

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

Jasmiini Hoikkala

**TÄYTÄNTÖÖNPANOASETUKSEN MUKAINEN KIINTEISTÖN KÄSITE
SUOMEN ARVONLISÄVEROTUKSESSA**

Pro Gradu -tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2018

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

HOIKKALA, JASMIINI: Täytäntöönpanoasetuksen mukainen kiinteistön käsite Suomen arvonlisäverotuksessa

Pro Gradu -tutkielma, X + 81 s.

Vero-oikeus

Huhtikuu 2018

Pro Gradu -tutkielman aihe on neuvoston täytäntöönpanoasetuksen 1042/2013 mukaisen kiinteistön määritelmän vaikutukset kiinteistöihin liittyvään arvonlisäverotukseen Suomessa. Tutkimuksessa selvitetään, kuinka uudistettua AVL 28 §:ää tulisi tulkita ja millaisia vaikutuksia tällä muutoksella on kiinteistöjen arvonlisäverotukseen. Tutkielmassa eritellään tilanteet, joihin muutoksella oli vaikutuksia ja jotka jäivät vastaavasti muutoksen ulkopuolelle. Lisäksi arvioidaan muutokseen liittyviä merkittävimpiä tulkinnanvaraisuuksia ja vertaillaan niiden vaihtoehtoisia tulkintavaihtoehtoja.

Tutkimus on oikeusdogmaattinen. Tulkintaopilliselta kannalta tutkitaan säännösmuutosten mahdollisia tulkintavaihtoehtoja ja arvioidaan tulkinta-argumenttien keskinäistä painoarvoa. Systematisointia sovelletaan arvioitaessa muutoksen seurauksena muodostuneita uudennaisia johdonmukaisuuksia, kahtiajakoja ja ristiriitaisuuksia. Tärkeimmät aineistot ovat AVL, HE 110/2016 vp, Euroopan komission antamat selittävät huomautukset sekä oikeuskäytäntö.

Kiinteistön määritelmä on perusta kaikkien kiinteistöihin liittyvien arvonlisäverosäännösten soveltamiselle. Täytäntöönpanoasetuksen myötä kiinteistön määritelmä laajeni kattamaan myös erityistä toimintaa palvelevat pysyvästi asennetut koneet, osat ja laitteet. Muutos vaikuttaa kiinteistöluovutusten verovapauden, rakentamispalvelun oman käytön verotuksen ja kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyn soveltamisalaan sekä kiinteistöihin liittyvien palveluiden myyntimaan määräytymiseen. Muutoksen ulkopuolelle rajattiin rakennusalan käännetty verovelvollisuus, koneiden, osien ja laitteiden vuokraus kiinteistön mukana ja kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotus.

Tutkimuksessa todetaan, että täytäntöönpanoasetuksen mukainen kiinteistömääritelmä vahvisti EU-oikeuden merkitystä AVL:n tulkinnassa entisestään. Muutos on laaja ja tuotti suuren joukon uusia tulkintakysymyksiä. Erityisesti pysyvän asennuksen arviointi koneen siirtämisestä rakennukselle aiheutuvien tuhojen ja muutosten kannalta on Suomen arvonlisäverotuksessa uusi lähestymistapa. Muutos jäänee taloudellisilta vaikutuksiltaan pieneksi. Sekä verovelvolliselle että Verohallinnolle aiheutuva hallinnollinen kuormitus lisääntyi. Esimerkiksi suomalainen yritys voi aiempaa useammassa tilanteessa joutua hakeutumaan arvonlisäverovelvolliseksi toisessa jäsenvaltiossa.

SISÄLLYS

SISÄLLYS	I
LÄHTEET	III
LYHENTEET	X
1 JOHDANTO	1
1.1 Aiheen taustaa	1
1.2 Tutkimusongelma, tavoitteet ja aiheen rajausta	4
1.3 Metodit ja lähdeaineisto	5
1.4 Tutkielman rakenne	8
2 KIINTEISTÖT ARVONLISÄVEROTUKSESSA	10
2.1 Suomen arvonnlisäverojärjestelmä	10
2.2 Verovelvollisuus kiinteistöjen arvonnlisäverotuksessa	11
2.3 Kiinteistö arvonnlisäverotuksen kohteena	12
2.4 Kiinteistöluovutukset	16
2.5 Kiinteistön vuokraus	18
2.5.1 Kiinteistön veroton vuokraus	18
2.5.2 Käyttöoikeuden luovuttajan vapaaehtoinen verovelvollisuus	19
2.5.3 Kiinteistön tilapäinen käyttöoikeuden luovutus	20
2.6 Kiinteistöön kohdistuvat rakentamispalvelut	21
2.6.1 Urakointi	21
2.6.2 Rakennusalan käännetty verovelvollisuus	22
2.6.3 Rakentamispalveluiden oman käytön verotus	24
2.7 Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotus	27
2.8 Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely	29
2.9 Kiinteistöön liittyvien palveluiden myyntimaa	32
3 TÄYTÄNTÖÖNPANOASETUKSEN MUKAISEKSI UUDISTETTU KIINTEISTÖN MÄÄRITELMÄ JA SEN TULKINTA	34
3.1 Lakimuutosten taustaa	34
3.2 Kiinteistön määritelmä	36
3.2.1 Uudistettu AVL 28 §	36
3.2.2 Maa-alueet	39
3.2.3 Rakennukset ja rakennelmat	40

3.2.4	<i>Rakennukseen tai rakennelmaan asennetut osat</i>	45
3.2.5	<i>Erityistä toimintaa palvelevat koneet, osat ja laitteet</i>	46
4	MUUTOKSET KIIINTEISTÖJEN ARVONLISÄVEROKÄSITTELYYN	53
4.1	Osan, koneen tai laitteen omistus- ja käyttöoikeuden luovutus kiinteistön osana.....	53
4.2	Vaikutukset kiinteään omaisuuteen liittyvien palveluiden myyntimaahan.....	56
4.2.1	<i>Verotus kiinteistön sijaintimaassa</i>	56
4.2.2	<i>Palvelun luonne ja suora yhteys kiinteään omaisuuteen</i>	60
4.3	Vaikutukset rakentamispalveluiden verotukseen	65
4.3.1	<i>Rakennusalan käännetty verovelvollisuus</i>	65
4.3.2	<i>Rakentamispalveluiden oman käytön verotus</i>	69
4.4	Vaikutukset kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotukseen.....	70
4.5	Vaikutukset kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyyn.....	72
5	JOHTOPÄÄTÖKSET	76
5.1	Tutkimuksen tulokset.....	76
5.2	Muita huomioita	80

LÄHTEET

Aarnio 2006

Aarnio, Aulis: Tulkinnan taito : ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta. WSOYpro 2006.

Amand ym. 2005

Amand, Christian – Schellmann, Gottfried – Vermeulen, Rob: Immovable Property and VAT – Lessons from Past Experience. International VAT Monitor, Volume 16, 2005.

Amand 2010

Amand, Christian: European union – Are the VAT Exemptions Compatible with Primary EU Law? International VAT Monitor, Volume 21, 2010. s. 409–416.

Andersen 1996

Andersen, Arthur: Study on the application of Value Added Tax to the property sector. A study performed for the European Commission and based on the legislation in force in December 1997, 1996.

Arvonlisäverokomitea 2011

EU:n arvonlisäverokomitea: Arvonlisäverokomitean 93. kokouksessa hyväksymät suuntaviivat. 2011.

de la Feria – Krever 2012

de la Feria, Rita – Krever, Richard: Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT. Working paper, Oxford University Centre for Business Taxation, 2012.

Euroopan komissio 2012

Euroopan komissio: Ehdotus – Neuvoston asetus täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta.

Euroopan komissio 2015

Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä (Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 1042/2013). Saatavilla osoitteessa:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/explanatory_notes_new_fi.pdf

Hakapää ym. 2016

Hakapää, Sari – Huhtala, Hanna – Johansson, Andreas – Lindholm, Matti – Paavolainen Joonas: Kansainvälinen arvonlisäverotus: esimerkkitaupuksia suomalaisen yrityksen näkökulmasta. Kauppakamari, 2016.

Hakapää 2017

Hakapää, Sari: Kiinteistön käsite arvonlisäverotuksessa laajeni 1.1.2017 alkaen. Verotus 1/2017, s. 61–65.

Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012

Harmaan talouden selvitysyksikkö, Verohallinto: Rakentamispalvelujen käännetyn verovelvollisuuden vaikutukset. Asiantuntijakirjoitus 15/2012. Julkaistu 27.11.2012.

HE 88/1993 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

HE 41/2010 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain muuttamisesta ja arvonlisäverolain väliaikaisesta muuttamisesta.

HE 123/2010 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 32 ja 33 §:n muuttamisesta.

HE 110/2016 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain ja verotusmenetelystä annetun lain 15 c §:n muuttamisesta.

Hirvonen 2011

Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja.

Hokkanen ym. 2013

Hokkanen, Marja – Johansson, Andreas – Joki-Korpela, Titta – Jokinen, Miika – Kallio, Mika – Laitinen, Juha – Pokkinen, Maarit – Salomaa, Petri – Virtanen, Maritta: Arvonlisäverotus, EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta. KHT-Media Oy, 2013.

Juanto – Saukko 2014

Juanto, Leila – Saukko, Petri: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Talentum 2014.

Kallio ym. 2017 A

Kallio, Mika – Lindholm, Matti – Nilsen, Ari – Ojala, Marko – Sääskilähti, Juha – Takalo Tero: Arvonlisäverotus 2017. Edita Publishing Oy, 2017.

Kallio ym. 2017 B

Kallio, Mika – Korpelainen, Tuija – Nilsen, Ari: Kiinteistöjen arvonlisäverotus. 6., uudistettu painos. ST-Akatemia Oy, 2017.

Keinonen 2011

Keinonen, Markku: Kiinteistön omistus ja vaihdanta verotuksen kohteena – kiinteistö- ja transaktioverot. Verotus 4/2011, s. 387–398.

Kirjanpitolautakunta 2010

Kirjanpitolautakunta: Kirjanpitolautakunnan yleisohje asunto-osakeyhtiöiden ja muiden keskinäisten kiinteistöyhtiöiden kirjanpidosta, tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta. Kirjanpitolautakunnan yleisohjeet. Annettu 7.12.2010.

Määttä 2013 A

Määttä, Kalle: Mietteitä Verolain tulkinnasta, Julkaistu teoksessa Vero ja finanssi – Juhlakirja Matti Myrsky 60 vuotta. Edita Publishing Oy, 2013. s. 177–191.

Määttä 2013 B

Määttä, Kalle: Liittymisperiaate – arvonlisäverotuksen ikuisuusongelma. Verotus 4/2013, s. 366–375.

Määttä 2014

Määttä, Kalle: Verolakien tulkinta. Edita publishing Oy, 2014.

Määttä 2015

Määttä, Kalle: Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. Kauppakamari, 2015.

Nieminen ym. 2017

Nieminen, Auvo –Anttila, Raimo – Äärilä Leena –Jokinen, Mika: Arvonlisäverotus. WSOYpro. Jatkuvatäydenteinen. (Viitattu 14.3.2017)

OECD 2015

OECD: International VAT/GST Guidelines. OECD Publishing, 2015. Saatavilla osoitteessa: <http://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>.

OECD 2016

OECD: Consumption Tax Trends 2016 – VAT/GST and excise rates, trends and policy issues. OECD Publishing 2016. Saatavilla osoitteessa: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2016_ctt-2016-en#page1

Oikeusministeriö 2013

Oikeusministeriö, lainvalmisteluosasto: Lainkirjoittajan opas. Oikeusministeriön julkaisu, Selvityksiä ja ohjeita, 37/2013)

Pfeiffer – Ursprung-Steindl 2015

Pfeiffer, Sebastian – Ursprung-Steindl, Marlies: Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation. Linde Verlag 2015.

Pikkujämsä 2001

Pikkujämsä, Mikko: Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Kauppakaari 2001.

Rauhanan 2015

Rauhanan, Timo: Laaja pohja ja yksi verokanta – visio tehokkaasta arvonlisäverosta. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus, 2015.

Rother 2003

Rother, Eila: Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. WSOY Lakitieto, 2003.

Räbinä – Myllymäki 2016

Räbinä, Timo – Myllymäki, Janne: Kiinteistöjen ja huoneisto-osakkeiden verotus. Talentum Pro, 2016.

Sainio 2011

Sainio, Nina: Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa. Lakimiesliiton kustannus, 2011.

Crossen 2011

Crossen, Sijbren: A Proposal to Improve the VAT Treatment of Housing in the European Union. *Fiscal Studies*, 4/2011. s. 455–481.

Schuch ym. 2016

Schuch, Josef – Staringer, Claus – Lang, Michale – Rust, Alexander – Raponi, Donato: *CJEU - Recent Developments in Value Added Tax 2015: Schriftenreihe IStR Band 99*. Linde Verlag 2016.

Sol 2017

Sol, Jordi: Immovable Property – Increased Harmonization Regarding Place of Supply. *International VAT Monitor*, Volume 28, 2017.

Suomen tilintarkastajat ry 2016

Suomen tilintarkastajat ry: Lausunto (vastaus lausuntopyyntöön VM044:00/2016), annettu 20.5.2016.

Tannila – Auranen 2012

Tannila, Eija – Auranen, Kirsti: *Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävero. 2., uudistettu painos*. Kauppakamari, 2012.

VaVM 21/2010 vp

Valtiovarainvaliokunnan mietintö 21/2010 Vp.

Verohallinto 2010 A

Verohallinto: *Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus. Verohallinnon ohje*. Annettu 1.1.2010.

Verohallinto 2010 B

Verohallinto: *Kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotus. Verohallinnon ohje*. Annettu 5.11.2010.

Verohallinto 2012 A

Verohallinto: *Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Verohallinnon ohje Dnro A12/200/2012*. Annettu 1.3.2012.

Verohallinto 2012 B

Verohallinto: Perustajaurakointiliiketoiminta verotuksessa. Verohallinnon ohje Dnro A80/200/2012. Annettu 16.8.2012.

Verohallinto 2014

Verohallinto: Arvonlisäverovelvollisen opas. Annettu 26.6.2014.

Verohallinto 2016

Verohallinto: Kiinteistön käsite arvonlisäverotuksessa 1.1.2017 alkaen. Annettu 16.12.2016.

Verohallinto 2017 A

Verohallinto: Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Verohallinnon ohje Dnro A235/200/2016. Annettu 26.1.2017.

Verohallinto 2017 B

Verohallinto: Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotus. Verohallinnon ohje. Dnro A59/200/2017. Annettu 30.5.2017.

Verohallinto 2017 C

Verohallinto: Euroopan unionin asetus 282/2011 yhdenmukaistaa arvonlisäverodirektiivin tulkintaa. Verohallinnon ohje Dnro A52/200/2017. Annettu 7.7.2017.

Verohallinto 2017 D

Verohallinto: Hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta. Verohallinnon ohje Dnro A126/200/2016. Annettu 27.10.2017.

Wikström – Ossa – Urpilainen 2015

Wikström, Kauko – Ossa, Jaakko – Urpilainen, Matti: Vero-oikeuden yleiset opit. Kauppakamari 2015.

Äärilä ym. 2017

Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva – Hyttinen, Pekka – Lamppu, Kaisa: Arvonlisäverotus käytännössä. Talentum 2017.

Äärilä – Jokinen 2016

Äärilä, Leena – Jokinen, Mika: Arvonlisäverotus, ajankohtaiskatsaus.
WSOYpro. Jatkuvatäydenteinen. (Viitattu 14.3.2017)

LYHENTEET

AOYL	Asunto-osakeyhtiölaki (22.12.2009/1599)
Art.	Artikla
Arvonlisäverodirektiivi	Neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisävero-järjestelmästä, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006
AVL	Arvonlisäverolaki
Dnro	Diaarinumero
EU	Euroopan unioni
EUT	Unionin tuomioistuin
HE	Hallituksen esitys eduskunnalle
k.	Kohta
KHO	Korkein hallinto-oikeus, korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu
KVL	Keskusverolautakunta, keskusverolautakunnan ratkaisu
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
T	Taltio
vp	Valtiopäivät

1 JOHDANTO

1.1 Aiheen taustaa

Kiinteistöjen omistaminen, hallinta ja kiinteistöihin liittyvä vaihdanta ovat tarkoin säänneltyjä ja niihin kohdistuu laaja kirjo erilaisia veroja ja muita maksuja. Sääntelyllä ja verotuksella on merkittävä vaikutus kiinteistöjen likviditeettiin ja kiinteistömarkkinoiden rakenteeseen ja siten siihen liittyviin suurempiin yhteiskunnallisiin ilmiöihin kuten kokonaismarkkinatilanteeseen ja työvoiman liikkuvuuteen.¹ Lisäksi kiinteistöihin kohdistuva verotus voi toimia poliittisten päämäärien työkaluna.² Kiinteistötransaktioiden osapuolet eivät usein ole arvonlisäverovelvollisia toiminnastaan, koska suuri osa kiinteistöjen omistuksesta ja vaihdannasta tapahtuu liiketoiminnan ulkopuolella. Tämä tuottaa kiinteistöjen arvonlisäverotukseen erityisen hallinnollisen ongelmallisuuden. Kirjavien taustavaikuttimien vuoksi kiinteistöjen arvonlisäverotuksessa on runsaasti erityisiä piirteitä, jotka erottavat kiinteistöjen ja niiden rakentamisen verotuksen omaksi kokonaisuudekseen muista arvonlisäverotuksen osa-alueista. Kiinteistöjen arvonlisäverotukseen liittyy paljon poikkeuksia ja erityissääntelyä, joita ei sovelleta muihin arvonlisäverotuksen kohteisiin. Monisyisen säännösveyhdin taustalta on kuitenkin löydettävissä selkeitä johdonmukaisuuksia, joihin myös tässä tutkielmassa perehdytään.

Arvonlisäverotuksessa veropohja on laaja eli lähtökohtaisesti kaikki liiketoiminnan muodossa tapahtuva tavarahan ja palvelun myynti on verollista. Myynnin verottomuus on poikkeus ja siitä säädetään erikseen lailla. Vaikka kiinteistö katsotaan arvonlisäverotuksessa tavaraksi, kiinteistön luovutus on säädetty lähes aina arvonlisäverottomaksi pääosin hallinnollisista syistä. Arvonlisäverotuksessa omistusjärjestelyillä ei ole kiinteistön käsitteen kannalta merkitystä. Esimerkiksi rakennuksen vuokraus on lähtökohtaisesti verotonta, vaikka vuokraisäntä ei omistaisikaan vuokrattua kiinteistöä. Samalla periaatteella kiinteistöinvestointi voidaan hankkia kiinteistöön, jossa hankkija on vuokralla.³

¹ Ks. esim. Keinonen 2011, s. 387.

² Esimerkkinä voidaan mainita kiinteistöluovutusten vapautus arvonlisäverosta (AVL 27 §) ja vakituisen asunnon verovapaa luovutus (TVL 48.1 § 1 k).

³ Kallio ym. 2017 B, s. 132.

Tämä ilmentää osaltaan neutraalisuusperiaatteen toteutumista arvonlisäverotuksessa.⁴ Myös kiinteistöön kohdistuvien rakentamispalveluiden myyntiin liittyy paljon erityisiä arvonlisäverolain säännöksiä. Esimerkiksi rakentamispalveluiden myynti on tietyissä tilanteissa järjestetty oman käytön verotuksen kautta.

Suomi kuuluu EU:n jäsenenä EU:n sisämarkkina-alueeseen.⁵ Kulutusverotus on EU:n alueella laajasti harmonisoitua, eli sen jäsenmaat ovat velvoitettuja saattamaan kansallisella lainsäädännöllä voimaan jäsenmaiden yhdenmukaiseen kulutusverotukseen tähtäävät säädökset. Jäsenmaissa sovellettavaa yhteistä arvonlisäverojärjestelmää koskevat säännökset sisältyvät vuonna 2006 uudistettuun neuvoston direktiiviin (2006/112/EY)⁶.

Suomen arvonlisäverotuksessa käytetty kiinteistön määritelmä löytyy neuvoston täytäntöönpanoasetuksesta 1042/2013⁷, johon arvonlisäverolain 28 §:ssä viitataan. Tätä määritelmää sovelletaan vain arvonlisäverotuksessa ja se poikkeaa oleellisesti siviilioikeudellisesta määritelmästä sekä muissa verolajeissa esiintyvistä määritelmistä. Kiinteistö käsittää arvonlisäverotuksessa maa-alueen, rakennuksen, pysyvän rakennelman tai niiden osan (AVL 28 §). Vuoden 2017 alusta voimaan tulleen lakimuutoksen myötä kiinteistöksi katsotaan myös kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja osat, jotka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja joita ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.

Lakimuutoksella Suomen arvonlisäverolaki saatettiin arvonlisäverodirektiiviä koskevan täytäntöönpanoasetuksen mukaiseksi. Direktiiviä koskevan täytäntöönpanoasetuksen tarkoitus on saattaa jäsenvaltioiden kiinteään omaisuuteen kohdistuvien palveluiden

⁴ Neutraali arvonlisäverojärjestelmä ei ohjaa yritysten tai kuluttajien valintoja. Kiinteistön hallinta vuokrasopimuksen tai omistussuhteen perusteella tulee neutraalissa verojärjestelmässä olla verotuksellisesti yhtä kuormitettua.

⁵ Suomessa siirryttiin liikevaihtoverotuksesta arvonlisäverotukseen 1.6.1994. Ks. HE 88/1993 vp.

⁶ Jäljempänä: arvonlisäverodirektiivi. Direktiivissä asetetut tavoitteet sitovat EU:n jäsenvaltioita. Kullakin jäsenmaalla on kuitenkin mahdollisuus toteuttaa direktiivin määräysten implementointi kansalliseen lainsäädäntöönsä valitsemillaan keinoilla. Ks. tarkemmin: Sainio 2011, s. 39–45. Joidenkin säännösten implementointi on harmonisoinnin toteutumisen kannalta katsottu tarpeelliseksi toteuttaa samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa. Tällöin implementointi toteutetaan täytäntöönpanoasetuksin, jotka ovat jäsenvaltioissa lainvoimaisia jo voimaantullessaan.

⁷ Jäljempänä: täytäntöönpanoasetus. Arvonlisäverodirektiiviä koskevaa neuvoston täytäntöönpanoasetusta 282/2011 muutettiin uudella täytäntöönpanoasetuksella 1042/2013. Uudistuksella muutettiin palvelun myyntimaasäännöksiä. (Kun tutkimuksessa viitataan täytäntöönpanoasetuksen, viitataan vuoden 2013 asetukseen.) Samassa täytäntöönpanoasetuksessa säädettiin myös televiestintä-, radio- ja televisiolähetyspalveluiden määritelmästä ja verotusmaasta.

verokohtelu yhdenmukaiseksi. Suomessa määritelmän muutoksella on merkittävä vaikutus kiinteistön verovapaan luovutuksen laajuuteen, rakentamispalvelun oman käytön verotukseen, kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyyn ja kiinteistöön kohdistuvien palveluiden verotuspaikkasäännöksen soveltamiseen.⁸ Muutoksen yhteydessä eräitä muitakin säännöksiä muokattiin, jotta uudistuksen vaikutukset saatiin rajattua halutun laajuisiksi niiltä osin, kuin soveltamisen laajuudesta päättäminen on Suomen kansallisen lainsäädäntöelimen päätettävissä.

Vaikka luettelo kiinteistöksi katsottavista omaisuustyypeistä on tyhjentävä, liittyy kiinteistön käsitteeseen runsaasti tulkinnanvaraisuuksia. Epäselvyyksiä ilmenee esimerkiksi siitä, minkälainen rajanveto tulisi tehdä kiinteistöllä sijaitsevan irtaimen omaisuuden ja kiinteistöön kuuluvan omaisuuden välillä. Erityisesti tuotantokoneita- ja laitteita koskevan kiinteistön käsitteen määritelmämuutoksen myötä kysymyksenasettelu on uudenlainen.

Ero irtaimen ja kiinteän omaisuuden välillä vaikuttaa oleellisesti kaikkien kiinteistöihin liittyvien arvonlisäverosäännösten soveltamiseen. Ilmeisin merkitys tällä on kiinteistöluovutusten verovapauden soveltamisalan määrittelyssä. Esimerkiksi tuotantolaitoksen luovutuksen yhteydessä kokonaisuuden (kiinteän hallin, irtainten koneiden ja laitteiden) myyntihinta on jaettava verolliseen ja verottomaan osaan. Kiinteistön määritelmällä on merkitystä myös palvelun myyntimaasäännöksen kannalta. Kiinteistöön kohdistuvien palveluiden arvonlisävero maksetaan siihen maahan, jossa kiinteistö sijaitsee (AVL 67 §)⁹. Irtaimiksi katsottuihin tavaroihin kohdistuvia palveluita taas verotetaan eri säännöksen mukaan. Myös kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely koskee nimen omaisesti kiinteistöihin kohdistuvia investointeja. Soveltamisala on pääosin sama rakentamispalvelun (sekä omaan käyttöön oton että käännetyn verovelvollisuuden tapauksissa) ja kiinteistöhallintapalveluiden tapauksessa; määritelmät täyttyvät vain, mikäli palvelut kohdistuvat kiinteistöksi määriteltyyn omaisuuteen.¹⁰

⁸ Ks. HE 110/2016 vp, s. 11.

⁹ Ks. esim. Verohallinto 2010 A, 6.2 Kiinteistöön kohdistuvat palvelut, Äärilä ym. 2017, s. 533.

¹⁰ Ks. esim. Kallio ym. 2017 B, s. 22.

1.2 Tutkimusongelma, tavoitteet ja aiheen raja

Tässä tutkielmassa selvitetään uudistuneen kiinteistön määritelmän (AVL 28 §) vaikutuksia kiinteistöjen arvonlisäverotukseen. Erityisesti pyritään erittelemään muutoksen vaikutuksia liiketoiminnan prosesseja palvelevien koneiden ja kaluston verokohteluun sen ollessa muutoksen merkittävin osa-alue. Muutos ei vaikuttanut kaikkiin kiinteistöihin liittyviin arvonlisäverotuskysymyksiin, esimerkiksi kiinteistöhallintapalveluiden määrittelyssä muutoksia ei tapahtunut. Tutkimuksessa keskitytäänkin muutokseen. Muutoksen ja sen seurausten kannalta epäoleelliset kiinteistön määritelmään liittyvät seikat otetaan huomioon vain maininnan tasolla. Myös eräissä kiinteistöjen arvonlisäverotukseen liittyvissä viranomaisohjeissa tapahtuneisiin muutoksiin kiinnitetään huomiota siltä osin, kun ne tutkimuksen kannalta ovat oleellisia. Tavoitteena on tuottaa käyttökelpoista lainopillista aineistoa, jonka avulla lukija voi muodostaa kokonaiskuvan vuoden 2017 muutoksista kiinteistöjen arvonlisäverotuksessa.

Tutkimuskysymykset ovat seuraavat:

- Miten arvonlisäverolain uudistettua 28 §:ä tulisi tulkita?
- Miten kiinteistön määritelmän uudistaminen vaikuttaa kiinteistöjen arvonlisäverotukseen? Minkälaisissa tilanteissa muutoksilla on vaikutusta ja mitkä pysyvät ennallaan?
- Liittykö muutoksiin merkittäviä tulkinnanvaraisuuksia? Minkälaisia mahdollisia tulkintalinjoja näihin voidaan tarjota?

Aihetta käsiteltäessä käydään läpi ne kiinteistöjen arvonlisäverotuksen osa-alueet, joiden kannalta kiinteistön määritelmän muutoksella on merkitystä. Kiinteistöihin liittyvät arvonlisäverosäännökset esitellään kuitenkin vain pintapuolisesti ja tarpeelliseksi katsottuin osin, koska tutkielmassa on tarkoitus keskittyä kiinteistön käsitteen muutoksen seurauksiin. Lukijalta odotetaan arvonlisäverotuksen perustuntemusta, minkä vuoksi kaikkia peruseriaatteita ja -käsitteitä ei selitetä. EU:n harmonisoidun arvonlisäverojärjestelmän vuoksi tutkielma painottuu voimakkaasti EU-oikeuteen. EUT:n ratkaisut ovat merkittävää lähdeaineistoa tutkimuksen kannalta. Muita verolajeja ei ole tarpeen sivuta kuin mahdollisesti maininnan tasolla.

1.3 Metodit ja lähdeaineisto

Tutkimuksen lähtökohta on käytännöllinen tiedonintressi ja tarkastelun kohteena on voimassa oleva oikeus ja lainvalmisteluaineisto. Aihetta lähestytään tutkimuksessa käyttäen oikeustieteellisessä kirjallisuudessa perinteistä lainopillista kantaa.¹¹ Tulkinnanvaraisissa kysymyksissä tavoitteena on hahmotella tuomarın näkökulma, eli kanta, johon asian mahdollisessa tuomioistuinkäsittelyssä todennäköisesti päädyttäisiin. Lainopilla eli oikeusdogmatiikalla on kaksi tehtävää: tulkita ja systematisoida voimassa olevaa oikeutta.¹² Tulkintaopillisen tutkimuksen työkaluna toimii oikeuslähdeoppi, jota noudattamalla vallitseva oikeudentila pyritään selvittämään epäselvistäkin lainkohdista. Lisäksi arvioidaan sitä, millä oikeuslähteillä on painoarvoa ratkaisun muodostamisessa ja mitkä oikeusperiaatteet säännösten tulkintaan vaikuttavat. Systematisoinnilla pyritään puolestaan arvioimaan, aiheuttiko kiinteistökäsitteen muutos kiinteistöjen arvonlisäverotuksessa uudenlaisia kahtiajakoja tai johdonmukaisuuksia.

Tulkintaoppia pidetään lainopin käytännöllisenä ulottuvuutena. Tämän tutkielman tavoitteena on tuottaa käytännöllistä tietoa arvonlisäverouudistusten vaikutuksista, joten tulkintaopilla metodina on siten korostunut merkitys. Systematisointi edustaa puolestaan lainopin teoreettista puolta, jota sovelletaan tutkielmassa lähinnä uusien säännösten rakenteen hahmottamisessa.

Tutkimuksessa käydään läpi ja vertaillaan keskenään lainvalmisteluaineistoja, tuomioistuinratkaisujen tulkinta-argumentteja ja muiden oikeuslähteiden tekstejä oikeuslähdeoppia hyödyntäen.¹³ Ensisijainen oikeuslähde toimii arvonlisäverolaki. Uudistunut 28 §¹⁴ sisältää viittauksen täytäntöönpanoasetukseen, joten täytäntöönpanoasetusta on luettava rinnakkain arvonlisäverolain kanssa. Tutkimuksessa tutustutaan arvonlisäverotuksesta laadittuun oikeuskirjallisuuteen ja oikeuskäytäntöön sekä kotimaisissa tuomioistuimissa että EU:n tasolla. EU-oikeus nousee arvonlisävero-ongelmia koskevissa kysy-

¹¹ Aarnio kuvaa metodia enemmän ”näkökulmaksi” kuin laskukaavaksi, jolla voitaisiin saavuttaa yksilitteinen lopputulot tietyistä lähtöarvoista. Aarnio 2006, s. 237.

¹² Hirvonen 2011, s. 22.

¹³ Ks. oikeuslähdeopista mm. Määttä 2014, s. 317–323 ja Määttä 2015, luku 1.4 Oikeuslähdeopillisista sitoumuksista.

