä voida helposti purkaa tai siirtää
- rakennukseen tai rakennelmaan asennettua ja siihen kiinteästi kuuluvaa osaa, jota ilman rakennus olisi puutteellinen, kuten ovet, ikkunat, katot, portaikot ja hissit
- Osaa, laitetta tai konetta, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa. (Verohallinto 2018.)

Maa-ala, johon voi syntyä hallintaoikeus

Maa-ala käsittää maapohjan ja kaiken sen päällä ja alla olevan. Kiinteistöksi luetaan myös veden peittämät alueet sekä omaisuuden, joka on juurtunut tai kiinnittynyt maahan, kuten puut, mineraalit

ja muut maanalaiset resurssit. Edeltäviä pidetään kiinteistön osana siihen asti, kun niitä ei kaiveta maasta. (Verohallinto 2018.)

Rakennus tai rakennelma, joka on perustettu kiinteästi maaperään

Rakennuksena pidetään ihmisen valmistamaa rakennetta rakenteellisine osineen, jossa on katto ja seinät. Rakennuksen rakenteelliset osat ovat rakennukseen asennettuja kiinteitä ja pysyviä osia, jotka palvelevat ja täydentävät kiinteistön kokonaisuutta ja ilman niitä rakennus olisi puutteellinen. (Verohallinto 2018.)

Rakennukseen tai rakennelmaan kiinteästi asennettu osa

Kiinteästi rakennukseen tai rakennelmaan asennetut osat ovat osia, joita ilman rakennus tai rakennelma olisi puutteellinen. Näitä ovat muun muassa ovet, ikkunat, portaat ja hissit, jotka palvelevat rakennuksen tai rakennelman yleistä käyttöä eikä kiinteistössä harjoitettavaa erityistä toimintaa kuten koulun keittiöön asennetut suurkeittiökalusteet. (Verohallinto 2018.)

Pysyvästi asennettu osa tai laite, jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta

Kiinteistöksi luetaan myös pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan asennetut osat ja laitteet, jotka palvelevat kiinteistöillä harjoitettavaa erityistä toimintaa eikä niitä voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa merkittävästi. Edellytyksenä on, että rakennukseen tai rakennelmaan pysyvästi asennetun laitteen tai osan siirto aiheuttaa rakennukseen tai rakennelmaan vakavia vahinkoja tai huomattavan fyysisen muutoksen. (Verohallinto 2018.)

2.2 Veroton kiinteistönluovutus

Arvonlisäverolain (1501/1993) luvun 27 §:n mukaan veroa ei suoriteta kiinteistön myynnistä eikä maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasiteoikeuden tai muun niihin verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisesta. Verotonta kiinteistön myyntiä tai vuokrausta ovat esimerkiksi:

- Tontin ja muun maa-alueen myynti ja vuokraus
- Asuin- ja liikerakennuksen myynti

- Asuin- ja liikerakennuksen vuokraus tai näiden osien, kuten asuinhuoneiston tai liikehuoneiston, vuokraus. (Lamppu & Ruohola 2023, 632.)

Vaikka yritys harjoittaisi arvonlisäverollista liiketoimintaa, eikä ole hakeutunut verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta ja vuokraisi yrityksen ylimääräistä liiketilaa, liiketilan luovutus on verotonta. Kiinteistöjen ja huoneistojen veroton luovutus merkitsee sitä, että kiinteistön omistaja ei saa vähentää kiinteistönhallinnan ja –luovutuksen kustannuksien sisältämää arvonlisäveroa, vaan ne jäävät kiinteistön omistajalle kustannukseksi. (Lamppu & Ruohola 2023, 638)

Suurin osa kiinteistökaupoista ja kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksista käydään yksityishenkilöiden välillä, joten ne on jätetty verotuksen ulkopuolelle. Verotuksen ulkopuolelle jää myös maa-alueen, rakennusten ja huoneistojen vuokraaminen hallinnollisista syistä sekä vuokra- ja omistus-asumisen yhtäläisen verokohtelun vuoksi. Veron kertaantumisen estämiseksi kiinteistönhallitja voi vapaaehtoisesti hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta. (HE 88/1993 vp, Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi, 19.) Kiinteistön vuokraukselle tunnusomaista on vuokranantajan vuokralaiselle vastiketta vastaan antama oikeus hallita kiinteistöä kiinteistön omistajan tavoin ja sulkea muut henkilöt tämän käyttöoikeuden ulkopuolelle. (Verohallinto 2023a.)

Mikäli kiinteistön verottoman luovutuksen yhteydessä luovutetaan hyödykkeitä, kuten sähköä, kaasu- ja lämpöä, vettä tai muuta hyödykettä, veroa ei suoriteta. (Lamppu & Ruohola 2023, 632.) Arvonlisäverolain (1501/1993) 111 §:n mukaan verovelvollinen saa 102 §:n mukaisen vähennyksen verottomasti vuokratusta kiinteistön luovutuksen vastikkeen sisältävästä energiahyödykkeen arvonlisäverosta. Vähennysoikeuden edellytyksenä on myyjän vuokralaiselle antama selvitys myyjän ostamasta energiahyödykkeen arvonlisäveron määrästä ja kiinteistöä käytetään 102 §:n pykälän mukaisesti verolliseen liiketoimintaan.

2.3 Arvonlisäverolain mukaiset arvonlisäverolliset kiinteistönluovutukset

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta hakeudutaan aina erikseen verovelvolliseksi, vaikka kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaja olisi liiketoiminnastaan verovelvollinen. Verovelvolliseksi hakeutujia voivat olla kiinteistön omistaja, keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakas tai edellisten

vuokranantaja. Hakeutumisen jälkeen kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaja suorittaa arvonlisävero-
roa verollisina luovuttamistaan kiinteistöistä ja saa myös vähentää tätä toimintaa varten tehtyjen
hankintojen arvonlisäverot. (Verohallinto 2021a.)

Verolliseksi säädettyjä kiinteistönluovutuksia on säädetty arvonlisäverolain 29 §:ssä sen estämättä,
mitä 27 §:ssä sanotaan. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 29 §.) 29 §:ssä mainittujen kiinteistön luo-
vutuksen verottomuudelle ei ole hallinnollisia syitä eikä veron kertaantumista voida estää ilman
verollisuutta (Lamppu & Ruohola 2023, 638). Näitä verollisia kiinteistön luovutuksia, jotka liittyvät
toimeksiantajan toimintaan esitetään seuraavissa luvuissa. Käsittelemättä jätetään ne arvonlisäve-
rolain 29 §:n verolliset kiinteistön luovutukset, jotka eivät kuulu toimeksiantoon.

Kiinteistöllä olevan tilan vuokraaminen automaatteja ja säilytyslokeroita varten

Tavaroiden säilytyslokeroiden esimerkiksi rautatieasemilla ja kauppakeskuksissa sekä pankkien
talletuslokeroiden vuokraaminen on verollista kiinteään omaisuuden vuokraamista. Kiinteistöllä ole-
van tilan luovuttaminen ajanviete- tai virvoitusjuoma-automaatin tai muun vastaavan laitteen käyt-
töä varten on verollista. Verovelvollisuuden ulkopuolelle kuuluvien laitteiden kuten arpajaislaissa
määriteltyjen peliautomaattien vaatiman tilan luovuttaminen on kuitenkin verotonta. (Lamppu &
Ruohola 2023, 646.)

Kokous-, näyttely- ja urheilutilat

Kokous-, näyttely- ja urheilutilan vuokraaminen tilapäiseen käyttöön on verollista. Verollisuus kos-
kee ravintoloiden kabinettien vuokrausta sekä tilavuokria konferenssikeskuksesta. Näiden vuok-
raaminen kuuluu yleisen verokannan piiriin. (Lamppu & Ruohola 2023, 644.) Verollista on myös
urheilu- ja liikuntatilan tilapäinen vuokraaminen. Urheilu- ja liikuntatilan käyttöoikeuden vuokraami-
sessa on poikkeuksia. Näiden tilojen vuokraaminen voi olla joko alennetun verokannan tai yleisen
verokannan mukaista myyntiä. Jotta alennettu verokanta tulee sovellettavaksi, tulee tilan luovutta-
minen olla tilapäisluonteista, urheilu- tai liikuntatila tai muu liikuntaan tarkoitettu tila, jota käytetään
liikunnan harjoittamiseen. Liikuntatilan käyttöoikeuden luovuttamisella asiakkaalle annetaan mah-
dollisuus liikunnan harrastamiseen. (Verohallinto 2021 b.)

Mikäli liikunta- tai urheilutiloja luovutetaan muuhun kuin liikunnan harjoittamiseen, kuten pikkujou-
luihin, sovelletaan yleistä verokantaa. Tällaisessa tapauksessa tilaa ei anneta asiakkaan käytettä-
väksi liikunnan harjoittamista varten eikä kyseessä siis ole AVL 85 §:n 1 momentin 3 kohdassa
mainittua palvelua. (Verohallinto 2021 b.)

Kun muuta kuin liikunta- tai urheilutilaa luovutetaan liikunnan harjoittamiseen, sovelletaan yleistä verokantaa. Tällöin kyseessä ei ole palvelu, jossa myyjä tarjoaa mahdollisuuden liikunnan harjoittamiseen, vaikka ostaja käyttäisi tilaa liikuntaa varten. (Verohallinto 2021 b.)

Poikkeuksena liikunta- ja urheilutilan luovuttamisen verokannassa on opetus- ja koulutusluonteinen liikuntapalvelu, joka sisältää liikunta- ja urheilulajien opettamista. Tällöin sovelletaan yleistä verokantaa. Rajanvedossa ohjatun liikunnan ja opetuksen välillä huomioitavaa on harjoitettavan liikuntalajin tai –muodon sisältö ja olosuhteet, jossa palvelu suoritetaan. Arvioinnissa huomioidaan liikuntapalveluun sisältyvän opetuksen ja ohjauksen määrä, laatu tai merkitys ostajalle. (Verohallinto 2021 b.)

Kokonaishoitopalvelu

Kokonaishoitopalvelulla tarkoitetaan tien, rautatien, rakennuksen tai pysyvän rakennelman sekä niihin liittyvistä irtaimiston suunnittelu-, rakentamis-, rahoitus- ja kunnossapitopalveluista muodostuvaa palvelukokonaisuutta. Tässä palvelukokonaisuudessa saatava vastike määräytyy kohteen käytön tai käytettävyyden perusteella. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 29 §.) Kokonaishoitopalvelu katsotaan suoritetuksi 15 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla kunkin palvelusuoritukseen liittyvän tilitysjakson päättyessä.

Kokonaishoitopalvelun soveltamisalaa laajennettiin hallituksen esityksen mukaan vuoden 2018 alusta. Alun perin kokonaishoitopalvelun säännöstä sovellettiin vain valtion väylähankkeisiin. Lakimuutoksen tavoitteena oli verotuksen kannalta mahdollistaa kokonaishoitopalveluiden toteuttaminen muille julkisyhteisöille kuin valtiolle, sekä laajentaa kokonaishoitopalvelujen tyyppisiä hankkeita muihin kuin väylähankkeisiin. (Lamppu & Ruohola 2023, 647.)

Alueiden vuokraus pysäköintiä varten

Arvonlisäverolain 29 §:n mukaan verollisia kiinteistön luovutuksia ovat myös alueiden vuokraus kulkuneuvojen pysäköintiä varten. Muita edellytyksiä verollisuudelle ovat vuokrauksen tilapäisyys, vastikkeen määräytyminen ajan kulumisen perusteella ja paikoitettavana on kulkuneuvo, kuten auto. Pysäköintipaikan luovuttaminen, joka liittyy asuin- tai liikehuoneiston luovutukseen, on yleissäännön mukaan verotonta kiinteistönluovutusta. Pysäköintitoiminnan ja kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen rajanveto on osoittautunut haasteelliseksi. Euroopan Unionin tuomioistuin on antanut lausuntonsa tapaukseen, jossa on käsitelty pysäköintitilan ja muun kiinteän omaisuuden vuokrauksen välistä suhdetta. Päätöksen mukaan pysäköintitilojen vuokraus on verotonta, mikäli vuokraus

liittyy kiinteän omaisuuden verottomaan vuokraukseen niin, että ne muodostavat yhdessä liiketoiminnan kokonaisuuden. (Lamppu & Ruohola 2023, 712–713.)