¹⁴ Kiinteistömääritelman muutos tarkoittaa tutkielmassa arvonlisäverolain uudistusta, jossa siirryttiin soveltamaan täytäntöönpanoasetuksen mukaista kiinteistömääritelmaa.

myksissä keskeiseen asemaan. Vaikka oikeuslähdeoppi on kansallisesti väritynyttä, on arvonlisäverotukseen liittyvissä kysymyksissä otettava huomioon, että unionioikeudella on oikeuslähteenä vahvemmin velvoittava asema kuin kansallisella sääntelyllä normistiriitatilanteissa.¹⁵

Hallituksen esityksillä ja muilla virallislähteillä on tärkeä rooli erityisesti arvonlisäverolakimuutoksen perusteiden ja mahdollisten seurausten arvioinnissa. Hallituksen esitykset ja muut säännöksen perustelut kertovat, miksi säännös on otettu osaksi lakijärjestelmää, ja niiden perustelut valottavat siis sitä, mihin säännöksellä oikeastaan pyritään. Lain esityöt eivät siis ole lainopin mukaisen ratkaisun löytämisen kannalta merkityksellisen kuriositeetti, vaan säännöksen perusteluilla eli lainsäätäjän tarkoituksella on heikosti velvoittavan oikeuslähteen asema. Mikäli muodolliset seikat eivät siis tuota yksiselitteistä ratkaisua, on ratkaisussa otettava huomioon lainsäätäjän tarkoitus.¹⁶ Arvonlisäveroa koskevissa hallituksen esityksissä uuden lain säätämisen syitä ja tavoitteita eritellen melko tarkasti, erityisesti yksityiskohtaisissa perusteluissa. KHO:n ratkaisuissa hallituksen esityksiin viitataan hyvin usein.¹⁷

Tämän tutkielman kannalta tärkein valmisteluaineisto on kiinteistön käsitteen muutosta ja sen yhteydessä tehtyjä muita muutoksia koskeva HE 110/2016 vp. Tämä esitys koskee nimenomaisesti Suomen AVL:n saattamista täytäntöönpanoasetuksen kanssa yhdenmukaiseksi. Varsinainen muutospainne tuli siten EU:n tasolta. Hallituksen esityksestä ei voida löytää perusteluja täytäntöönpanoasetuksessa tehdyille valinnoilla, vaan ainoastaan Suomen kansallisen valinnanvapauden piiriin jääneille ratkaisuille. Täytäntöönpanoasetuksissa tehdyille linjauksille lainsäätäjän tarkoitusta on etsittävä EU:n valmisteluaineistoista.

Kiinteistöjen arvonlisäverotukseen liittyvää oikeuskirjallisuutta on runsaasti, mutta sekä vanhan että uudistetun määritelmäsäännöksen tulkinnasta aineistoa on toistaiseksi verrattain vähän. Useimmiten määritelmää sivutaan maininnan tasolla. Siksi EU:n oikeuskäytännössä esitetyt tulkinta-argumentit sekä lainvalmisteluaineistossa esiintyvät perus-

¹⁵ Ks. Määttä 2014, s. 184–190.

¹⁶ Määttä 2015, 1.3. Mitä funktioita ja periaatteita arvonlisäverotuksella edistetään.

¹⁷ Määttä 2013 A, s. 183–184. Ehdotukselle eduskuntavaiheessa tehtyjä muutoksia ei toki voi sivuuttaa, mutta tämän kiinteistömääritelmän muutosta koskevaan hallituksen esitykseen ei tehty myöhemmässä käsittelyssä muutoksia.

telut nousevat tärkeään asemaan. Kiinteistön määritelmää koskevaan tulkintalinjaa voidaan rakentaa melko vanhastakin oikeuskäytännöstä. Liikevaihtoverolain aikaista tulkintaa esimerkiksi rakennuksista ja pysyvistä rakennelmista voidaan soveltaa myös arvonlisäverotuksessa.¹⁸ Liikevaihtoverolain aikaista aineistoa tutkittaessa on kuitenkin otettava huomioon Suomen EU-jäsenyyden aikana muodostuneet normit.

Euroopan komissio on julkaissut täytäntöönpanoasetusta koskevat selittävät huomautukset, joissa säännösten sisältöä ja merkityksiä eritellään hyvin yksityiskohtaisesti. Komission selittävät huomautukset eivät ole sitovaa oikeutta vaan ne tarjoavat sitovia normeja koskevaa tulkinta-apua.¹⁹ Mutta koska ne kokoavat EUT:n ratkaisuihin esille tulleita tulkintalinjoja, niiden voidaan katsoa edustavan EU-oikeuden mukaista, joskaan ei virallista tulkintalinjaa. Eri jäsenvaltioiden kannat tietyissä tulkintatilanteissa saattavat olla toisistaan poikkeavia, joten jäsenvaltiot voivat antaa samoja tilanteita koskevia ohjeita, jotka poikkeavat komission linjasta. Konkreettisia tulkintoja tehtäessä on komission huomautuksilla kuitenkin huomattava ja kiistaton ohjaava vaikutus.²⁰

Verohallinnon ohjeet eivät myöskään ole sitovia, vaan niillä on tarkoitus yhtenäistää verotuspäätösten sisältöä. Niillä on kuitenkin sallitun oikeuslähteen asema. Verohallinnon ohjeet sopeutetaan vastaamaan oikeuskäytäntöä²¹, joten niiden voidaan katsoa heijastelevan antohetkellä voimassa olevaa oikeutta. Vaikka oikeuskirjallisuus ja Verohallinnon ohjeet ovat sallittuja oikeuslähteitä eli ne ovat samalla oikeuslähdehierarkian portaalla, on niiden soveltamisella kuitenkin eriäviä vaikutuksia. Verohallinnon ohjeita noudattamalla verovelvollinen saavuttaa lähtökohtaisesti luottamuksensuojan. Tämä tarkoittaa, että asiassa ei voida soveltaa ankarampaa tulkintaa. Oikeuskirjallisuuden tulkintaa noudattamalla verovelvollinen taas ei voi saavuttaa luottamuksensuojaa.²² Tällä perusteella Verohallinnon tulkinta esimerkiksi kiinteistön uudesta määritelmästä on hyvinkin merkittävä, vaikkei Verohallinnon ohje ole sitovaa oikeutta. Sallittuja oikeuslähteitä tulee käyttää vasta, kun velvoittavat oikeuslähteet hiljenevät. Kiinteistöjen ar-

¹⁸ HE 88/1993 vp, s. 55.

¹⁹ Selittävät huomautukset on laatinut Euroopan komission verotuksen ja tulliliiton pääosasto elinkeinoelämän edustajien ja jäsenmaiden kanssa käytyjen keskustelujen pohjalta. Euroopan komissio 2015, s. 2.

²⁰ Hakapää 2017, s. 61.

²¹ Ks. esim. Määttä 2014, s. 262–265.

²² Määttä 2015, 1.4.5. Sallitut oikeuslähteet.

vonlisäverotuksessa mahdollisia tulkintaongelmia on kuitenkin niin laaja kirjo, että myös sallitut oikeusohjeet nousevat ehkä tavallistakin merkittävämpään arvoon. Sallittuja oikeuslähteitä käytettäessä on kuitenkin muistettava verotuksessa vahvasti velvoittava legaliteettiperiaate²³.

Säännökset, oikeuskäytäntö, lainvalmisteluaineistot ja viranomaisohjeet tarjoavat auktoriteettiargumentteja. Auktoriteettiargumentit saavat asemansa laatijan yhteiskunnalliseen auktoriteettiin pohjautuen. Näiden lisäksi tutkielmassa hyödynnetään oikeuskirjallisuudesta saatuja ja kirjoittajan omia asia-argumentteja. Asia-argumentit eivät perustu antajan auktoriteettiin vaan argumenttien vakuuttavuuteen ja käytännöllisyyteen. Tämän tutkielman kannalta asia-argumenteista tärkeimpiä ovat seuraamusargumentit. Seuraamusargumentit tarkastelevat hypoteettisen tulkinnan seuraamuksia. Seuraamusargumenttien esittäjän ei ole lainopissa tarkoitus esittää subjektiivisia mielipiteitä yksittäisen säännöksen soveltamisen seurauksista. Hänen tulee ennemminkin arvioida, kuinka hyvin säännöksen soveltamisen seuraukset mukailevat säännöksen laatimisen perusteita eli lainsäätäjän tarkoitusta.²⁴ Seuraamusargumentit ovat siten läheisessä yhteydessä lainsäätäjän tarkoitukseen.

1.4 Tutkielman rakenne

Johdantoa seuraavassa pääluvussa käydään läpi Suomen arvonlisäverojärjestelmän perusteet ja EU-oikeuden vaikutus Suomen kansalliseen oikeuteen. Tämän lisäksi eritellään kiinteistöjen arvonlisäverotuksen kannalta oleellisia oikeusperiaatteita ja erityispiirteitä sekä esitellään yleisellä tasolla ne arvonlisäverotuksen alueet, joiden kannalta kiinteistön määrittelyllä on merkitystä. Nämä kiinteistöjen arvonlisäverotuksen osa-alueet ovat kiinteistöluovutukset, kiinteistöjen vuokraus, kiinteistöön kohdistuvat rakentamispalvelut, kiinteistöhallintapalveluiden oma käyttö, kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely sekä kiinteistöön liittyvien palveluiden myyntimaan määräytyminen.

²³ Valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta (PL 81.1 §). Ks. legaliteettiperiaatteesta Määttä 2015, luku 1.4.2 vahvasti velvoittavat oikeuslähteet. Legaliteettiperiaatteen ideasta joudutaan kuitenkin jatkuvasti poikkeamaan, koska verolait eivät voi olla tyhjentyviä ja täydellisiä. Ks. Määttä 2014, s. 37.

²⁴ Määttä 2015, 1.4.1. Arvonlisäverolain tulkinnan lähtökohtia.

Kolmannessa pääluvussa paneudutaan tarkemmin AVL:n kiinteistösäännösten muutosten taustoihin ja uudistettuun täytäntöönpanoasetuksen mukaiseen kiinteistön määrittelyyn (AVL 28 §) sekä analysoidaan sen eroja nykyistä edeltäneeseen kiinteistön määrittelyyn. Jaottelussa on eroteltu toisistaan maa-alueet, rakennukset ja rakennelmat, rakennusten ja rakennelmien osat sekä erityistä toimintaa palvelevat koneet, osat ja laitteet. Aihetta käsitellään kunkin kiinteistötyypin kannalta erikseen.

Neljännessä pääluvussa keskitytään tarkemmin muutoksiin, joita kiinteistön uusi määrittely aiheutti kullakin kiinteistöjen arvonlisäverotuksen osa-alueella. Näissä luvuissa esitellään aiheeseen liittyviä oikeustapauksia, joiden perusteluteksteistä ja oikeuskirjallisuuden kannanotoista tulkintalinja pyritään kokoamaan. Tässä osassa tutkielmaa pyritään myös selvittämään mahdollisia tulkintakysymyksiä, joihin ei ole tarjottu yksiselitteisiä ratkaisuja.

Tutkielman lopussa reflektoidaan tutkimusprosessia ja sen onnistumista. Lisäksi nivotaan yhteen tutkimuksen aikana muodostetut johtopäätökset ja tutkimuksessa saadut vastaukset tutkimuskysymyksiin.

2 KIINTEISTÖT ARVONLISÄVEROTUKSESSA

2.1 Suomen arvonlisäverojärjestelmä

Arvonlisävero on luonteeltaan yleinen kulutusvero, jota suoritetaan Suomessa tapahtuvasta tavaroiden ja palveluiden myynnistä (AVL 1 §). Myynnin on tapahduttava liike-toiminnan muodossa. Muunlainen toiminta jää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Liike-toimintana pidetään ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski.

Arvonlisäverotuksessa vallitsevista periaatteista tärkein lienee neutraalisuusperiaate. Se tarkoittaa, että verotus kohdistuu tasaisesti kaikkeen kulutukseen eikä siten vaikuta kuluttajien tai yritysten käyttäytymiseen.²⁵ Teoreettisesti voidaan ajatella, että puhtaimmillaan arvonlisäverojärjestelmässä kaikki kulutus kuuluisi verotuksen piiriin ja että verokanta olisi kaikkialla sama. Poliittisista, sosiaalisista ja hallinnollisista syistä tästä ideaalista joudutaan kuitenkin poikkeamaan.²⁶ Esimerkiksi kiinteistöjen luovutus on jätetty veropohjan ulkopuolelle, kuten myöhemmin tullaan toteamaan. Poikkeuksista huolimatta arvonlisäverotuksessa veropohja on laaja.

Neutraalisuusperiaatteen lisäksi tärkeä periaate on veron kertaantumisen estäminen. Laajan vähennysoikeuden ansiosta yritys voi vähentää käytännössä kaikkien liiketoimintaa varten tehtyjen ostojen verot. Tämän vuoksi ostoihin ei sisälly piilevää veroa eikä vero siten pääse kertaantumaan tuotteen hintaan. Laajan veropohjan ja vähennysoikeuden seurauksena kuluttajan ostamiin tuotteisiin sisältyy veroa vain sille määrätyn verokannan verran.²⁷

EU-jäsenyyden myötä EU:n yhtenäinen arvonlisäverojärjestelmä ja sitä koskevat säännökset tulivat Suomen kansallista arvonlisäverotusta sitoviksi. EU:n yhtenäisestä arvonlisäverojärjestelmästä määrätään EU:n neuvoston yksimielisesti antamalla arvonlisäverodirektiivillä 2006/112/EY. Direktiivissä säädetään esimerkiksi, mitkä tuotteet ja pal-

²⁵ Neutraalin kulutusverojärjestelmän ei tule vaikuttaa verovelvollisten tekemiin valintoihin esimerkiksi tuotantomenetelmistä. Ks. lisää neutraliteettiperiaatteesta esim. Pikkujämsä 2001, s. 142 ss.

²⁶ Juanto – Saukko 2014, s. 12.

²⁷ Äärilä ym. 2017, s. 26.

velut kuuluvat arvonlisäverotuksen piiriin ja mitkä tulee jättää verotuksen ulkopuolelle. Liikevaihtoverotuksen tilalle tulleen EU:n arvonlisäverojärjestelmän myötä verotuksen piiriin tulivat muun muassa rakentaminen ja kiinteistöhallintapalvelut.²⁸

Direktiivit velvoittavat jäsenmaita saattamaan voimaan tietynlaisen lainsäädännöllisen lopputuloksen määräaikaan mennessä. Keinot tähän ovat periaatteessa jäsenvaltioiden valittavissa. Arvonlisäverodirektiivin lisäksi EU:n neuvosto voi antaa asetuksia, jotka ovat ylikansallista lainsäädäntöä ja joita ei tarvitse erikseen saattaa voimaan kansallisella lainsäädännöllä. Asetusten tehtävä on täsmentää ja tarkentaa niitä arvonlisäverodirektiivin kohtia, joiden yhtäläinen soveltaminen koetaan arvonlisäverojärjestelmän kannalta erityisen tärkeiksi järjestää yhtäläisellä tavalla. Myös tämän tutkimuksen kohteena oleva kiinteistökäsitteen muutos liittyy nimenomaisesti täytäntöönpanoasetuksen voimaantuloon. Sen seurauksena Suomen täytyi muuttaa lainsäädäntöään siten, ettei se ole asetuksen kanssa ristiriidassa.

2.2 Verovelvollisuus kiinteistöjen arvonlisäverotuksessa

AVL:n verovelvollisuutta koskevan yleissäännöksen mukaisesti veroa myynnistä suorittaa tavaran tai palvelun myyjä (AVL 2 §). Kiinteistöjen tapauksessa tämä tarkoittaa esimerkiksi kiinteistöön kohdistuvan palvelun luovuttajaa edellyttäen, että palvelu on säädetty verolliseksi. Verovelvollisuus ei siten riipu verovelvollisen suhteesta kiinteistöön.

Arvonlisävero on transaktiokohtainen vero. Tästä seuraa, että vastuu verovelvollisase- man ja velvollisuuksien tiedostamisesta on korostuneesti transaktion osapuolilla. Tämän vuoksi arvonlisäveroa koskevien säännösten olisi oltava mahdollisimman selkeitä ja helposti hallinnoitavia.²⁹ Kiinteistöjen arvonlisäverotuksessa verovelvollisuusasema muodostuu pääosin muusta arvonlisäverotuksesta huomattavasti poikkeavalla tavalla. Kiinteistöjen kanssa tekemisissä olevan yrityksen onkin oltava erityisen tarkkana verotuksellisten velvollisuuksien selvittämisessä. Tämä vaatii erityistä selkeyttä ja tarkkara-

²⁸ HE 88/1993 vp, s. 1.

²⁹ Määttä 2015, 1.3 Mitä funktioita ja periaatteita arvonlisäverotuksella edistetään.

jaisuutta myös kiinteistöihin liittyvältä arvonlisäverolainsäädännöltä.³⁰ Mikäli tietyn säännöksen soveltamisala on häilyvä ja tulkinnanvarainen, ei verovelvollisten voida olettaa päätyvän verotuksellisesti oikeaan lopputulokseen, vaikka nämä toimisivat vilpittömässä mielessä.

Merkittävä osa kiinteistöihin liittyvästä arvonlisäverotuksesta on järjestetty oman käytön verotuksen kautta. Periaatteessa verovelvollisuus on tässäkin tapauksessa edelleen myyjällä, verovelvollisuuden muodostumisen ajankohta ei kuitenkaan enää liity myynnin ajankohtaan. Näin käy rakentamispalvelun oman käytön verotuksen soveltuessa. Toisaalta taas kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksessa verovelvollisuuden muodostumisella ei ole enää käytännössä mitään tekemistä myyntitransaktion tapahtumisen kanssa. Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotus on periaatteeltaan lähempänä arvonlisäverotuksen yleistä oman käytön verotusta eikä tulevaisuuden myyntiin liittyvää verotusta.

Tietyissä tilanteissa verovelvollisuus siirtyy ostajalle. Näin esimerkiksi rakentamispalvelun käännetyn verovelvollisuuden soveltuessa. Säännöksen soveltuessa rakentamispalvelun myyjän ei tarvitse tilittää veroa vaan sen tilittää rakentamispalvelun ostaja.

2.3 Kiinteistö arvonlisäverotuksen kohteena

Kuten todettiin, arvonlisäveroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa myydyistä tavaroista ja palveluista. Arvonlisäverotuksessa kiinteistö katsotaan tavaraksi. Kiinteistöiksi katsotaan maa-alueet, rakennukset, rakennelmat ja niiden osat sekä kiinteästi rakennukseen asennetut koneet ja laitteet. Vaikka kiinteistöt luokitellaan tavaraksi, niiden arvonlisäverokohtelu on järjestetty pääsäännöstä poikkeavalla tavalla.

Kiinteistöjen myynti ja muu luovuttaminen ovat eräitä poikkeuksia lukuun ottamatta verotonta toimintaa, vaikka ne tapahtuisivat liiketoiminnan muodossa. Kiinteistöön liittyvät palvelut ovat sen sijaan verollisia, joskin niidenkin verokohtelu on järjestetty yleensä palveluiden myynnin pääsäännöstä poikkeavalla tavalla. Esimerkiksi kiinteistöön kohdistuvien rakentamispalveluiden ja kiinteistöhallintapalveluiden verottaminen

³⁰ VaVM 21/2010 vp, s. 5.

tapahtuu tietyin edellytyksin rakentamispalvelun oman käytön verotuksena. Näiden poikkeussäännöksiä pääasiallinen tarkoitus on kilpailuvääristymien ja veronkierron ehkäiseminen.

Kiinteistöihin liittyvässä arvonlisäverotuksessa, kuten arvonlisäverotuksessa yleensäkin, neutraalisuuden ja kilpailuneutraaliteetin tavoittelu on yksi tärkeimmistä oikeusperiaatteista. Sen selkein ilmenemismuoto kiinteistöalalla on kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotus, jolla ostopalvelut pyritään saattamaan verotuksellisesti samalle viivalle itse tuotettujen palveluiden kanssa.³¹ Myös rakentamispalvelun oman käytön verotuksella pyritään neutraalisuuteen. Monet rakennusliikkeet kunnostavat vanhoja rakennuksia ja rakentavat uusia esimerkiksi edelleen myyntiin tai vuokrattavaksi. Tällaiset tilanteet on haluttu niin ikään verotuksen piiriin neutraalisuuden ja selkeyden nimissä.³²

Vaikka kiinteistön käyttöoikeuden luovutus on hallinnollisista syistä säädetty verottomaksi, on kertaantumisen estämisen periaate otettu huomioon vapaaehtoisella verovelvollisuudella ja siitä seuraavalla vuokralaisen vähennysoikeudella. Vuokraustoiminnan vapaaehtoinen verovelvollisuus edistää siten myös neutraalisuuden periaatteen toteutumista.

Veron kertaantumisen estämiseksi liiketoiminnan käyttöön tarkoitetut ostot ovat vähennyskelpoisia. Siten myös liiketoiminnan käytössä olevien kiinteistöjen kustannukset ovat vähennyskelpoisia. Kiinteistön uudisrakentamiseen ja perusparannuksiin liittyvät pitkävaikutteiset menot katsotaan tuloa tuottaviksi kymmenen vuoden ajan ja vähennyskelpoisuutta tarkistetaan samanmittaisen tarkistuskauden ajan investoinnin toteutumisesta.³³

Neutraliteettiperiaatteen lisäksi kiinteistöjen arvonlisäverotuksessa korostuu liittymisperiaate. Liittymisperiaatetta ei ole määritelty säädöksissä, mutta siihen viitataan oikeuskäytännössä huomattavan usein. Liittymisperiaatteella viitataan menettelyyn, jossa pääsuorite määrää sivusuoritteiden verokohtelun. Tulkintaongelmia syntyy etenkin tilanteis-

³¹ Ks. HE 88/1993 vp, s 20.

³² Määttä 2015, 5.2.1. Rakentamispalvelujen oma käyttö.

³³ Nieminen ym. 2017, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistöhallinta.

sa, joissa suoritekokonaisuus sisältää eri verokannalla verotettavia suoritteita tai kokonaan verottomia suoritteita. Kiinteistöjen arvonlisäverotuksessa kiinteistöluovutusten verovapaus, rakennusalan käännetty verovelvollisuus ja erilaiset oman käytön verotuksen tilanteet tuottavat toisistaan poikkeavia verotusmalleja, jotka törmätessään ovat omiaan luomaan liittymisperiaatteen piiriin kuuluvia tulkintakysymyksiä. Liittymisperiaatteen vastakohta on jakamisperiaate, jonka mukaan kunkin suoritteen verokohtelu määräytyy erikseen. Jakamisperiaatetta voidaan pitää arvonlisäverotuksessa pääsääntönä etenkin poikkeussäännösten soveltamisen yhteydessä, koska EUT:n tulkintalinjan mukaan poikkeussäännöksiä tulee tulkita suppeasti.³⁴

Kiinteistöihin liittyvissä suoritekokonaisuuksissa on usein kyse rakennus- tai remonttikokonaisuuksista, joissa katsotaan suoritettavan sekä kiinteistöön että muuhun omaisuuteen liittyviä palveluita. Erikseen verotettuna niiden verokohtelu voi olla erilainen, mutta varsin usein eheidän palvelukokonaisuuksien jakamista pidetään keinotekoisena. Liittymisperiaatteen mukaisesti kokonaisuuden verokohtelu määräytyy silloin pääsuoritteen perusteella.³⁵ Kiinteistöihin liittyvien palveluiden verotuksen erityiset piirteet tuottavat ongelmia myös muiden kuin rakennuspalveluiden verokohtelua arvioitaessa. Sama palvelun verokohtelu voi olla esimerkiksi kiinteistöhallintapalveluita koskevien säännösten perusteella hyvin erilainen riippuen siitä, onko kyse kiinteistöön vai irtaimen kohdistuvasta palvelusta.³⁶ Tulkintakysymyksiä tuottaa myös verolliset palvelut, joilla on yhteistä rajapintaa kiinteistön verovapaan käyttöoikeuden luovutuksen kanssa.³⁷

³⁴ Ks. EUT C-44/11 Deutsche Bank AG, kohta 25. Poikkeussäännösten suppeasta tulkinnasta esim. Määttä 2013 A, s. 186–187 ja Kallio ym. 2017 A, s. 229–234.

³⁵ Ks. KHO 2014:71, jossa kevytrakenteisten PVC-hallien ei katsottu olevan kiinteistöjä. Niiden pystytyksen yhteydessä tehdyt perustus- ja asfaltointityöt olivat sinällään kiinteistöön kohdistuvia palveluita, mutta perustustöiden erottamista hallien pystytyksen palvelukokonaisuudesta pidettiin keinotekoisena. Verotus määräytyi pääsuoritteen eli irtaimiksi katsottavien PVC-hallien pystytyksen mukaan. Perustustöihin ei sovellettu rakennusalan käännettä verovelvollisuutta.

³⁶ Ks. KHO 2015:50. Tapauksessa arvioitiin, pidettiinkö kiinteistön siivouksen yhteydessä suoritettun irtaimistoon kohdistuvan siivouksen osuutta kiinteistöön kohdistuvana kiinteistöhallintapalveluna. KHO totesi, että siivouspalvelun jakamista kiinteään ja irtaimen omaisuuteen kohdistuviin osuuksiin oli keinotekoista.

³⁷ Ks. EUT C-55/14 État belge. Asiassa oli kyse jalkapallostadionin vuokrauksesta, jonka yhteydessä myytiin stadionin kunnossapitopalveluja, joiden osuus vuokrahinnasta oli merkittävä. Tapauksessa ratkaistiin, voitiinko vuokrauksen yhteydessä luovutettavien palveluiden verokohtelun katsoa määräytyvän pääsuoritteen eli kiinteistön vuokrauksen mukaan. Tapauksessa todettiin, että näitä palveluja ei katsota osaksi kiinteistön vuokrausta. Yhtenä argumenttina esitettiin oheispalveluiden merkittävä hinta (80%) koko sopimushinnasta.

Neutraliteettiperiaatetta voidaan kuitenkin pitää arvonlisäverotuksen johtavana periaatteena.³⁸ Tämän vuoksi myös liittymisperiaate on sille yleensä alisteinen. Tilanteissa, joissa liittymisperiaatteen soveltaminen aiheuttaa kilpailuvääristymän, ei sitä pääsääntöisesti tule soveltaa. Tällainen tilanne voi muodostua esimerkiksi, kun sivusuorite myydään kilpailuolosuhteissa ja pääsuoritteen mukainen verokohtelu aiheuttaisi myyjälle kilpailullista etua tai haittaa. Kiinteistöalalla liittymisperiaatteella voidaan kuitenkin runsaiden poikkeus- ja erityissäännösten vuoksi katsoa olevan korostunut merkitys. Se on näkyvästi esillä kiinteistöliiketoimintaa koskevissa EUT:n ja KHO:n ratkaisuisissa.

Kiinteistöihin liittyvä arvonlisäverosääntely voi näyttäytyä monimutkaisena säännösten viidakkona siihen liittyvien runsaiden poikkeussääntöjen vuoksi. Oikeuskirjallisuudessa aihetta lähestytään jaotteleamalla kokonaisuus erillisiin osa-alueisiin. Erillisinä osa-alueina tarkastellaan yleensä kiinteistöön liittyvien oikeuksien luovuttamista, kiinteistöihin liittyvien palveluiden myyntiä, rakentamispalveluiden myyntiä, kiinteistöhallintapalveluiden omaa käyttöä sekä kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyä. Vaikka kiinteistöjen arvonlisäverotusta koskevat säännökset ovat hyvin kirjavat ja laajat, yhteistä näille kaikille osa-alueille on kiinteistön määritelmän täytyminen säännöksen soveltamisen edellytyksenä. Kiinteistön arvonlisäverotuskysymyksiä tarkasteltaessa on aina lähdettävä liikkeelle siitä, onko kyse ylipäätään kiinteistöön liittyvän suoritteen verotuksesta vai yleissäännön mukaisesta tavarantoiminnan tai palvelun myynnin verotuksesta.

Kiinteistöihin liittyvien erityissäännösten soveltaminen riippuu siis aina siitä, onko verotuksen kohde AVL:n mukainen kiinteistö. Ero yleissäännösten ja kiinteistösäännösten tuottaman verotuksellisen lopputuloksen välillä on ratkaisevan suuri. Tämän vuoksi kiinteistön määritelmää voidaan pitää koko kiinteistöjen arvonlisäverotuksen kulmakivenä. Määrittelyllä on erityinen rooli ratkaistaessa verollisen myynnin ja verovapaan kiinteistöluovutuksen välistä rajanvetoa. Lähtökohtaisesti kiinteistön luovutus on verovapaata, irtaimen verollista. Kiinteistökäsitteen merkitys korostui entisestään rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden myötä, koska käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan vain kiinteistöihin kohdistuviin rakentamispalveluihin. Määritelmällä on merkitystä myös myyntimaasäännöksen soveltamisessa, kiinteistöinvestointien tarkistusmenette-

³⁸ Ks. esim. KHO 25.04.2003 T 1043 ja EUT C-572/07 RLRE Tellmer Property sro, kohta 22.

lyssä, rakentamispalvelun oman käytön ja myynnin käännetyn verovelvollisuuden soveltamisessa ja kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksessa.³⁹ Muita kiinteistöjen arvonlisäverotuksen kannalta oleellisia käsitteitä ovat kiinteistön tai sen käyttöoikeuden luovutus, rakentamispalvelu, kiinteistöhallintapalvelu ja kiinteistöinvestointi, joiden tarkempaan määrittelyyn palataan tässä luvussa.

On syytä huomata, että kiinteistö käsitteenä saa hieman erilaisia merkityksiä siirryttäessä oikeudenalasta tai vain verolajista toiseen. Esimerkiksi tuloverotuksen ja varainsiirtoverotuksen kiinteistömääritelmät poikkeavat arvonlisäverotuksessa määritelmästä. Vero-oikeuden sisällä erot ovat kuitenkin merkitykseltään pieniä ja erilaisista määritelmistä huolimatta samaa kohdetta saatetaan päätyä tulkitsemaan samalla tavalla.⁴⁰

2.4 Kiinteistöluovutukset

Kiinteistöt katsotaan arvonlisäverotuksessa tavaraksi, ja kiinteistön luovutus on siten tavaran luovuttamista. Arvonlisäverotuksen laajasta veropohjasta huolimatta kiinteistöluovutukset on arvonlisäverotuksessa säädetty lähtökohtaisesti verottomaksi (AVL 27 §). Luovutuksen verottomuus tarkoittaa, että myynnistä ei tilitetä veroa eikä siihen kohdistuneiden ostojen veroa vähennetä.⁴¹ Kiinteistöjen omistaminen ja vaihdanta on luonteeltaan passiivista toimintaa, joka liittyy lähinnä ajan kuluessa muodostuneeseen tarpeeseen suorittaa kiinteistöluovutus eikä niinkään uuden arvon luominen kuten liiketoiminnassa yleensä.⁴² Suuri osa kiinteistökaupoista tapahtuu yksityishenkilöiden välillä ja ne ovat useimmiten kertaluontoisia. Siksi niiden arvonlisäverotuksen piiriin tuominen aiheuttaisi merkittäviä hallinnollisia hankaluuksia ja kustannuksia. Esimerkiksi asunnon

³⁹ Kallio ym. 2017 B, s. 21-22.

⁴⁰ Kallio ym. 2017 A, s. 222-223.

⁴¹ Verottomuuden säännös perustuu arvonlisäverodirektiivin 135 artiklaan. Vrt. nollaverokannan myynnit, jolloin myynnistä ei tilitetä veroa, mutta ostojen vero voidaan vähentää. Ks. tarkemmin esim. Äärilä ym. 2017, s. 265–266. Kiinteistöihin liittyvistä vapautuksista, kuten muistakin arvonlisäverovapautuksista, löytyy oikeuskirjallisuudesta lukuisia mielipiteitä. Kiinteistöjen luovuttamiseen liittyvää verovapautta perustellaan pääasiallisesti hallinnollisilla syillä. Verottomuuden perusteet EU-oikeudessa eivät kuitenkaan ole yksiselitteiset. Ks. esim. Amand 2010, s. 409–410 ja Pfeiffer – Ursprung-Steindl 2015, s. 436–437, joiden mukaan verottomuutta koskeville säännöksille on usein vaikea löytää perusteluita EU-lainsäädännöstä. Amandin mukaan tästä syystä verottomuutta koskevia säännöksiä koskee hyvin laaja joukko EUT:n ratkaisuja, joissa ilmenee ristiriitaisuuksia lainsäätäjän tarkoituksen puutumisen vuoksi. Jäsenmaat soveltavat näitä mielivaltaisia tulkintalinjoja joskus valikoivasti.