Henkilökuntapysäköinti on aiemmin katsottu verottomaksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamiseksi silloinkin, kun samalla pysäköintialueella on tapahtunut liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa arvonlisäverollista pysäköintitoimintaa. (Anttila, Jokinen, Nieminen, Pikkujämsä & Äärilä 2024, luku 10.) Seuraavissa kappaleissa on henkilökuntapysäköinnin verollisuuteen liittyvää muuttunutta oikeuskäytäntöä.

Korkeimman hallinto-oikeuden tapauksessa (KHO 1996/2034) kaupunki harjoitti maksullista pysäköintitoimintaa pysäköintialueella. Pysäköintipaikat luovutettiin kaupungin omistamalla ja hallinnoimalla kiinteistöllä tilapäistä ja lyhytaikaista pysäköintiä varten. Pysäköintiä maksettiin ajan kulumisen perusteella pysäköintialueella sijaitseville maksuautomaateille. Henkilökunnalle luovutettiin maksua vastaan toistaiseksi voimassa olevia pysäköintilupia mainitulla kiinteistöllä sijaitsevan rakennuksen henkilökunnan työaikana tapahtuvaa pysäköintiä varten. Maksullinen asiakaspysäköinti katsottiin arvonlisäverolain 29 §:n 5 kohdan mukaiseksi verolliseksi pysäköintitoiminnaksi. Vaikka henkilökuntapysäköinnin järjestäjänä oli liiketoimintana pysäköintitoimintaa harjoittava verovelvollinen, henkilökuntapysäköinnin katsottiin liittyvän kaupungin omistaman ja hallitseman kiinteistön verottomaan käyttöön kaupungin liiketoimintapaikkana ja henkilökunnan työpaikkana. Näin ollen henkilökuntapysäköintiä ei pidetty pysäköintitoiminnassa tapahtuvana pysäköintipaikkojen luovuttamisena eikä kaupungin ollut suoritettava veroa henkilökunnalta perittävistä pysäköintimaksuista.

Kanta on hiljattain muuttunut, kun korkeimman hallinto-oikeuden tapauksessa (KHO 2019/3831) sosiaali- ja terveyskeskusta ylläpitävä kaupunki myi pysäköintipaikkoja asiakkaiden ja muiden pysäköijien lisäksi henkilökunnalle kuukausittain perittävää maksua vastaan. Toiminta katsottiin arvonlisäverolain 29 §:n 5 kohdan mukaiseksi vastikkeelliseksi alueen vuokraukseksi kulkuneuvojen pysäköintiä varten. Kaupungilla oli täten oikeus vähentää pysäköintitoimintaan liittyvät arvonlisäverot.

2.4 Vastikkeeton kiinteistön käyttöoikeuden luovutus

Liiketoimintana harjoitettavassa myynnissä katsotaan olevan kaksi erisuuntaista suoritusta: myyjän tavaran omistusoikeuden luovuttaminen tai palvelun suorittaminen sekä ostajan vastikkeen suorit-

taminen. Mikäli toinen näistä suorituksista puuttuu, kysymyksessä ei ole arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluva myynti. Vastikkeettomasta luovutuksesta puhutaan, kun myyjä luovuttaa tavaran tai palvelun ostajalle ilman vastiketta. Tällöin kyseessä ei ole arvonlisäverovelvollisen liiketoiminnan harjoittaminen eikä hankintojen sisältävästä arvonlisäverosta ole vähennysoikeutta. Kulutusneutraalisuuteen liittyvistä syistä suuri osa liiketoiminnan yhteydessä tapahtuvista vastikkeettomista luovutuksista kuuluu arvonlisäverolain soveltamisalaan, oman käytön verotusta koskevien säännösten perusteella. (Anttila ym. 2024, luku 4.)

2.5 Kunnan kiinteistön vastikkeeton luovutus

Kunnat voivat antaa kiinteistöjään yhdistysten tai seurojen käyttöön vastikkeetta. Tarkoituksena tällöin voi olla kuntalaisten hyvinvoinnin lisääminen tai harrastusmahdollisuuksien tarjoaminen. Kun kyseessä on vastikkeeton kiinteistön käyttöoikeuden luovutus, kiinteistö ei ole vuokraustoiminnassa ja kunnalla on oikeus palautukseen kiinteistöön liittyvien tavaroiden ja palvelujen hankintoihin sisältyvästä arvonlisäverosta. (Verohallinto 2023a.) Kun kiinteistön luovutuksesta ei ole solmittu vuokrasopimusta, kunnan kiinteistöön liittyvät hankinnat eivät oikeuta arvonlisäveron vähennykseen. Hankinnat eivät myöskään katsota olevan palautukseen rajoittavassa käytössä, koska verotonta vuokrasopimusta ei ole solmittu ja jäljellä jää kunnan oikeus hankintojen palautukseen palautusjärjestelmän kautta. (Suorto 2012, 172.) Kiinteistö katsotaan tällöin olevan kunnan käytössä ja kiinteistöä käytetään kunnan palautukseen oikeuttavaan toimintaan (Verohallinto 2023a).

Mikäli kunnan omistama kiinteistö luovutetaan vastikkeetta yhdistykselle tai seuralle arvonlisäverollisen toiminnan käyttöön, kiinteistö katsotaan olevan palautukseen oikeuttamattomassa käytössä, koska yhdistyksen tai seuran arvonlisäverollinen toiminta ei ole kunnan palautukseen oikeuttavaa toimintaa. (Verohallinto 2023a.) Edellä mainitussa kuvauksessa kiinteistö on luovutettu vastikkeetta muuhun kuin palautukseen tai vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, joten kunnan on suoritettava oman käytön veroa, siltä osin kuin kiinteistöä on käytetty palautukseen tai vähennykseen oikeuttamattomassa käytössä.

2.6 Arvonlisäverollinen vai arvonlisäveroton vuokraus

Pääsäännön mukaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen on verotonta AVL 27 §:n mukaan. Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta on mahdollisuus hakeutua edellytysten täytyessä ve-

rovelvolliseksi. Kertaalleen verovelvolliseksi hakeutuneen ei tarvitse hakeutua uudelleen verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, eikä ilmoittaa Verohallinnolle ottaessa uusia tiloja arvonlisäverollisen vuokraustoiminnan käyttöön (Verohallinto 2021a.) Arvonlisäverolain 30 §:n mukaan verovelvollisuus koskee vain hakemuksessa mainittua kiinteistöä tai sen osaa. Käytännössä kertaalleen verovelvolliseksi hakeutunut voi käsitellä arvonlisäverollisina kaikki ne kiinteistöjen käyttöoikeuden luovutukset, joissa verovelvollisuuden edellytykset täyttyvät ja jotka verovelvollinen haluaa käsitellä arvonlisäverollisina. Verohallinto edellyttää verovelvollista pitämään kirjaa niistä kiinteistöistä tai huoneistoista, jotka verovelvollinen luovuttaa arvonlisäverollisina. (Lamppu & Ruohola 2023, 686–687.) Vaikka kiinteistön vuokraukselta ei vaadita tiettyä ajallista kestoa, tilojen vuokrauksen tilapäisyys voi johtaa siihen, että vuokraus tulkitaan AVL 29 §:n mukaiseksi verolliseksi kiinteistönluovutukseksi. Jatkuvaluonteisen ja tilapäisen luovutuksen rajanvetoa tulkittaessa voidaan ottaa huomioon oikeuskäytännön tunnusmerkki jatkuvaluonteisesta kiinteistön käyttöoikeudesta, jonka keskeisenä piirteenä ja tavoitteena on muiden asiakkaiden samanaikaisen käyttö- ja hallintaoikeuden poissulkeminen. Tilapäisten kiinteistön käyttöoikeuksien osalta, kuten urheiluvuoroissa, asiakkaiden mahdollisuus käyttää tilaa rajataan siinä määrin, kuin urheiluvuoron käyttämiseen on tarpeellista. (Kallio, Korpelainen & Nielsen 2015, 24–25.)

Oulun kaupunki on hakeutunut verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, joten se voi käsitellä kiinteistöjen vuokraukset arvonlisäverollisina, mikäli verovelvollisuuden edellytykset täyttyvät ja kiinteistö halutaan vuokrata arvonlisäverollisena. Jotta AVL 27 §:n mukainen kiinteistön käyttöoikeus voidaan luovuttaa arvonlisäverollisena, kiinteistön omistajan pitää olla hakeutunut verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta ja vuokralaisen tulee harjoittaa tilassa vähintään osittain ja jatkuvasti vähennykseen tai palautukseen oikeuttavaa toimintaa. (Verohallinto 2021a.)

Vuokranantaja ei voi aina vaikuttaa siihen, jos vuokralaisen tiloissa harjoittama toimintaa muuttuu siten, että se vaikuttaa arvonlisäveron vähennysoikeuteen. Arvonlisäverollista vuokrasopimusta tehtäessä kiinteistönomistajan on suositeltavaa lisätä vuokrasopimukseen arvonlisäveroa koskeva lauseke, jonka mukaan vuokralainen sitoutuu korvaamaan vuokranantajalle ne arvonlisäverokustannukset, jotka aiheutuvat vuokralaisen tai alivuokralaisen tekemästä sopimusrikkomuksesta, joka aiheuttaa vuokranantajalle veloitteen tarkastaa kiinteistön vähennysoikeus. (Kallio, ym. 2017, 193.)

Alla olevalla kaaviolla havainnollistetaan kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen arvonlisäveron tulkintaa. Mikäli vuokralainen harjoittaa kiinteistössä jatkuvasti ja osittain vähennykseen tai palautukseen oikeuttavaa toimintaa, vuokraus on arvonlisäverollista. Jos vuokralainen harjoittaa kiinteistössä vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa vuokraus on arvonlisäverotonta.



KUVA 1. Kaavio kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta

2.7 Suoritettava arvonlisävero

Verolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta hakeutunut suorittaa arvonlisäveroa luovutetusta kiinteistöstä veloitetun vuokran tai vastikkeen kokonaismäärästä. Arvonlisäveroa suoritetaan myös vedestä ja energiahyödykkeistä tai muusta verollisen vuokran tai vastikkeen yhteydessä veloitetusta korvauksesta yleisen verokannan mukaan. Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen on jatkuvaluonteista suoritusta, jolloin vastike määräytyy ajan kulumisen perusteella. Jatkuvaluonteisen palvelusuorituksen, kuten vuokrauksen katsotaan päättyvän kunkin vuokranmaksujakson ti-

lityksen päättymispäivänä. (Verohallinto 2021a.) Tilitysjakson ollessa esimerkiksi kolmen kuukauden pituinen, suoritettava vero ilmoitetaan tilitysjakson viimeisen kuukauden arvonlisäveroilmoituksella. Etukäteen maksettu vuokra käsitellään ennakkomaksuna ja ilmoitetaan maksuajankohdan mukaan verokauden veroilmoituksella. (Ahonen & Sorsa 2023, 335.)

Esimerkki 1. Verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta hakeutunut vuokraa kiinteistön arvonlisäverollista liiketoimintaa harjoittavalle elinkeinonharjoittajalle ajalle 1.1.-31.12.2024 hintaan 1250 € + alv/kk. Vuokraa peritään kuukausittain. Arvonlisäveroa suoritetaan veloitetun vuokran arvonlisäverottomasta kokonaismäärästä. 1.9. jälkeen suoritettuun kiinteistön vuokraukseen sovelletaan uutta 25,5 % verokantaa.

Yleinen verokanta nousee 24 prosentista 25,5 prosenttiin 1.9.2024 alkaen. Uutta verokantaa sovelletaan tavaroiden ja palveluiden myyntiin, joissa verokanta on ollut 24 %. Vuokrauspalvelu katsotaan suoritetuksi kunkin tilitysjakson päättyessä. (Verohallinto 2024.) Tämä verokannan muutos koskee siis myös kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamista. Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisessa, arvonlisäverokannan muutoksen aikana, verokannan määrää palvelun suorittamisajankohta sekä maksun kertymisajankohta eli se, milloin myyjä vastaanottaa maksun. Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamista vuokrauksen muodossa pidetään jatkuvaluonteisena palveluna, jossa verokanta määräytyy ajan kulumisen perusteella.

Esimerkki 2. Vuokranmaksujakso on 1.7.-30.9.2024, palvelu katsotaan suoritetuksi 30.9.2024, joten koko myyntiin sovellettava verokanta on 25,5 %. Mikäli vuokralainen maksaa vuokran edeltävältä maksujaksolta ennakkoon viimeistään 31.8., myyntiin sovelletaan 24 % verokantaa.

Kuukausittain perittävässä vuokrassa tilitysjakso on yksi kuukausi, ja verokanta määräytyy tilitysjakson päättymisajankohdan mukaan. Tällöin 2024 syyskuun ja sitä jälkeisiin vuokriin sovelletaan 25,5 % verokantaa, poikkeuksena viimeistään 31.8. mennessä maksettu ennakkomaksu. 2024 elokuun ja sitä aikaisempiin kuukausivuokriin sovelletaan 24 % verokantaa. (Verohallinto 2024.)

3 HANKINTOJEN ARVONLISÄVEROTUS KUNNASSA

Kunta on arvonlisäverolain mukaan elinkeinoharjoittajien tapaan velvollinen suorittamaan veroa liiketoiminnan muodossa harjoitetusta toiminnasta. Liiketoiminnaksi katsotaan itsenäistä, jatkuvaa, ansiotarkoituksessa ja ulospäin suuntautuvaa toimintaa, johon kuuluu tavanomainen yrittäjäriski. Keskeisintä liiketoiminnassa on vastikkeellisuus luovutetun tavaran tai palvelun ja saadun hinnan välillä. Vastikkeen ei tarvitse olla rahaa vaan se voi olla jotakin muuta. Vastikkeeton toiminta jää arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle ja näin ollen vastikkeeton toiminta ei ole arvonlisäverollista liiketoimintaa, jonka hankintojen kulujen sisältämästä arvonlisäverosta saisi vähennysoikeuden. (Verohallinto 2023a.) Kunnan katsotaan arvonlisäverotuksessa olevan yhtenäinen yksikkö, vaikka se harjoittaisi useita verollisia toimintoja. Kunnilla voi olla myös kunnan sisäisten laistosten välistä myyntiä, josta kunnan ei ole suoritettava veroa. Myynnin katsotaan tällöin tapahtuvan sisäisenä toimituksena. (Suorto 2012, 15.)

Kunnat suorittavat arvonlisäveroa liiketoiminnan muodossa tapahtuvista vastikkeellisista tavaroiden ja palveluiden myynnistä sekä verollisista toiminnoista, joiden hankintojen sisältämän arvonlisäveron kunta käsittelee vähennettävänä verona. Verottomista liiketoiminnan muodossa tapahtuvista vuokrauksista sekä vähennysrajoitteisista kiinteistöihin kohdistuvista kiinteistönhallintapalveluista kunta maksaa oman käytön veroa. Kunnan verottomaan toimintaan liittyvistä hankinnoista kunta saa veron palautuksena Verohallinnolta. (Suorto 2012, 28.)

Kunnille on luotu kuntien palautusjärjestelmä, jossa kunnat saavat arvonlisäveron palautuksen arvonlisäverottomaan toimintaan liittyvistä hankinnoista. Palautusoikeus on laajuudeltaan sama kuin arvonlisäverolliseen liiketoimintaan liittyvien hankintojen vähennysoikeus. Näin ollen kunnat saavat arvonlisäveron takaisin joko palautus- tai vähennysoikeuden kautta, riippuen siitä onko kyse liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta arvonlisäverollisesta myynnistä tai arvonlisäverottomasta kunnan toiminnan harjoittamisesta. (Ruuhonen, Vahtera, & Penttilä 2021, 338.)

3.1 Kuntien palautusjärjestelmä

Kuntien palautusjärjestelmästä on säädetty arvonlisäverolain 130, 130 a ja 133 §:ssä. Palautusjärjestelmä on arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolinen järjestely valtion ja kunnan välillä ja sen tarkoituksena on ratkaista kunnan itse tuottamien ja ulkopuolisilta hankittujen tavaroiden ja

palveluiden välinen hankintaneutraalisuus. Kunnat voivat vähentää verolliseen liiketoimintaan liittyvien hankintojen arvonlisäveron arvonlisäverolain yleisten vähennysoikeuksien säännösten mukaisesti. Kunnilla on myös palautusoikeus siitä arvonlisäverosta, jota ei voi vähentää. (Verohallinto 2023a.) Palautusjärjestelmä koskee kuntien lisäksi myös kuntayhtymiä ja Ahvenanmaata. Palautusoikeus vastaa laajuudeltaan verovelvollisen oikeutta vähentää arvonlisäverolliseen liiketoimintaan kohdistuvat hankintojen sisältämät verot. (Suorto 2012, 33.)

Kuntien palautusjärjestelmään liittyy myös rajoituksia, joita säädetään arvonlisäverolain 130 §:ssä. Kunta ei voi saada palautusta yksityiseen tai henkilökunnan käyttöön liittyvien hankintojen sisältämästä arvonlisäverosta eikä verottomasti vuokrattujen kiinteistöjen hankintojen sisältämästä arvonlisäverosta. (Suorto 2012, 34.) Myöhemmissä osissa käsitellään kunnan oikeutta palautukseen sekä palautuksen rajoituksia, jotka liittyvät kiinteistöön liittyviin hankintoihin.

Kunta ilmoittaa Verohallinnolle kuukausittain hankintojen sisältämät palautukseen oikeuttavat verot arvonlisäveroilmoituksella kohdassa "Vähennettävä vero" (Verohallinto 2023b). Verohallinto palauttaa kunnille palautukseen oikeuttavat verot, josta vähennetään kunnan myynnistä suoritettavat arvonlisäverot. Jos palautettavat ja vähennettävät verokauden ajalta ovat suuremmat kuin verokauden aikana myynnistä suoritettavat verot, Verohallinto palauttaa veron kunnalle. (Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, 121)

3.1.1 Oikeus palautukseen

Kunnalla on oikeus saada palautuksena hankintoihin sisältyvä 10 luvussa tarkoitettu vero, josta ei saa tehdä vähennystä tai josta ei saa 131 §:ssä tarkoitettua palautusta. Palautus ei koske veroa, joka sisältyy yksityiseen kulutukseen tai on arvonlisäverolain 114 tai 114 a §:ssä tarkoitettua käyttöä. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 130 §.) Kunnilla on myös oikeus palautukseen, hankinnan sisältämästä arvonlisäverosta, josta ei saa nollaverokannan alaiseen toimintaan liittyvää vähennystä. Arvonlisäverolain 131 §:ssä on säädetty nollaverokannan alaisesta toiminnasta, kuten vientimyynnistä ja sellaisesta myynnistä, joka myyntimaasäännösten nojalla tapahtuu ulkomailla, josta olisi vähennysoikeus, mikäli myynti tapahtuisi Suomessa. (Verohallinto 2023a.) Kunnalla on täten oikeus saada palautuksena verotonta toimintaa varten tehtyjen hankintojen sisältämä arvonlisävero (Suorto 2012, 33).

Kunnalla on siis oikeus hankintojen sisältämän arvonlisäveron palautukseen vastaavanlaisesti kuin sillä olisi oikeus vähennykseen verollisesta toiminnasta. Palautusoikeus katsotaan koskevan kaikkia niitä hankintoja, joiden sisältämän arvonlisäveron myös verovelvollinen yritys voisi vähentää. (Juanto, Punavaara & Saukko 2018, 263.)

Kuntien palautusoikeuden avulla ratkaistaan kunnan itse tuottamien ja ostamien palvelujen välinen kilpailuneutraalisuusongelma. Kunta voi esimerkiksi saada palautuksen koululle ulkopuoliselta ostetusta siivouspalvelusta. Siivouspalvelun sisältämän arvonlisäveron kunta saa takaisin palautuksena. Suurin osa kuntien toimintaan liittyvistä hankinnoista käsitellään palautusjärjestelmässä, mutta arvonlisäverolliseen toimintaan kohdistuvat hankinnat tulisi käsitellä vähennysjärjestelmässä. (Suorto 2012, 22.)

Hankintojen kohdistuessa sekä vähennykseen että palautukseen oikeuttavaan käyttöön, käyttö jaetaan näiden järjestelmien kesken. Jako tehdään myös silloin, kun osa tavaran tai palvelun käytöstä kuuluu osittain palautukseen oikeuttavaan ja osittain palautukseen rajoittavaan toimintaan. Hankintojen käytön jako tehdään todellista käyttöä parhaalla tavalla kuvaavalla keinolla. Näitä voivat olla mm. työtunnit, pinta-ala tai henkilöstön lukumäärä. (Verohallinto 2023a.)

3.1.2 Palautuksen rajoitukset

Palautusta ei saa tehdä hankinnasta, josta ei saa tehdä vähennystä AVL 114 ja 114a §:n mukaan. Palautusta ei saa tehdä verovelvollisen yksityiskäyttöön, verottomaan kiinteistön luovutukseen, henkilökunnan työpaikan ja kodin välisiin matkakustannuksiin, edustustarkoitukseen sekä eräiden ajoneuvojen, kuten henkilöautojen ja moottoripyörien, liittyvistä tavara- ja palveluostoista. Lyhyesti sanottuna palautuksen rajoitus liittyy yksityis- ja edustuskäyttöön, henkilöautoihin ja kiinteistöihin. (Verohallinto 2023a.)

Palautuskelvottomiksi kustannuksiksi katsotaan kaikki henkilökunnan työsuhte- ja loma-asuntoihin sekä vapaa-ajan- tai harrastustiloihin liittyvät kustannukset sekä myös niiden käyttöön liittyvät kustannukset (Suorto 2012, 34). Palautusoikeuden ulkopuolelle jää myös hankintojen sisältämät arvonlisäverot, jotka kohdistuvat kunnan harjoittamaan arvonlisäverottomaan kiinteistön käyttöoikeuden luovutukseen. (Verohallinto 2023a.) Tämä koskee nimenomaisesti niitä vuokrasopimuksia, joiden vuokrat kunta perii verottomina. Asunnoista perittävät vuokrat ovat aina verottomia. (Suorto 2012, 34.) Kiinteistöjen verottomasta vuokrauksesta ja vuokrauksen yhteydessä tapahtuvien vesi

ja energiahyödykkeiden luovutuksessa ei suoriteta veroa arvonlisäverolain 27 §:n mukaan. Kiinteistön vuokraukselle on tunnusomaista, että kiinteistön vuokraaja antaa vuokralaiselle oikeuden hallita kiinteistöä kiinteistön omistajan tavoin ja näin ollen sulkea muut henkilöt tämän oikeuden ulkopuolelle. Näiden määritelmien mukaisesti kiinteistön vuokrasopimukseen kohdistuvien hankintojen osalta kunnalla ei ole palautusoikeutta. (Verohallinto 2023a.)

3.2 Vähennysjärjestelmässä käsiteltävät kiinteistöt

Kuntien harjoittamaksi liiketoiminnaksi voidaan katsoa esimerkiksi kiinteistöjen käyttöoikeuden luovuttaminen. Kunnan harjoittaessa arvonlisäverollista liiketoimintaa se voi arvonlisäverolain yleisten sääntöjen mukaan vähentää verolliseen liiketoimintaan hankittujen tavaroiden tai palvelujen sisältämän arvonlisäveron. Arvonlisäverottomasta liiketoiminnasta, kuten arvonlisäverottomasta kiinteistön luovutuksesta kunta ei saa vähentää hankintojen arvonlisäveroa. (Verohallinto 2023a.) Hankintojen arvonlisäverot voidaan käsitellä vähennysjärjestelmässä, kun ne kohdistuvat kiinteistöön, jota käytetään arvonlisäverollisten tavaroiden tai palveluiden tuotannossa. (Suorto 2012, 160.) Sosiaali- ja terveydenhuoltoa sekä pelastustoimea koskevan uudistuksen myötä kuntien sosiaali- ja terveydenhoitopalveluiden, kuten perusterveydenhuollon, erikoissairaanhoidon, sosiaalihuollon ja pelastustoimen käytössä olleet tilat siirtyivät vuokrasopimuksilla hyvinvointialueiden hallintaan 1.1.2023. Tämän uudistuksen myötä kuntien tilat siirtyivät palautukseen oikeuttavasta käytöstä vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. (Verohallinto 2023a.)