⁴² Amand 2010, s. 409.

haltijan olisi vähennysten tekemiseksi pidettävä kirjaa kaikista asuntoon liittyvistä kuluista⁴³.

Luovuttajan rooli ei vaikuta verottomuuteen. Siten muusta liiketoiminnastaan arvonlisäverovelvollinen yritys ei ole velvollinen suorittamaan veroa luovuttamastaan kiinteistöstä. Myös arvonlisäverollisen toiminnan käytössä olleet kiinteistöt, kuten liiketoiminnan tai maa- ja metsätalouden käytössä olleet kiinteistöt, voidaan luovuttaa verovapaasti. Luovutus on verovapaa huolimatta myöskään siitä, mihin käyttöön kiinteistö myydään. Urakkasopimukseen perustuvaa luovutusta ei kuitenkaan pidetä kiinteistön luovutuksena, vaan verollisena rakentamispalvelun myyntinä, johon palataan myöhemmin tässä luvussa.⁴⁴

Kiinteistön hallinta- ja käyttöoikeus voivat perustua kiinteistön suoran omistamisen lisäksi keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön tai asunto-osakeyhtiön⁴⁵ osakkeiden omistamiseen. Koska kiinteistöt katsotaan arvonlisäverotuksessa tavaraksi, voidaan kiinteistön hallintaan oikeuttavien osakkeiden luovuttamista verrata tavaran kauppaan.⁴⁶ Arvonlisäverotuksessa keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön ja kiinteistön omistavan tavallisen osakeyhtiön osakkeiden luovutus on verotonta. Keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeiden myynti katsotaan verottomaksi kiinteistöön kohdistuvan käyttöoikeuden luovutukseksi (AVL 27 §)⁴⁷ siinä missä tavallisen osakeyhtiön osakkeiden luovutus taas on verovapaata rahoituspalvelun myyntiä (AVL 41 §).

On syytä huomata, että vaikka verovapaus on kiinteistöluovutuksissa pääsääntö, AVL:n yleisiin säännöksiin nähden se on poikkeussäännös. Tästä seuraa, että tulkintatilanteissa

⁴³ Rauhanen 2015, s. 21.

⁴⁴ Kiinteistöluovutuksen ja rakennuspalvelun luovutuksen eroista ks. Rabinä – Myllymäki 2016, s. 528–529.

⁴⁵ Keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeet oikeuttavat yhtiöjärjestyksen mukaan yksin tai yhdessä muiden osakkeenomistajien kanssa huoneiston tai muun kiinteistön osan hallintaan. Mikäli yli puolet pinta-alasta on asunkäyttöön tarkoitettua tilaa, kyse on asunto-osakeyhtiöstä (AOYL 1 luvun 2 § ja 28 luvun 2 §).

⁴⁶ Arvonlisäverotuksessa kiinteistöosakeyhtiön osakkeiden luovutusta pidetään kuitenkin palvelun myyntinä. Kallio ym. 2017 B, s. 177.

⁴⁷ Ks. myös AVL 43 §: Rahoituspalveluna ei pidetä sellaisen arvopaperin myyntiä tai välitystä, joka yksin tai yhdessä muiden arvopaperien kanssa tuottaa oikeuden hallita määrättyä huoneistoa tai kiinteistöä taikka kiinteistön osaa.

ei voida suoraviivaisesti soveltaa periaatetta, jonka mukaan pääsääntöä sovelletaan laajasti ja poikkeussäännöstä suppeasti.⁴⁸

Verottoman kiinteistöluovutuksen tapauksessa on oleellista selvittää, mikä on osa kiinteistöä ja mikä irtaimistoa. Arvonlisäverollisessa toiminnassa olleen irtaimiston myynti on AVL:n pääsäännön mukaan verollista eikä kiinteistön veroton luovutus koske sitä, vaikka se myytäisiin kiinteistön myynnin yhteydessä. Jos samalla kertaa myydään useita eri kohteita, joilla on eri verokohtelu, kauppahinta tulee jakaa verolliseen ja verottomaan osaan. Tulkintatilanteet liittyvät useimmiten erityistä toimintaa palveleviin laitteisiin ja asuinirtaimistoon.⁴⁹

Vaikka kiinteistön myynnistä ei tilitetä arvonlisäveroa, on huomattava, että rakennusten hintaan sisältyy aina täysi arvonlisävero. Arvonlisävero tulee osaksi kokonaishintaa, koska rakentamispalvelut ovat kokonaan veronalaisia palveluita.⁵⁰ Uuden rakennuksen luovuttamisessa onkin siten kyse ikään kuin rakennuspalvelun lopputuloksen luovuttamisesta.

2.5 Kiinteistön vuokraus

2.5.1 Kiinteistön veroton vuokraus

Myynnin lisäksi myös kiinteistöön liittyvien käyttöoikeuksien, kuten vuokraoikeuden ja rasiteoikeuden⁵¹, luovutus on säädetty verottomaksi (AVL 27 §). Eri asumismuotojen verokohtelun yhtenäisyyden säilyttämiseksi myös kiinteistöjen ja huoneistojen vuokraus on säädetty lähtökohtaisesti verottomaksi.⁵² Käyttöoikeuden luovutuksella tarkoitetaan kiinteistön luovuttamista rajoitetuksi ajaksi vuokrasopimuksen tai muun sopimuksen perusteella.⁵³ Erilaisia käyttöoikeuden luovuttamisia ei arvonlisäverotuksella ole kuitenkaan tarpeen luokitella siviilioikeudessa esiintyvien sopimustyyppien mukaan. Oleel-

⁴⁸ Nieminen ym. 2017, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistöhallinta, Verottomat kiinteistöluovutukset.

⁴⁹ Nieminen ym. 2017, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistöhallinta, Verottomat kiinteistöluovutukset, Omistusoikeus, Luovutuksen kohde.

⁵⁰ Äärilä ym. 2017, s. 453.

⁵¹ Kallio ym. 2017 B, s. 23. Rasiteoikeudet, kuten oikeus tiehen, sähkölinjaan tai venepaikkaan, toisen maalla perustetaan yleensä maanmittaustoimituksen yhteydessä.

⁵² HE 88/1993 vp, s. 19.

⁵³ Rabinä – Myllymäki 2016, s. 530.

lista on määräysvallan luovuttaminen kiinteistöön tai sen osaan. Määräysvallan kestolle ei voida asettaa erityisiä vaatimuksia, mutta kovin lyhytkestoinen vuokraus voidaan katsoa käyttöoikeuden tilapäiseksi luovutukseksi, joka on yleensä verollista.⁵⁴ EUT on määritellyt kiinteän omaisuuden vuokrauksen: ”kiinteän omaisuuden omistajan korvausta vastaan vuokralle ottajalle sovituksi ajaksi antamaksi oikeudeksi käyttää tätä kiinteää omaisuutta ja evätä kaikilta muilta henkilöiltä sen käyttöoikeus.”⁵⁵

Käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä voidaan verottomasti luovuttaa myös vettä, kaasua, lämpöä sekä muita sellaisia hyödykkeitä (AVL 27.2 §). Toisin kuin myynnin yhteydessä, kiinteistöön pysyvästi asennetun koneen ja kaluston vuokraaminen kiinteistön vuokraamisen yhteydessä ei ole verotonta, vaan koneisiin ja kalustoon kohdistuva vuokran osuus on verollista myyntiä (AVL 29.1 § 7 k). Liittymisperiaatteen mukaisesti asuinirtaimiston vuokraus kiinteistön vuokrauksen yhteydessä on edelleen verotonta.⁵⁶

2.5.2 Käyttöoikeuden luovuttajan vapaaehtoinen verovelvollisuus

Veron kertaantumisen estämiseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta on tietyin edellytyksin mahdollista hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi, jolloin veroa tilitetään koko perityn vuokran määrästä (sisältäen esimerkiksi lämmitys- ja vesimaksut) ja vuokraustoimintaan kohdistuviin ostoihin sisältyvät verot voidaan vähentää. Ei-hakeutuneen vuokranantajan kiinteistössä vähennykseen oikeuttavaa toimintaa harjoittava ei voi vähentää vuokraan sisältyvää piilevää veroa. Vastaavasti hakeutuneen vuokranantajan perimään vuokraan näkyvästi sisältyvän arvonlisäveron voi vähentää.⁵⁷ Kiinteistön vuokrauksesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen edellyttää, että vuokrattu kohde on kiinteistö. Muut vaatimukset ovat, että vuokrattua osaa käytetään arvonlisäverovähennykseen oikeuttavassa käytössä, ja tämän käytön tulee olla luonteeltaan jatkuvaa.

⁵⁴ Nieminen ym. 2017, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistöhallinta, Verottomat kiinteistöluovutukset, Käyttöoikeus, Muu käyttöoikeus.

⁵⁵ EUT C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn, kohta 30.

⁵⁶ HE 110/2016 vp, s. 12.

⁵⁷ Ks. HE 88/1993 vp, s. 57–59.

Mikäli kiinteistöä vuokrataan edelleen, vähennykseen oikeuttavan toiminnan tulee jatkaa katkeamattomana läpi ketjun loppupään.⁵⁸

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta on hakeuduttava erikseen arvonlisäverovelvolliseksi, vaikka luovuttaja olisi jo muusta toiminnastaan arvonlisäverovelvollinen. Vastaavasti kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen ei perusta yleistä arvonlisäverovelvollisuutta, jonka piiriin mahdollinen muu harjoitettu toiminta kuuluu.⁵⁹

2.5.3 Kiinteistön tilapäinen käyttöoikeuden luovutus

Vaikka kiinteistön käyttöoikeuden luovutustilanteissa verottomuus on pääsääntö, on osa kiinteistön käyttöoikeuden luovutustilanteista säädetty erikseen verolliseksi. Verollisuus liittyy tilanteisiin, joissa verottomuudelle ei ole perusteita tai joissa verotuksen neutraalisuus ja kertaantumisen estäminen edellyttävät verollisuutta.⁶⁰ Verollisia ovat monet väliaikaiset ja hyvin rajattuun alueeseen liittyvät ja luovutukset, jotka eivät liity itse kiinteistön hallintaoikeuteen vaan ennemminkin oikeuteen harjoittaa kiinteistöllä jotakin toimintaa, kuten raaka-aineen ottoa. Poikkeukset luetellaan AVL 29 §:ssä.

Veroa suoritetaan maa- tai kiviaineksen otto-oikeuden, metsän hakkuuoikeuden tai metsästys- taikka kalastusoikeuden myynnistä, hotelli- ja leirintäaluetoiminnassa sekä niihin verrattavassa majoitustoiminnassa tapahtuvasta huoneiden, leirintäpaikkojen, mökkien ja muiden sellaisten tilojen käyttöoikeuden luovuttamisesta, kokous-, näyttely- tai urheilutilan taikka muun sellaisen tilan käyttöoikeuden tilapäisluonteisesta luovuttamisesta⁶¹, pysäköintitoiminnassa tapahtuvasta pysäköintipaikkojen luovuttamisesta, sataman tai lentokentän luovuttamisesta vesi- tai ilma-alusten käyttöön, säilytyslokeroiden käyttöoikeuden luovuttamisesta, ilmoitus- tai mainostilan, ajanviete- tai virvoitusjuoma-

⁵⁸ Ks. tarkemmin: Verohallinto 2017 D, 2.4 Hakeutumisketjua koskevat edellytykset.

⁵⁹ Verohallinto 2017 D, 1.3 Verollinen kiinteistön käyttöoikeuden luovutus.

⁶⁰ Määttä 2015, luku 5.1.2 Verolliset kiinteistöön kohdistuvien oikeuksien luovutukset.

⁶¹ KHO 1997/1923: Lumilinnaan rakennetun ravintolatilän vuokrausta ei katsottu kiinteistön verovapaaksi luovutukseksi, vaan AVL 29 § 4 kohdan mukaiseksi kokous-, näyttely- tai urheilutilan tai muun vastaavan tilan käyttöoikeuden tilapäisluonteiseksi luovuttamiseksi. Lumilinnaa ei katsottu pysyväksi rakenteeksi.

automaatin tai muun sellaisen laitteen taikka pelin vaatiman tilan luovuttamisesta kiinteistöltä sekä yleisen tien tai rautatien kokonaihoitopalvelun luovuttamisesta valtiolle.

Näissä verollisiksi määrätyissä palveluissa palvelun yhteys kiinteistöön ei ole yhtä vahva kuin esimerkiksi liiketilan vuokrauksessa. Useilta osin nämä ovat palveluita, joita ei arvonlisäverodirektiivin 47 art. perusteella katsota kiinteistöihin liittyviksi palveluiksi.⁶²

2.6 Kiinteistöön kohdistuvat rakentamispalvelut

2.6.1 Urakointi

Kiinteistöjen arvonlisäverotukseen lisähankaluutensa tuo se, että kiinteistöön kohdistuvan rakentamispalvelun myynti on verollista, vaikka rakennuksen luovuttaminen kiinteistön luovuttamista koskevan verovapauden mukaisesti on verotonta. Rakennuksen hintaan sisältyy siten täysi arvonlisävero, vaikka itse luovutus on verovapaata myyntiä. Lähtökohtana rakentamispalveluiden arvonlisäverotuksessa voidaan pitää, että toisen omistamaan kiinteistöön kohdistuvan työsuorituksen myynti ja urakkasopimukseen perustuva uudisrakennuksen luovuttaminen ovat verollisia rakentamispalvelun luovutuksia. Kokonaisurakkasopimuksessa pääurakoitsija suorittaa kiinteistöllä rakentamispalvelua, mutta asiakkaalle tehty luovutus koskee valmistunutta uudisrakennusta. Verotuksessa katsotaan kuitenkin, että kyse on verollisesta rakennuspalvelun myynnistä, ja siksi luovutukseen ei sovelleta kiinteistön luovutuksen verovapautta.⁶³

AVL 29.1 § 1 kohdan mukaan rakentamispalveluiden myynti on kokonaisuudessaan arvonlisäveron alaista. Rakennuspalveluiksi määritellään kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjauspalvelu sekä edellisiin liittyvä suunnittelu ja valvonta. Palvelu voi kohdistua myös maaperään tai vesialueeseen. Rakentamispalvelun käsitteeseen sisältyy rakentamispalvelun yhteydessä luovutetut tavarat ja materiaalit (AVL 31.3 §). Niiden luovuttamista ei siksi katsota erilliseksi verollisen tavaran myynniksi, vaan niiden hinta

⁶² Näiden kiinteistösäännösten soveltamisalan ulkopuolelle jäävien palveluiden rajanveto ei Euroopan komissiossa ole ollut täysin yksimielistä. Ks. Arvonlisäverokomitea 2011, s. 147–149.

⁶³ Äärilä ym. 2017, s. 593.

sisältyy rakentamispalvelun hintaan.⁶⁴ Rakentamispalvelun myyntilaskuun sisältyy arvonlisävero, jonka peruste on pääsääntöisesti koko urakkasumma sisältäen sekä työn osuuden että materiaalit ilman veron osuutta (AVL 73.1 §). Maanhankinta- ja kiinnityskustannuksia ja muita verottomia kuluja ei kuitenkaan laskuteta verollisena, koska asiakas voisi itse hoitaa näiden kulujen maksamisen suoraan viranomaiselle verottomana.⁶⁵ Rakentamispalveluiden veropohja kattaa kuitenkin vain rakentamispalvelun osuuden.

2.6.2 Rakennusalan käännetty verovelvollisuus

Rakentamispalveluiden myyntiin sovelletaan tietyin ehdoin käännettä verovelvollisuutta (AVL 8c §). Ehtojen täytyessä on soveltaminen pakollista. Käännetty verovelvollisuus tarkoittaa, että rakentamispalvelun myynnistä veron ilmoittaa ja tilittää ostaja. Poikkeussääntelyn tavoitteena on rakennusallalla esiintyvän opportunistisen käyttäytymisen eli asiattoman verokeinottelun vähentäminen. Keskustelu harmaasta taloudesta ja sen torjunnasta tuli tutuksi tässä yhteydessä. Ennen säännösten voimaantuloa esiintyi runsaasti tapauksia, joissa yksi alihankintaketjun urakoitsijoista laskutti rakentamispalvelun myynnin verollisena ja jätti veron kuitenkin tilittämättä. Ketjun seuraavalla portaalla oli kuitenkin oikeus vähentää laskuun sisältynyt vero, ja siten alihankkijan vilppi muuttui verotulojen menetykseksi.⁶⁶ Ilmiö oli yleinen muissakin EU-maissa, joten harmaan talouden kitkemiseen tähtäävän rakennusalan arvonlisäverotuksen poikkeusjärjestelyt mahdollistettiin direktiivillä 2006/69/EY kaikissa jäsenvaltioissa.⁶⁷ Suomessa rakennusalan käännetty verovelvollisuus tuli voimaan vuonna 2011. Uudistus on kasvatanut arvonlisäveron tuottoa.⁶⁸

Käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen edellyttää, että ostaja myy rakentamispalveluita tai kiinteistön luovutuksia muuten kuin satunnaisesti. Vaikka käännetty verovelvollisuus on ensisijaisesti tarkoitettu sovellettavaksi rakennusliikkeiden välisissä liiketoimissa, voi muunkin toimialan yritys täyttää ostajaa koskevat vaatimukset edellyttäen,

⁶⁴ Nieminen ym. 2017, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistöhallinta, Rakennustoiminta, Rakentamispalveluiden myynti.

⁶⁵ Äärilä ym. 2017, s. 594.

⁶⁶ HE 41/2010 vp, s. 3.

⁶⁷ Nieminen ym. 2017, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistöhallinta, Rakennustoiminta, Rakentamispalveluiden käännetty verovelvollisuus, Taustaa.

⁶⁸ Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012, s. 5.

että nämä harjoittavat säännöllistä rakentamispalvelun myyntiä päätoimisen liiketoimintansa ohessa.⁶⁹ Ostajan statuksen selvittäminen ja oikean laskutustavan selvittäminen on myyjän vastuulla.⁷⁰

Rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden myötä rakennuspalvelun käsitteen merkitys korostui. Käännetty verovelvollisuus on rajattu koskemaan vain fyysisiä rakentamispalveluita (AVL 31.3 § 1 k). Käännetyn verovelvollisuuden piiriin kuuluviin rakentamispalveluihin luetaan rakennusalueen pohjatyöt, rakentaminen, korjaaminen, entisöinti, viimeistelytyöt ja rakennuskoneiden vuokraus kuljettajineen. Lisäksi käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan työvoiman vuokraukseen edellä mainittuja töitä varten (AVL 8c.1 §). Palvelun täytyy kohdistua AVL 28 §:n mukaiseen kiinteistöön.

Käännetyn verovelvollisuuden ulkopuolelle jäävät lain 31.3 § 2 kohdassa tarkoitetut rakennus- ja korjaustöihin liittyvät arkkitehtipalvelut, rakennuskonsultointi, projektinjohto ja muut valvonta- ja suunnittelutyöt, mikäli ne myydään erikseen. Säännöstä ei sovelleta myöskään pelkästään viheralueiden istutukseen ja hoitoon, kiinteistöhoitopalveluihin eikä rakennuskoneiden vuokraukseen ilman kuljettajaa.⁷¹ Näiden palveluiden myyntiin ei katsota liittyvän samanlaista harmaan talouden riskiä kuin fyysisten rakentamispalveluiden myymiseen. Käännetty verovelvollisuus koskee pääasiallisesti vain palvelun myyntiä. Mikäli rakentamispalvelun yhteydessä myydään myös materiaaleja, katsotaan tilannetta kuitenkin useimmiten yhtenä palvelukokonaisuutena ja käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan tällöin myös materiaaleihin.⁷²

Rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden soveltamisessa liittymisperiaatteella on korostunut merkitys. Liittymisperiaatteen mukaisesti pääsuorite määrää sivutuotteen verokohtelun.⁷³ Useammasta palvelusta koostuvan rakentamispalvelukokonaisuuden verokohtelua määriteltäessä on arvioitava, onko kyseessä objektiivisesti katsottuna yksi taloudellinen kokonaisuus, jonka jakaminen osiin olisi keinotekoista. Tapauksessa KHO

⁶⁹ Tannila – Auranen 2012, luku 6.1.

⁷⁰ Verohallinto 2017 A, luku 3.

⁷¹ HE 41/2010 vp, s. 18-19.

⁷² Tannila – Auranen 2012, luku 4.1 AVL 31 § 3 momentin rakentamispalveluja koskeva määritelmä.

⁷³ Liittymisperiaatetta ei mainita arvonlisäverolaissa vaan se on muotoutunut pitkältä oikeuskäytännöllä sekä Suomen tuomioistuimien että EUT:n ratkaisuihin. Ks. tarkemmin esim.: Määttä 2013 B.

2014:71 yritys myi PVC-halleja pystytettyinä.⁷⁴ PVC-hallien ei katsottu olevan AVL 28 §:n tarkoittamia kiinteistöjä. Siksi niiden pystytyksen katsottiin olevan irtaimeen kohdistuvaa palvelua. Pystytykseen ei siten sovellettu rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta. Tarvittaessa yritys myi myös pystytystä edeltäviä asfaltointiurakoita ja muita maapohjan valmistelutöitä, joihin sinällään olisi voitu soveltaa AVL 8c §:n mukaista käännettyä verovelvollisuutta. Näiden töiden ei katsottu kuitenkaan muodostavan erillistä palvelusuoritusta vaan kuuluvan hallien pystyttämisen palvelukokonaisuuteen. Siten niiden arvonlisäverokohtelu määräytyi pääsuoritteen mukaisesti. Irtaimen kohdistuvan pääsuoritteen yleissäännöksen mukainen verokohtelu määräytti siten siihen liittyvien palveluiden verokohtelun, vaikka liitännäinen palvelu sinänsä kuului erityissääntelyn piiriin. Ratkaisussa viitattiin EUT:n oikeuskäytäntöön, jossa liittymisperiaatteen merkitys on korostettu.⁷⁵

Onko kyse nimenomaisesti kiinteistöön kohdistuvista rakennuspalvelun myynneistä, ratkaisee osittain sen, sovelletaanko myyntiin käännettyä verovelvollisuutta. Kyseisen säännöksen soveltamisen tai soveltamatta jättämisen välillä ei ole eroa kokonaisverotaakassa, tilittämiselvöllisyys vain siirtyy ostajalle, urakkaketjussa pääurakoitsijalle⁷⁶.

2.6.3 Rakentamispalveluiden oman käytön verotus

Rakentamispalveluiden oman käytön verotuksesta säädetään AVL 31 ja 31a §:ssä. Sitä koskevat säännökset on jaettu AVL:ssa kahteen eri pykälään, koska arvonlisäverotuksessa tarkoitettu rakentamispalvelun oma käyttö voi ilmetä kahdella toisistaan eriävällä tavalla. Rakentamispalvelun omana käyttönä käsitellään tietyissä tilanteissa rakentamispalvelu, jonka vastaanottaa lopulta ulkopuolinen taho, ei yritys itse. AVL 31 § koskee tällaista ulkopuolisille suunnattua rakentamispalvelua eli omaan lukuun rakentamista. Sen mukaisella verotuksella korvataan kyseisen rakennuspalvelun myynnin vero jo rakennusvaiheessa, koska jäljempänä esitetyistä syistä se olisi vaikeaa verottaa itse myyn-

⁷⁴ Tapaukseen palataan tutkimuksen luvussa 4.1 Kiinteistöksi katsottavat rakennukset.

⁷⁵ Ks. esim. EUT C-44/11 Deutsche Bank AG. Toisessa ennakkoratkaisun tarkastelussa todetaan, että pää- ja sivusuoritetta voidaan pitää yhtenä taloudellisena palvelukokonaisuutena, jos osat yhdessä näyttävät keskivertokuluttajalle yhtenä palvelukokonaisuutena. Jakaminen osiin on tällöin keinotekoisia. Ks. erityisesti tuomion kohdat 19–21, 24–25 sekä 27–28.

⁷⁶ Ks. Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012, s. 3.

nin yhteydessä. AVL 31a § koskee itselle rakentamista, joka on luonteeltaan lähempänä tosiasiallista omaan käyttöön ottoa kuin omaan lukuun rakentaminen. Siinä rakentamispalvelu suoritetaan yrityksen itsensä tarpeisiin.

Rakentamispalveluiden oman käytön verotus on laajempaa kuin oman käytön verotus yleensä. Rakentamispalveluita AVL 31 §:ssa tarkoitettulla tavalla tuottavan verovelvollisen on tietysin edellytyksin suoritettava oman käytön veroa, vaikka ei myisikään kyseisiä palveluita ulkopuolisille (AVL 31.2 §). Rakennusalan yrityksillä verovelvollisuus syntyy pienistäkin rakennus- tai korjaustöistä.

Rakentamispalvelun myynnin arvonlisäverokäsittely on erilaista riippuen siitä, onko kyse rakennusliikkeen ulkopuolelle suuntautuvasta urakkatuotannosta vai omaan lukuun rakentamisesta. Omaan lukuun rakentamisesta on kyse, kun rakennusliike rakentaa tai rakennuttaa hallinnassaan olevalle kiinteistölle rakennuksen myyntiä varten. Toinen omaan lukuun rakentamisen muoto on perustajaurakointi. Veroteknisistä syistä omaan lukuun rakentaminen katsotaan rakentamispalvelun omaan käyttöön ottamiseksi, vaikka tosiasiallisesti palvelu ei tule rakennusliikkeen omaan käyttöön.⁷⁷

Kun rakennusliike hankkii maa-alueen⁷⁸, rakentaa sille rakennuksen ja myy kokonaisuuden asiakkaalle, kauppahinta jouduttaisiin jakamaan verottomaan maapohjan osuuteen ja verolliseen rakennuksen osuuteen. Jaon tekemisestä aiheutuvan vaivan ja tulkin-taristiriitojen välttämiseksi on arvonlisäverotus päädytty ratkaisemaan oman käytön verotuksella.⁷⁹

Edellä kuvatun lisäksi rakentamispalvelun tosiasiallinen myynti verotetaan omana käytönä perustajaurakoinnin yhteydessä. Perustajaurakoinnilla tarkoitetaan järjestelyä, jossa rakennusliike perustaa kohdeyhtiön (kiinteistö- tai asunto-osakeyhtiö), merkitsee itselleen osake-enemmistön, hankkii kohdeyhtiön lukuun tontin ja rakentaa sille rakennuksen. Kohdeyhtiön kiinteistön osien hallintaan oikeuttavat osakkeet myydään ulkopuolisille. Vaikka rakennusliike ja kohdeyhtiö ovat kaksi erillistä oikeussubjektia, ne eivät ole riippumattomia tahoja. Transaktioita koskevat päätökset tehdään perustajaurakoitsi-

⁷⁷ Äärilä ym. 2017, s 611–612.

⁷⁸ Maa-alueeseen kohdistuva hallintaoikeus voi perustua omistusoikeuteen tai hallintaoikeuteen.

⁷⁹ Nieminen ym. 2017, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistöhallinta, Rakennustoiminta, Itselle ja omaan lukuun rakentaminen.

jan harkinnan perusteella, ja hinnoittelua voidaan siten manipuloida verotuksellisesti edullisemmaksi. Tämän vuoksi rakentamispalvelu verotetaan omaan käyttöön ottamisena, kun elinkeinonharjoittaja myy uudisrakentamiseen liittyviä palveluita sellaiselle asunto- tai kiinteistöosakeyhtiölle, jossa sillä on määräysvalta urakkasopimusta tehtäessä (AVL 31.1 § 2 k). Perustajaurakoinnin oman käytön verotus koskee yksinomaan pääurakoitsijaa. Suuretkin aliurakat verotetaan rakentamispalvelun myyntinä käänntelyllä verovelvollisuudella.⁸⁰

Rakentamispalvelun oman käytön veron peruste on rakennuspalvelusta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset (AVL 74 ja 75 §) eli esimerkiksi palkkakulut, tarvikkeet ja osuus yleiskuluista.⁸¹ Rakennuksen luovutushinnalla ei siten ole merkitystä veron määräytymisen kannalta. Rakentajan saamasta katteesta ei suoriteta veroa.⁸² Veroa suoritetaan sitä mukaa, kun rakentamispalvelu valmistuu ja kuluja muodostuu (AVL 16 §).⁸³

Ostajalla on vähennykseen oikeuttavaan toimintaan ostettua rakentamispalvelua koskeva vähennysoikeus, vaikka palvelu olisi verotettu sen tuottajalla omaan lukuun rakentamisena. Vähennettävän veron määrä ei ilmene ostolaskusta, koska vero perustuu myyntihinnan sijaan rakennusliikkeen maksamiin kustannuksiin. Ostaja vähentää myyjän selvityksen perusteella rakennuskustannuksiin perustuvan veron.⁸⁴

Itselle rakentamisella tarkoitetaan rakentamispalvelun ottoa vähennykseen oikeuttamattomaan käyttöön, esimerkiksi edustustiloiksi tai henkilökunnan asunnoiksi. Itselle rakentaminen on siten lähempänä varsinaista oman käytön verotusta kuin 31 §:ssä tarkoitettu rakennusliikkeiden palveluiden myynnin verotusta, joka on lähinnä verotulojen ja

⁸⁰ Verohallinto 2012 B, luvut 1 ja 3.6.

⁸¹ Rakentamispalvelut ovat yksi kiinteistöhallintapalveluiden kategoria. Verovelvollisella on oikeus vähentää kiinteistöhallintapalveluiden suorittamiseen tarvittavien tarvikeostojen vero. Aikaisemmin kiinteistöhallintapalveluiden tarvikeostojen käsittelyssä on hyväksytty ja jopa suositeltu käytettäväksi ns. hiljaista kuittausta. Tällöin kiinteistöhallintapalveluihin kohdistuvien tarvikeostojen oman käytön vero katsottiin kuitatuksi jo ostovaiheessa eikä sitä siksi tarvinnut ottaa huomioon oman käytön veron perusteessa. Tällöin ei kyseistä veroa tietenkään saanut vähentää. Hiljainen kuitaus ei nykyisen hallintomenettelyn mukaan kuitenkaan ole enää hyväksyttävä tapa.

⁸² Tätä voidaan pitää arvonlisäverotuksentarkoituksen tarkoituksen kanssa ristiriitaisena tuloksena. Rauhanen 2015, s. 21.

⁸³ Nieminen ym. 2017, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistöhallinta, Rakennustoiminta, Perustajarakentaminen.

⁸⁴ Ks. tarkemmin: Äärilä ym. 2017, s 630–631.

neutraalisuuden turvaamiseksi päädytty järjestämään oman käytön verotuksen kautta.⁸⁵ Veron määräytyy samalla tavalla kuin omaan lukuun rakentamisen yhteydessä.