3.3 Vähennysoikeus

Arvonlisäverolain (AVL 1993/1501) 102 §:n pääsäännön mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta hankittujen tavaroiden tai palvelujen sisältämän arvonlisäveron. Arvonlisäverovelvollinen saa vähentää niiden hankintojen arvonlisäveron, joka kohdistuu suoraan ja välittömästi arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Kuluista, jotka kohdistuvat suoraan ja välittömästi arvonlisäverottomaan toimintaan, ei ole vähennysoikeutta. Kun verovelvollisella on sekä arvonlisäverollista että arvonlisäverotonta toimintaa, verovelvollisen täytyy tietää, mihin toimintaan hankinnat kohdistuvat. (Verohallinto 2020.) Vähennysoikeutta ei saa tehdä, mikäli hankinta liittyy AVL 114 §:n mukaiseen toimintaan. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 114 §.) Arvonlisäverollisen toiminnan kulujen vähennettävät verot kohdistetaan sille

kuukaudelle, jonka aikana tavara on luovutettu, palvelu on suoritettu, ostohinta on maksettu ennakoon ennen tavaroiden tai palveluiden vastaanottoa ja ne on otettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. (Verohallinto 2021a.)

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvollinen saa vähentää kiinteistöä varten hankittujen tavaroiden ja palveluiden hintaan sisältyvän arvonlisäveron arvonlisäverolain 10 luvun mukaisesti. (Verohallinto 2021a.) Kiinteistön käyttöön liittyvät kulut tulee kohdistaa mahdollisimman pitkälle siihen toimintaan ja tilaan, johon hankinta liittyy. Toiminta määrittelee, onko hankinnan arvonlisävero vähennettävissä vai ei. (Ahonen & Sorsa 2023, 274, 284.) Jos kiinteistöä ei ole kokonaan vuokrattu verollisena arvonlisäveron vähennykseen tai palautukseen oikeuttavaa toimintaa harjoittavalle vuokralaiselle, vähennysoikeus koskee vain tähän osaan kohdistuvia kustannuksia. (Suorto 2012, 179.)

3.3.1 Osittainen vähennysoikeus

Arvonlisäverolain 117 §:ssä säädetään hankintojen jakamisesta osittain vähennykseen oikeuttavaan käyttöön (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 117 §). Mikäli verovelvollisen hankkima tavara tai palvelu on otettu vain osittain vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, vähennys saadaan tehdä vain siltä osin kuin tavaraa tai palvelua käytetään vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Hankitun tavaran tai palvelun sisältämä arvonlisävero tulee jakaa vähennykseen oikeuttavaan ja vähennyskeltottomaan osaan käytön suhteessa. Jakoa ei tarvitse miettiä jokaisen ostolaskun kohdalle, eikä jako ole aina mahdollista. Hankintojen sisältämän arvonlisäveron jako voidaan tehdä esimerkiksi kaavamaista laskentatapaa käyttäen vastaamaan mahdollisimman pitkälle käyttötarkoitusta. Tilikauden päättyessä hankintojen jako tulee oikaista vastaamaan kustannuksien kohdistumista niiden syntymistilikauden aikana. (Jokinen, Kojonkoski & Takalo 2017, 198–199.) Hankintojen arvonlisäveron jakoperustetta tulisi tarkastella arvonlisäveron osalta tilitysjaksokohtaisesti eli kuukausittain. Jakoperustetta määrittäessä tulisi ottaa huomioon tilojen verollisuuden muutokset. Käytännössä tilikausittain tapahtuva tarkistus ja jälkikäteen tehty oikaisu riittävät. (Kallio ym. 2015, s. 57.)

Hankintojen kohdistuessa sekä vähennykseen että palautukseen oikeuttavaan käyttöön, käyttö jaetaan näiden järjestelmien kesken. Jako tehdään myös silloin, kun osa tavaran tai palvelun käytöstä kuuluu osittain palautukseen oikeuttavaan ja osittain palautukseen rajoittavaan toimintaan. (Verohallinto 2023a.) Verovelvollisuuden koskiessa rakennuksen tiettyä osaa, kuten huoneistoa, vähennysoikeus koskee vain sitä osaa. Vähennyskelpoisia ovat kiinteistön yhteistilat siltä osin kuin

ne palvelevat verollista kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamista. Yhteistilojen kulujen vähennyskelpoinen osuus voidaan jakaa pinta-alan suhteessa. (Ahonen & Sorsa 2023, 285.)

3.3.2 Yleiskulujen vähentäminen

Kiinteistöön voi kohdistua tavara- ja palveluostojen lisäksi yleiskuluja. Yleiskuluja ovat hankinnat, jotka koskevat verovelvollisen arvonlisäverollisesta ja arvonlisäverottomasta toiminnasta koostuvaa kokonaisuutta. Tyypillisiä yleiskuluja ovat hallinnolliset kulut, kuten kirjanpito- ja hallintokulut. Arvonlisäverovelvollisen harjoittaessa ainoastaan arvonlisäverollista toimintaa hänellä on oikeus vähentää yleiskulujen arvonlisävero kokonaisuudessaan. (Verohallinto 2020.) Yleiskuluiksi voidaan laskea myös kiinteistön käyttömenoja, kuten sähkö, lämpö, vesi ja kiinteistön korjaukset. (Suorto 2012, 163.)

Yleiskulujen jako voidaan tehdä eri tavoin kuitenkin niin, että jakoperuste määritellään menetelmällä, joka parhaiten johtaa täsmälliseen lopputulokseen. Menetelmänä voidaan käyttää jakoa, joka parhaalla mahdollisella tavalla kuvaa yleiskuluina pidettävien hankintojen käyttöä arvonlisäveron vähennykseen ja arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamattomaan toimintaan. Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamista harjoittava verovelvollinen voi laatia yleiskululaskelman kiinteistökohtaisesti jakaen yleiskulut arvonlisäverolliseen ja arvonlisäverottomaan toimintaan. (Verohallinto 2020.) Verolliseen ja verottomaan toimintaan käytettävää kiinteistöä varten tehtyjen hankintojen arvonlisäverojen vähennykset voidaan tehdä esimerkiksi toimintaan käytetyn pinta-alan ja käyttöajan suhteessa. Verotarkastusta varten yleiskulun laskentaperuste perusteluineen on syytä dokumentoida vuosittain. (Jokinen ym. 2017, 199.)

Yleiskuluprosentti ilmoitetaan kahden desimaalin tarkkuudella. Yleiskuluprosentti voidaan kertoa toiminnan yleiskulujen kokonaismäärän arvonlisäveron osuudella. (Verohallinto 2020.) Tällöin yleiskulujen sisältämä arvonlisävero saadaan jaettua arvonlisäveron vähennysoikeudelliseen ja vähennysoikeudettomaan osaan.

Kunnille katsotaan olevan edullisempaa käsitellä hankintojen arvonlisäverot vähennysjärjestelmässä. Palautusjärjestelmässä käsitellyt arvonlisäverot vaikuttavat kuntien ja valtion välisiin rahavirtoihin. Kunnan palautuksena saama palautuskelpoinen arvonlisävero alentaa kuntien yhteisöverojako-osuutta ja valtionosuuksien perusteena olevasta kustannuspohjasta vähennetään kuntapalautuksen palautuskelpoinen arvonlisäveron osuus. (Ruohonen & ym. 2021, 340.)

Vähennykseen oikeuttavan osuuden laskenta:

Esimerkki 3. Koulun liikuntatilan arvonlisäverollinen vuokraus iltakäyttäjälle liikunnan harrastamiseen. Tarkastelujakso 1 kk (30 pv). Selvitettäviä tietoja ovat:

- Liikuntatilan, aulan, WC-tilan, pesu- ja pukuhuoneiden yhteispinta-alan suhde kokonaispinta-alaan, esim. 15 %
- Maksullinen iltakäyttö tarkastelujakson aikana (tunnit), esim. 100 h
- Maksullisen käytön osuus kokonaiskäytöstä tarkastelujakson aikana (%) $100 \text{ (h)}/720 \text{ (h)} = 13,89 \%$

Suoraan liikuntatilaan kohdistuvien hankintojen sisältämästä arvonlisäverosta vähennyskelpoisia ovat maksullisen käytön suhde kokonaiskäyttöön 13,89 %. Yhteisistä koko kiinteistöön kohdistuvien käyttömenojen (sähkö, vesi, korjaukset ym. yleiskulut) sisältämästä arvonlisäverosta voidaan kohdistaa vähennysjärjestelmään jyvitetty käyttöosuus $15/100 \cdot 13,89 = 2,08 \%$.

3.3.3 Vähennyksen rajoitukset

Verovelvollinen saa tehdä vähennyksen verolliseen liiketoimintaan liittyvistä ostoista. Arvonlisäverolain 114 §:ssä on lueteltu hankinnoista, joista verovelvollisella ei ole vähennysoikeutta. Vähennysrajoitus koskee verovelvollisen tai henkilökunnan yksityiseen kulutukseen, henkilökunnan asuntoon, lastentarhaan, harrastustilaan tai vapaa-ajanviettopaikkaan liittyviä hankintoja. (Lamppu & Ruohola 2023, 444–445.) Hankintojen sisältämästä arvonlisäverosta ei ole myöskään vähennysoikeutta, kun hankinta kohdistuu suoraan arvonlisäveron vähennyksen oikeuttamattomaan toimintaan. (Verohallinto 2020.) Näin ollen arvonlisäverottomaan kiinteistön käyttöoikeuden luovutukseen liittyvistä hankintojen arvonlisäveroista ei saa tehdä vähennystä.

Kunnilla edustuskäytössä olevat kiinteistöt ovat myös vähennysrajoitteisiksi säädetty. Näihin kiinteistöihin kohdistuvien hankintojen osalta arvonlisäverot ovat vähennysrajoitteisia. Jos edustuskäyttöön otettua tilaa käytetään henkilökunnan koulutukseen, hankintojen arvonlisäverot voidaan koulutukseen käyttöä vastaavan tilan osalta käsitellä palautusjärjestelmässä. (Suorto 2012, 164–165.)

Vähennykseen oikeuttamattoman osuuden laskenta:

Esimerkki 4. Kiinteistöstä vuokrataan toimistotila yhdistykselle, joka ei harjoita arvonlisäverollista liiketoimintaa. Tarkastelujakso 1 kk (30 pv). Selvitettävät tiedot:

- Toimistotilan ja yhteisten tilojen pinta-alan suhde kokonaispinta-alaan. Esim. 2 %.

- Maksullinen käyttö tarkastelujakson aikana (tunnit), 720 h
- Maksullisen käytön osuus kokonaiskäytöstä tarkastelujakson aikana, 100 %

Suoraan toimistotilaan kohdistuvat kulut ovat arvonlisäveron osalta vähennyskelvotonta. Yhteisistä koko kiinteistöön kohdistuvista käyttömenoista (sähkö, vesi, korjaukset ym. yleiskulut) 2 % ($2/100 \cdot 100 = 2\%$) on arvonlisäveron osalta vähennyskelvotonta.

3.4 Oma käyttö

Kunnilla on myös muiden verovelvollisten tapaan velvollisuus suorittaa oman käytön veroa arvonlisäverolaissa säädettyissä tilanteissa (Verohallinto 2023a). Oman käytön veroa on maksettava, jos tavarasta tai palvelusta on tehty arvonlisäveron vähennys tai palautus (Suorto 2012, 20). Arvonlisäverolain (1501/1993) 21 ja 22 §:n mukaan tavara tai palvelu otetaan omaan käyttöön, kun se luovutetaan vastikkeetta, otetaan yksityiseen kulutukseen tai siirretään muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Kunta on velvollinen suorittamaan oman käytön veroa arvonlisäverolain yleisten säännösten perusteella, kun kunta harjoittaa verollista liiketoimintaa ja ottaa verollisen liiketoiminnan yhteydessä käytettävän tavaran tai palvelun omaan käyttöön. Palautukseen oikeuttava käyttö ja vähennykseen oikeuttava käyttö rinnastetaan toisiinsa, joten kunnat maksavat oman käytön veroa, jos tavaran tai palvelun uusi käyttötarkoitus ei oikeuttaisi palautukseen eikä vähennykseen tai tavara tai palvelu luovutetaan vastikkeetta. Kunnan sisäisistä hyödykkeiden siirroista ei suoriteta oman käytön veroa, kun hyödykkeen uusi käyttötarkoitus vastaa edellistä käyttötarkoitusta. (Suorto 2012, 20–21.) Esimerkiksi kunnan kiinteistöä voidaan käyttää edustus- tai yksityiskäyttöön, jolloin kiinteistöön liittyvistä hankinnoista ei tältä osin ole palautusoikeutta. (Verohallinto 2023a.)

Kunnat suorittavat oman käytön veroa kiinteistöistä, joita se luovuttaa verottomalla vuokrasopimuksella, käyttää kunnan edustuskäytössä tai henkilökunnan vapaa-ajan käytössä tai käyttää vuokra-asuntoina. (Suorto 2012, s.183–184.) Jos tavara tai palvelu tulee osittain vähennykseen oikeuttavaan toimintaan ja osittain vähennykseen rajoittavaan toimintaan, arvonlisäveron vähennys saadaan tehdä siltä osin kuin hyödykettä käytetään vähennykseen oikeuttavaan toimintaan. Tavaran tai palvelun oman käytön veroa suoritetaan, sillä kalenterikuukaudella, jonka aikana tai palvelu on otettu omaan käyttöön. (Lamppu & Ruohola 2023, 500–501.)

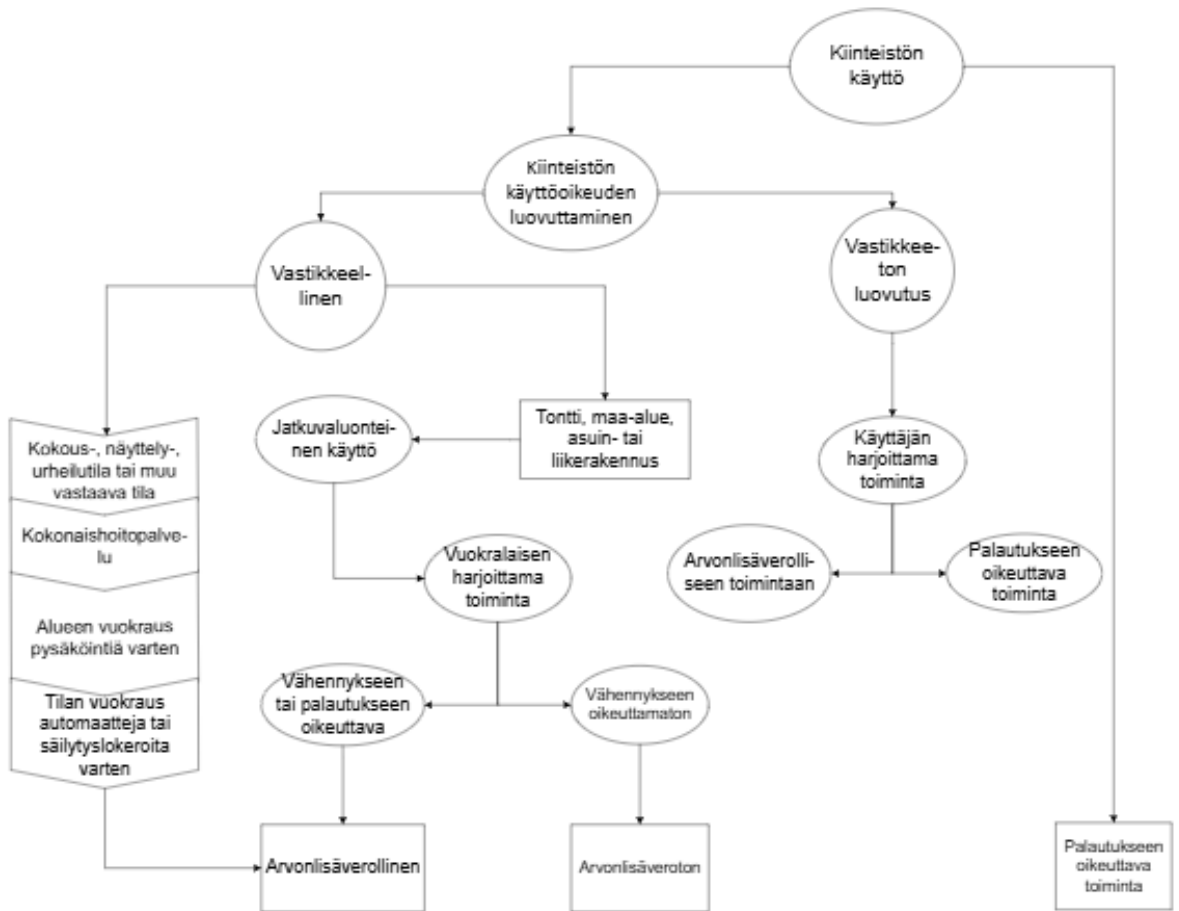
4 KIINTEISTÖÖN LIITTYVÄN ARVONLISÄVERON KÄSITTELY KUNNASSA

Tässä luvussa muodostetaan synteesi eli kokonaiskuva kunnan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisen ja kiinteistöön liittyvien hankintojen arvonlisäveron käsittelystä. Kokonaiskuva perustuu tietoperustan hyödyntämiseen ja siitä johdettuun havainnollistamiseen. Kokonaiskuvan tukena on alla oleva kaavio, joka tiivistää synteessin yhteen kaavioon. Synteessin tavoitteena on tuoda tutkittava aihe tiivistetympään muotoon.

4.1 Kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta verovelvollisuuden vaikutukset kunnalle

Oulun kaupunki on hakeutunut verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, joten se voi käsitellä kiinteistön käyttöoikeuden luovutukset verollisina, kun verovelvollisuuden edellytykset täyttyvät. Oulun kaupunki voi myös tällöin vähentää suoraan verolliseen vuokraukseen kohdistuvien kustannuksien arvonlisäverot täysimääräisenä. Näitä kustannuksia voivat olla mm. rakennuskustannukset, kiinteistön hoito- ja ylläpitokustannukset sekä hallintokustannukset. Näin ollen kunnan on tarkoituksenmukaista käsitellä arvonlisäverollisina kaikki ne kiinteistöt, jotka se vuokraa verollisina vähennykseen tai palautukseen oikeuttavaa käyttöä varten. Kunnan ei myöskään tule suorittaa oman käytön veroa kiinteistönhallintapalveluista, jotka kohdistuvat verollisesti vuokrattuihin tiloihin. Asuntoihin tai muihin vähennyskelvottomiin kiinteistöihin luovutuksiin kunnalla ei ole arvonlisäveron vähennysoikeutta. Koko kiinteistöön liittyvistä kustannuksista, kuten katon korjauksesta, kustannuksien arvonlisävero jaetaan arvonlisäveron osalta vähennyskelvoiseen ja vähennyskelvottomaan osaan tilojen neliöiden suhteen. (Suorto 2012, 182–183.) Kunnan katsotaan verotuksessa olevan yksi yksikkö, vaikka sillä olisi useita eri verollisia toimintoja. Kunnan eri liikelaitokset ovat myös juridisesti osa kuntaa. (Suorto 2012, 15.) Verovelvolliseksi hakeutuminen kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta koskee tällöin kunnan kaikkia liikelaitoksia ja kunnan liikelaitoksien kiinteistön käyttöoikeuden luovutukset voidaan suorittaa arvonlisäverollisena, mikäli verovelvollisuuden edellytykset täyttyvät.

4.2 Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus



KUVA 2. Kaavio kunnan kiinteistön käytöstä

Kunta on arvonlisäverolain mukaan elinkeinoharjoittajien tapaan velvollinen suorittamaan veroa liiketoiminnan muodossa harjoitetusta toiminnasta. Liiketoiminnaksi katsotaan itsenäistä, jatkuvaa, ansiotarkoituksessa ja ulospäin suuntautuvaa toimintaa, johon kuuluu tavanomainen yrittäjäriski. (Verohallinto 2023a.) Kunnat suorittavat siis arvonlisäveroa kiinteistön käyttöoikeuden arvonlisäverollisesta luovutuksesta.

Lähtökohtaisesti kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen, kuten asuin- tai liikerakennuksen ja tontin myynti tai vuokraus on AVL 27 §:n mukaan arvonlisäverotonta, vaikka elinkeinoharjoittaja olisi liiketoiminnasta verovelvollinen. (Lamppu & Ruohola 2023, 632,638.) Tunnusomaista verottomassa kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisessa on pitkäaikainen ja jatkuvaluonteinen vuokraus, vuokralaisen oikeus hallita kiinteistöä kiinteistönomistajan tavoin ja sulkea ulos muut käyttäjät (Verohallinto 2023a). Arvonlisäverolain (1501/1993) 30 § kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta

on mahdollisuus hakeutua verovelvolliseksi. Edellytyksenä hakeutumiselle on, että kiinteistöä käytetään jatkuvasti 10 luvussa tarkoitettuun verolliseen liiketoimintaan tai käyttäjänä on valtio, yliopisto, ammattikorkeakouluosakeyhtiö tai opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetuin lain mukainen yksityinen ammatillisen koulutuksen järjestäjä.

Oulun kaupunki on hakeutunut verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, joten se voi käsitellä verollisina kaikki ne kiinteistöjen vuokraukset, joissa vuokralaisen toiminta on palautukseen tai vähennykseen oikeuttavaa toimintaa.

Verollisiksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksiksi on säädetty AVL 29 §:ssä sen estämättä, mitä 27 §:ssä säädetään. (Arvonlisäverolaki 1501/1993, 29 §.) Näitä verolliseksi säädettyjä kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksia, jotka liittyvät Oulun kaupunki Tilapalvelut –liikelaitoksen toimintaan, ovat mm:

- Kiinteistöllä olevan tilan vuokraaminen automaatteja ja säilytyslokeroita varten
- Kokous-, näyttely- ja urheilutilat ja muu vastaavan tilan käyttöoikeuden luovutus
- Kokonaihoitopalvelu
- Alueiden vuokraus pysäköintiä varten

Edellä mainittujen kiinteistön käyttöoikeuksien luovuttaminen vastiketta vastaan on siis aina verollista. Viikoittain samaan aikaan tapahtuvia urheiluvuoroja ei pidetä jatkuvaluonteisena kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisena. Vuokraus käsitellään AVL 29 §:n mukaisesti verollisena.

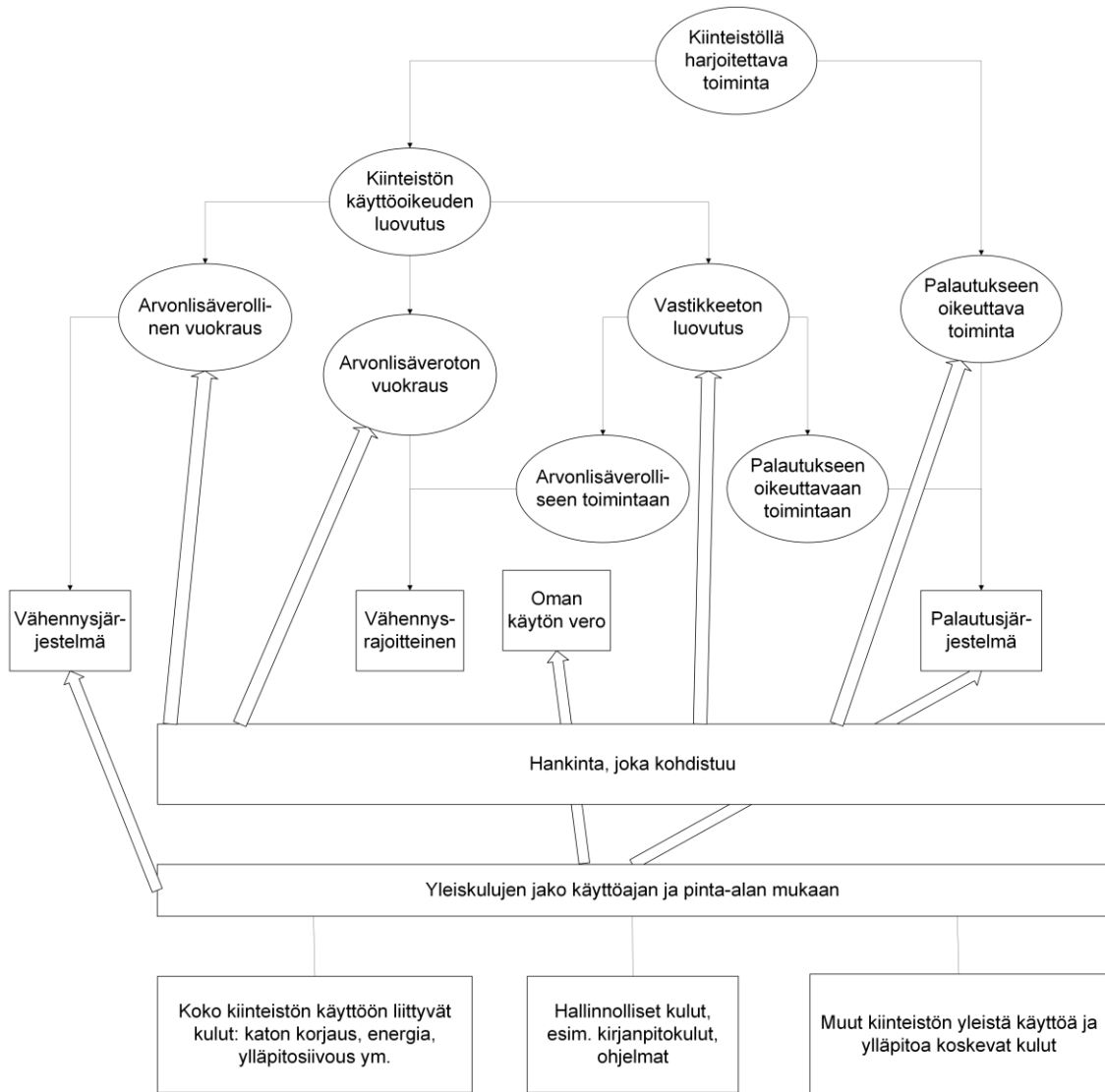
Kuvan 2 kaavion avulla pyritään helpottamaan kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen arvonlisäveron tulkintaa kunnassa. Muissa kuin arvonlisäverolain 29 §:n mukaisissa kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksissa tulee tarkastella vuokrauksen jatkuvuutta ja vuokralaisen harjoittamaa toimintaa luovutuksen kohteena olevassa kiinteistössä. Jotta AVL 27 §:n mukainen kiinteistön käyttöoikeus voidaan luovuttaa arvonlisäverollisena, kiinteistön omistajan pitää olla hakeutunut verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, vuokralaisen tulee harjoittaa tilassa vähintään osittain ja jatkuvasti vähennykseen tai palautukseen oikeuttavaa toimintaa. (Verohallinto 2021a.)