AVL 31a § soveltuu vain verovelvollisiin, jotka myyvät rakentamispalveluita ulkopuolisille tai suorittavat veroa omaan lukuun rakentamisesta. Rakentamispalvelu kuuluu kiinteistöhallintapalveluiden piiriin. Ilman AVL 31a §:n olemassaoloa itselle rakentaminen tulisi verotetuksi kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön säännösten perusteella ja silloin sen verotusta rajaisivat kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksen edellytykset.⁸⁶ Tällöin veronsuorittamisvelvollisuus syntyisi vasta, kun rakentamispalveluista ja muista vuoden aikana suoritetuista kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet työkustannukset sosiaalikuluneen ylittävät 50 000 euroa. Itselle rakentamista koskevan säännöksen merkitys on siten suhteellisen pieni, koska vähänkin suuremmat työt tulisivat joka tapauksessa verotetuksi kiinteistöhallintapalveluiden omana käyttönä. Säännöksen avulla verotuksen piiriin saadaan kuitenkin myös alle 50 000 euron arvoiset työt.⁸⁷ Itselle rakentamista koskeva AVL 31a § on siten rakennusyriyksille kohdistettu laajennos kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksesta. Vaikka se tuottaakin ikään kuin päälle liimatun lisäosan jo ennestään monimutkaiseen kiinteistöihin liittyvään arvonlisäverolainsäädäntöön, voidaan sen katsoa lisäävän rakennusliikkeisiin kohdistuvan verotuksen neutraalisuutta ja menettelyn selkeyttä.

2.7 Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotus

Kiinteistöhallintapalveluita ovat edellä käsitellyt rakentamispalvelut, kiinteistön puhtaanapito ja muu kiinteistönhoito sekä kiinteistön talous- ja hallintopalvelut (AVL 32.3 §). Oman käytön arvonlisäverotuksen lisäksi kiinteistöhallintapalvelun käsitettä ei käytetä muualla lainsäädännössä. Siksi sen määritelmä löytyy ainoastaan AVL:sta. Koska kiinteistöhallintapalveluilla on merkitystä ainoastaan oman käytön verotuksen kannalta, kiinteistöhallintapalveluista puhuttaessa tarkoitetaan aina itse suoritettuja palveluita.

⁸⁵ Kallio ym. 2017 A, s. 254.

⁸⁶ Määttä 2015, 5.2.1 Rakentamispalvelujen oma käyttö.

⁸⁷ Kallio ym. 2017 A, s. 254.

Palvelu suoritetaan itse, kun sen suorittaa kiinteistön haltija tai hänen palveluksessaan oleva tai muutoin palkkaama henkilö.⁸⁸

Yrityksille, jotka käyttävät ostettuja kiinteistöhallintapalveluita vähennykseen oikeuttavassa liiketoiminnassaan, vero ei vähennysoikeuden ansiosta tuo lisäkustannuksia. Siksi myöskään kiinteistöhallintapalveluiden tuottaminen itse verollisen toiminnan käyttöön ei ole verollista. Toisaalta jos kyseisiä palveluita käytetään vähennykseen oikeuttamattomassa käytössä, ulkopuolisilta ostettujen palveluiden veroa ei voida vähentää. Tällaisessa tilanteessa olisi verotuksellisesti edullisempaa tuottaa kyseiset palvelut itse. Neutraalisuussyistä kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä on määrätty maksettavaksi arvonlisäveroa.⁸⁹

Kiinteistöhallintapalveluita koskevaa oman käytön verotusta sovelletaan tilanteissa, joissa palvelu kohdistuu arvonlisäverottomassa käytössä olevaan kiinteistöön. Tyypillisesti oman käytön veroa ovat velvollisia suorittamaan vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa harjoittavat seuraavat yhteisöt:

- rahoitus ja vakuutuslaitokset ja sairaalat
- kiinteistön vuokraustoimintaa verottomasti harjoittavat yritykset
- yritykset, joilla on kiinteistöjä verottomassa käytössä, kuten virkistystoiminnassa
- kiinteistö ja asunto-osakeyhtiöt.⁹⁰

Kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä verovelvollinen on kiinteistön omistaja tai haltija, jonka vähennykseen oikeuttamattomassa käytössä kiinteistö on. Verovelvollisuus koskee kyseiseen kiinteistöön kohdistuvia töistä verovelvollisen palkkaamalla henkilökunnalla. Oman käytön veron suorittamisvelvollisuus ei edellytä, että kiinteistön haltijalla olisi muuta verollista toimintaa.⁹¹ Arvonlisäverodirektiivin ja siihen pohjautuvan vakiintuneen oikeuskäytännön perusteella kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön

⁸⁸ Nieminen ym. 2017, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistönhallinta, Kiinteistöhallintapalvelut, Soveltamisala, Määritelmä.

⁸⁹ Äärilä ym. 2017, s. 661.

⁹⁰ Kallio ym. 2017 A, s. 255.

⁹¹ Äärilä ym. 2017, s. 662.

tön verotuksen edellytyksenä on kuitenkin, että kiinteistöhallintapalvelu suoritetaan liiketoiminnan muodossa.⁹²

Hallinnollisista syistä kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksen soveltamiseksi omaan käyttöön otettujen arvo tulee verovuoden aikana olla enemmän kuin 50 000 euroa. Alaraja on mitoitettu siten, että asuntoyhtiö voi palkata yhden kokopäiväisen talonmiehen ilman arvonlisäveroseuraamuksia.⁹³ Alaraja on palkanmaksajakohtainen, ei kiinteistökohtainen.⁹⁴ Kaikki 32.3 §:ssä luetellut kiinteistöhallintapalvelut ovat tässä mielessä toisiaan vastaavia. Kiinteistöhallintapalveluja myyvät yritykset ovat siten verovelvollisia jo myynnin perusteella, ja niiden omaa käyttöä verotetaan oman käytön pääsäännön (AVL 22 §) mukaisesti.⁹⁵ Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veron peruste on verottomassa käytössä oleviin kiinteistöihin kohdistuneista palveluista aiheutuvat välittömät ja välilliset kustannukset. Välittömiä kustannuksia ovat esimerkiksi välineet ja palkat sivukuluineen. Välillisiä kustannuksia ovat taas näiden palveluiden osuus yrityksen yleiskuluista.⁹⁶

2.8 Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely

Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparannukseen liittyvän rakentamistyön ostamista tai suorittamista. Lisäksi kiinteistöinvestointi voidaan toteuttaa ostamalla kiinteistö siten, että sen myyjä suorittaa rakentamisesta oman käytön veron (AVL 119 §). Kiinteistöinvestoinnista on kyse vain tilanteissa, joissa investoinnin kohteena oleva kiinteistö tulee investoinnin hankkijan omaan käyttöön tai hankkija luovuttaa kiinteistön käyttöoikeuden. Esimerkiksi perustajaurakointi tai omaan lukuun rakentaminen eivät voi tuottaa kiinteistöinvestointia, koska näissä tilanteissa rakentamisen tuote ei jää omaan käyttöön. Investoijan oma käyttö tarkoittaa todell-

⁹² Sanamuoto ”verovelvollisen asemassa” ja ”liiketoiminnan muodossa” ovat aiheuttaneet joitakin tulkin-
taristiriitoja. Ks. HE 110/2016 vp, s. 20.

⁹³ HE 123/2010 vp, s. 1-2.

⁹⁴ Äärilä ym. 2017, s. 668.

⁹⁵ Nieminen ym. 2017, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistönhallinta, Kiinteistöhallintapalvelut, Alaraja.

⁹⁶ Äärilä ym. 2017, s. 669.

lista omaa käyttöä. Kyse ei ole kiinteistöinvestoinnista, jos investoinnin kohteena ollut kiinteistö myydään ennen käyttöönottoa.⁹⁷

AVL 119 §:ssa tarkoitetuilla uudisrakentamisella ja perusparantamisella ei ole tyhjentävää määritelmää. Käytännössä uudisrakentamisella tarkoitetaan uuden rakennuksen rakentamista ja perusparannuksella työtä, jolla rakennuksen laatutasoa nostetaan aiempaa korkeammaksi, esimerkiksi remontoimalla tai laajentamalla. Verotuskäytännössä nojaututaan yleisesti hyvän kirjanpitotavan mukaiseen määritelmään, jonka mukaan perusparannustöiksi katsotaan sellaiset työt, jotka on aktivoitava taseeseen.⁹⁸ Tavanomaisia korjaustöitä ei pidetä kiinteistöinvestointina.

Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely mahdollistaa kiinteistöinvestointia koskevan vähennysoikeuden muuttamisen investointia seuraavan kymmenen vuoden aikana, mikäli kiinteistö siirtyy osittain tai kokonaan vähennyskelvottomasta käytöstä vähennyskelvoiseen käyttöön tai päinvastoin. Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyä koskevat säännökset on koottu arvonlisäverolain 11. luvuksi (AVL 119-121k §)⁹⁹.

Tarkistusmenettelyä sovelletaan kiinteistön omistajan lisäksi käyttöoikeuden haltijaan (AVL 121.1 §). Tarkistamisvelvollisuus ja -oikeus muodostuu siten esimerkiksi vuokralaiselle tai asunto-osakeyhtiön osakkaalle sikäli, kun nämä suorittavat kiinteistöön kohdistuvia investointeja ja vähennyskelvoisen käytön osuudessa tapahtuu muutoksia. Tarkistusmenettelyä sovelletaan vain liiketoimintaa varten suoritettuihin investointeihin. Mikäli investointi on alun perin suoritettu yksityisomaisuudeksi, ei tarkistusta tehdä.¹⁰⁰

Tarkistuskauden pituus on kymmenen vuotta sen vuoden alusta, jonka aikana investointi on valmistunut tai vastaanotettu (AVL 121a.2 §). Tarkistus on tehtävä neljässä tilanteessa:

- kiinteistön vähennykseen oikeuttava käyttö pienenee tai kasvaa suhteessa investointihetkellä tehtyyn vähennykseen

⁹⁷ Kallio ym. 2017 B, s. 157–158.

⁹⁸ Ks. Kirjanpitolautakunta 2010, s. 20–21.

⁹⁹ Asian EUT C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki vuoksi AVL:n mukainen kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely laajeni koskemaan myös tilanteita, joissa investoinnin ensimmäinen käyttötarkoitus on vähennykseen oikeuttamaton. EUT totesi, että tarkistusoikeuden epäminen ensimmäisen käyttötarkoituksen verottomuuden perusteella oli arvonlisäverodirektiivin vastaista.

¹⁰⁰ Äärilä ym. 2017, s. 637.

- kiinteistö luovutetaan
- haltijan verovelvollisuus päättyy
- kiinteistö poistetaan liikeomaisuudesta.¹⁰¹

Mikäli investointi tehdään alun perin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, voidaan investointiin sisältyvä vero vähentää heti kokonaisuudessaan. Toisaalta jos kiinteistön käyttötarkoitus on investointihetkellä vähennyskelvoton, ei vähennystä luonnollisesti-kaan tehdä.¹⁰² Investointivaiheessa tehdään päätös vähennyksestä tai vähentämättä jättämisestä säilyy koko kymmenen vuoden tarkistusjakson ajan. Sinä aikana tapahtuvia vähennyskelpoisen käytön osuuden muutoksia tarkastellaan aina alkuperäistä päätöstä vasten¹⁰³. Vähennykseen oikeuttava käyttö voi kohdistua vain osaan kiinteistöstä. Tällaisessa tapauksessa vähennyksen laskemiseksi käytetään suhdelukua, joka vastaa vähennykseen oikeuttavan käytön osuutta koko kiinteistön käytöstä.¹⁰⁴

Alkuperäiseen investointiin sisältyvä vero jakautuu kymmeneen osaan kullekin tarkistusvuodelle. Kunakin tarkistusvuonna tarkastellaan siten investoinnin veron kymmenyksen vähennysoikeutta. Esimerkiksi jos investoinnista on valmistumishetkellä tehty täysi vähennys ja kiinteistö siirtyy vähennyskelvottomaan käyttöön, maksetaan kyseiseltä tarkistusvuodelta ja kultakin vuodelta sen jälkeen kymmenesosa alun perin vähennetystä verosta takaisin valtiolle. Jos taas kiinteistö on alun perin otettu vähennyskelvottomaan käyttöön, tarkistuksella voidaan myöhemmin lunastaa vähennysoikeus kullekin tarkistusvuodelle, jonka aikana kiinteistö on ollut vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Tarkistus tehdään vuosittain ja kohdistetaan joulukuulle, mikäli tarkistus tehdään vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden muutoksen perusteella. Muissa tilanteissa sille kuukaudelle, jolloin tarkistuksen aiheuttava tapahtuma on tapahtunut.¹⁰⁵ Kiinteistön luovutuksen yhteydessä kiinteistöinvestointien tarkistus- ja -velvollisuus siirtyy yleensä ostajalle.¹⁰⁶

¹⁰¹ Verohallinto 2017 B, luku 4. Tarkistamistilanteet.

¹⁰² Nieminen ym. 2017, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistönhallinta, Kiinteistöinvestoinnit, Tarkistamissäännökset, Ensimmäinen käyttötarkoitus Ratkaisee.

¹⁰³ Äärilä ym. 2017, s. 638.

¹⁰⁴ Verohallinto 2017 B, Luku 5. Tarkistuksen laskeminen.

¹⁰⁵ Äärilä ym. 2017, s. 638–643.

¹⁰⁶ Kallio ym. 2017 A, s. 766.

2.9 Kiinteistöön liittyvien palveluiden myyntimaa

EU:n yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yhtenä tavoitteena on, että palvelu verotetaan siellä missä se kulutetaan.¹⁰⁷ Palveluiden myyntimaasäännösten tavoitteena on, että yhteisön alueella myytäviin palveluihin ei kohdistu kaksinkertaista verotusta ja toisaalta ettei myynti jää verottamatta.

Palveluiden myyntiä koskevan pääsäännön mukaisesti elinkeinonharjoittajien välillä tapahtuva palveluiden myynti verotetaan siinä maassa, johon ostaja on sijoittunut. AVL 65 §:n mukaan palvelu katsotaan myydyksi Suomessa, jos elinkeinonharjoittajalle myyty palvelu on luovutettu ostajan Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Jos palvelu luovutetaan muuhun kuin kiinteään toimipaikkaan, katsotaan palvelu myydyksi Suomessa, jos ostajan kotipaikka on Suomessa. AVL 66 §:n mukaan kuluttajalle tapahtuva palvelun myynti verotetaan yleissäännöksen mukaisesti siellä, mihin myyjä on sijoittunut. Säännökset perustuvat arvonlisäverodirektiivin 44 ja 45 artikloihin. Myyntimaata koskevat yleiset säännökset ja verotuspaikka eroavat siis toisistaan riippuen siitä, onko ostaja elinkeinonharjoittaja vai kuluttajan asemassa.¹⁰⁸

Kiinteistöä koskevissa palveluissa suorituspaikka määräytyy sekä elinkeinonharjoittajalle että kuluttajalle tapahtuvassa myynnissä kiinteistön sijaintipaikan perusteella. Tämä perustuu siihen, että kiinteistöihin kohdistuvat palvelut katsotaan kulutetuksi siellä, missä kiinteistö sijaitsee.

Kiinteistöihin liittyvien palveluiden verotus kiinteistön sijaintimaassa on kansainvälisestikin yleinen käytäntö, jonka katsotaan allokoivan kiinteistöihin liittyvien palveluiden myynnin verotulot oikeudenmukaisesti eri maiden välillä.¹⁰⁹ Esimerkiksi Suomessa sijaitsevaan kiinteistöön liittyvistä palveluista täytyy maksaa vero Suomeen riippumatta myyjän ja ostajan sijoittautumisesta. Toisaalta suomalaisen myyjän ei tarvitse suorittaa

¹⁰⁷ Ts. kulutusmaaperiaate. Ks. Neuvoston direktiivi 2008/8/EY direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta, s. 1.

¹⁰⁸ Vaikka EU:n soveltama tapa verotusmaan määrittämiseksi on käytössä myös eräissä EU:n ulkopuolisisissa maissa, kansainvälisesti sovelletaan myös muita käytäntöjä. Esimerkiksi Australian ja Uuden Seelannin myyntimaan määrittäminen lähtee liikkeelle siitä, missä maassa palvelu suoritetaan tai mihin myyjä tai ostaja ovat sijoittuneet. Vasta sitten tarkastellaan palvelun luonnetta, joka ratkaisee suorituksen lopullisen verotusmaan. OECD 2016, s. 29.

¹⁰⁹ Ks. OECD 2015, s. 59.

arvonlisäveroa suomalaiselle ostajalle myydystä kiinteistöön liittyvästä palvelusta, jos kyseinen kiinteistö ei ole Suomessa.¹¹⁰

Jotta palveluun voidaan soveltaa kiinteistöön liittyvien palveluiden säännöksiä, on palvelun kohde tai väline luonnollisesti oltava kiinteistö. Tämän lisäksi palvelun on liityttävä välittömästi kiinteästi itse kiinteistöön, ei siellä harjoitettavaan liiketoimintaan. Kiinteistöön liittyviä palveluita ovat konkreettisesti kiinteistöön liittyvät palvelut kuten rakentaminen, korjaus ja siivous. Näiden lisäksi kiinteistöön kohdistuvina palveluina pidetään välityspalveluita ja erilaisia käyttöoikeuden luovutuksia. Tietyin ehdoin myös erilaiset suunnittelupalvelut, isännöintipalvelut ja muut palvelut, jotka eivät sisällä kiinteistöön konkreettisesti liittyvää työtä voivat olla kiinteistöön liittyviä palveluita.¹¹¹

¹¹⁰ Äärilä ym. 2017, s. 533.

¹¹¹ Kallio ym. 2017 A, s. 395.

3 TÄYTÄNTÖÖNPANOASETUKSEN MUKAISEKSI UUDISTETTU KIINTEISTÖN MÄÄRITELMÄ JA SEN TULKINTA

3.1 Lakimuutosten taustaa

Liittyessään EU:n jäseneksi vuonna 1995 Suomi sitoutui muiden jäsenmaiden tavoin noudattamaan unionin ylikansallista oikeutta. Sen lisäksi, että Suomen on toteutettava kaikki jäsenyydestä seuraavat velvoitteet, tulee velvoitteiden kanssa ristiriidassa olevia normeja välttää.¹¹² SEUT 113 artiklassa määrätään neuvostolle valta antaa erityisessä lainsäätämisyjärjestyksessä sekä Euroopan parlamenttia ja talous- ja sosiaalikomiteaa kuultuaan säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta siltä osin kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi sekä kilpailun vääristymien välttämiseksi.

Arvonlisäverodirektiivi ohjaa jäsenvaltioita kohti yhteisiä päämääriä.¹¹³ Periaatteessa on kunkin jäsenvaltion vapaasti päätettävissä, kuinka implementointi toteutetaan. Nykyisessä arvonlisäverodirektiivissä säädetään kuitenkin hyvin tarkasti siitä, miten normit tulisi ottaa osaksi kansallista lainsäädäntöä. Jäsenvaltioiden todellinen liikkumavara on siten käytännössä melko marginaalinen.¹¹⁴ Suomen perustuslain 81 §:n mukaisesti verotuksen on perustuttava lakiin.¹¹⁵ Tämän vuoksi arvonlisäverodirektiivi on saatettu voimaan kansallisella arvonlisäverolailla.¹¹⁶

Arvonlisäverodirektiiviin on sisällytetty säännös täytäntöönpanoasetusten antamisesta.¹¹⁷ Täytäntöönpanoasetuksilla voidaan varmistaa yhdenmukainen soveltaminen niille direktiivin artikloille, joille sen katsotaan olevan tärkeää harmonisoinnin kannalta. Ase-

¹¹² Tätä kutsutaan vilpittömän yhteistyön periaatteeksi. Ks. Sainio 2011, s. 39 ja Oikeusministeriö 2013, s. 172.

¹¹³ SEUT 288 art. 3 k.

¹¹⁴ Hokkanen ym. 2013, s. 15.

¹¹⁵ Lain tulee sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. (PL 81.1 §.)

¹¹⁶ Tarkemmin perustuslain vaikutuksesta arvonlisäverolain säätämisessä Rother 2003, s. 22–26.

¹¹⁷ Arvonlisäverodirektiivin 397 art.

tus on sellaisenaan voimassa olevaa oikeutta jäsenvaltioissa, joten erillistä implementoimista ei tarvita.¹¹⁸

Arvonlisäverodirektiivissä ei määritellä kiinteistön käsitettä, vaikka sitä käytetään useissa yhteyksissä.¹¹⁹ Toisistaan poikkeavat kansalliset määritelmät sekä veron suorittamiseen määräytymistä koskevat kansalliset säännökset johtavat EU:n jäsenvaltioiden välisiin toimivaltaristiriitoihin.¹²⁰ Nämä puolestaan aiheuttavat verotuksellista epäsymmetriaa, eli kaksinkertaista verotusta ja verottamatta jättämistä. Toimivien yhteismarkkinoiden kannalta yhtenäinen suorituspaikan määrittämisellä on erityinen merkitys.¹²¹ Palveluiden suorituspaikkaa koskevan täytäntöönpanoasetuksen¹²² yhtenä tavoitteena onkin yhdenmukaistaa kiinteään omaisuuteen kohdistuvien palveluiden yhdenmukainen arvonlisäverokohtelu unionin jäsenmaissa. Asetuksessa määritellään kiinteän omaisuuden käsite sekä tarkennetaan, mihin palveluihin kiinteistöjä koskeviin palveluihin arvonlisäverodirektiivin verotuspaikkasäännöksiä sovelletaan. Täytäntöönpanoasetuksella pyritään torjumaan toisistaan eroavien kansallisten määritelmien aiheuttama kahdenkertaisen verotuksen ja verottamatta jättämisen riski. Yhdenmukainen ja kaikissa jäsenmaissa symmetrinen kiinteistöihin liittyvien palveluiden verotuskäytäntö lisää oikeusvarmuutta jäsenmaiden välisessä palvelukaupassa.

EU:n tasolla täytäntöönpanoasetuksella määrätyt toimet ovat ainoastaan teknisiä. Kiinteistön ja kiinteistöön liittyvien palveluiden käsitteiden katsottiin olevan jo muodostuneet EUT:n oikeuskäytännössä.¹²³ Täytäntöönpanoasetuksella ei siksi varsinaisesti ole yksityiskohtaista lainvalmisteluaineistoa, joissa näiden säännösten laatimiseen liittyviä

¹¹⁸ Hokkanen ym. 2013, s. 16.

¹¹⁹ Ks. Andersen 1996. Andersen tutki kansallisten kiinteistökäsitteiden eroavaisuuksia ja totesi jo ennen vuosituhatluvun vaihdetta, että käsitteet ”kiinteä omaisuus” (immovable property), ”rakennus” (building), ”maa-alue” (land) ja ”rakennusmaa” (building land) tulisi määritellä EU-maissa yhtenevästi. Kukin jäsenvaltio sovelsi vuoteen 2017 asti kansallista kiinteistömääritelmäänsä, jonka lähde oli siviilioikeudessa tai erillisissä verotusta varten laadituissa määritelmä. EUT on todennut, että direktiivin 13 artiklan vapautukset perustuvat unionin oikeudessa määriteltyihin käsitteisiin. Kansallisilla käsitteillä ei siten voida antaa merkitystä kiinteistöluovutusten verovapauden soveltamisalan tulkinnassa. Ks. EUT C-358/97 Irlanti, k. 51.

¹²⁰ Ks. esim. Amand ym. 2005.

¹²¹ Ks. julkisasiamies Trstenjakin ratkaisuehdotus EUT:n ratkaisussa C-37/08 RCI Europe, kohta 50.

¹²² Neuvoston täytäntöönpanoasetus 282/2011 ja neuvoston täytäntöönpanoasetus 1042/2013 edellisen muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta.

¹²³ Euroopan komissio 2012, s. 3 ja 7.

ratkaisuja perustellaan. Varsinaiset yksityiskohtaiset perustelut on löydettävissä vain EUT:n oikeuskäytännöstä.

Täytäntöönpanoasetuksen kiinteää omaisuutta koskevat säännökset tulivat jäsenvaltioissa voimaan vuoden 2017 alusta alkaen.¹²⁴ Jotta Suomen kansallisen lainsäädännön ja täytäntöönpanoasetuksen välillä ei olisi ristiriitaa, muutettiin arvonlisäverolakia tarvittavilta osin täytäntöönpanoasetuksen mukaiseksi 9.12.2016 annetulla lailla 1064/2016. Lainvalmisteluaineistoissa esitettyjen arvioiden mukaan muutoksella ei ole juurikaan taloudellisia vaikutuksia verotuloihin. Sekä Verohallinnon että yritysten hallinnollisten kustannusten arvioidaan kasvavan alkuvaiheessa. Kasvu ei kuitenkaan liene merkittävä.¹²⁵

Kiinteistön määritelmää koskevan muutoksen kanssa samana vuonna asetettiin voimaan käytännön vaikutuksiltaan laaja arvonlisäverotuksen verotusmenettelyuudistus, jossa arvonlisäverotusta koskevat menettelylliset säännökset koottiin uudeksi laiksi, oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetuksi laiksi. Aineellisesti kiinteistön määritelmän uudistaminen on kuitenkin suurin vuonna 2017 tapahtunut arvonlisäverolakiuudistus. Kiinteistön määritelmän tarkistus EU-säännöksiin sopivaksi on vaatinut hyvin yksityiskohtaista säännösten ja ohjeiden tarkistusta siltä osin kuin kiinteistön määritelmällä on ollut niihin vaikutusta. Lukuisat viranomaisohjeet ovat vaatineet päivityksiä muutoksen seurauksena, ja oletettavaa on, että esimerkiksi vähennysoikeuden ja verovapauksien rajanvedot tarkentuvat oikeuskäytännössä.¹²⁶

3.2 Kiinteistön määritelmä

3.2.1 Uudistettu AVL 28 §

Arvonlisäverolakia muutettiin useilta osin, mutta merkittävimpanä voidaan pitää uudistettua 28 §:ää, jossa kiinteistö määritellään. Säännöksen vanha sanamuoto kuului:

¹²⁴ HE 110/2016 vp, s. 3.

¹²⁵ HE 110/2016 vp, s. 17–18.

¹²⁶ Kallio ym 2017, s. 19.

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 liittyvään asuinirtaimistoon sovelletaan, mitä kiinteistöstä säädetään.

Kuten todettu, asetus on jäsenvaltioissa sellaisenaan voimassa olevaa oikeutta. Unionin asetuksen tekstiä ei lähtökohtaisesti tule toistaa kansallisessa lainsäädännössä.¹²⁷ Siksi uudistetussa pykälässä ei ole määritelmää kirjoitettuna auki vaan siihen on sisällytetty viittaus täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklaan:

Kiinteistöllä tarkoitetaan yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 13 b artiklassa määriteltyä kiinteää omaisuutta.

Täytäntöönpanoasetuksen kyseinen artikla, eli voimassa oleva kiinteistön määritelmä kuuluu seuraavasti:

Sovellettaessa direktiiviä 2006/112/EY ”kiinteänä omaisuutena” pidetään seuraavia:

- a) tietty maa-ala maan pinnalla tai sen alla, johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus;
- b) rakennus tai rakennelma, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella ja jota ei voida helposti purkaa tai siirtää;
- c) rakennukseen tai rakennelmaan asennettu ja siihen kiinteästi kuuluva osa, jota ilman rakennus tai rakennelma on puutteellinen, kuten ovet, ikkunat, katot, portaikot ja hissit;
- d) osa, laite tai kone, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.

¹²⁷ Oikeusministeriö 2013, s. 185.

Täytäntöönpanoasetuksen mukainen kiinteistön määritelmä perustuu suurimmaksi osaksi EUT:n oikeuskäytäntöön.¹²⁸ Määritelmä on muodostettu pääasiassa EUT:n ratkaiseman asian C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn perusteella.¹²⁹ 13b artikla on kuitenkin oikeuskäytäntöä yksityiskohtaisempi, jotta sen avulla voidaan erottaa irtain omaisuus kiinteästä.¹³⁰

Kiinteän omaisuuden määritelmä on täytäntöönpanoasetuksessa jaettu neljään kategoriaan, joissa kiinteän omaisuuden erilaiset ilmenemismuodot on lueteltu tyhjentävästi. Täten jos omaisuus ei kuulu mihinkään neljästä kategoriasta, se ei voi olla arvonlisäverotuksessa kiinteistö. Kategoriat eivät kuitenkaan sulje toisiaan pois, vaan omaisuus voi kuulua samaan aikaan useampaan kategoriaan. Osa kiinteistötyypeistä on lähtökohtaisesti pysyviä tai vaikeasti liikuteltavia (kohdat a ja b). Omaisuus voi kuitenkin olla luonteeltaan liikuteltavaa, mutta niin tiiviissä yhteydessä pysyvään tai vaikeasti liikuteltavaan omaisuuteen, että tällaisena sekin katsotaan kiinteistöksi (kohdat c ja d).¹³¹ Itsesään omaisuus voi olla irtainta, mutta kun se asennetaan kiinteistön tietyllä tavalla tai kun se palvelee kiinteistön käyttöä merkittävällä tavalla, se muuttuu arvonlisäverotuksen kannalta kiinteistöksi.

Merkittävin muutos koskee kohtaa d, jolla kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, osat ja laitteet määritellään tietyin ehdoin kiinteistön osaksi. Siinä missä edeltävän AVL 28 §:n kolmannessa momentissa mainitaan erikseen, että kyseiset koneet eivät kuulu kiinteistöön, täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan kohdassa d ne sisällytetään kiinteistöön, jos ne on asennettu pysyvällä tavalla. Uusi määritelmä aiheutti muutoksia myös kouluparakkeihin sovellettavan rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden soveltamisalaa. Maa-alueissa (kohta a) ja rakennusten osissa (kohta c) ei tapahtunut muutoksia. Määritelmäsäännöksen muutoksella ei ole vaikutusta muiden verolajien kiinteistön määritelmään.¹³²

¹²⁸ Euroopan komissio 2012, s. 7.

¹²⁹ ”Kiinteä omaisuus voidaan määritellä tietyksi maapinta-alaksi, mukaan lukien sille kiinteästi rakennetut rakennukset, johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus.” Ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asiassa EUT C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn, kohta 30.

¹³⁰ Euroopan komissio 2015, s. 16–17.

¹³¹ Euroopan komissio 2015, s. 15–16.

¹³² Verohallinto 2016.

Euroopan komissio julkaisi noin yhdeksän kuukautta ennen kiinteistöihin liittyvien palveluiden verotusmaata koskevan täytäntöönpanoasetuksen voimaantuloa sitä koskevat selittävät huomautukset, jotta jäsenvaltiot pystyivät paremmin valmistautumaan tuleviin muutoksiin.¹³³ Selittävät huomautukset ovat pehmeän oikeuden keino, jolla säännöksiä tulkintaa voidaan ohjailla ilman laillista sitovuutta. Pehmeän oikeuden käyttäminen helpottaa verovelvollisten asemaa ja tarjoaa laaja-alaista tulkinta-apua. Toisaalta se ei tarjoa oikeusvarmuutta ja saattaa lykätä tiettyjen tulkintakysymysten varsinaista sitovaa ratkaisemista tarpeettomasti.¹³⁴ Täytäntöönpanoasetuksessa määrättyjen säännösten yhdenmukaisen tulkinnan saavuttamisessa on selittävillä huomautuksilla joka tapauksessa tärkeä ohjaava vaikutus.

3.2.2 *Maa-alueet*

Maa-alueen määrittelemisessä kiinteistöksi on otettava huomioon kaksi elementtiä. Ensinnäkin maasta on voitava erottaa tietty maa-alue maan pinnalla tai sen alla. Toisekseen tähän maa-alueeseen on voitava syntyä omistus- ja hallintaoikeus. Kiinteistöiksi voidaan katsoa kiinteistörekisteriin merkittävissä olevien itsenäisten maanmittausyksiköiden lisäksi myös määräalat ja maa-alueeseen kuuluvia osuuksia yhteisistä maista.¹³⁵ Maa-alue tulee käsittää laajasti; se kattaa kaiken maahan erottamattomasti kuuluvan (esimerkiksi puut) ja sen alla olevan (esimerkiksi kaivot ja mineraalit) sekä maa-alueet veden alla (esimerkiksi merialueet ja ojat).¹³⁶ Vaikka luonnonvarat katsotaan osaksi kiinteistöä, yksin niitä koskevien oikeuksien, kuten kalastus- ja metsästysoikeuksien sekä turpeen- ja soranotto-oikeuksien luovuttaminen ei ole arvonlisäverolaissa tarkoitettua verotonta kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamista (AVL 29 §).