Vastikkeettomassa kiinteistön luovutuksessa kiinteistön omistaja luovuttaa vuokralaiselle kiinteistön käyttöoikeuden ilman vastiketta. Näin ollen kysymyksessä ei ole liiketoiminnan muodossa tapahtuva myynti, koska toinen myynnille ominainen suoritus (vastikkeen suorittaminen myyjälle) puuttuu. (Anttila ym. 2024, luku 4.)

Kunta voi luovuttaa kiinteistöjään vastikkeettomasti esimerkiksi yhdistyksille, seuroille tai kuntalaisille, jolloin kiinteistön käyttäjän käyttötarkoitus määrää sen, miten kiinteistöön kohdistuvien hankintojen sisältämä arvonlisävero käsitellään. Kunta voi luovuttaa kiinteistön vastikkeetta yhdistyksille, seuroille tai kuntalaisille esimerkiksi liikunnan harjoittamiseen tai hyvinvoinnin edistämiseen. (Verohallinto 2023a.) Tällöin kiinteistö on kunnan palautukseen oikeuttavassa käytössä ja kunta saa kiinteistön käyttöön liittyvien hankintojen sisältämän arvonlisäveron Verohallinnolta takaisin palautusmenettelyn kautta. Mikäli vastikkeettomasti luovutettu kiinteistö tulisi yhdistyksen arvonlisäverolliseen käyttöön, kiinteistön ei katsota olevan kunnan palautukseen oikeuttavassa käytössä. (Suorto 2012, 172.) Kiinteistö ei ole tällöin palautukseen oikeuttavassa toiminnassa eikä vähennykseen oikeuttavassa käytössä, vuokrasopimuksen puuttumisen ja kiinteistön käyttötarkoituksen vuoksi. Suoraan edellä mainittuun käyttöön kohdistuvien hankintojen sisältämät arvonlisäverot käsitellään oman käytön verona. Kiinteistön käyttötarkoitus tulisi selvittää kunnan luovuttaessa vastikkeettomasti kiinteistön käyttöoikeuden yhdistykselle tai seuralle, joka on rekisteröitynyt liiketoinnasta arvonlisäverolliseksi, jotta kiinteistöön liittyvien hankintojen sisältämät arvonlisäverot voidaan käsitellä oikein.

Kunnan kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta arvonlisäverolliseen ja arvonlisäverottomaan liiketoimintaan sekä vastikkeettomaan tai omaan käyttöön tulee kirjata ylös luovutuksen kohteena olevan tilan pinta-ala sekä käyttöaika. Näitä kahta muuttujaa käyttäen voidaan luotettavimmalla tavalla laskea ja jakaa kiinteistön tilaan kohdistuvien kustannuksien ja kiinteistöön liittyvien yleiskulujen sisältämät arvonlisäverot oikeisiin toimintoihin palautus- ja vähennysjärjestelmä sekä oman käytön veron kesken.

4.3 Hankintojen arvonlisäveron käsittely



KUVA 3. Kiinteistöön liittyvien hankintojen käsittely

Kunnan pääasiallisen toiminnan ollessa arvonlisäverotonta palautukseen oikeuttavaa toimintaa hankintojen arvonlisäverot käsitellään pääasiassa palautusjärjestelmässä. Kunnalla voi olla myös arvonlisäverollista ja arvonlisäverotonta liiketoimintaa. Hankintojen kohdistuessa liiketoiminnanmuodossa harjoitettavaan toimintaan arvonlisäverot käsitellään arvonlisäverolain yleisten säännösten mukaan. (Verohallinto 2023a).

Verovelvollisella on vähennysoikeus hankinnoista, jotka kohdistuvat suoraan ja välittömästi arvonlisäverolliseen liiketoimintaan. Hankinnoista, jotka kohdistuvat suoraan arvonlisäverottomaan liiketoimintaan, ei ole vähennysoikeutta. (Verohallinto 2020.) Mikäli hankittu tavara tai palvelu tulee sekä arvonlisäverolliseen että arvonlisäverottomaan käyttöön, hankinnan sisältämä arvonlisävero

jaetaan käyttötarkoitusta parhaiten kuvaavalla tavalla vähennysoikeudelliseen ja vähennysoikeudettomaan osaan. (Jokinen, ym. 2017, 199.) Hankintojen arvonlisäverot jaetaan myös, kun hankinta tulee sekä vähennykseen että palautukseen oikeuttavaan toimintaan. Jako tehdään käytön todellista käyttöä kuvaavalla tavalla. (Verohallinto 2023a.) Hankinnat, jotka kohdistuvat edustus- tai yksityiskäyttöön jäävät palautus ja vähennysoikeuden ulkopuolelle. (Lamppu & Ruohola 2023, 444–445.) Niiden osalta arvonlisäverot ovat palautus- ja vähennyskelvottomia. Hankinnan ostolas- kua käsitellessä olisi jo hyvä tietää kohdistuuko hankinta suoraan palautukseen vai vähennykseen oikeuttavaan tai vähennyksen oikeuttamattomaan toimintaan. Kunnissa hankinnat käsitellään:

- palautusjärjestelmässä, kun hankinta kohdistuu arvonlisäverottomaan kunnan toimintaan
- vähennysjärjestelmässä, kun hankinta kohdistuu arvonlisäverollisen myyntiin
- palautus- ja vähennyskelvottomana, kun hankinta kohdistuu palautus- tai vähennysoi- keudettomaan käyttöön
- oman käytön verona, kun hankinta siirretään palautus- tai vähennysoikeudellisesta käy- töstä yksityiseen kulutukseen, luovutetaan vastikkeetta tai siirretään palautus- tai vähen- nysoikeudettomaan käyttöön.

Hankinnoista saadaan tehdä osittainen vähennys arvonlisäverolain (1501/1553) 117 §:n mukaan. Tavarain tai palvelun kohdistuessa sekä palautukseen tai vähennykseen oikeuttavaan että vähen- nykseen oikeuttamattomaan käyttöön hankinnan sisältämä arvonlisävero saadaan vähentää siltä osin kuin se kohdistuu arvonlisäverolliseen toimintaan.

Kiinteistöjen käyttöön kohdistuu myös yleiskuluja. Yleiskuluja ovat hankinnat, jotka koskevat vero- vellisen arvonlisäverollisesta ja arvonlisäverottomasta toiminnasta koostuvaa kokonaisuutta. (Verohallinto 2020.) Yleiskulujen osalta vähennys voidaan tehdä jakoperusteella, jossa voidaan käyttää laskennassa arvonlisäverollisessa käytössä olevan kiinteistön käyttöajan ja pinta-alan suh- detta. (Jokinen ym. 2017, 199.) Yleiskulujen arvonlisäverot jaetaan siis kiinteistöllä harjoitettavien toimintojen mukaan palautus- ja vähennysjärjestelmän sekä oman käytön veron kesken. Kiinteistön käyttöön liittyvät kulut tulee kohdistaa mahdollisimman pitkälle siihen toimintaan ja tilaan, johon hankinta liittyy. Toiminta määrittelee, onko hankinnan arvonlisävero vähentää vai onko se vähen- nysrajoitteinen (Ahonen & Sorsa 2023, 274, 284.)

Hankintojen arvonlisäveron jakoperustetta tulisi tarkastella arvonlisäveron osalta tilitysjaksokohtaisesti eli kuukausittain. Jakoperustetta määrittäessä tulisi ottaa huomioon tilojen verollisuuden muutokset. Käytännössä tilikausittain tapahtuva tarkistus ja jälkikäteen tehty oikaisu riittävät. (Kallio ym. 2015, s. 57.)

Arvonlisäverottomasti vuokrattu 25 neliometriä	Arvonlisäverollisesti vuokrattu 50 neliometriä
Arvonlisäverollisesti vuokrattu 25 neliometriä	

KUVA 4. Vuokratun kiinteistön jako

Yllä olevassa kuvassa on 100 m² kokoinen kiinteistö, josta on vuokrattu kolme tilaa koko vuodeksi eri vuokralaisille. Arvonlisäverollisesti on vuokrattu 75 neliometriä ja arvonlisäverottomasti 25 neliometriä. Arvonlisäverollisesti kiinteistöstä on vuokrattu 75 % ja arvonlisäverottomasti 25 %. Edellä olevassa esimerkissä kiinteistöön kohdistuvien yleiskulujen arvonlisäverojen vähennysoikeus on 75 % yleiskulujen sisältämästä arvonlisäverosta. 25 % kiinteistöön kohdistuvista yleiskuluista on arvonlisäveron osalta vähennyskelvotonta. Verolliseen ja verottomaan toimintaan käytettävää kiinteistöön liittyvien yleiskulujen arvonlisäverojen vähennykset voidaan tehdä esimerkiksi toimintaan käytetyn pinta-alan ja käyttöajan suhteessa (Jokinen, Kojonkoski, & Takalo 2017, 199). Mikäli hankinta kohdistuisi suoraan arvonlisäverolliseen käyttöön, vähennysoikeus on koko hankinnan sisältämän arvonlisäveron osalta. Hankinnan kohdistuessa arvonlisäverottomaan käyttöön vähennysoikeutta ei ole.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä opinnäytetyössä olen tutkinut kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen ja kiinteistöön liittyvien hankintojen arvonlisäveron käsittelyä sekä miten kuntien palautusjärjestelmä vaikuttaa arvonlisäveron käsittelyyn. Olen perehtynyt kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisen arvonlisäveron tulkintaan ja siihen, miten kiinteistöön liittyvien hankintojen sisältämät arvonlisäverot käsitellään, kun kunta luovuttaa tilojaan. Luvuissa 2 ja 3 esitetyn tutkimusaineiston perusteella olen etsinyt vastauksia johdannossa esitettyihin tutkimuskysymyksiin: “Milloin kunta voi käsitellä kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen verollisena?” ja “Miten kunta käsittelee kiinteistöön liittyvien hankintojen arvonlisäveron?” Luvussa 4 muodostin tutkimusaineistosta synteesin eli kokonaiskuvan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisen ja kiinteistöön liittyvien hankintojen arvonlisäveron käsittelystä sekä miten arvonlisävero käsitellään, kun verovelvollisena on kunta.

Arvonlisäverolain 29 §:n mukaiset kiinteistön käyttöoikeuden luovutukset voidaan tulkita olevan luonteeltaan tilapäisiä, jolloin kiinteistön käyttäjälle annetaan vastiketta vastaan mahdollisuus käyttää tilaa. Arvonlisäverolain 27 §:n mukaisten kiinteistön luovutuksien voidaan katsoa olevan luonteeltaan jatkuvampia ja vuokralaiset saavat oikeuden hallita kiinteistöä omistajan tavoin. Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisen arvonlisäveron käsittelyyn vaikuttaa useampi tekijä. Näitä ovat laissa verollisiksi ja verottomiksi säädetyt kiinteistön luovutukset, kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta verovelvolliseksi hakeutuminen, luovutuksen tilapäisyys tai jatkuvaluonteisuus sekä tilojen vuokralaisen käyttötarkoitus. Näitä tekijöitä tarkastellessa voidaan tulkita, vuokrataanko kiinteistö arvonlisäverollisesti vai arvonlisäverottomasti. Tunnusomaisena rajanvetona tilapäisessä ja jatkuvaluonteisessa kiinteistön luovutuksessa voidaan kysyä, annetaanko vuokralaiselle oikeus hallita kiinteistöä omistajan tavoin vai annetaanko tilaan hetkellinen käyttöoikeus käytön luonteen vaatimalla tavalla. Tilapäisissä kiinteistön luovutuksissa voi tulla kyseeseen AVL 29 § mukainen kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen.

Yksi merkittävimmistä vaikutuksista kuntien kiinteistön hallinnassa tuli sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen uudistuksen myötä, kun kuntien omistuksessa olevat kiinteistöt siirtyivät vuokrasopimuksilla hyvinvointialueiden hallintaan. Näin ollen tilat siirtyivät palautukseen oikeuttavasta käytöstä vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, joten hankintojen arvonlisäverot käsitellään vähennyjärjestelmässä.

Kunnille pätevät samat säädökset kuin muillekin verovelvollisille kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta. Verovelvolliseksi hakeudutaan vapaaehtoisesti edellytysten täytyessä ja verollisina vuokrataan ne kiinteistön osat, jotka kiinteistön käytön mukaan on mahdollista vuokrata arvonlisäverollisina. Liiketoimintaan kohdistuvien hankintojen sisältämät arvonlisäverot käsitellään myös toiminnan luonteen mukaan vähennyskelpoisina tai vähennysrajoitteisina. Suurin vaikutus ja haaste kunnan verovelvollisuudella kiinteistön käyttöoikeuden luovutukseen on hankintojen arvonlisäveron käsittely silloin, kun hankinta tulee käytettäväksi useaan eri toimintaan. Hankintojen arvonlisäverojen jako tehdään toimintojen perusteella palautus- ja vähennysjärjestelmän sekä oman käytön veron kesken.

Kuntien toiminta on suurilta osin palautukseen oikeuttavaa arvonlisäverotonta toimintaa, joten hankintojen sisältämät arvonlisäverot voidaan saada takaisin palautusmenettelyn kautta. Arvonlisäverottoman toiminnan lisäksi kunnilla voi olla arvonlisäverollista ja arvonlisäverotonta liiketoimintaa, kuten kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamista. Vuokraukseen liittyvien hankintojen sisältämät arvonlisäverot käsitellään toiminnan luonteen mukaisesti, joko vähennyskelpoisina tai vähennyskelvottomina. Kiinteistön käyttöön liittyvät kulut tulee myös kohdentaa mahdollisimman tarkasti siihen toimintaan ja tilaan, johon hankinnat kohdistuvat. Vastikkeettomasti luovutettujen kiinteistön tilojen osalta kunnilla on laajempi oikeus arvonlisäveron palautukseen kuin verovelvollisella elinkeinonharjoittajalla. Vastikkeettomasti luovutettujen kiinteistöjen osalta kunta saa palautuksena hankintojen arvonlisäveron, mikäli vastikkeettomasti luovutettua kiinteistöä käytetään kunnan palautukseen oikeuttavaan toimintaan. Liiketoimintaan vastikkeettomasti luovutetussa kiinteistössä kunnatkaan eivät voi käsitellä hankintojen arvonlisäveroa vähennysmenettelyn kautta eikä kunta saa myöskään palautusta. Tällöin kunta joutuu maksamaan oman käytön veroa muiden verovelvollisten elinkeinonharjoittajien tapaan.

Tämän opinnäytetyön tuotoksena oli aluksi tarkoitus myös tuottaa kiinteistöön liittyvien hankintojen arvonlisäveron laskentamalli tilinpäätöksen tueksi. Aiheen laajuuden ja ajan puitteissa tämä laskentamallin kehittäminen jäi tekemättä. Tämän tutkimuksen tietoperusta loisi hyvän pohjan tutkia kunnan kiinteistöön kohdistuvien hankintojen arvonlisäveron laskentaa sekä kehittää arvonlisäveron laskentatapaa.

Tutkimukselle asetetun toimeksiannon ja rajauksen vuoksi kiinteistöjen arvonlisäverotuksesta jäi paljon käsittelemättä. Aiheesta löytyy vielä paljon tutkittavaa tämän tutkimuksen rajauksen ulkopuolelta. Näitä ovat mm. kiinteistöinvestoinnit ja niiden tarkistamismenettelyt, joka itsessään on laaja aihealue.

6 POHDINTA

Kiinnostukseni arvonlisäverotukseen heräsi vasta työharjoittelun aikana. Ammatillisen harjoittelun lopussa aloin pohtimaan opinnäytetyön aiheita ja päätin silloin, että opinnäytetyön aihe tulee liittyä arvonlisäverotukseen. Harjoittelun loputtua kysyin toimeksiantajalta, Oulun kaupunki Tilapalvelut –liikelaitokselta, mahdollisuutta tehdä heille opinnäytetyö arvonlisäverotukseen liittyen. Sain muutaman eri vaihtoehdon, joista kiinteistöjen vuokrauksen ja hankintojen arvonlisäveron käsittely vaikutti mielekkäimmältä ja myöskin haastavalta. Opinnäytetyön aihe oli minulle entuudestaan hie- man vieraampi ja työn edetessä aihe tuntui vaikeammalta kuin osasin odottaa. Aiheena kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen ja kiinteistöön liittyvien hankintojen arvonlisäveron käsittely kunnassa oli varsin laaja ja moninainen. Haasteellisen aiheesta teki kuntien palautusjärjestelmä ja kuinka se vaikuttaa kiinteistöön liittyvien hankintojen arvonlisäveron käsittelyyn. Myös kiinteistön käyttöoikeu- den luovutuksen tulkinnat ovat osittain osoittautuneet haasteellisiksi. Esimerkiksi voisin nostaa henkilökuntapysäköinnin, joka on ennen vuotta 2019 tulkittu verottomaksi kiinteistön luovutukseksi. Nykyään henkilökuntapysäköinti katsotaan olevan arvonlisäverollista kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamista. Tämä osoittaa sen, että arvonlisäverotuksen näkökulmasta kiinteistön käyttöoikeu- den luovutuksessa on mahdollisuus tulkintaeroihin ja ne voivat verotuskäytännössä muuttua.

Tietoperustassa pyrin hakemaan tietoa arvonlisäverotukseen liittyvästä alan ammattikirjallisuus- desta ja kuntien toimintaan keskittyneestä kirjallisuudesta. Lisäksi hain tietoa päivitetystä vero- ohjeista sekä ajantasaisista lakiteksteistä. Tietoperustassa vuorottelen ammattikirjallisuuden ja Ve- rohallinnon vero-ohjeiden kirjoitusten kanssa, jotta tutkimusta voidaan pitää luotettavampana. Haasteena opinnäytetyössä oli löytää tietoperustaa kuntien kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen arvonlisäverollisuudesta sekä hankintojen arvonlisäveron käsittelystä.

Opinnäytetyöprosessin aikana olen saanut hyvin tukea ohjaavalta opettajalta, toimeksiantajalta sekä vertaisarvioijilta. Heiltä saadun palautteen mukaan olen tehnyt korjauksia opinnäytetyöhön, jotta se vastaa toimeksiannon mukaista rajausta. Työn laajuuden vuoksi teoriaosuuden kirjoittami- nen laajentui toimeksiannon ulkopuolelle ja tietoperustaan tuli asiatekstiä, joka ei ollut toimeksian- non kannalta välttämätöntä. Tästä oli kuitenkin helppo lähteä uudelleen miettimään toimeksiantoa ja rajaamaan tekstistä pois sellainen tieto, joka ei ollut toimeksiantoon olennaista.

Oppaaseen tein jaon; arvonlisäveroton kiinteistön käyttöoikeuden luovutus, arvonlisäverollinen kiinteistönkäyttöoikeuden luovutus, vastikkeeton luovutus ja hankintojen arvonlisäveron käsittely kussakin luovutuksessa. Oppaassa on käytetty teoriana opinnäytetyön tietoperustaa, jonka tueksi on luotu esimerkkejä, jotka kuvaavat mahdollisia tilanteita. Oppaaseen luodut kaaviot toimivat hyvin havainnollistavina tekijöinä teorian tukena. Kiinteistön käyttöoikeuden arvonlisäveron tulkintaan tein kaavion, jonka tarkoituksena on muutaman tarkastelukohdan mukaan päätyä vuokran arvonlisäveron lopputulkintaan. Opas oli tarkoitus tehdä yleisellä tasolla ja tuoda sen avulla henkilökunnalle tietoa kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta arvonlisäveron tulkintaperiaatteesta ja kiinteistöön liittyvien hankintojen sisältämän arvonlisäveron käsittelystä.

Halusin tehdä opinnäytetyön aiheesta, jolle toimeksiantajalla on aito tarve ja jonka pohjalta toimeksiantajalla on mahdollisuus kehittää toimintaa, tuoda esille uutta informaatiota ja johon itsellä on kiinnostusta syventyä enemmän. Halusin myös haastaa itseäni ja tehdä opinnäytetyön aiheesta, josta minulla ei ollut ennakkoon osaamista. Näin pystyin myös laajentamaan osaamisaluetani arvonlisäverotuksessa ja kehittämään omaa ammattitaitoa ja asiantuntijuuttani. Näin työn lopuksi voin todeta, että minulle on muodostunut syvä asiantuntijuus kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen ja kiinteistöön liittyvien hankintojen arvonlisäveron käsittelystä kunnassa.

LÄHTEET

Ahonen, P & Sorsa, M. 2023. Kiinteistöliiketoiminnan arvonlisäverotus. Helsingin Kamari Oy. Viro. E-kirja. Luettu: 10.10.2024.

Arvonlisäverolaki 1501/1993. Luettu 2.10.2024.

HE 88/1993 vp, Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi. Luettavissa: https://www.edus-kunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Documents/he_88+1993.pdf. Luettu: 4.10.2024.

Jokinen, M., Kojonkoski, M. & Takalo T. 2017. Käytännön arvonlisäverotus. ST-Akatemia Oy. Helsinki.

Juanto, L., Punavaara, A. & Saukko, P. 2018. Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Alma Talent. Helsinki. E-kirja. Luettu: 1.10.2024

Kallio, M., Korpelainen, T. & Nielsen A. 2015. Kiinteistöjen arvonlisäverotus. ST Akatemia Oy. Helsinki.

KHO 1996:567. Luettu: 4.10.2024.

KHO 2019:102. Luettu: 4.10.2024.

Lamppu, K. & Ruohola T. 2023. Arvonlisäverotus käytännössä. Alma Talent. Helsinki. E-kirja. Luettu: 4.10.2024.

Nieminen, A., Anttila, R., Äärilä, L., Jokinen, M. & Pikkujämsä, M. 2024. Arvonlisäverotus. Päivittyvä versio. Alma Insights. Helsinki. E-kirja. Luettu 4.10.2024.

Nyrhinen, R., Hyttinen, P. & Lamppu, K. 2019. Arvonlisäverotus käytännössä. Alma Talent. Helsinki. E-kirja. Luettu: 18.9.2024.

Oulun kaupunki 2024a. Oulun Tilapalvelut. Luettavissa: <https://www.ouka.fi/tilapalvelut>. Luettu: 10.10.2024

Oulun kaupunki 2024b. Kiinteistöjen ylläpito. Oulun Tilapalvelut. Luettavissa: <https://www.ouka.fi/oulun-tilapalvelut/kiinteistojen-yllapito>. Luettu:10.10.2024.

Oulun kaupunki 2024c. Tilavuokraus. Oulun Tilapalvelut. Luettavissa: <https://www.ouka.fi/tilapalvelut/tilavuokraus>. Luettu:10.10.2024.

Ruohonen, J., Vahtera, V. & Penttilä, S. 2021. Kuntayhtiö. Alma Talent. Helsinki. E-kirja. Luettu: 3.10.2024.

Suorto, A. 2012. Arvonlisävero-opas kunnille ja kuntayhtymille. Suomen Kuntaliitto. Helsinki.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Luku 4.4.2 ja 4.4.3. Uudistettu laitos. Kustannusosakeyhtiö Tammi. Helsinki. E-kirja. Luettu: 8.10.2024.