Kiinteistöksi määrittelemisen edellyttää, että omaisuuteen on voitava syntyä omistus- ja hallintaoikeus. Arviointihetkellä tällaista oikeutta ei tarvitse olla olemassa, mutta sen

¹³³ Euroopan komissio 2015, s. 3.

¹³⁴ Ns. pehmeällä oikeudella tarkoitetaan normeja, jotka eivät ole oikeudellisesti sitovaa, mutta joilla on oikeudellista relevanssia. Siten pehmeää oikeutta voivat tuottaa myös tahot, joilla ei ole lainsäädäntövaltaa. Pehmeän oikeuden vastakohta on ns. kova oikeus, jolla viitataan oikeudellisesti sitoviin normeihin. Ks. lisää pehmeästä ja kovasta oikeudesta EU:n arvonlisäverotuksessa Schuch ym. 2016, s. 23.

¹³⁵ Kallio ym. 2017 B, s. 17.

¹³⁶ Euroopan komissio 2015, s. 16–17. Ks. myös EUT C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn, jossa maapohjaan merkitty vedessä oleva venepaikka katsottiin kiinteäksi omaisuudeksi.

muodostamisen on oltava teoriassa mahdollista. Esimerkiksi yhteiskunnan omaisuutta, kuten puistoja ja järviä ei voi luovuttaa, mutta hallinta- ja omistusoikeus ovat silti olemassa. Niihin voidaan siis soveltaa kiinteistöjä koskevaa arvonlisäverosääntelyä. Vain sellaiset kiinteät kohteet, joita ei voi omistaa, jäävät säännöksen ulkopuolelle.¹³⁷ Esimerkiksi satama-alueella oleva venepaikka voidaan katsoa kiinteistöksi ja siihen voidaan muodostaa omistusoikeus. Venepaikan vuokrauksessa käyttöoikeus luovutetaan satama-alueen tiettyyn rajattuun osaan. Sillä onko alue osittain tai kokonaan veden peitossa, ei ole merkitystä. Sen sijaan omistusoikeutta ei voi muodostua tiettyyn vesimäärään satama-alueella. Sen vuoksi sitä ei myöskään voida pitää kiinteistönä.¹³⁸

Täytäntöönpanoasetuksen maa-alueen määritelmä vastaa ennen vuotta 2017 voimassa olleen arvonlisäverolain vastaavaa määritelmää, joten tältä osin muutos on vain muodollinen. Maa-alan käsitteen tulkinta on melko ongelmallista. Maa-alueiden arvonlisäverotusta koskevia rajanvetoja on täytynyt tehdä lähinnä sellaisissa tilanteissa, joissa maa-alueen käyttöoikeutta on luovutettu osana verollista liiketoiminnan muodossa tapahtunutta palvelutoimintaa. Tällöin kyse ei ole maa-alan käsitteen, vaan palvelun luonteen tulkinnasta.¹³⁹

3.2.3 Rakennukset ja rakennelmat

Täytäntöönpanoasetuksen mukaan kiinteistöksi katsotaan rakennus tai rakennelma, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella ja jota ei voida helposti purkaa tai siirtää. Määritelmä on pääosin vuoden 2016 loppuun asti voimassa olleen lainsäädännön mukainen. Maapohjan ja rakennuksen omistusrakenteella ei ole merkitystä myöskään täytäntöönpanoasetuksen mukaisessa määritelmässä. Siten myös

¹³⁷ HE 110/2016 vp, s. 8.

¹³⁸ EUT C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn, kohta 34.

¹³⁹ Ks. Kallio ym. 2017 A, s. 229–234. Oikeuskäytännössä esillä olleet tapaukset ovat koskeneet esimerkiksi laajasti huomiota saanutta pysäköintiliiketoimintaa. Pysäköintipaikkojen vuokrauksen verollisuutta koskevan 29 §:n 5 k:n sanamuotoa muutettiin vuoden 2017 alusta alkaen. Aiempi sanamuodon mukaan veroa tuli suorittaa ”pysäköintitoiminnassa tapahtuvasta pysäköintipaikkojen luovuttamisesta.” Uuden sanamuodon mukaan veroa suoritetaan ”alueiden vuokrauksesta kulkuneuvojen paikoitusta varten.” Uusi sanamuoto on täsmällisemmin arvonlisäverodirektiivin mukainen ja sanamuodollaan ohjaa nykyistä laiveampaan verollisen pysäköintitoiminnan tulkintaan. HE 110/2016 vp:n mukaan muutos on kuitenkin vain sanallinen, koska AVL:a ja arvonlisäverodirektiiviä on tarkoitettu tulkittavan yhdenmukaisesti. KHO:n verollisen pysäköintitoiminnan suppeasta tulkinnasta ks. tarkemmin Kallio ym. 2017 A, s. 229–234.

sellainen rakennus, jonka omistaja ei omista rakennuksen maapohjaa, voidaan katsoa kiinteistöksi.

Rakennusten ja rakennelmien kiinteistöksi katsomisessa ei arvonlisäverotuksessa viime vuosilta ole juurikaan KHO:n tulkintaratkaisuja, koska verotuskäytännössä on ennen vuoden 2016 loppua voitu mukailla liikevaihtoverolain aikaisia käsitetulkintoja.¹⁴⁰ Oikeuskäytännössä arvonlisäverolain määritelmäsäännöksen tulkinta onkin toistaiseksi ollut melko harvinaista. Sen sijaan rakentamispalvelun myynnin käännettyä verovelvollisuutta koskevan säännöksen 8 c tulkinnaassa on tehty runsaasti linjauksia pysyvän rakennelman määritelmästä.¹⁴¹

Rakennuksella tarkoitetaan arvonlisäverotuksessa kiinteälle maapohjalle pystytettyä taloa, joka on asuin-, liike- tai muussa käytössä. Se määritellään ihmisen tekemäksi rakenteeksi, jossa on seinät ja katto. Rakennuksiin ja rakennelmiin kuuluviksi katsotaan jo rakennusvaiheessa niihin käytetyt elementit, kuten rakennusmateriaalit, tukirakenteet ja LVI-putket. Kiinteistöksi katsottava rakennus on perustettu kiinteästi maaperään merinpinnan ylä- tai alapuolella.¹⁴²

Rakennusta pidetään kiinteistönä siitä huolimatta, mikä on rakennuksen ja sen maapohjan omistusrakenne.¹⁴³ Rakennuksen osalla voidaan tarkoittaa esimerkiksi asunto-osakeyhtiön huoneistoa tai jopa yksittäistä huonetta tai autopaikkaa, jos sen voidaan katsoa muodostavan selkeästi erotettavissa oleva kokonaisuus.¹⁴⁴ Selkeästi erotettavan kokonaisuuden arvioinnin kanssa joudutaan tekemisiin esimerkiksi määrittäessä, kuinka pienen kiinteistön osan vuokraamisesta voi hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi.

Perinteisessä mielessä rakennukset, kuten perustusten päälle tiilistä tai puutavarasta rakennetut asuin-, toimisto- tai liiketilat eivät aiheuta tulkintaongelmia vaan ne voidaan lähes automaattisesti tulkita kiinteistöiksi. Tulkintaongelmien ääreen päästään, kun kyseessä on väliaikainen, rakenteiltaan erityisen kevyt tai (purettuna tai kokonaan) liiku-

¹⁴⁰ Kallio ym. 2017 A, s. 219. HE:ssä 88/1993 vp todetaan, että arvonlisäverotuksessa rakennuksella ja pysyvällä rakennelmalla tarkoitetaan samaa kuin liikevaihtoverotuksen aikaisessa verotuskäytännössä.

¹⁴¹ Määttä 2015, luku 5.1 Kiinteistöluovutukset.

¹⁴² HE 110/2016 vp, s. 8–9.

¹⁴³ Rabinä – Myllymäki 2016, s. 527.

¹⁴⁴ Kallio ym. 2017 B, s. 37–38.

teltavaksi tarkoitettu rakennus. Esimerkiksi työmaalla sijaitsevan taukotuvat ja toimistorakennukset eivät pääsääntöisesti ole kiinteistöjä.¹⁴⁵

Rakennelman määritelmä kattaa rakennuksia laajemman joukon erilaisia ihmisen rakentamia kiinteitä rakennekokonaisuuksia. Täytäntöönpanoasetuksessa rakennelmien arvonlisäverokohtelu on sama kuin rakennusten. Pysyviä rakennelmia ovat esimerkiksi kiinteästi maaperään asennetut sillat, laiturit sekä erilaiset teollisuuden kuljetinjärjestelmien tukirakenteet.¹⁴⁶ Verohallinnon tulkintalinjan mukaisesti myös erilaiset verkot ja verkostot (esimerkiksi sähkö-, kaukolämpö-, maakaasuverkot, vesi- ja viemäriverkostot ja televerkot) on katsottava pysyviksi rakennelmiksi.¹⁴⁷ Myös esimerkiksi omilla perustuksillaan seisova erillinen varastosäiliö muodostaa pysyvän rakennelman. Tällaisia ovat esimerkiksi viljasiilot ja vesisäiliöt.¹⁴⁸

Oikeuskäytännön perusteella tulkintakysymyksiä nousee siitä, millä perustein rakennuksen tai rakennelman pysyvyyttä tulisi tulkita. Vaikka kiinteistökäsitteen muutosta koskevassa hallituksen esityksessä rakennuksen määritelmän katsotaan vastaavan aikaisemmin voimassa ollutta määritelmää, voidaan täytäntöönpanoasetukseen suoraan viittaavan ALV 28 §:n katsoa vahvistavan kiinteistön määritelmään liittyvää EU-oikeuden tulkintavaikutusta. Verohallinto on katsonut tarpeelliseksi päivittää ohjeistustaan koskien kouluparakkien katsomista kiinteistöksi rakennuspalveluiden käännetyn verovelvollisuuden tilanteissa. Ohjetta tarkastettiin uuden kiinteistömääritelmän osalta. Tarkistus ei johdu lain sanamuodon muutoksesta, vaan Verohallinto korjaa aiempaa ohjeistustaan, joka oli tulkinta-argumenteiltaan jokseenkin eroava EUT:n linjasta.¹⁴⁹ Uutta kiinteistömääritelmää koskevassa Verohallinnon ohjeessa merkitystä annetaan enemmän rakennuksen tosiasialliselle pysyvyydelle kuin sille, kuinka pitkäaikaiseen käyttöön

¹⁴⁵ Verohallinto 2016.

¹⁴⁶ Kallio ym. 2017 B, s. 18.

¹⁴⁷ Verohallinto 2017 A. Ks. myös KVL 2003/28. Tapauksessa kunnan vesijohto- ja viemäriverokosto katsottiin kiinteistön osaksi.

¹⁴⁸ Verohallinto 2017 A, luku 2.1.2.

¹⁴⁹ Ks. esim. EUT C-60/96 Ranskan tasalta, kohdat 6-7. EUT katsoi, että esimerkiksi teltojen, kevytrakenteisten vapaa-ajanasuntojen ja asuntovaunujen käyttöoikeuden luovuttamiseen ei soveltaa kiinteistön käyttöoikeuden verovapautta, vaikka ne olisi käyttötarkoitukseltaan tarkoitettu yksinomaan asumista varten. Asiassa todettiin, että Ranska sovelsi arvonlisäverodirektiivin verovapaussäännöstä aiheettoman laajasti. Kiinteistöluovutusten verovapaus on poikkeussäännös, johon sovelletaan EUT:n oikeuskäytännössä suppeaa tulkintaa. Luovutuksen yhteydessä kiinteistön määritelmän tulkinnan laajuuteen on siksi kiinnitettävä erityistä huomiota.

rakennus on pystytetty.¹⁵⁰ Tämä tarkoittaa, että pysyvyyden arvioinnissa siirryttiin subjektiivisesti arvioitavien seikkojen (esimerkiksi rakennuksen suunniteltu paikallaanoloaika) tarkastelusta objektiivisten seikkojen (fyysiset kiinnikkeet ja pystytystapa) tutkimiseen.

Vuonna 2012 annetussa rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta koskevassa Verohallinnon ohjeessa lähestyttiin tilapäisten rakennusten kiinteistöksi tulkitsemista kohteen pysyvyyttä koskevien arvioiden kannalta; koulun yhteyteen homekorjauksen ajaksi pystytettyä parakkia ei katsottu kiinteistöksi, koska varsinaisen koulurakennuksen korjaus kesti kaksi vuotta ja parakki on siksi väliaikainen. Tässä kannanotossa ratkaisevana tekijänä ei pidetty sitä, kuinka työlästä parakin pystyttäminen tai purkaminen on, vaan painoarvoa annettiin pysyvyyttä koskeville suunnitelmille. Esimerkkien yhteydessä Verohallinto ei kommentoinut parakkien siirrettävyyden työläyttä tai sen merkitystä soveltamisen kannalta. Uudessa ohjeessa Verohallinto mukailee tarkemmin seuraavassa esitettyä EUT:n oikeuskäytäntöä.

EUT:n oikeuskäytäntö noudattaa tulkintalinjaa, jonka mukaan helposti purettavat ja siirrettävät rakennukset eivät ole kiinteistöjä. Kiinteistöksi katsominen ei kuitenkaan edellytä erottamattomalla tavalla maapohjaan perustettua rakennetta. Unionin tuomioistuimen vuonna 2003 ratkaisemassa tapauksessa C-315/00 Rudolf Maierhofer aihetta lähestyttiin rakenteiden tosiasiallisen pysyvyyden kannalta. Kyse oli kevytrakenteisista asuinkäyttöön tarkoitetuista taloista. Talot oli rakennettu valmistaloelementeistä betonisokkeleille, jotka taas lepäsivät maapohjaan upotettujen betoniperustusten päällä. Rakennusmenetelmä mahdollisti sen, että kahdeksan henkeä pystyi purkamaan talot kymmenessä päivässä, minkä jälkeen osat voitiin käyttää uudelleen, ja näin oli tarkoitus tehdäkin vuokrasopimuksen päätyttyä. Unionin tuomioistuin katsoi, että kyse oli kiinteästä omaisuudesta, koska talot eivät olleet helposti purettavissa. Päätöksen seurauksena kyseisten rakennusten vuokraus oli katsottava kiinteän omaisuuden käyttöoikeuden luovutukseksi. Ratkaisussa pidettiin oleellisena rakennusten tosiasiallista pysyvyyttä, eli sitä kuinka nopeasti ne olisi todellisuudessa mahdollista purkaa. Painoarvoa taas ei an-

¹⁵⁰ Vrt. Verohallinto 2012 A.

nettu suunnitelmille, joiden mukaan rakennukset tultaisiin purkamaan pian vuokrasopimuksen loputtua.

Komission selittävässä huomautuksessa korostetaan rakenteiden pysyvyyden ja siirtelyn työläyden merkitystä.¹⁵¹ Huomautuksissa viitataan edellä käsiteltyyn EUT:n ratkaisuun¹⁵². EUT:n mukaan kiinteistöksi voidaan katsoa rakennus tai rakennelma, joka on kiinnitetty maaperään kiinnityksellä, jota ei voida poistaa ilman huomattavia ponnistuksia ja vähäistä suurempia kustannuksia.¹⁵³ Komission mukaan objektiivisina rakennuksen tai rakennelman pysyvyyttä kuvaavina kriteereitä voidaan pitää ammattitaidon tarvetta, kustannuksia suhteessa kohteen arvoon, purkamiseen ja siirtämiseen kuluva aikaa ja kohteelle aiheutuvaa tuhoa tai muutosta. Sille, kuinka kauan rakennuksen on tarkoitus olla sijoillaan, voidaan antaa merkitystä, mikäli kiinnityksen pysyvyyttä puoltavat kriteerit täyttyvät. Sen arvo tulkinta-argumenttina on kuitenkin toissijainen.¹⁵⁴ Kouluparakkien tapauksessa Verohallinnon aiemmin esittämät subjektiivista pysyvyyden tarkoitusta korostavat tulkinta-argumentit olivat siten päinvastaiset ennen rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta koskevan ohjeen päivitystä.

Edellä esitetystä EUT:n ratkaisussa käsiteltiin kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisen verottomuutta (AVL 27 §) ja Verohallinnon ohjeen esimerkissä rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden soveltumista (AVL 8c §). Kiinteistön määritelmää saatetaan asiayhteydestä ja tapaukseen liittyvästä normista riippuen tulkita eri tavalla eri, mutta lähtökohtaisesti sama kiinteistön määritelmä ratkaisee kummankin säännöksen soveltamisen.

Edellä käsitellyt viranomaisohjeet, komission huomautukset ja Verohallinnon ohjeet eivät ole sitovaa oikeutta¹⁵⁵. Tämän vuoksi on syytä edelleen korostaa, että rakennusten ja rakennelmien määritelmä ei poikkea edeltäjästään. AVL:n täytäntöönpanoasetukseen

¹⁵¹ Euroopan komissio 2015, s. 18–21.

¹⁵² C–315/00 Rudolf Maierhofer. Ks. myös C–532/11 Susanne Leichenich. Tapauksessa laituriin pysyvästi kiinnitetty jokilaiva katsottiin kiinteistöksi, jonka käyttöoikeuden luovutus on verotonta. Kuriositeettina mainittakoon myös KHO 1997/1923, jossa lumilinnua ei katsottu kiinteistöksi, koska se ei ollut vanhan AVL:n mukainen pysyvä rakennelma. Siksi sen vuokrausta ei pidetty verottomana kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksena (AVL 27.1 §) vaan kokous- näyttely- tai urheilutilan tai muun vastaavan tilan käyttöoikeuden verollisena luovutuksena (AVL 29 § 4 k).

¹⁵³ C–532/11 Susanne Leichenich, kohta 23.

¹⁵⁴ Euroopan komissio, s. 21.

¹⁵⁵ Ks. Euroopan komissio 2015, s. 2 ja Määttä 2014, s. 262–265.

viittaava 28 § ohjaa kuitenkin tulkitsemaan uutta määritelmää entistä tiukemmin EU-oikeuden mukaisilla tulkinta-argumenteilla.¹⁵⁶

3.2.4 Rakennukseen tai rakennelmaan asennetut osat

Rakennuksen ja rakennelman osiksi katsotaan sellaiset kiinteästi asennetut osat, joita ilman rakennus tai rakennelma olisi puutteellinen. Ero täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan b-kohdassa tarkoitettuihin rakennukseen rakennusvaiheessa liitettyihin rungon ja rakenteen kannalta oleellisiin osiin on se, että ne eivät ole varsinaisen rakenteen elementtejä vaan ne asennetaan rakennukseen erikseen. 13 b artiklan c-kohdassa tarkoitettut osat täydentävät rakennusta tai rakennelmaa, eivät muodosta sen runkoa. Tällaisia osia ovat esimerkiksi hissit, valaistus, ja hälytysjärjestelmät.¹⁵⁷ Osan tulee olla sijoitettu tai kiinnitetty sillä tavalla, että se palvelee kyseisen rakennuksen käyttöä.¹⁵⁸

Rakennuksen tai rakennelman käyttötarkoitus ratkaisee, minkälaisia osia pidetään siihen kiinteästi kuuluvina. Esimerkiksi asuinrakennukseen kiinteästi kuuluvia osia voivat olla ikkunat ja ovet, kun taas teollisuusrakennuksiin ja siltoihin kiinteästi kuuluvat osat voivat olla savunohjausjärjestelmiä ja kaistaopasteita. Verohallinnon ohjeessa luetellaan laaja joukko esimerkkejä tietyntylaisiin rakennuksiin ja rakennelmiin kuuluvista osista. Ero kiinteistöön kiinteästi kuuluvien ja kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa tukevien laitteiden välillä saattaa olla hiuksenhieno; vesi- ja energialaitoksissa veden kulkua ohjaavat järjestelmät, jotka eivät sisällä portteja, ovat erityistä toimintaa palvelevia laitteita. Öljy-yhtiön tuontivaraston aineiden haihtumista estävä kelluva sisäkatto taas katsotaan itse kiinteistön toimintaa palvelevaksi osaksi.¹⁵⁹

Ero kiinteistöä palvelevien laitteiden ja kiinteistöllä harjoitettavaa liiketoimintaa palvelevien laitteiden välillä ei kuitenkaan ole yhdentekevä. Monissa kiinteistöjä koskevissa säännöksissä nimenomaisesti erityistä toimintaa palvelevat laitteet on rajattu säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle.

¹⁵⁶ Ks. myös Euroopan komissio 2015, s. 15, kohta 30.

¹⁵⁷ Kallio ym. 2017 B, s. 19.

¹⁵⁸ HE 110/2016 vp, s. 9.

¹⁵⁹ Verohallinto 2016, kohta 2.3 Rakennukseen tai rakennelmaan kiinteästi sijoitetut osat.

3.2.5 Erityistä toimintaa palvelevat koneet, osat ja laitteet

Täytäntöönpanoasetuksen kiinteistön määritelmän mukaisesti kiinteistöksi katsotaan osa, laite tai kone, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa. Ennen vuotta 2017 voimassa olleen AVL:n 28 § 3 momentissa säädettiin nimenomaisesti, että kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät kuuluneet kiinteistöön. Ennen tällaiset koneet katsottiin irtaimistoksi, vaikka ne olisi asennettu pysyvällä tavalla.¹⁶⁰ Nyt ne ovat osa kiinteistöä.¹⁶¹ Tällä on täytäntöönpanoasetuksen tuomista muutoksista suurin merkitys. Täytäntöönpanoasetuksen mukainen kiinteistön määritelmä oli kuitenkin käytössä useissa jäsenmaissa jo ennen vuotta 2017. Esimerkiksi Ruotsissa erityistä toimintaa palvelevat koneet on tietyin edellytyksin katsottu kiinteistöksi jo ennen täytäntöönpanoasetusta.

Myös keskeneräinen erityisen toiminnan käyttöön rakennettava kone katsotaan kiinteistöksi, jos se valmistuttuaan tulee osaksi kiinteistöä täytäntöönpanoasetuksen tarkoittamalla tavalla. Tällä on merkitystä esimerkiksi sellaisten rakentamispalveluiden myyntimaan määrittämisessä, jotka kohdistuvat keskeneräiseen koneeseen, osaan tai laitteeseen.¹⁶²

Erityisellä toiminnalla tarkoitetaan teollisuustoimintaa tai muuta liiketoimintaa. Vaikka artiklan kohdassa puhutaan nimenomaisesti osasta, koneesta tai laitteesta, voidaan kiinteistöksi katsoa mikä tahansa omaisuuserä, joka palvelee liike- tai teollisuuskiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa.¹⁶³ Edellytyksenä on, että tämä omaisuuserä on riittävän kiinteästi asennettu ja siksi mahdotonta siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta.

¹⁶⁰ Ks. esim. KHO 2013:115 T 2164. Asiassa liiketoiminnan käyttöön kiinteästi asennettua lämpökattilaa ei katsottu kiinteistöksi. Päätös tehtiin ennen täytäntöönpanoasetuksen voimassaoloa. Täytäntöönpanoasetuksen kiinteistömääritelmän mukaan sille rakennettuun rakennukseen asennettu lämpökattila on oletettavasti osa kiinteistöä, mikäli sen siirtäminen aiheuttaa rakennukselle tai rakennelmalle tuhoa.

¹⁶¹ Ks. HE 110/2016 vp, s. 10.

¹⁶² Euroopan komissio 2015, s. 44.

¹⁶³ Erityistä toimintaa palvelevat laitteet voivat suorittaa tarkoituksensa huolimatta siitä, ovatko ne tietysti rakennuksessa tai rakennelmassa. Ks. Euroopan komissio 2015, s. 26, kohta 117.

Erityistä toimintaa palvelevia laitteita ovat esimerkiksi teollisuuden prosessisäiliöt, suurkeittiökalusteet ja laitteiden jäähdytysjärjestelmät. Vaatimus kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevasta käytöstä erottaa täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan kohdan d kohdasta c, jossa käsitellään itse kiinteistön käyttöön liittyviä osia ja laitteita. Kuten aiemmin todettiin, 13 b artiklan kohdat a, b, c ja d eivät ole toisiaan poissulkevia. Kohdan c kattamat osat ovat rakennuksen käyttötarkoituksen kannalta oleellisia osia (esimerkiksi ikkunat, ovet ja portaat). Mikäli rakennusta voidaan kuitenkin pitää käyttökelpoisena ja valmiina ilman tätä osaa, voidaan se kuitenkin katsoa kiinteistön osaksi, jos se täyttää kohdan d edellytykset siirrosta aiheutuvien tuhoista ja muutoksista.¹⁶⁴

Pysyvän asennuksen vaatimusta tulee osien, koneiden ja laitteiden osalta tulkita eri tavalla kuin rakennusten ja rakennelmien tapauksessa. Pysyvällä asentamisella tarkoitetaan asennustapaa, jolla kone liitetään rakennukseen siten, että tulisi kestää ainakin koneen taloudellinen käyttöikä- ja tarkoitusta. Koneen ei siten tarvitse olla erityisesti kiinnitetty rakennukseen, jotta sen voidaan tämän säännöksen mukaan katsoa olevan kiinteästi asennettu. Periaatteessa alustallaan ilman kiinnityksiä seisova kone voidaan katsoa kiinteistöön kuuluvaksi, vaikka sen käyttövalmiuteen asentaminen ei vaatisi kuin sähkövirran kytkemistä. Pysyvää asennusta tärkeämpi kriteeri onkin konetta siirrettäessä rakennukselle aiheutuva muutos tai tuho.¹⁶⁵ Se on myös uuden kiinteistömäärittelmän mukanaan tuomista uusista tulkintakysymyksistä selvästi haasteellisempi, koska vastaavaa kriteeriä ei arvonlisäverotuksessa ole aikaisemmin esitelty.¹⁶⁶

Koneen siirrosta seuraavaa rakennuksen tuhoutumista ja muuttumista tarkastellaan sekä siinä osassa rakennusta, jossa kone sijaitsee, että muissa rakennuksen osissa, jotka voivat tuhoutua tai muuttua oleellisesti, kun konetta siirretään. Tuhoutuminen tai muutos ei aina ole seurausta nimenomaisesti pysyvän asennuksen purkamisesta. Koneen kuljettaminen pois rakennuksesta voi vaatia esimerkiksi katon tai seinän purkamisen. Katon tai seinän purkaminen on säännöksessä tarkoitettu selvä muutos tai tuho.

¹⁶⁴ Euroopan komissio 2015, s. 21–22.

¹⁶⁵ Euroopan komissio 2015, s. 22–24.

¹⁶⁶ Hakapää 2017, s. 64.

Usein varsinkin suurten teollisuuden käytössä olevien laitteiden asennuksessa käytettyjen pulttien ja kytkentöjen purkaminen ei sinällään aiheita suurta tuhoa tai muutosta rakennukselle. Helsingin HAO arvioi kiinteistöön liittyvien palveluiden myyntimaata koskevassa ratkaisussaan kiinteistösäännösten soveltumista konesaliin sijoitettuihin serverikaappeihin. Tapauksessa oli kyse konesalipalvelusta, jossa asiakkaat saivat sijoittaa servereitään lukittuihin laitekaappeihin. Palvelun tarjoaja järjesti tiloihin servereiden käytölle optimaalisen ympäristön tarjoamalla muun muassa sopivan lämpötilan, sähkönsyötön ja sammutusjärjestelmän. Laitekaapit oli pultattu lattiaan, mutta HAO katsoi, että niiden siirtäminen ei aiheuttanut tuhoa tai muutosta rakennukselle. Konesalipalvelun ei katsottu olevan kiinteistöön liittyvä palvelu eikä sen myyntimaa siksi määräytyneet konesalin sijaintimaan mukaisesti (AVL 67 §) vaan siihen sovellettiin palvelun yleisiä myyntimaasäännöksiä (AVL 65 §).¹⁶⁷

Tuhoutumisella tarkoitetaan merkittävää vahinkoa tai suurta fyysistä muutosta, jonka koneen siirtäminen rakennukselle tai rakennelmalle aiheuttaa. Muutoksella viitataan tuhoutumista vähäisempiin seurauksiin. Pienenkin koneen asentaminen rakennukseen tai siirtäminen pois sieltä aiheuttaa periaatteessa muutoksen. Säännöksen soveltaminen edellyttää kuitenkin merkittävää muutosta. Tällaisena merkittävänä muutoksena ei voida pitää helposti korjattavia muutoksia, kuten kiinnityspulttien jättämiä reikiä tai maalipinnan vaurioitumista. Muutoksen vaatimien korjaustöiden vaativuutta ja laajuutta voidaan käyttää muutoksen merkittävyyden mittarina.

Purkamistoimien tarpeellisuutta arvioitaessa voidaan esittää kysymys siitä, minkälaisia vaikutuksia ympäröivän rakennuksen tai rakennelman muodolla, esimerkiksi ovien ja ikkunoiden sijainnilla on lopputuloksen kannalta. Mikäli kone on asennettu suuren ovi-aukon viereen, edesauttaa tämä luonnollisesti koneen, laitteen tai osan poiskuljetusta ilman, että erillisiin purkamistoimiin tarvitsee ryhtyä. Mikäli esimerkiksi suuri teollisuuden käytössä oleva laite on taas rakennettu alustalleen kauaksi teollisuusrakennuksen uloskäynneistä, on poiskuljetus suuritta purkutöittä paljon hankalampaa. Suoraviivaises-

¹⁶⁷ Helsingin HAO 27.10.2017 17/0976/1. Ratkaisussa todettiin myös, että asiakas ei saanut hallintaoikeutta mihinkään rakennuksen osaan. Palvelukokonaisuus koostui sen sijaan mahdollisuudesta käyttää konesalissa sijaitsevaa laitekaappia optimaalisissa olosuhteissa.

ti päätellen rakennuksen ovien ja ikkunoiden sijainnilla saattaa olla ratkaiseva merkitys kiinteistömääritelmän soveltumisen kannalta.

Voidaankin todeta, että etenkin uuden kiinteistömääritelmän voimaantulemista aiemmin asennettujen koneiden, laitteiden ja osien verokohtelu saattaa näyttäytyä verovelvolliselle varsin sattumanvaraisena menettelynä, koska yrityksellä ei ole ollut mahdollisuutta varautua verokohtelun muutokseen koneen, laitteen tai osan hankinnan yhteydessä. Pienhkökin laite kevyillä kiinnikkeillä voi olla mahdotonta viedä rakennuksesta ulos ilman laajoja purkutöitä. Toisaalta hyvin suuri teollisuuslinjasto saatetaan saada kuljetettua ulos rakennuksesta pienin muutostöin, mikäli se sijaitsee suurien ovien läheisyydessä. Ennen kyseessä olevaa lakimuutosta asennettujen koneiden, laitteiden ja osien verokäsittelyyn ei voida enää vaikuttaa, mutta uusien hankinnassa on uudet kiinteistön kriteerit otettava huomioon investoinnin veroseuraamuksia arvioitaessa.

Komission ohjeiden mukaan myös koneen kokema vauriota tai muutosta voidaan käyttää suuntaa antavana kriteerinä.¹⁶⁸ Verohallinnon kanta tähän on päinvastainen; vain rakennuksen tai rakennelman kärsimät tuhot ja muutokset tulisi ottaa arviossa huomioon.¹⁶⁹ Verohallinnon linja noudattaa tarkemmin artiklan sanamuotoa. Sanatarkasti kiinteistöksi katsomisen edellytys on, että konetta ”ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa”. Artiklan tarkoitus lienee kuitenkin katsoa kiinteistöksi koneet, joita on yksinkertaisesti hyvin vaikeaa irrottaa ja siirtää rakennuksesta. Tältä kannalta irrotettaessa ja siirrettäessä tuhoutuvan laitteen katsominen irtaimistoksi ei vaikuta mielekkäältä.