Verohallinto 2018. Kiinteistön käsite arvonlisäverotuksessa 1.1.2027 alkaen. Luettavissa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48603/kiinteist%C3%B6nk%C3%A4site-arvonlis%C3%A4verotuksessa-1.1.2017alkaen/>. Luettu: 1.10.2024.

Verohallinto 2020a. Arvonlisäveron vähennysoikeudesta. Luettavissa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48359/arvonlis%C3%A4veron-v%C3%A4hennysoikeudesta/>. Luettu:1.10.2024.

Verohallinto 2021 a. Hakeutuminen verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Luettavissa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47957/hakeutuminen-arvonlis%C3%A4verovelvolliseksi-kiinteist%C3%B6nk%C3%A4ytt%C3%B6oikeuden-luovuttamisesta3/>. Luettu: 1.10.2024.

Verohallinto 2021 b. Liikuntapalveluiden arvonlisäverokanta. Luettavissa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/60609/liikuntapalvelujen-arvonlis%C3%A4verokanta2/>. Luettu: 17.9.2024.

Verohallinto 2023a. Kuntien ja hyvinvointivaltioiden arvonlisäverotusohje. Luettavissa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48201/kuntien-ja-hyvinvointialueiden-arvonlisaverotusohje2/#2-kuntien-ja-hyvinvointialueiden-verovelvollisuudesta>. Luettu: 19.9.2024.

Verohallinto 2023b. Kunnan ja hyvinvointialueen palautus. Luettavissa: <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/omaaloitteiset-verot/kuntapalautus/#:~:text=Kunnan%20ja%20hyvinvointialueen>. Luettu: 1.10.2024.

Verohallinto 2024. Yleisen alv-prosentin muutos 1.9.2024 alkaen – ilmoitusohjeet. Luettavissa: <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/arvonlisaveroprosentit/Yleinen-arvonlisaverokanta-nousee-syyskuussa/>. Luettu: 20.9.2024.

Vilkka H. 2023. Kirjallisuuskatsaus metodina, opinnäytetyön osana ja tekstilajina. Art House Oy. Helsinki. E-kirja. Luettu: 9.10.2024.

LIITTEET

Liite 1 Kaavio kiinteistön käytöstä ja hankintojen alv:n käsittelystä

Liite 2 Yleisohje kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisen ja kiinteistöön liittyvien hankintojen arvonlisäveron käsittelystä

Yleistä menetelmäkuvauksesta

Tässä menetelmäkuvauksessa kuvataan Oulun kaupungin ulosvuokrattujen kiinteistöjen ja kiinteistöön liittyvien hankintojen arvonlisäveron käsittelyä. Kuvaus laaditaan yleisellä tasolla, jotta kuvausta voi käyttää useampi Oulun kaupungin liikelaitos. Kuvauksen tukena voidaan käyttää kiinteistön luovutuksen arvonlisäverollisuuden tulkintaa havainnollistavaa kaaviota. Hankintojen arvonlisäveron käsittelystä tueksi on myös kaavio.

Veroton kiinteistön luovutus

Oulun kaupungin sisäiset kiinteistöjen vuokraukset hallintokunnille tai liikelaitoksille ovat arvonlisäverottomia. Arvonlisäverottomia kiinteistön luovutuksia ovat myös huoneistojen vuokraus asuinkäyttöön ja kiinteistön vuokraus, kun vuokralainen ei harjoita kiinteistössä arvonlisäverollista liiketoimintaa. Ulkopuolisille verottomasti vuokrattujen kiinteistöjen osalta Oulun kaupunki ei saa vähentää hankintojen arvonlisäveroa.

Verollinen kiinteistön luovutus

Oulun kaupunki on hakeutunut verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Tällöin Oulun kaupungilla on mahdollisuus vuokrata maa-alueet, tontit ja liikerakennukset arvonlisäverollisina, mikäli vuokralainen on liiketoiminnasta verovelvollinen ja käyttää kiinteistöä jatkuvasti osittain tai kokonaan arvonlisäverolliseen käyttöön. Kiinteistöön kohdistuvien hankintojen arvonlisäverot saadaan vähentää vain arvonlisäverolliseen käyttöön kohdistuvien hankintojen osalta. Maa-alueita, tonttia tai liikerakennusta tai sen tilaa vuokrattaessa selvitetään, voidaanko vuokra käsitellä arvonlisäverollisesti. Ratkaisevina tekijöinä ovat käytön jatkuvuus ja vuokralaisen toiminta kiinteistössä. Vuokrasopimus voidaan tehdä verollisena seuraavissa tapauksissa:

- Vuokralainen saa oikeuden jatkuvaan käyttöön (ympäri vuorokautinen) ja harjoittaa kohteessa osittain tai kokonaan arvonlisäverollista liiketoimintaa tai palautukseen oikeuttavaa toimintaa (vuokralaisena verovelvollinen yritys tai hyvinvointialue)
- Kokous-, näyttely- tai urheilutilan tai muun vastaavan tilan tilapäinen käyttöoikeus (tuntiperusteinen käyttö, esim. pitkäaikaiset vakiovuorot)
- Alueiden vuokraus pysäköintiä varten

- Säilytyslokeron, ajanviete- tai virvoitusjuoma-automaatin, ilmoitus- tai mainostilan vuokraaminen
- Kokonaihoitopalvelun luovutus
- Sataman tai lentokentän luovutus vesi- ja ilma-alusten käyttöön
- Kiinteistön pysyviksi asennettujen koneiden ja laitteiden vuokraus

Liikunnan harjoittamiseen käytetyn urheilutilan käyttöoikeuden luovutuksessa sovelletaan alennettua verokantaa 10 %.

Vastikkeeton luovutus

Kiinteistöjä voidaan antaa seuroille, yhdistyksille tai kuntalaisille esimerkiksi liikunnan harjoittamiseen tai hyvinvoinnin edistämiseen. Näissä tapauksissa kiinteistö on kunnan käytössä ja kunnalla on oikeus käsitellä hankintojen arvonlisäverot palautusjärjestelmässä. Jos vastikkeetta luovutetussa kiinteistössä käyttäjä harjoittaa arvonlisäverollista liiketoimintaa, hankinnoille ei ole palautus eikä vähennysoikeutta.

Kiinteistön käyttöoikeuden vastikkeettomassa luovutuksessa seuroille, yhdistyksille tai kuntalaisille selvitetään luovutetun tilan pinta-ala, käyttöaika ja –tarkoitus. Nämä ovat merkityksellisiä hankintojen arvonlisäveron oikean käsittelyn kannalta. Jos vastikkeetta luovutetussa kiinteistössä käyttäjä harjoittaa arvonlisäverollista liiketoimintaa, hankinnoille ei ole palautus eikä vähennysoikeutta.



Hankintojen arvonlisäveron käsittely

Oulun kaupungin hankinnat käsitellään:

- palautusjärjestelmässä, kun hankinta kohdistuu arvonlisäverottomaan kunnan toimintaan
- vähennysjärjestelmässä, kun hankinta kohdistuu tai sillä on yhteys arvonlisäverollisen myyntiin
- palautus- ja vähennyskelvottomana, kun hankinta kohdistuu palautus- tai vähennysoikeudettomaan käyttöön
- oman käytön verona, kun hankinta siirretään palautus- tai vähennysoikeudellisesta käytöstä yksityiseen kulutukseen, luovutetaan vastikkeetta tai siirretään palautus- tai vähennysoikeudettomaan käyttöön

Kiinteistöön liittyvien ostolaskujen kohdalla olisi hyvä tietää mihin toimintaan hankinta kohdistuu. Ostolaskuissa menetellään yllä olevan jaon mukaan.

Palautusjärjestelmässä käsiteltäviä kiinteistöjä ovat:

- Kaupungintalo, virastotalot
- Opetustoimen rakennukset, peruskoulut, lukiot
- Kulttuuritoimen rakennukset, museot, kirjastot, teatterit, konserttisalit
- Nuoriso- ja liikuntatoimen virastot, liikuntatilat, nuoriso- ja kerhotilat, leirikeskukset
- Teknisen toimen virastot

Vähennysjärjestelmässä käsiteltävät kiinteistöt ja tilat:

- Energialaitokset
- Vesihuoltolaitokset
- Palautukseen oikeuttavien kiinteistön tilojen arvonlisäverollinen vuokraus ulkopuolisille
- Kokonaan arvonlisäverollisessa käytössä olevat kiinteistöt
- Hyvinvointialueelle vuokratut kiinteistöt ja tilat

Vähennys- ja palautusrajoitteiset kiinteistöt:

- Asunnot, henkilökunnan tai vuokraus käytössä
- Henkilökunnan vapaa-ajanviettopaikat ja harrastuspaikat
- Edustustilat
- Veroton kiinteistön luovutus

Arvonlisäverollisessa vuokrauksessa vähennyskelpoisia ovat myös yhteistiloihin kohdistuvat hankintojen arvonlisäverot, kun yhteistilat liittyvät arvonlisäverolliseen vuokraukseen. Arvonlisäverottomaan vuokraukseen liittyvien yhteistilojen osalta hankintojen arvonlisäverot ovat vähennyskeltottomia. Yhteistiloiksi lasketaan WC-tilat, pesu- ja pukuhuoneet sekä aulatilat. Hankintojen kohdistuessa koko kiinteistöön hankintojen arvonlisäverot jaetaan niiden toimintojen mukaan, joita kiinteistöllä harjoitetaan. Kulut tulisi kohdistaa mahdollisimman pitkälle käytettävään toimintoon ja tilaan. Kiinteistön vuokrauksessa hankintojen arvonlisäveron jakoperuste voidaan tehdä käyttöajan ja pinta-alan suhteessa. Jos osittaiset vähennykset on jäänyt tekemättä tilikauden aikana eikä virhe ole vähäinen, vähennykset tulee korjata erikseen jokaiselle kuukaudelle tekemällä arvonlisäveron raportointia koskevat korjaukset oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella.

Koko kiinteistöön kohdistuvat kulut, kuten katon korjaus tai seinien maalaus ja hallinnolliset kulut, kuten kirjanpito- ja muut yleiskulut lasketaan yleiskuluiksi. Näiden osalta arvonlisäverot jaetaan eri toimintoihin

käyttöajan ja pinta-alan suhteen mukaisella yleiskuluprosentilla. Yleiskuluprosentti ilmoitetaan kahden numeron tarkkuudella. Verotarkastusta varten yleiskulun laskentaperuste perusteluineen on syytä dokumentoida vuosittain.

Vähennykseen oikeuttavan osuuden laskenta:

Esimerkki: Koulun liikuntatilan vuokraus iltakäyttöön liikunnan harrastamiseen. Tarkastelujakso 1 kk (30 pv). Selvitettäviä tietoja ovat:

- Liikuntatilan, aulan, WC-tilan, pesu- ja pukuhuoneiden yhteispinta-alan suhde kokonaispinta-alaan, esim. 10 %
- Maksullinen iltakäyttö tarkastelujakson aikana (tunnit), esim. 30 h
- Maksullisen käytön osuus kokonaiskäytöstä tarkastelujakson aikana (%) $30 \text{ (h)}/720 \text{ (h)}=4,17 \text{ %}$

Suoraan liikuntatilaan kohdistuvista kuluista vähennyskelpoisia ovat maksullisen käytön suhde kokonaiskäyttöön 4,17 %. Yhteisistä koko kiinteistön käyttömenoista (sähkö, vesi, korjaukset ym. yleiskulut) voidaan kohdistaa vähennysjärjestelmään jyvitetty käyttöosuus $10/100*4,17=0,42 \text{ %}$.

Vähennykseen oikeuttamattoman osuuden laskenta:

Esimerkki: Kiinteistöstä vuokrataan toimistotila yhdistykselle, joka ei harjoita arvonlisäverollista liiketoimintaa. Tarkastelujakso 1 kk (30 pv). Selvitettävät tiedot:

- Toimistotilan ja yhteisten tilojen pinta-alan suhde kokonaispinta-alaan. Esim. 5 %
- Maksullinen käyttö tarkastelujakson aikana (tunnit), 720 h
- Maksullisen käytön osuus kokonaiskäytöstä tarkastelujakson aikana, 100 %

Suoraan toimistotilaan kohdistuvat kulut ovat arvonlisäveron osalta vähennyskelvotonta. Yhteisistä koko kiinteistöön kohdistuvista käyttömenoista (sähkö, vesi, korjaukset ym. yleiskulut) 5 % on arvonlisäveron osalta vähennyskelvotonta.