Erityistä toimintaa palvelevilla koneilla, osilla ja laitteilla on erityinen piirre, joka erottaa ne muista kiinteistötyypeistä: Koneilla, osilla ja laitteilla on useimmiten jonkinlainen jälleenmyyntiarvo kiinteistöstä irrotettuna, kun taas esimerkiksi rakennuksen tai rakennelman purkuosien jälleenmyyntihinta on yleensä olematon. Tämä aiheuttaa koneiden, osien ja laitteiden arvonlisäverokohtelussa tiettyjä ristiriitaisuuksia. Koneen myyntitilanteessa veroton ja verollinen myynti ovat vaihtoehtoisia verotustapoja, joiden

¹⁶⁸ Euroopan komissio 2015, s. 25.

¹⁶⁹ Verohallinto 2016. Huom. myös Euroopan komissio 2015, s. 2: Komissio toteaa, että selittävät huomautukset eivät välttämättä vastaa kaikilta osin kaikkien jäsenvaltioiden kantaa. Kansallisille verohallinnoille jätetään vapaus antaa erillistä ohjausta koskien arvonlisäverosäännöksiä.

väläinen valinta tehdään koneen asennustavan ja liikuteltavuuden perusteella. Vaihtoehtoina on, että konetta ei voida irrottaa rakennuksesta ilman tuhoja tai muutoksia (veroton myynti) tai kone voidaan irrottaa rakennuksesta ilman tuhoja tai muutoksia (verollinen myynti). Koneen myynti olisi Verohallinnon linjan mukaan verollinen, vaikka kone tuhoutuisi siirrossa, kunhan rakennukselle tapahtuvat tuhot tai muutokset eivät ole merkittäviä.

Verovelvolliselle kone, joka irrotettaessa tuhoutuu, näyttäytyy selvästi luonteeltaan kiinteänä omaisuutena. Tältä kannalta lienee perusteltua pitää komission kantaa tarkoituksenmukaisempana ja siten ottaa huomioon myös koneen kokemat mahdolliset tuhot suuntaa antavana tulkinta-argumenttina. Suomen arvonnäköverotuksessa tulee kuitenkin noudattaa Verohallinnon ohjeen mukaista tulkintaa. Komission selittävät huomautukset eivät sido jäsenmaita vaan niiden on tarkoitus toimia tulkintaa ohjaavina neuvoina.¹⁷⁰

Koneelle aiheutuvien tuhojen yhteydessä voidaan myös pohtia, tuleeko koneen olla siirrettävissä kokonaisuutena. Mikäli kone, osa tai laite on liitetty niin tiiviisti rakennuksen rakenteisiin, että jo sen irrottaminen tuhoaa tai muuttaa rakennusta, katsotaan se kiinteäksi omaisuudeksi. Tällaisessa tapauksessa ei ole tarpeen tarkastella koneen mahdollisesta purkamisesta ennen siirtoa. Sen sijaan kysymys purkamisen mahdollisuudesta on tarkoituksenmukainen tarkasteltaessa koneita, osia ja laitteita, joiden varsinainen kiinnitys rakennukseen on kevyt, mutta jota ei mahduta kuljettamaan ulos rakennuksesta tuhoamatta tai muuttamatta sitä.

Erityistä toimintaa palvelevan koneen, laitteen tai osan käsite on luonnollisesti laaja. Osassa tapauksista jo koneen yksiosainen runko voi olla niin suuri, että purkaminen ei pienennä koneen ulkomittoja (esimerkiksi suuret teollisuussiiilot). Joissain tilanteissa kuitenkin yksinkertaisilla nopeilla purkutöillä voidaan saattaa kone pienempiin komponentteihin, jotka saadaan kuljetettua ulos rakennuksesta purettuna hyvinkin pieniä kulkureittejä pitkin (esimerkiksi kevyet tuotantolinjat ja liukuhihnat). Täytyykö koneen purkumahdollisuuksia arvioida siirrettävyyden kannalta? On selvää, että esimerkiksi pitkät tuotantolinjat puretaan joka tapauksessa ennen mahdollista siirtoa paikasta toi-

¹⁷⁰ Myöskään Verohallinnon ohjeet eivät ole sitovia, mutta niitä noudattamalla verovelvollinen voi saavuttaa luottamuksensuojan. Ks. Määttä 2015, 1.4.5. Sallitut oikeuslähteet.

seen. Tilanteissa, joissa kone olisi kuitenkin siirreltävässä kokonaisuudessa, voidaanko kiinteistösäännösten soveltaminen evätä sillä perusteella, että purettuna kone on mahdollista siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta? Entä kuinka vaativaa purkutyötä voidaan vaatia ennen kuin kone katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi?

Erityistä toimintaa palvelevan koneen, laitteen tai osan purkamisen työläyttä voitaneen tarkastella samoilla kriteereillä kuin rakennuksen pysyvyyttä. Mikäli koneen purkamisen rakennuksesta ulos kuljettamiseksi vaatisi erityistä ammattitaitoa ja paljon työaikaa tai aiheuttaa kohteen arvoon nähden merkittäviä kustannuksia, voitaneen koneelle siirrosta aiheutuvia muutoksia pitää merkittävänä.¹⁷¹ Ero koneelle siirrosta aiheutuvien tuhojen ja purkamisen välillä on, että purettuna koneella jälleenmyyntiarvo yleensä säilyy, kun taas tuhoutuessaan kone lähtökohtaisesti menettää jälleenmyyntiarvonsa. Lienee syytä huomata, että kyse ei ole verovelvollisten eikä veronsaajien kannalta kovinkaan merkittävästä rajanvedosta.¹⁷² Tilanteessa korostuu ennemminkin se, kuinka laajan joukon uusia tulkinnallisia kysymyksiä kiinteistökäsitteen laajentaminen erityistä toimintaa palveleviin koneisiin avaa.

Pohtimisen arvoista on myös rajanveto sen suhteen, mikä on konetta, laitetta tai osaa ja mikä taas siihen liittyvää irtaimistoa. Suurissa teollisuuskoneissa koneeseen liittyvä irrallinen tarpeisto voi olla laajamittaistakin. Voitaneen pitää selvänä, että irralliset työkalut ovat yksiselitteisesti irtaimistoa. Entä voiko liittymisperiaatetta soveltaa niin pitkälle, että yksinomaan tai pääasiallisesti kiinteistöksi katsottavan koneen käyttöä varten hankitut tarvikkeet verotetaan samoilla säännöksillä kuin itse kone? Mikäli kyse on teollisuuden yleistarvikkeista ja -työkaluista ei niihin liittymisperiaatteen turvinkaan voida soveltaa kiinteistöä koskevia säännöksiä. Toisaalta jos tarvike on erityisesti koneen käyttöön tarkoitettu ja koneen mukana hankittu, voitaneen sen katsoa kuuluvan samaan suoritteeseen kuin itse koneen. Korostettakoon, että liittymisperiaatteen mahdollinen

¹⁷¹ Koneen purkamisen vaikutukset kiinteistömääritelmän soveltumisessa saavat saman painoarvon kuin koneelle aiheutuneet tuhot. Purkamista voidaan pitää koneelle aiheutuneena muutoksena. Vrt. poisto muuttamatta tai tuhoamatta rakennusta. Euroopan komissio 2015, s. 24–25.

¹⁷² Mikäli katsotaan, että kone, laite tai osa ei ole osa kiinteistöä ja sen myynti on verollinen, muodostuu verollisen ja verottoman hinnanosan ratkaisemisesta uusi tulkintaongelma. Tämänkin ratkaisun taloudellinen merkitys on kuitenkin vähennysoikeuden vuoksi suhteellisen pieni. Koneita, osia ja laitteita sisältäviä kiinteistöjä myyvät ja ostavat yritykset ovat pääasiassa liiketoiminnastaan arvonlisäverovelvollisia.

soveltaminen ei tässä tarkoita työkalun katsomista osaksi kiinteistöä, vaan siihen sovelletaan samaa verokohtelua kun pääsuoritteeseen.¹⁷³

Kiinteistökäsitteen muutoksista koneen, osan tai laitteen purkamista koskevia kriteerejä voidaan pitää tulkinnallisesti hankalimpana. Vaikka viranomaisohjeet sekä EU:n että Suomen verohallinnon tasolta ovat esimerkeiltään melko kattavat, pidetään verovelvollisen kannalta suositeltavana hakea Verohallinnolta ennakkoratkaisua varsinkin taloudellisesti merkittävissä tapauksissa. Koneen siirtämisestä aiheutuvia vaikutuksia kiinteistölle kannattaa arvioida myös jo ennen investointiin ryhtymistä. Näin esimerkiksi mahdollisessa luovutustilanteessa koneen verokohtelu ei aiheuta yllätyksiä.¹⁷⁴

¹⁷³ Ks. esim. KHO 12.11.2003. KHO katsoi, että oppikirjan mukana myytävän CD-levyn verokohtelu tuli määräytyä pääsuoritteen eli oppikirjan mukaisesti. Erikseen myytynä CD-levyyn sovellettaisiin yleistä verokantaa. Liittymisperiaatteen perusteella CD-levy myytiin kuitenkin alennetulla verokannalla kirjan mukana. Liittymisperiaatteen soveltaminen voi siis tulla kyseeseen, jos pääsuoritteen mukana myytävä osa tai tarvike on oleellinen pääsuoritteen käytön kannalta eikä ostaja ostaisi osaa tai tarviketta, ellei hankkisi myös pääsuoritetta.

¹⁷⁴ Hakapää 2017, s. 64.

4 MUUTOKSET KIINTEISTÖJEN ARVONLISÄVERO-KÄSITTELYYN

4.1 Osan, koneen tai laitteen omistus- ja käyttöoikeuden luovutus kiinteistön osana

Arvonlisäverolaissa kiinteistöä pidetään tavarana. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaisesti mukaan tavaran luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräysvallan siirtoa. Tavaroiden luovutuksen pääsäännöstä (AVL 1 §) poiketen, kiinteistön luovutus ja vuokraus on yleensä verovapaata.¹⁷⁵ AVL 27 §:n mukaisesti veroa ei suoriteta kiinteistön myynnistä eikä maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasiteoikeuden tai muun niihin verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisesta. Kun kiinteistön määritelmää muutetaan, vaikuttaa se myös kiinteistöluovutuksia koskevien säännösten soveltamisalaan, ellei erikseen muuta säädetä.

Ennen vuotta 2017 kiinteäksi omaisuudeksi ei katsottu kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevia koneita ja laitteita. Myytäessä ja vuokrattaessa rakennusta koneineen ja laitteineen, oli myyntihinta eriteltävä verolliseen ja verottomaan osaan. Ratkaisevaa oli, palveliko kone tai laite kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa vai kiinteistön yleiskäyttöä. Siinä missä kiinteistön yleistä toimintaa palvelevien kalusteiden (esimerkiksi hissit, ilmastointi ja rakennuksen lämmitysjärjestelmän osat) luovutus oli verotonta, erityistä toimintaa palvelevien koneiden ja laitteiden (esimerkiksi säiliöt, prosessilinjien lämmityslaitteet) luovutushintaan tuli sisällyttää arvonlisävero. Ratkais-

¹⁷⁵ Neuvoston direktiivin 135 artiklan 1 j, k ja l kohdissa määrätään, että käyttöön otetun rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus maapohjineen ja muun kiinteistön kuin rakennusmaan luovutus ja kiinteistön vuokraus on verotonta. Direktiivin mukaisesti uuden rakennuksen ja rakennusmaan luovuttaminen on siten veronalaista. Suomella on kuitenkin liittymissopimuksessa taattu oikeus vapauttaa edellä mainitut verosta.

tavaksi tuli myös asennusratkaisujen verokohtelu eli rajaus siitä, missä kohtaa kiinteistö loppuu ja kone tai laite alkaa.¹⁷⁶

Muutoksen myötä kiinteistöluovutusten verovapaus koskee vuoden 2017 alusta voimaan tulleen täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklassa tarkoitettuja kiinteistöjä. Artiklan mukaan kiinteistöksi katsotaan myös kiinteistöllä harjoitettavaa liiketoimintaa palvelevat koneet, laitteet ja osat, jotka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja joita ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa. Kiinteistön määritelmän muutoksen myötä kiinteistöluovutusten verovapauden soveltamisala laajeni kiinteistön mukana myytäviin erityistä toimintaa palveleviin koneisiin, joita ei voida siirtää. Kone voidaan katsoa kiinteistön osaksi siitä hetkestä alkaen, kun se on asennettu pysyvällä tavalla¹⁷⁷. Tämä tarkoittaa, että esimerkiksi tehdaskiinteistön myynnissä edellä esitetyllä tavalla tehdashalliin kuuluvat koneet on vuoden 2017 alusta alkaen voitu luovuttaa verovapaasti muun kiinteistön yhteydessä. On kuitenkin muistettava, että kiinteistöihin liittyvät liiketoimet, tilanteet sekä fyysiset olosuhteet ovat hyvin moninaiset. Verokohtelu tulee siksi ratkaista aina tilannekohtaisesti.¹⁷⁸

Kiinteistön määritelmällä muutoksella on vaikutusta vain kiinteistön mukana myytävien koneiden ja laitteiden arvonlisäverokohteluun. Mikäli kone tai laite irrotetaan rakennuksesta ja myydään erikseen, sen myynti on arvonlisäverolain yleisten säännösten mukaan irtaimen omaisuuden verollista myyntiä. Irrottamisen jälkeen ei enää ole merkitystä sillä, kuinka laajasti koneen irrottaminen on aiheuttanut rakennukselle tai rakennelmalle tuhoa tai muutosta. Tällaisessa tapauksessa koneen myynti on verollista, jos se on alun perin hankittu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön tai jos siitä on tehty vähennys kiinteistöinvestointeja koskevassa tarkistusmenettelyssä.¹⁷⁹ Mikäli kone on taas ollut verottomassa käytössä, siitä ei ole saanut tehdä vähennyksiä eikä sen myynnistä suoriteta veroa. Jos taas kone on ollut osittain vähennykseen oikeuttavassa käytössä, veron peruste määräytyy AVL 81 §:ssä säädetyllä tavalla vähennykseen oikeuttavan osuuden mukaisesti. Veron perusteena on tällöin se osa vastikkeesta, joka vastaa koneen vähennyk-

¹⁷⁶ Tulkintariitoja on ollut runsaasti, mutta rajanvedoissa on usein päädytty siihen, että koneen tai laitteet rakennukseen kiinnitetyt anturat ja jalustat ovat luovutustilanteessa osa kiinteistöä. Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, osa VI Kulutuksen verottaminen, luku 1.4.2.7 Veropohja.

¹⁷⁷ Euroopan komissio 2015, s. 44.

¹⁷⁸ HE 110/2016 vp, s. 11.

¹⁷⁹ HE 110/2016 vp, s. 11–12.

seen oikeuttavaa käyttöä koko käytöstä. Vähennykseen oikeuttavan käytön osuus laskeaan hankinta-ajan ja kuluneen tarkistuskauden vähennykseen oikeuttavan osuuden perusteella.¹⁸⁰

Rakennusten ja rakennelmien ensimmäiseen luovutukseen sisältyy aina arvonlisäveroa, vaikka sitä ei myynnistä aina tilitetä.¹⁸¹ Ensimmäistä luovutusta seuraavat luovutukset ovat niinkään verottomia, mutta piilevää veroa voidaan katsoa vyöryvän ostajalle aina uuden luovutuksen yhteydessä. Kiinteistöjen luovutusten arvonlisäverotuksessa rakennuksen ja rakennelman ensimmäiseen myyntiin sisältyy teoreettisesti kaiken tulevan kulutuksen vero. Kiinteistötyypistä riippuen tulevaisuuden arvon kehittyminen on kuitenkin vaikeasti arvioitaessa ja siksi ensimmäisen myyntihetken hintaan sisältyvä piilevä arvonlisävero ei teoreettisesti aina kohtaa tulevaisuudessa kertyneen arvon kanssa. Esimerkiksi siinä missä tiettyjen rakennusten arvolla on tapana nousta ajan saatossa, voitaneen olla varmoja siitä, että erityistä toimintaa palvelevien koneiden, osien ja laitteiden arvo ei vuosien myötä nouse ilman merkittäviä lisäinvestointeja¹⁸². Tässä mielessä arvoaan kasvattavien rakennusten ja esimerkiksi teollisuuslinjaston luovutusten arvonlisäverokohtelu muodostuu verottomuuden laajentumisen myötä erilaiseksi.¹⁸³

AVL:n muutosten yhteydessä 29 §:ään lisättiin kohta 7, jonka mukaan veroa suoritetaan kiinteistöön pysyvästi asennettujen koneiden ja laitteiden vuokrauksesta. Ilman tätä lisäystä pysyvästi asennettujen koneiden ja laitteiden vuokraus olisi muuttunut kiinteistömääritelmän laajentamisen myötä verottomaksi. 7. kohdan lisäyksen seurauksena koneiden vuokrauksesta on edelleen suoritettava veroa, vaikka kone vuokrattaisiin yhdessä rakennuksen kanssa. Verovapauden soveltamisalan rajausta perustuu arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan c alakohtaan, jonka mukaan pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokrauksesta on tilitettävä veroa. Myös toimistokalusteiden ja muun liiketoiminnan irtaimiston vuokraus on entiseen tapaan verollista.¹⁸⁴

¹⁸⁰ Äärilä – Jokinen 2016, luku Kiinteistöluovutusten verovapaus. Luovutuksen veron perusteeseen palataan luvussa 4.5.

¹⁸¹ Äärilä ym. 2017, s. 453.

¹⁸² Lisäinvestointien arvonlisäverotus on kysymys erikseen eikä sillä ole vaikutusta ensimmäisen myyntihintaan piilevästi sisältyvään arvonlisäveroon.

¹⁸³ Ks. de la Feria – Krever 2012, s. 21–22.

¹⁸⁴ HE 110/2016 vp, s. 12.

Ennen vuotta 2017 voimassa olleen 28 §:n 3 momentin mukaan kiinteistön myyntiin ja vuokraukseen tavanomaisesti liittyvään asuinirtaimistoon sovellettiin kiinteistöjä koskevia säännöksiä. Lakimuutoksen myötä kyseinen momentti kumottiin. Muutos ei kuitenkaan vaikuttanut asuinhuoneiston vuokraukseen tai myyntiin, sillä asuinirtaimisto katsotaan liittymisperiaatteen mukaisesti edelleen kiinteistöön kuuluvaksi. Siten sen luovuttaminen tai vuokraaminen asuinkiinteistön luovutuksen tai vuokrauksen yhteydessä on kiinteistöluovutusten verovapaussäännöksen (AVL 27.1 §.) perusteella edelleen verotonta.¹⁸⁵ Verottomuus kattaa myös tilanteet, jossa vuokraustoimintaa pidetään liiketoimintana. Jotta liittymisperiaatteen logiikka pätee, on irtaimistolla oltava sama luovuttaja ja vastaanottaja kuin kiinteistöllä, jonka yhteydessä irtaimisto luovutetaan.

Rakennuksen ensimmäisen hankinnan yhteydessä hintaan piilevästi sisältyvän arvonlisäverotuksen vaikutukset eivät ole vuokrattavan kiinteistön tapauksessa yhtä kauaskantoiset kuin kiinteistön luovutuksen yhteydessä. Kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta voi hakeutua vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi, jos luovutuksensaaja harjoittaa kiinteistöllä arvonlisäverollista toimintaa. Jos kyse on kuitenkin esimerkiksi asuinhuoneiston vuokrasta, ei kiinteistön omistaja voi laskuttaa vuokraa verollisena.¹⁸⁶ Koska erityistä toimintaa palvelevien koneiden, osien ja laitteiden vuokraan sisältyy täytäntöönpanoasetuksen myötä aina arvonlisävero, ei ensimmäisen luovutuksen piilevä arvonlisävero jää lopulliseksi vaan verollisen vuokran määrän muutoksilla pystytään seuraamaan vuokrauksen kohteen arvon nousua tai laskua.

4.2 Vaikutukset kiinteään omaisuuteen liittyvien palveluiden myyntimaa- **han**

4.2.1 Verotus kiinteistön sijaintimaassa

Kiinteistöön liittyvät palvelut verotetaan arvonlisäverodirektiivin 47 artiklan mukaan yleisesti kiinteistön sijaintimaassa. Ennen täytäntöönpanoasetusta EU:n jäsenvaltiot

¹⁸⁵ HE 110/2016 vp, s. 12. Toisaalta toimistokalusteiden vuokraukseen kiinteistön vuokrauksen yhteydessä ei sovelleta liittymisperiaatetta. Ks. Suomen tilintarkastajat ry, s. 3. FhaoRajaus lienee perustelu samoilla syillä, joilla asuminen yleensäkin on säädetty arvonlisäverotuksen ulkopuolelle.

¹⁸⁶ de la Feria – Krever 2012, s. 22–23.

kuitenkin tulkitsivat säännöksiä kansallisen lainsäädäntönsä kannalta, mikä saattoi tiettyissä tilanteissa johtaa kaksinkertaiseen verotukseen tai nollaverotukseen.¹⁸⁷ Erityissäännöksen tarkoituksena on varmistaa verotulojen ohjautuminen kiinteistön sijaintimaahan. Tämän vuoksi kiinteistöihin liittyvien palveluiden verotuspaikkaa koskevia säännöksiä on katsottu tarpeelliseksi yhtenäistää EU:n alueella. Säännösten yhdenmukaisuus estää sopimusjärjestelyt, jossa direktiivin 47 artiklaa pyritään kiertämään verotuksellisin motiivein laadituilla sopimusehdoilla.¹⁸⁸

Kiinteistöön liittyvien palveluiden verotusmaasta säädetään AVL 67 §:ssä. Täytäntöönpanoasetuksen implementoinnin yhteydessä AVL 67 §:ää muokattiin vastaamaan sanamuodoltaan paremmin arvonlisäverodirektiiviä.¹⁸⁹ Säännös vastasi kuitenkin sisällöltään jo arvonlisäverodirektiiviä, joten tehty muutos on vain muodollinen.¹⁹⁰ Myyntimaasäännösten soveltamisala kuitenkin laajeni täytäntöönpanoasetuksen mukaisen kiinteistön määritelmän (AVL 28 §) seurauksena. Vuoden 2017 alusta lukien AVL 67 §:ää sovelletaan myös kiinteistölle pysyvästi asennettuihin erityistä toimintaa palveleviin osiin, koneisiin ja laitteisiin, joita ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta. Sen perusteella tällaisiin osiin, koneisiin ja laitteisiin kohdistuvien palveluiden myynti verotetaan niiden sijaintimaassa. Säännöstä sovelletaan sekä elinkeinoharjoittajille että yksityisille myytyihin palveluihin. Aikaisemman lainsäädännön mukaan erityistä toimintaa palveleviin koneisiin kohdistuvat palvelut verotettiin Suomen näkökulmasta yleissäännöksen (AVL 65 § ja 66 §) mukaan siinä maassa, johon ostaja oli sijoittunut.

Kiinteistöön liittyvien palvelujen verottamisesta kiinteistön sijaintimaassa säädettiin jo täytäntöönpanoasetusta edeltäneessä AVL:ssä. Kiinteistön liittyvien palveluiden myyntimaasäännöksen soveltamisalan laajentaminen aiheutti kuitenkin muutoksia kiinteistöiksi katsottavien erityistä toimintaa palveleviin koneisiin ja laitteisiin liittyvien palveluiden verotusmaan määräytymisessä. Muutoksen myötä vero maksetaan kiinteistön

¹⁸⁷ Tarkasteltaessa samaa palvelua saattoi toinen jäsenmaa katsoa sen irtaimen liittyväksi palveluksi ja toinen taas kiinteistöön liittyväksi palveluksi. Myyntimaa määräytyy näille palveluille eri kriteereiden perusteella, joten myyntimaasäännöksen tulkinta ei ollut välttämättä yhdenmukainen. Ks. Hakapää ym. 2016, luku 2.1 Arvonlisäverotuksen alueellinen soveltamisala.

¹⁸⁸ Ks. Euroopan komissio 2015, s. 11.

¹⁸⁹ Ilmaisu ”kiinteistöön kohdistuva palvelu” korvattiin ilmaisulla ”kiinteistöön liittyvä palvelu”.

¹⁹⁰ HE 110/2016 vp, s. 16.

sijaintimaahan myös näiden palveluiden myynnistä. Usein ostaja on sijoittunut siihen jäsenmaahan, missä palvelu suoritetaan, joten myyntimaan määräytymiseen muutoksella ei ole suurta käytännön merkitystä. Mikäli kone, laite tai osa katsotaan täytäntöönpanoasetuksen mukaan kiinteistöksi, on niihin liittyvien palveluiden myynnissä sovellettava kiinteistön sijaintimaan arvonlisäverolainsäädäntöä.

Esimerkiksi kiinteistöön liittyviä palveluita ja asennettuna luovutettua irtaimistoa eli asennustoimituksia EU:n alueella myyville yrityksille ei myyntimaan kannalta ole merkitystä, onko kyse kiinteistöön tai irtaimistoon liittyvästä palvelusta. Kiinteistöön liittyvä palvelu katsotaan myydyksi kiinteistön sijaintimaassa ja vastaavasti asennustoimitus palvelun suoritusmaassa.¹⁹¹ Verotusmaa on molemmissa tapauksissa sama. Sen sijaan jäsenmaiden kansallisesta lainsäädännöstä riippuen EU:n alueella tapahtuvien myyntien ja ostojen kannalta irtaimistoon ja kiinteistöön liittyvän palvelun rajanvedolla voi olla huomattavakin merkitys.

Arvonlisäverodirektiivi ei velvoita jäsenmaita soveltamaan käännettyä verovelvollisuutta muissa kuin 44 artiklan pääsäännön mukaisissa palvelumyyneissä. Kiinteistöön liittyviä palveluita koskee 47 artiklan erityissääntely. On siten jäsenvaltioiden päätettävissä, sovelletaanko kiinteistöön liittyvien palveluiden myyntiin käännettyä verovelvollisuutta. Maakohtaisesti kiinteistöön liittyvien palvelujen ostamiseen ja myymiseen voi liittyä myös erilaisia raportointivelvollisuuksia. Jos suomalainen yritys myy esimerkiksi asennustoimituksen, jonka verotusmaaksi määräytyy toinen jäsenmaa, on yrityksen lähtökohtaisesti hakeuduttava arvonlisäverovelvolliseksi tässä toisessa maassa. Mikäli palvelu katsotaan kuitenkin kiinteistöön liittyväksi palveluksi, saatetaan kohdemaan lainsäädännön mukaan myyntiin soveltaa käännettyä verovelvollisuutta, jolloin ostaja maksaa veron ja myyjäyritys välttyy arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumiselta.¹⁹² Jos kiin-

¹⁹¹ Lähtökohtaisesti tavara katsotaan myydyksi Suomessa, jos se luovutetaan ostajalle Suomessa (AVL 63 §). Tavarahan myynti kuljetettuna ja asennettuna eli asennustoimituksena toiseen jäsenmaahan verotetaan tässä toisessa jäsenmaassa (AVK 63.3 §). Myyjä voi suorittaa kokoamisen tai asentamisen itse tai ostaa palvelun alihankkijalta. Säännös perustuu arvonlisäverodirektiiviin (36 art.) ja sitä sovelletaan kaikissa jäsenmaissa. Kyse ei ole yhteisömyynnistä vaan asennustoimituksia koskeva erityissäännös.

¹⁹² Käännetyn verovelvollisuuden soveltuessa yrityksen on syytä selvittää, onko kyse erityisestä rakennusalan käännettystä verovelvollisuudesta vai ns. tavallisesta käännettystä verovelvollisuudesta. Rakennusalan käännettyn verovelvollisuuteen liittyy usein poikkeavia rekisteröitymis- tai raportointivelvollisuuksia. Ks. Euroopan komissio 2015, s. 14, kohdat 25–26. Rakennusalan erityinen käännetty verovelvollisuus on Suomen lisäksi voimassa mm. Ruotsissa, Saksassa ja Tanskassa. Hakapää ym. 2016, luku 9.2.4 Myynnin arvonlisäverokohtelu kohdevaltiossa.

teistön sijaintimaa ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta, on myyjän tilitettävä arvonlisävero sijaintimaan veroviranomaiselle.

Mikäli taas suomalainen asennustoimituksen toiseen jäsenmaahan myyvä yritys ostaa koneen asennuspalvelun toiselta suomalaiselta yritykseltä alihankintana, on myyntimaan määräytyminen huomattavasti oleellisempi seikka tämän alihankintakaupassa. Mikäli kone katsotaan irtaimistoksi, siihen kohdistuva palvelu verotetaan Suomessa, koska ostaja on täällä. Mikäli kone katsotaan valmistuttuaan kiinteistöksi, verotetaan siihen liittyvän rakentamisaliuhankintapalvelun myynti siinä maassa, missä kiinteistö sijaistaa. Kone, osa tai laite katsotaan kiinteistöksi jo ennen pysyvää asennusta, jos se valmistuttuaan tulee täyttämään kiinteän omaisuuden edellytykset.¹⁹³

Ennen täytäntöönpanoasetuksen voimaantuloa saattoi tilanne, jossa palvelun ostaja ja palvelun fyysinen kohde sijaitsivat eri jäsenmaissa, aiheuttaa Suomen ja kohdemaan välisen tulkintaristiriidan kiinteistömääritelmien eroavaisuuksista takia. Ristiriidan vuoksi olisi alihankintakaupan perusteella voinut muodostua velvollisuus suorittaa veroa molempiin maihin.¹⁹⁴ Koska kiinteistön määritelmät ovat täytäntöönpanoasetuksen voimaan saattamisen myötä yhtenevät, ei myyntimaan määräytymisessä enää ilmene ristiriitoja jäsenmaiden välillä. Suomalaiselle asennuspalvelun suorittavalle alihankkijalle muodostuu näin lähtökohtaisesti velvollisuus laskuttaa suomalaista pääurakoitsijaa kohdemaan arvonlisäverollisella laskulla ja siten myös luonnollisesti hakeutua kohdemaassa arvonlisäverovelvolliseksi. Kuten aiemmin todettiin, saattaa kohdemaakin soveltaa rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta, jolloin alihankkijan ja pääurakoitsijan on selvitettävä, kenelle muodostuu velvollisuus rekisteröityä verovelvolliseksi kohdemaassa.

Kiinteistökäsitteen laajenemisen vuoksi suomalainen yritys voi kiinteistöksi katsottaviin koneisiin liittyviä palveluja myydessään joutua rekisteröitymään kohdemaassa arvonlisäverovelvolliseksi entistä useammassa tilanteessa. Jos kiinteistön sijaintimaa ei sovelleta kiinteistöön liittyvien palveluiden myyntiin käännettyä verovelvollisuutta, suomalaisen yrityksen on hakeuduttava myyntimaassa arvonlisäverovelvolliseksi esimerkiksi tuotan-

¹⁹³ Euroopan komissio 2015, s. 44.

¹⁹⁴ Ks. Hakapää 2016, luku 9.2.7.1 Asennuspalvelut – irtaimen esineeseen kohdistuva työsuoritus.

tolinjaston korjauspalveluiden myynnistä. Vastaavasti jos ulkomaisella yrityksellä on kiinteistö Suomessa, suoritetaan siihen liittyvien palveluiden myynnin arvonlisäverotus Suomessa Suomen arvonlisäverosäännösten mukaisesti. Suomessa käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan huomattavasti laajemmin kuin direktiivin 44 artikla edellyttää. Käännetystä verovelvollisuudesta säädetään AVL 8a-d §:ssä ja 9 §:ssä. Näiden säännösten mukaan myös kiinteistöön kohdistuviin palveluihin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, jos ulkomaalainen myyjä ei ole täällä verovelvollinen.¹⁹⁵

Täytäntöönpanoasetuksen mukainen kiinteistökäsitteen harmonisointi estää kiinteistöihin liittyvät kaksinkertaisen arvonlisäverotuksen ja verottamatta jättämisen vain jäsenmaissa. Kolmansiin maihin liittyvissä tilanteissa voi kiinteistökäsitteiden ja kiinteistöön liittyvien palveluiden määritelmien epäsymmetriasta seurata, että osallisista valtioista molemmat katsovat itsensä suoritteiden myyntimaiksi. Vastaavasti on mahdollista, että kumpikaan maista ei katso itseään myyntimaiksi. Siten kaksinkertaista verotusta tai verottamatta jättämistä voi yhä ilmetä näissä tilanteissa. Suomen AVL:n mukaista kiinteistökäsitettä toki sovelletaan myös kolmansiin maihin liittyvissä myynneissä, mutta kolmansien maiden arvonlisäverokäsittely on aina selvitettävä erikseen.

Asennustoimituksia ja muita asennuspalvelukokonaisuuksia suunniteltaessa on otettava huomioon myös kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytykset ja sen vaikutukset yrityksen verovelvollisuuteen. Erityisesti pitkissä asennusurakoissa palvelun suorittajalle voi muodostua kiinteä toimipaikka urakan kohdevaltion.¹⁹⁶

4.2.2 Palvelun luonne ja suora yhteys kiinteään omaisuuteen

Ennen täytäntöönpanoasetuksen voimaantulemista kiinteistöön kohdistuvien palveluiden tulkinta vaihteli jäsenmaiden välillä. Eroavaisuuksia ilmeni esimerkiksi varastointi-

¹⁹⁵ AVL 8a–d §:t koskevat esimerkiksi rakennuspalveluiden, metalliromujen ja päästöoikeuksien myynnin pakollista käännettyä verovelvollisuutta, vaikka transaktiot tapahtuvat kahden Suomessa verovelvollisen henkilön välillä. AVL 9 §:n mukainen käännetty verovelvollisuus ei ole pakollinen, vaan myyjä voi halutessaan hakeutua Suomessa verovelvolliseksi ja suorittaa veron.

¹⁹⁶ Arvonlisäverotuksen kiinteä toimipaikka eroaa tuloverotuksen kiinteästä toimipaikasta. Arvonlisäverotuksen kiinteä toimipaikka määritellään neuvoston täytäntöönpanoasetuksessa 282/2011. Määritelmä perustuu EUT:n oikeuskäytäntöön. Ks. Hakapää 2016, luku 2.3 Arvonlisäverotuksen kiinteä toimipaikka. Kiinteään toimipaikkaan liittyvät kysymykset rajataan tämän tutkimuksen ulkopuolelle. Kiinteistökäsitteen muutoksella ei ollut vaikutusta kiinteän toimipaikan verotukseen.

toiminnan verokohtelussa.¹⁹⁷ Tämän vuoksi myytäessä kiinteistöön kohdistuvia palveluita toiseen jäsenmaahan, oli elinkeinonharjoittajan selvitettävä palvelun verokohtelu kohdemaassa.¹⁹⁸ Vuoden 2017 alusta voimaantulleen täytäntöönpanoasetuksen tarkoituksena on yhdenmukaistaa kiinteistöihin liittyvien palveluiden säännösten tulkintaa jäsenmaiden alueella.

Kiinteään omaisuuteen liittyviksi palveluiksi katsotaan ainoastaan sellaiset palvelut, joilla on riittävän suora yhteys kyseiseen omaisuuteen. Tällaiset palvelut on määritelty tarkasti täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 1 kohdassa. Asetuksen mukaa kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluita ovat seuraavat:

- a) palvelut johtuvat kiinteästä omaisuudesta ja kyseinen omaisuus muodostaa välttämättömän osatekijän palveluissa ja se on keskeinen ja olennainen suoritettavien palvelujen kannalta;
- b) palvelujen kohteena on kiinteä omaisuus tai ne on suunnattu kiinteään omaisuuteen tarkoituksena muuttaa sitä oikeudellisesti tai fyysisesti.

Alakohdassa a tarkoitetaan palveluita, joiden toteutus perustuu merkittävästi kiinteistöön. Kiinteistö on tällöin keskeinen väline palvelun suorittamisessa. Tällaisia palveluita ovat esimerkiksi huoneiston vuokraus ja muiden kiinteistöön liittyvien oikeuksien kuten soranotto-oikeuden luovuttaminen. Alakohdassa b taas on kyse palveluista, joissa kiinteistö on suoritettavan palvelun kohteena. Kiinteään omaisuuteen suunnattuja fyysisiä muutoksia ovat esimerkiksi kunnossapito ja rakentaminen. Oikeudellinen muutos tulee kyseeseen esimerkiksi tontin omistusosuuksiin halkomisen yhteydessä. Palvelulla katsotaan olevan riittävän suora yhteys kiinteistöön kun jompikumpi ehdoista täyttyy.¹⁹⁹ Vastaavasti arvonlisäverolaissa kiinteistöön liittyvät palvelut määritellään 67 §:n 2 momentissa:

Kiinteistöön liittyvinä palveluina pidetään muun muassa asian-
tuntija- ja kiinteistönvälityspalveluja, majoituspalveluja, käyttö-

¹⁹⁷ Ks. esim. C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o., jossa monipuolinen varastointipalvelu lastauksineen, pakkaamisineen, purkamisineen jne. katsottiin kiinteistöön kohdistuvaksi palveluksi vain, jos se muodosti yhden liiketoimen pääasiallisen suorituksen ja ostajalle tarjottiin oikeus tiettyyn kiinteään omaisuuteen tai sen osaan.

¹⁹⁸ Äärilä ym. 2017, s. 538.

¹⁹⁹ Verohallinto 2017 C, Kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suoritus, Riittävän suora yhteys.

oikeuksien myöntämistä kiinteään omaisuuteen sekä rakentamispalveluja.

Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus kattaa kiinteistöjen pitkäaikaisen vuokrauksen lisäksi AVL 29 §:ssä esitetyt verollisiksi säädettyt palvelut, joihin kuuluvat muun muassa kokous- ja näyttelytilojen tilapäinen vuokraus ja yleisen tien tai rautatien kokonaishoitopalvelun luovuttaminen valtiolla.²⁰⁰ Täytäntöönpanoasetuksessa esitetään yksityiskohdainen, joskaan ei tyhjentävä, luettelo artiklan soveltamisalaan kuuluvista palveluista. AVL 67 §:ssä mainittujen lisäksi sellaisia ovat esimerkiksi rakennussuunnittelu, purkaminen, maanmuokkaus, maatalouspalvelut²⁰¹, erilaiset arviointi- ja asiantuntijapalvelut, kiinteistön vuokrauksen ja myynnin välityspalvelut ja oikeuksien luovuttaminen. Palvelun vastaanottajan kiinteistöön kohdistuvilla omistus- ja hallintasuhteilla tai vastaanottajan sijoittumisella ei ole painoarvoa suoritusmaata määritettäessä. Vain palvelun luonteella ja kohteella on merkitystä.²⁰²

Pelkkä työvälineiden vuokraus kiinteistöön kohdistuvan palvelun suorittamiseksi ei ole kiinteistöön liittyvä palvelu. Mikäli työvälineen luovutuksen yhteydessä ostajan käyttöön luovutetaan myös välineen käyttämiseksi työvoimaa, katsotaan palvelun suorittajan ottavan vastuun välineellä kiinteistöön suoritettavan palvelun työsuorituksesta. Tällaisessa tapauksessa palvelu voidaan katsoa kiinteistöön liittyväksi palveluksi.²⁰³

Täytäntöönpanoasetuksen mukaisen kiinteistömääritelmän myötä edellä kuvatut palvelut katsotaan kiinteistöön liittyviksi myös, jos ne liittyvät pysyvästi asennettuihin koneisiin tai laitteisiin. Asetuksessa mainitaan, että koneiden ja laitteiden kokoonpano ja asentaminen katsotaan kiinteistöön liittyväksi palveluksi, mikäli kyseinen omaisuus katsotaan näiden työsuoritusten jälkeen kiinteäksi omaisuudeksi. Myös koneisiin ja laitteisiin liittyvä huolto-, tarkastus- ja valvontatyö kuuluu artiklan soveltamisalaan.²⁰⁴ Asetuksessa on myös erityisesti ilmaistu, että kiinteään omaisuuteen liittyviksi palveluiksi

²⁰⁰ Äärilä ym. 2017, s. 536–537.

²⁰¹ Verohallinto 2017 C, Maahan kohdistuvat työt ja maatalouspalvelut. Maa- ja metsätalouspalveluista vain maahan kohdistuva palvelut ovat kiinteistöön kohdistuvia palveluita. Sellaisia ovat esimerkiksi puiden kaato, pellon raivaus ja kyntäminen.

²⁰² Euroopan komissio 2015, s. 27–28.

²⁰³ Täytäntöönpanoasetus 31b art.

²⁰⁴ Täytäntöönpanoasetus 1042/2013, 31 a artikla, 2 kohta, m ja n alakohdat.

ei katsota sellaisiin koneisiin, laitteisiin ja osiin liittyviä palveluita, jotka eivät ole ja joista ei tule kiinteistön osia.²⁰⁵

Verohallinnon vuonna 2010 antamassa ohjeessa todetaan, että kiinteistöihin vain välillisesti liittyvät palvelut eivät ole kiinteistöön liittyviä palveluita. Jotta palvelun voidaan katsoa liittyvän kiinteistöön, on sen oltava ensisijaisesti yhteydessä nimenomaan kiinteistöön, ei sillä harjoitettavaan liiketoimintaan. Liiketoimintaan kohdistuvat palvelut, kuten kiinteistöliiketoimintaan liittyvät taloushallintopalvelut eivät kuulu erityissäännöksen soveltamisalaan. Myöskään irtaimen omaisuuden varastoiminen kiinteistöllä, omaisuudenhoitopalvelu, lainhuudon ja kiinnityksen hakeminen ja kiinteistöön kohdistuvien palveluiden välitys (pois lukien kiinteistön vuokrausta ja myyntiä koskeva palvelu²⁰⁶) eivät ole kiinteistöön kohdistuvia palveluita.²⁰⁷ Kyseinen ohje on annettu ennen kiinteistön määritelmän muutosta koskevan täytäntöönpanoasetuksen voimaan tuloa, mutta kiinteistöön liittyvien palveluiden myyntimaasäännösten soveltamisalan katsottiin hallituksen esityksessä muuttuneen vain pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden osalta. Vuonna 2010 annettu Verohallinnon ohje on siten edelleen ajankohtainen.

Erityistä toimintaa palveleviin koneisiin, osiin ja laitteisiin liittyen voidaan myydä luonteeltaan hyvin erilaisia palveluita kuin esimerkiksi rakennuksiin liittyen. Siksi myös kiinteistöön liittyvien palveluiden kirjo laajeni entisestä, kun pysyvästi asennetut koneet, osat ja laitteet sisällytettiin kiinteistön määritelmään. Koneisiin ja laitteisiin voi liittyä huomattavan edistynyttä teknologiaa, jota ei sellaisenaan voitane soveltaa esimerkiksi rakennuksissa ja niiden osissa. Tällaiseen teknologiaan liittyvät palvelut muodostavat käytännössä kokonaan uuden kiinteistöön liittyvänä palveluna verotettavien suoritusten alakategorian.²⁰⁸

Koneiden sähköiset etäpalvelut voidaan suorittaa ilman palveluntarjoajan fyysistä läsnäoloa kiinteistön sijaintipaikassa. Etäpalveluita voivat olla esimerkiksi koneen ohjaus-

²⁰⁵ Täytäntöönpanoasetus 1042/2013, 31 a artikla, 3 kohta, f alakohta.

²⁰⁶ Täytäntöönpanoasetus 1042/2013, 31 a artikla, 2 kohta, p alakohta.

²⁰⁷ Verohallinto 2010 A, luku 6.2 Kiinteistöön kohdistuvat palvelut.

²⁰⁸ AVL:n mukaan esimerkiksi hissien ja LVI-keskusten virhekoodeihin perustuvat etäpalvelut on voitu katsoa kiinteistöihin liittyviksi palveluiksi jo ennen täytäntöönpanoasetuksen mukaista kiinteistömääritelmää. Kiinteistön käyttötarkoitusta palveleviin osiin ja laitteisiin kohdistuvat etäpalvelut ovat kuitenkin huomattavasti rajallisemmat kuin erityistä toimintaa palvelevien koneiden, osien ja laitteiden tapauksessa on mahdollista.

laitteiden virhekoodien tulkitseminen ja kuittaaminen. Palvelun suorittaminen fyysisesti muusta sijainnista, kuin missä itse kiinteistö sijaitsee, ei sinänsä poista palvelun riittävän suoraa yhteyttä kiinteistöön. Palvelun liittymistä kiinteistöön on arvioitava samalla tavalla kuin fyysisesti samassa sijainnissa suoritettavien palveluiden tapauksessa.²⁰⁹ Sähköisten viestimien välityksellä suoritettavien palveluiden käyttäminen koneisiin liittyvissä etäpalveluissa yleistyy jatkuvasti teknologisen kehityksen myötä. Näiden palvelujen verokohtelun on oltava sama kuin paikan päällä suoritettavien vastaavien palveluiden.²¹⁰

Nykyteknologia mahdollistaa myös esimerkiksi vartiointipalveluiden suorittamisen etäpalveluna. Vartiointipalvelukokonaisuuteen yhdistettynä voidaan myydä myös kulunvalvontapalveluita ja siten työajan hallintaan liittyviä palveluita. Kiinteistöön liittyvien etäpalveluiden verotuspaikan määrittämisessä voidaan joutua tekemään valinta useamman kulutusmaata koskevan erityissäännöksen välillä. Toisaalta kyse voi olla sähköisestä palvelusta, toisaalta kiinteistöön liittyvästä palvelusta. Valittaessa sovellettavaa myyntimaasäännöstä, on pyrittävä selvittämään, mikä ratkaisu myötäilee parhaalla tavalla kulutusmaaperiaatetta.²¹¹

Samantyyllisen kysymyksenasettelun ääreen päästään, kun arvioidaan palvelukokonaisuuksia. Palvelukokonaisuuksien tapauksissa on tehtävä valinta joko liittymis- tai jakamisperiaatteen soveltamisesta.²¹² Liittymisperiaatteen perusteella samaan palvelukokonaisuuteen kuuluviksi voidaan katsoa palvelut, jotka suoritetaan pääsuoritteesta nauttimisen mahdollistamiseksi. Tällaisia tukevia ja täydentäviä sivusuoritteita arvioidaan niiden itsenäisyyden perusteella. Mikäli palvelukokonaisuus katsotaan riittävällä tavalla erottamattomaksi kokonaisuudeksi, määräytyy verokohtelu sen perusteella, mikä palvelun osasuoritteista katsotaan pääsuoritteeksi.

²⁰⁹ Euroopan komissio 2015, s. 33, k. 158.

²¹⁰ Euroopan komissio 2015, s. 12 ja 45. Komission linja kuvastaa neutraalisuusperiaatteen merkitystä arvonlisäverotuksessa. Sähköisesti tehtävät valvonta- ja tarkistuspalvelut suoritetaan erilaisilla työvälineillä ja eri sijainnista, joten palveluun liittyvät fyysiset tosiseikat ovat hyvin erilaiset kuin paikan päällä suoritettavilla palveluilla. Molemmat toimivat kuitenkin samoilla kilpailluilla markkinoilla, joten niiden erilainen verokohtelu olisi neutraalisuusperiaatteen vastainen.

²¹¹ Euroopan komissio 2015, s. 11, kohta 10–11.

²¹² Ks. Liittymis- ja jakamisperiaatteen merkityksestä kiinteistöjen arvonlisäverotuksessa luku 2.3 Kiinteistö arvonlisäverotuksen kohteena.

Kiinteistöihin kohdistuvien palveluiden myyntimaata koskeva säännös (AVL 67 §) on erityissäännös, joka sellaisena on ensisijainen yleisiin palveluiden myyntimaasäännöksiin nähden. Erityissäännöksellä tarkoitetaan säännöstä, joka on pääsäännön mukainen mutta luonteeltaan sitä tarkentava. Poikkeussäännöksellä taas tarkoitetaan säännöstä, joka ei ole pääsäännön mukainen vaan tekee siihen poikkeuksen.²¹³ Kiinteistöön kohdistuvien palveluiden verotusmaata koskeva periaate on yhdenmukainen palveluiden yleisten myyntimaasäännösten kanssa. Siten AVL 67 § ja sen peruste, arvonlisäverodirektiivin 47 artikla, ovat erityissäännöksiä, eivät poikkeussäännöksiä.²¹⁴ EUT:n vakiintuneen oikeuskäytännön perusteella kiinteistöihin kohdistuvien palveluiden myyntimaasäännöksiä sovellettaessa ei siten ole tarpeen noudattaa poikkeussäännöksen suppeaa tulkintaa.²¹⁵

Täytäntöönpanoasetuksen ja komission selittävien huomautusten seurauksena tarkentuneita kiinteistöön liittyvien palvelujen rajoja voitaneenkin pitää seurauksiltaan kauaskantoisimpina. Ne vaikuttavat useampien verovelvollisten liiketoimintaan kuin varsinaiset kiinteistön määritelmän muutokset. Koneiden, osien ja laitteiden kiinteistöksi määrittämisen vaikutuksia tulisikin tarkastella tässä valossa.²¹⁶

4.3 Vaikutukset rakentamispalveluiden verotukseen

4.3.1 Rakennusalan käännetty verovelvollisuus

Rakentamispalveluiden käännetyn verovelvollisuuden soveltamisalaan kuuluu AVL 31.3 § 1 kohdassa määrätty kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavarantoimittajan luovuttaminen (AVL 8c.1 § 1 k). Kiinteistön määritelmällä on oleellista merkitystä käännetyn verovelvollisuuden soveltamisessa, koska säännöksen soveltamiseksi rakentamispalveluiden on kohdistuttava nimenomaan kiinteistöön. Ennen täytäntöönpanoasetuksen mukaisen kiinteistön määritelmän voimaantuloa kiinteistön määritelmä ei kattanut erityistä toimintaa palveleviin koneisiin ja kohdistuvia

²¹³ Lex general vs. lex specialis. Ks. mm. Määttä 2014, s. 137–140.

²¹⁴ Ks. Euroopan komissio 2015, s. 10.

²¹⁵ Ks. C–108/00 SPI, kohdat 16–19 ja C–166/05 Heger Rudi, kohdat 16–17. Ks. myös poikkeussäännösten suppeasta tulkinnasta Määttä 2014, s. 150–157.

²¹⁶ Hakapää 2017, s. 65.

asennus-, huolto- ja korjaustöitä. Tämän vuoksi niihin ei sovellettu rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta.

Täytäntöönpanoasetuksen mukaisen uuden kiinteistömääritelmän vuoksi kiinteistöksi katsotaan nykyisin myös kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet ja laitteet, joita ei voida siirtää muuttamatta tai tuhoamalla rakennusta tai rakennelmaa. Kun kiinteistön määritelmä laajeni kattamaan tällaiset koneet ja laitteet, ilman erityissäätelyä käännetty verovelvollisuus olisi samalla laajentunut koskemaan myös niihin kohdistuvia rakentamispalveluita. Tällöin edellä tarkoitettujen koneiden ja laitteiden myynti asennettuna sekä asennus-, korjaus- ja huoltotyöt kuuluisivat muiden edellytysten täytyessä käännetyn verovelvollisuuden soveltamisalaan. Kiinteistön määritelmän laajentumisesta huolimatta rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden soveltamisalaa ei katsottu tarpeelliseksi laajentaa.

Arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltioilla on oikeus määrittää rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden soveltamisalan laajuus. Täytäntöönpanoasetuksen takia rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden soveltamisalaa ei katsottu tarpeelliseksi laajentaa erityistä toimintaa palveleviin koneisiin ja laitteisiin. Rakennusalan käännetty verovelvollisuus on erityissäännös, jolla poiketaan arvonlisäverolain yleisestä verovelvollisuudesta. Sen tavoitteena on nimenomaan rakennusosalalla aliurakointiketjuissa esiintyvän epärehellisyyden vähentäminen, ja siksi sen soveltamisalaa ei ole tarkoituksenmukaista laajentaa muille toimialoille. Hallituksen esityksessä mainitaan lisäksi, että rajauksella halutaan ehkäistä yrityksille aiheutuvia hallinnollisia kuluja ja oikeudellista epävarmuutta, jota täytäntöönpanoasetuksen tulkintakysymykset ja niistä vasta tulevaisuudessa seuraavat EUT:n ja kansallisten tuomioistuinten tulevat ratkaisut toistaiseksi lisäävät. Käännettyyn verovelvollisuuteen liittyvä oikeuskäytäntö on melko vakiintunutta.

Kiinteistömääritelmän uudistuksen vaikutuksen rajaamiseksi arvonlisäverolakiin lisättiin säännös (AVL 8c.3 §), jonka mukaan käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palveleviin koneisiin, laitteisiin tai kalusteisiin kohdistuvien palveluiden myyntiin. Myöskin rakennuspalvelun ostajan tiedonantovelvollisuuden soveltamisalaa rajattiin. Verotusmenettelylakiin tehtiin muutos, jolla

tiedonantovelvollisuus rajattiin koskemaan samoja palveluita kuin käännetty verovelvollisuus (VML 15c.2 §).²¹⁷

Verohallinnon rakentamispalveluiden käännettyä verovelvollisuutta koskevan ohjeen mukaisesti esimerkiksi ravintoloiden ja sairaaloiden laitteet ja pysäköintirakennuksessa olevat lippuautomaatit ovat erityistä toimintaa palvelevia laitteita. Rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden soveltuvuuden arvioinnissa ei ole väliä, ovatko erityistä toimintaa palvelevat laitteet kiinteästi asennettuja. Niihin kohdistuvien asennus ja huolto-
palveluiden ei katsota olevan kiinteistöön kohdistuvaa rakentamispalvelun myyntiä eikä siihen siksi sovelleta käännettyä verovelvollisuutta.²¹⁸

On jäsenvaltioiden päätettävissä, sovelletaanko kiinteistöön liittyviin palveluihin käännettyä verovelvollisuutta. Suomalaisen elinkeinonharjoittajan tuleekin selvittää vero-
kohtelu kiinteistön sijaintimaassa myydessään toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteistöön liittyvää palvelua.²¹⁹

Rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta myytäessä erityistä toimintaa palveleviin koneisiin, osiin ja laitteisiin liittyviä palveluita. Varsinaisen kohdepalvelun määritelmä haluttiin pitää ennallaan. Näiden koneiden, osien ja laitteiden sisällyttäminen kiinteistön määritelmään mahdollistaa kuitenkin periaatteessa aiempaa laajemman ostajan asemaa koskevan tulkinnan. Rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden soveltamisedellytyksiin kuuluu, että ostaja myy rakentamispalveluita muutoin kuin satunnaisesti (AVL 8c.1 § 2 k). Ostajan myymien rakentamispalveluiden ei tarvitse soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. Myös esimerkiksi rakentamispalveluita oman käytön verotuksen soveltamisen edellyttämällä tavalla myyvä yritys täyttää ostajan toimintaa koskevat kriteerit.²²⁰ Rakentamispalveluita muutoin kuin satunnaisesti myyvän yrityksen tulee soveltaa käännettyä verovelvollisuutta kaikkiin tekemiinsä rakentamispalvelun ostoihin.

Täytäntöönpanoasetuksen mukaisen kiinteistökäsitteen myötä rakentamispalveluiden oman käytön verotuksen säännöksiä (AVL 31 §) sovelletaan myös erityistä toimintaa

²¹⁷ HE 110/2016 vp, s. 13.

²¹⁸ Verohallinto 2017 A.

²¹⁹ Äärilä ym. 2017, s. 538. Ks. myös luku 4.2.1.

²²⁰ Tannila – Auranen 2012, luku 6.3 Omaan lukuun rakentaminen.

palveleviin koneisiin, osiin ja laitteisiin liittyviin palveluihin, jos näitä ei voida siirtää muuttamatta tai tuhoamalla rakennusta. Analogisesti voitaneen ajatella, että myös kiinteisiin koneisiin liittyviä palveluita myyvät yritykset voisivat nyt olla rakentamispalvelun ostajia käännetyllä verovelvollisuudella, vaikkei käännettyä verovelvollisuutta näihin palveluihin sovelletakaan. Tässä mielessä kiinteistökasitteen laajeneminen laajensi myös rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden lain sanamuodon mukaista soveltamisalaa.

Täytäntöönpanoasetusta seuranneessa hallituksen esityksessä ei oteta erikseen kantaa siihen, vaikuttaako kiinteistökasitteen muutos rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden ostajaa koskevan soveltamisalan laajuuteen.²²¹ Rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta koskevien säännösten tarkoituksena on kuitenkin estää veronkiertoa nimen omaisesti rakennusalan aliurakkaketjuissa. Muut toimialat on pääsääntöisesti rajattu soveltamisalan ulkopuolelle myös ostajan roolissa. Erityistä toimintaa palveleviin koneisiin, osiin ja laitteisiin liittyviä palveluita ei myöskään veroteta AVL 8c §:n mukaisella käännetyllä verovelvollisuudella. Tältä kannalta koneisiin, osiin ja laitteisiin liittyviä palveluita myyvien yritysten sisällyttäminen säännöksen soveltamisalaan edes ostajan roolissa ei voitane pitää lainsäätäjän tarkoituksen mukaisena.²²² Hallinnollisista syistä muita kuin rakennuspalveluita edelleen myyvät yritykset eivät ostajina ole velvollisia tilittämään veroa. Koneisiin, osiin ja laitteisiin liittyviä palveluita myyviä yrityksiä ei pidetä harmaan talouden kannalta riskiryhmänä ja niiden sisällyttäminen soveltuviin ostajiin lisäisi myös hallinnollista kuormaa ja aiheuttaisi aiheetonta oikeusvarmuuden heikkenemistä.²²³

Rakennusalan käännetty verovelvollisuus on poikkeus myyjän verovelvollisuuden pääsäännöstä (AVL 2 §). Poikkeussäännösten soveltamisessa noudatetaan pääsääntöisesti suppeaa tulkintaa. Tällä perusteella käännetyn verovelvollisuuden soveltamisala tuskin laajenee ostajaa koskevien kriteerien osalta.²²⁴ Myös hallituksen esityksestä ilmenevä lainsäätäjän tarkoitus estää laajaa tulkintaa, vaikka se lain sanamuodon perusteella olisi-kin mahdollista. Asia ratkaistaneen oikeuskäytännössä.

²²¹ HE 110/2016 s. 12–13.

²²² HE 41/2010, s. 12.

²²³ HE 110/2016, s. 13.

²²⁴ Ks. laajemmin poikkeussäännösten suppeasta tulkinnasta: Määttä 2014, s. 150–157.

4.3.2 Rakentamispalveluiden oman käytön verotus

Rakentamispalveluiden oman käytön verotus koskee kiinteistöön kohdistuvia rakentamispalveluita. Kiinteistön määritelmän laajennuttua koskemaan kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevia kiinteästi asennettuja koneita ja laitteita myös niihin kohdistuvat rakentamispalvelut tulivat rakentamispalveluiden oman käytön verotuksen piiriin. Rakentamispalveluiden oman käytön verotusta koskevat AVL 31 §, 31a § ja 33 § koskevat muutoksen myötä erityistä toimintaa palvelevia koneita ja laitteita. Hallituksen esityksen mukaan oman käytön verotuksen annettiin laajentua koneisiin ja laitteisiin hallinnollisista syistä ja verotuksen varmistamiseksi eli erityisiä rajaavia säännöksiä ei rakentamispalvelun oman käytön verotuksen säännöksiin lisätty.²²⁵

Rakentamispalveluiden oman käytön verotuksen tarkoituksena on lisätä verotuksen neutraalisuutta silloin, kun kiinteistö, johon rakennuspalvelut kohdistuvat, siirtyy vähennykseen oikeuttamattomaan käyttöön. Täytäntöönpanoasetuksen mukaisesti kiinteistöksi katsotaan kiinteistöllä erityistä toimintaa palveleva kone, osa tai laite, jota ei voida siirtää rakennuksesta tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta. Tällaisen koneen, osan tai laitteen luovutus on kiinteistöluovutusten verovapauden pääsäännön mukaan verotonta. Jos rakentamispalveluiden oman käytön verotus ei koskisi myös tällaisia koneita, osia tai laitteita, niihin kohdistuvat rakentamispalvelut jäisivät verottamatta, kun kiinteistö rakentamisen jälkeen myytäisiin. Neutraalisuuden toteutumiseksi soveltamisalan laajeneminen on tarkoituksenmukaista. Mikäli rakennusliike rakentaa kiinteistön ja sinne kiinteästi asennetun koneen vuokrattavaksi, ei koneeseen kohdistuvista rakentamispalveluista tule suorittaa oman käytön veroa. Vuokrattaessa kiinteistöä koneineen on koneen osuus vuokrasta säädetty edelleen verolliseksi.²²⁶

Esimerkiksi koko teollisuushallin rakentaminen laitteineen luovutettavaksi tuli rakentamispalveluiden oman käytön verotuksen piiriin. Kaikki työt, jotka tehdään erityistä toimintaa palvelemaan koneeseen, osaan tai laitteeseen kohdistuen, ovat kiinteistöön liittyviä palveluita, vaikka ne suoritettaisiin hyvin varhaisessa vaiheessa ennen varsinaisen koneen rakentamista. Jos kone kuitenkin kuljetetaan toiselta verotusalueelta eivät siihen

²²⁵ HE 110/2016 vp, s. 14.

²²⁶ Ks. 4.1 Osan, koneen tai laitteen käyttöoikeuden luovutus kiinteistön osana.

toisella verotusalueella tehtyjä töitä kuitenkin pidetä kiinteistöön liittyvinä palveluina.²²⁷ Veroa suoritetaan välittömistä ja välillisistä kustannuksista siten kuin muihinkin kiinteistötyyppeihin liittyvien rakentamispalveluiden yhteydessä.

4.4 Vaikutukset kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotukseen

Kiinteistöhallintapalveluita ovat rakentamispalvelut, kiinteistön puhtaanapito ja muu kiinteistönhoito sekä kiinteistön talous- ja hallintopalvelut. Kiinteistöhallintapalvelun on kohdistuttava kiinteistöön. Kiinteistön käsitteen laajennuttua kattamaan kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet ja laitteet olisi myös niihin kohdistuvat palvelut katsottu kiinteistöhallintapalveluiksi, ellei niitä olisi rajattu soveltamisen ulkopuolelle erityissääntelyllä. Soveltamisalan rajaamiseksi AVL 32 §:ään lisättiin neljäs momentti, jonka mukaan kiinteistöhallintapalveluja eivät ole kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palveleviin koneisiin, laitteisiin tai kalusteisiin kohdistuvat palvelut.

Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotus on arvonlisäverodirektiivin mukaan jäsenvaltioille vapaaehtoista ja soveltamisala vapaasti määritettävissä²²⁸. Kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotusta koskevan sääntelyn tavoitteena on kilpailuväristymien torjuminen verottomassa toiminnassa. Hallituksen esityksen mukaan kilpailunäkökulma ei vaadi kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksen laajentamista erityistä toimintaa palveleviin koneisiin ja laitteisiin. Erityissääntelyä perustellaan myös hallinnollisilla syillä. Soveltamisalan laajentaminen uudistetun kiinteistömääritelmän laajuiseksi lisäisi soveltamisen piirissä olevien yritysten määrää ja kasvattaisi siten hallinnollisia kustannuksia merkittävästi.

Kiinteistöhallintapalvelut koskevat kiinteistöihin liittyviä palveluita. Irtaimistoon ja AVL 32.4 §:n mukaan myöskään erityistä toimintaa palveleviin koneisiin ja laitteisiin liittyvät suoritukset eivät ole oman käytön verotuksen alaista. On kuitenkin huomattava, että oikeuskäytännössä koko kiinteistöön kohdistuvan siivouspalvelun yhteydessä myös irtaimistoon kohdistunut siivous katsottiin liittymisperiaatteen mukaan kiinteistöhallin-

²²⁷ Euroopan komissio 2015, s. 44.

²²⁸ Arvonlisäverodirektiivi 27 art.

tapalvelun osaksi. Tapauksessa KHO 2015:50 sekä kiinteistöön että irtaimistoon kohdistuvien palveluiden katsottiin muodostavan suoritekokonaisuuden, jonka jakaminen osiin olisi keinotekoista. Oman käytön veroa oli siten suoritettava myös irtaimistoon kohdistuvasta siivouksesta. KHO:n perusteluissa otetaan huomioon hallituksen esitys, jonka mukaan kiinteistöhallintapalveluiksi katsotaan muun muassa talonmiespalvelut ja jätehuolto, jotka eivät sinällään ole juuri rakennukseen tai maa-alueeseen kohdistuvia palveluita. Kiinteistöhallintapalveluiden suppea tulkinta johtaisi palvelukokonaisuuksien tarpeettoman tarkkaan pilkkomiseen, mikä ei enää palvelisi käytännön tarpeita.

Vaikka tapauksessa KHO 2015:50 käsiteltiin kiinteistöllä olevaa irtaimistoa päästäneen samankaltaisiin johtopäätöksiin tarkasteltaessa myös muita muuhun kiinteistöön sekä erityistä toimintaa palveleviin koneisiin ja laitteisiin kohdistuvia palvelukokonaisuuksia. Mikäli palvelun jakaminen kiinteistöhallintapalveluksi ja muuksi palveluksi on taloudelliselta kannalta keinotekoista, voitaneen olettaa, että myös erityistä toimintaa palveleviin koneisiin ja laitteisiin kohdistuvat palvelut aiheuttavat palvelukokonaisuuden osana velvollisuuden kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön veron suoritukseen. Vaikka erityistä toimintaa palveleviin laitteisiin liittyvät palvelut rajattiin kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksen suoran soveltamisalueen ulkopuolelle, kaventaa liittymisperiaate osittain tämän rajauksen vaikutusta. Toki on muistettava, että liittymisperiaatteen perusteella erityistä toimintaa palveleviin koneisiin, osiin ja laitteisiin liittyvät palvelut on saatettu verottaa kiinteistöhallintapalveluiden osasuorituksena jo ennen kiinteistökäsitteen laajentumista. Kokonaisuudessaan voitaneen todeta, että kiinteistökäsitteen laajeneminen ei vaikuttanut kiinteistöhallintapalveluiden verotukseen lainkaan.

Kiinteistöhallintapalveluihin liittyen tehtiin AVL:iin myös toinen, joskin nimellinen muutos. Kiinteistöhallintapalveluiden tuottajan asema on muodostunut EU-oikeuteen perustuvassa KHO:n oikeuskäytännössä sellaiseksi, että AVL 1 §:n toinen momentti kumottiin vuoden 2017 alusta. Kumotun säännöksen mukaan veron suorittamisvelvollisuus syntyi, vaikka kyseisiä palveluita ei olisi suoritettu liiketoiminnan muodossa tai yhteydessä. Vanhan momentin sanamuodon mukainen tulkinta laajensi kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksen laajemmaksi kuin oman käytön verotus yleensä. KHO:n mukaan kiinteistöhallintapalveluita koskevista säännöksistä, kumotusta AVL

1.2 §:stä ja 32 §:stä, ei selvästi seurannut, että veron suorittamisvelvollisuus olisi syntynyt silloinkin, kun palvelu suoritettiin muutoin kuin verovelvollisen ominaisuudessa. Arvonlisäverodirektiivin mukaan oman käytön verotusta sovelletaan vain, kun ne suoritetaan verovelvollisen ominaisuudessa. KHO katsoi direktiivin tulkintavaikutuksen perusteella, että kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksen edellytyksenä on, että palvelu tuotetaan verovelvollisen ominaisuudessa.²²⁹

Myyjän asemaa koskevan säännöksen tarkistuksen myötä AVL 32 §:stä poistettiin turhana säännös, jonka mukaan oman käytön veroa ei ole suoritettava, mikäli kiinteistön omistaja tai haltija käyttää kiinteistöä asuntonaan. Omaan asuntoon kohdistuvia palveluita ei katsota suoritettavan verovelvollisen asemassa, joten sitä koskevalle erityiselle säännökselle ei enää ollut tarvetta. Kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä ei siten edelleenkään suoriteta veroa, mikäli kiinteistöä käytetään omana asuntona.²³⁰

4.5 Vaikutukset kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyyn

Kiinteistöinvestointi on kiinteistön perusparantamiseen tai uudisrakentamiseen liittyvän rakentamispalvelun ostamista tai ottamista omaan käyttöön. Kiinteistöinvestointien taloudelliseksi vaikutusajaksi on arvonlisäverotuksessa säädetty kymmenen vuotta. Mikäli kiinteistön arvonlisäverotuksellisessa käytössä tapahtuu tuona aikana muutoksia, mahdollistaa kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely alkuperäisen investoinnin veron vähennyksen muuttamisen vastaavasti.

Määriteltäessä kiinteistöinvestointia on kiinteistön määritelmällä luonnollisesti ratkaiseva merkitys. Vuoden 2017 alusta kiinteistöksi on entisestä poiketen katsottu myös kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, osat tai laitteet, joita ei voi siirtää muuttamatta tai tuhoamatta rakennusta. Siten kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely koskee nykyään myös tällaisten koneiden, osien ja laitteiden asentamista kiin-

²²⁹ Ks. KHO 2004:119 ja KHO 23.12.2004 T 3366. Asiassa KHO 2004:119 oli kyse seurakuntayhtymästä, joka suoritti kiinteistöhallintapalveluita vastikkeetta seurakuntalaisille suoritettavien palvelujen yhteydessä. Tapauksessa KHO 23.12.2004 T 3366 valtion liikelaitos suoritti luonnonsuojelualueisiin, erämaihin ja retkeilyalueisiin kohdistuvia kiinteistöhallintapalveluita. Seurakuntayhtymän ja valtion liikelaitoksen ei katsottu suorittavan kiinteistöhallintapalveluita verovelvollisen asemassa suoritettujen palveluiden yhteydessä eikä niiden siten tarvinnut suorittaa arvonlisäveroa näiden kiinteistöhallintapalveluiden omasta käytöstä.

²³⁰ Kallio ym. 2017 A, s. 261.

teistön uudisrakennuksen yhteydessä tai niiden perusparantamiseksi hankittua rakentamispalvelua. Erityisiä rajaavia säännöksiä ei kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyssä annettu.

Myös rakentamispalvelun määritelmä rajaa kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyn soveltamista. Arvonlisäverotuksessa rakentamispalvelun käsite on laaja. Rakentamispalveluiksi katsotaan kiinteistöön kohdistuvat rakentamis- ja perusparannustyöt, niiden yhteydessä luovutetut tavarat, sekä niihin liittyvät muut palvelut, kuten suunnittelu ja valvonta. Kiinteistöinvestoinniksi katsotaan uudisrakentamisen lisäksi vain perusparantaminen. Siten tavanomaiseen korjaukseen liittyvät rakentamispalvelut eivät voi olla kiinteistöinvestointeja.²³¹

Erityistä toimintaa palvelevaan koneeseen, osaan tai laitteeseen liittyvä kiinteistöinvestointi muodostuu, kun ne asennetaan uudisrakennuksen yhteydessä siten, että niiden siirtämisestä aiheutuisi rakennukselle merkittävää muutosta tai tuhoa. Myös niiden hankinta vanhaan kiinteistöön on kiinteistöinvestointi samoin kuin laitteeseen kohdistuva perusparannus.²³² Koneeseen, osaan tai laitteeseen liittyvä perusparannustyö on parannus- tai muutostyö, joka on tuloverotuksessa aktivoitava. Sellaisia voivat olla esimerkiksi laajentaminen tai uudistaminen. Tavanomaisia korjaustöitä ei lueta perusparannukseksi eikä niihin siksi sovelleta kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyä koneiden, osien ja laitteidenkaan tapauksessa.²³³

Mikäli pysyvästi asennettu kone, osa tai laite myydään kiinteistön mukana irrottamatta sitä, siitä tehtyä vähennystä tarkistetaan tarkistusmenettelyssä. Luovuttaja ja ostaja voivat kuitenkin sopia, että luovuttaja ei tee tarkistusta, jolloin tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät ostajalle.²³⁴ Vaikka kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely laajeni koskemaan pysyvästi asennettuja koneita ja laitteita, niiden myyminen irrotettuna ei aiheuta tarkistusta, vaan myynti verotetaan AVL:n yleisten säännösten mukaisesti irtai-

²³¹ Verohallinto 2017 B, 2. Kiinteistöinvestoinnin määritelmä.

²³² Äärilä ym. 2017, s. 636.

²³³ HE 110/2016 vp, s. 15.

²³⁴ Tämä edellyttää, että kiinteistö on ostettu tai otettu liikeomaisuudeksi.

men myyntinä.²³⁵ Tällaisessa tilanteessa tarkistusoikeus ei voi myöskään siirtyä ostajalle.²³⁶

Erikseen myynnin tapauksessa veron peruste lasketaan verollisen käytön osuuden perusteella (AVL 81 §). Laskennassa otetaan huomioon investoinnin käyttöönottohetki ja tarkistuskauden vähennykseen oikeuttava osuus.²³⁷ Verohallinnon ohjeessa tai hallituksen esityksessä ei kuitenkaan oteta kantaa siihen, kuinka verollisen käytön osuus lasketaan, kun tarkistuskausi on jo päättynyt. Epäselväksi jää, tuleeko veron perusteessa silloin ottaa huomioon koko käyttöajan verollisen käytön osuus vai vain myyntihetken verollinen käyttö.²³⁸ Tarkistuskauden jälkeisten vuosien vaikutuksesta myynnin veron perusteeseen ei ole aikaisemmin tarvinnut ratkaista, koska kiinteistön luovutus tarkistuskauden aikana tai sen jälkeen on ollut joka tapauksessa kokonaan veroton.

Tulkintaongelma on esimerkki lukuisista uusista tulkintaongelmista, joita kiinteistöjä koskevien arvonlisäverosäännösten osittainen soveltaminen pysyvästi asennettuihin koneisiin, osiin ja laitteisiin aiheuttaa. Mikäli tarkistuskauden loppumisesta on kulunut vain muutama vuosi, voitaneen tarkistuskauden vähennyksiä pitää oleellisena verollisen hinnanosuuden määrittämisessä. Kuitenkin jos tarkistuskaudesta on kulunut jo useita vuosia, on tarkistuskauden aikaisten seikkojen huomioiminen jo hankalaa. Verovelvolliselle itselleen voitaneen sallia koneen, laitteen tai osan vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden arvioiminen, kun investoinnin tarkistuskausi on päättynyt.

Siirtymäajalla vuonna 2016 tehdyt kiinteistöksi katsottaviin koneisiin ja laitteisiin tehtyjen investointien veron vähennysoikeutta tarkistetaan, jos vähennykseen oikeuttavan käytön osuus muuttuu 1.1.2017 tai sen jälkeen. Tarkistustilanteessa vähennysoikeutta verrataan vuoden 2016 vähennyskelpoisen käytön osuuteen. Siirtymäajalla hankitun investoinnin verona pidetään hankintaan sisältyvää veroa tai siirtymähetken 1.1.2017 alemman todennäköisen luovutushinnan perusteella laskettua veroa.

²³⁵ Pysyvästi asennetun koneen, osan tai laitteen myyminen erikseen ei ole AVL 27 §:n mukainen kiinteistön verovapaa luovutus. Ks. 4.1.

²³⁶ Verohallinto 2016, kohta 6 Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirto.

²³⁷ Esimerkiksi jos yritys myy toisen tarkistusvuoden jälkeen alun perin vähennykseen oikeuttamattomaan käyttöön hankitun koneen, joka on ensimmäisen tarkistusvuoden jälkeen otettu puoliksi vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, on verollisen käytön osuus omistusaajan suhteessa ¼. Myynnin veron perusteeseen lasketaan ¼ luovutushinnasta. Ks. lisää laskuesimerkkejä Verohallinto 2016, kohta 3.2.1 Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely, Esimerkit 20–22.

²³⁸ Ks. Suomen tilintarkastajat ry 2016, s. 2–3.

Siirtymäkaudella hankitun koneen, laitteen tai osan ostoon sisältyvänä verona pidetään todellista ostoon sisältyvää veroa tai sitä alempaa lain voimaantulohetken (1.1.2017) todennäköistä luovutushintaa. Erityistä toimintaa palvelevien koneiden ja laitteiden todennäköinen luovutushinta on tyypillisesti huomattavasti pienempi kuin hinta, jolla yritys on hankkinut sen käyttöönsä. Jos todennäköistä luovutushintaa pidetään siirtymäkauden tarkistettavana verona, on tarkistuksen vaikutus yleensä pienempi kuin jos kone olisi hankittu siirtymäkauden jälkeen. Siitä seuraa, että siirtymäajalla hankitun koneen tarkistus on yritykselle edullista, jos vähennykseen oikeuttavan käytön osuus pienenee. Vastaavasti jos vähennykseen oikeuttavan käytön osuus suurenee, on vähennyksen kasvu pienempi kuin normaalitilanteessa.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

5.1 Tutkimuksen tulokset

Tutkimuksessa selvitettiin neuvoston täytäntöönpanoasetuksen 1042/2013 mukaisen kiinteistökäsitteen vaikutuksia kiinteistöjen arvonlisäverokysymyksiin. Ensimmäisenä tutkimuskysymyksenä arvioitiin, kuinka uudistettua kiinteistön määritelmää (AVL 28 §) tulee tulkinta. Ensimmäinen merkittävä huomio on, että kiinteistön määritelmäsäännös ei enää sisällä varsinaista määritelmää vaan sen mukaan kiinteistöllä tarkoitetaan täytäntöönpanoasetuksen mukaista kiinteän omaisuuden määritelmää. EU-oikeudella oli arvonlisäverotuksessa jo ennestään merkittävä tulkintavaikutus, mutta nyt kun kiinteistön kansallisesta määritelmästä käytännössä luovuttiin²³⁹, voidaan EU-oikeuden vaikutusta kiinteistöjen arvonlisäverotuksessa pitää totaalisena. Sisällöllisesti Suomen AVL:n mukainen kiinteistökäsite oli suurelta osin täytäntöönpanoasetuksen määritelmän mukainen. Maa-alueita, rakennuksia ja rakennelmia ja rakennuksen tai rakennelman osia tulkittiin jo aikaisemmin pääosin täytäntöönpanoasetuksen mukaisesti. Merkittävimmän muutoksen määritelmään toi pysyvästi asennettujen erityistä toimintaa palvelevien koneiden osien ja laitteiden sisällyttäminen kiinteistön määritelmään.

Erityistä toimintaa palvelevien koneiden osien ja laitteiden kiinteistöksi katsomista koskee joukko kriteerejä, jotka ovat Suomen AVL:n tulkinnan kannalta täysin uusia. Jotta kone, osa tai laite voidaan katsoa kiinteistöksi, on se oltava asennettu pysyvällä tavalla. Pysyvää asennusta tarkastellaan lähinnä laitteen siirtämisestä rakennukselle aiheutuvien muutosten tai tuhojen valossa, koska varsinaisen fyysisen asennuksen käsite on lakea. Koska kysymyksenasettelu on Suomen kansalliselle lainsäädännölle täysin uusi, on tulkinnassa turvaututtava lähes kokonaan EUT:n oikeuskäytäntöön ja EU:n viranomaisohjeisiin. Vaikka erityistä toimintaa palvelevien koneiden, osien ja laitteiden osalta on melko vähän EUT:n oikeuskäytäntöä, voidaan niihin liittyvissä tulkintakysymyksissä nojata vahvasti oikeuskäytännössä useammin esiintyneiden muiden kiinteistötyyppien

²³⁹ On syytä muistaa, että vaikka kiinteistön määritelmä on jäsenmaissa nyt yhtenevä, tulkitsevat kansalliset tuomioistuimet sitä kuitenkin kansallisen oikeusperinteensä mukaan. EUT:n tulkintalinjalla on luonnollisesti tärkein rooli, mutta kansallinen oikeuskäytäntö ei silti menetä merkitystään edellyttäen, ettei siinä ilmene ristiriitaisuuksia EU-oikeuden kanssa.

tulkinta-argumentteihin. Koneiden, osien ja laitteiden asennuksen pysyvyyden arvioinnissa tulee mielestäni nojata samalla tavalla objektiivisiin seikkoihin kuin rakennuksen ja rakennelman pysyvyyden tulkinnassa.

Rakennuksen ja rakennelman käsitettä ei ollut tarpeellista muuttaa täytäntöönpanoasetuksen vuoksi. Rakenteiden pysyvyyttä tulee kuitenkin vahvistuneen direktiivin tulkintavaikutuksen myötä arvioida aiempaa objektiivisemmin. Esimerkiksi kouluparakkien tai työmaaparakkien pysyvyyden arvioinnissa suunniteltu käyttöaika ei ole niin oleellinen argumentti kuin aikaisemmin. Suurempi painoarvo on rakenteen fyysisellä, objektiivisesti arvioitavalla pysyvyydellä. Pysyvyyden kriteerinä voidaan arvioida purkamiseen vaadittavaa työaikaa ja ammattitaitoa.

Tutkimuksen toisena tavoitteena oli selvittää, miten kiinteistön määritelmän muutos vaikutti kiinteistöjen arvonlisäverotukseen. Kiinteistön käsite on lähtökohta kaikelle kiinteistöön liittyvälle arvonlisäverosäätelylle. Siksi käsitteen laajentamisen vaikutukset olivat laaja-alaiset. Muutoksilla oli vaikutusta verovapaiden kiinteistöluovutusten, rakentamispalveluiden oman käytön verotuksen ja kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyn soveltamisalaan sekä kiinteistöihin liittyvien palveluiden myyntimaan määräytymiseen. Näiden säännösten soveltamista myös erityistä toimintaa palveleviin koneisiin, osiin ja laitteisiin voidaan neutraalisuuden vuoksi pitää tarkoituksenmukaisena.

Soveltamisalan laajennus rakentamispalveluiden oman käytön verotukseen ja kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyyn on seurausta kiinteistöjen verovapaista luovutuksista, joihin uutta kiinteistömääritelmää on arvonlisäverodirektiivin perusteella sovellettava. Mikäli laajennus oltaisiin tehty vain kiinteistöluovutusten osalta, aiheuttaisi se neutraalisuushäiriön. Kiinteistöön liittyvien palveluiden myyntimaasäännöksen soveltaminen kaikkiin arvonlisäverotuksen kiinteistötyyppeihin on taas täytäntöönpanoasetuksen tarkoituksen eli verotusoikeuden yksiselitteisen allokoinnin kannalta välttämätöntä.

Kiinteistön määritelmän soveltamista kiinteistöjä koskeviin arvonlisäverotuksen säännöksiin rajoitettiin joiltakin osin. AVL:in lisätiini joitakin erityisiä rajaavia säännöksiä, joilla tiettyjen säännösten soveltamista erityistä toimintaa palveleviin koneisiin, osiin ja laitteisiin rajoitettiin. Mikäli erityisiä muutoksia soveltamisen rajoittamiseksi ei olisi

tehty, sovellettaisiin kaikkia kiinteistöjä koskevia säännöksiä kaikkiin täytäntöönpano-asetuksessa määriteltyihin kiinteistötyyppeihin.

Määritelmän muutoksen vaikutuksen ulkopuolelle rajattiin sellaiset kiinteistöjen arvonlisäverotuksen alueet, joilla on muu kuin hallinnollinen tai taloudellinen merkitys. Esi-merkiksi rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden tarkoitus on harmaan talouden torjuminen ja kiinteistöhallintapalveluiden oman käytön verotuksella parannetaan verotuksen neutraalisuutta tietyillä verottomiksi säädetyillä aloilla. Näiden säännösten soveltamisalan laajentaminen olisi lisännyt niiden hallinnollista kuormittavuutta kohtuuttomasti eikä niiden soveltamista koneisiin, osiin ja laitteisiin katsottu säännösten erityisluonteen vuoksi tarpeelliseksi. Erityinen rajaus tehtiin myös kiinteistöksi katsottavien koneiden vuokrauksen verottomuuteen. Koneen vuokraus ei ole verotonta, vaikka se vuokrattaisiin verottomasti vuokrattavan rakennuksen vuokrauksen yhteydessä.

Uuden kiinteistökäsitteen soveltamisalan rajoitukset ovat aineellisesti perusteltuja. Ne loivat kuitenkin kiinteistöjen arvonlisäverotukseen uudenlaisen kahtiajaon. Kuten edellä todettiin, tietyissä tilanteissa kiinteistöksi katsotaan kaikki AVL 28 §:ssa tarkoitettut kiinteistötyypit, kun taas osassa säännöksiä kiinteistöksi katsottavat koneet, osat ja laitteet rajataan soveltamisalan ulkopuolelle. Tämän seurauksena kiinteistö saa arvonlisäverotuksessa erilaisen merkityksen riippuen tilanteeseen soveltuvasta säännöksestä. Verovelvollisilta edellytetään siten entistä tarkempaa valvetuneisuutta kiinteistöjen arvonlisäverotuksen tuntemuksen suhteen.

Muutoksen taloudelliset vaikutukset jäävät vähäisiksi sekä veronmaksajien että veronsaajien osalta. Suurimmat vaikutukset lienevät kiinteistöjen myyntimaasäännösten soveltamisalan laajeneminen. Suomalaiset yritykset voivat entistä useammassa tilanteissa joutua rekisteröitymään verovelvolliseksi maihin, joissa sijaitseviin kiinteistöihin he suorittavat palveluita. Yritysten hallinnollisen kuormituksen lisääntyminen tietyillä aloilla lieneekin verovelvollisten kannalta muutosten merkittävin yksittäinen vaikutus.

Kolmantena tutkimuksessa selvitettiin muutoksen tuomia merkittäviä tulkintaongelmia. Koska erityistä toimintaa palvelevat koneet, osat ja laitteet ovat Suomen arvonlisäverotuksen kannalta uusi kiinteistökategoria on kansallisessa verotuskäytännössä vielä paljon avoimia kysymyksiä. Konetta siirrettäessä rakennukselle itse koneelle aiheutuvaa

muutosta tai tuhoa tulkitaan komission selittämissä huomautuksissa ja Verohallinnon ohjeissa eri tavalla. Lisäksi koneen, osan tai laitteen myyntihinnan verollisen ja verotoman hinnanosan määräytyminen myynnin tapahtuessa kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyn jo päätyttyä osoittaa avoimen tulkintakysymyksen. Nämä kysymykset on voitu jättää avoimeksi myös vähäisen taloudellisen merkityksensä vuoksi. Sen sijaan rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden soveltamisalan mahdollinen laajentuminen on hallinnollisesti huomattavan tärkeä kysymys.

Tutkimuksessa todettiin lisäksi, että rakentamisalan käännettyä verovelvollisuutta koskevan säännöksen (AVL 8c §) sanamuodon perusteella AVL 31.1 § 1 kohdassa tai 33 §:ssa tarkoitettuja kiinteistöjä myyvälle yritykselle voi muodostua rakentamispalveluiden käännetyn verovelvollisuuden ostajan rooli. Hallituksen esityksen mukaan rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden soveltamisala on tosin tarkoitus pitää ennallaan. Tästä syystä soveltamisalaa tulkitaan luultavasti oikeuskäytännössä suppeasti. Tämä ristiriitaisuus on kuitenkin esimerkki siitä, kuinka tiukasti kiinteistöihin liittyvät arvonlisäverosäännökset vaikuttavat toistensa tulkintaan. Pysyvästi asennettujen koneiden, osien ja laitteiden rajaaminen tiettyjen säännösten soveltamisalan ulkopuolelle on huomattavan hankalaa säännösten välisten kytkösten vuoksi.

Täytäntöönpanoasetuksen aiheuttamat tulkintaongelmat ovat luonteeltaan pääosin laajuusongelmia.²⁴⁰ Ongelmana on yleensä rajanveto siitä, kuinka laajasti tiettyä kiinteistö-säännöstä tulee uuden kiinteistömääritelmän seurauksena soveltaa. Hallituksen esityksen mukaan näitä tulkintaongelmia joudutaan ratkaisemaan pitkälti tapauskohtaisesti oikeuskäytännössä.²⁴¹ Verohallinto rohkaisee verovelvollisia selvittämään tulevaisuuden liiketoimien varalta erityisesti koneisiin, osiin ja laitteisiin liittyvät verokohtelu jo niiden hankintavaiheessa. Tätä varten saatavilla oleva aineisto on kuitenkin toistaiseksi rajallinen. Muutoksia koskevassa ohjeessaan Verohallinto ottaa kantaa tulkintatilanteisiin varsin laajasti, mutta avoimiksi jäävät ja vasta oikeuskäytännössä ratkaisunsa saavat tulkintakysymykset heikentävät väistämättä verovelvollisten oikeusvarmuutta.

²⁴⁰ Määttä 2015, luku 1.2 Neljän tyyppiset tulkintaongelmat, 1.2.1 Laajuusongelma.

²⁴¹ HE 110/2016 vp, s. 11.

5.2 Muita huomioita

Kiinteistöjä koskevan sääntelyn tarkoituksenmukaisuuden kannalta kiinteistökäsitteen muutosta voidaan pitää suotuisana. Kiinteälle omaisuudelle ominaista on, että se on kiinteästi paikallaan ja että sen siirtäminen tuottaa huomattavaa hankaluutta. Myös siihen liittyvien arvonlisäverokysymysten lähtökohdat ovat erilaiset kuin helposti liikuteltavalla irtaimella. Täytäntöönpanoasetuksessa kiinteäksi omaisuudeksi määritellyt pysyvästi asennetut koneet, osat ja laitteet näyttävät yrityksille enemmän kiinteänä omaisuutena kuin irtaimena. Siksi kiinteästi paikallaan olevien erityistä toimintaa palvelevien koneiden, osien ja laitteiden verokohtelun osittainen yhtenäistäminen muun kiinteän omaisuuden kanssa lisää kiinteistöjen arvonlisäverotuksen johdonmukaisuutta.

AVL:ssa käytetään yleisesti termiä ”kiinteistö” kun taas EU:n arvonlisäverosäädöksissä termiä ”kiinteä omaisuus”. Kuten vuoden 2017 alussa voimaan tulleessa AVL 28 §:ssä säädetään, että ne kuitenkin vastaavat sisällöltään toisiaan. Arvonlisäverotuksen tulkinta kiinteistöstä oli jo ennen vuotta 2017 huomattavasti laajempi kuin esimerkiksi siviilioikeudessa tai arkikielessä. Täytäntöönpanoasetus laajensi kiinteistön tulkintaa entisestään. Samalla se etäännytti termin arvonlisäverotuksellista tulkintaa ja muissa konteksteissa käytettyä tulkintaa yhä kauemmas toisistaan. Kiinteä omaisuus mielletään arkikielessä miksi tahansa omaisuudeksi, jota on vaikea siirrellä. Sellaisena se kuvastaa myös arvonlisäverotuksen määritelmää paremmin kuin sana ”kiinteistö”. Tältä kannalta voidaan todeta, että lain kielellisen johdonmukaisuuden ja ymmärrettävyyden parantamiseksi oltaisiin voitu tehdä tarkastus myös AVL:n termistöön ja korvata sana ”kiinteistö” sanalla ”kiinteä omaisuus”. Termillä ei kuitenkaan ole vaikutusta lain tulkintaan.

Yhteisön tasolla tarkasteltuna uusi kiinteistökäsite ja sen soveltamisala tuovat kiinteistöjen arvonlisäverotukseen huomattavan joukon avoimia kysymyksiä. Kuten arvonlisäverotuksen tulkintaongelmille on tyypillistä, ovat sovellettavat säännökset tiedossa ja suhteellisen selkeitä, mutta säännösten soveltaminen nimenomaisessa yksittäistapauksessa jää epäselväksi.²⁴² Komission selittävät huomautukset tarjoavat yksityiskohtaisia tulkintaohjeita kiinteistöihin liittyvien palveluiden arvonlisäverotuksessa. Vaikka nämä ohjeet

²⁴² Määttä 2015, 1.4.1. Arvonlisäverolain tulkinnan lähtökohtia.

eivät ole sitovia, harmonisoinnin tavoitteiden toteutumisen kannalta olisi hyvin suotavaa, että kansalliset tuomioistuimet noudattaisivat komission kantaa mahdollisimman yhtenevästi.

Fiskaaliselta kannalta voidaan todeta, että kiinteistökäsitteen laajentaminen kaventaa arvonlisäverotuksen veropohjaa. Kiinteistöjen luovutus on pääasiassa arvonlisäverotonta. Verotonta luovutusta koskevien säännösten soveltamisalaa laajennettiin, joten tietyt aiemmin verotetuiksi tulleet transaktiot ovat nyt verottomia. Taloustieteelliseltä kannalta katsoen veropohjan kaventamisen voidaan katsoa myös heikentävän arvonlisäverojärjestelmän tehokkuutta.²⁴³ Suomen fiskaaliset ja kansantaloudelliset argumentit eivät kuitenkaan olleet kiinteistömääritelmän muuttamisen kannalta oleellisia. Muutoksella ei arvioida olevan verotulojen kannalta oleellista merkitystä.²⁴⁴

Täytäntöönpanoasetuksella otettiin merkittävä askel kohti kiinteistöihin liittyvien palveluiden myyntimaasäännösten harmoniaa EU:n jäsenmaiden välillä. Annettujen säännösten tulkintaongelmien lisäksi on kuitenkin olemassa vielä joukko kiinteistöjen arvonlisäverotuksen kannalta oleellisia käsitteitä, joiden määritelmään ei ole otettu EU:n taholta mitään kantaa. Esimerkiksi kiinteään omaisuuteen kohdistuvien oikeuksien perustaminen ja siirtäminen, uusi rakennus ja rakennusmaa jäävät käsitteinä edelleen määrittelemättä. Jäsenvaltioille jää siis edelleen lainsäädännöllistä liikkumavaraa, joka saattaa aiheuttaa ongelmia yhdenmukaisen tulkinnan saavuttamisessa EU-tasolla.²⁴⁵

²⁴³ Yleisen ohjenuoran mukaan kulutusverojärjestelmien verottomuutta koskevat poikkeukset tulisi rajata koulutuksen, terveydenhuollon ja eräissä tapauksissa rahoitusalan palveluihin. OECD 2016, s. 72. Puhuttaasti taloustieteellisessä mielessä tehokkaan arvonlisäverojärjestelmän tulisi olla mahdollisimman neutraali ja veropohjan mahdollisimman laaja. Ks. Rauhanen 2015, s. 8 ja Pfeiffer – Ursprung-Steindl 434. Cnossen ehdottaakin EU:n kiinteistötransaktioiden saattamista arvonlisäverotuksen piiriin. Hänen mukaansa tämä mm. yksinkertaistaisi arvonlisäverotusta, lisäisi neutraalisuutta ja toteuttaisi arvonlisäverotuksen tarkoitusta paremmin, kun kiinteistöissäkin tapahtuneet arvonnousut saataisiin osaksi veropohjaa. Cnossen 2011, s. 457–460 ja 479. Ratkaisun hallinnollisista ja poliittisista seurauksista voitaneen olla montaa mieltä.

²⁴⁴ HE 110/2016 vp, s. 17–18.

²⁴⁵ Sol 2017.